وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة البليدة 2- لونيسي علي

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم القانون العام

دور الرقابة الداخلية في ترشيد تسيير الأموال العمومية

أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في: القانون العام

تخصص: المالية العامة والتشريع الضريبي

إعداد الطالب:

العيد ضويفي

إشراف الدكتورة:

راضية عباس

السنة الجامعية: 2021/2020

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة البليدة 2- لونيسي علي

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم القانون العام

دور الرقابة الداخلية في ترشيد تسيير الأموال العمومية

أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في: القانون العام

تخصص: المالية العامة والتشريع الضريبي

إعداد الطالب: **إشراف الدكتورة:**

العيد ضويفي راضية عباس

أمام اللجنة المشكلة من:

أ.د محفوظ برحماني	أستاذ	جامعة البليدة 2	رئيسا
د. راضية عباس	أستاذة محاضرة قسم "أ"	جامعة البليدة 2	مشرفا ومقررا
د.ياسين بن بريح	أستاذ محاضر قسم "أ"	جامعة البليدة 2	عضوا مناقشا
أ.د عبد الصديق شيخ	أستاذ	جامعة يحي فارس- المدية	عضوا مناقشا
د.سيد علي آيت دحمان	أستاذ محاضر قسم "أ"	جامعة الجزائر 1	عضوا مناقشا
د.عبد النور نوي	أستاذ محاضر قسم "أ"	جامعة خميس مليانة	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2021/2020

باسم الله الرحمن الرحيم

يقول القاضي الفاضل عبد الرحيم البيساني في جواب له على رسالة للعماد الأصفهاني:

« إنّي رأيتُ أنّه ما كَتَبَ أحَدُهُم في يَومِهِ كِتاباً إلا قالَ في غَدِهِ،

لوغُيِّرَ هذا لَكانَ أَحسن ولَو زِيِّدَ ذاكَ لَكانَ يُستَحسن، ولَو قُدِّمَ هذا لكانَ أفضل، ولو تُرِكَ ذاكَ لَكانَ أجمل،

وهذا مِن أعظَمِ العِبر، وهو دَليلٌ على استيلاءِ النّقْصِ على جُملَةِ البَشر»

شكر وتقدير

بعد شكر الله سبحانه وتعالى الذي أكرمنا بنعمه ويسر لنا سبل العلم، وعلى توفيقه لنا إنجاز هذه الأطروحة، أتقدم بالشكر الجزيل وكل التقدير والامتنان للدكتورة راضية عباس التي أشرفت على إنجاز هذه الأطروحة وعلى كل ما أسدته لي من توجيهات ونصائح ومعلومات من أجل إنجاح هذا العمل المتواضع، كما أتوجه بجزيل الشكر إلى الأستاذ محفوظ برحماني والأستاذة راضية بن مبارك والأستاذ محمد ضويفي للدعم الذي تلقيته منهم، ومن ساهم من قريب أو من بعيد في إنجاح هذا العمل العلمي، كل باسمه.

جزاكم الله خيرا ورزقكم جنة الفردوس.

إهداء:

أهدي هذا العمل المتواضع إلى كل من كان لهم الفضل بعد الله تعالى، إلى من كان دعاؤهم سر نجاحي الوالدين الكريمين أمد الله في عمرهما، إلى زوجي وأولادي، إلى إخوتي وأخواتي وإلى كل الأهل والأقارب.

ملخص:

إن استفحال مظاهر إهدار الأموال العمومية، التي أصبحت تشكل هاجسا يهدد نشاط الهيئات العمومية، على غرار الفضائح المالية التي هزت العديد من المؤسسات العمومية خاصة في العشريتين الأخيرتين، يستدعي ضرورة ترشيد تسيير الأموال العمومية والالتزام بمبادئ الحكم الراشد وتحسين الشفافية والخضوع للمساءلة بالبحث عن سبل حديثة للرقابة موثوق من فعاليتها وتطبيقها؛ لهذا، تهدف الدراسة إلى تبيان أهمية الرقابة الداخلية في ترشيد استعمال الأموال العمومية بالنظر إلى النقص في التشريع والتنظيم المتعلق بالرقابة الداخلية بمفهومها الحديث في الجزائر وتزايد الاهتمام الدولي بها.

تتجلى أهمية الدراسة في إظهار انعكاسات تعزيز نظم الرقابة الداخلية لدعم الحوكمة والشفافية والمساءلة داخل القطاع العام واقتصاد النفقات ومكافحة الفساد تماشيا مع التطورات الحاصلة في أنظمة الدول المتقدمة والتي تعرف أكثر شفافية في تسيير أموالها العمومية، والتي اعتمدت في غالبيتها على النموذج المستحدث " كوزو COSO" للرقابة الداخلية في إنشاء أنظمتها.

حيث تهدف دراستنا من خلال الباب الأول إلى تحديد الأموال العمومية ودراسة الآليات التقليدية المعمول بها للرقابة على تسييرها وإظهار محدوديتها بالنظر إلى الخروقات الحاصلة، مما يدفع الى ضرورة الاعتماد على النظم المستحدثة، وهو محور الدراسة في الباب الثاني الذي فصلنا من خلاله في الآليات الحديثة المعمول بها وآثار تطبيقها خاصة في ظل الظروف الاقتصادية الحالية.

خلصنا في الأخير إلى أهمية تطبيق نظم الرقابة الداخلية بمفهومها الحديث في مساعدة الهيئات العمومية على تحقيق أهدافها، ومدى قدرتها على ضمان الالتزام بالقوانين والتعليمات، وحماية وترشيد استعمال وتسيير الموارد والوسائل والأموال العمومية وتجنب مختلف المخاطر.

الكلمات المفتاحية: الرقابة الداخلية، ترشيد تسيير الأموال العمومية، الشفافية والمساءلة، إدارة المخاطر.

Abstract:

The exacerbation of public money waste has become a serious concern threatening the activity of public entities with the emerge of the financial scandals that have rocked many public institutions, especially in the last two decades. This calls for the necessity of rationalizing the management of public funds, adhering to the principles of good governance, improving transparency and being accountable by searching for modern methods of oversight that are reliable in their effectiveness and application. Therefore, the study aims at showing the importance of internal control in rationalizing the use of public funds in regard of the lack of legislation and regulation related to internal control in its modern sense in Algeria and the increasing international interest in it.

The importance of the study shades the lights on showing the repercussions of strengthening the internal control systems to support governance, transparency and accountability within the public sector, the economy of expenditures, and also the fight against corruption in line with developments in the systems of developed countries. Those are known to be more transparent in the management of their public funds, in which most of them have relied on the newly developed "COSO" model for the internal control in the creation of their systems.

At the first chapter, our study aims to identify the public funds and study the traditional mechanisms in place to control their management and to show their limitations in view of the violations that have occurred, which leads to the necessity of relying on the developed systems, which is the focus of the study in the second chapter, through which we come into detail the modern mechanisms in force and the effects of their application, especially in the current economic conditions.

In the end, we come to conclude of the importance of applying internal control systems in their modern sense in helping public bodies achieve their goals, the extent of their ability to ensure compliance with laws and instructions. Also, to protect and rationalize the use and management of public resources, means and funds, and avoid various risks.

Keywords: internal control, rationalizing the management of public funds, transparency and accountability, risk management.

قائمة المختصرات

ج ر	.....جريدة رسمية.
ص	.....صفحة.
ص. ص.	.....من الصفحة إلى الصفحة.
دج	.....دينار جزائري.
AAA	The American Accounting Association……..……
AICPA	Association of International Certified Professional Accountants
COSO كوزو	Committee of Sponsoring Organizations of the لجنة رعاية المؤسسات Treadway
FEI	Financial Executives International……...
GBO	Gestion du budget par objectifs……
IIA	The Institute of Internal Auditors……
IMA	Institute of Management Accountants……..
INTOSAI	The International Organization of Supreme Audit Institutions…
L.G.D.J	Librairie Générale de droit et Jurisprudence……
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
P.	Page…….……..……...
P.P.	De La page jusqu'à la page……..……
Op. Cit.	Ouvrage précédemment cité….……
Ibid.	Ibidem……...……

قائمة الأشكال

الشكل رقم 01:	بعض المخاطر النمطية التي تواجه الجهات الحكومية
الشكل رقم 02:	العلاقة بين الحوكمة العامة ونظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والضوابط الداخلية
الشكل رقم 03:	المفهوم الحديث للرقابة الداخلية
الشكل رقم 04:	أهداف الرقابة الداخلية
الشكل رقم 05:	العهد السياسي المبرم مع الدول الأعضاء حول عمليات الرقابة الداخلية وثقافة المساءلة والشفافية
الشكل رقم 06:	تطور مؤشر الفساد في الجزائر حسب منظمة الشفافية الدولية

مقـــدمـــــــة

مقدمة:

للأموال العمومية مكانة هامة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية للأفراد والمجتمعات، وازدهار الاقتصاد الوطني وبناء المستقبل، لذلك من الواجب حمايتها من المخاطر والمحافظة عليها وترشيد استغلالها ومحاسبة كل من يعتدي عليها، خاصة في ظل تنامي مظاهر الفساد، سواء كان المال ملكا للدولة أو ملكا لمجموعة من الأشخاص المنضوية في الجمعيات والنقابات والخدمات الاجتماعية وغيرها.

تتكون السلطة الإدارية من عنصرين أساسيين هما العنصر البشري، أي عمال الإدارة أو موظفوها، والعنصر المالي، أي أموال الإدارة أو ممتلكاتها، وهذان العنصران يمثلان قوام السلطة الإدارية وعماد وجودها، فلا قيام للإدارة بغير موظفين يقومون بأعمالهم ويعبرون عن إرادتها، ولا كيان لها بدون أموال ثابتة ومنقولة تستخدمها في أداء وظائفها[1].

كما تعتبر الرقابة على الأموال العمومية من المواضيع التي تكتسي أهمية بالغة، حيث تفرض هذه الأهمية ضرورة احاطتها بنوع خاص من الحماية، وتتم عن طريق فرض الرقابة عليها أينما وجدت وصولا إلى أقصى درجة من الصيانة والحماية، ولعل هذا ما جعل أغلبية التشريعات تقوم بتنظيم تلك الرقابة وتدعيمها، بل وذهبت بعض التشريعات في بعض الدول إلى أبعد من ذلك، حيث جعلت الرقابة على الأموال العمومية ضمن السلطات العامة للدولة[2]، تقوم جنبا على جنب مع السلطات التنفيذية والتشريعية والقضائية، ففي جمهورية الصين الشعبية تعتبر الرقابة بحكم الدستور

---

[1] - ماجد راغب الحلو، القانون الإداري، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر،2000، ص 181.

[2]- فتحي محمد محمد الأحول، الرقابة على أموال الدولة العامة ودور الجهاز المركزي للمحاسبات في الرقابة والتأثير على الإجراءات التأديبية –دراسة تطبيقية، الإسكندرية/مصر، دار الجامعة الجديدة، سنة 2016، ص69.

إحدى السلطات الخمس في الدولة إلى جانب السلطات الثلاث المذكورة بالإضافة إلى سلطة الخدمة المدنية[1].

لقد كثر الحديث عن ترشيد الإنفاق الحكومي بسبب الانخفاض الحاد في الإيرادات العامة، وحصول عجز كبير في الميزانيات العامة، ولذا أصبحت هناك حاجة ماسة إلى ترشيد الإنفاق الحكومي واتخاذ الإجراءات الكفيلة بتحقيق ذلك، حيث أن التبذير يبدد الثروة العامة وينقص رصيد الأموال العمومية، التي يمكن توجيهها إلى المشاريع الإنمائية التي تزيد من الخدمات المقدمة للمواطنين[2].

كما أن تحقيق الرشادة والتنمية المستدامة يتعرض لعرقلة أفعال الفساد الذي يشوه الاقتصاد خاصة في ظل شح الموارد ومحدوديتها وزيادة حجم النفقات، ما أدى إلى تصاعد العجز في الميزانية، الأمر الذي يجعل من اصلاح المالية العمومية ومواكبة المعايير العالمية أولوية من أولويات الإصلاح التي يجب أن تتبناها الدولة، مما يستدعي ضرورة التفكير في وضع النظم الرقابية التي تسمح بتقليل هدر الأموال العمومية بحوكمة التسيير لضمان تحقيق أهداف التنمية.

فإذا كانت الرشادة في تسيير الأموال العمومية التي تسمح بتحقيق أهدافها بأقل تكلفة ممكنة، تعتبر أساس أي تسيير فعال بصفة عامة، فقد وجب، من باب أولى، مراعاتها في تسيير الهيئات العمومية، وتقييد مسيري هذه الهيئات بها كمبدأ جوهري في استعمال الأموال التي وضعت تحت

---

[1] – عبد الكريم درويش، ليلى تكلا، أصول الإدارة العامة، الجزء2، مصر، مكتبة الأنجلو مصرية، سنة 1972، ص488.

[2] - محمد بن العربة، دور التدقيق في ترشيد النفقات العمومية بالجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة أحمد دراية– أدرار، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سنة 2017، ص9.

تصرفهم، ومن ثمة، فإن تفادي تبذير الموارد في نفقات باهظة أو مصروفات كمالية أو غيرها مقررة في الميزانية، لجعلها تغطي بقية النفقات تغطية كافية، يعد هدفا رئيسيا للمحاسبة[1].

وقد كثفت الكثير من اقتصادات دول منطقة الشرق الأوسط وإفريقيا جهودها لمكافحة الفساد، وحماية النزاهة وبناء مؤسسات حكومية نزيهة وفاعلة، وتدرك هذه الجهود أن الفساد قد يكبح إصلاحات الحوكمة، ويضعف الثقة في الحكومة، كما يمكن أن يكون رادعا رئيسيًا للقيام بأعمال تجارية، ففي العقد الماضي حققت البلدان تقدًما كبيرًا في مكافحة الفساد من خلال الإصلاحات الدستورية والتشريعية والمؤسسية، ويعزى ذلك جزئيًّا إلى التصديق على اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، إضافة إلى ثورات 2011 المعروفة باسم ثورات الربيع العربي، ومع ذلك يمكن بذل المزيد من الجهود لتعزيز النزاهة العامة ومكافحة الفساد[2].

من أشكال الفساد المضرة بموارد الدولة والتي تهدد ترشيد تسيير الأموال العمومية، تلك المتعلقة بالطلبيات والصفقات العمومية أو ما يطلق عليه بالفساد الكبير، وهو الذي يسبب إهدارا كبيرا للأموال العمومية، وتوقيف تحقيق الأهداف المسطرة من قبل الدولة لتحقيق التنمية بسبب شح ونقص الموارد المالية وزيادة الأعباء، ولهذا فإن الوقاية من الفساد ومكافحته يعد مطلبا يجب تحقيقه للحفاظ على الأموال العمومية وترشيد تسييرها وانفاقها.

كما يعتبر الاختلاس والسرقة وخيانة الأمانة واستغلال الأموال العمومية للأغراض الشخصية والسياسية والحزبية من أهم صور الاعتداء عليه، بالإضافة إلى الاسراف في الانفاق والتبذير وعدم اتقان المهام واضاعة الوقت واستغلال الوظيفة للربح.

---

[1] – محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2003، ص16.

[2] – Angelos Binis, Contrôle interne et gestion des risques pour l’intégrité publique au Moyen-Orient et en Afrique du nord, l'Organisation de coopération et de développement économiques ‘’OCDE’’, Paris-France, 2019, p4.

كما تحظي الإصلاحات الإدارية العامة بالأولوية على جدول الأعمال السياسية في العديد من البلدان، لاسيما عندما يتعلق الأمر بضمان الاستخدام السليم وتخصيص الأموال العمومية وتقديم الخدمات ذات الجودة الفعالة والشاملة لجميع المواطنين، وتدرك الدول أن الإدارة العامة الجيدة يمكن أن تترجم إلى نمو شامل، وهذا بدوره قد يتسبب في حدوث تأثيرات إيجابية في مستويات الدخل والوظائف ومستويات المعيشة، وعلى خلاف ذلك فإن الفساد المتفشي وانعدام الشفافية والمساءلة كل هذا يضر بثقة المواطنين في الحكومة، ويهدد بتمزيق العقد الاجتماعي الهش[1].

الجزائر على غرار الدول النامية تعاني عجزا متناميا في ميزانيتها، كما تشهد زيادة الإنفاق وسوء إدارتها بسبب برامج التنمية والانعاش الاقتصادي والاجتماعي التي تبنتها خلال عشريتين، وما رافقها من فضائح وهدر للأموال العمومية، مما يستدعى ضرورة ترشيد تسيير الأموال العمومية والالتزام بمبادئ الحكم الراشد بتحسين الشفافية والخضوع للمساءلة.

لهذا تهدف الرقابة الداخلية القائمة على مجموعة من القواعد والإجراءات والضوابط لتحقيق الرشادة ومكافحة الفساد، فالممارسات الفاسدة تعمل على تبذير الأموال العمومية، وتزداد صعوبة تطبيق واستنفاذ القوانين والسياسات التي تضمن المساءلة والشفافية، كما يتم عن طريق مختلف أشكال الفساد (الرشوة والغش وغسيل الأموال والابتزاز واستغلال النفوذ والمحسوبية والمحاباة والاختلاس وإساءة استخدام الممتلكات العامة) تحويل الأموال العمومية نحو تحقيق المصالح الشخصية والفئوية والجهوية والإضرار بالمصلحة العامة.

كما تعتبر الرقابة الداخلية على الأموال العمومية موضوعا جديدا غير معتمد حاليا بالمفهوم الحديث ووفقا للمعايير الدولية، والتي تدخل ضمن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي الذي تتجه الجزائر لتطبيقه، والذي من مخرجاته تصديق مجلس المحاسبة على حسابات الدولة مثل

[1] - Angelos Binis, Op. Cit., p14.

مصادقة محافظ الحسابات على حسابات مؤسسات الأعوان الاقتصاديين للقطاع الخاص، لهذا فهي تشكل عنصرا مهما في نظام الحوكمة والقدرة على إدارة المخاطر، وتعد الأساس الذي يدعم تحقيق الأهداف وتعزيز حماية المؤسسات والهيئات[1]. كما تهدف إلى تعزيز الحوكمة الرشيدة من خلال تكريس الشفافية والمساءلة، وكذا الفعالية والكفاءة والاقتصاد في تسيير الأموال العمومية، التي تعتبر ركائز التسيير الحديث.

حيث أن مفهوم الرقابة الداخلية في القطاع العام لدى دول الإتحاد الأوروبي هو مفهوم حديث يندرج ضمن ما يسمى بالإدارة العامة الجديدة (nouvelle gestion publique- NGP)، أنشئ من قبل المفوضية الأوروبية سنوات 1999-2001، ليكون نموذج للإدارة المالية السليمة وكذا من أجل الأخذ بالتوصيات الحديثة القادمة من الضفة الأخرى للمحيط الأطلسي في مجال التسيير الإداري[2]، وخاصة، تلك المعروفة باسم "كوزو COSO"[3].

لذا فإن النقص في التشريع والتنظيم المحليين المتعلق بالرقابة الداخلية بمفهومها الحديث يقابله تزايد الاهتمام الدولي بها، وبالتالي فإن ضرورة إصلاح المالية العامة للدولة بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والمعايير الدولية للرقابة كآلية لترشيد تسيير الأموال العمومية، وإبراز دور الرقابة على الأموال العمومية للكشف عن مظاهر إهدار الأموال العمومية، التي أصبحت تشكل هاجسا يهدد نشاط الهيئات العمومية، خاصة في العشريتين الأخيرتين اللتان عرفتا صرف أموال طائلة دون الوصول إلى النتائج المعقولة التي يمكن أن تحققها تلك المبالغ التي تم

---

[1] - صالحي بوعلام، دور وأهمية المراجعة الداخلية في تعزيز حوكمة الشركات وإدارة المخاطر وانعكاسات ذلك على استمرارية المنظمة وقيمتها، أطروحة دكتوراه تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2018/2017، ص144.

[2] - ALAIN-GERARD COHEN, Contrôle interne et audit publics,2ème édition, L.G.D.J Lextenso éditions, Paris, France, 2008, p.23.

[3] - أنظر تعريف هذا النموذج في الباب الثاني.

إنفاقها، خاصة بمقارنتها مع المبالغ المحددة لإعمار الدول العربية التي عرفت حروبا خلال السنوات القليلة الماضية.

فعدم ترشيد تسيير الأموال العمومية يعرقل كفاءة الخدمات العمومية المقدمة وينقص الثقة بالهيئات والمؤسسات العمومية ويزيد من تكلفة الصفقات العمومية، وإدراكا لهذه السلبيات اصبح بناء الثقة في المؤسسات الحكومية يرتقي إلى صدارة جداول اعمال الحكومات، وفي هذا الشأن تسعى نظم الرقابة الداخلية في القطاع العام إلى التأكد من أن الحكومات تعمل بطريقة مثالية، دون تبذير أو إهدار، إلى انتهاج سياسات وبرامج تعود بالنفع على المواطنين، وعليه، تعد الرقابة الداخلية جزء لا يتجزأ من أنظمة الحكم الحديثة وأداة لمحاربة التبذير والغش والفساد في تسيير الأموال العمومية.

تظهر أهمية الموضوع من خلال افرازات البيئة الاقتصادية في الجزائر التي تخللتها العديد من الفضائح المالية التي هزت العديد من المؤسسات العمومية، على غرار سوناطراك وسونلغاز وغيرهما، مما أبرز الحاجة إلى تعزيز نظم الرقابة الداخلية الذي يُنظر إليها بشكل متزايد على أنها حل لمجموعة واسعة من القضايا الكامنة، بما في ذلك وظيفة التدقيق الداخلي التي تعد جزء من نظام الرقابة الداخلية واداة قيادة لهذه الأخيرة[1].

يبين البحث مدى انعكاس تعزيز نظم الرقابة الداخلية على دعم الحوكمة والشفافية والمساءلة داخل القطاع العام ومكافحة الفساد تماشيا مع التطورات الحاصلة في أنظمة الدول المتقدمة والتي تعرف أكثر شفافية في تسيير أموالها العمومية وترشيدها.

[1] - Meriem Chekroun, Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne : cas d'un échantillon d'entreprises algériennes, thèse de doctorat en sciences de gestion LMD, Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion, Université Abou Bekr Belkaid de Tlemcen, 2014, p10.

فعلى الرغم من عدم إلزامية تطبيق النماذج الخاصة بالرقابة الداخلية في الإدارات والمؤسسات العمومية على غرار نموذج" كوزو COSO" للرقابة الداخلية حاليا، إلا أن مؤسسات الرقابة والخبراء في إطار الملتقيات الدولية يوصون باعتمادها لما حققته من نتائج ايجابية وضمانات في القطاع الخاص في التقليل من المخاطر ومحاربة كل التعاملات غير المشروعة.

حيث لاحظنا التطورات الحاصلة في دول الجوار لحوكمة تسييرها على غرار تونس، التي التزمت منذ سنة 2004 بتعزيز قدراتها المؤسساتية وإدارتها العامة في مجال الحكم الراشد والتسيير العمومي باعتمادها على تسيير الميزانية بالأهداف (GBO)، والذي قامت من خلاله بتطوير الرقابة الداخلية بدعم من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE)، الذي قدم لها التوصيات اللازمة لإنشاء وتحسين ممارسات الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر في القطاع العمومي[1].

ضمن هذا المجال، وفي إطار الإصلاحات السياسية والاقتصادية، تعمل الجزائر على إصلاح نظام ميزانيتها من خلال إصدار القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية[2]، الذي يجب أن يليه تعديل قانون المحاسبة العمومية وكل القوانين والتنظيمات الأخرى المتعلقة بهما، وهذا تماشيا مع مبادئ الحكم الرشيد والمصداقية في تسيير الاقتصاد والمالية العمومية، بإنتاج أكبر كم من المعلومات من أجل تحليل أفضل لقوانين المالية والمصادقة عليها عن دراية[3]، وهو الدافع الأكبر الذي أدى لقيام نظم الرقابة الداخلية واعتمادها لدى الدول المتطورة، وهو عدم مصداقية الحسابات المالية.

---

[1] - OCDE, le contrôle interne et la gestion des risques pour renforcer la gouvernance en Tunisie, 2016, p41.

[2] - القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2015، المتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم، ج ر عدد 53.

[3] - الإرسالية رقم 1674/أ.ع.ح/2017 المؤرخة في 09 جويلية 2017، للوزير-الأمين العام للحكومة إلى السيدات والسادة أعضاء الحكومة المتضمنة عرض أسباب ومشروع تمهيدي لقانون عضوي يتعلق بقوانين المالية، ص1.

حيث تهدف الإصلاحات السابقة الذكر إلى إصلاح التسيير العمومي لتوجيهه نحو النتائج والبحث عن الفعالية، وهو ما سنتطرق إليه في بحثنا هذا ضمن رقابة الأداء، كما تهدف الإصلاحات كذلك إلى تعزيز شفافية معلومات الميزانية وأثر الرخصة البرلمانية.

في إطار عصرنة نظام المالية العمومية الذي شرعت فيها وزارة المالية، ومن خلال المشروع التمهيدي للقانون المتعلق بالمحاسبة العمومية الذي لا يزال قيد الإنجاز، يتم العمل على إدراج مفاهيم جديدة بغرض تعزيز الشفافية، يتطلب ذلك إعادة صياغة الإطار القانوني الذي يحكم المحاسبة العمومية حاليا باعتماد مرجع محاسبي مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي بهدف تحسين النجاعة والحوكمة الجيدة وهذا من خلال تطوير إجراء الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي وتتبع أثر جمع واستعمال الأموال العمومية وإنتاج معلومات ذات نوعية.

بما أن فعالية نظام الرقابة الداخلية تعكس مدى وقوف المسيرين على هيئاتهم، فقد تمحور الإصلاح الميزانياتي في الجزائر حول وضع المسؤولية على عاتق المسيرين ورقابة الأداء، وبتدارك إحدى نقاط الضعف التي يعرفها الإطار الميزانياتي القديم والمتمثل في نقص رقابة فعالية النفقة العمومية، حيث أن المسيرين غير ملزمين ضمنه بتقديم تقارير تعرض فيها النتائج المتحصل عليها مقارنة بالوسائل المكرسة. يهدف الإصلاح إلى إرساء إدارة نتائج عوضا عن إدارة وسائل، وفي هذا الإطار، يجب أن يشكل البحث عن رقابة أفضل للفعالية والتحكم في النفقات العمومية هدفا رئيسيا[1].

كما أصبح "**الامتثال للرقابة الداخلية العامة**" معيارا للدخول في الاتحاد الأوروبي منذ عام 2004، وقد نجد مجموعة متنوعة من أنظمة الرقابة الداخلية في القطاع العام للدول الأعضاء في الاتحاد

[1] - الإرسالية رقم 1674/أ.ع.ح/2017 المؤرخة في 09 جويلية 2017، للوزير–الأمين العام للحكومة، مرجع سابق، ص2.

الأوروبي، وتختلف المناهج الوطنية للرقابة الداخلية بصورة كبيرة، ووضعت مجموعة من "مبادئ الرقابة الداخلية العامة" المشتركة ضمن المحاولات الجادة والطموحة التي تبذلها الدول لدعم نظام الرقابة الداخلية العامة السليم والحديث وتعزيزه، وتشمل التحديات المشتركة؛ القيود والقوانين والأنظمة والمعايير المعقدة ونظم مختلفة لإدارة الميزانية والمالية واستخدام التكنولوجيات الحديثة والاعتماد عليها ومنع أوجه الاحتيال والفساد والكشف عنها، وتُجسد هذه المنهجية المشتركة المبادئ الثمانية التالية [1]:

- اعتبار الحوكمة العامة الرشيدة في المصلحة العامة هي الهدف للرقابة الداخلية العامة وسياقها ومحرِّكها؛
- تركيز الرقابة الداخلية العامة على الأداء؛
- الاعتماد على الرقابة الداخلية العامة المنتهجة من قبل لجنة رعاية المؤسسات "كوزو COSO"، والمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة "الإنتوساي INTOSAI"؛
- اعتبار مثلث المساءلة، أي التطابق والاتساق بين السلطة والمسؤولية والمساءلة على جميع المستويات للهيئة هو حجر الزاوية في الرقابة الداخلية العامة؛
- دعم الرقابة الداخلية العامة بمهمة المراجعة الداخلية المستقلة وظيفيًّا.

يعكس هذا بلا شك أهمية ومكانة الرقابة على الأموال العمومية، تلك الرقابة التي يكون هدفها الأول والأخير هو الحفاظ عليها بمختلف صورها وأشكالها، ومنع كل من تسول له نفسه المساس بها، ولما كان مبدأ المشروعية يعني خضوع الإدارة للقانون، فقد ذهب بعض الباحثين إلى أن

[1] - Angelos Binis, Op. Cit., p30.

خضوع تصرفات الإدارة للقانون يؤدي إلى وجوب خضوعها للرقابة، التي تجد مصدرها في الدساتير والقوانين والتنظيمات[1].

فعلى الرغم من التقدم المحرز في تعزيز أنظمة الرقابة الداخلية إلا أنه ما تزال هناك إجراءات وأدوات محددة لإدارة مخاطر الاحتيال والفساد، وتُعد إدارة المخاطر عنصرا هاما للغاية، حيث أنه جزء لا يتجزأ من نُظم الإدارة، ويساعد النهج الخاص بكل بلد في تحديد ما إذا كان ينبغي إجراء تقييم منفصل للمخاطر عن مخاطر الفساد، ويعمل على زيادة الوعي حول أهمية الحد من هذه المخاطر[2].

كما أن الرقابة تتأثر بالتغيرات التي تحدث في المجتمع، كالتغيرات الاجتماعية والسياسية والاقتصادية والتقنية، هذه الأخيرة تؤثر على الرقابة ومعاييرها وأساليبها، وعليه يجب مواكبة هذه التغيرات لتطوير حسن تسيير الأموال العمومية حتى يمكن تقيم خدمات بجودة متميزة للمواطن وتعود عليه بنفع كبير خاصة في ظل تزايد السكان وحجم النفقات العمومية.

إذا كانت الفكرة الرئيسية التي يتمحور حولها نظام المحاسبة العمومية هي حماية الأموال العمومية من كل أشكال الإنحراف والغش والتلاعب، فإن الرقابة تعتبر التجسيد الواقعي لهذه الفكرة، وهذا ما يفسر تعدد أشكالها، وتنوع طبيعتها واختلاف أهدافها، وتعدد الهيئات المضطلعة بها، لكن مع التسليم بضرورتها، فإن تعددها المفرط بالنسبة للبعض، وصرامتها الشديدة ونسبة فعاليتها أو حتى عدم نجاعتها، تعتبر من أهم الانتقادات الموجهة لها[3].

إنطلاقا مما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

---

[1]– حسين عبد العال محمد، الرقابة الإدارية على الجهاز الإداري للدولة بين علم الإدارة والقانون الإداري– دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق عين شمس، سنة 2002، ص7.

[2] - Angelos Binis, Op. Cite., p10.

[3] – محمد مسعي، مرجع سابق، ص133.

بالنظر لحجم الاعتداءات التي مست الأموال العمومية، وبمناسبة مشروع الإصلاح الميزانياتي المنتهج بغرض تعزيز الشفافية وعصرنة نظام المالية العمومية تماشيا مع المعايير الدولية للقطاع العمومي، إلى أي حد يمكن للرقابة الداخلية بمفهومها الحديث أن تساهم في ترشيد استعمال وتسيير الموارد والوسائل والأموال العمومية وحمايتها من المخاطر؟

لتحليل الموضوع والإجابة عن هذه الإشكالية تم الاعتماد والمزج بين المنهج الوصفي والمنهج التحليلي للنصوص والاستعانة بالمنهج المقارن لدراسة أهم التطورات المتعلقة بالموضوع والتعليق عليها، حيث قسمنا البحث إلى بابين، يتضمن الباب الأول الآليات التقليدية للرقابة الداخلية على تسيير الأموال العمومية، هذا الأخير تم تقسيمه إلى فصلين، تضمن الفصل الأول الإطار المفاهيمي للأموال العمومية، والفصل الثاني نظم الرقابة الداخلية المعمول بها في الجزائر؛ أما الباب الثاني فقد تضمن الآليات الحديثة والإطار المرجعي للرقابة الداخلية وآثار تطبيقها، والذي تم تناوله في فصلين، الفصل الأول تطرقنا فيه إلى النظم المستحدثة في مجال الرقابة الداخلية، والفصل الثاني تطرقنا فيه إلى آثار تطبيق نظم الرقابة الداخلية الحديثة في ترشيد التسيير، ثم خاتمة التي خلصنا فيها إلى أهم جوانب الموضوع وحدوده.

الباب الأول:

الآليات التقليدية للرقابة الداخلية في تسيير الأموال العمومية

الباب الأول: الآليات التقليدية للرقابة الداخلية في تسيير الأموال العمومية:

تُعد المصطلحات المستخدمة في النصوص والوثائق القانونية وكذلك المعايير والمبادئ التوجيهية والأدوات المتعلقة بوظائف الرقابة الداخلية تقليدية وغير متناسقة، مما يجعل من الصعب الحصول على رؤية واضحة بشأن الأدوار والمهام والمسؤوليات للوظائف المختلفة، لذا فإن وضع إطار مفاهيمي موحد وأدوار ومسؤوليات واضحة على مستوى الهيئات العمومية بطريقة إلزامية من شأنه أن يشكل خطوة كبيرة إلى الأمام، حيث يمكن توضيح المفاهيم والمصطلحات والوظائف والأدوار داخل نظام الرقابة الداخلية، ويُعد ذلك صحيحا بصفة خاصة في الدول التي تكافح الحكومات من أجل التكيف مع المعايير الدولية لتلبية ثقافتها واحتياجاتها الإدارية[1].

من هذا المنطلق، وسعيا منا لدراسة وتحديد الأموال العمومية والرقابة المطبقة عليها، سنتطرق في الفصل الأول إلى الإطار المفاهيمي للرقابة على الأموال العمومية، في حين سنتطرق في الفصل الثاني إلى نظم الرقابة الداخلية المعمول بها كآلية لترشيد تسيير الأموال العمومية.

[1] - Angelos Binis, Op. Cit., p68.

الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي للرقابة على الأموال العمومية

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة على الأموال العمومية:

تكتسي الأموال العمومية أهمية بالغة في حياة الشعوب ولها أثار واضحة على حياتهم، التي تنعكس في الرخاء والسعادة والأمن والتكفل الاجتماعي والصحي، وبالتالي لها أهمية كبيرة في الاستقرار وكذلك الرقي سواء في الجانب الاجتماعي أو الثقافي أو العلمي.

وعلى هذا الأساس فإن تخصيص الأموال العمومية للمنفعة العامة يستوجب ضرورة الحفاظ عليه بحمايته لأنه معرض للاستيلاء أو الاستغلال السيء له، وقد ورد في القوانين الجزائرية قواعد تحدد كيفيات تسييره وخصائصه، حيث أنه غير قابل للتصرف فيه، وعدم تملكه بالتقادم، وعدم قابليته للحجز، علاوة على تطبيق الحماية الجنائية عليه في حالة مخالفة قواعد تسييره، بالتالي للدولة حق الرقابة على الأموال العمومية بما أنها تملكه، والرقابة ضرورية لحمايته بكل الوسائل التي تملكها وبكل ما يمكنها من ذلك.

حيث ينتفع أفراد المجتمع بالأموال العمومية بصورة جماعية مشتركة، مثل المكتبات والطرق العامة والمصالح الإدارية وغيرها، كما يكون الانتفاع بصورة خاصة أو فردية حسب الحالة، كاستعمال الأرصفة لنشاطات معينة أو تمرير مختلف القنوات الخاصة عبر الطريق العام أو استغلال السكنات العمومية مقابل مبالغ رمزية.

للتفصيل في الموضوع أكثر، نتناول في المبحث الأول تحديد مفهوم الأموال العمومية الخاضعة للرقابة وفي المبحث الثاني نتناول موضوع الرقابة كوسيلة لضمان حسن تسيير الاموال العمومية.

المبحث الأول: تحديد الأموال العمومية الخاضعة للرقابة:

الدولة كشخص معنوي عام لها ذمة مالية كبيرة قد يصعب حصرها تشمل الأموال العقارية والمنقولة، ومن أمثلة الأموال العقارية المملوكة للدولة، الشوارع والطرق والميادين العامة ومباني الوزارات والمصالح الحكومية، والأراضي والمباني التي تؤجرها الدولة، ومن أمثلة الأموال المنقولة للدولة أثاثات المرافق العامة وأدواتها المكتبية وكتب المكتبات العامة، والسلع التموينية المعدة للتوزيع ونقود الدولة وأوراقها المالية المودعة بالبنوك[1].

ان المالية العامة (les finances publiques)، من وجهة نظر قانونية يمكن تعريفها أحيانا على أنها الانضباط الذي يهدف إلى دراسة القواعد والعمليات المتعلقة بالأموال العمومية (les deniers publics)، غير أنه من الصعب تحديد مفهوم الأموال العمومية، حيث أن المرسوم الفرنسي المؤرخ في 29 ديسمبر 1962 المتعلق بالقواعد العامة للمحاسبة العمومية لا يشير لها، ويستعمل مكانها تعبير "الأموال والقيم المملوكة للهيئات العمومية"[2].

يترتب على ما سبق ثلاث نتائج، الأموال العمومية هي "أموال وقيم" "fonds et valeurs"، ملك للهيئات العمومية، بمعنى للدولة، للجماعات الإقليمية، للمؤسسات والشركات العمومية الخاضعة لنظام قانوني خاص[3].

يقصد بالأموال العمومية التي تخضع للرقابة، تلك الأموال التي تمتلكها الدولة وكل الهيئات العمومية التي تستفيد من اعتمادات الخزينة العمومية سواء كانت الهيئات إدارية أو ذات طابع تجاري وصناعي كما تخضع بعض هذه الأموال لأحكام المحاسبة العمومية، مما يضفي عليها

---

[1] - ماجد راغب الحلو، القانون الإداري، مرجع سابق، ص 181.

[2] - Loïc Philip, Finances publiques, quatrième édition, Editions CUJAS, Paris, France, 1992, p9.

[3] - Ibid, p10.

طابعا بيروقراطيا خاصا وإجراءات وتدابير متشددة تتجسد في نظام رقابي داخلي هدفه حماية الأموال العمومية.[1]

والموارد العمومية هي المصادر التي تستمد الدولة منها الأموال اللازمة لسد نفقاتها، وهذه الموارد متعددة، أهمها، موارد الدولة من أملاكها الخاصة، الضرائب، الرسوم، القروض، الوسائل النقدية[2].

تحتاج الإدارة العمومية لممارسة نشاطها وتغطية أعبائها إلى أموال ثابتة وأموال منقولة، أو إلى الأموال العينية والأموال النقدية، فالأموال العينية تتمثل في الأدوات والمعدات والمباني والأجهزة التي تستعملها لتحقيق أهدافها، أما الأموال النقدية فتتمثل في الأموال أو الإيرادات المحصلة خلال فترة زمنية معينة لتغطية النفقات المختلفة.

للإلمام بهذا الجانب، سنتطرق في المطلب الأول مفهوم الأموال العمومية، ثم معيار تمييز الأموال العمومية عن غيرها من الاموال

المطلب الأول: مفهوم الأموال العمومية.

تمول الأموال العمومية وظائف الدولة وأهدافها، ويجسد سياساتها العامة واستراتيجيتها وبرامجها ومخططاتها الوطنية في كافة المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والأمنية بصورة منتظمة وفعالة داخليا وخارجيا، كما أنه بواسطة الأموال العمومية يمكن تأمين وتوفير سائر الخدمات والسلع والتكنولوجيات وكافة الوسائل والموارد البشرية والمادية اللازمة للحياة[3].

---

[1]– محمد سعيد بوسعدية، مدخل إلى دراسة قانون الرقابة الجزائري، دار القصبة للنشر، الجزائر، اكتوبر 2014، ص90.

[2]– حسن عواضه، المالية العامة–دراسة مقارنة، الطبعة السادسة، دار النهضة العربية، بيروت، 1983، ص385.

[3] - هيئة تحرير مجلة الفكر البرلماني لمجلس الأمة، قانون تسوية الميزانية آلية برلمانية لحماية الأموال العمومية، المؤسسة الوطنية للإتصال والنشر والاشهار، الجزائر، فيفري 2015، العدد 36، ص92.

حيث تحتاج الإدارة العامة، مركزية كانت أو لا مركزية، إلى وسائل مادية أو أموال تكفل لها مباشرة نشاطها الهادف إلى تحقيق المنفعة العامة، هذه الأموال قد تكون أموالا خاصة تخضع من حيث المبدأ لنظام قانوني مماثل لذلك الذي تخضع له الأموال المملوكة لأشخاص القانون الخاص، وقد تكون أيضا، أموالا عامة متميزة بخضوعها لنظام قانوني يتضمن قواعد ونظما غير معروفة في مجال القانون الخاص[1].

تمتلك الدولة نوعان من الأموال، الأولى تتمثل في الأموال الخاصة، أو أموال الدومين الخاص (Domaine privé)، الغرض منها استغلالها للحصول على موارد مالية، فلا تكاد تختلف ملكية الدولة لها عن ملكية الأفراد لأموالهم، وتخضع كقاعد عامة لنفس الأحكام القانونية التي تخضع لها وهي قواعد القانون المدني، ويختص بنظر المنازعات المتصلة بها القضاء العادي[2].

أما النوع الثاني فهي الأموال التي تخصص للنفع العام، إما لاستعمال الجمهور لها مباشرة مثل المنشآت القاعدية كالطرق والجسور ومثل مجاري الأنهار وكذا المرافق العمومية كالمكتبات العمومية والمدارس والمستشفيات والمباني الحكومية، وتسمى بالدومين العام (Domaine public)، وتخضع لنظام قانوني متميز، وتحكمها قواعد قانونية مختلفة تدخل في إطار القانون الإداري، ويفصل في المنازعات المتصلة بها القضاء الإداري في بلاد القضاء المزدوج[3].

---

[1] - حسين عثمان محمد عثمان، أصول القانون الإداري، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2010، ص401.

[2] - ماجد راغب الحلو، القانون الإداري، مرجع سابق، ص 182.

[3] - نفس المرجع، ص 182.

يحتوي هذا النظام القانوني على عديد من القيود التي ترد على حرية الإدارة والتي لا نظير لها في القانون الخاص حتى لا تبتعد عن هدف تحقيق الصالح العام[1].

سنتناول فيما يلي، ظهور فكرة الأموال العمومية في الفرع الأول، وفي الفرع الثاني سنتطرق إلى تعريف الأموال العمومية.

الفرع الأول: ظهور فكرة الأموال العمومية:

وردت فكرة الأموال العمومية في الشرائع القديمة ابتداء من قدماء المصريين وحضارة بلاد الرافدين مرورا بالعصر الإغريقي ثم العصر الروماني فالعصر الإسلامي حتى الدولة الحديثة، وقد عرفت تشريعاتها نوعين من الأموال، ففي قانون حمورابي نجد تمييزا بين الملكية العامة والملكية الخاصة، إذ شملت الملكية العامة جميع الأموال المخصصة للمرافق العامة ولأماكن العبادة، ماعدا ذلك فهي من الأموال الخاصة، كما أقر الإعدام لكل من يسرق من الأموال المنقولة المملوكة للقصر الملكي أو لأحد المعابد العامة أو مجرد إخفاء الأشياء المسروقة[2].

أما في عهد مصر الفرعونية، كانت تتمثل الأموال العمومية في أراضي الملك والمعابد المقدسة وحقوق الآلهة، وكان كل من يعتدي عليها يوقع عليه جزاء رادع، وذلك إن كان المعتدي من عامة الناس، ولكن إن كان المعتدي هو من موظفي الدولة يكون الجزاء جسيما، حيث كان يصل إلى حد الموت ومصادرة أمواله[3].

---

[1] - حسين عثمان محمد عثمان، مرجع سابق، ص401.

[2] – سيدا شيخ زرار، صور الرقابة على الأموال العمومية ونظم حمايته، الطبعة الأولى، المركز القومي للإصدارات القانونية، القاهرة، سنة 2016، ص21.

[3] – نفس المرجع، ص22.

فكان الأموال العمومية لدى الفراعنة يقتصر على أملاك الملك والآلهة والمعابد، وكان يُنظر إلى إليه نظرة تقديس من الناحية الدينية، ولم يكن يعترف بحقوق الموظف العام، بل أهدرت تلك الحقوق وجعلت الموظف العام مجرد أداة في يد الملك[1].

أما في العصر الإسلامي، فقد اهتم الرسول محمد صلى الله عليه وسلم بحماية الأموال العمومية باعتباره دعامة من دعائم الدولة الإسلامية الأولى، كما اهتم الخلفاء الراشدين من بعده به، حيث كاموا يراقبون الولاة أشد المراقبة، واستدل البعض بأن أصل استعمال الأموال العمومية هو الإباحة إنطلاقا من قوله تعالى " هو الذي خلق لكم ما في الأرض جميعا"[2] وهو أصل الملكية العامة في الإسلام، وبالتالي هو مال الله وأن الدول والحكومات والافراد مستخلفون عليه[3].

تستخدم السلطة الإدارية في الدولة أموالا عقارية وأموالا منقولة في ممارسة نشاطها، وقد جرى الفقه التقليدي على تقسيم أموال الإدارة إلى قسمين[4]:

- أموال خاصة أو الدومين الخاص، وهي الأموال التي تتملكها الدولة أو الأشخاص العامة الأخرى بقصد الحصول على ما تنتجه من موارد مالية، وهي تخضع فيما يتعلق بإرادتها واستغلالها لأحكام القانون الخاص؛
- أموال عامة أو الدومين العام، وهي التي تخصص للنفع العام بأن تكون مخصصة لاستعمال الجمهور مباشرة أو عن طريق مرفق عام، أو بأن تكون بطبيعتها أو بإرادة المشرع مخصصة للنفع العام، فقد تقررت لها حماية خاصة وقواعد خاصة مغايرة للقواعد التي تحكم الأموال الخاصة والمنصوص عليها في القانون المدني، فلا يجوز التصرف في

---

[1] – ناصر خلف بخيت، الحماية الجنائية للمال العام، دار النهضة العربية، القاهرة، سنة 2009، ص8.

[2] – الآية 29 من سورة البقرة.

[3] – سيدا شيخ زرار، مرجع سابق، 2016، ص24–25.

[4] – ثروت بدوي، القانون الإداري، دار النهضة العربية، القاهرة، سنه 2008، ص130.

الأموال العمومية مادام مخصصا للنفع العام، كما لا يجوز تملكه بالتقادم أو الحيازة، ولا يجوز الحجز عليه أو جعله محلا لرهن رسمي أو رهن حيازي أو حق اختصاص.

حيث تمتلك الدولة أموال عينية تتمثل في المعدات والسيارات والآلات والمباني ومختلف الوسائل التي تسمح لها بالقيام بنشاطها الإداري عن طريق العقود أو القرارات الإدارية، كما تمتلك أموال نقدية بمختلف أصنافها.

حيث يرى الفقيه الفرنسي "برودون BROUDHON" أن الدومين العام هو ما خصص للمنفعة العامة، ولا يعتبر مملوكا لأحد، ولا يجوز التصرف فيه ولا الحجز عليه ولا تملكه بالتقادم، والدومين الخاص يكون مملوكا للدولة ملكية خاصة لها أن تتصرف فيه مثل تصرفات الأفراد في أموالهم[1].

بالتالي، للدولة أموال كثيرة ومتنوعة، تملكها ملكية عامة ومخصصة للنفع العام ولاستعمال الجمهور والتي تخصص لسير المرافق العامة، تخضع لقواعد القانون العام ويطلق عليها اسم الدومين العام، لا تعتبر مملوكة لأحد ولا يجوز التصرف فيها ولا الحجز عليها ولا تملك بالتقادم، أو ملكية خاصة الغرض منها استغلالها الحصول على موارد مالية، مثل الأراضي والمباني الحكومية تخضع لأحكام القانون الخاص ويطلق عليها اسم الدومين الخاص.

بصفة عامة، المقصود بالأموال العمومية، الموارد المالية التي تحصل عليها الإدارات العامة على جميع المستويات، وما يقابلها من نفقات عامة، ويعني الأموال العمومية النشاطات التي تقوم بها الإدارات والمؤسسات العامة وجميع ما يتبعها من منشآت أو شركات ومرافق ومصالح وغيرها،

[1] – فتحي محمد محمد الأحول، مرجع سابق، ص24.

المملوكة من قبل المجتمع كليا أو جزئيا، من أجل الحصول على الموارد المالية لغرض صرفها لصالح المجتمع نفسه في شكل نفقات عامة[1].

هي ما تكون ملكيتها للناس جميعا أو لمجموعة منهم لهم حق الانتفاع منه، دون أن يختص به أو يستغله أحد لنفسه، وهذا المال يشمل كافة ممتلكات الدولة ومواردها الطبيعية، والذي يكون الانتفاع به للجميع فهو ملك للجميع وليس ملكا خاصا، لذا تتمثل دورة الأموال العمومية وحركته في الكسب والانفاق وتدور وظيفة الإدارة المالية في المشروعات حول تنظيم هذه الحركة بما يحقق أهدافه بكفاية[2].

الفرع الثاني: تعريف الأموال العمومية:

من أجل الإلمام وإعطاء تعريف دقيق وشامل للأموال العمومية، سنتطرق إلى تعريفه من الجانب اللغوي ثم الفقهي ثم القانوني.

أولا: التعريف اللغوي:

مفرده مال، ويعرف على أنه "كل ما يملكه الفرد أو ما تملكه الجماعة من متاع، أو عروض أو تجارة، أو عقار أو نقود، أو حيوان، أي كل ما ملكته من جميع الأشياء"[3].

كما يعرف بأنه " جميع الأشياء المادية أو العينية التي يمكن امتلاكها، وجميع الحقوق التي قد تدخل في الذمة المالية، كالأراضي والمنقولات، والبيوت وغيرها"[1].

---

[1] – ميثم صاحب عجام وعلي محمد مسعود، تخطيط الأموال العمومية، الطبعة الأولى، دار ومكتبة الكندي للنشر والتوزيع، عمان، 2017، ص61.

[2] – جدي وفاء، رقابة الأجهزة المالية والقضائية على الأموال العمومية في القانون الجزائري، أطروحة دكتوراه تخصص علوم قانونية، جامعة جيلالي اليابس سيدي بلعباس، كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2018/2017، ص43.

[3] – محمد نعيم العرقسوسي، القاموس المحيط، الطبعة السادسة، مؤسسة الرسالة، بيروت، 2005، ص1159.

حيث ورد في لسان العرب المال مولا ومؤولا فهو مال ويقال تمول فلان مالا إذا اتخذ قينة منه، وقول النبي (ص): "فليأكل منه غير متول مالا وغير متأثل مالا"، والمعنيان متقاربان ومال الرجل يمول ويمال مولا ومؤولا إذا صار مالا وجمعه تمول[2].

كانت الأموال العمومية التي يطلق عليها بالإنجليزية "Public monies or funds" وبالفرنسية "Deniers publics" في الماضي تعتبر أساسية في ميدان المالية العامة، وقد شهد هذا المفهوم في القانون الوضعي تراجعا موازيا لذلك الذي شهدته المرافق العامة، دفعت إليه الصعوبة المتزايدة في رسم حدوده. أما اليوم فيتحاشى المشرع بصورة منتظمة استعماله، غير أن هذا المفهوم لا يزال ذا أهمية في الاجتهاد المالي وفي الفقه؛ وقد كان من الممكن مؤخرا تنظيم تعريف عام للأموال العمومية حول هذا المفهوم، مع التمييز بين مفهوم قانوني يتوافق والأموال التي تمتلكها الهيئات العامة أو التي توضع في عهدتها من جهة، ومن جهة أخرى مفهوم سياسي يتوافق والأموال التي توظفها هيئة ذات طابع قانوني في إطار مهمة من مهام الخدمة العامة[3].

ثانيا: التعريف الفقهي:

وفقا لوجهة نظر أولى، إن كلمة "أموال" من حيت المبدأ، وبالمفهوم العام، تعني كل الأشياء المادية على اختلافها، ومن الناحية القانونية تعني الحقوق، فالأشياء المادية لا تتمتع بأهمية قانونية إلا عندما يمارس الانسان عليها سلطات محددة بغاية الاستفادة منها أو استغلالها، وبالتالي لا تعتبر أموالا إلا عندما تكون محلا للحقوق الشخصية والعينية، والحق الجاري على الشيء المادي يعتبر مالا غير مادي (bien corporel et incorporel)، فالأموال المادية تكون الأشياء المحسوسة

---

[1] – إبراهيم النجار، القاموس القانوني، الطبعة السابعة، مكتبة لبنان، لبنان، 2000، ص41.

[2] – جدي وفاء، مرجع سابق، ص44.

[3] – هاشيت أنطوان، قاموس مفردات اللغة القانونية، منشورات دالوز (Editions Dalloz)، بيروت، 2010، ص205-206.

الواقعة تحت الحواس عندما تتصف بصفات معينة، والأموال غير المادية تكون الحقوق الجارية على الأموال المادية[1].

لم يتوقف الفقه أبدا عن استخدام هذه العبارة، لقد اعتبر بعض المؤلفين في بعض الأحيان أن مفهوم " الأموال العمومية " هو الفكرة المركزية في المالية العامة وأنه يضمن وحدتها. قبل صمت النصوص الرسمية. تم العثور على أبسط تعريف من قبل قاضي مجلس المحاسبة الفرنسي تحت تعبير هي "الأموال والقيم المملوكة للهيئات العامة"، بالتالي مفهوم الأموال العمومية هو اجتماع العناصر الثلاثة[2]؛

- الأموال العمومية هي "الأموال والقيم" و "الصناديق" وتسمى أيضا القيم النقدية، تتكون من النقد، والأموال المكتتبة غير النقدية أو المدفوعات، وأرصدة الحسابات البريدية وأرصدة البنوك، والأوراق المالية التي تشكل "أموال عمومية" شريطة أن تكون "قابلة للتحويل مالا ببساطة وعلى الفور"، وهذا هو حال سندات الدين والديون مثل السندات والمعاشات السنوية وأسهم الشركات.
- الأموال العمومية "مملوكة" من قبل "هيئات عمومية" هذه الهيئات تمثل الدولة والسلطات المحلية والمؤسسات العمومية وكذلك الشركات العمومية التي يعين فيها محاسب عمومي.
- الأموال العمومية "مملوكة" للهيئات العمومية. هذه الأموال هي ملك للهيئات العامة، وتكتسب كذلك صفة الأموال العمومية المبالغ التي تتلقاها الهيئة العامة لتسوية دين، والأموال التي تدفعها هذه الهيئات لتحرر من ديونها.

---

[1] - جورج ن. شدراوي، تقسيمات الأموال، منشورات المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس–لبنان، 2005، ص12.

[2] – Loïc PHILIP, Dictionnaire encyclopédique de finances publiques, Edition Economica, Paris, 1991, p.p. 580-582.

هذا التعريف يكشف عن تنوع الأموال العمومية، ونظامها القانوني الذي يضمن الوحدة، وهي خاضعة لنظام قانوني خاص، وقواعدها محددة بموجب المحاسبة العمومية.

كما تشبعت آراء الباحثين في تعريف الأموال العمومية إلى عدة اتجاهات نعرض لها على التوالي[1]:

الاتجاه الأول؛ ويذهب إلى أن المال يكون مخصصا لمنفعة عامة حينما يكون المال مخصصا بطبيعته للاستعمال المباشر للجمهور ومثال ذلك الطرق والحدائق العامة؛ ويؤخذ على هذا المعيار أنه يضيق بشدة من مفهوم الأموال العمومية على غرار تلك التي لا يستعملها الجمهور مباشرة كالمباني الحكومية، والحصون والقلاع العسكرية؛

الاتجاه الثاني؛ ودافع عنه أنصار مدرسة المرفق العام كمعيار مميز للقانون الإداري، يعني أن المال يكون عاما، حينما يكون مخصصا لخدمة المرفق العام؛ غير أنه يعتبر شديد الاتساع، ذلك أنه يدخل في دائرة الأموال العمومية أشياء على قدر كبير من تفاهة الأهمية، كالورق وأقلام الرصاص المخصصة لخدمة مرفق عام، فليس من المعقول أن تطبق على هذه الأشياء صور الحماية القانونية من جنائية ومدنية التي يضفيها المشرع على المال العام.

إذا الأموال العمومية شيء قابل للتملك بطبيعته، وعرفه الفقيه دوجي (DUGUIT) انطلاقا من تخصيصه أنه كل عقار أو منقول تملكه الدولة، يكون مخصصا لمرفق عام[2]، أما الفقيه فالين (WALINE) يرى أن الأموال العمومية هو المال المخصص لسد حاجات عامة، أو لإدارة مرفق

---

[1] - حسين عثمان محمد عثمان، مرجع سابق، ص406.

[2] - محمد أنس قاسم جعفر، النظرية العامة لأملاك الإدارة والأشغال العامة، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص24.

عام، لا يمكن الاستغناء عنها بسهولة نظرا لطبيعتها الذاتية، أو لإعدادها إعدادا خاصا، أو لأهميتها التاريخية مثل المتاحف وغيرها[1].

يستوي بعد ذلك أن تكون الأموال العمومية عقارا أو منقولا، وعلى ذلك؛ تعتبر أبنية المدارس والوزارات أموالا عمومية شأنها في ذلك شأن الطرق والساحات العامة، كما أن السفن الحربية والبوارج العسكرية، باعتبارها منقولا، تدخل في دائرة الأموال العمومية، مثلها مثل الكتب في المكتبات العمومية، والوثائق التاريخية، والاشياء ذات القيمة الأثرية التي تزخر بها المتاحف[2]، وتعتبر إذن أموالا مادية.

من خلال ما سبق، يمكن تعريف الأموال العمومية أنها المال المرصود للنفع العام، أي المخصص لمرفق عام تمكينا له من القيام بدوره في اشباع حاجة عامة، أو مجرد تحقيق إيراد للدولة أو الأشخاص المعنوية العامة، سواء كان منقولا أو غير منقول[3].

بالنسبة للجزائر، سبق صدور قانون الأملاك الوطنية تضارب فقهي، بسبب التغيرات الجذرية التي شهدتها الجزائر أيديولوجيا واقتصاديا أدت بالدولة بأن تتكفل بمعظم النشاطات، الأمر الذي أدى بالمقابل إلى تقليص لدور المبادرة الخاصة، خاصة بالنسبة للأملاك الخاصة غير المستغلة بعد خروج المعمرين، ما نتج عنه تضارب فقهي في ضوء غياب قانون واضح يحكم الأموال العمومية، وتمديد العمل بالتشريعات الفرنسية إلا ما تعارض منها بالسيادة الوطنية، وعلى هذا الأساس جاءت الآراء الفقهية مختلفة ومتضاربة بخصوص النظام القانوني الذي يحكم الأموال العمومية، فهناك اتجاه نادى باستمرار العمل بالقانون الفرنسي، أي الأخذ بنظرية الدومين التقليدية، أي التمييز بين

---

[1]– محمد أنس قاسم جعفر، نفس المرجع، ص15.

[2] - حسين عثمان محمد عثمان، مرجع سابق، ص409.

3 – نادية سلامي، السياسة الجنائية لحماية الأموال العمومية في إطار قانون مكافحة الفساد، مذكرة ماجستير، المركز الجامعي خنشلة الجزائر، معهد العلوم القانونية والإدارية. 2011. ص19.

الدومين الخاص والدومين العام، وهناك من نادى بتقسيم أموال الدولة إلى أموال عامة وأموال اشتراكية، أما الاتجاه الثالث فقد نادى بتوحيد قطاع الأموال العمومية طبقا للفكر الاشتراكي[1]، غير أن التقسيم الحديث من خلال قانون الأملاك الوطنية فقد أخذ بالنظرية التقليدية، وهو ما سنتناوله لاحقا.

ثالثا: التعريف القانوني:

أموال الدولة الخاصة لا تكاد تختلف ملكية الدولة عن ملكية الأفراد لأموالهم، وتخضع لنفس الأحكام القانونية التي تخضع لها، وهي قواعد القانون المدني، ويختص بالنظر للمنازعات المتصلة بها القضاء العادي، أما أموال الدولة العامة فتخضع لنظام قانوني متميز، يعطي امتيازات لصالح الإدارة تجاه تلك الأموال، ويحتوي على عديد القيود التي ترد على حرية الإدارة حتى لا تبتعد عن تحقيق الصالح العام، هذه القواعد تدخل في إطار القانون الإداري، ويفصل في المنازعات المتصلة بها القضاء الاداري[2].

بالتالي الأموال العمومية هي التي تدخل دراستها ضمن القانون الإداري وتخضع لقواعد المحاسبة العمومية والمالية العمومية بشكل عام التي تعتبر فرعا من القانون العام، وهي حصيلة الجباية والإيرادات الأخرى التي تنفقها الدولة على المرافق العمومية.

ضمن الاطار القانوني لإيرادات الموارد، ينبغي أن ينص الدستور والقوانين الوطنية والقوانين على حق الدولة الشرعي في الموارد الموجودة في باطن الأرض، ويجب أن تكون سلطة منح حقوق استكشاف وإنتاج وبيع هذه الموارد محددة بوضوح في القوانين واللوائح والإجراءات التي تغطي كافة

---

[1] - نادية بلعموري، أحكام الأموال العمومية في القانون الجزائري، رسالة ماجستير، فرع قانون المؤسسات، جامعة الجزائر، كلية العلوم الإدارية والقانونية، 2000/1999، ص90.

[2] - فتحي محمد محمد الأحول، مرجع سابق، ص19.

مراحل تنمية الموارد، ويجب أن يضع الإطار القانوني الأساس اللازم لتوفيق المصالح المتباينة لأهم مجموعات الأطراف المعنية، ومنها الدولة؛ ومستثمري القطاع الخاص؛ وأصحاب حقوق ملكية الأراضي السطحية؛ والأطراف الأخرى، كذلك فإن شفافية الإطار القانوني توفر ضمانا مهما للمستثمرين الأجانب وينبغي أن تضمن فعالية استخدام الموارد لتحقيق المنفعة العامة، وهناك جزء متزايد الأهمية في الإطار القانوني، وهو وضع قوانين ولوائح تضمن الشفافية في إدارة الإيرادات والأصول المتراكمة من خلال عملية الموازنة من أجل تحقيق الأهداف القومية[1].

لهذا، نصت المادة 9 من التعديل الدستوري لسنة 2020 على أن يختار الشعب لنفسه مؤسسات غايتها ... حماية الاقتصاد الوطني من أي شكل من أشكال التلاعب، أو الاختلاس، أو الرشوة، أو التجارة غير المشروعة، أو التعسف، أو الاستحواذ، أو المصادرة غير المشروعة أو تهريب رؤوس الأموال[2].

قد اختار المشرع الجزائري وهو يتطرق لموضوع الأموال العمومية، أن يتبنى المسألة تحت مصطلح "الأملاك الوطنية"، بدليل ما نص عليه القانون رقم 90-30 المتضمن قانون الأملاك الوطنية[3]، وسواء كان المشرع الجزائري قد انفرد بهذه التسمية، أو حذا حذو بعض التشريعات المقارنة، فإن موضوع الأموال العمومية موضوع يجد مناطه في بنية القانون الإداري ويستلهم على غرار غيره مضامينه فضلا عن ذلك من التشريع والقضاء[4].

---

[1] – Guide sur la transparence des recettes des ressources naturelles, FMI,2007, p16.

[2] - المرسوم الرئاسي رقم 20-442 المؤرخ في 30 ديسمبر 2020 المتعلق بإصدار التعديل الدستوري، ج ر عدد 82.

[3] - القانون رقم 90-30 المؤرخ في14 جمادى الأول 1411 الموافق لأول ديسمبر سنة 1990، ج ر عدد 52، المعدل والمتمم بالقانون 08-14 المؤرخ في 17 رجب 1429 الموافق ل 20 يوليو 2008، ج ر عدد 44، المؤرخة في 03 أوت 2008، المتضمن قانون الأملاك الوطنية.

[4] - جدي وفاء، مرجع سابق، ص50.

المادة 3 من نفس القانون عرفت الأملاك العمومية الخاصة التابعة للدولة والولاية والبلدية أنها "الأملاك الوطنية الأخرى غير المصنفة ضمن الأملاك العمومية والتي تؤدي وظيفة امتلاكية ومالية".

أما المادة 18 منه فقد حددت ملكيتها ومكوناتها، حيث نصت على أن "الملكية العامة هي ملكية المجموعة الوطنية. وتشمل باطن الأرض، المناجم، والمقالع، والموارد الطبيعية للطاقة، والثروات المعدنية الطبيعية والحية، في مختلف مناطق الأملاك الوطنية البحرية، والمياه، والغابات. كما تشمل النقل بالسكك الحديدية، والنقل البحري والجوي، والبريد والمواصلات السلكية واللاسلكية، وأملاك أخرى محددة في القانون."

كما تطرقت المادة 4 من القانون رقم 05-01 المؤرخ في 06 فيفري 2005 المتعلق بالوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب ومكافحتهما، المعدل والمتمم، إلى تعريف الاموال بصفة عامة على أنها:

"أي نوع من الممتلكات أو الأموال، المادية أو غير المادية، لا سيما المنقولة أو غير المنقولة التي يحصل عليها بأي وسيلة كانت مباشرة أو غير مباشرة، والوثائق أو السندات القانونية أيا كان شكلها، بما في ذلك الشكل الإلكتروني أو الرقمي، التي تدل على ملكية تلك الأموال أو مصلحة فيها، بما في ذلك على الخصوص الائتمانات المصرفية، والشيكات وشيكات السفر والحوالات والأسهم والأوراق المالية والسندات والكمبيالات وخطابات الاعتماد"[1]. ويلاحظ من خلال نص المادة تغيير بعض المصطلحات بالمقارنة مع القانون 90-30 المتعلق بالأملاك الوطنية، على غرار مصطلح الحقوق العقارية أو العينية العقارية، كما أضاف

[1] - القانون 05-01 المؤرخ في 06 فيفري 2005 المتعلق بالوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب ومكافحتهما المعدل والمتمم، ج ر عدد 11 المؤرخة في 09 فيفري 2005.

الوثائق والسندات والشيكات والأوراق التجارية بكل أنواعها وأضاف الشكل الالكتروني والرقمي في ظل التحول نحو رقمنة الإدارات، وبالتالي يمكن استخلاص أن تتكون الأموال العمومية أيضا من كل ما سبق ذكره.

كما سنرى فيما يلي أن قانون الأموال العمومية في الجزائر في السبعينات يختلف جذريا عن نظيره حاليا وهذا راجع إلى اختلاف طبيعة قانون ملكية الدولة، حيث جعلت المادة 13 من دستور سنة 1976 من مبدأ اشتراكية وسائل الإنتاج قاعدة أساسية لبناء الاشتراكية، كما حددت المادة 14 ملكية الدولة وعرفتها بأنها تلك المحوزة من طرف المجموعة الوطنية التي تمثلها الدولة وعددت ضمن فقرتها الثانية الأموال التي تعتبر ملكية للدولة بكيفية لا رجعة فيها، كما تطرقت المادة 15 إلى المؤسسة كأسلوب من أساليب إدارة وتسيير الأموال العمومية، هذه المؤسسة التي تنشئها الدولة وتتنازل لها عن جزء من ممتلكاتها لاستغلالها وتنميتها مع احتفاظها بحق الملكية[1].

ليتم بعد ذلك، خلال التسعينات، من خلال قانون الأملاك الوطنية المذكور سابقا إلى مطابقة مفهوم الأموال العمومية في الجزائر إلى مع مفهومها في التقسيم الفرنسي إلى أموال عامة وأموال خاصة، وهو ما أخذ به الفقه المصري كذلك.

المطلب الثاني: معيار تمييز الأموال العمومية عن غيرها من الأموال:

جاءت المادة 12 من قانون الأملاك الوطنية بتعريف للأموال العمومية حيث قضت بان تتكون الأملاك الوطنية من الحقوق والاملاك المنقولة والعقارية التي يستعملها الجميع، والموضوعة تحت تصرف الجمهور إما مباشرة وإما بواسطة مرفق عام، حيث يتبين مبدئيا أن المشرع الجزائري قد تبنى معيارا ذا شقين لتمييز الأملاك الوطنية العمومية عن الأملاك الوطنية الخاصة، يتمثل أولهما

[1] - نادية بلعموري، مرجع سابق، ص87.

في التخصيص للاستعمال الجماهيري المباشر أو لخدمة مرفق عام باعتباره معيارا تقليديا، وثانيهما في معيار الأموال المعتبرة من الأملاك الوطنية العمومية استنادا على المادة 17 من الدستور[1]، وعليه يمكن تفصيل ذلك فيما يلي:

الفرع الأول: معيار التخصيص لاستعمال الجمهور:

يعتبر هذا المعيار من أقدم معايير تمييز الأموال العمومية تاريخيا، وجوهره يتمثل في أنه، تعتبر أموال عمومية الأموال التابعة للدولة أو لأشخاص القانون العام، المخصصة لاستعمال الجمهور مباشرة وهي غير قابلة للتملك.

سواء أكانت الأموال عقارات كالشواطئ أم منقولات ككتب المكتبات وآثار المتاحف، وسواء أكان الاستعمال مباحا بلا إذن سابق، أم كان معلقا على صدور ترخيص أو موافقة بشأنه، ويضيف أصحاب هذا المعيار أن مجال الأموال العمومية يمكن أن يتسع عند الحاجة ليشمل أموالا أخرى بتدخل المشرع، غير أن هذا المعيار منتقد لتضييقه من نطاق الأموال العامة حيث لا تعتبر التحصينات العسكرية ودور المصالح الحكومية وغيرها من الأموال غير المخصصة لاستعمال الجمهور بصورة مباشرة من الأموال العامة[2].

عندما يقرر المشرع حرمان الأفراد من ممارسة نشاط معين تحذوه الرغبة في التخلص من آثاره الضارة أو تعارضه مع الآداب العامة أو النظام العام[3].

---

[1] - نادية بلعموري، مرجع سابق، ص154.

[2] - ماجد راغب الحلو، القانون الإداري، مرجع سابق، ص181.

[3] - فتحي فكري، مسؤولية الدولة عن اعمالها غير التعاقدية، دار النهضة العربية، سنة 1995، ص33.

الفرع الثاني: معيار التخصيص للمنفعة العامة:

جاء هذا المعيار لتفادي المجال الضيق للمعيار السابق، والذي امتد في تمييز الأموال العمومية إضافة لاستعمال الجمهور، إلى تخصيص المرافق العامة، حيث أن الأموال العمومية هي المخصصة للاستعمال الجمهور، خاصة وأنها مشاريع عامة هدفها تحقيق النفع العام، وبالتالي يمكن أن تكون المرافق العمومية معيارا لتحديد الأموال العمومية، على غرار تهيئة الطرق وتعبيدها وصيانتها من أجل أن يستعملها الجمهور للمرور والتنقل مباشرة.

يتزعم هذا الاتجاه الأستاذ "هوريو" الذي يشير إلى أن الأموال العمومية هي تلك الأموال التي تخصص للمنفعة العامة مستندا على النصوص التشريعية التي تناولت مادة الأموال العمومية حيث يبين أن كافة الأمثلة التي وردت بشأنها تجمعها خاصية تحقيق النفع العام، وفي مواجهة اتساع فكرة النفع العام رأى "هوريو" أنه لابد أن يكون التخصيص للمنفعة العامة بموجب قرار إداري[1].

يعتبر هذا المعيار أكثر المعايير وصفا وشمولا في تمييز الأموال العمومية، وهو ما أخذ به المشرع الجزائري من خلال المادة 688 من القانون المدني والتي نصت على أنه: "تعتبر أموالا للدولة العقارات والمنقولات التي تخصص بالفعل أو بمقتضى نص قانوني لمصلحة عامة، أو لإدارة، أو لمؤسسة عمومية أو لهيئة لها طابع اداري، أو لمؤسسة اشتراكية، أو لوحدة مسيرة ذاتيا أو لتعاونية داخلة في نطاق الثورة الزراعية"[2].

---

[1] - نادية بلعموري، مرجع سابق، ص62.

[2] - الأمر رقم 75–58 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون المدني، ج ر عدد 78، المعدل والمتمم.

المطلب الثالث: تحديد الأموال العمومية في القانون الجزائري

تحصل الدولة على ما تحتاج إليه من أموال بطرق عديدة، منها ما هو متماثل مع أساليب القانون الخاص، ومن أمثلتها قبول الهبات والوصايا، وكذلك إبرام العقود المدنية والتجارية، ومنها ما هو خارق للشريعة العامة، ولا وجود له في مجال القانون الخاص، من هذه الأساليب، المصادرة، ويقصد بها حرمان المالك من ملكه دون تعويض، بموجب حكم أو قرار إداري، ومنها أيضا نزع الملكية من أجل المنفعة العامة[1].

الفرع الأول: طرق تكوين الأموال العمومية وتقسيماتها:

إن انتساب الاملاك العقارية إلى الأملاك العمومية يقتضي تملك الدولة والجماعات المحلية لهذه الأملاك كشرط مسبق لإدراجها في الأملاك الوطنية، حيث تنفرد السلطة المختصة بأعمال التحديد والتصفيف والتصنيف التي تجسد عملية إدراج الاملاك العقارية في الاملاك العمومية وتعطيها صيغة الأملاك العمومية[2].

لقد تم اعداد عدة مشاريع قوانين ابتداء من عام 1976 في إطار جزارة القوانين، ولم يصدر قانون الأملاك الوطنية إلا بعد محاولات متكررة وعلى مراحل متلاحقة، وقدم أول مشروع قانون للأملاك الوطنية سنة 1978 الذي أعيدت صياغته ليصدر مشروع جديد سنة 1980 الذي لم ير النور بدوره، ولم يظهر القانون حتى سنة 1984، وقسمت الأملاك الوطنية إلى خمسة أقسام وظيفية عملية تتشكل من الأملاك الوطنية العامة، الأملاك الوطنية الاقتصادية، الأملاك الوطنية المُسْتَخَصَة (غير المخصصة لغرض معين)، الأملاك الوطنية العسكرية والأملاك الوطنية

---

[1] - حسين عثمان محمد عثمان، مرجع سابق، ص413.

[2] - المادة 3 من المرسوم تنفيذي رقم 12-427 المؤرخ في 16 ديسمبر 2012، يحدد شروط وكيفيات إدارة وتسيير الأملاك العمومية والخاصة التابعة للدولة، ج ر عدد 69 المؤرخة في 19 ديسمبر 2012.

الخارجية، غير أن التطورات الاقتصادية والسياسية استدعت صدور دستور 1989 الذي كان له تأثير كبير على نظام الملكية العامة وصدور القانون 90-30 المتعلق بالأملاك الوطنية سنة 1990.[1]

فالمادة 18 من القانون رقم 90-30 المعدل والمتمم السابق الذكر، فقد حددت ملكيتها ومكوناتها، حيث نصت على أن "الملكية العامة هي ملكية المجموعة الوطنية. وتشمل باطن الأرض، المناجم، والمقالع، والموارد الطبيعية للطاقة، والثروات المعدنية الطبيعية والحية، في مختلف مناطق الأملاك الوطنية البحرية، والمياه، والغابات. كما تشمل النقل بالسكك الحديدية، والنقل البحري والجوي، والبريد والمواصلات السلكية واللاسلكية، وأملاك أخرى محددة في القانون."

كما تضمن التعديل الدستوري لسنة 2016 مادة جديدة رقم 19 نصت على أنه "تضمن الدولة الاستعمال الرشيد للموارد الطبيعية والحفاظ عليها لصالح الأجيال القادمة. كما تحمي الدولة الأراضي الفلاحية. كما تحمي الدولة الأملاك المائية العمومية."، غير أن التعديل الدستوري لسنة 2020 لم يتضمن ذلك.

في نفس هذا السياق نربط نص هذه المادة بما أضافه المشرع ضمن المادة 199 في هذا الأخير، المتعلقة بمجلس المحاسبة للفقرة التي تنص على أنه "يساهم مجلس المحاسبة في ترقية الحكم الراشد والشفافية في تسيير الأموال العمومية وايداع الحسابات، خلافا للتعديل الدستوري لسنة 2016 الذي نص على تطوير بدل الحكم الراشد بدل الترقية ولم ينص على إيداع الحسابات.

[1] - نادية بلعموري، مرجع سابق، ص98.

كما حددت المادة 22 من التعديل الدستوري لسنة 2020 مكونات الأملاك التي تملكها الدولة، حيث نصت على أن "الأملاك الوطنية يحددها القانون. وتتكون من الأملاك العمومية والخاصة التي تملكها كل من الدولة، والولاية، والبلدية. تُسيّر الأملاك الوطنية طبقا للقانون".

في نفس السياق كذلك، فالمادة 2 من القانون 90-30 المعدل والمتمم نصت على أنه "تشتمل الأملاك الوطنية على مجموع الأملاك والحقوق المنقولة والعقارية التي تحوزها الدولة وجماعاتها الإقليمية في شكل ملكية عمومية أو خاصة وتتكون هذه الأملاك الوطنية من:

- الأملاك العمومية والخاصة التابعة للدولة.
- الأملاك العمومية والخاصة التابعة للولاية.
- الأملاك العمومية والخاصة التابعة للبلدية.

أما في المادة 12 من نفس القانون حددتها بأنها "تتكون الأملاك الوطنية العمومية من الحقوق والاملاك المنقولة والعقارية التي يستعملها الجميع والموضوعة تحت تصرف الجمهور المستعمل إما مباشرة وإما بواسطة مرفق عام شريطة أن تكيف في هذه الحالة، بحكم طبيعتها أو تهيئتها الخاصة، تكييفا مطلقا أو أساسيا مع الهدف الخاص لهذا المرفق. تدخل ضمن الأملاك الوطنية العمومية، الثروات والموارد الطبيعية.

حيث يصنف العقار ويدرج مجانا أو بواسطة تعويض يساوي قيمته التجارية، تبعا لكون المصلحة المتخلية عنه تمسك أو لا تمسك محاسبتها حسب الشكل التجاري، وتحدد إدارة أملاك الدولة المختصة إقليميا الشروط المالية لدفع التعويض بالنسبة للأملاك الداخلة في ملكية الدولة[1].

[1] - المادة 5 من المرسوم تنفيذي رقم 12-427 المحدد شروط وكيفيات إدارة وتسيير الأملاك العمومية والخاصة التابعة للدولة، مرجع سابق.

تمثل الأملاك الوطنية العمومية الأملاك التي لا يمكن أن تكون محل ملكية خاصة بحكم طبيعتها أو غرضها حسب المادة 3 من نفس القانون دائما، وغير قابلة للتصرف فيها ولا للتقادم ولا للحجز طبقا للمادة 4 منه، وتتشكل من الأملاك الوطنية العمومية الطبيعية والاصطناعية، كما أن الأملاك الوطنية الخاصة غير قابلة للتقادم ولا للحجز ما عدا المساهمات المخصصة للمؤسسات العمومية الاقتصادية.

يحرص المشرع من خلال هذا القانون على السهر على حماية هذه الأملاك وتوابعها والمحافظة عليها.

كما تطرق نفس القانون ضمن نص المادة 3 إلى تعريف الأملاك العمومية الخاصة التابعة للدولة والولاية والبلدية أنها "الأملاك الوطنية الأخرى غير المصنفة ضمن الأملاك العمومية والتي تؤدي وظيفة امتلاكية ومالية".

كما تدخل ضمن الأملاك الوطنية الأملاك العقارية، والحقوق العينية العقارية التي تملكها الدولة وجماعاتها المحلية حسب نص المادة 24 من القانون رقم 90-25 المتضمن التوجيه العقاري[1].

أما المادة 688 من القانون المدني[2] فقد نصت على أنه " تعتبر أموالا للدولة العقارات والمنقولات التي تخصص بالفعل أو بمقتضى نص قانوني لمصلحة عامة، أو لإدارة، أو لمؤسسة عمومية أو

---

[1] - القانون رقم 90-25 المؤرخ في 18 نوفمبر 1990، المتضمن التوجيه العقاري المعدل والمتمم، ج ر عدد 49 مؤرخة في 18 نوفمبر 1990، المعدل والمتمم بالأمر رقم 95-26 المؤرخ في 25 سبتمبر 1995، ج ر عدد 55 المؤرخة في 27 سبتمبر 1995.

[2] – الأمر رقم 75-58 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون المدني، ج ر عدد 78 مؤرخة في 30 سبتمبر 1975، المعدل والمتمم بالقانون رقم 83-01 المؤرخ في 29 يناير 1983، ج ر عدد 5 المؤرخة في 01 فبراير 1983، والقانون رقم 88-14 المؤرخ في 03 مايو 1988، ج ر عدد 18 المؤرخة في 04 ماي 1988، والمتمم بالقانون رقم 89-01 ممضي في 07 فبراير 1989، ج ر عدد 6 المؤرخة في 08 فبراير 1989، والمعدل

لهيئة لها طابع إداري، أو لمؤسسة اشتراكية، أو لوحدة مسيرة ذاتيا أو لتعاونية داخلة في نطاق الثورة الزراعية"، كما ورد في المادة 689 من نفس القانون على أنه " لا يجوز التصرف في أموال الدولة، أو حجزها، أو تملكها بالتقادم، غير أن القوانين التي تخصص هذه الأموال لإحدى المؤسسات المذكورة في المادة 688، تحدد شروط ادارتها، وعند الاقتضاء، شروط عدم التصرف فيها".

بالتالي نستقرأ مما سبق أن لمبدأ عدم التصرف شروط، ويمكن التصرف فيها عند عدم قيام أو سقوط الشروط الموضوعة، وهذا ما يعتبر استثناء لهذا المبدأ، والتي نلمسها في حالات منح الامتياز والتنازل والبيع بعد فترة زمنية محددة أو بمداولة في حالة أملاك البلدية، ويتم ذلك في إطار القانون المحدد لذلك.

كما ننوه بالذكر في مسألة المنقولات المخصصة لمصلحة عامة المذكورة في المادة 688 أعلاه، انها تنقسم إلى قسمين، المنقولات القابلة للاستهلاك بالاستعمال الأولي وغير القابلة للاستهلاك، فالأولى تخص مثلا الورق المستعمل في الإدارات وحبر الطابعات والوقود المخصص لسيارات المصلحة والتدفئة وتشغيل مولدات الكهرباء وقطع الغيار المستعملة في السيارات ووسائل الاعلام الآلي والتي تخضع لجرد خاص منفصل عن جرد القسم الثاني من الأشياء المنقولة غير القابلة للاستهلاك بالاستعمال الأولي مثل أثاث وأدوات المكتب والتجهيزات المختلفة.

أولا: طرق تكوين الأموال العمومية:

بينت المادة 26 من قانون الأملاك الوطنية 90-30 المعدل والمتمم طرق تكوين هذه الأملاك، حيث أنها تقام بالوسائل القانونية أو بفعل الطبيعة، وتتمثل الوسائل القانونية في تلك الوسيلة

والمتمم بالقانون رقم 05-10 ممضي في 20 يونيو 2005، ج ر عدد 44 المؤرخة في 26 يونيو 2005، والمعدل والمتمم بالقانون رقم 07-05 ممضي في 13 مايو 2007، ج ر عدد 31 المؤرخة في 13 ماي 2007.

القانونية أو التعاقدية التي تضم بمقتضاها أحد الأملاك إلى الأملاك الوطنية عن طرق الاقتناء التي تخضع للقانون العام على غرار العقد والتبرع والتبادل والتقادم والحيازة، كما تتم عن طريقان استثنائيان يتمثلان في نزع الملكية وحق الشفعة.

أما الأملاك الوطنية الخاصة فهي تتكون بتحديد القانون، والاقتناء، والإنجاز، والهبات، وأيلولة الأملاك، وإلغاء التخصيص، والاسترداد، والإدماج، والإدراج[1].

إنطلاقا مما سبق يمكن تفصيل الطرق التي تتكون منها الأملاك الوطنية العمومية والأملاك الوطنية الخاصة فيما يلي:

أ- طرق تكوين الأملاك الوطنية العمومية:

يتم تكوين الأملاك الوطنية العمومية عن طريق إجراءين، وهما إما تعيين الحدود وإما التصنيف مثلما نصت عليه المواد 27، 28 و29 من القانون رقم 90-30 المعدل والمتمم، حيث يجب أن يسبق هذين الإجراءين الاقتناء الذي يترتب عليه التملك القبلي ثم يتم ادراجه في الأملاك الوطنية العمومية.

يتم بالتالي اثبات الإدراج بالنسبة للأملاك الوطنية العمومية الطبيعية بالعملية الإدارية لتعيين الحدود بمعاينة السلطة المختصة لحدود الاملاك، والاصطناعية على أساس الاصطفاف بالنسبة لطرق المواصلات وعلى أساس التصنيف بالنسبة للأملاك الأخرى.

حيث يهدف اثبات الإدراج على أساس الاصطفاف إلى إثبات تعيين الحدود الفاصلة بين الطرق العمومية والملكيات المجاورة.

---

[1] - جدي وفاء، مرجع سابق، ص55.

أما التصنيف فهو عمل السلطة المختصة الذي يضفي على الملك المنقول أو العقار طابع الأملاك الوطنية العمومية الاصطناعية، أما إلغاء التصنيف فهو الذي يجرد الملك من طابع الأملاك الوطنية العمومية وينزله إلى الأملاك الوطنية الخاصة.

أما بالنسبة إلى الأملاك الوطنية الاصطناعية فإنها تنشأ بجعل الملك يضطلع بمهمة ذات مصلحة عامة أو تخصيصه لها، ولا يسري مفعوله إلا بعد تهيئة خاصة للمنشأة واستلامها، ويدرج في الأملاك الوطنية الاصطناعية بعد استكمال عملية التهيئة وإصدار العقد القانوني للتصنيف[1].

غير أن الثروات الطبيعية تكتسب بمجرد تكوينها ومعاينة وجودها وضعية طبيعية تجعلها تابعة للأملاك الوطنية العمومية[2]، نذكر منها على سبيل المثال، الغابات والأراضي الغابية والثروات التي تكتشف إثر أشغال الحفر أو التنقيب التي يقوم بها الإنسان أو تظهرها الطبيعة.

ب- طرق تكوين الأملاك الوطنية الخاصة:

بالإضافة إلى تكوين الأملاك الوطنية الخاصة بموجب القانون وطرق الاقتناء أو إنجاز الأملاك والحقوق المنقولة والعقارية، يمكن أيضا وفقا للمواد 39، 39 و40 من القانون 90-30 المعدل والمتمم أن تتشكل الأملاك الوطنية الخاصة بالدولة والولاية والبلدية بالطرق التالية:

- الهبات والوصايا التي تقدم للدولة أو الولاية أو البلدية أو لمؤسساتها العمومية ذات الطابع الإداري، والتي تخضع لأحكام المعاهدات والبروتوكولات أو الاتفاقيات التي تكون الجزائر

---

[1] - المادة 9 من القانون رقم 08-14 المؤرخ في 20 جويلية 2008 المعدل والمتمم للقانون رقم 90-30 المتضمن قانون الملاك الوطنية، ج ر عدد 44 المؤرخة في 03 أوت 2008.

[2] - المادة 35 من القانون رقم 90-30، مرجع سابق.

طرفا فيها، وتقبل الهبات والوصايا التي تقدم للدولة بمقتضى قرار يتخذه الوزير المكلف بالمالية أو بقرار وزاري مشترك وبرخصة مشتركة بين الوزير المكلف بالمالية والوزير الوصي للمؤسسات ذات الطابع الإداري، ويؤذن بذلك عن طريق مداولة المجلس الشعبي الولائي أو البلدي حسب الحالة، والتي تثبت كلها بعقد إداري[1]؛

- أيلولة الأملاك الشاغرة والأملاك التي لا صاحب لها وكذا التركات التي لا وارث لها، إلى الدولة، حيث أنه طبقا للقانون المدني يعتبر ملكا من أملاك الدولة **جميع الأموال الشاغرة** التي ليس لها مالك، وكذا أموال الأشخاص الذين يموتون من غير وارث أو الذين تهمل تركتهم[2]؛
- أيلولة حطام السفن والكنوز والأشياء الآتية من الحفريات والاكتشافات إلى الدولة، حيث أن الحطام تبيعه مصالح إدارة أملاك الدولة وتدفع عائده للخزينة العمومية[3]؛
- إلغاء تخصيص بعض الأملاك الوطنية التابعة للدولة والولاية والبلدية وإلغاء تصنيفها، وغيرها.
- استرداد بعض الأملاك الوطنية التابعة للدولة التي انتزعها الغير أو احتجزها أو شغلها بدون حق ولا سند؛
- انتقال الأملاك المخصصة للأملاك الوطنية العمومية عبر الأملاك الوطنية الخاصة ريثما تتم تهيئتها تهيئة خاصة؛
- إدراج الأملاك المختلفة التي أنجزتها الولاية أو البلدية التي أنشأتها أو أنجزتها بأموالها الخاصة؛

---

[1] - المواد من 42 إلى 47 من القانون رقم 90-30، مرجع سابق.

[2] - المادة 773 من الأمر رقم 75-58، مرجع سابق.

[3] - المادة 56 من القانون رقم 90-30، مرجع سابق.

- أيلولة الأملاك المنشأة أو المنجزة بمساعدة الدولة إلى الولاية أو الولاية وصندوق التضامن والضمان للجماعات المحلية إلى البلدية أو تحويلها إليهما؛

ت- الطرق الاستثنائية لاكتساب الأموال العمومية:

تكتسب الأموال العمومية أيضا عن طرق استثنائية ممثلة في نزع الملكية للمنفعة العمومية وحق الشفعة؛

يقصد بنزع الملكية للمنفعة العمومية أو لاستملاك ذلك الاجراء الذي من شأنه حرمان شخص من ملكه العقاري جبرا عنه لتخصيصه لمنفعة عامة مقابل تعويض عما لحقه من ضرر، وبالتالي لا يرد إلا على عقار مادي مملوك للأفراد، وعلى ذلك فلا محل لنزع ملكية المنقولات، أو الحقوق العينية[1].

أما حق الشفعة فهي رخصة تجيز الحلول محل المشتري في بيع العقار، لمالك الرقبة وللشريك في الشيوع ولصاحب حق الانتفاع، وعلى من يريد الأخذ بالشفعة ان يعلن رغبته فيها إلى كل من البائع والمشتري[2].

ثانيا: تقسيمات الأموال العمومية:

تنقسم الأموال العمومية حسب المادة 2 من القانون رقم 90-30 المعدل والمتمم إلى قسمين، هما الأملاك الوطنية العمومية والأملاك الوطنية الخاصة، تحتوي كل منها على مجموعة من الحقوق والأملاك المنقولة والعقارية، يمكن تعريفها وتفصيل مكوناتها فيما يلي:

أ- الأملاك الوطنية العمومية:

---

[1] - حسين عثمان محمد عثمان، مرجع سابق، ص414-415.

[2] - المواد 794،795 و799 من القانون رقم 75-85، المرجع السابق.

تتكون الأملاك الوطنية العمومية من الحقوق والأملاك المنقولة والعقارية التي يستعملها الجميع، الموضوعة تحت تصرف الجمهور، المستعمل إما مباشرة وإما بواسطة مرفق عام، كما تدخل ضمنها الثروات والموارد الطبيعية[1].

كما ذكر المشرع الجزائري من خلال المادة 14 من القانون 90-30 المعدل والمتمم، أن الأملاك الوطنية العمومية تتكون، من جهة أخرى، من الأملاك العمومية الطبيعية والأملاك العمومية الاصطناعية، وتشتمل كل منها على ما يلي:

1- الأملاك العمومية الطبيعية:

تشتمل الأملاك الوطنية العمومية الطبيعية خصوصا على ما يلي[2]:

- شواطئ البحر،
- قعر البحر الإقليمي وباطنه،
- المياه البحرية الداخلية،
- طرح البحر ومحاسره،
- مجاري المياه ورقاق المجاري الجافة، والجزر التي تتكون داخل رقاق المجاري والبحيرات والمساحات المائية الأخرى أو المجالات الموجودة ضمن حدودها كما يعرفها القانون المتضمن قانون المياه،
- المجال الجوي الإقليمي،

---

[1] - المادة 12 من القانون رقم 90-30، مرجع سابق.

[2] - المادة 15 من نفس المرجع.

- الثروات والموارد الطبيعية السطحية والجوفية المتمثلة في الموارد المائية بمختلف أنواعها، والمحروقات السائلة منها والغازية والثروات المعدنية الطاقوية والحديدية، والمعادن الأخرى أو المنتوجات المستخرجة من المناجم والمحاجر والثروات البحرية، وكذلك الثروات الغابية الواقعة في المجالات البرية والبحرية من التراب الوطني في سطحه أو في جوفه و/أو في الجرف القاري، والمناطق البحرية الخاضعة للسيادة الجزائرية أو لسلطتها القضائية.

2- الأملاك العمومية الاصطناعية:

تشتمل الأملاك الوطنية العمومية الاصطناعية خصوصا على ما يأتي[1]:

- الأراضي المعزولة اصطناعيا عن تأثير الأمواج؛
- السكك الحديدية وكل مرافقها المخصصة لاستغلالها؛
- والموانئ المدنية والعسكرية وتوابعها المخصصة لحركة المرور البحرية؛
- الموانئ الجوية والمطارات المدنية والعسكرية وكل توابعها المبنية أو غير المبنية المخصصة لفائدة الملاحة الجوية؛
- الطرق العادية والسريعة وتوابعها؛
- المنشآت الفنية الكبرى والمنشآت الأخرى وتوابعها المنجزة لغرض المنفعة العمومية؛
- الآثار العمومية والمتاحف والأماكن والحظائر الأثرية؛
- الحدائق المهيأة؛
- البساتين العمومية؛
- الأشياء والأعمال الفنية المكونة لمجموعات التحف المصنفة؛

---

[1] - المادة 16 من القانون رقم 08-14 المؤرخ في 20 جويلية 2008 المعدل والمتمم للقانون رقم 90-30 المتضمن قانون الملاك الوطنية، ج ر عدد 44 المؤرخة في 03 أوت 2008.

- المنشآت الأساسية الثقافية والرياضية؛
- المحفوظات الوطنية؛
- حقوق التأليف وحقوق الملكية الثقافية الآيلة إلى الأملاك الوطنية العمومية؛
- المباني العمومية التي تأوي المؤسسات الوطنية وكذا العمارات الإدارية المصممة أو المهيأة لإنجاز مرفق عام؛
- المنشآت ووسائل الدفاع المخصصة لحماية التراب الوطني برا وبحرا وجوا؛
- المعطيات المترتبة عن أعمال التنقيب والبحث المتعلقة بالأملاك المنجمية للمحروقات.

ب- الأملاك العمومية الخاصة:

تشتمل على الأملاك الوطنية الخاصة التابعة للدولة والولاية والبلدية على[1]:

- العقارات والمنقولات المختلفة الأنواع غير المصنفة في الأملاك الوطنية العمومية التي تملكها،
- الحقوق والقيم المنقولة التي اقتنتها أو حققتها الدولة والجماعات المحلية في إطار القانون،
- الأملاك والحقوق الناجمة عن تجزئة حق الملكية التي تؤول إلى الدولة والولاية والبلدية وإلى مصالحها ومؤسساتها العمومية ذات الطابع الإداري،
- الأملاك التي ألغي تخصيصها أو تصنيفها ي الأملاك الوطنية العمومية التي تعود إليها،
- الأملاك المحولة بصفة غير شرعية من الأملاك الوطنية التابعة للدولة والولاية والبلدية التي إستولى عليها أو شغلت دون حق ومن غير سند واستردتها بالطرق القانونية.

بالإضافة لما سبق، تشتمل الأملاك الوطنية الخاصة التابعة للدولة خصوصا على ما يأتي[1]:

---

[1] - المادة 17 من القانون 90-30 المعدل والمتمم، مرجع سابق.

- العقارات ذات الاستعمال السكني أو المهني أو التجاري وكذا المحلات التجارية التي بقيت ملكا للدولة،
- الأراضي الجرداء غير المخصصة التي بقيت ملكا للدولة،
- الأملاك المخصصة لوزارة الدفاع الوطني التي تمثل وسائل الدعم،
- الأمتعة المنقولة، والعتاد الذي تستعمله مؤسسات الدولة، وادارتها ومصالحها والمنشآت العمومية ذات الطابع الإداري فيها،

كما تشتمل الأملاك الوطنية الخاصة التابعة للولاية خصوصا[2]، إضافة لما سبق:

- المحلات ذات الاستعمال السكني وتوابعها الباقية ضمن الأملاك الوطنية الخاصة التابعة للولاية أو التي اقتنتها أو أنجزتها بأموالها الخاصة،
- الأملاك العقارية غير المخصصة التي اقتنتها أو أنجزتها الولاية،
- الهبات والوصايا التي تقدم للولاية وتقبلها حسب الأشكال والشروط التي ينص عليها القانون،
- الأملاك الناتجة عن الأملاك الوطنية الخاصة التابعة للدولة أو البلدية، التي تتنازل عنها كل منهما للولاية أو تؤول إليها أيلولة الملكية التامة،

تشتمل، كذلك، الأملاك الوطنية الخاصة التابعة للبلدية خصوصا[3]، إضافة لما سبق ذكره أعلاه على ما يأتي:

---

[1] - - المادة 18 من القانون 90-30.

[2] - المادة 19 من نفس المرجع.

[3] - المادة 20 من نفس المرجع.

- المحلات ذات الاستعمال السكني وتوابعها الباقية ضمن الأملاك الوطنية الخاصة التابعة للبلدية التي أنجزتها بأموالها الخاصة،
- العقارات والمحلات ذات الاستعمال المهني أو التجاري أو الحرفي التي نقلت ملكيتها إلى البلدية كما عرفها القانون،
- المساكن المرتبطة بالعمل أو المساكن الوظيفية التي عرفها القانون ونقلت ملكيتها إلى البلدية،
- الأملاك التي ألغي تصنيفها في الأملاك الوطنية العمومية التابعة للبلدية والعائدة إليها،
- الهبات والوصايا التي تقدم للبلدية وتقبلها حسب الأشكال والشروط التي ينص عليها القانون،
- الأملاك الناتجة عن الأملاك الوطنية الخاصة التابعة للدولة أو الولاية التي تتنازل عنها كل منها للبلدية أو آلت إليها أيلولة الملكية التامة،
- الأملاك المنقولة والعتاد الذي اقتنته البلدية أو أنجزته بأموالها الخاصة،
- الحقوق والقيم المنقولة التي اقتنتها البلدية أو حققتها والتي تمثل قيمة مقابل حصص مساهمتها في تأسيس المؤسسات العمومية ودعمها المالي.

ثالثا: جرد الأملاك الوطنية:

يسمى الجرد العام للأملاك الوطنية، ويتمثل في التسجيل الوصفي والتقييمي لجميع الأملاك التي تحوزها مختلف مؤسسات الدولة وهياكلها والجماعات الإقليمية. حيث يتعين إعداد جرد عام للأملاك الوطنية على اختلاف أنواعها حسب الأحكام القانونية والتنظيمية المعمول بها، هدفه

ضمان حماية الأملاك الوطنية والحرص على استعمالها وفقا للأهداف المسطرة لها. ويبين الجرد حركات هذه الأملاك ويقوم العناصر المكونة لها[1].

تبين المحاسبات والفهارس والجداول وسجلات الترقيم (سجلات القوام) وسجلات الجرد التسجيل الأمين لحركات الأملاك الوطنية. وينبغي أن يعكس هذا التدوين بكيفية دقيقة وصحيحة أوضاع الأملاك ومحتواها الحقيقي، وملكيتها أو تخصيصها قصد تفادي الملاحقات الإدارية والقضائية والعقوبات المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات المعمول بها[2].

ويحدد التنظيم أشكال إدراج هذه الجرود في الجرد العام والتكفل بها وشروطها وكيفياتها[3]. كذلك، يحدد التنظيم شكل جميع سجلات جرد الأملاك المنقولة دوريا وقوامها، وكيفيات مسكها[4]. حيث يتعين على المصالح المستفيدة من بعض الأملاك الوطنية أو المالكة لها أن تسيرها وفق الأهداف والبرامج والمهام المسطرة لها وأن تقوم بتسجيلها وترقيمها طبقا للأحكام التشريعية[5].

وحسب المادة 24 من القانون رقم 90-30 المعدل والمتمم، **تتولى أجهزة الرقابة الداخلية** التي تعمل بمقتضى الصلاحيات التي يخولها إياها القانون، والسلطة الوصية معا **رقابة الاستعمال الحسن للأملاك الوطنية وفقا لطبيعتها وغرض تخصيصها.** وأهم ما يمثل عملية الرقابة الداخلية هو الجرد عن طريق تسجيل وترقيم كل الأملاك للتمكن من متابعتها مثلما سبق ذكره.

---

[1] – المادة 8 من القانون 90-30 السابق الذكر.

[2] – المادة 25 من نفس المرجع.

[3] – المادة 21 من نفس المرجع.

[4] – المادة 21 من نفس المرجع.

[5] – المادة 23 من نفس المرجع.

تسهر الإدارة المكلفة بالأملاك الوطنية على مركزة عمليات الجرد وإنجازها، وتتابع سيرها وضبطها باستمرار وتراجعها دوريا، وتتولى بهذه الصفة مركزة المعطيات واستغلالها[1].

تخضع رقابة عائدات الأملاك الوطنية مثلما نصت عليه المادة 132 من القانون رقم 90-30 المعدل والمتمم، للقواعد والإجراءات القانونية المعمول بها في مجال المالية العمومية، وبالتالي تمارس الرقابة من قبل مؤسسات الرقابة المختصة في رقابة استعمال الأموال العمومية.

الفرع الثاني: القواعد المتعلقة بالأموال العمومية:

تتركز الوظيفة الإدارية في مهمة اشباع الحاجات العامة للأفراد لتتحقق رفاهيته وسعادته، وإذا استعرضنا طرق أو صور تدخل الإدارة في سبيل تحقيق هذه الأهداف، فأنها تتدخل بطريقة إيجابية وذلك بان تتولى بنفسها إنشاء وتسيير المشروعات العامة التي تستهدف تحقيق النفع العام[2].

لما كان الأموال العمومية مخصصا للمنفعة العامة، سواء كان ذلك بقيام الجمهور باستعماله مباشرة، أو كان ذلك بتخصيصه لخدمة مرفق عام يهدف إلى اشباع الحاجات العامة للجماعة كالمباني الحكومية، فإن من الواجب حمايتها من كافة الاعتداءات التي يكون من المحتمل وقوعها عليها[3].

لذلك، لضمان استمرار الأموال العامة في تأدية وظائفها في خدمة النفع العام، قرر القانون لها حماية قانونية مزدوجة، مدنية تتمثل في عدم جواز التصرف فيها أو الحجز عليها أو تملكها بالتقادم، وحماية جزائية[4]، ولم يغب عن ذهن المشرع الدستوري المعاصر أهمية حماية الأموال

---

[1] - المادة 135 من القانون 90-30، مرجع سابق.

[2] - محمود محمد حافظ، القرار الإداري، دار النهضة العربية، القاهرة، سنة 1993، ص5.

[3]- حسين عثمان محمد عثمان، مرجع سابق، ص441.

[4] - ماجد راغب الحلو، القانون الإداري، مرجع سابق، ص 192.

العمومية، مما جعله يحرص على وضع نصوص دستورية تفرض على المواطنين واجب احترام الملكية العامة وحمايتها[1].

حيث تضع الدولة أحكاما أو قواعد للأموال العمومية حماية لها من كل اعتداء من شأنه الحياد عن تخصيص الأموال العمومية للنفع العام ويتنافى مع هذا المبدأ، ولا شك أن القواعد الخاصة التي تحكم الأموال العامة مختلفة تماما عن قواعد الأموال الخاصة في القانون الخاص، وأن أموال الإدارة يجب أن تتمتع بهذه القواعد الخاصة الاستثنائية متى كانت الأموال مخصصة لمنفعة عامة.

فلا يُتصور أن تُترك عرضة للتملك بوضع اليد أو الحيازة بواسطة فرد من الأفراد وحرمان جمهور المنتفعين منها، كما لا يُتصور أن تترك عرضة للحجز عليها وفاء لدين لأحد الأفراد واتخاذ الإجراءات التي تكفل له انتزاع ملكية هذه الأموال من الدولة ومنعها من تخصيصها للنفع العام[2].

فوجود قواعد مستقلة لحماية الأموال العامة، يبرر هو الآخر وجود قانون إداري مستقل يتضمن مثل هذه القواعد المقررة لحماية الأموال الخاصة في القانون المدني. ولا شك في أن النظام القانوني للأموال العامة، قد وُضع لحماية هذه الأموال نفسها، سواء حمايتها من إساءة استخدامها بواسطة السلطة الإدارية، أو حمايتها ضد أطماع واعتداءات الأفراد، لذلك جاء هذا النظام مُضيقا في سلطات الإدارة ومحددا لحقوقها على ما تحت أيديها من أموال مخصصة للنفع العام من ناحية، وأنه من ناحية أخرى وضع الضمانات التي تحول دون حرمان الجماعة من ذلك، فجعله غير قابل للحجز عليه أو تملكه بالتقادم، كما حماه بواسطة التشريع الجنائي (أو الجزائي)، ومن ذلك يبدو واضحا أن نظرية الأموال العامة ليست مجرد تقرير امتيازات للسلطة الإدارية، أو توسيع في اختصاصاتها، ولكنها تتضمن أيضا تقييدا لها، وحرمانها من حرية التصرف في الأموال العمومية،

---

[1] - حسين عثمان محمد عثمان، مرجع سابق، ص441.

[2] - ثروت بدوي، مرجع سابق، ص131.

ولما كان أهم عناصر الملكية هو حق التصرف في المال، فإن تقرير عدم جواز التصرف فيه يُعد قيدا شديدا على سلطة الإدارة إزاء الأموال العمومية [1].

أما في القانون الجزائري، من خلال نص المادة 66 من القانون رقم 90-30 المعدل والمتمم فإنه، تضمن حماية الأملاك الوطنية بموجب الأحكام القانونية والتنظيمية الجاري بها العمل والمطبقة بهذا الشأن، كما تضمن بالأعباء المحددة لفائدة هذا الصنف من الأملاك الوطنية، وتستمد القواعد العامة لحماية الأملاك الوطنية العمومية مما يأتي:

- مبادئ عدم قابلية التصرف، وعدم قابلية التقادم، وعدم قابلية الحجز.
- القواعد الجزائية العامة المتعلقة بالمساس بالأملاك وبمخالفة الطرق والقواعد الخاصة بنظام المحافظة.

ونفصل قواعده فيما يلي:

أولا: خصائص الأموال العمومية:

أ- عدم جواز التصرف في الأملاك العمومية:

المقصود بقاعدة عدم جواز التصرف في الأموال العمومية، منع التصرف فيه بأي حال من الأحوال وإلا كان التصرف باطلا، واعتبرها الفقه أحد نتائج فكرة تخصيص الأموال العامة وأهم ضمانات استمراره، فحتى يستمر لتحقيق أهداف النفع العام لابد أن يبقى في حيازة الشخص الإداري وتحت سيطرته[2].

---

[1] – ثروت بدوي، مرجع سابق، ص131.

[2] - محمد فاروق عبد الحميد، المركز القانوني للمال العام- دراسة مقارنة، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 1983، ص155.

فقاعدة عدم جواز التصرف في الأموال العمومية تشكل قيدا على سلطة الشخص الإداري الذي يتبعه هذا المال، وبناء عليه، لو تصرفت الإدارة خطأ في مال منقول يدخل في طائفة الأموال العمومية كتحفة أثرية مثلا، فإن لها أن تستردها في الوقت الذي تشاء، وليس للمشتري أن يحتج في مواجهتها بقواعد القانون المدني، وخاصة قاعدة الحيازة في المنقول سند الملكية، حيث أن هذه القاعدة تفترض جواز التصرف في المال، وانتقاله من ذمة إلى ذمة، مما يتنافى والقواعد المقررة لحماية الأموال العمومية [1].

يترتب على ذلك ما يلي[2]:

- للسلطة الإدارية إجراء التصرفات الإدارية دون المدنية المناسبة على الأموال العمومية، فلها أن تتنازل عنه بمقابل أو بغير مقابل لإحدى السلطات اللامركزية المحلية أو المرفقية كالهيئات العامة، ولها أن تضعه تحت يد ملتزم المرافق العامة في أحد عقود الامتياز، ولها أن تغير تخصيصه من منفعة عامة أخرى، إلى غير ذلك من التصرفات الإدارية التي تختلف عن التصرفات المدنية في أنها لا تخرج الأموال العمومية عن إطار تخصيصه للمنفعة العامة.
- يجوز أن يترتب الارتفاق على مال عام إذا كان لا يتعارض مع الاستعمال الذي خصص له هذا المال.
- للسلطة الإدارية التصرف في الأموال العمومية بعد إلغاء تخصيصه للنفع العام وتحويله إلى مال خاص.

---

[1] - حسين عثمان محمد عثمان، مرجع سابق، ص443.

[2] - ماجد راغب الحلو، القانون الإداري، مرجع سابق، ص 193.

بالتالي، فان ثمة تصرفات تجريها الإدارة ولا تشكل مساسا بتخصيص الأموال محل التصرف للمنفعة العامة، ومن الأمثلة على ذلك؛ منح امتياز أو الترخيص باستعمال خاص لمرفق عام، تختلف اختلافا جوهريا عن التصرف في الأموال العمومية، حيث أن التصرف يعني التنازل النهائي والتخلي[1].

حيث تعتبر هذه القاعدة من القواعد التي كرستها معظم التشريعات، ولقد أخذ المشرع الجزائري بهذه القاعدة من خلال نص المادة 689 من القانون المدني والتي مفادها أنه "لا يجوز التصرف في أموال الدولة"، فتكون باطلة كافة التصرفات المدنية التي ترد عليه والتي من شأنها نقل ملكيته أو ترتيب أي حق عيني عليه يتعارض وتخصيصه للنفع العام، ذلك أن عدم جواز التصرف في الأموال العامة لا يرجع إلى طبيعتها التي لا تكاد تختلف عن طبيعة الأموال الخاصة، وإنما يرجع إلى تخصيصها للنفع العام، حيث إذا ما أرادت الدولة التصرف في الأموال العمومية، فيجب عليها إزالة التخصيص حتى يمكن التصرف فيه[2].

غير أن الحظر ليس مطلقا، انما حظر نسبي وقائم طالما بقي المال محتفظا بصفته العامة بسبب تخصيصه للنفع العام[3]، على أنه يجوز تقرير حق ارتفاق على الأموال العمومية بشرط عدم تعارضه مع الاستعمال الذي خصص له هذا المال، حيث يمكن للسلطة الإدارية المختصة الترخيص للأفراد باستعمال الأموال العامة بصفة مؤقتة، أو التصرف فيه بعد انتهاء تخصيصه للمنفعة العامة، وخروجه بالتالي من نطاق الملكية العامة للدولة[4].

---

[1] - حسين عثمان محمد عثمان، مرجع سابق، ص443.

[2] - جدي وفاء، مرجع سابق، ص71.

[3] - محمد فاروق عبد الحميد، مرجع سابق، ص156.

[4] - نفس المرجع، ص156.

كما أنه، يمكن التصرف في الأملاك العقارية طبقا للقوانين والتنظيمات المعمول بها، فعندما يتقرر التنازل بالتراضي عن عقارات من الأملاك الوطنية بمقتضى القانون والتنظيم المعمول بهما، يحدد الثمن ويتم التنازل وفقا للإجراءات المقررة[1].

ب- عدم جواز تملك الأموال العمومية بالتقادم:

المقصود بالقاعدة الثانية من قواعد حماية الأموال العمومية منع تملكه بالتقادم مهما طالت مدته، بالتالي منع الأفراد المعتدين على جزء من الأموال العمومية من تملكه بالتقادم المكسب بوضع اليد، على أن تطبيق هذه القاعدة نسبي أيضا، فتطبيقها مرهون بتخصيص المال للنفع العام، فإذا زالت عنه هذه الصفة سقطت معها الحصانة اللازمة، انطلاقا من هنا تزول عن المال صفته العامة ويبدأ التقادم المكسب[2].

حيث يؤدي التقادم أو مضي المدة مع توافر كلفة الشروط التي يحددها القانون المدني إلى نقل ملكية المال إلى واضع اليد، ولكن الأموال العامة لا يجوز تملكها بالتقادم أو بوضع اليد لما في ذلك من تعارض مع تخصيصها للنفع العام، وتعتبر قاعدة عدم جواز تملك الأموال العامة بالتقادم أهم وسيلة لحمايتها[3]، خاصة ضد الاعتداءات التي يمكن أن يُغفل عنها من قبل الأفراد الرامية للاستحواذ عليها مع مرور الوقت.

على ذلك، إذا وضع الأفراد يدهم لفترة معينة، مهما طالت، على جزء من الأموال العمومية للإدارة، فإن الإدارة تستطيع حينما تنتبه استرداد هذا الأموال العمومية، ويلاحظ أن قاعدة عدم جواز تملك الأموال العمومية بالتقادم لها أهميتها التي تفوق، من الناحية العلمية، أهمية قاعدة عدم جواز

---

[1] - المادة 110 من القانون 90-30 المعدل والمتمم، مرجع سابق.

[2] – فتحي محمد محمد الأحول، مرجع سابق، ص39.

[3] - ماجد راغب الحلو، القانون الإداري، مرجع سابق، ص 194.

التصرف فيه، حيث أن الإدارة نادرا ما تتصرف بالبيع في الأموال العمومية، أمل الأفراد فكثيرا ما يعتدون قصدا أو بدون قصد على جزء من الأموال العمومية، ويضعون يديهم عليه لمدة طويلة[1].

ت- عدم جواز الحجز على الأموال العمومية:

المقصود بهذه القاعدة عدم جواز خضوع الأموال العمومية لإجراءات التنفيذ الجبري، مثل الحجز على الأموال أو البيع الجبري، حيث أنه، لما كانت الأموال العامة لا يجوز التصرف فيها أو بيعها اختيارا، للحفاظ على تخصيصها للنفع العام، فمن المنطقي كذلك ألا يجوز بيعها جبرا، لذلك لا يجوز توقيع الحجز على الأموال العامة أو اتخاذ إجراءات التنفيذ الجبري عليها لأن الهدف النهائي من الحجز على الأموال بصفة عامة هو استيفاء حق الدائن من ثمنها بعد بيعها قهرا في حالة عدم الوفاء[2].

فالحماية المقررة لها التي منعت الإدارة من التصرف فيها أو كسب ملكيتها بالتقادم، تحول كذلك دون الحجز عليها، لأن هذا الإجراء يؤدي في النهاية إلى نزع ملكية المال جبرا عن الإدارة وبيعه، كما يحدث للأموال المملوكة للأفراد[3].

كما لا يجوز ترتيب أي حق من الحقوق العينية التبعية كحق الرهن وحق الاختصاص على الأموال العامة ضمان للديون التي على السلطة الإدارية، وذلك لأن مثل هذه التأمينات العينية لا جدوى منها في تفضيل بعض الدائنين على بعض إلا عند بيع أموال الدين جبرا، وهو مالا يجوز بالنسبة

---

[1] - حسين عثمان محمد عثمان، مرجع سابق، ص446.

[2] - ماجد راغب الحلو، القانون الإداري، مرجع سابق، ص 193.

[3] - حسين عثمان محمد عثمان، مرجع سابق، ص447.

للأموال العامة، وبالإضافة إلى ذلك فإن الإدارة أو الدولة يفترض أنها مدين شريف، لا خشية من امتناعه عن دفع ديونه تهربا أو عجزا[1].

ثانيا: أحكام حماية الأموال العمومية

أ- الحماية الدستورية للأموال العمومية:

حماية الأموال العمومية تكتسي أهمية بالغة في كل دول العالم لما لديها من أهمية في قيام واستمرارية الحياة العامة، والجزائر كغيرها من الدول عكست هذا الاهتمام بالنص على هذه الحماية ضمن كل الدساتير والتعديلات الدستورية، وأولها دستور سنة 1976.

خصص لها من خلال هذا الأخير المادة 14 منه ضمن الفصل الثاني من الباب الأول المتعلق بالمبادئ الأساسية لتنظيم المجتمع الجزائري والتي نصت على أنه: "تحدد ملكية الدولة بأنها الملكية المحوزة من طرف المجموعة الوطنية التي تمثلها الدولة. وتشمل هذه الملكية، بكيفية لا رجعة فيها الأراضي الرعوية، والأراضي المؤممة، زراعية كانت أو قابلة للزراعة، والغابات، والمياه، وما في باطن الأرض، والمناجم، والمقالع، والمصادر الطبيعية للطاقة، وللثروات المعدنية الطبيعية والحيّة للجرف القاري وللمنطقة الاقتصادية الخاصة، تعد أيضا أملاكا للدولة بشكل لا رجعة فيه، كل المؤسسات والبنوك ومؤسسات التأمين والمنشآت المؤممة، ومؤسسات النقل بالسكك الحديدية والنقل البحري والجوي، والموانئ، ووسائل المواصلات والبريد والبرق والهاتف، والتلفزة والإذاعة، والوسائل الرئيسية للنقل البري، ومجموع المصانع والمؤسسات والمنشآت الاقتصادية والاجتماعية والثقافية التي أقامتها الدولة أو تقيمها أو تطورها، أو التي اكتسبتها أو تكتسبها"[2].

---

[1] - ماجد راغب الحلو، القانون الإداري، مرجع سابق، ص 194.

[2] - المادة 14 من دستور 1976.

كما أن المادة 75 منه كذلك قد حثت على أنه: " يجب على كل مواطن أن يحمي، بعمله وسلوكه، الملكية العمومية ومصالح المجموعة الوطنية، ويحترم مكتسبات الثورة الاشتراكية، ويعمل حسب مقدرته لرفع مستوى معيشة الشعب".

بالإضافة إلى ما سبق، ولتحقيق الحماية والمتابعة اللازمتين للأموال العمومية، خصص فصلا منه للرقابة، وأسس لأول مرة مجلس المحاسبة الذي كلف بالمراقبة اللاحقة لجميع النفقات العمومية من خلال المادة 190 منه.

أكدت الدساتير والتعديلات اللاحقة عليها على نفس المبادئ التي جاء به دستور 1976، مع بعض التعديلات التي أضيفت مثل الأموال الخاصة للدولة والولاية والبلدية وحماية البيئة وغيرها تماشيا مع التطورات الحاصلة.

ب- الحماية الجنائية للأموال العمومية:

لا شك في أن القواعد الخاصة التي تحكم الأموال العامة، مختلفة تماما عن قواعد حماية الأموال الخاصة في القانون الخاص، وان أموال الإدارة يجب أن تتمتع بهذه القواعد الخاصة الاستثنائية متى كانت هذه الأموال مخصصة لمنفعة عامة، فلا يُتصور أن تترك الأموال المخصصة للمنفعة العامة (أي الأموال العمومية) عرضة للتملك بوضع اليد أو الحيازة بواسطة فرد من الأفراد وحرمان جمهور المنتفعين منها، أو أن تترك هذه الأموال عرضة للحجز عليها، فوجود قواعد مستقلة لحماية الأموال العمومية[1].

لم يكتف المشرع بصور الحماية السابقة للأموال العمومية في مواجهة تصرفات الأفراد، بل ذهب إلى حد فرض عقوبات جنائية عديدة لمجرد الاعتداء عليها، حتى ولو كان هذا الاعتداء غير

[1] - ثروت بدوي، مرجع سابق، ص131.

جسيم، إلا أن الحماية الجنائية لا يجمعها تشريع واحد ولكنها مبعثرة في قانون العقوبات، وغيره من القوانين والقرارات اللائحية المختلفة[1].

فالمقصود بها، الحماية التي قررها المشرع بتجريم التعدي على الأموال العمومية والعقوبات المقررة على مرتكبي هذا الفعل في حالة اثباته، كما ورد في قانون العقوبات القانون المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته وغيرهما، العقوبات المقررة في حالة اختلاس الأموال العمومية والاعتداء عليه واتلاف المباني والآثار.

حيث يجرم المشرع الاعتداء العمدي على كافة الأموال، سواء المملوكة للدولة أو للأفراد، غير أن الأموال العامة تتمتع بحماية جنائية أكبر نظرا لتخصيصها للنفع العام، فيشدد القانون عقوبة الاعتداء عليها، ليس في حالة العمد بل وأحيانا في حالة الاعتداء الخطأ الناشئ عن الإهمال وعدم الحيطة، كما يضع العقوبات على مخالفة لوائح الضبط المتصلة بتنظيم استعمال الأموال العامة[2].

في الجزائر، حاول المشرع حماية الأموال العمومية وذلك بمواكبته لجل التشريعات التي سعت لحمايتها من كل أشكال الاعتداء، وهذا من خلال سنه لمجموعة من القوانين ومصادقته على بعض الاتفاقيات، فأول ما يلاحظ عند ضبط النصوص التي تناولت موضوع الحماية الجنائية في القانون الجزائري، أن معظمها لا يندرج ضمن فصل واحد من قانون العقوبات، وإنما هي مبعثرة داخل فصول وقوانين متعددة، مما قد لا يساعد على حصر جميع الأحكام المتعلقة بذلك[3].

---

[1] - حسين عثمان محمد عثمان، مرجع سابق، ص447.

[2] - ماجد راغب الحلو، القانون الإداري، مرجع سابق، ص 196.

[3] - جدي وفاء، مرجع سابق، ص75.

في هذا السياق جاء محتوى نص المادة 136 من قانون الأملاك الوطنية بمتابعة كل من ألحق ضررا بالأموال العمومية، حيث يعاقب على كل أنواع المساس بالأملاك الوطنية طبقا لقانون العقوبات،

في هذا الجانب، وطبقا للمادة 68 الفقرة 3 من القانون رقم 90-30 المعدل والمتمم، فإن الجهات القضائية المختصة، تختص بالنظر في المخالفات والعقوبات المطابقة لها التي تنص عليها صراحة وتحددها وتعرفها القوانين والتنظيمات طبقا للتشريع المعمول به.

كما نصت المادة 160 مكرر 4 من قانون العقوبات على أنه: " يعاقب بالحبس من شهرين إلى خمس سنوات ولغرامة من 500 إلى 2000 دج كل من قام عمدا بإتلاف أو هدم أو تشويه أو تخريب:

- نصب أو تماثيل أو لوحات أو أشياء أخرى مخصصة للمنفعة العمومية أو تزيين الأماكن العمومية ومقامة أو منصوبة من طرف السلطة العمومية أو بواسطة ترخيص منها.
- نصب أو تماثيل أو لوحات أو أية أشياء فنية موضوعة في المتاحف أو في المباني المفتوحة للجمهور"[1].

أما المادة 119 مكرر من نفس القانون فقد نصت على أن: "يعاقب بالحبس من ستة أشهر (6) إلى ثلاث سنوات وبغرامة من 50.000 دج إلى 200.000 دج، كل موظف عمومي في مفهوم المادة 2 من القانون رقم 06-01 المؤرخ في 20 فبراير 2006 والمتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، تسبب بإهماله الواضح في سرقة أو اختلاس أو تلف أو ضياع أموال عمومية أو خاصة

[1] - الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق 8 يونيو سنة 1966، المعدل والمتمم بالقانون رقم 04-15 المؤرخ في27 رمضان عام 1425 الموافق 10 نوفمبر سنة 2004، والمعدل والمتمم بالقانون رقم 06-23 المؤرخ في29 ذي القعدة عام 1427 الموافق لـ 20 ديسمبر 2006 والمتضمن قانون العقوبات.

أو أشياء تقوم مقامها أو وثائق أو سندات أو عقود أو أموال منقولة وضعت تحت يده سواء بحكم وظيفته أو بسببها.

بالإضافة إلى ذلك، نصت المادة 350 مكرر1 كذلك على أنه: "يعاقب بالحبس من سنتين (2) إلى عشر (10) سنوات وبغرامة من 200.000 دج إلى 1.000.000 دج، كل من سرق أو حاول سرقة ممتلك ثقافي منقول أو محمي أو معرف".

كما نصت المادة 406 على أن: "كل من خرب أو هدم عمدا مبان أو جسورا أو سدودا أو خزانات أو طرقا أو منشآت صناعية، وهو يعلم أنها مملوكة للغير، وكل من تسبب سواء في انفجار آلة أو في تخريب محرك يدخل ضمن منشأة صناعية، وذلك كليا أو جزئيا بأية وسيلة كانت، يعاقب بالسجن المؤقت من خمس (5) سنوات إلى عشر (10) سنوات وبغرامة من 500.000 دج إلى 1.000.000 دج.

بالإضافة إلى ذلك، يطبق في مجال نظام حماية الأموال العمومية وفي جميع الأحوال ما يلي[1]:

- تطبق المتابعات عن المخالفات ضد الشخص الذي ينسب إليه الفعل الذي يحدث المخالفة أو الشخص الذي تنجز لحسابه الأشغال وتتسبب في أضرار، وإذا كان الضرر ناتجا عن شيء يتحمل صاحب الشيء أو حارسه مسؤولية هذا الضرر.
- يشرع في المتابعة على أساس محضر يعده أشخاص اهم صفة ضابط الشرطة القضائية، أو موظفون وأعوان يخولهم القانون أو النصوص الخاصة بعض سلطات الشرطة القضائية فيما يخص حماية الأملاك الوطنية العمومية والمحافظة عليها؛

[1] - المادة 69 من القانون رقم 90-30، مرجع سابق.

- تخضع المخالفات المطابقة للمخالفات المنصوص عليها في المادة 9 من قانون الإجراءات الجزائية للتقادم المحدد بسنتين، وفي هذه الحالة لا تسقط بالتقادم سوى الدعوى الجنائية، أما دعوى تعويض الضرر الذي لحق بالأملاك الوطنية فيبقى خاضعا لقواعد التقادم طبقا للقانون.

يعاين الأعوان المؤهلون قانونا أنواع المساس بالأملاك الوطنية العمومية، والأملاك الوطنية الخاصة التابعة للدولة، والجماعات الإقليمية، ويلاحقون من يشغلون هذه الأملاك دون سند، ويحصلون على التعويضات المطابقة والأتاوى والعائدات المحددة بغض النظر عن المتابعات الجزائية، وتدفع المبالغ المحصلة حسب الحالة، إما للخزينة العمومية وإما لميزانية الجماعة الإقليمية المعنية، وإما إلى المصلحة أو الهيئة العمومية المعنية إذا كانت تتمتع بالاستقلال المالي[1].

أهم ما يمكن استخلاصه من محتوى هذه المواد هو أن المشرع أضفى حماية جنائية على كافة عناصر الأملاك الوطنية بغض النظر عن طبيعتها القانونية وبغض النظر عن نظامها القانوني، أي بدون تمييز بين أموال الدولة العامة وأموالها الخاصة، وهو في ذلك قد انتهج النهج الرشيد في حماية الأملاك الوطنية، لأن الأملاك الوطنية الخاصة تلعب كذلك دورا في تحقيق النفع العام بطريقة مباشرة أو غير مباشرة[2].

ثالثا: تبعات استعمال الأموال العمومية:

يخضع استعمال الأموال العمومية للقواعد التي تحكم المرافق المخصصة لخدمتها، فاستعمال الجمهور للسكك الحديدية ومنشآتها للقواعد المنظمة لمرفق النقل بالقطارات، واستعمال المستشفيات

---

[1] - المادة 36 من القانون رقم 08-14 المؤرخ في 20 جويلية 2008، العدل والمتمم للقانون رقم 90-30 المتضمن قانون الأملاك الوطنية، ج ر عدد 44 مؤرخة في 03 أوت 2008.

[2] - نادية بلعموري، مرجع سابق، ص290.

وأجهزتها تحكمه القواعد المتصلة بمرفق الصحة العمومية، ويتم استعمال هذه الأموال بناء على قرار بالإذن أو الترخيص كما هو الشأن في الترخيص باستعمال الأجهزة اللاسلكية في الاتصال، وإما عن طريق العقد كما هو الحال فيما يتعلق بالحصول على هاتف أو استئجار صندوق البريد[1].

أما فيما يخص الأموال العمومية كالشوارع والحدائق العمومية فهو يخضع لقواعد قانونية مختلفة حسب طبيعة كل منها، حيث يستلزم الحصول على رخصة السياقة للقيادة على الطرق العمومية، وقد يخضع استعمال الطرق السريعة لرسوم تفرض على صاحب المركبة للسير فيها، ورسوم للركن في بعض الأماكن المحددة من قبل السلطة المختصة.

كما يمكن استعمال بعض الأموال العمومية استعمالا فرديا، يكون في صورة ترخيص أو عقد، حيث يمكن الترخيص باستعمال الأموال العمومية بصورة فردية بقرار يتضمن الترخيص بذلك من قبل السلطة المختصة وفقا لشروط محددة، ويمكن العقد ابرام عقد مع بعض الأشخاص مثل عقود الامتياز لتسيير مرفق عام أو استغلاله.

يترتب على استعمال الأموال العمومية حمايته، والالتزام بصيانته، الذي تفرضه القواعد القانونية الخاصة التي تخضع لها الهيئة أو المصلحة المسيرة، وكذلك الجماعة العمومية المالكة في حالة القيام بإصلاحات كبيرة[2]، ويشكل نظام المحافظة، إلى جانب نظام استعمال الأملاك الوطنية عنصرا من عناصر نظام الأملاك الوطنية الذي يستهدف ضمان المحافظة على الأملاك الوطنية العمومية بموجب تشريع ملائم مرفق بعقوبات جزائية، ولضمان المحافظة المادية على بعض توابع

---

[1] - ماجد راغب الحلو، القانون الإداري، مرجع سابق، ص 199.

[2] - المادة 67 من القانون رقم 90-30، مرجع سابق.

الأملاك الوطنية، تخول السلطة الإدارية المكلفة بالمحافظة على الأملاك الوطنية العمومية صلاحية سن قواعد تنظيمية[1].

يتم استعمال وتسيير وإدارة الأشياء المنقولة وجميع العتاد التابعة للأملاك الخاصة التي تملكها الدولة أو الولاية أو البلدية، من قبل المصلحة أو الجماعة لها ولا يجوز بأي حال من الأحوال أن تكون محل تبادل ويجب بيعها إذا ما أصبحت غير صاحة نهائيا للاستعمال، حيث، يخول للجماعات الإقليمية أن تبيع مباشرة المنقولات التابعة لها التي ألغي استعمالها وفقا للقوانين والتنظيمات المعمول بها في هذا المجال[2].

أما فيما يخص الأملاك غير المادية، تحدد الإدارة المكلفة بالأملاك الوطنية مبلغ تعويض التسيير الحر المستحق من استغلال محل تجاري أو حرفي تابع للأملاك الوطنية الخاصة التي تملكها الدولة والمتضمن حق الايجار وفق القوانين والتنظيمات المعمول بها، ويصب مبلغ التعويض في الخزينة العمومية، أما بالنسبة للجماعات الإقليمية فإنها تقوم أملاكها وفق دفتر شروط[3].

الفرع الثالث: مكونات الأموال العمومية:

يقتضي القيام بالنفقات العامة تدبير الموارد المالية اللازمة لتغطيتها، والتي تستمد من ثلاثة مصادر أساسية، وهي إيرادات الدولة من الدومين العام بصوره المختلفة العقارية والصناعية والتجارية والمالية، والضرائب والرسوم والموارد الائتمانية والقروض العامة[4].

---

[1] - المادة 68 من القانون رقم 90-30، مرجع سابق.

[2] - المادة 100 من نفس المرجع.

[3]- المواد 102 و103 من نفس المرجع.

[4] - عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، الكتاب الأول، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1992، ص31.

لكي تتمكن الدولة أو القطاع العام من تمويل الانفاق العام والانفاق التنموي والقيام بالوظائف المنوط بها على أكمل وجه، لابد من مصادر التمويل التي تغطي كل احتياجاتها المسطرة، ويتم الحصول على الأموال المطلوبة عن طريق الإيرادات العامة والتي يمكن ذكر أهمها فيما يلي:

أولا: موارد الدولة من أملاكها الخاصة:

تقسم أملاك الدولة بوصفها شخصا معنويا إلى نوعين، أملاك عامة، مثل المباني والمعاهد الحكومية والطرق والساحات العامة، وأملاك خاصة، مثل الأراضي الزراعية والغابات والمناجم والمصانع وغيرها، وتختلف الأملاك العامة عن الأملاك الخاصة بعدة نواح منها[1]:

- الأملاك العامة تقدم منفعة عامة لجميع المواطنين، في حين أن الغاية من الأملاك الخاصة هي الحصول على موارد لخزينة الدولة؛
- الأملاك العامة بصفتها مخصصة للمنفعة العامة، لا تقبل التملك من قبل الأفراد بواسطة البيع أو مرور الزمن أو غير ذلك من وسائل التملك، أما الأملاك الخاصة فيمكن أن يتملكها الأفراد بالبيع أو بانقضاء المدة القانونية لمرور الزمن؛
- ينتفع المواطنون من الأملاك العامة بصورة مباشرة، وينتفعون من الأملاك الخاصة بصورة غير مباشرة باعتبار ان ريع هذه الأملاك الخاصة يصب في خزينة الدولة لينفق مع الموارد الأخرى على المرافق العامة.

بالتالي فإن الأملاك العامة تتعلق بالحقوق الإدارية، والأملاك الخاصة تتعلق بعلم المالية العامة.

---

[1] – حسن عواضه، مرجع سابق، ص386.

ثانيا: موارد الدولة من الضرائب والرسوم والإتاوات:

الضرائب تفرض جبرا دون مقابل وتتم بقوة القانون، والرسم هو مبلغ من المال يدفعه المنتفعون إلى الدولة لقاء خدمة معينة، مثل تسجيل العقود، الرخص بكل ميادينها، ويكون القصد منها المصلحة العامة وليس جني الربح والمتاجرة، أما الأتاوى فهي التي تفرض على المنتفعين من المحاجر والمقالع وإتاوات شركات النفط[1].

وعليه، تمثل الضرائب المورد الأساسي في معظم الدول، وأصبحت دراسة الضرائب من أهم الموضوعات في المالية العامة.

ثالثا: موارد الدولة النقدية:

تلجأ الدولة إلى إصدار الأوراق النقدية الجديدة في حالة الأزمات والحروب والعجز على سد النفقات، وتفرض تداولها القانوني والاجباري، وإما أن تخفض قيمة نقدها الورقي بالنسبة للذهب، لربح الفرق بين قيمة احتياطها قبل التخفيض وقيمته بعد التخفيض، تؤدي الطريقة الأولى إلى التضخم النقدي وارتفاع الأسعار، والثانية إلى هبوط قيمة النقد وارتفاع الأسعار أيضا[2]، والنتيجة في الحالتين ضعف القدرة الشرائية وتفاقم الأزمة، خاصة لأصحاب الرواتب والأجور.

رابعا: القروض العامة:

تؤدي الزيادة المستمرة في النفقات العامة وعدم كفاية كل من الإيرادات الضريبية والرسوم والأساليب النقدية لتغطيته، إلى لجوء الدولة إلى عقد القروض العامة، التي هناك من يرى أنها وسيلة غير

---

[1] – ميثم صاحب عجام وعلي محمد مسعود، مرجع سابق، ص66.

[2] – حسن عواضه، مرجع سابق، ص390.

عادية لتمويل النشاط الحكومي، وهناك من يعترها بمثابة أداة هامة من الأدوات التي تستعين بها الدولة لتوجيه النشاط الاقتصادي لضمان استقراره وزيادة معدلات نموه[1].

تقوم بعض إدارات ومؤسسات القطاع العام بطلب القروض من أفراد المجتمع بقصد الحصول على موارد مالية إضافية تمكنها من تمويل مشاريع إنتاجية وخدماتية، تتم عملية الاقتراض مقابل سندات دين معترف لحاملها بدفع قيمتها مع الفوائد عند الاستحقاق، يطلق عليها القروض الحقيقية لأن السيولة النقدية لدى الإدارات تزداد بينما تنقص لدى الأفراد، كما تستطيع إدارات ومؤسسات القطاع العام طلب القروض من البنك المركزي (بنك الجزائر) أو المصارف التجارية المحلية والأجنبية، وهكذا تبقى السيولة لدى الأفراد ثابتة، ولكنها تزداد لدى القطاع العام، ويطلق عليها اسم القروض المزيفة[2].

خامسا: الهبات والوصايا:

تقوم بعض المجموعات أو رجال الاعمال وغيرهم بتقديم المساعدات المالية والهبات للإدارات العامة، كما تقوم ببناء المدارس والمساجد والمستشفيات، وتخصص لها العقارات لتسهيل عمليات تمويلها وصيانتها، وتعتبر الأوقاف أحد أهم الإدارات العامة في هذا المجال.

سادسا: مخصصات الميزانية من عوائد النفط:

يعتمد الاقتصاد الوطني في الدول المصدرة للنفط بصورة رئيسية على قطاع النفط، الذي يشارك بنحو 60 إلى 90% من الناتج المحلي الإجمالي، وبذلك فإن مستقبل هذه الاقتصاديات يكاد يتوقف على مستقبل تطورات أسواق النفط العالمية، ويخصص الجزء الأكبر من عوائد النفط لتمويل

---

[1] - يونس أحمد البطريق، المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، 1984، ص151.

[2] – عبد الكريم بركات وحامد عبد المجيد دراز، علم المالية العامة، مؤسسة شباب الإسكندرية، بدون سنة، ص506.

الاستثمارات الانفاق التنموي) في خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية، بينما يخصص الجزء الباقي لدعم الميزانية (الانفاق الجاري)[1].

بالنسبة للجزائر، تتكون الإيرادات حسب المادة 15 من القانون العضوي رقم 18-15[2] المؤرخ في 02 سبتمبر 2020 المتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم والمادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 20-353 المؤرخ في 30 نوفمبر 2020 المحدد للعناصر المكونة لتصنيف إيرادات الدولة من ثماني فئات، نذكرها فيما يلي[3]:

1- الإيرادات المتحصل عليها من الإخضاعات مهما كانت طبيعتها وكذا من حاصل الغرامات:

وتشمل ما يلي:

- **الإيرادات الجبائية:** تتكون من الضرائب على الدخل، الضرائب على رأس المال، الضرائب على الاستهلاك، الحقوق الجمركية والحقوق المماثلة، ضرائب ورسوم أخرى وناتج الغرامات.
- **الجباية البترولية:** تتكون من الرسم المساحي، إتاوة المحروقات، الضريبة على دخل المحروقات، الضريبة على الناتج، الضريبة على أجر الشريك المتعاقد الأجنبي، الرسم على الدخل البترولي، الضريبة التكميلية على الدخل، الرسم على الأرباح الاستثنائية، الإتاوة الجزافية على الإنتاج المسبق، الرسم على حرق الغاز، والناتج على حقوق التحويل

---

[1] – ميثم صاحب عجام وعلي محمد مسعود، مرجع سابق، ص68.

[2] - القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2015، المتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم، ج ر عدد 53.

[3] - المرسوم التنفيذي رقم 20-353 المؤرخ في 30 نوفمبر 2020 المؤرخ في 30 نوفمبر 2020، المحدد العناصر المكونة لتصنيف إيرادات الدولة، ج ر عدد 73 المؤرخة في 6 ديسمبر 2020.

2- مداخيل الأملاك التابعة للدولة:

وتتكون من الحقوق والأتاوى، مداخيل الإيجار والاستغلال، ناتج التنازل عن الأصول المنقولة والعقارية، ناتج الخدمات الإدارية، الحقوق والمداخيل الأخرى.

3- مداخيل المساهمات المالية للدولة وكذا أصولها الأخرى:

تتكون من ناتج أرباح البنوك والمؤسسات المالية، ناتج أرباح المؤسسات غير المالية واقتطاعات وعوائد الأصول المالية الأخرى.

4- المبالغ المدفوعة مقابل الخدمات المقدمة من قبل الدولة وكذا الأتاوى:

وتتكون من ناتج المبالغ المدفوعة مقابل خدمات الدولة، أتاوى استعمال الترددات والنواتج الأخرى للأصول اللامادية.

5- مختلف حواصل الميزانية:

وتتكون من الضرائب والرسوم غير المدرجة في الميزانية في الآجال المحددة، ناتج الرسوم غير المخصصة مسبقا، الإيرادات المختلفة غير المعينة والحواصل الأخرى.

6- الحواصل الاستثنائية المتنوعة:

وتتكون من الإلغاءات الكلية أو الجزئية على ديون الدولة، استرجاعات إلى الخزينة للمبالغ المدفوعة بغير حق، ديون الدولة التي لحقها التقادم نهائيا، والحواصل الاستثنائية الأخرى.

7- الأموال المخصصة للمساهمات والهبات والوصايا.

8- الفوائد والحواصل المتحصل عليها من القروض والتسبيقات وتوظيف أموال الدولة:

تتكون من الفوائد على السندات، نواتج القروض والتسبيقات والتوظيفات، القيم والحسومات والأوراق المالية بكل أنواعها، والفوائد والحواصل الأخرى.

الفرع الرابع: حدود الانتفاع واستعمال الأموال العمومية:

إذا كان الأموال العمومية مخصصا للمنفعة العامة، فإن ذلك لا يعني أن الجمهور يستطيع استعماله دون تنظيم، فإذا كان الأموال العمومية مخصصا لمرفق عام، خضع انتفاع الأفراد به للقواعد المنظمة لنشاط المرفق العام، وهكذا، إن استعمال الجمهور للمستشفيات بما تضمه من أجهزة وأدوات طبية، تحكمه قواعد مرفق الصحة العامة، وقد يتم هذا الاستعمال بموجب إذن من السلطة الإدارية، أو بناء على ترخيص على غرار استعمال وسائل الاتصال، أو عن طريق عقد مثل استئجار صندوق بريد[1].

فالأموال العمومية ملك لجميع أفراد المجتمع، حيث تستعمل الدولة وظائف التخطيط والتنظيم والقيادة والرقابة لضمان تسييرها المنتظم لتحقيق الأهداف المنشودة ما يسمح للأفراد من الانتفاع بها بطريقة مباشرة، على غرار الطرق والمباني العامة والمساجد والقنوات والشواطئ والأنهار والبحار والمساجد وغيرها، أو تخصص الأموال العمومية لخدمة المرافق العامة.

ينتفع الأفراد من الأموال العمومية بصورة مشتركة أو جماعية، وهو ما يسمى بالاستعمال العام، كالمدارس والجامعات والمستشفيات، يتفق هذا الاستعمال مع الغرض الذي خصص له، كما ينتفع فرد من الأفراد بصورة خاصة منه أو من جزء منه دون غيره، مثل الانتفاع بالأرصفة أو الأسلاك بمختلف خدماتها والقنوات المختلفة بصورة فردية وخاصة.

---

[1] - حسين عثمان محمد عثمان، مرجع سابق، ص431.

أولا: الانتفاع العام:

في الواقع، إن الاستعمال العام للأموال العمومية هو مظهر للحريات الشخصية التي كرستها الدساتير، إلا أن هذه الحرية، لكي يستمتع بها الجميع، تحتاج إلى بعض القيود، ولذلك وجب إخضاع هذا الاستعمال لتنظيم يحافظ على النظام العام بعناصره الثلاثة، أمن وصحة وسكينة[1].

ويحكم الاستعمال الجماعي للأموال العمومية جملة من المبادئ، منها حرية المنتفعين في استعماله والمساواة في الانتفاع استنادا إلى قاعدة تساوي الجميع أمام القانون بدون تمييز، ومجانية الانتفاع كقاعدة عامة.[2]

وقد حدد المرسوم التنفيذي رقم 12-427 المحدد لشروط وكيفيات إدارة وتسيير الأملاك العمومية والخاصة التابعة للدولة في المادة 60 منه[3]، كيفيات استعمال الأملاك العمومية استعمالا مباشرا على وجهين، استعمالا مشتركا أو جماعيا أو تستعملها فئات معينة استعمالا عاديا حر ومجاني، وإما يستعملها أشخاص معنويون تابعون للقطاع العام أو الخاص أو أشخاص طبيعيون تعينهم السلطة المختصة الإدارية استعمالا خصوصيا برخصة أو عقد يخولهم حقا مانعا على غرار الامتياز.

فطبقا لتسميتها، الأموال العمومية ملك للجميع، يستعملها ويستفيد منها كافة أفراد المجتمع بدون استثناء في الجنس أو السن أو غير ذلك، ويكون الاستعمال جماعيا أو عاما أو مشتركا عندما يكون هذا الاستعمال مباحا للجميع في نفس الوقت[4]، وكما ذكر سابقا يستعمل أفراد المجتمع حسب

---

[1] - حسين عثمان محمد عثمان، المرجع نفسه، ص432.

[2] - نادية بلعموري، مرجع سابق، ص244.

[3] - المرسوم التنفيذي رقم 12-427 المؤرخ في 16 ديسمبر 2012، المحدد شروط وكيفيات إدارة وتسيير الأملاك العمومية والخاصة التابعة للدولة، ج ر عدد 69 المؤرخة في 19 ديسمبر 2012.

[4] - ماجد راغب الحلو، القانون الإداري، مرجع سابق، ص 199.

الحاجة والخصوصية المباني أو الإدارات والمدارس والجامعات والمستشفيات وكافة المرافق العمومية، يكون استعمالها والانتفاع منها ومن خدماتها بمراعاة الاحكام التي تنظم حسن سير ذلك وطبقا لتخصيصها، إذ أن ذلك يعتبر التزاما مطلقا يشمل كل رخص الانتفاع بالأموال العمومية حتى ولو كان شخصا من أشخاص القانون العام[1]، ويتميز الاستعمال العام للأموال العمومية عدم اشتراط الحصول على إذن مسبق لاستعماله وغير مقيد إلا بما يقتضيه القانون تطبيقا لمبدأ الحرية والمساواة بين جميع أفراد المجتمع.

تعني الحرية في استعمال الأموال العمومية أن يكون الأفراد أحرارا في الانتفاع به دون قيد أو شرط بغض النظر عن الضوابط التي تحكمه، كاستعمال الشوارع والطرق والحدائق والتنقل عبر المدن تحت شرط ضمان سلامة كل منتفع وضمان حسن السير، والمساس بهذه الحرية يعتبر تجاوزا للحريات العامة المضمونة قانونا.

أما المساواة فتعني تساوي الحقوق والواجبات بين المنتفعين الذين يستوفون الشروط اللازمة دون انحياز أو منع، وهو الأصل في كل الاتفاقيات الدولية والدساتير، مع فرض ضوابط كذلك على هذا الحق، كمنع سير المركبات الثقيلة في المدن أو في طرق وأوقات معينة، أو وجوب توفر شروط خاصة للاستفادة من أموال أو خدمات عمومية، وجدير بالذكر أن القضاء يتصدى لمدى احترام الإدارة لمبدأ مساواة المنتفعين بالأموال العمومية حيث أن له الحق في إلغاء قرارات الإدارة غير المشروعة فضلا عن تعويض الأفراد الذين مسهم الضرر من جراء ذلك[2].

---

[1] – محمد عبد الحميد أبو زيد، مبادئ الإدارة العامة، دار النهضة لعربية، القاهرة، الطبعة 2، 1988، ص617.

[2] – نفس المرجع، ص626.

الأصل في الاستعمال المشترك للأموال العمومية أن يكون بالمجان ويتفق مع ما خصص له، ومع ذلك فقد يكون في بعض الحالات مقابل رسم[1]، ولا يقرر ذلك إلا بموجب قانون، كما لا ينشأ عن هذا الاستعمال أي حق مكتسب.

ثانيا: الانتفاع الخاص:

يكون استعمال الأموال العمومية استعمالا خاصا في حالة استئثار الفرد بجزء من المال استئثارا يمنع غيره من استعماله، وبعد الحصول على إذن مسبق من السلطة العمومية المختصة، التي تمنح هذا الاستئثار طبقا للقوانين والتنظيمات المعمول مع إمكانية الغائه للأسباب التي تراها تدعو إلى ذلك؛ فإذا كان استعماله متفقا والغرض المخصص له الأموال العمومية أصلا، وصف استعمال الفرد له بأنه استعمال خاص عادي، أما إذا كان استعمال الأموال العمومية لا يتفق وغرض هذا المال الأصلي، فإن الاستعمال يطلق عليه في هذه الحالة استعمالا غير عادي[2]؛ كما أنه يسمح بذلك بعد التأكد من أن هذا الانتفاع لا يعرقل الانتفاع العام، كما يكون بمقابل ولو رمزي، خاصة إذا كان يعود بالنفع المادي على المنتفع.

فالانتفاع الخاص بالأموال العمومية قد يكون كما ذكرنا أعلاه استعمالا عاديا أو غير عادي[3].

1-قد يكون الاستعمال الفردي للأموال العمومية عاديا، ويتحقق ذلك عندما يكون الاستعمال المخصص له هذا المال بحسب طبيعته والغرض منه يجب أن يتم بصفة عادية ولا يمكن أن يكون جماعيا لأنه يستلزم انفراد الشخص بجزء معين من الأموال العمومية، وذلك كانفراد التاجر باستعمال مكان مخصص بالسوق لعرض بضائعه، فاستعمال الأموال العمومية في مثل هذه

---

[1] – عبد الفتاح حسن، مبادئ القانون الإداري، مكتبة الجلاء الجديد، المنصورة، سنة 1984، ص 756.

[2] - حسين عثمان محمد عثمان، مرجع سابق، ص434.

[3] - فتحي محمد محمد الأحول، مرجع سابق، ص59.

الحالات فردي لوجود عنصر الاستئثار أو الانفراد فيه[1]، بالتالي يكون استعمال الفرد للأموال العمومية في حدود الغرض الذي خصص له أصلا[2].

هذا الانتفاع مقيد بشروط أو بقواعد قانونية تتوافق مع طبيعة الاستعمال يمكن ذكرها على سبيل المثال فيما يلي:

- يكون هذا لانتفاع بمقابل مالي ويسبقه الحصول على إذن مسبق أو ترخيص من قبل سلطة إدارية مختصة بشروط، وفي حالة مخالفتها وحاد المنتفع عنها يكون من الواجب الغاء الانتفاع؛
- يكون الانتفاع خاضعا للقواعد القانونية التي تطبق على الاستعمال المشترك لهذه الأموال العمومية.

2-أما الانتفاع غير العادي للأموال العمومية، فهو استثناء يرد عليه يتمثل في عقد أو منح رخصة لفرد معين للانتفاع بجزء من الأموال العمومية لغير التخصيص الأصلي له، وعدم منح هذا الامتياز لآخرين، مثل السماح باستعمال الأرصفة لوضع طاولات وكرسي المقاهي أو المطاعم وغيرهما، أو تخصيص مكان معين في ساحة عمومية أو على الشواطئ لوضع أكشاك للوازم الخفيفة أو السياحية وغيرهما، بالتالي يمكن اعتباره استثناء للاستعمال العمومي للأموال العمومية.

تسمح القوانين للإدارة عادة بتحديد الشروط المستلزمة لمنح الرخصة، مع ملاحظة أن الشروط التي تضعها الإدارة يجب بطبيعة الحال أن تكون قائمة على أسس موضوعية لا تمس بمبدأ المساواة بين

---

[1] - ماجد راغب الحلو، القانون الإداري، مرجع سابق، ص201.

[2] - حسين عثمان محمد عثمان، مرجع سابق، ص434.

المواطنين، مستمدة من اعتبارات الصالح العام بما في ذلك مراعاة أهمية الحاجات العامة التي تشبعها المشروعات المراد الترخيص لها[1].

كما يكون الانتفاع الفردي غير العادي للأموال العمومية، بموجب عقد من عقود الامتياز لإدارة مرفق عمومي، ونظرا للمركز التعاقدي لمستعمل الأموال العمومية في هذه الحالة فإن حقوقه المتصلة بهذا الاستعمال تكون أكثر أو أقوى من تلك التي يتمتع بها المستعمل صاحب الترخيص الإداري، وبتطبيق أحكام العقد الإداري على العلاقة بين المتعاقدين تستطيع الإدارة إنهاء العقد بإدارتها المنفردة قبل نهاية مدته ولو لم يرتكب الطرف الآخر أي خطأ أو تقصير، غير أنه يكون للمتعاقد معها الحق في التعويض، إلا إذا كان إنهاء العقد ناتجا عن إنهاء تخصيص الأموال العمومية للمنفعة العامة[2].

المبحث الثاني: الرقابة وسيلة لضمان حسن تسيير الأموال العمومية:

حظيت الرقابة والمتابعة باهتمام الباحثين في مجالي الإدارة والمحاسبة، ذلك أنها وظيفة من وظائف الإدارة والتنظيم لأي نشاط اقتصادي أو اجتماعي، فهي تساهم في تدعيم السياسات العمومية من أجل تحقيق الأهداف الموضوعة، وعن طريقها يمكن التأكد من أن السياسات تترجم الأهداف قد نفذت حسب المبدأ الاقتصادي تحقيق أكبر المنافع بأقل التكاليف، وأن الموارد المتاحة قد استغلت بكفاءة عالية، نتيجة لمراقبة عملية التنفيذ والتأكد من أن المؤسسات العامة تعمل نحو تحقيق الأهداف والحث على تصحيح المسارات[3].

---

[1] - ماجد راغب الحلو، مرجع سابق، ص 204.

[2] - نفس المرجع، ص 205.

[3] – ميثم صاحب عجام وعلي محمد مسعود، مرجع سابق، ص283.

للحفاظ عليها ومنع وقوع الضرر تقوم الدولة بوضع أنظمة وأجهزة للرقابة للتأكد من سلامة تطبيق القوانين والتنظيمات واللوائح المعمول بها التي تحمي أموال المجتمع وحاجياته، وهي علم قابل للدراسة والتطوير والتحديث تماشيا والتطورات في علم الاقتصاد والمال لضمان سلامتهما.

كما أحاط المؤسس الدستوري والمشرع الجزائري الرقابة المالية بعدة أحكام دستورية وقانونية وتنظيمية إلى جانب مؤسسات مختصة، وذلك قصد حماية الأملاك والأموال العمومية من التبديد والضياع والاتلاف وسوء الاستعمال والاختلاس والغش والتزوير واستعمال المزور والنهب والتبذير[1].

فقد وضعت الجزائر أنظمة رقابية سابقة وآنية ولاحقة للأموال العمومية حماية لها من كل أشكال الغش والتجاوزات لأنها تعتبر أولوية من أولويات الدولة لضمان حسن استعمال وتسيير الأموال العمومية.

حيث عرفت الأحكام الدستورية المتعلقة بالرقابة على الأموال العمومية عدة تغيرات بمناسبة كل تعديل، منها ما كان جوهريا ومنها ما كان تداركا للثغرات وتكيفا مع الأحداث، حيث اكتفى دستور سنة 1963 بالرقابة الدستورية ولم ينص على الرقابة على الأموال العمومية، نفصل في المطلبين التالين مفهوم الرقابة على الأموال العمومية وأنواعها.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة على تسيير الأموال العمومية:

بما أن المال هو قوام الحياة ووسيلة تحقيق التنمية للفرد والمجتمع، فإن الرقابة تشكل إحدى القواعد الأساسية في بناء الدولة ونهضتها، وعنصرا جوهريا في الحياة الاقتصادية، ويتم النظر إليها باعتبارها إحدى أدوات متابعة حركة الأموال واستثمارها وانفاقها، كما تعتبر الوسيلة الفعالة لحماية

[1] – محمد سعيد بوسعدية، مرجع سابق، ص89.

الأموال من كل أشكال الاعتداء، وتعرف أنها العملية التي تسعى إلى الوقوف على مدى تحقيق الأهداف والخطط والسياسات المرسومة والتعليمات الموجهة، وفقا للمبادئ والنظم المحاسبية المعمول بها، مع إبداء الملاحظة بشأن الأخطاء والمخالفات والقصور في تطبيق القانون[1].

لوجود نظام رقابي وطني شامل وكامل ومحكم وفعال في أدائه يقرر علم التنظيم ومنطق تنظيم وتسيير الدولة في ظل الحكم الصالح، أن تكون لنظام الرقابة في الدولة سياسة عامة واستراتيجية محددو وواضحة قابلة للتطوير والإثراء والملاءمة، وأن تتنوع أنواع ووسائل الرقابة على النشاط العام في الدولة، من عملية الرقابة السياسية الرسمية، إلى عملية الرقابة الشعبية الرسمية وعملية الرقابة الإدارية وعملية الرقابة الاقتصادية، بالإضافة إلى وجود نظام الرقابة الخارجية المختلطة لتغطية اختلالات وسد نقص وثغرات أنواع الرقابة سابقة الذكر[2].

الفرع الأول: مفهوم الرقابة:

الرقابة بمفهومها العام، تعني التحقق من أن التنفيذ يتم وفقا للتوجيه المحدد في خطة العمل وضمن القواعد والأهداف المقررة، وتشتق كلمة contrôle من كلمتي contre rôle، اللتان تعبران عن الدور أو العمل الذي يتخذ لمواجهة دور أو عمل آخر[3].

غير أنه يمكن تفصيل مفهومها فيما يلي:

---

[1] - جدي وفاء، مرجع سابق، ص14.

[2] - عمار عوابدي، عملية الرقابة البرلمانية ودورها في الدفاع على حقوق المواطن، مجلة الفكر البرلماني، العدد الأول، صادرة عن مجلس الأمة، المؤسسة الوطنية للإتصال والنشر والاشهار، الجزائر، ديسمبر 2002، ص 49.

[3] – عبد المنعم جنيد وآخرون، الإدارة العامة، مصر، دار العشري للطباعة والنشر، سنة 2004، ص179.

أولا: **التعريف اللغوي للرقابة:**

تزخر اللغة العربية بمفاهيم متعددة ومتباينة لمفردة الرقابة ومشتقاتها على اختلاف أوزانها، ومن بين مشتقات الكلمة في القرآن الكريم التي فعلها هو راقب نجد صفة الرقيب وهي من اسماء الله تعالى[1] والتي نقرأها في قوله تعالى في الآية الأولى من سوره النساء، " إِنَّ اللَّهَ كَانَ عَلَيْكُمْ رَقِيبًا"[2]، والآية 117 من سورة المائدة " فَلَمَّا تَوَفَّيْتَنِي كُنْتَ أَنْتَ الرَّقِيبَ عَلَيْهِمْ وَأَنْتَ عَلَى كُلِّ شَيْءٍ شَهِيدٌ"[3]، والآية 18 من سورة ق "مَا يَلْفِظُ مِنْ قَوْلٍ إِلَّا لَدَيْهِ رَقِيبٌ عَتِيدٌ"[4] والتي تعني كلها الحافظ، الذي لا يغيب عنه شيء وعليه فإن الرقابة قديما لها معاني الحرص والاشراف والحفظ والأمانة.

أما الرقابة في قاموس المنهل هي التفتيش، المراقبة، التدقيق والفحص[5]، كما ورد في معجم اللغة العربية المعاصرة أن رقب فلانا أي حرسه وحفظه، والرقابة هي حق القيام بالمراقبة والاشراف على عمل، والرقابة الادارية هي مراقبة الادارة للتأكد من مطابقة تصرفاتها للقانون، وذلك بناء على طلب الأفراد أو من تلقاء نفسها[6].

تفسر كلمة الرقابة contrôle في اللغة الفرنسية في المعجم الفرنسي لاروس le petit Larousse illustré على أنها مأخوذ من الكلمة الفرنسية القديمة contre rôle والتي تعني دفتر مزدوج، أما المفهوم العصري لها في اللغة الفرنسية الحديثة يعني تحقيق فحص دقيق مطابقة أي فعل أو قرار

---

1 – محمد سعيد بوسعدية، مرجع سابق، ص19.

2 – الآية 1 من سورة النساء.

3 –الآية 117 من سورة المائدة.

4 –الآية 18 من سورة ق.

5 – سهيل ادريس، المنهل الوسيط، الطبعة العاشرة، دار الآداب للنشر والتوزيع، بيروت–لبنان، سنة 2004، ص208.

6 – عمر أحمد مختار، معجم اللغة العربية المعاصرة، المجلد الأول، الطبعة الأولى، القاهرة، عالم الكتاب للنشر والطباعة والتوزيع، سنة 2008، ص922.

وشرعية أو قانونية أي وثيقة رسمية، كما تعني هذه الكلمة الهيئة المكلفة بالرقابة مهما كانت تخصصاتها[1].

أما وفقا لقاموس أميل ليتري "Emel LITTRE" فتعني "ضد العمل"، إذ أن أصلها يعود أو ينقسم إلى جزئين، الأول "contre" وتعني المواجهة، والثاني "role" وتعني السجل أو القائمة[2].

أما في اللغة الإنجليزية فالملاحظ هو ان كلمة control تأخذ أبعادا لغوية تتعلق بالاستعمال العادي في حياة الانسان، وذلك عكس اللغة الفرنسية التي تعطي للكلمة مكانتها الاصطلاحية أكثر، فعلى سبيل المثال يفسر معجم dictionnary of contemporary english كلمة الرقابة بالقدرة أو القوة التي تسمح للفرد القيام بما يريد تحقيقه وبالطريقة التي يشاء، كما تفسر هذه الكلمة بالتمتع بقوة اتخاذ القرارات حول كيفية تنظيم بلد أو مؤسسة ما، كما تحتوي على مفردات مرادفة لكلمة control وهي check وتعني النظر عن قرب لشيء قصد التحقق من أنه صحيح أو مقبول[3]، كما قد تكون بمعنى المراقبة والترصد والملاحظة (surveillance) أو الحراسة والمحافظة[4].

ثانيا: تعريف الرقابة في الشريعة الاسلامية:

كانت الرقابة موجودة في النظام الاسلامي منذ أربعة عشر قرنا، فقد كان الرسول صلى الله عليه وسلم هو المشرع الأول لتعاليم الديانة الاسلامية، اعتمادا على ما ينزل اليه من آيات كريمة من الله

---

[1] – محمد سعيد بوسعدية، مرجع سابق، ص20.

[2] – محمد ساحل، المالية العامة، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، سنة 2017، ص266.

[3] – نفس المرجع، ص21.

[4] – The concise oxford dictionary, 6th Edition, Hardcover, 1980, p.221.

سبحانه وتعالى. كما أكد أنها مسؤولية جميع المسلمين من خلال قوله تعالى: «**كُنتُمْ خَيْرَ أُمَّةٍ أُخْرِجَتْ لِلنَّاسِ تَأْمُرُونَ بِالْمَعْرُوفِ وَتَنْهَوْنَ عَنِ الْمُنكَرِ وَتُؤْمِنُونَ بِاللَّهِ**» [1].

في حديث لرسول الله صلى الله عليه وسلم أنه " اسْتَعْمَلَ عامِلًا لجمع الزكاة، فَجاءَهُ العامِلُ حِينَ فَرَغَ مِن عَمَلِهِ، فقالَ: يا رَسولَ اللَّهِ، هذا لَكُمْ وهذا أُهْدِيَ لِي. فقالَ له: أفَلا قَعَدْتَ في بَيْتِ أبِيكَ وأُمِّكَ، فَنَظَرْتَ أيُهْدَى لكَ أمْ لا؟، أي إنَّما أُهدِيَ إليك لأجلِ العملِ الذي تَقَلَّدْتَه، ثُمَّ قامَ رَسولُ اللَّهِ صَلَّى اللهُ عليه وسلَّمَ عَشِيَّةً بَعْدَ الصَّلاةِ، فَتَشَهَّدَ وأَثْنَى علَى اللَّهِ بما هو أهْلُهُ، ثُمَّ قالَ: أمَّا بَعْدُ، فَما بالُ العامِلِ نَسْتَعْمِلُهُ، فَيَأْتِينا فيَقولُ: هذا مِن عَمَلِكُمْ، وهذا أُهْدِيَ لِي، أفَلا قَعَدَ في بَيْتِ أبِيهِ وأُمِّهِ فَنَظَرَ: هلْ يُهْدَى له أمْ لا، فَو الذي نَفْسُ مُحَمَّدٍ بيَدِهِ، لا يَغُلُّ أحَدُكُمْ مِنْها شيئًا إلَّا جاءَ به يَومَ القِيامَةِ يَحْمِلُهُ علَى عُنُقِهِ، إنْ كانَ بَعِيرًا جاءَ به له رُغاءٌ، وإنْ كانَتْ بَقَرَةً جاءَ بها لها خُوارٌ، وإنْ كانَتْ شاةً جاءَ بها تَيْعَرُ، فقَدْ بَلَّغْتُ فقالَ أبو حُمَيْدٍ: ثُمَّ رَفَعَ رَسولُ اللَّهِ صَلَّى اللهُ عليه وسلَّمَ يَدَهُ، حتَّى إنَّا لَنَنْظُرُ إلى عُفْرَةِ إبْطَيْهِ، قالَ أبو حُمَيْدٍ: وقدْ سَمِعَ ذلكَ مَعِي زَيْدُ بنُ ثابِتٍ، مِنَ النبيِّ صَلَّى اللهُ عليه وسلَّمَ، فَسَلُوهُ."[2]

فقد حرص النبي صلى الله عليه وسلم من خلال رقابته على الأموال العمومية على التوثيق المستندي باتخاذه كتابا للصدقات، حيث استخدم العديد من الاجراءات والوسائل، التي تكفل المحافظة على الأموال العمومية واسناد الأعمال والوظائف إلى الأكفاء من أفراد المجتمع، ومما يذكر في حرصه قوله " من ولى أمر المسلمين شيئا، فأمر عليهم أحدا محاباة فعليه لعنة الله، لا

[1] – سورة آل عمران، الآية 110.

[2] – صحيح البخاري، الرقم: 6636، الطبعة الأولى، دار ابن كثير، دمشق، بيروت، 2002، ص 1644.

يقبل الله من صرفا ولا عدلا حتى يدخل جهنم، ومن أعطى أحدا حمى الله فقد انتهك في حمى الله شيئا بغير حقه فعليه لعنة الله"[1].

فقد وضع الإسلام أسس الرقابة العامة والمحاسبة للمسلم فردا وأمة، وجعلها على مستوى الدولة الإسلامية وظيفة من وظائف الإدارة العليا، ومن مسؤوليتها في تحقيق العدل والأمن، وجعلها أيضا الأساس لإيجاد المجتمع الإسلامي والمدخل لصلاح الأمة ونهضتها[2].

ثالثا: التعريف الفقهي للرقابة:

لم يختلف الفقهاء اختلافا جوهريا في تعريفاتهم للرقابة، حيث أن اختلاف المذاهب السياسية والأفكار الاجتماعية والنظم الاقتصادية والمالية تعتبر من أهم العوامل التي أدت إلى صعوبة وضع تعريف شامل للرقابة، وقد ذهب بعض الفقهاء إلى أنها رقابة الادارة لنفسها بنفسها فتقوم بتصحيح ما تكتشفه من أخطاء في تصرفاتها أو ما يكشف عنه الأفراد في تظلماتهم المرفوعة إليها[3].

يرجع ربما ذلك، إلى صعوبة عملية تعريف الرقابة على أعمال الدولة والادارة العامة بصفة عامة، نظرا لشدة اتساع وتنوع مضامين معنى الرقابة، ولتعدد وتداخل أهداف الرقابة وأنواعها ووسائلها وأساليبها، وكذا نظرا لاختلاف المفاهيم والخلفيات والمداخل الفكرية والايديولوجية والسياسية والاقتصادية والعلمية– السلوكية لعملية الرقابة على النشاط العام في الدولة الضخم والمتنوع والمعقد[4].

---

[1] – جدي وفاء، مرجع سابق، ص 24–25.

[2] – أحمد خالد العبادلة، الإدارة في الإسلام، الجامعة الإسلامية، ط1، غزة، فلسطين، سنة 2007، ص171.

[3] – جدي وفاء، مرجع سابق، ص16.

[4] – عمار عوابدي، مرجع سابق، ص 51.

وضع الفقهاء العديد من التعريفات التي تناولت مفهوم الرقابة واتخذ كل منها اتجاها معينا تبعا لنظرة كل منهم للرقابة والمجال الذي تمارس فيه، ومن خلال العرض التالي لتعريفات الرقابة يتضح أن فقهاء الاقتصاد والمالية والإدارة قد اتجهوا في تعريفهم مفهوم الرقابة إلى ثلاث اتجاهات[1]:

الاتجاه الأول يهتم بالجانب الوظيفي للرقابة ويركز على الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، بالتالي يهتم بتوفر ظروف معينة لتحقيق الأهداف المسطرة، لذا فقد عرفت الرقابة بأنها " التحقق من أداء العمل وتنفيذ البرامج وفق الأهداف المنوطة بالتنظيم ووفق القواعد والإجراءات والتعليمات والأوامر التي تصدر من المستويات المختلفة في التنظيم لتنفيذ ما تقدم"[2].

في هذا الاتجاه عرفها "هنري فيول" أنها "تنطوي على التحقق من مدى مطابقة التنفيذ للخطة الموضوعة والتعليمات الصادرة والمبادئ المعتمدة، وهي تهدف بشكل رئيسي إلى تحديد نقاط القصور والضعف والأخطاء بغرض معالجتها وتصحيحها ومنع تكرار حدوثها، وهي تطبق على الأشياء والأشخاص والتصرفات"[3].

كما عُرفت بانها " النشاط الذي تقوم به الإدارة أو هيئات أخرى لمتابعة العاملين في القيام بعملهم، والتأكد من أن الأعمال التي تمت مطابقة للمعدلات الموضوعة لإمكان تنفيذ الأهداف المقررة في

---

[1] – صادق أحمد علي النفيش، الرقابة على الانفاق العام، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، سنة 2018، ص23.

[2] – إبراهيم درويش، الإدارة العامة بين النظرية والتطبيق والممارسة، الهيئة العامة للكتاب، القاهرة، سنة 1976، ص572.

[3] – محمد ساحل، مرجع سابق، ص267.

الخطة العامة للدولة بدرجة عالية من الكفاءة في حدود القوانين واللوائح والتعليمات لإمكان اتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجة الانحراف" [1].

أما الاتجاه الثاني الذي يهتم بالجانب العملي والذي يركز على الرقابة من الناحية التطبيقية، فهو يهتم بالخطوات اللازمة لتنفيذها، ولكي تتم عملية الرقابة لابد من وجود البيانات الكافية عن أوجه النشاط كشرط أساسي لممارسة الرقابة ومراجعة نتائج الأعمال وفحصها، بالتالي تتمثل في الخطوات الآتية[2]:

- تحديد الأهداف المراد قياسها؛
- وضع المعايير الرقابية؛
- قياس الأداء، مقارنته وتقييمه؛
- اتخاذ الإجراءات اللزمة لتصحيح الإختلالات التي ظهرت نتيجة التقييم ومتابعة التصحيح.

أما الاتجاه الثالث يهتم بالأجهزة والأشخاص القائمين بمباشرة وممارسة عملية الرقابة والمراجعة والفحص والمتابعة وجمع المعلومات وتحليل النتائج يعرف الرقابة بأنها " وظيفة تقوم بها السلطة المختصة بقصد التحقق من أن العمل يسير وفقا للأهداف المرسومة بكفاءة وفي الوقت المحدد"[3]، كما تعرف بأنها " النشاط الذي تقوم به الإدارة لمتابعة تنفيذ السياسات الموضوعة وتقييمه، والعمل على اصلاح ما قد يعتريها من ضعف حتى يمكن تحقيق الأهداف المنشودة"[4].

---

[1] – رمزي طه الشاعر، دروس في مبادئ الإدارة العامة، الجزء الثالث، مكتبة النهضة العربية، القاهرة، سنة 1977، ص6.

[2] – صادق أحمد علي النفيش، مرجع سابق، ص24.

[3] – فؤاد العطار، مبادئ الإدارة العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، سنة 1974، ص179.

[4] – صادق أحمد علي النفيش، مرجع سابق، ص26.

من خلال ما سبق نستنتج أن الرقابة هي عنصر من عناصر العملية الإدارية على غرار التخطيط، التنظيم، التوجيه والمتابعة، يقوم بها أشخاص وأجهزة مخول لهم بموجب القانون ممارستها، سواء كانت الأجهزة سلطات تنفيذية أو تشريعية أو قضائية أو مستقلة، وتعتبر عنصر الأمان لقدرتها على اكتشاف وتصحيح واجتناب العوائق في سبيل تحقيق الأهداف و الوصول إلى الغايات المرجوة، بشرط أن تؤدى العناصر الأخرى كما ينبغي، لأن الرقابة لا تصحح عمل إدارة فاشلة، بالتالي هي وسيلة لحماية موارد الدولة من قبل السلطة المخول لها بذلك بموجب القانون، ومراقبة مدى تحقيق أهداف المشروع بجدية وكفاءة، وتكشف عن المخالفات والانحرافات، والبحث عن مسبباتها وطرق معالجتها نهائيا.

نظرا لتعدد أنواع الرقابة ومصادرها القانونية، فإن لكل منها لها مفهوم اصطلاحي خاص بها مثل الرقابة الدستورية والرقابة السياسية والرقابة المالية والبنكية.

كما نجد أن الأستاذ عمار عوابدي ذكر أنه يمكن تعريف عملية الرقابة على أعمال الدولة والادارة العامة بصورة عامة بأنها: "تلك العملية التي تتضمن الأعمال السياسية والاقتصادية والاجتماعية والقانونية والقضائية، وكذا كافة الاجراءات والأساليب والوسائل والمعايير التي تضطلع بها المؤسسات والهيئات والمرافق الدستورية والشعبية والقضائية والادارية المختصة لتحقيق أهداف النظام الرقابي في الدولة بكفاءة وفاعلية لحماية المصلحة العامة وحقوق وحريات الإنسان والمواطن في نفس الوقت"[1].

أما مفهوم الرقابة على الأموال العمومية فهي الوظيفة التي تقوم بها الوحدات الحكومية أو غير الحكومية من أجل تتبع الأموال العمومية وحراسته وحفظه، استنادا إلى المرجعية الشرعي، بالتالي

[1] – عمار عوابدي، مرجع سابق، ص 51-52.

هي من أنظمة المحاسبة العمومية هدفها تتبع الأموال العمومية وحفظه من كل التلاعبات والاختلاسات، وأن مختلف حركات الأموال جرت وفق القوانين المعمول بها في عمليات صرف الأموال[1].

رابعا: التعريف القانوني:

نجد أن دستور سنة 1976 قد أعطى التعريف الوظيفي الموحد والشامل لمختلف أنواع الرقابة وهو أن الرقابة وظيفة[2]، حيث عنون الفصل الخامس منه من الباب الثاني المتضمن السلطة وتنظيمها، بوظيفة المراقبة، واعتبرها في المادة 183 عامل رئيسي تندرج في التنظيم المنسجم الذي تتميز به الدولة، تستهدف المراقبة ضمان تسيير حسن لأجهزة الدولة في نطاق احترام الميثاق الوطني والدستور وقوانين البلاد، مهمة المراقبة هي التحري في الظروف التي يتم فيها استخدام و تسيير الوسائل البشرية و المادية من طرف الأجهزة الإدارية والاقتصادية للدولة، و كذا تدارك النقص و التقصير والانحراف، والتمكين من قمع الاختلاس و كل الأعمال الإجرامية ضد الثورة الوطنية، وبالتالي ضمان تسيير البلاد في إطار النظام و الوضوح و المنطق. تستهدف المراقبة أخيرا، التحقق من التطابق بين أعمال الإدارة والتشريع وأوامر الدولة[3].

---

[1] - ياسين سالمي، المراجعة والرقابة على الأموال العمومية في المؤسسات الإدارية العمومية كأداة اصلاح وترشيد عمليات الانفاق الحكومي، مجلة الاستراتيجية والتنمية، جامعة عبد الحميد بن باديس، العدد السابع، جويلية 2014، ص 220-253.

[2] - موقع مجلس الأمة، http://www.majliselouma.dz/index.php/ar/2016-07-19-12-56-20/2016-07-19-13-25-03/1017-1976، أطلع عليه بتاريخ 2019/09/01.

[3] – المادة 184 من الأمر رقم 76-97 المؤرخ في 22 نوفمبر 1976، المتضمن إصدار دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، ج ر عدد 94 مؤرخة في 24 نوفمبر 1976.

كما خص القانون رقم 80-01 المؤرخ في 12 يناير 1980 المتضمن التعديل الدستوري[1] المادة المذكورة أعلاه لوحدها تعديلا جاء نصها كما يلي " يؤسس مجلس محاسبة مكلف بمراقبة مالية الدولة والحزب والمجموعات المحلية والمؤسسات الاشتراكية بجميع انواعها"

يلاحظ من خلال هذا التعديل أن المؤسس الدستوري غير كلمة المراقبة بالرقابة، كما استبدل عبارة المراقبة اللاحقة للنفقات العمومية بمالية الدولة، وعليه لم تعد تشمل رقابته النفقات فقط وإنما الإيرادات كذلك وهو مفهوم أشمل من المفهوم السابق، كما حذف مفهوم المجموعات الجهوية الذي لم يكن له أساس دستوري وقانوني لعدم لجوء المشرع الجزائري الى التقسيم الإداري الذي يعتمد على الهيئات الجهوية.

بالإضافة إلى ما سبق، أضاف المؤسس الدستوري من خلال المادة 152 نوعا شاملا للرقابة التي تتكفل بها مختلف المؤسسات الدستورية مهما كان نوعها وليس بالضرورة الرقابة المالية، ضمن اختصاص كل منها، حيث ذُكر من خلالها أن المؤسسات الدستورية وأجهزة الرقابة مكلفة بالتحقيق في تطابق العمل التشريعي والتنفيذي مع الدستور، وفي ظروف استخدام الوسائل المادية والأموال العمومية وتسييرها، حيث لم يخص بالذكر النفقات بالذكر وإنما تسيير كل الأموال العمومية، بإيراداتها ونفقاتها وأملاكها العقارية والمنقولة.

كما أن التعديل الدستوري لسنة 2020 قد حافظ على نفس أساليب الرقابة المذكورة في التعديل الدستوري السابق وبقيت دائما رقابة مجلس المحاسبة رقابة بعدية بعدما أصبحت الرقابة القبلية من اختصاص المراقبين الماليين التابعين لوزارة المالية.

---

[1] - القانون رقم 80-01 المؤرخ في 12 يناير 1980 المتضمن التعديل الدستوري، ج ر عدد 3.

كما صدرت عدة قوانين وتنظيمات ضمن هذا الإطار منها، القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية المعدل والمتمم الذي حدد كيفيات تنفيذ وتحقيق الإيرادات والنفقات العمومية ونظام محاسبتها وأشكال الرقابة التي تمارس على ذلك[1]، الأمر رقم 95- 20 المتعلق بمجلس المحاسبة المعدل والمتمم[2]، والقانون 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته المعدل والمتمم[3] الذي يهدف إلى دعم التدابير الرامية إلى الوقاية من الفساد ومكافحته وتعزيز النزاهة والمسؤولية والشفافية في تسيير القطاعين العام والخاص، والقانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية المعدل[4] الذي يهدف إلى تعريف إطار تسيير مالية الدولة الذي من شأنه أن يحكم إعداد قوانين المالية، وكذا مضمونها وكيفية تقديمها والمصادقة عليها من قبل البرلمان، ومبادئ وقواعد المالية العمومية وحسابات الدولة وكذا تنفيذ قوانين المالية ومراقبة تنفيذها، وكذا المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات الملتزم بها المعدل والمتمم[5] المحدد لمجال تدخل رقابة النفقات الملتزم بها، وغيرها من النصوص التنظيمية الأخرى.

من خلال ما سبق نستنتج ما يلي[6]:

---

[1] - القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية المعدل والمتمم، ج ر عدد 35 المؤرخة في 15 أوت 1990.

[2] - الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995، المتعلق بمجلس المحاسبة المعدل والمتمم، ج ر عدد 39 المؤرخة في 23 جويلية 1995.

[3] - القانون رقم 06-01 المؤرخ في 20 فيفري 2006، المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته المعدل والمتمم، ج ر عدد14 المؤرخة في 8 مارس 2006.

[4] - القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 2 سبتمبر سنة 2018 المتعلق بقوانين المالية، ج ر عدد 53 مؤرخة في 02 سبتمبر 2018.

[5] - المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، ج ر عدد 82 مؤرخة في 15 نوفمبر 1992.

[6] - فرج شعبان، الحكم الراشد كمدخل حديث لترشيد الانفاق العام والحد من الفقر، أطروحة دكتوراه، تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر3، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2011-2012، ص100.

- أن الرقابة على الأموال العمومية وظيفة من وظائف المحاسبة الحكومية، ولا تكتمل المحاسبة الحكومية إلا بوجود هذه الوظيفة؛
- تقوم بهذه الوظيفة وحدات حكومية وغير حكومية؛
- أن الهدف الأساسي للرقابة هو حفظ الأموال العمومية من أي إسراف أو هدر؛
- أن الرقابة على الأموال العمومية تكون قبلية ابتداء من وضع تقديراته، وتكون بعدية تقارن المحقق بما هو مطلوب ومخطط له، كما أنها تكون أثناء التنفيذ
- أن الرقابة على الأموال العمومية تتطلب مرجعية تشريعية وقانونية تحدد وحدات الرقابة ومهامها واجراءاتها؛
- أن الرقابة على الأموال العمومية ليست مقصورة فقط على الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة للحكومة.

خامسا: تمييز الرقابة عن المفاهيم المشابهة لها:

ثمة مفاهيم عديدة يمكن تصنيفها ضمن المصطلحات المشابهة للرقابة وهي غالبا ما تتقاطع في المعنى أو تسمية الهيئة أو المنهجيات والتقنيات المطبقة أو حتى الأهداف والنتائج المرجوة منها، ومن المصطلحات القريبة والمشابهة لمفهوم الرقابة نذكر التفتيش، الحراسة، المحاسبة، التدقيق ومراقبة التسيير، يمكن القول أن المشرع الجزائري أسقط هذه المصطلحات على كثير من الهيئات الرقابية رغم أنها تتقاطع في المهام[1] على غرار مجلس المحاسبة، المفتشية العامة للمالية، مفتشيات الوزارات والضرائب والجمارك.

[1] – محمد سعيد بوسعدية، مرجع سابق، ص25.

تُعرف الرقابة بأنها عملية متابعة الأداء وتعديل الأنشطة التنظيمية بما يتفق مع إنجاز الأهداف، إلا أن للرقابة جانبان أحدهما فني يتناول مبادئ وأساليب مباشرتها، والثاني جانب قانوني يتنأول مجموعة من القواعد القانونية التي تبين تشكيل هيئات الرقابة والاختصاصات المخولة لها، والسلطات التي تستند إليها وهو ما يهتم به علم القانون الإداري[1]. ويلاحظ أن الرقابة على الإدارة في مجال القانون الإداري تختلف عن الرقابة في مجال الإدارة العامة، ذلك أن القانون الإداري يعالج الكيفية التي يجب أن يكون عليها ترتيب الإدارة من الناحية القانونية، في حين أن علم الإدارة العامة يدرسها من جانبها الفني، الذي يبحث في الكيفية التي يجب أن يكون عليها تنظيم الإدارة من الناحية الفنية[2].

هي تلك العملية التي تتضمن الأعمال السياسية والاقتصادية والاجتماعية والقانونية والقضائية، وكذا الإجراءات والأساليب والوسائل والمعايير التي تضطلع بها المؤسسات والهيئات والمرافق الدستورية الشعبية والقضائية والإدارية المختصة، لتحقيق أهداف النظام الرقابي في الدولة بكفاءة وفعالية لحماية المصلحة العامة وحقوق وحريات الانسان والمواطن[3].

يلاحظ من خلال تطور مهمة الرقابة أنها تعدت المهام الإجرائية المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات إلى رقابة تحقيق الأهداف المسطرة مسبقا، خاصة بعد التحول من ميزانيات البرامج إلى ميزانيات الأهداف، وعليه يكون النقد على أساس الوصول إلى النتائج المحققة بالنظر إلى الإمكانيات الموضوعة لتحقيق الأهداف المرجوة مسبقا.

---

[1] – فتحي محمد محمد الأحول، مرجع سابق، ص70.

[2] – ماجد راغب الحلو، القانون الإداري، الإسكندرية، دار المطبوعات الجامعية، سنة 1996، ص25.

[3] – عمار عوابدي، مرجع سابق، ص51.

الفرع الثاني: مشروعية الرقابة على الأموال العمومية وأهدافها:

يقصد بالمشروعية، بمعناه الواسع، سيادة القانون، أي خضوع جميع الأشخاص، بما فيها السلطة العامة بكل هيئاتها وأجهزتها للقواعد القانونية السارية المفعول بالدولة، أما المشروعية الإدارية، فمعناها، خضوع الأعمال والتصرفات الصادرة عن السلطة التنفيذية (الإدارة العامة) للنظام القانوني السائد بالدولة في مختلف قواعده[1].

إن الهدف الأساسي للرقابة هو الحفاظ على الأموال العمومية، وتجنب إهداره أو تبذيره من أجل تحقيق الغايات التي وجد لأجلها، وهي من الأركان الأساسية للإدارة الحديثة وهذا ما جعل أهدافها تتنوع حسب الغاية التي خصصت لأجلها الأموال العمومية، وتتنوع أهدافها بين الاقتصادية أولا والاجتماعية والسياسية والإدارية.

أولا: مشروعية الدولة في الرقابة على الأموال العمومية:

تعتمد كل الدول الحديثة إلى تطبيق أحكام القانون على تسيير الأموال العمومية وتسيير أعمالها بصفتها دولة قانونية مكلفة بتسيير شؤون العامة، وخول لها ذلك عن طريق مجالسها المنتخبة، وتطبق أحكامها على كل الهيئات العمومية مركزية كانت أو لا مركزية وعلى المؤسسات العمومية التي تطبق عليها أحكام القانون الخاص، وبالتالي تكتسب الدولة مشروعية وحق فرض الرقابة على أموالها وإلزام القائمين على تسيير نشاطها وضبطه بالخضوع للأحكام القانونية المنظمة لها، وتقديم نتائج تسييرها لممثلي المواطنين لتقييمها في نهاية كل فترة.

---

[1] - محمد الصغير بعلي، الوجيز في المنازعات الإدارية، دار العلوم للنشر والتوزيع، 2005، ص8.

غير أن خضوع الدولة للقانون لا يكون رهينا بإرادتها فحسب، إن شاءت خضعت وإن شاءت أحجمت، إنما يتعين إلزامها بهذا الخضوع، ومن هنا نشأت فكرة الرقابة على أعمال الدولة المختلفة، وذلك تفاديا لخروج الدولة أو أعوانها على القانون.

مبدأ المشروعية لغة معناه مبدأ الخضوع للقانون في مفهومه العام الواسع، كما يقصد به التزام وخضوع الحكام والمحكومين لسيادة القانون، أما في مفهومه الاصطلاحي هو خضوع الدولة بجميع سلطاتها وأجهزتها وأعمالها المختلفة لحكم سيادة القانون في معناه العام، وكل مخالفة لذلك يكون عملها غير مشروع ويكون موضوعا للطعن فيه بعدم المشروعية أمام الجهات المختصة[1].

تخضع الأموال العمومية إلى عدة عمليات رقابة، ورقابتها أكثر صرامة، حيث نرى أن نفس العملية المالية، يمكن أحيانا خضوعها لعدة عمليات رقابة مختلفة، إما قبل أو أثناء أو بعد تنفيذها[2].

بمقتضى هذا الخضوع يتم مطابقة أعمال الدولة للقواعد القانونية التي يتكون منها النظام القانوني بتدرجه، حيث أن أعمال الإدارة الخارجة عن الشرعية القانونية ينجم عنها قيام المنازعات الإدارية والقضائية بينها وبين الأفراد، الأمر الذي يستدعي تحريك كافة أنواع الرقابة لضمان سيادة مبدأ الشرعية وتحقيق العدالة والحماية من الفساد الإداري والبيروقراطية وحماية حقوق وحريات الأفراد ومصالحهم[3].

كما أن الرقابة ضرورية لحماية الأموال العمومية، وهي تتمثل في مجموعة من العمليات تنتج عنها قرارات وإجراءات يكون من شأنها تحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف المحددة مسبقا، غرضها

---

[1] - أحمد سويقات، الرقابة على أعمال الإدارة العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه فرع القانون العام، جامعة محمد خيضر –بسكرة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2014–2015، ص22.

[2] - Loïc Philip, Op. Cit., p15.

[3] - جدي وفاء، مرجع سابق، ص22.

المحافظة عليها من سوء التصرف عن طريق التأكد من اتباع الإجراءات وقواعد العمل المحددة من قبل، وكذلك للتأكد من سلامة تحديد نتائج أعمال الهيئات ومركزها المالي[1].

تبدأ الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة للدولة بوضع الأنظمة والوسائل التي تمكن من تنفيذها تنفيذا دقيقا، ولا يجب أن يفهم من الرقابة أنها تتمثل في الكشف والوقاية من الأخطاء والمخالفات، بل إنها تساعد الموظفين على تحقيق الأهداف والوقوف على أسباب الأخطاء والانحرافات، وكذلك بغرض البحث عن وسائل وسبل مجابهة هذه الأسباب[2].

يشترط في النظام الرقابي الوطني الشروط التالية: ضرورة تعاون وتكامل أنواع الرقابة على النشاط العام في الدولة لتحقيق عناصر ومزايا القوة والفعالية والاحكام في ممارسة الرقابة وتحقيق أهدافها الحيوية، كما يشترط في النظام الرقابي الوطني في حالته الديناميكية– الوظيفية شروط العدالة والإنسانية والموضوعية والحياد والنزاهة والتخصص والملاءمة مع طبيعة النشاط المشمول بالرقابة، وكذا الواقعية والمرونة والتسلح بنظم المعلومات الصادقة والمتحكم فيها والمهارات والقدرات البشرية القادرة والفعالة في الأداء الرقابي، وأن يكون ذي منظور وآفاق استشرافية مستقبلية، وأن يعتمد في عمله على أساليب ومعايير ووسائل فنية وقانونية وتكنولوجية وتنظيمية وسلوكية سليمة وملائمة لاكتشاف الأخطاء والانحرافات والعمل على تصحيحها في الوقت المناسب ومنع تكرارها[3].

كما أن حماية الأموال العمومية لا يأتي بالعقوبة وحدها، إذ أن جرائم العدوان على الأموال العمومية التي تقع من بعض الموظفين لا ترجع إلى قصور التشريع بقدر ما ترجع إلى قصور

---

[1] – عوف محمد الكفراوي، الرقابة المالية النظرية والتطبيق، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، الإسكندرية، سنة 1989، ص35.

[2] – رمضان محمد بطيخ، الرقابة على أداء الجهاز الإداري، دار النهضة العربية، القاهرة، سنة 1998، ص6.

[3] – عمار عوابدي، مرجع سابق، ص 49.

التنظيم والرقابة المستنيرة والمتابعة المستمرة[1]، بالتالي هدف الرقابة هو الحفاظ على الأموال العمومية وضبط كيفيات تحصيلها وانفاقها ومعاقبة كل من يحيد عن ذلك، مع العلم أن تزايد حجم النفقات بمرور السنوات زاد من صعوبة رقابته.

يمكن تصور حالة غياب الرقابة وما يمكن أن يترتب عنه من تبذير وسوء استخدام وعدم تحقيق الأهداف والسياسات المسطرة، وظهور المشاكل وتعقيدها، وبالتالي صعوبة التحكم والفوضى والزوال.

ثانيا: أهداف الرقابة على الأموال العمومية:

هدف الرقابة هو المساءلة، وهو تحقيق الأهداف بصفة عامة، أي تحقيق أهداف النظام الرقابي في الدولة والمتمثلة أساسا في هدف المحافظة على المصلحة العامة في مفهومها العام والشامل من كافة أسباب ومخاطر البيروقراطية والانحرافات والأخطاء والفساد الإداري والسياسي والتخريب والتلاعب واستغلال النفوذ والاختلاس والتعقيد والاستخفاف بقيم وأخلاقيات دولة القانون والمؤسسات العامة[2].

كما تهدف إلى التأكد من القيام بالمهام في حدود الوقت والتكلفة المحددة والحصول على النتيجة المرجوة، مع كشف الاختلالات ومعالجتها ومراقبة المكلفين بأداء المهام لأنهم معرضين للخطأ والانحراف مما يفرض الرقابة لإعادة النشاط إلى سكته.

---

[1] – محمود محمود مصطفى، شرح قانون العقوبات– القسم الخاص، مطبعة جامعة القاهرة، الطبعة 2، سنة 1984، ص58.

[2] – عمار عوابدي، عملية الرقابة القضائية على أعمال الإدارة العامة في النظام الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، سنة 1994، ص9.

تتضمن المساءلة واجب المسؤولين في الوظائف الرسمية عن تقديم تقارير دورية حول سير العمل في المؤسسة أو الوزارة وبشكل تفصيلي يوضح الإيجابيات والسلبيات ومدى تحقيق النجاح أو تسجيل إخفاق في تنفيذ سياساتهم في العمل وتحمل المسؤولية عن قراراتهم والإجابة عن أية استفسارات عن أعمالهم[1].

فالمساءلة تعني التزام الدولة ومؤسساتها الحكومية بتقديم حساب عن طبيعة ممارساتها للواجبات المنوطة بها بهدف رفع كفاءتها وفعاليتها، كما تعني المساءلة جملة من العمليات والأساليب التي يتم بمقتضاها التحقق من أن الأمور تسير وفقا لما هو مخطط لها، لذلك فهي ليست تحقيقا أو محاكمة، بل القصد منها التحقق من أن الأداء يتم ضمن الأطر التي حددتها الأهداف وفق المعايير المتفق عليها للوصول بالنظام إلى مستوى متميز من الكفاءة ، وهو ما يتطلب وجود نظام جيد للإدارة يشتمل على رقابة داخلية للتأكد من تحقق الفاعلية والكفاءة في خدمة الصالح العام[2].

في غياب الرقابة والتيقن من عدم مرورها بعد أداء المهام يدفع إلى الاسراف في استهلاك الموارد المالية، والاسراف في الوقت وانخفاض نوعية الخدمة أو المنتوج المقدم وبروز وتراكم المشاكل المختلفة المؤدية لا محالة إلى توقف النشاط.

على هذا الأساس تهدف الرقابة إلى ضمان حسن استعمال الأموال العمومية وحمايتها من كل أشكال الانحراف وسوء الاستخدام، والوقوف على صحة التسجيلات المحاسبية وتقفي الأملاك وضمان عدم ضياعها، والكشف والوقاية من التبذير والاسراف في المال والوقت لتحقيق الأهداف، ومدى مطابقة كامل التصرفات إلى القوانين والتنظيمات المعمول بها.

---

[1] - عدمان مريزق، التسيير العمومي بين الاتجاهات الكلاسيكية والاتجاهات الحديثة، جسور للنشر والتوزيع، المحمدية –الجزائر، سنة 2018، ص116.

[2] - فرج شعبان، مرجع سابق، ص21.

بناء على ما سبق يمكن تصنيف وتحديد أهم أهداف الرقابة فيما يلي:

أ- ضمان حسن استخدام الاعتمادات المقررة ضمن الميزانية السنوية:

تهدف الرقابة بضمان أن الاعتمادات المالية قد انفقت فيما خصصت له، والتحقق من إجراءات تنفيذ الإيرادات والنفقات العامة قد تمت وفقا لما قرر له في الميزانية ووفقا للتعليمات والأنظمة والقوانين واللوائح المعمول بها، والتأكد من حسن استخدام الاعتمادات المالية استخداما سليما، وأن صرفها قد تم في الأوجه التي خصصت لها[1].

ب- الوقاية والكشف ومنع الانحرافات والمخالفات والاختلاس:

تهدف الرقابة كذلك إلى الوقاية من كل أشكال الغش والممارسات غير القانونية وغير الشرعية وكشفها في حالة حدوثها مما يسمح بتطبيق العقوبات اللازمة وتصحيح الانحرافات، مع دراسة أسبابها وإيجاد الحلول المناسبة لعلاجها ومنع وقوعها مجددا، والتأكد من الالتزام بإجراءات وتدابير عقلنة تسيير الميزانية وترشيدها وعدم الإسراف والتبذير في تأدية الخدمات العامة، كما أن الموظف أو العامل معرض للخطأ والانحراف، مما يستوجب مراقبته لتفادي ذلك.

ت- التأكد من صحة ومصداقية البيانات المحاسبية:

تسمح المقاربات المختلفة بين الحسابات المقدمة، خاصة حسابات المدراء المنفذين للعمليات مع حسابات المحاسبين العموميين من مدى صحة ومصداقية الأرقام المقدمة، كما يسمح تدقيق الوثائق المختلفة والتقارير من مدى إنعكاس محتوياتها مع الوضعية الحقيقية التي تم الوقوف عليها أثناء عملية الرقابة.

---

[1] – صادق أحمد علي النفيش، مرجع سابق، ص88.

ث- تصحيح ومراجعة وتحيين القوانين والتنظيمات المعمول بها:

تهدف كذلك الرقابة إلى ملاحظة مدى تطبيق القوانين المقررة على الواقع، وكذا مدى موافقتها مع الظروف وطبيعة العمل الحالية وسهولة تطبيقها، ومدى شموليتها وإحاطتها بكل جوانب العمليات الممارسة من أجل سد الثغرات واقتراح التعديلات المناسبة لتكون فعالة ومرنة دوما مع التغيرات مهما كانت طبيعتها.

هذه وغيرها من الأهداف العديدة التي يعتمد عليها لتحقيق الفعالية تسيير الأموال العمومية وتنفيذ الخطط المرسومة طبقا لما حدد لها مسبقا.

المطلب الثاني: أنواع النفقات العمومية وأنواع الرقابة عليها:

عملية الرقابة على الأموال العمومية عملية دائمة ومستمرة، تختلف أشكالها وتتعدد أنواعها وصورها، حيث تطبق عدة أنواع من الرقابة على الأموال العمومية، وتختلف تقسيماتها حسب طبيعة الرقابة وخصوصيتها والهيئات المعنية بها، فتكون رقابة مستندية أو رقابة أداء من وجهة النظر المحاسبية، وسابقة أو لاحقة أو بعدية انطلاقا من وقت تطبيقها، وتكون وصائية أو رئاسية انطلاقا من السلطة التي تمارسها، وتكون داخلية أو خارجية من منظور الهيئات المتخصصة المكلفة بالرقابة، ويمكن تحديد النفقات العمومية وطرق الرقابة عليها كما يلي:

الفرع الأول: النفقات العمومية:

النفقة العامة هي مبلغ نقدي يخرج من الذمة المالية لشخص معنوي عام بقصد اشباع حاجة عامة، وتعتبر ظاهرة زيادة النفقات العامة إحدى سمات المالية العامة في هذا العصر وهي ظاهرة عامة ومستمرة تتحقق في جميع الدول سواء كانت متقدمة أو في طريق النمو[1].

لذلك، لتلبية حاجات أفراد المجتمع وطلباتهم الكثيرة والمتشعبة، يتكفل القطاع العام بالعديد من الواجبات لتلبيتها، أهمها الأمن، الصحة، التعليم، توفير المرافق والسكن، وغيرها، يتم إنفاق الأموال العمومية في خمسة أجزاء متكاملة، تشكل في مجموعها هيكلا موحدا، وبالنسبة للجزائر، حسب القانون 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم، تم تقسيم النفقات العمومية إلى نوعين، نفقات التسيير ونفقات الاستثمار. لكن وبصفة عامة تفصل للنفقات في خمسة أجزاء نذكرها فيما يلي[2]:

أ- الإنفاق الجاري:

نعني بها مجموع النفقات التي يصرفها القطاع العام لتسيير الأعمال اليومية مثل دفع المرتبات والأجور والمنح أو العلاوات وكل ما يرتبط بها، وكذا المصروفات العمومية مثل شراء المواد، المستلزمات، الوقود، قطع الغيار، استئجار الآلات والمعدات ونفقات الكهرباء والماء.

هي تلك النفقات التي تخصص للنشاط العادي والطبيعي للدولة، والتي تسمح بتسيير نشاطات الدولة والتطبيق اللائق للمهمات الجارية، أي هي تلك التي تدفع من أجل المصالح العمومية والإدارية، وتنقسم إلى أربعة أبواب، الأبواب تتكون من فقرات وكل فقرة يمكن أن تضم عدة فصول

---

[1] - حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص11 و21.

[2]- ميثم صاحب عجام وعلي محمد مسعود، مرجع سابق، ص63.

وعدد المواد التي يشملها الفصل يري محددة ويمكن أن يقسم البند إلى فروع نفقات الباب الأول والثاني الممثلة في ميزانية الأعباء المشتركة المسيرة من طرف وزارة المالية، والباب الثالث والرابع نجدهما تقريبا في كل الميزانيات في مختلف الوزارات[1].

ب- الانفاق التنموي (نفقات التجهيز أو الاستثمار):

يقوم القطاع العام بالمساهمة الفعلية في التنمية وإنتاج السلع وتقديم الخدمات، عن طريق إنشاء المشاريع في كل القطاعات والأنشطة الاقتصادية والاجتماعية والثقافية، مثل إيجاد مصادر جديدة للمياه، إنجاز القنوات بمختلف أنواعها، انشاء مراكز التدريب والبحث العلمي، انجاز الطرق، الجسور، تحسين المواصلات، إنشاء المراكز والتجمعات السكنية، إنجاز المدارس والمعاهد والجامعات، بناء المستشفيات ودور الحضانة ورعاية الطفولة والأمومة، شراء السلاح والتدريب عليه وتقوية قوى الدفاع والأمن والعدل وغيرها، كل هذه المشاريع منصوص عليها، على غرار الجزائر، ضمن جدول يسمى مدونة الاستثمارات العمومية، والتي تتضمن أسماء كل المشاريع ورمزها الموافق لها، والتي تعمل وزارة المالية على تحيينها كلما تطلب الأمر ذلك.

ت- الميزانية العامة:

الميزانية العامة هي جدول مالي يشتمل على جانبين، الإيرادات العامة المتحصل عليها والنفقات، خلال فترة زمنية محددة تقدر بسنة، وتعتبر خطة عمل أو برنامجا كاملا للسياسة الاقتصادية والاجتماعية التي تهدف الدولة إلى تحقيقها خلال السنة أو السنوات القادمة، وتوجد أنواع ومسميات مختلفة للميزانية العامة؛ فالميزانية التقديرية تعتبر خطة مستقبلية للإيرادات والنفقات العامة المتوقعة خلال السنة المالية أو السنوات القادمة، بينما الميزانية الفعلية تبين الإيرادات والنفقات الفعلية للفترة

[1] - محمد بن العربة، مرجع سابق، ص117.

المنصرمة، ويطلق عليها الميزانية الختامية، كما توجد ميزانية احتياطية للطوارئ تخصص فيها الموارد المالية لإنفاقها في حالة الهزات الأرضية والفيضانات وغيرها[1].

ث- الميزانية الاستيرادية (تخطيط النقد الأجنبي):

مع انخفاض أسعار النفط العالمية، وتقلص حجم الصادرات من النفط الخام، انخفضت العائدات من النقد الأجنبي أو العملة الصعبة، ونتيجة لذلك أخذت بعض الدول بنظام التخطيط للنقد الأجنبي بوضع خطة أو موازنة سنوية وانتهاج سياسة بشأن ترشيد الاستهلاك والانفاق على الاستيراد، قصد المحافظة على موارد البلاد من العملة الصعبة، ويراعى عند اعداد الخطة عدة عوامل، أهمها اقتصار الاستيراد على السلع الضرورية التي يتعذر انتاجها محليا، مع إعطاء الأولوية لتوفير السلع الغذائية والأدوية ومستلزمات الإنتاج الضرورية[2].

بالنسبة للجزائر فإنه خلافا للقانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية، والذي قسم النفقات إلى نفقات التسيير ونفقات الاستثمار، فإن التحديث والإصلاح الميزانياتي والانتقال من ميزانية الوسائل إلى ميزانية البرامج والأهداف من خلال القانون العضوي رقم 15-18 المؤرخ في 2 سبتمبر سنة 2018 المتعلق بقوانين المالية[3] والمرسوم التنفيذي رقم 20-354 المؤرخ 30 نوفمبر 2020

---

[1] – عبد السلام العربي، الميزانية التقديرية كأداة للتخطيط والرقابة، مجلة المشعل، عدد 54، طرابلس، 1988، ص7-27.

[2] – ميثم صاحب عجام وعلي محمد مسعود، مرجع سابق، ص70.

[3] - المرسوم التنفيذي رقم 20-354 المؤرخ 30 نوفمبر 2020، المحدد العناصر المكونة لتصنيفات أعباء ميزانية الدولة، ج ر عدد 53 المؤرخة في 2 سبتمبر 2018.

المحدد العناصر المكونة لتصنيفات أعباء ميزانية الدولة[1]، قد صنفا أعباء ميزانية الدولة إلى ما يلي[2]:

- **النشاط؛** والذي يتكون من البرنامج وتصنيفاته، ويتضمن مجموعة من البرامج التي تسلهم في تنفيذ السياسات العمومية المحددة،
- **الطبيعة الاقتصادية للنفقات؛** والذي يتكون من أبواب النفقات وأقسامها، تشكل بصفة عامة نفقات التسيير، ويتضمن 7 عناوين تنقسم إلى 32 صنفا تسمى مواد،
- **الوظائف الكبرى للدولة؛** والذي يتكون من خلال تعيين القطاعات المكلفة بتحقيق الأهداف حسب الوظيفة،
- **الهيئات الادارية المكلفة بإعداد الميزانية وتنفيذها؛** والذي يعتمد على توزيع الاعتمادات المالية على الوزارات والمؤسسات العمومية.

الصنف الاكثر أهمية بالنسبة لنا هو التصنيف حسب الطبيعة الاقتصادية للنفقات والذي يتكون من سبعة(7) أصناف نفصلها فيما يلي[3]:

- **نفقات المستخدمين؛** وتشمل الرواتب، العلاوات والتعويضات، الزيادات، مساهمات صاحب العمل، الخدمات الاجتماعية على عاتق صاحب العمل، حوادث العمل ومعاش الخدمة، وتخصيصات الرواتب للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والمؤسسات العمومية المماثلة الأخرى.

---

[1] - الجريدة الرسمية عدد 73 المؤرخة في 6 ديسمبر 2020.

[2] - المادة 28 من القانون العضوي رقم 15–18 والمادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 20–354، ج ر عدد 53 و73 على التوالي.

[3] - المادة 8 من المرسوم التنفيذي رقم 20–354 المؤرخ 30 نوفمبر 2020 المحدد العناصر المكونة لتصنيفات أعباء ميزانية الدولة، مرجع سابق.

- **نفقات تسيير المصالح؛** وتشمل التنقلات والنقل والاتصالات، الإعلام والتوثيق، الخدمات المهنية، الإيجار، الصيانة والإصلاح، خدمات أخرى، التموينات واللوازم، أعباء أخرى للتسيير، خدمات التمهين والتكوين، وتخصيصات تسيير المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والمؤسسات العمومية المماثلة الأخرى.
- **نفقات الاستثمار؛** وتشمل التثبيتات العينية (immobilisations corporelles)، التثبيتات المعنوية (immobilisations incorporelles)، وتخصيصات الاستثمار للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والمؤسسات العمومية المماثلة الأخرى.

ونرى هنا أن المشرع قد استعمل كلمة تثبيتات وهي ترجمة لكلمة "immobilisations " التي تعني الأصول في المحاسبة الخاصة أو محاسبة الشركات، وهنا كان من الأفضل استعمال كلمة أصول التي يكون معناها أبلغ من كلمة تثبيتات، لأنها تعني مباشرة على أصل العين، أي الأملاك العقارية أو المنقولة.

- **نفقات التحويل؛** وتشمل التحويلات لفائدة الأشخاص، التحويلات لفائدة المؤسسات، التحويلات للمؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي والصناعي والتجاري والمؤسسات العمومية المماثلة الأخرى، التحويلات للجماعات المحلية، التحويلات لفائدة الجمعيات، التحويلات لفائدة المنظمات الدولية ولدول أجنبية والتحويلات أخرى.
- **أعباء الدين العمومي؛** وتشمل فوائد على الّدين العمومي والمصاريف الأخرى على الدين العمومي.
- **نفقات العمليات المالية؛** وتشمل المساهمات المالية، القروض والتسبيقات والودائع والكفالات.

الفرع الثاني: أنواع الرقابة من حيث وقت ممارستها على الأموال العمومية:

تنقسم الرقابة من حيث وقت ممارستها إلى ثلاثة أنواع، الرقابة السابقة والرقابة الآنية والرقابة اللاحقة والتي نتناولها في العناصر الثلاثة التالية:

أولا: الرقابة السابقة على الأموال العمومية:

يطلق عليها البعض الرقابة الوقائية أو المانعة، تتمثل في إجراء عمليات المراجعة والرقابة قبل الصرف، إذ لا يجوز وفقا لهذا الأسلوب لأي وحدة تنفيذية القيام بدفع نفقة قبل الحصول على موافقة الجهة المختصة في الدولة بالرقابة على الإنفاق، ومن البديهي أن عمليات الرقابة تتم على جانب النفقات ولا يتصور أن تتم رقابة سابقة على الإيرادات العامة، وقد تتولى الرقابة السابقة إدارة داخلية[1].

هي الرقابة التي تكون قبل صرف النفقة أو إثبات الايراد، والتي يمكن أن نسميها بالالتزام من قبل الدولة ممثلة في هيئة ما، وهي رقابة مانعة للأخطاء قبل حدوثها، هدفها ملاحظة مطابقة العملية للقوانين والتنظيمات المعمول بها، وتوفر الأموال المدونة في الوثائق لتفادي تحميل الميزانية أعباء غير متوفرة أو إيرادات لا يمكن تحصيلها لعدم توفر وعاء التحصيل.

تتخذ صورة الموافقة السابقة من أجهزة الرقابة على القرارات المتعلقة بالتصرف في الأموال، ومن الطبيعي أن عملية الرقابة هنا تتم على جانب النفقات فقط حيث لا يتصور أن تتم الرقابة المسبقة على تحصيل الإيرادات، ولكنها تعني الموافقة مقدما على تقدير الإيرادات وتوزيعها على بنود المصروفات وقد تمتد إلى أكثر من ذلك فتشمل فحص المستندات والتأكد من سلامتها، وهي رقابة

---

[1] - عادل أحمد حشيش، مرجع سابق، ص309.

مانعة لوقوع الأخطاء والمخالفات المالية، وتمتد إلى فحص مستندات دفع الإلتزام والتأكد من سلامته قبل التصريح للجهة الإدارية بالصرف[1].

الطابع الوقائي للرقابة السابقة يعد التبرير الأساسي لوجودها، وهو الذي يضمن لها قدر مهم من الفعالية لأنها تسمح بالتصدي للمخالفة منذ بدايتها ومنعها من الحدوث، وتأخذ عدة صور يمكن أن نذكر منها ما يلي:

– التأشيرة التي يمنحها المراقب المالي على وثائق الالتزام الخاضعة للرقابة المسبقة وتسجيلها في السجل الخاص بها بما يقتضيه التنظيم المعمول به،

– الرقابة التي يمارسها المحاسب العمومي على وثائق الحوالة أو بطاقة الدفع وتسجيلها في السجل الخاص بها،

– موافقة هيئات المداولة على التصرفات المالية والمادية وغيرهما، مثل مداولات المجالس الشعبية المنتخبة البلدية أو الولائية أو مجلس الإدارة قبل امضاء أي عقد أو التصرف في أي ملك،

– الرقابة التي يمارسها أي مسؤول تنفيذي قبل الامضاء على أي التزام أو حوالة أو عقد.

أجمعت الآراء، على أن هذا النوع من الرقابة هو من أنجح الوسائل للمحافظة على الأموال ووقايتها من العبث[2]، خاصة إذا كانت محلات الجهة المكلفة بالرقابة داخل الهيئات المراقبة لربح وقت الانتقال ونقل الوثائق، ومنح مهلة محددة لدراسة الملفات بالقبول أو الرفض. أما بخصوص الجهة

---

[1] – ايمان إبراهيم حسين، المراجعة والرقابة في النظم المحاسبية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، سنة 2018، ص107.

[2] – نجيب بطرس، الرقابة على الأموال العامة في بلجيكا، المطبعة التجارية الحديثة، سنة 1960، ص234.

التي تقوم بتلك الرقابة، فإن الآراء تختلف في تعيين الجهة، هل هي الوزارة أو المصلحة التي تقوم بالصرف؟ أو وزارة المالية؟ أم هي هيئة أخرى للرقابة تكون مستقلة عن السلطة التنفيذية؟

وميزتها الأولى هي تجنب الوقوع في الأخطاء ومنعها قبل وقوعها، كما تساعد على تنفيذ ميزانيات الهيئات الخاضعة للرقابة تنفيذا صحيحا، وتقدم أرقاما وبيانات دقيقة تساعد على التقدير والتخطيط المستقبلي، بالإضافة إلى تقديم الاستشارات اللازمة والتوجيهات للآمرين بالصرف وبالتالي تخفيف أعباء إضافية عليهم.

الرقابة السابقة للنفقات الملتزم بها، من جهة طابعها المسبق والمانع، استطاعت خلق احترام للإجراءات التنظيمية في تنفيذ النفقات العمومية ومنع الآمرين بالصرف باتخاذ قرارات مضرة بالخزينة العمومية[1].

غير أنه يحتج بعض المعارضين لهذا النوع من الرقابة بأنها تعمل على عرقلة القيام بالأعمال وتأخير تلبية احتياجات المواطنين، نتيجة التقيد الصارم بالقوانين دون إيلاء أهمية للطبيعة الخاصة لبعض النفقات أو المناطق أو الظروف المستعجلة، كما يعيب عنها البعض بأنها رقابة شكلية ولا تحول بصفة قطعية دون وقوع الأخطاء والمخالفات، خاصة وأنها رقابية على الوثائق فقط لا تسمح بمعرفة مدى الالتزام بالواجبات على أرض الميدان ولا بمطابقتها لما تنص عليه الوثائق.

ثانيا: الرقابة أثناء تنفيذ النفقات والايرادات:

يطلق على هذا النوع من الرقابة اسم الرقابة الملازمة[1]، حيث أنها تمارس أثناء القيام بالعمل أو تنفيذ النشاط بما يمكن من تصحيح الأخطاء ومعالجة العراقيل التي يمكن مواجهتها أثناء التنفيذ،

[1] - AIT ISSAD Samir, Enquête de performance des contrôles de l'Etat sur les communes, ITCIS Editions, 2019, p.26

كما يمكن ممارستها بعد نهاية كل مرحلة من العمل بما يضمن سلامة العمل الممارس قبل نهايته لربح الوقت وللوصول إلى إنجاز المهام على أكمل وجه.

هي كذلك رقابة ذاتية تقوم بها أجهزة داخل الوحدة الإدارية أو الاقتصادية للتأكد من أن ما يجري عليه العمل داخلها يتم وفقا للتخطيط والسياسات الموضوعة، وتتميز هذه الصورة بالاستمرار أو الشمول حيث تبدأ مع العمل وتساير خطوات تنفيذه ومتابعة العمل بهذا الوضع يساعد عن طريق مقارنة النتائج الواقعية بما هو مقدر لها وعلى اكتشاف الخطأ أو القصور أو الإهمال كما يحدد نقاط الضعف واكتشاف الحلول المناسبة لكل حالة. وتتميز هذه الصورة بأنها ما تكاد تكشف عن الانحراف وتصحيحه حتى تعود فتتابع العمل للوقوف على مدى ما حققه هذا التصحيح من نتائج[2].

كما يرى بعض الباحثين إلى أن هذا النوع من الرقابة مجاله الحقيقي في أثناء إجراء عملية تحويل المدخلات إلى مخرجات (في الوحدات الإنتاجية)[3]، كما تخضع الإيرادات اليومية للرقابة المتزامنة لمعرفة قيمة التحصيلات الموجودة بالصندوق عند غلقه في نهاية كل يوم.

كما أنها رقابة تنمي اليقظة لدى المستخدمين والموظفين لتعكس الكفاءة والجدية في القيام بالمهام، وتقدم معطيات واحصائيات آنية تسمح بمراجعة الأعمال وجعلها مرنة حسب خصوصية كل منها.

من الصور التي تأخذها الرقابة الآنية يمكن تعداد ما يلي:

- رقابة الإشراف والتوجيه والتصحيح قبل إتمام العمل،

---

[1] – أشرف السيد حامل قبال، دور الأجهزة الرقابية على تنفيذ الموازنة العامة للدولة، الطبعة الأولى، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، سنة 2015، ص255.

[2] – ايمان إبراهيم حسين، مرجع سابق، ص108.

[3] – علي الشريف، الإدارة المعاصرة، الدار الجامعية بالإسكندرية، سنة 2005، ص372.

- رقابة أعضاء البرلمان والمجالس الشعبية المنتخبة الأخرى على الميزانية وطرح الأسئلة والتعديل قبل المصادقة عليها،
- المهام الرقابية التي تمارسها المفتشيات الداخلية على الهيئات الخاضعة لها... إلخ.

ثالثا: الرقابة اللاحقة على الأموال العمومية:

تبدأ هذه الرقابة بعد انتهاء السنة المالية، وقفل الحسابات واستخراج الحساب الختامي للدولة وتشمل جانبي الميزانية، فهي إذا تكشف المخالفات المالية التي وقعت ولا تمنعها كالرقابة السابقة، ولكنها في الحقيقة تبعث على احترام الأنظمة المالية المقررة لما تخلقه من خوف في نفوس القائمين على تنفيذ الميزانية[1].

كما تسمى الرقابة البعدية التي تلي تنفيذ الميزانية عن طريق مراجعة الوثائق المحاسبية والسجلات والعقود المبرمة ومطابقتها مع ما تنص عليه القوانين والتنظيمات التي تسري عليها، ولا يمكن القيام بها إلا بعد اختتام السنة المالية وغلق جميع السجلات وتسجيل الأرصدة النهائية، مع اسداء التوصيات أو وتوقيع العقوبات حسب درجة الضرر المكتشف.

يتم من خلالها فحص ومراجعة العمليات المالية التي تمت فعلا عما وقع من مخالفات مالية، ويتسم هذا النوع من الرقابة بالشمول حيث أنه يشمل فحص الحسابات في مجموعها ويتاح لها الالمام بالعمليات المالية كاملة وإجراء المقارنات بين الحسابات والأنظمة ذات الطابع الواحد، وعقد المقارنات بين المصروفات والتكاليف في السنوات المختلفة للتعرف على أسباب الزيادة والنقص،

[1] - فرج شعبان، مرجع سابق، ص105.

فهي تكشف الأخطاء التي قد يتعذر كشفها أو لا تظهر على حقيقتها إذا روجعت منفردة وتتضح بعد تجميعها[1].

تمارس غالبا من قبل المجالس والأجهزة والدواوين العليا للرقابة البعدية للأموال، وتعطي أهمية بالغة لتقييم الأداء للهيئات المراقبة حتى يمكن مراجعة السياسات أو كيفيات تنفيذ الأعمال من أجل ضمان تحقيق الأهداف والنتائج المسطرة بفعالية.

لا يعمل هذا النوع من الرقابة على تعطيل الأعمال والمهام عكس الرقابة السابقة، كما أن وعي الموظفين بوجودها يحفز على إتمام المهام على أكمل وجه، من أشكال الرقابة اللاحقة يمكن ذكر على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

- التقارير والبيانات الشهرية أو السنوية التي تقوم بها المصالح المختصة لدى الهيئات،
- مهام التفتيش والرقابة التي يقوم بها مفتشو وزارة المالية،
- مناقشة قانون ضبط الميزانية من قبل نواب المجلس الشعبي الوطني،
- المهام الرقابية التي يقوم بها مجلس المحاسبة للوقوف على ظروف تنفيذ الميزانيات العمومية،
- أعمال الجرد التي تقوم بها الهيئات على أملاكها ومطابقتها مع التغيرات طيلة السنة وتعدادها في نهاية السنة، وتسجيل النقائص ومتابعتها.

يعاب على الرقابة اللاحقة بأنها لا تكتشف الأخطاء إلا بعد وقوعها فهي لا تحول دون تبديد الموارد أو سوء استخدامها، كما قد تطول الفترة التي يتم فيها التنفيذ، وفي مثل هذه الحالات غالبا ما يصعب تحديد المسؤولية في العديد مما تكتشفه الرقابة اللاحقة[1].

---

[1] – ايمان إبراهيم حسين، مرجع سابق، ص108.

الفرع الثالث: انواع الرقابة من حيث السلطة التي تمارسها:

تنقسم الرقابة من حيث السلطة التي تمارسها إلى ثلاثة أنواع، إدارية وسياسية وقضائية نفصلها في العناصر الثلاثة التالية.

أولا: الرقابة الإدارية:

المقصود بها مختلف أنواع الرقابة التي تمارس من قبل إدارات الهيئات العمومية نفسها أو من قبل إدارات أخرى وبواسطة موظفين متخصصين أو موظفين آخرين تكون من بين صلاحياتهم ممارسة بعض أعمال الرقابة على تنفيذ العمليات[2].

كذلك هي تلك التي تكون مهمتها جمع البيانات وتحليلها للوصول إلى نتائج معينة للتأكد من تطبيق اللوائح والتعليمات وتحقيق الأهداف الموضوعة بكفاءة تامة مع وجود سلطة للتوصية باتخاذ القرارات المناسبة لتجنب أي انحراف أو مخالفات، وقد تكون هذه الرقابة داخلية ذاتية كالتي يقوم بها الوزراء ورؤساء المصالح ومديري الوحدات على مرؤوسيهم، كذلك ما تقوم به وزارة المالية أو البنك المركزي من رقابة على الوزارات والمصالح الأخرى[3].

تبدو أهمية هذا النوع من الرقابة في اتاحة الفرصة للإدارة التي تصدر قرارا خاطئا أن تعيد النظر في قراراتها فتصححه تعديلا أو إلغاء، وفي ذلك حفظ لكرامة الإدارة عندما تكتشف عدم مشروعية تصرفاتها أو عدم ملائمتها[4].

---

[1] – ايمان إبراهيم حسين، مرجع سابق، ص109.

[2] – محمد مسعي، مرجع سابق، ص134.

[3] – ايمان إبراهيم حسين، مرجع سابق، ص110.

[4] – سيدا شيخ زرار، مرجع سابق، ص100.

كما تتمثل الرقابة الإدارية في الرقابة التسلسلية والرقابة الوصائية، فالأولى تمارس على أجهزة نظام عدم التركيز مثل الوالي والإدارة المساعدة له، وتمارس على أساس أن كل هذه الأجهزة معينة من طرف السلطة المركزية، وبالتالي تخضع لها مباشرة؛ أما الثانية فتمارس على الأعمال وعلى الأجهزة، هذه الإجراءات الوصائية التي يمارسها خاصة الوالي، تتمثل في المصادقة والإلغاء والحلول التي لابد أن تطبق على للمداولات[1].

بصفة عامة، يقصد بها رقابة كل مسؤول عن رعيته في الجوانب المالية والإدارية من رئيس الجمهورية أو الدولة إلى أصغر مسؤول فيها، فهي تلك التي تقوم بها أجهزة الحكومة على نفسها، وهي تتناول كيفية تنفيذ الميزانية وتسيير الأموال العمومية، ويتولى القيام بهذه الرقابة موظفون حكوميون، وهي رقابة هرمية سلمية للرؤساء على مرؤوسيهم[2].

كما تشمل رقابة الجهات السياسية والإدارية العليا مثل رئيس الجمهورية ومجلس الوزراء وكبار المسؤولين الإداريين، حيث تقوم هذه الجهات برسم السياسة المالية للدولة وتضع المعايير والخطط والأهداف والتعليمات الأساسية التي يجب إتباعها من كافة الأجهزة الإدارية والمالية، وتتأكد الرقابة من خلال السلطة الرئاسية والتسلسل الهرمي للإدارة الحكومية، ومن خلال وزارة المالية التي تقوم بالرقابة على باقي مختلف المصالح الحكومية بواسطة المراقبين الماليين والمحاسبين العاملين في مختلف الوزارات والمصالح والهيئات، وتنحصر مهمتهم في عدم السماح بصرف أي مبلغ إلا إذا كان في وجه وارد في الميزانية العامة وفي حدود الاعتماد المقدر له[3].

---

[1] – ناصر لباد، الأساسي في القانون الإداري، دار المجدد للنشر والتوزيع، سطيف، سنة2011، ص94.

[2] – جدي وفاء، مرجع سابق، ص40.

[3] - فرج شعبان، مرجع سابق، ص102.

هي الرقابة التي تقوم بها الأجهزة الحكومية أياً كان نوعها بغرض التأكد من حسن استخدام الأموال العمومية. وهذه الرقابة تتمثل في الرقابة المستندية السابقة واللاحقة ورقابة الأداء، وقد تتعدد الأجهزة القائمة بعملية الرقابة وقد تتبع في إجرائها نظاما رأساً وخير مثال على ذلك الرقابة على شركات القطاع العام حيث يوجد بها رقابة ذاتية داخلية ثم رقابة الشركة القابضة ثم رقابة وزير القطاع، هذا بالإضافة إلى رقابة الأجهزة الأخرى التي تدخل في هذا النظام الرأسي للرقابة، وتتبع السلطة التنفيذية[1].

تعتبر جزء من العمل الإداري بحيث تهدف إلى التحقق من صحة الأداء وتقويمه في حالة انحرافه وهو المفهوم الإيجابي للرقابة وليس تلك التي تفرض العقاب في حالة حدوث الأخطاء وهو المفهوم السلبي[2].

ثانيا: الرقابة السياسية أو البرلمانية على الأموال العمومية:

تعد الرقابة البرلمانية إحدى أشكال الرقابة السياسية التي تنتهجها السلطة التشريعية على السلطة التنفيذية ويمكن تعريفها على أنها "سلطة تقصي الحقائق من جانب السلطة التشريعية حول أعمال السلطة التنفيذية بغية الكشف عن عدم التطبيق السليم للقواعد العامة في الدولة ومدى الالتزام بقرارات السلطة التشريعية والدستور والقوانين، وتحديد المسؤولية عن ذلك ومساءلة القائمين عليه" وتهدف إلى إسداء النصح للحكومة لكي تتجنب مواطن الزلل، وتبليغها رغبات المواطنين حتى تعمل على تحقيقها، وتعد أجهزة الرقابة العليا عين السلطة التشريعية على السلطة التنفيذية بمختلف دوائرها، حيث تعمل هذه الأجهزة على المحافظة على الأموال العمومية والتأكد من سلامة

---

[1]– ايمان إبراهيم حسين، مرجع سابق، ص111.

[2] – ياسين سالمي، مرجع سابق، ص 220–253.

استخدامه وتطوير إدارته بما يحقق الاستخدام الأمثل هذا بالإضافة إلى دورها في التأكد من صحة صرف الأموال العامة وفقا للقوانين والأنظمة والتعليمات السارية المفعول[1].

تتخذ الرقابة السياسية على أعمال الإدارة صورا مختلفة فقد تتم عن طريق الرأي العام وتمارسها الأحزاب السياسية والنقابات ومؤسسات المجتمع المدني والبرلمان، وهي في الواقع من المواضيع الخاصة بالقانون الدستوري، وهي في النظم البرلمانية أقوى منه في النظم الرئاسية[2].

كما تنص معظم الدساتير على حق السلطة التشريعية في الرقابة على أعمال السلطة التنفيذية في تنفيذ الميزانية، وهي رقابة على عمليات تحصيل إيرادات الدولة والجماعات الإقليمية، وعمليات انفاقها، قبل بداية السنة المالية وبعد تنفيذ الميزانية بما يسمى تسوية أو ضبط الميزانية من خلال الحساب النهائي الذي يبين مدى تحقيق أهداف الميزانية التي صوتوا عليها من قبل.

هذا النوع من الرقابة على الرغم من أهميته، قد يكون قليل الفعالية خاصة في الدول النامية حيث يلجأ البرلمان إلى دعم الإدارة حتى ولو كانت مخطئة، ولهذا ينبغي أن تكون هناك معارضة فعلية قادرة على المشاركة في إعداد الميزانية، يناط بها مساءلة الحكومة ومشاركتها في صنع القرار، وربما هذا ما نجده في بعض برلمانات الدول المتقدمة حيث توكل للمعارضة مهمة ترأس اللجان الأساسية كلجنة الميزانية بهدف إعطاء أكثر شفافية ومصداقية لقوانين المالية[3].

حيث تعتبر السلطة التشريعية الممثل الشرعي للشعب الذي انتخبه، وبالتالي عليها ان تلعب دورها كما ينبغي في مراقبة أموال الشعب وطريقة تنفيذها، كما تعبر عن مدى كفاءة ممثلي الشعب في تقييم ودراسة أعمال السلطة التنفيذية ومحاسبتها.

---

[1] - فرج شعبان، مرجع سابق، ص103.

[2] – سيدا شيخ زرار، مرجع سابق، ص98.

[3] - فرج شعبان، مرجع سابق، ص104.

تمارس الرقابة البرلمانية على أعمال السلطة التنفيذية عن طريق الشكاوى مما يدعوا إلى مواجهة الوزراء بحق السؤال والاستجواب أو سحب الثقة، ويتحدد شكلها بما هو مرسم بالدستور، وتختلف من دولة لأخرى، وتكون أقوى في النظم النيابية حيث تكون الوزارة مسؤولة أمام البرلمان مسؤولية تضامنية ناهيك عن المسؤولية الفردية لكل وزير، وتفقد فعاليتها وتختفي في حال ما إذا كانت متوافقة مع إدارة الحكومة، بالإضافة إلى عدم نضج الوعي السياسي لدى أعضاء البرلمان وافتقادهم إلى الخبرة وضعف المعارضة قد تؤدي إلى ضعفها[1].

يمكن أن تكون رقابة البرلمان على تنفيذ ميزانية الدولة خلال هذا التنفيذ أو لاحقة له، حيث تتدرج رقابته خلال التنفيذ ضمن سلطاته الدستورية في مراقبة النشاط العام لحكومة، حيث يمكنه في هذا الصدد استجوابها حول مختلف القضايا المالية بواسطة أسئلة شفوية أو كتابية أو توضيحات حول تنفيذ العمليات الخاصة بقطاعات نشاطهم، حيث يمكنه أن ينشئ في أي وقت لجان تحقيق في قضايا متعلقة بتنفيذ الميزانية[2].

أما رقابته اللاحقة للتنفيذ، فتتمثل في تقديم الحكومة لكل غرفة من البرلمان عرضا عن استعمال الاعتمادات المالية التي أقرتها في إطار ميزانية السنة المالية المنقضية، من جهة وفي التصويت من قبل كل غرفة على قانون ضبط الميزانية من جهة أخرى[3].

تمثل السلطة التشريعية الإرادة العامة للشعب، خاصة في الأنظمة الديمقراطية، السلطة الأولى في الدولة والتي تسمو على السلطتين، ولا يخفى ما تتمتع به السلطة التشريعية من امتيازات وما تمارسه من اختصاصات بحيث تلعب دورا هاما في الدولة، ويكون تدخل الدولة في الحياة

---

[1] – سيدا شيخ زرار، مرجع سابق، ص99.

[2] – محمد مسعي، مرجع سابق، ص158.

[3] – المرجع نفسه، ص158.

الاقتصادية والاجتماعية أساسا عن طريق القانون، عن طريق سلطتها التشريعية تمس حياة الأفراد مستهدفة المصلحة العامة[1].

الرقابة التشريعية هي تلك التي تتولاها الهيئة التشريعية بما لها من سلطة في الرقابة المالية والإشراف على الإدارة، وتباشر السلطة التشريعية هذه المهمة بطرق مختلفة، إما عن طريق الاستجوابات والأسئلة لممثلي السلطة التنفيذية، وقد يترتب على اتباع هذا الأسلوب في الرقابة مسؤولية الوزراء وطرح الثقة بالوزارة، وإما بتكوين لجان مختصة من بين أعضاء المجلس التشريعي ممن تتوافر لديهم الخبرة بالشؤون المالية وتكون مهمة هذه اللجان مراقبة تنفيذ الميزانية ومثال ذلك اللجان المالية بمجلس العموم البريطاني ولجان الكونغرس في أمريكا[2].

غير أنه يعاب على هذه اللجان المالية بأنه لا تتوافر لدى أعضائها الخبرة الكافية والوقت اللازم لمراقبة تنفيذ الميزانية وفحص الحساب الختامي للدولة، لهذا فقد رأت معظم الدول أن تستعين هذه المجالس التشريعية بهيئة فنية متخصصة ومستقلة تكرس خبراتها ووقتها للرقابة المالية على السلطة التنفيذية مثل مجلس المحاسبة في الجزائر وهيئة المراجعة في إنجلترا والهيئة التابعة للمحاسب العام للولايات المتحدة الأمريكية.

كما أن فعالية هذا النوع من الرقابة تبقى مرهونة بمدى فعالية أعضاء البرلمان ورؤساء لجانه في ممارسة الصلاحيات الممنوحة لهم بموجب القانون على أعمال السلطة التنفيذية.

---

[1] - نهى عثمان الزيني، مسؤولية الدولة عن أعمال السلطة التشريعية، دار الهنا للطباعة، القاهرة، مصر، 1986، ص21.

[2] – ايمان إبراهيم حسين، مرجع سابق، ص111.

ثالثا: الرقابة القضائية:

تعد الرقابة القضائية على أعمال الإدارة أهم وأجدى صور الرقابة وأكثرها ضمانا لحقوق الأفراد وحرياتهم لما تتميز به من استقلال وحياد وإلمام بالقوانين، وما تتمتع به أحكام القضاء من قوة وحجية يلتزم الجميع بتنفيذها واحترامها، بما في ذلك الإدارة وإلا تعرض المخالف للمساءلة، كما أن وجود قضاء متخصص المتمثل في القضاء الإداري يمارس الرقابة على أعمال السلطة التنفيذية يمثل ضمانة حقيقية لحقوق الأفراد وحرياتهم في مواجهة تعسف الإدارة[1].

بالتالي هي تلك التي تتولاها هيئة قضائية تكون مسؤولة عن إجراء عمليات الرقابة واكتشاف المخالفات المالية، وقد يعهد إليها محاكمة المسؤولين عن هذه المخالفات وإصدار العقوبات اللازمة، أي أنه يخول لهذه الهيئات أو الأجهزة سلطة توقيع الجزاء عند وقوع المخالفة، ونجد أن الدول اللاتينية مثل فرنسا وإيطاليا وبلجيكا تأخذ بنظام الرقابة القضائية، ففي فرنسا يباشر الرقابة القضائية مجلس المحاسبة الذي يتمتع بسلطات قضائية، فلها أن تصدر أحكاما برد المبالغ التي قصر تحصيلها، وقد تفرض غرامات على المخالفين[2]، وهو نفس المنهج الذي تعتمده الجزائر من خلال مجلس المحاسبة.

تحتل الرقابة القضائية مكانة هامة في مجال الرقابة على الأموال العمومية، حيث من خلال سلطتها الواسعة في مجال التأكد من تطبيق القوانين، تستطيع الهيئة القضائية (الإدارية) مراقبة تنفيذ القوانين المالية واتخاذ الإجراءات لتصحيح أية انحرافات عنها، وتتولى المحاكم الإدارية النظر في القضايا والمنازعات والمخالفات الإدارية والمالية التي تكون الدولة أو إحدى مؤسساتها طرفا

---

[1] – سيدا شيخ زرار، مرجع سابق، ص107.

[2] – ايمان إبراهيم حسين، مرجع سابق، ص110.

فيها، كما تتولى الهيئات القضائية المختصة فحص الحسابات واكتشاف المخالفات المالية وحوادث الغش والسرقة، ويعهد إليها بمحاكمة المسؤولين عن ذلك، أو إحالتهم للقضاء الجنائي[1].

يتميز هذا النظام عن نظام الرقابة الإدارية بما يتمتع به من سلطات قضائية تساعد على إحكام الرقابة على الأموال العامة والمحافظة عليها بما تصدره من أحكام، أما نظم الرقابة الإدارية فليس لها إلا سلطة التوصية أو الإحالة إلى السلطات القضائية التي قد تطول أمامها الإجراءات مما يؤخر توقيع العقاب وما لذلك من آثار. هذا فضلا عن أنه لا يكون لدى هذه السلطات القضائية الخبرة اللازمة للفصل في مثل هذه المخالفات والقضايا المالية[2].

إن هذه الرقابة لا تكفل فقط حماية حريات المواطنين وحقوقهم، وهي غاية سامية في ذاتها[3]. وعلى الرغم من اتساع رقابة القضاء على كافة أنشطة الدولة الحديثة وامتدادها في الغالب الأعظم من أعمال السلطة التنفيذية إلا أن أعمال السيادة مازالت تخرج عن نطاق الرقابة القضائية[4].

الفرع الرابع: انواع الرقابة من وجهة النظر المحاسبية والاقتصادية:

تنقسم إلى العناصر الآتي ذكرها:

أولا: الرقابة المستندية:

تتضمن مراقبة الدفاتر المحاسبية بالإضافة إلى كل المستندات الثبوتية المتعلقة بالصرف والتحصيل، كما تهدف هذه المراقبة إلى التأكد من صحة تطبيق القوانين واللوائح المالية كالتحقق

---

[1] - فرج شعبان، مرجع سابق، ص104.

[2] - ايمان إبراهيم حسين، مرجع سابق، ص110.

[3] - محمد حسنين عبد العال، الرقابة القضائية على قرارات الضبط الإداري، دار النهضة العربية، الطبعة الثانية، سنة 1991، ص4.

[4] - علي عمر حمدي، الاتجاهات الحديثة للقضاء في الرقابة على أعمال السيادة، دار النهضة العربية، 2007، ص2.

من تطابق الصرف للإعتمادات الممنوحة لكل من بنود الميزانية، وفي حالة التجاوز لابد من التأكد من الحصول على ترخيص سابق من الجهة المختصة، دون النظر إلى مدى تحقيق أهداف الميزانية العامة، أو آثارها الاقتصادية[1].

هي الرقابة على المستندات والسجلات والدفاتر المالية للتأكد من أن الموارد قد أنفقت في حدود الاعتمادات المخصصة لها وأنها سليمة ومطابقة للأرقام الواردة بالسجلات، فهي رقابة بالأساليب المحاسبية وقد تكون قبل الصرف أو بعده، وغاية هذا النوع من الرقابة هو التأكد من سلامة طرق الإنفاق وصحة لمستندات ويطلق عليها البعض الرقابة المحاسبية أو الرقابة التقليدية التي نشأت منذ ظهور حق الشعب في اعتماد الميزانية وبالتالي مراجعة حسابات تنفيذها واعتماد الحساب الختامي لهذا التنفيذ[2].

ثانيا: رقابة الأداء:

رقابة الأداء هي عبارة عن فحص مستقل وموضوعي وموثوق به لتعهدات الحكومة أو نظمها أو عملياتها أو برامجها أو أنشطتها أو مؤسساتها تعمل وفقا لمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية، وما إذا كان هناك مجال للتحسين[3]. ويقصد بمبدأ الاقتصاد الحد من تكاليف الموارد، ويجب أن تكون الموارد المستخدمة متوفرة في الوقت اللازم وبالكمية والنوعية المناسبتين وبأفضل الأسعار، أما مبدأ الكفاءة فهو استغلال الموارد المتاحة إلى أقصى حد ممكن، وهو يعنى بالعلاقة بين الموارد

---

[1] - فرج شعبان، مرجع سابق، ص104.

[2] – ايمان إبراهيم حسين، مرجع سابق، ص105.

[3] - المبادئ الأساسية لرقابة الأداء، المعيار 300، المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)، فيينا، النمسا، سنة 2016، ص6.

المستخدمة والمخرجات الناتجة من حيث الكمية والنوعية والوقت، أما مبدأ الفعالية فيقصد به تحقيق الأهداف المحددة والنتائج المرجوة.

يتمثل الهدف الرئيسي لرقابة الأداء في تعزيز الحوكمة الاقتصادية والفعالة والكفاءة بصورة بناءة، كما تساهم في تحسين المساءلة والشفافية.

هي عبارة عن تلك العمليات التي تقيس الأداء الجاري وتقوده إلى أهداف معينة محددة مسبقا، فهذه الرقابة تتطلب وجود أهداف محددة مسبقا لقياس الأداء الفعلي، وأسلوبا لمقارنة الأداء المحقق بالهدف المخطط لأنه على أساس نتائج هذه المقارنة يوجه الأداء بحيث يتفق مع الهدف أو المعيار المحدد لهذا الأداء من قبل، ويطلق عليها أيضا، رقابة تقييمية[1].

تكون الأهداف المسطرة في صورة خطة أو سياسة عمومية أو معيار أو قرار، حيث تمثل اللوائح المالية والقوانين وما تتضمنه من قواعد وضوابط، أهداف محددة مسبقا، ويكون تقدير وقياس الأداء بالاعتماد على النظم المحاسبية والبيانات والمعلومات والاحصائيات، يقوم بها أشخاص مؤهلين في ذلك، حيث يتم مقارنة الأداء المحقق بالأهداف لتحديد العيوب والانحرافات واتخاذ القرار مع تقديم نماذج للتنبؤ المستقبلي بالنتائج المحتملة.

الفرع الخامس: انواع الرقابة من حيث الجهة التي تتولى الرقابة:

تنقسم الرقابة بحسب المصدر أو الجهة التي تتولى الرقابة إلى رقابة داخلية ورقابة خارجية، تمارس الأولى من قبل الرؤساء والمشرفين والموظفين بدون تدخل من خارج السلطة التنفيذية الإدارية،

[1] – ايمان إبراهيم حسين، مرجع سابق، ص105.

وترتكز على كفاية الأداء ومشاكله في جميع الأجهزة الحكومية، أما الثانية من قيل المحاكم القضائية والسلطة التشريعية ومجلس المحاسبة[1] وغيرها كما سيوضح فيما يلي.

أولا: الرقابة الخارجية:

هي مجموعة من الإجراءات القانونية والإدارية والأجهزة الرقابية المتخصصة التي تؤسس خارج التنظيم المعين بهدف التأكد من كفاءة وفعالية الأداء المالي والإداري للمؤسسات العامة، وتنبثق الرقابة الخارجية من مبدأ التوازن والفصل المرن في السلطات ورقابتها على المصلحة والمسؤولية العامة خصوصا في مجال الإدارة المالية العامة، وتشمل الرقابة الخارجية الأجهزة التشريعية والقضائية والشعبية وديوان أو مجلس المحاسبة بالإضافة إلى البناء الدستوري والقانوني للإدارة العامة كمعيار رقابي عام[2].

ثانيا: الرقابة الداخلية:

نجد في أدبيات الفكر الإداري نماذج عديدة لأنظمة الرقابة الداخلية، فهناك من ربطها برقابة قياس المخرجات أو الإنتاجية وربطها بكلفة العمل، وإدارة الأهداف وتقدير البرامج وإدارة المشاريع التي تتميز بأنها وسائل ملموسة، وهناك من ربطها برقابة السلوك الذي تتحقق من قياس ساعات العمل وتقييم الأفراد بالإشراف المباشر وتقارير النشاطات الدورية أو الخاصة[3].

---

[1] - محفوظ برحماني، المالية العامة في التشريع الجزائري، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2015، ص161.

[2] – فرج شعبان، مرجع سابق، ص106.

[3] – عبد اللطيف قطيش، الإدارة العامة من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت–لبنان، 2013، ص151.

إذ أنها الرقابة التي تتم داخل السلطة التنفيذية نفسها، فهي رقابة ذاتية تمارسها الوحدات القائمة بالتنفيذ، وهي التي سنهتم بدراستها في بحثنا هذا، ويعتبر من قبيل الرقابة الداخلية[1]؛

- أدارة المراجعة على مستوى الوحدة،
- الرقابة على مستوى المصلحة أو المؤسسة أو الهيئات أو الشركات القابضة،
- رقابة الوزير التابع له الوحدة أو المصلحة،
- رقابة وزارة المالية أو بنك الجزائر على الوزارات والمصالح والوحدات والبنوك.

حيث يقوم بعض موظفي الحكومة بمراقبة الموظفين الآخرين وهي بهذا تشبه مهمة أقسام المراجعة في الشركات التجارية والصناعية فيعتبر من قبيل الرقابة الداخلية ما يقوم به الوزراء ورؤساء المصالح ومديرو الوحدات الحكومية من رقابة على مرؤوسيهم، وهي لذلك تسمى رقابة ذاتية أو إدارية[2].

نستنتج مما سبق أن الرقابة على الأموال العمومية تتعدد صورها وأنواعها، ولا يوجد خلاف حول الأهداف الرئيسية لها في ترشيد تسيير الأموال العمومية، ويبقى الاختلاف فقط في الأجهزة التي تمارسها ومدى صلاحيات كل منها والعمليات التي تقوم بها والسلطات الممنوحة لها وعلاقتها بأجهزة الرقابة الأخرى ومدى تطبيق توصياتها ومقترحاتها، كما تختلف الأجهزة الرقابة من دولة لأخرى حسب طبيعتها ودرجة تقدمها وتنظيمها واستقلاليتها.

---

[1] – ايمان إبراهيم حسين، مرجع سابق، ص109.

[2] - أحمد حنيش، دور الرقابة على الموازنة العامة في ترشيد الإنفاق العمومي، أطروحة دكتوراه، تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر3، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2015–2016، ص126.

الفصل الثاني:

نظم الرقابة الداخلية المعمول بها كوسيلة لترشيد تسيير الأموال العمومية

الفصل الثاني: نظم الرقابة الداخلية المعمول بها كوسيلة لترشيد تسيير الأموال العمومية:

لم تنص النصوص التنظيمية في متنها على الرقابة الداخلية صراحة، وإنما تناولتها من خلال مهام يمارسها سواء الآمر بالصرف أو المراقب المالي أو المحاسب العمومي أو المستخدمون المكلفون بذلك، ما عدا بالنسبة للصفقات العمومية التي تناولتها صراحة من خلال لجان فتح وتقييم العروض، والبنوك، والرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية بدون التفصيل فيها.

تناولت الأحكام التنظيمية الرقابة الداخلية للمؤسسات العمومية الاقتصادية والرقابة المالية المتمثلة في دور المراقب المالي والمحاسب العمومي في الرقابة القبلية، ثم ذهبت إلى الأحكام التنظيمية الخاصة بالرقابة اللاحقة التي يمارسها مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية بكل تعديلاتها ابتداء من سنة 1980، والأحكام التنظيمية الخاصة بمفتشية مصالح المحاسبة ثم مصالح الميزانية والمفتشية العامة للجمارك ثم مفتشية أملاك الدولة والحفظ العقاري[1].

نتناول هذا الفصل في مبحثين، نخصص الأول للرقابة الداخلية في المؤسسات العمومية التجارية والاقتصادية والبنوك، أما الثاني فنتناول فيه الرقابة الداخلية في الإدارات العمومية وجهود مجلس المحاسبة لإرسائها.

[1] - محمد سعيد بوسعدية، مرجع سابق، ص114.

المبحث الأول: الرقابة الداخلية في المؤسسات العمومية الصناعية والتجارية والاقتصادية والبنوك:

عمل المشرع الجزائري من خلال القانون 88-01 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية[1] إلى تدعيم الرقابة الداخلية، حيث نص على ضرورة تنظيم وتدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين أنماط سيرها وتسييرها بصفة مستمرة، وتخضع لتقييم دوري يقوم به جهاز مؤهل لهذا الغرض، وهو ما يعني أن نظام الرقابة الداخلية يكون مرنا ومتغيرا حسب النتائج المتوصل إليها من خلال التقارير، في سبيل تحقيق الفعالية والكفاءة والاقتصاد في التسيير ومجابهة النقائص والأخطار.

حيث يحظى نظام الرقابة الداخلية باهتمام متزايد، ولا سيما بعد الفضائح وحالات الإفلاس للعديد من الشركات، كما يرتكز نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من العناصر والمقومات التي تقوم على أساسها رقابة داخلية فعالة وسليمة[2].

في مجال البنوك هناك العديد من أمثلة الانهيارات التي كانت بسب الخلل في أحكام الرقابة الداخلية، مثل مصرف "بارنج" الشهير الإنجليزي الذي كان عمره أكثر من قرن من الزمان وقت انهياره سنة 1995، وكان ذلك بسبب بلوغهم مستوى عدم القدرة على الدفع وانخفاض مستوى السيولة، وعلى المستوى المحلي شهدت الجزائر إفلاس بنوك تعتبر من أكبر البنوك التجارية مثل بنك الخليفة وبنك الصناعة والتجارة الجزائري.

---

[1] - المادة 40 من القانون رقم 88-01 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، ج ر عدد 2 المؤرخة في 13 جانفي 1988، ملغى.

[2] - بلال شيخي، كهينة شاوشي، فعالية التشريعات الجزائرية في إرساء ضوابط الرقابة الداخلية في البنوك، مجلة أبعاد اقتصادية، المجلد 8، العدد 1، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، جويلية 2018، ص 267-285.

كما منح المشرع للمفتشية العامة للمالية من خلال المادة الثانية من المرسوم التنفيذي رقم 09-96 المؤرخ في 22 فبراير 2009 المحدد شروط وكيفيات رقابة وتدقيق المفتشية العامة للمالية لتسيير المؤسسات العمومية الاقتصادية، حق رقابة سير الرقابة الداخلية وهياكل التدقيق الداخلي[1].

لدراسة هذا المبحث، تم تقسيمه إلى مطلبين، نتناول في الأول الرقابة الداخلية في المؤسسات العمومية التجارية والاقتصادية، وفي المطلب الثاني الرقابة الداخلية في البنوك والمؤسسات المالية.

المطلب الأول: الرقابة الداخلية في المؤسسات العمومية التجارية والاقتصادية:

منح المشرع الجزائري من خلال الإصلاحات استقلالية أكبر للمؤسسات الاقتصادية في تسييرها واتخاذ القرارات المناسبة في كل المواضيع التي تمس استمراريتها واستقرارها وتطورها، حيث عمل على تعزيز الرقابة الداخلية مقابل الرقابة الخارجية التي تمارس على الإدارات العمومية، لإعطائها أكبر حرية ولتشجيعها على الدخول للسوق وميدان المنافسة لما يتطلبه ذلك من مرونة وسرعة في اتخاذ القرارات، كذلك، لتفادي الإجراءات البيروقراطية للرقابة الخارجية وطول معالجتها، من أجل تحقيق الأرباح، كما سن القواعد القانونية والجزاءات المترتبة على التلاعبات بأموالها.

للمؤسسات العمومية أملاك خاصة بها، لها حقوق وعليها واجبات، تخضع لرقابة خاصة لمساهمة الدولة فيها، الرقابة تكون إما رقابة داخلية أو وصائية أو رقابة نتيجة المساهمة في أغلبية راس المال، أو رقابة مختلطة[2].

تسمى كذلك المرافق العمومية الصناعية والتجارية، ولكن يقول الأستاذ بوسماح، إن المرفق العمومي الاقتصادي في الجزائر هو أوسع مجالا من المرفق العمومي التجاري والصناعي

---

[1] - المرسوم التنفيذي رقم 09-96 المؤرخ في 22 فبراير 2009 المحدد شروط وكيفيات رقابة وتدقيق المفتشية العامة للمالية لتسيير المؤسسات العمومية الاقتصادية، ح ر عدد 14.

[2] - André de Laubadère, Yves Gaudemet, Traite de droit administratif, tome1, 16ème édition, L.G.D.J, Paris, 2002, p.292.

الفرنسي، فبالإضافة أنه صناعي وتجاري، فإن المرفق العمومي الاقتصادي هو كذلك ثقافي وصحي واجتماعي[1].

تمارس الرقابة الداخلية في المؤسسات كل من الجمعية العامة وأجهزة الإدارة، والتي سنفصل في مهامها فيما يلي:

الفرع الأول: رقابة الجمعية العامة:

تعتير الجمعية العامة في المؤسسات الاقتصادية الهيئة السيادية لما تتمتع به من سلطات وصلاحيات التي أقرتها القوانين المتعلقة بها. حيث تمارس الجمعيات العامة الصلاحيات التي يخولها إياها القانون والقانون الأساسي للمؤسسة العمومية الاقتصادية المعنية[2]. وتتمثل صلاحياتها في الاشراف والمراقبة على المؤسسات، حيث تمارس رقابتها على جميع الأعمال والتصرفات التي تقوم بها الإدارة المسيرة.

كما تصادق الجمعية العامة على التقرير الصادر عن عمليات السنة المالية وإجراء الجرد وحساب الاستغلال العام وحساب النتائج ولا يجوز عقد أي اتفاقية بينها وبين أحد القائمين بإدارتها سواء كان بصورة مباشرة أو غير مباشرة، إلا باستئذانها مسبقا بعد تقديم تقرير مندوب الحسابات، ويمنع عليهم كذلك أن يعقدوا قروضا أو أن يفتحوا حسابا جار[3]، وهي عبارة عن ضمانات لرقابة فعالة على المؤسسات.

---

[1] - ناصر لباد، القانون الإداري، الجزء الثاني– النشاط الإداري، الطبعة الأولى، مطبعة SARP دالي إبراهيم، الجزائر، سنة2004، ص126.

[2] - المادة 24 من القانون رقم 88–01، مرجع سابق.

[3] - الأمر رقم 75–59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم، ج ر عدد 101 المؤرخة في 19 ديسمبر 1975.

بالتالي فإن وضع فإن وضع التقرير المتضمن العمليات الداخلية عي نوع من المساءلة التي يخضع لها مسيرو المؤسسات الاقتصادية، كما أن عدم جواز عقد أي اتفاقية بصفة نهائية إلا بعد استئذان الجمعية العامة يعتبر من الضوابط الداخلية التي ينبغي عدم تجاوزها وإلا كانت باطلة، وفي الغالب تكون كل الإجراءات والضوابط محررة في دليل للإجراءات ومصادق عليها قبل دخولها حيز التطبيق.

غير أن هذه الرقابة تعتبر شكلية أحيانا وفي العديد من المؤسسات العمومية في الجزائر لعدم وجود استقلالية حقيقية لها عن الوزارات الوصية التي تتدخل في تسييرها وتفرض قراراتها، خاصة وأن أعضاء الجمعية العامة يتم اختيارهم من طرف الوصاية بحكم علاقاتهم بها.

الفرع الثاني: رقابة أجهزة الإدارة:

تتولى إدارة المؤسسات العمومية الاقتصادية سلطتان، سلطة تقريرية يتولاها مجلس الإدارة وسلطة تنفيذية يرأسها رئيس مدير عام أو مدير عام، ومجلس الإدارة هو السلطة المهيمنة على شؤون المؤسسة العمومية وتصريف أمورها ووضع السياسة العامة التي تسير عليها ويسهر على تنفيذها[1].

بعد الجمعية العامة، تعتبر أجهزة الإدارة هي الهيئة الثانية للرقابة الداخلية، وتتمثل في مجلس الإدارة الذي يتولى إدارة المؤسسات الاقتصادية، والمتكون من سبعة أعضاء كحد أدنى واثني عشر عضوا كحد أقصى من بينهم عضوان ممثلان للعمال بقوة القانون ينتخبون من قبل العمال[2].

تشكيلة مجلس الإدارة تتكون غالبا من ممثلين من الجماعة التي تنتمي إليها، من شخصيات مؤهلة ومن ممثلي العمال أحيانا، يضمن مدير المؤسسة العمومية تنفيذ مداولات المجلس[1].

---

[1] - عبد اللطيف قطيش، مرجع سابق، ص254.

[2] - المادة 26 من القانون رقم 88-01، مرجع سابق.

يتمتع بعدة صلاحيات منها ما هو ذو صبغة إدارية استراتيجية على غرار تحديد القرار واختيارات المؤسسة وضمان مراقبة على متوسط المدى وإبداء رأيه بالسياسة العامة للمؤسسة، وما هو ذو صبغة يومية على غرار التزام المدير بمسؤوليته ومراقبة نشاطات أعضاء التسيير في المؤسسة ويراقب نتائجها[2].

كما أنه الهيئة المخولة بانتخاب وعزل رئيس مجلس الإدارة أو المدير العام وكذا المكلفين بتسيير المؤسسة، حيث ينتخب مجلس الإدارة من بين أعضائه رئيسا له ويحدد أجره، ويمكن إعادة انتخابه بعد نهاية مدة نيابته[3].

كما ألزم المشرع المؤسسة العمومية الاقتصادية من خلال المادة 55 من القانون رقم 88-01 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، عندما تكون مؤهلة قانونا لتسيير مباني عامة أو جزء من الأملاك العامة الاصطناعية، على ضمان تسيير الأملاك العامة طبقا للتشريع الذي يحكم الأملاك العامة، وفي هذا الإطار، يتم التسيير طبقا لعقد إداري للامتياز ودفتر الشروط العامة، وتكون المنازعات المتعلقة بملحقات الأملاك العامة من طبيعة إدارية.

مما سبق نلاحظ أن الرقابة الداخلية تمارس من قبل ثلاثة أجهزة حسب الصلاحيات الممنوحة لكل منها، ولا يتجاوز أي جهاز صلاحيات جهاز آخر وإلا وقعت قراراته في حكم البطلان، وأعلى جهاز يمكن أن يسمح أو يمنع القيام بأي مبادرة أو قرار ذو أهمية هي الجمعية العامة، تبعا للصلاحيات الواسعة الممنوحة له، وتعد السلطة التنفيذية هي السلطة الأدنى التي تمارس الرقابة الداخلية على المؤسسة، والتي لا تطبق قراراتها إلا بعد موافقة الأجهزة الأعلى منها، غير أنها

---

[1] - Martine Lombard, Droit administratif, 4ème édition, éditions DALLOZ, paris, 2001, p173.

[2] - ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، الطبعة الثانية، الجزائر، سنة 1998، ص234.

[3] - المواد 635 و636 من القانون التجاري، مرجع سابق.

تعتبر الحلقة المهمة لوجودها في الميدان والأدرى بجوانب التسيير والعقبات، والتي هي مصدر كل المبادرات ومشاريع القرارات الهامة في حياة المؤسسة.

المطلب الثاني: الرقابة الداخلية في البنوك والمؤسسات المالية:

بما أن نظم الرقابة الداخلية ترتبط ارتباطا وثيقا بإدارة المخاطر أو مواجهتها، فإن البنوك هي أكثر المؤسسات التي يمكن أن تواجه المخاطر، وما يهمنا أكثر، هي البنوك العمومية، لذلك، وبسبب الفضائح المالية المسجلة في السنوات الماضية، فقد اعتمد بنك الجزائر على المبادئ التي أتت بها لجنة بازل للرقابة المصرفية في اعداد نظامه البنكي للرقابة الداخلية، هذه اللجنة تأخذ بعين الاعتبار كل المخاطر المصرفية على غرار خطر القرض، خطر التركيز، معدل الفائدة الإجمالي، خطر التسوية، مخاطر السوق، مخاطر السيولة، الخطر القانوني، خطر عدم المطابقة وخطر العمليات.

يشترك كل من الإطار المتكامل للرقابة الداخلية الذي سندرسه في الباب الثاني، الذي وضعته لجنة رعاية المؤسسات COSO ونظام الرقابة الداخلية الذي أصدره بنك الجزائر في نفس الأهداف والخطوط، حيث يهدف هذا الأخير إلى ضمان التحكم في النشاطات والحفاظ على الأصول إلى جانب الاستعمال الفعال للموارد وتحقيق الكفاءة والمطابقة مع القوانين واحترام الإجراءات الداخلية وموثوقية المعلومات المالية في البنوك والمؤسسات المالية، وهذا ما يعبر عنه إطار "كوزو COSO" بالامتثال للقوانين واللوائح المعمول بها وتحقيق دقة التقارير.

حيث أصدر بنك الجزائر من خلال النظام رقم 11-08 نظامه المتعلق بالرقابة الداخلية للبنوك والمؤسسات المالية[1] والذي يهدف إلى تحديد مضمون المراقبة الداخلية التي يجب على البنوك والمؤسسات المالية وضعها تطبيقا للمادتين 97 مكرر و97 مكرر 2 من الأمر رقم 03-11 المتعلق بالنقد والقرض[2].

حيث أن المادة 97 مكرر من الأمر السابق الذكر تلزم البنوك والمؤسسات المالية ضمن الشروط المحددة بموجب نظام يصدره مجلس النقد والقرض بوضع جهاز رقابة داخلي ناجع يهدف الى التأكد على الخصوص من:

- التحكم في نشاطاتها والاستعمال الفعال لمواردها؛
- السير الحسن للمسارات الداخلية، ولا سيما تلك التي تساعد على المحافظة على مبالغها وتضمن شفافية العمليات المصرفية ومصادرها وتتبعها؛
- صحة المعلومات المالية؛
- الأخذ بعين الاعتبار، بصفة ملائمة، مجمل المخاطر بما في ذلك المخاطر العملية.

أما المادة 97 مكرر 2 فإنه يلزم من خلالها البنوك والمؤسسات المالية، ضمن الشروط المحددة بموجب النظام 11-08 الذي يصدره مجلس النقد والقرض، بوضع جهاز رقابة المطابقة ناجع، يهدف إلى التأكد من مطابقة القوانين والتنظيمات واحترام الإجراءات.

---

[1] - النظام رقم 11-08 المؤرخ في 28 نوفمبر 2011 المتعلق بالرقابة الداخلية للبنوك والمؤسسات المالية، ج ر عدد 47 المؤرخة في 29 غشت سنة 2012.

[2] - الأمر رقم 10-04 المؤرخ في 26 أوت 2010، المعدل والمتمم للأمر رقم 03-11 المتعلق بالنقد والقرض، ج ر عدد 50 المؤرخة في 01 سبتمبر 2010.

يؤدي عدم احترام الالتزامات المذكورة بالمادتين أعلاه وإلى تطبيق الإجراء المنصوص عليه في المادة 114 من الأمر رقم 03-11 المتعلق بالنقد والقرض، إما إلى:

- الإنذار أو التوبيخ؛
- المنع من ممارسة بعض العمليات وغيرها من أنواع الحد من ممارسة النشاط؛
- التوقيف المؤقت لمسير أو أكثر مع تعيين قائم بالإدارة مؤقتا أو عدم تعيينه؛
- إنهاء مهام شخص أو أكثر من هؤلاء الأشخاص أنفسهم مع تعيين قائم بالإدارة مؤقتا أو عدم تعيينه؛
- سحب الاعتماد، كما يمكن أن تقضي بعقوبة مالية تكون مساوية على الأكثر للرأسمال الأدنى الذي يلزم البنك أو المؤسسة المالية بتوفيره.

تتشكل الرقابة الداخلية للبنوك والمؤسسات المالية من مجموع العمليات والمناهج والإجراءات التي تهدف على الخصوص الى ضمان بشكل مستمر ما يلي[1]:

- التحكم في النشاطات؛
- السير الجيد للعمليات الداخلية؛
- الأخذ بعين الاعتبار بشكل ملائم جميع المخاطر بما فيها المخاطر العملياتية؛
- احترام الإجراءات الداخلية؛
- المطابقة مع الأنظمة والقوانين؛
- الشفافية ومتابعة العمليات المصرفية؛
- موثوقية المعلومات المالية؛

[1] - المادة 3 من النظام رقم 11-08، مرجع سابق.

- الحفاظ على الأصول؛
- الاستعمال الفعال للموارد.

بالتالي يلاحظ أن كل إجراءات الرقابة الداخلية تهدف إلى تحقيق نفس الأهداف التي يُعتمد عليها في ترشيد تسيير الأموال العمومية لميزانية الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية الإدارية والمحافظة عليها، مع التأكيد على العمليات المصرفية بصفة خاصة وهي العمليات التي تهيمن على أعمال ونشاط البنوك والمؤسسات المالية، وعليه فإنها تعتمد على نفس المبادئ لتحقيق نفس الأهداف رغم اختلاف طبيعة الأنشطة.

لتفصيل إجراءات الرقابة الداخلية المفروضة على البنوك والمؤسسات المالية، نتناول في الفرع الأول مكونات الجهاز في هذه المؤسسات، وفي الفرع الثاني إجراءات مكافحة تبييض الأموال وإرساء قواعد الحوكمة فيها.

الفرع الأول: مكونات جهاز الرقابة الداخلية للبنوك والمؤسسات المالية:

كما فرض هذا النظام على البنوك والمؤسسات المالية أن يحتوي جهاز الرقابة الداخلية الذي ينبغي عليها أن تضعه، خصوصا، على ما يلي[1]:

أولا: نظام رقابة العمليات والاجراءات الداخلية:

يهدف هذا النظام في ضمان الأمن والموثوقية والتقصي وخصوصا الى[2]:

---

[1] - المادة 4 من النظام رقم 11-08، مرجع سابق.

[2] - المادة 6 من نفس المرجع.

- التأكد من مطابقة العمليات المنجزة والإجراءات الداخلية المستعملة، للأحكام التشريعية والتنظيمية وللمعايير والأعراف المهنية والأخلاقية وكذا لتوجيهات هيئة المداولة ولتعليمات الجهاز التنفيذي؛
- التأكد من الاحترام الصارم للإجراءات الداخلية المتبعة في اتخاذ القرار والمتبعة في اتخاذ المخاطر مهما كانت طبيعتها وكذا تطبيق معايير التسيير المحددة من الجهاز التنفيذي؛
- التأكد من نوعية المعلومات المحاسبية والمالية، سواء كانت موجهة للجهاز التنفيذي أو لهيئة المداولة أو مرسلة لبنك الجزائر أو للجنة المصرفية أو موجهة للنشر؛
- رقابة ظروف تقييم المعلومات المحاسبية والمالية وتسجيلها وحفظها وتوفرها، خصوصا، مع ضمان سير التدقيق المذكور في النظام؛
- التأكد من نوعية أنظمة الإعلام والاتصال؛
- التأكد من تنفيذ الإجراءات التصحيحية المقررة في آجال معقولة.

يتضمن هذا العنصر نظام رقابة العمليات والإجراءات الداخلية، ويحرص على الوظيفتين الآتيين[1]:

- رقابة دائمة للمطابقة والأمن والمصادقة على العمليات المحققة، وكذا احترام كل التوجيهات والتعليمات والاجراءات الداخلية والتدابير المتخذة من البنك والمؤسسة المالية، خصوصا تلك المتعلقة بمراقبة المخاطر المرتبطة بالعمليات؛
- رقابة دورية لانتظام وأمن العمليات واحترام الإجراءات الداخلية وفعالية الرقابة الدائمة ومستوى الخطر الممكن التعرض له فعلا وأخيرا فعالية وملاءمة أجهزة التحكم في المخاطر مهما كانت طبيعتها.

[1] - المادة 6 من النظام رقم 11-08، مرجع سابق.

بالتالي، ألزم النظام رقم 11-08 لتجسيد العنصرين المذكورين أعلاه إلى ضمان رقابة دائمة للعمليات من طرف أعوان مخصصين لهذه الوظيفة، وممارسة رقابة دورية من طرف أعوان مخصصين غير مكلفين بالرقابة الدائمة، ويقدمون تقريرا عن ممارسة مهامهم.

كما فرض هذا النظام الاستقلالية أو الفصل بين الوحدات المكلفة بمباشرة العمليات والوحدات المكلفة بالمصادقة عليها، خصوصا العمليات المحاسبية منها، وهذا تطبيقا لمبدأ الفصل بين الوظائف، وكذا استقلالية الأعوان المكلفين بالرقابة وإلحاقهم بأعلى مستوى في التسلسل الهرمي مع تزويدهم بالوسائل الكافية، مع وجوب إعداد برنامج للرقابة الدورية لتشمل مجموع النشاطات بصفة كافية.

أكثر من ذلك، فرض النظام على البنوك والمؤسسات المالية وضع جهاز لرقابة خطر عدم المطابقة، ويتمثل هذا الخطر في عدم احترام القواعد الخاصة بنشاط المصارف والمؤسسات المالية سواء كانت القواعد تشريعية أو تنظيمية أو معايير مهنية وأخلاقية أو تعليمات الجهاز التنفيذي المتخذ تنفيذا لتوجيهات هيئة المداولة، وينشأ عن ذلك، خطر العقوبة القضائية أو الإدارية أو التأديبية وخطر الخسائر المالية المعتبرة أو المساس بالسمعة.

كما أوجب على المكلفين برقابة المطابقة، بعد قيام البنك أو المؤسسة المالية بتحليل مخاطر المنتجات الجديدة المطروحة، التأكد بأن هذا التحليل قد تم وأنجز بشكل صارم، كما أوجب عليهم التأكد من وضع إجراءات قياس المخاطر الناجمة عن هذه المنتجات الجديدة وتحديدها ورقابتها وتأقلمها الضروري مع الإجراءات القائمة والمصادقة عليها، وبشكل خاص، تلك المتعلقة بالإجراءات المحاسبية والمعالجات المعلوماتية والمراقبة الدائمة وإبداء الرأي فيها كتابيا[1].

[1] - المادة 25 من النظام رقم 11-08، مرجع سابق.

ثانيا: نظام المحاسبة ومعالجة المعلومات:

بالنسبة إلى نظام المحاسبة، في هذا المجال، ألزم النظام البنوك والمؤسسات المالية باحترام الأحكام التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي، ولا سيما أنظمة مجلس النقد والقرض وتعليمات بنك الجزائر، يقابل هذا العنصر مكون المعلومات والاتصالات في الإطار المتكامل لنموذج "كوزو".

حيث فرض على النظام الذي يتم تأسيسه ضمان وجود مجموعة من الإجراءات، فيما يخص المعلومات الواردة في الحسابات والبيانات المالية، تسمى مسار التدقيق، هذه الأخيرة تسمح بإعادة تشكيل العمليات حسب التسلسل الزمني، مع إثبات كل معلومة بواسطة وثيقة أصلية، وإثبات أرصدة الحسابات عند تواريخ إقفالها عن طريق البيانات المناسبة (الجرد المادي، تجزئة الأرصدة، بيانات المقاربة، التأكيد أمام الجهات الأخرى.

كما أن عليها، دائما من خلال ماورد في النظام 11-08، التأكد من شمولية ونوعية وموثوقية المعلومات المحاسبية وكذا مناهج التقييم والتسجيل المحاسبي من خلال الرقابة الدورية لملاءمة المخططات مع الأهداف العامة ومطابقتها لقواعد التسجيل المحاسبي المعمول بها، والقيام بمقاربة شهرية على الأقل، بين النتائج التي تم حسابها للتسيير العملياتي والنتائج المدرجة في الحسابات، مع احترام قواعد التقييم المعمول بها، كما يجب أن تكون الفوارق المعاينة قابلة للتعرف عليها وتحليلها.

أما بالنسبة لرقابة أنظمة المعلومات، فيجب على هذه الأخيرة أن تسمح بالتأكد من تقييم مستوى أمن أنظمة المعلومات بشكل دوري، وعند الاقتضاء تجرى التصحيحات الخاصة بهذه الأنظمة، والتأكد من توفر إجراءات النجدة الخاصة بالمعلوماتية في إطار مخطط استمرارية

النشاط قصد ضمان متابعة الاستغلال، والحفاظ على سرية ونزاهة المعلومات. مع العلم أن رقابة أنظمة المعلومات تمتد إلى الحفاظ على المعلومات والوثائق الخاصة بالتحاليل والبرمجة وبتنفيذ المعالجات.

ثالثا: أنظمة قياس المخاطر والنتائج[1]:

كما جاء به الإطار المتكامل للرقابة الداخلية "كوزو" في مكوناته المتمثل في تقييم المخاطر، فرض النظام رقم 11-08 كذلك من خلال المادة 37 منه على البنوك والمؤسسات المالية لمواجهة المخاطر المحتملة، بوضع أنظمة واجراءات لقياس وتحليل المخاطر وتقديرها بطريقة استشرافية، وتكييفها مع طبيعة وحجم عملياتها بغرض تفادي مختلف أنواع المخاطر التي تتعرض لها خلال انجاز هذه العمليات، خاصة مخاطر القرض والتركيز والسوق ومعدل الفائدة الإجمالي والسيولة والتسوية وعدم المطابقة وكذا الخطر العملياتي، كما أوجب عليها تقييم نتائج عملياتها بانتظام.

كما يجب أن تسمح الأنظمة والاجراءات بحيازة خريطة المخاطر (cartographie des risques) التي تحدد وتقيم مجموع المخاطر التي يمكن التعرض لها بالأخذ بالحسبان طبيعة الأنشطة التي تمارسها ومحيطها الخارجي، والإجراءات التي يتم اتخاذها للحد من المخاطر عن طريق تدعيم أنظمة الرقابة الداخلية.

وعلى سبيل المثال، يجب أن يأخذ تقييم مخاطر القرض بعين الاعتبار، العناصر التي تتعلق بالوضعية المالية للمستفيد من القرض وقدرته على السداد، والضمانات المحصل عليها، وكذا آخر الوثائق المحاسبية والمالية بالنسبة للمؤسسات أو الشركات.

---

[1] - المادة 37 من النظام رقم 11-08، مرجع سابق.

رابعا: أنظمة المراقبة والتحكم في المخاطر:

أوجب كذلك النظام رقم 11-08 المتعلق بالرقابة الداخلية على البنوك والمؤسسات المالية التزود بالوسائل الملائمة من أجل التحكم في المخاطر العملياتية، وهو ما يقابل مكون الرقابة في الإطار المتكامل لنموذج "كوزو"، وركز بصفة خاصة على المخاطر التي يمكن أن تؤدي إلى توقف أنشطتها الأساسية أو التي يمكن أن تمس بسمعتها، ولذلك، وجب عليها وضع الخطط لضمان استمرار نشاطها والتأكد من أنظمتها المعلوماتية، وتسجيل كافة حالات التقصير في احترام الإجراءات الداخلية والغش أو محاولات الغش وكل اختلال في النظام.

خامسا: نظام حفظ الوثائق والارشيف[1]:

يعد هذا العنصر كذلك من أهم عناصر الرقابة الداخلية التي نص عليها النظام رقم 11-08، حيث أشار إلى إعداد دلائل الإجراءات المتعلقة بنشاطاتها، وهو ما يسهل على مستخدميه الرجوع إليها عند كل حاجة، حيث أنها تسطر وتبين مراحل كل العمليات والأنشطة، مما يساعد على تجنب تجاوز أي مرحلة أو تسجيل خطأ في الإجراءات، حيث أوجب أن تحدد هذه الدلائل على الأقل، كيفيات التسجيل، والمعالجة واسترداد المعلومات، والخطط المحاسبية وإجراءات مباشرة العمليات، مما يسمح للمستخدمين بالإلمام بكل التفاصيل مع مرور الوقت وإعادة تنفيذ كل عملية بدون أخطاء.

[1] - المادة 62 من النظام رقم 11-08، مرجع سابق.

حيث حددت المادة 62 من النظام رقم 11-08 مجموع الوثائق التي ينبغي إعدادها، والتي ينبغي أن تخدد بدقة الوسائل الموجهة لضمان السير الحسن لجهاز الرقابة الداخلية، والتي تمثلت فيما يلي:

- مختلف مستويات المسؤولية والتفويضات الممنوحة؛
- المهام المخولة والسائل المخصصة لسير أنظمة الرقابة؛
- القواع التي تضمن استقلالية أجهزة الرقابة الداخلية؛
- الإجراءات المتعلقة بأمن أنظمة المعلومات والاتصال؛
- وصف أنظمة قياس المخاطر؛
- وصف أنظمة المراقبة والتحكم في المخاطر؛
- وصف الأجهزة المتعلقة باحترام المطابقة للقوانين والتنظيمات والقواعد الداخلية؛
- كيفيات تكوين وحفظ الأرشيف المادي والإلكتروني.

النقطة الأخيرة تعتبر من أبجديات أي عمل إداري ليس خاصا بالبنوك والمؤسسات المالية، حيث أن التحكم الجيد في حفظ الوثائق من إمكانية الرجوع إليها عند كل حاجة، لا سيما بمناسبة أعمال الرقابة سواء الداخلية أو الخارجية منها، وإمكانية الاعتماد عليها في إعداد الدراسات أو تقديمها للباحثين في المجال لما تكونه من رصيد مادي ذو أهمية بالغة.

على إثر ذلك كذلك، ألزم النظام السابق الذكر بوضع الرصيد الوثائقي المكون تحت تصرف هيئة المداولة، ومحافظي الحسابات بمناسبة إعداد تقاريرهم والمصادقة على الحسابات، وإلى اللجنة المصرفية ومفتشي بنك الجزائر، ولجان التدقيق.

الفرع الثاني: الإجراءات المتعلقة بمكافحة تبييض الأموال وإرساء قواعد الحوكمة في البنوك والمؤسسات المالية:

أجبر كذلك النظام رقم 11-08 البنوك والمؤسسات المالية في إطار نظام الرقابة الداخلية، وضع مجموعة من الإجراءات الداخلية التي تعمل على كبح عمليات تبييض الأموال وتمويل الإرهاب، ويمكن مناقشة هذه الإجراءات في العنصرين التاليين[1]:

أولا: الاجراءات المتعلقة بالوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب ومكافحتهما:

فرض النظام رقم 11-08 على البنوك والمؤسسات المالية في إطار الوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب ومكافحتهما، وضمن جهاز رقابة المطابقة المذكور آنفا، وضع تنظيم وإجراءات وتوفير الوسائل التي تسمح باحترام الأحكام القانونية والتنظيمية المطبقة ولهذا ألزمها بما يلي:

- ضمان معرفة زبائنها والعمليات التي يقومون بها بشكل صارم، ولتحقيق ذلك، تقوم البنوك بإعداد معايير داخلية تحدد سياسة قبول الزبائن الجدد، وإجراءات تحديد هوية الزبائن والتأكد من الوثائق المقدمة، وكذا تحدد تصنيف زبائنها بالنظر إلى مخاطر تبييض الأموال وتمويل الإرهاب؛
- جمع المعلومات حول مراسليهم البنكيين وضمان خضوع هؤلاء المراسلين على الخصوص لرقابة السلطات المختصة، وتعاونهم في إطار جهاز وطني لمكافحة تبييض الأموال وتمويل الارهاب؛

[1] - المادة 29 من النظام رقم 11-08، مرجع سابق.

- السهر على التحديد الدقيق لهوية الآمر بالعملية والمستفيد من التحويلات الإلكترونية بالإضافة الى عنوانيهما؛
- المراقبة باستعمال الأجهزة المناسبة لحركات الأوامر أو لصالح زبائنهم لكشف أنواع العمليات والمعاملات غير النموذجية أو غير العادية أو دون مبرر اقتصادي، ويجب أن تتكيف هذه المراقبة مع المخاطر التي يمكن التعرض لها لاسيما فيما يتعلق بطبيعة الزبائن أو العمليات المنجزة؛
- حيازة أنظمة إنذار تسمح لجميع الحسابات استكشاف العمليات والنشاطات التي تثير حسب طبيعتها، شبهة تبييض الأموال أو تمويل الارهاب، ولذلك أوجب على البنوك والمؤسسات المالية فيما يخص هذه العمليات، الاستعلام حول مصدر الأموال ووجهتها ومحل العملية وهوية القائمين بها، وتحتفظ بأثر الإجراءات المتخذة.
- الاحتفاظ طبقا بالوثائق والمستندات المتعلقة بتحديد هوية الزبائن ومعرفتهم، وتلك الخاصة بالتدابير المحققة فيما يتعلق بالمعاملات أو العمليات المكشوف عنها من قبل أنظمة الإنذار أو الإخطار بالشبهة، وجميع الوثائق والمستندات المتعلقة بالعمليات المقيدة على الحسابات؛
- وضع برنامج تكوين دائم يسمح بتحضير المستخدمين على معرفة أجهزة مكافحة تبييض الأموال وتمويل الإرهاب؛
- تحديد معايير أخلاقيات المهنة والاحترافية في مجال الإخطار بالشبهة في وثيقة وإطلاع جميع المستخدمين على هذه الوثيقة.

ثانيا: إرساء قواعد الحوكمة في البنوك والمؤسسات المالية:

اعتمد القائمون على إعداد النظام 11-08 على نفس المبادئ المعمول بها والمتفق عليها من قبل المنظمات الدولية التي تُعنى بالرقابة الداخلية، حيث أوجب هذا الأخير من خلال المادة 64 منه، في إطار إرساء قواعد الحوكمة، على كل مستخدم أن يدرك دوره في جهاز الرقابة الداخلية وأن يشارك فيه بفعالية، كما أوقع المسؤولية على البنوك والمؤسسات المالية في تقييم فعالية جهاز الرقابة الداخلية واتخاذ كل الإجراءات التصحيحية، والسهر على تطوير القواعد الأخلاقية أو الأخلاق المهنية والنزاهة وترسيخ ثقافة الرقابة داخلها[1].

المبحث الثاني: الرقابة الداخلية في الإدارات العمومية وجهود مجلس المحاسبة لإرسائها:

مبتغى الرقابة الداخلية في الإدارات والمؤسسات العمومية بمختلف أنواعها هو الوقاية والزجر والعقوبة من كل ممارسات الغش والأفعال غير القانونية وغير الشرعية ومنعها وتوقيع العقاب على مرتكبيها في حالة حدوثها، كما تقف على التأكد من الالتزام بالقوانين والتنظيمات المعمول بهما وبإجراءات وتدابير عقلنة تسيير الميزانية وترشيدها وعدم الإسراف والتبذير.

كما تسمح عمليات الرقابة الممارسة من قبل الأشخاص والأجهزة المكلفة برقابة استعمال الوسائل والأموال قبر صرفها، من الحفاظ عليها ومن مدى صحة وشرعية النفقات وتحصيل الإيرادات، كما تسمح مهام مجلس المحاسبة من خلال عمليات ومهام التقييم والرقابة من مدى وجود وتطبيق إجراءات الرقابة الداخلية التي تسمح بتحقيق الأهداف المسطرة، طبقا للمعايير المعمول بها عالميا،

---

[1] - المادة 64 من النظام رقم 11-08، مرجع سابق.

واستباقا لإجراءات المحاسبة التي يتم التحضير للعمل بها قريبا، والتي ستمنح أهمية بالغة للرقابة الداخلية.

لذلك، سنتناول في المطلب الأول الرقابة الداخلية التقليدية المعمول بها حاليا في الإدارات العمومية، وفي المطلب الثاني، سنتطرق إلى تقديم مجهودات مجلس المحاسبة في إرساء نظم الرقابة الداخلية بها، من خلال أمثلة وحالات وأرقام واقعية مستخرجة من مختلف تقاريره الرقابية التي مست العديد من القطاعات الوزارية والهيئات الواقعة تحت وصايتها.

المطلب الأول: الرقابة الداخلية في الإدارات العمومية:

ترتكز الرقابة الداخلية التقليدية بشكل أساسي على رقابة العمليات المالية (الالتزام وإجراءات الدفع والإجراءات المحاسبية والبيانات المالية)، ولا تهتم لا بأداء العمليات ولا بمعالجتها، ويتمثل دور هذه الرقابة في التحقق حصريًا من تنفيذ القوانين والتنظيمات المعمول بهما (رقابة النظامية)، يُعاقب على الانحراف إما بالرفض أو بالإلغاء، أو بعقوبة مناسبة في حالة المخالفة، من حيث المبدأ، هذا النظام يهدف إلى تقليل الأخطاء والمخالفات من خلال عمليات التحقق المتبادلة والمراجعة، غير أن الواقع مختلف تمامًا، إنه يتسبب في حدوث تعقيدات إدارية عن طريق زيادة مستويات الرقابة دون داعٍ ودون تقليل المخالفات أو سوء الاستعمال[1].

رغم أن أنواع الرقابة التي سنتناولها ليست كلها داخلية بمعناها الكامل وحسبما هو متعارف إليه كرقابة المراقب المالي والمحاسب العمومي، إلا أن كل المبادئ التي تعتمد عليها هي من مبادئ

[1] - Serge B.BATONON, Les systèmes financiers publics des états de l'union économique et monétaire Ouest-Africaine (UEMOA) à l'épreuve de la nouvelle gouvernance financière publique, thèse de doctorat en droit public, école doctorale de droit public et fiscal, université Paris 1 PANTHEON SORBONNE, France, 2016, p.97.

الرقابة الداخلية حسب المعايير الدولية، وتمارس فقط من قبل أعوان تابعين لوزارة المالية، وما هي إلا تكملة لعمليات الرقابة التي يمارسها الآمر بالصرف قبل صرف النفقة، لضمان لشرعيتها.

قسمنا هذا المطلب إلى أربعة فروع، سندرس في الفرع الأول الرقابة الداخلية أثناء تنفيذ الميزانيات العمومية وفي الفرع الثاني الرقابة الداخلية في الصفقات العمومية، ثم في الفرع الثالث، الرقابة الداخلية على الأملاك، وفي الفرع الرابع، رقابة المفتشيات العامة للوزارات.

الفرع الأول: الرقابة على تنفيذ الميزانيات العمومية:

نتناول في هذا الفرع رقابة كل من الآمر بالصرف والمحاسب العمومي بصفتهما أعوان تنفيذ الميزانية، ورقابة المراقب المالي التي تمس جانب المشروعية.

أولا: رقابة الآمر بالصرف:

رقابة الآمرين بالصرف لتنفيذ النفقات هي شكل من أشكال الرقابة الداخلية التقليدية المعمول بها في المحاسبة العمومية، خاصة أن القانون قد حملهم المسؤولية على كل المهام المكلفين بها بهذه الصفة، حيث أن المادة 31 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية[1] قد أوردت أن "الآمرون بالصرف مسؤولون على الاثباتات الكتابية التي يسلمونها كما انهم مسؤولون على الأفعال اللاشرعية والأخطاء التي يرتكبونها والتي لا يمكن أن تكتشفها المراقبة الحسابية للوثائق".

كما أن المادة 32 من نفس القانون قد أوردت أن "الآمرون بالصرف مسؤولون مدنيا وجزائيا على صيانة واستعمال الممتلكات المكتسبة من الأموال العمومية، وبهذه الصفة، فهم مسؤولون شخصيا ومدنيا على مسك جرد للممتلكات المنقولة والعقارية المكتسبة أو المخصصة لهم"، وبالتالي فإن هذه

[1] - القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية المعدل والمتمم، ج ر عدد 35.

الأحكام قد لامست جانبا من مهما من جوانب الرقابة الداخلية الحديثة، ألا وهي حماية الممتلكات أو حماية الأصول.

لم يتوقف المشرع عند هذا الحد، بل حدد من خلال المرسوم التنفيذي رقم 97-268 المؤرخ في 21 جويلية 1997 المحدد الإجراءات المتعلقة بالالتزام بالنفقات العمومية وتنفيذها ويضبط صلاحيات الآمرين بالصرف ومسؤولياتهم[1]، مهام كل من الآمر بالصرف المعين في منصب مسؤول تسيير الوسائل المالية والبشرية والمادية أو المفوضة له السلطة والموظفين تحت مسؤوليته في مجال التسيير غير المالي.

حيث يكلف الآمر بالصرف بجميع عمليات الإيرادات والنفقات العمومية في مجال الإلتزام، التصفية والإذن بالدفع، وعليه، ألزم المشرع من خلال المادة 4 من المرسوم التنفيذي المذكور أعلاه في إطار الرقابة الداخلية للنفقات أنه، "يتعين على الموظف المكلف بهيكل تسيير غير مالي أن يقدم للآمر بالصرف، قصد الإشهاد وقبل إتمام الإجراءات، كل مشروع قرار يترتب عنه أثر مالي، لا سيما فيما يأتي؛ الصفقة، الاتفاقية، سند طلب البضاعة أو الأمر بالخدمة والتوظيف و/أو التعيين".

بالتالي يتأكد الآمر بالصرف قبل الإمضاء على أي مشروع قرار يحمل الميزانية أعباء إضافية، من الصحة القانونية لهذه المشاريع ومطابقتها للقوانين والتنظيمات المعمول بهما[2].

هنا، أوجب المشرع من خلال المادة 6 من نفس المرسوم على الآمر بالصرف أن يحترم بدقة التنظيم الجاري به العمل فيما يخص الالتزام بالنفقات، وفي حالة احترام هذه القاعدة يكون الآمر

---

[1] - المرسوم التنفيذي رقم 97-268 المؤرخ في 21 جويلية 1997 المحدد الإجراءات المتعلقة بالالتزام بالنفقات العمومية وتنفيذها ويضبط صلاحيات الآمرين بالصرف ومسؤولياتهم، المتمم، ج ر عدد 48 المؤرخة في 19 جويلية 1997.

[2] - المادة 4 من نفس المرجع.

بالصرف مسؤولا شخصيا وماليا طبقا للتشريع والتنظيم الجاري بهما العمل، وتطبق عليه العقوبات المدنية والجزائية المنصوص عليها في المادتين 88 و89 من الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة المعدل والمتمم[1].

بالتالي، تكون الرقابة الداخلية التي يمارسها الآمر بالصرف قبل إمضاء الأمر بالصرف أو الإذن بالدفع يخص العمليات التي يقوم بها الموظف المكلف بهيكل التسيير المعني وتحت مسؤوليته الخاصة تتناول على الخصوص ما يلي[2]:

- إثبات القيام بالخدمة وصحة حسابات التصفية؛
- إجراءات عمليات المراقبة التنظيمية المسبق، وتقديم المبررات اللازمة في هذا المجال؛
- القيام بحسم النفقات بدقم من الأبواب والمواد الخاصة بها وحسب طبيعتها وغرضها؛
- الطبيعة الإبرائية للتسديد.

لذلك، لا يمكن أن يلزم الآمر بالصرف بإجراء إلتزامات بالنفقات غير المطابقة للتشريع والتنظيم المعمول بهما التي تأمر بصرفها السلطة السلمية، خاصة في حالة عدم توفر الاعتمادات، وعدم توفر المناصب المالية وعدم وجود باب تحسم منه النفقة.

غير أن هذه الأحكام يتم تجاوزها في غالب الأحيان من قبل المسؤولين، خاصة عند عدم توفر الإيرادات، حيث يتم الأمر بتنفيذ هذه النفقات شفويا عن طريق إصدار سندات طلب لتأدية خدمات أو التموين باللوازم، مما يثقل ميزانية الدولة بالديون والتي يتم اقتطاعها إجباريا من ميزانية الدولة

---

[1] - الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة المعدل والمتمم، ج ر عدد 39 المؤرخة في 23 جويلية 1995.

[2] - المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 97-268، مرجع سابق.

عن طريق الأحكام القضائية، وهو ما يؤثر كذلك على الاستدامة وعدم استنفاذ الموارد، خاصة في ظل الارتفاع المتواصل لعجز الميزانية الذي نلاحظه في السنوات الأخيرة.

ثانيا: رقابة المراقب المالي:

تم النص على هذا النوع من الرقابة من خلال المادة 58 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية المعدل والمتمم، حيث تستهدف ممارسة وظيفة مراقبة النفقات المستعملة ما يلي[1]:

- السهر على صحة توظيف النفقات بالنظر إلى التشريع المعمول به؛
- التحقق مسبقا من توفر الاعتمادات؛
- إثبات صحة النفقات بوضع تأشيرة على الوثائق الخاصة بالنفقات أو تعليل رفض التأشيرة عند الاقتضاء، وذلك ضمن الآجال المحددة عن طريق التنظيم والتي تراعي طبيعة الوثيقة؛
- تقديم النصائح للآمر بالصرف في المجال المالي؛
- إعلام الوزير المكلف بالمالية شهريا، بصحة توظيف النفقات وبالوضعية العامة للاعتمادات المفتوحة والنفقات الموظفة.

يمارس كل الاختصاصات المذكورة أعلاه عون يسمى المراقب المالي، يعينون من قبل الوزير المكلف بالمالية لمراقبة النفقات المستعملة.

إذا، فالمراقب المالي هو عون تابع لوزارة المالية، يتم تعيينه بموجب قرار وزاري ويكون موجود على مستوى الوزارة المعين بها أو على مستوى الولاية أو البلدية، ويمثل وزير المالية على المستوى المحلي، يعمل بمعية مساعدين له يعينون بموجب قرار وزاري أيضا، ومفتشين ماليين يعينون من

[1] - المادة 58 من القانون رقم 90-21، مرجع سابق.

قبل المدير الجهوي للميزانية، والرقابة التي يمارسها في رقابة قبلية تحدد شرعية النفقة، يمنح بعد ذلك تأشيرته للآمر بالصرف الملتزم بالنفقة بعدما يتأكد من مطابقتها للقوانين والتنظيمات المعمول بها ووفق نص المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها[1]، فان للمراقب المالي له رقابة على النفقات التي يلتزم بها على عدة ميزانيات هي؛ ميزانية المؤسسات والادارات التابعة للدولة، والميزانيات الملحقة، هذه الأخيرة لم يعد لها وجود بعد إعادة هيكلة قطاع البريد بموجب القانون 2000-03 المحدد للقواعد العمة المتعلقة بالبريد والمواصلات السلكية واللاسلكية[2]، وعلى الحسابات الخاصة للخزينة، وميزانية الولايات، والبلديات التي لم تكن خاضعة إلا بداية من سنة 2010 عبر مراحل بناء على طلب من وزارة الداخلية نتيجة لتراكم الديون عليها وبسبب التسيير العشوائي لها، وكذا المؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري، وذات الطابع العلمي والثقافي والمهني.

وتخضه لرقابة المراقب المالي ولتأشيرته، مشاريع القرارات التالية[3]:

- مشاريع قرارات التعيين والترسيم وقرارات الترقية المهنية ما عدا الترقية في الدرجات؛
- مشاريع الجداول الاسمية المتضمنة القائمة الاسمية للمستخدمين ووظائفهم؛
- مشاريع الجداول الأصلية الأولية والمعدلة خلال السنة التي تحمل قائمة كل المستخدمين للهيئة ومرتباتهم والتغيرات التي تطرأ عليها والعناصر المرتبطة بها عند قفل كل سنة مالية؛
- مشاريع الصفقات والملاحق المتعلقة بها؛
- الالتزامات الخاصة بنفقات التجهيز العمومي والاستثمار؛

---

[1] - المرسوم التنفيذي رقم 92-414، مرجع سابق.

[2] - القانون رقم 2000-03 المؤرخ في 5 أوت 2000، المحدد للقواعد العامة المتعمقة بالبريد وبالمواصلات السلكية واللاسلكية، ج ر عدد 48.

[3] - المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414، مرجع سابق.

- الفواتير الشكلية وسندات الطلب والكشوف ومشاريع العقود؛
- مشاريع مقررات تفويض وتعديل الاعتمادات المالية الممنوحة؛
- فواتير الكهرباء والغاز ومصاريف وكالة النفقات وغيرها.

لا يمكن للمراقب المالي ان يمنح تأشيرته إلا بعد التحقق من توفر العناصر التالية:

- صفة الآمر بالصرف؛
- مطابقة النفقة للقوانين والتنظيمات المعمول بهما؛
- التخصيص القانوني للنفقة طبقا لمدونة الميزانية؛
- مطابقة مبلغ الالتزام للبيانات المذكورة في الوثائق المرفقة به؛
- وجود التأشيرات المسبقة على غرار تأشيرة لجنة الصفقات أو تأشيرة مصالح الوظيفة العمومية وغيرهما التي نصت القوانين عليها.

بعد دراسة كل العناصر السابقة المذكورة أعلاه في أجل أقصاه عشرة أيام، يمنح المراقب المالي تأشيرته في حالة تحقق كل العناصر، أو يصدر مذكرة رفض مؤقت في حالة تسجيل نقائص يمكن رفعها وتصحيحها أو نقصان وثائق ومذكرة رفض نهائي في حالة عدم قانونيتها أو عدم توفر الاعتمادات والمناصب المالية أو عدم رفع التحفظات السابقة التي كانت موضوع مذكرة رفض مؤقت.

غير أن مراقبة المراقب المالي هي رقابة مشروعية، أي مدى مطابقتها للقوانين المعمول بها وليست رقابة ملائمة التي هي من حرية الآمر بالصرف والتي لا يمكن للمراقب المالي إبداء رايه فيها أو رفضها، وعليه لا يتحمل مسؤولية أخطاء التسيير التي يقوم بها الآمر بالصرف، كما أن القانون لا

يعتبر المراقب المالي أنه عون محاسبي، وهذا ما يجعله غير خاضع للمسؤوليات التي يخضع لها المحاسب العمومي.

كما يتبين من خلال ما سبق أن الرقابة المسبقة على النفقات غير فعالة في منع بعض المخاطر المالية، بل إن مصادر الإنفاق العمومية متعددة ولا تخضع جميعها لهذه الرقابة التي تتم على مستوى الرقابة المالية عند منح التأشيرة على النفقات، عند الدفع أو الأمر بالصرف وعلى المستوى المحاسبي قبل دفع النفقة، نظام الرقابة هذا يتم على أساس الوثائق، بشكل عام، ولا يهتم بملائمة النفقات، حالات رفض النفقات يتم تصحيح أسبابها بسرعة وتعود إلى الدائرة فورا.

غير أنه في رأينا فإن لرقابة المراقب المالي أهمية كبيرة على صرف النفقات، والدليل على ذلك التجاوزات التي سجلها تسيير ميزانيات البلديات عبر القطر الوطني والديون التي أثقلت كاهلها وعطلت سيرها عبر سنوات، وأوقعت العديد من رؤساء المجالس الشعبية البلدية تحت طائلة القضاء، بالتالي فهي حاليا تجنب الآمرين بالصرف الوقوع في المخالفات والأخطاء، هذا ما دفع السلطات العمومية لإخضاعها لرقابة المراقب المالي مع تقديم كل التسهيلات من قبل مصالح وزارة الداخلية والجماعات المحلية من مقرات ووسائل في البداية لإرساء هذه الرقابة ووضعها في السكة مما خفف نوعا ما من الممارسات والأخطاء والمخالفات السابقة، غير أن تنظيمها يجب أن يكون موضوع إعادة النظر لممارستها تقريبا نفس مهام الرقابة التي يقوم بها المحاسب العمومي مما يؤثر سلبا على سيرورة عملية صرف النفقة والأعباء التي تكلفها كهيئة قائمة بذاتها.

ثالثا: رقابة المحاسب العمومي:

المحاسب العمومي هو عون من أعوان تنفيذ الميزانية إلى جانب الآمر بالصرف، معين بمقتضى قرار وزاري صادر عن وزير المالية مثل المراقب المالي كما يمكن اعتماده من قبل الوزير المكلف

من قبل الوزير المكلف بالمالية إذا كان من خارج القطاع، عكس المراقب المالي؛ يعد محاسبا عموميا حسب المادة 33 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية المعدل والمتمم كل شخص يقوم بالعمليات التالية[1]:

- تحصيل الإيرادات ودفع النفقات؛
- ضمان حراسة الأموال أو السندات والوثائق أو القيم أو الاشياء أو المواد المكلف بها وحفظها؛
- تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد؛
- حركة حسابات الموجودات.

يشمل مصطلح المحاسب العمومي كل من العون المحاسب المركزي للخزينة، أمين الخزينة المركزي، أمين الخزينة الرئيسي، أمين الخزينة في الولايات، ويتصفون بالمحاسبين الرئيسيين؛ أمناء الخزينة في البلديات، أمناء الخزينة في المراكز الاستشفائية الجامعية والمؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية، قابضو الضرائب، قابضو أملاك الدولة، قابضو الجمارك، محافظو الرهون، ويتصفون بالمحاسبين الثانويين؛ كما أن هناك أعوان محاسبين على مستوى المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة، والمجلس الدستوري، ومجلس المحاسبة، والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري[2].

من أهم المبادئ التي يعتمدها قانون المحاسبة، هو الفصل بين مهام الآمر بالصرف والمحاسب العمومي، وهو يعتبر من أهم مبادئ الرقابة الداخلية الحديثة ولكن بأكثر مرونة مقارنة بالرقابة

---

[1] - المادة 33 من القانون رقم 90-21، مرجع سابق.

[2] - المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 11-331 المؤرخ في 19 سبتمبر 2011 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 والمتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم، ج ر عدد 52.

التقليدية، حيث نصت المادة 55 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية المعدل والمتمم أنه تتنافى وظيفة الآمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي، كما أنه لا يجوز طبقا للمادة التي تليها، لأزواج الآمرين بالصرف بأي حال من الأحوال أن يكونوا محاسبين معينين لديهم، تجسيدا لمبدأ الرقابة المزدوجة، وتجسيدا لمبدأ الاختصاص وأهميته، وتفاديا لأي تواطأ يمكن تسجيله أو تساهل نظرا لصفة القرابة، غير أننا نلاحظ أن المشرع قد أغفل درجات القرابة الأخرى والتي لا يقل تأثيرها عن تأثير العلاقة الزوجية[1].

يسمح تطبيق هذا المبدأ بممارسة رقابة مزدوجة على أعوان تنفيذ الميزانية ومتبادلة بهدف حماية الأموال العمومية من الاختلاسات، عن طريق تقييد وتحديد صلاحيات كل من الآمر بالصرف والمحاسب العمومي لأن من يملك سلطة حيازة الأموال العمومية لا يملك سلطة التصرف فيها، حيث أن المحاسب العمومي لا يستطيع أن يقوم بالتحصيل أو الدفع دون استلام الأمر بالتنفيذ من الآمر بالصرف، ولا يمكن لهذا الأخير بتسديد النفقة لأنه لا يملك صلاحيات تداول الأموال العمومية[2].

بنفس شروط تنفيذ النفقات المكلف بها المراقب المالي تقريبا مع زيادة بعض المهام، يجب على المحاسب العمومي طبقا للمادة 36 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية قبل قبوله لأي نفقة أن يتحقق من العناصر التالية:

- صفة الآمر بالصرف او المفوض له؛
- مطابقة العملية مع القوانين والتنظيمات المعمول بهما؛

---

[1] - المادة 56 من القانون رقم 90-21، مرجع سابق.

[2] - منير بن عزوق، الرقابة الإدارية في تسيير الأموال العمومية، أطروحة دكتوراه تخصص المالية العامة والتشريع الضريبي، قسم القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية بجامعة البليدة 2، 2020، ص122.

- شرعية عمليات التصفية؛
- توفر الاعتمادات؛
- أن الديون ليس محل تقادم رباعي أو انها محل معارضة؛
- الطابع الإبرائي للدفع، أو صحة هوية الدائن وحسابه؛
- الصحة القانونية للمكسب الإبرائي، أو يا يسمى بصحة تأدية الخدمة فعليا؛
- وجود تأشيرة مراقبة الموظفة أو تأشيرة لجنة الصفقات.

كما أن الوكلاء (وكلاء الايرادات والنفقات) يتحملون نفس المسؤوليات التي تقع على المحاسبين العموميين، ويمكن ان تكون المسؤولية تضامنية بينهما في حدود المهام المكلف بها الوكيل، كما يخضع لنفس المسؤولية المحاسبون الفعليون، وهم الذين يقومون بنفس مهام المحاسب العمومي دون ان يرخص لهم صراحة أو غير المعتمدون.

بعد التأكد من كل ما سبق، لا يمنح المحاسب العمومي تأشيرة وإنما يدفع النفقات أو يحصل الإيرادات ضمن الآجال المنصوص عليها قانونا، بموجب المرسوم التنفيذي رقم 93- 46 المحدد آجال دفع النفقات وتحصيل الأوامر بالإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المنعدمة[1].

بالتالي، حمل المشرع الجزائري المسؤولية الشخصية والمالية على العمليات الموكلة له، منذ تاريخ تنصيبه إلى غاية إنتهاء مهامه، فهو مسؤول شخصيا وماليا على مسك المحاسبة والمحافظة على سندات الاثبات ووثائق المحاسبة، ومسؤول ماليا على النقص الذي يسجل في الأموال والقيم، وشخصيا على مخالفة تنفيذ العمليات المذكورة في المادة 36 المفصلة أعلاه، ويتعين على كل

[1] - المرسوم التنفيذي رقم 93- 46 المؤرخ في 8 فيفري 1993، المحدد آجال دفع النفقات وتحصيل الأوامر بالإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المنعدمة، ج ر عدد 9 المؤرخة في 12 فيفري 1993.

محاسب عمومي أن يغطي بأمواله الخاصة أي عجز مالي في الصندوق وكل نقص حسابي، ويحمل هذه المسؤولية الوزير المكلف بالمالية او مجلس المحاسبة فقط.

نتيجة لما سبق، يلاحظ أن رقابة المحاسب العمومي تمس تقريبا نفس العناصر التي يخضعها المراقب المالي للرقابة، وبالتالي نلاحظ التكرار في المهام والوثائق والمستندات المطلوبة لممارسة الرقابة مما يؤثر على حسن سيرورة تنفيذ النفقات العمومية، مما يجب إعادة النظر فيه اقتصادا للوقت والمال، ومع ذلك، تكتسي رقابة المحاسب أهمية بالغة بما أنها الحلقة الأخيرة لصرف النفقة وما يرافقها من مخاطر المساس بالأموال العمومية خاصة وأن المحاسب العمومي تتوفر لديه أموال مادية أو سيولة مهمة تقابلها مخاطر حقيقة ينبغي إحاطتها بكل أنواع الحماية الممكنة والامتيازات التي تقف دون التفكير بالمساس بها.

الفرع الثاني: الرقابة الداخلية على الصفقات العمومية:

ضمن إطار الرقابة الذاتية للإدارة فإن المشرع أنشأ آليات للرقابة الداخلية من أجل مراقبة الإدارة نفسها بنفسها، ولا يتأتى ذلك إلا عن طريق اللجان الداخلية التي تقوم برقابة بعض الأعمال التي أوكلها لها المشرع بالرغم من أنها تقوم بها تحت السلطة السلمية للرئيس الإداري، ففي عقود الصفقات العمومية ومن أجل إضفاء الشفافية والاقتصاد في إبرامها خصص المشرع لها بابا خاصا[1]، وتتجسد الوظيفة الأساسية لهذه اللجان الرقابية في تحقيق نوع من الحماية.

نظرا لأهمية الصفقات العمومية وحجم الأموال التي تنفق عبرها، تلعب الرقابة الداخلية على الصفقات العمومية دورا هاما في مجال حماية الأموال العمومية من النزيف الذي تسببه الصفقات

[1] - أحمد سويقات، مرجع سابق، ص156.

المشبوهة، واختيار الطرف الأكثر كفاءة، والحد من تعسف الإدارة وتجاوز سلطاتها، وترشيد الأموال العمومية لا يتحقق إلا بالرقابة التي تنظر في مدى مطابقتها للنصوص المنظمة لها.

من هنا فإن الترشيد الجيد في تدبير الصفقات العمومية يعد مؤشرا مهما على مدى تجذر وترسيخ دولة القانون، والحد قدر الإمكان من التلاعب بهذه الأموال بوصف الدولة طالبة للخدمات، حيث تكلفها اعتمادات مالية ضخمة بحكم تعدد وتنوع الهيئات الإدارية من جهة وبحكم تنوع الصفقة من جهة أخرى[1].

تتمثل الرقابة الداخلية في تنظيم الصفقات العمومية في قيام المصلحة المتعاقدة كهيئة إدارية عامة، بممارسة رقابة دائمة بواسطة الأجهزة الخاصة بها، وفقا لنصوصها الداخلية وقوانينها الأساسية، دون المساس بالأحكام القانونية التي تضمنها قانون الصفقات العمومية في مجال الرقابة الداخلية من خلال إحداث لجنة دائمة واحدة أو أكثر مكلفة بفتح الأظرفة وتقييم العروض، ملتزمة في ذلك بجملة من الإجراءات التي أوجب المشرع احترامها قبل منح الصفقة لمتعامل معين[2].

بالتالي تعتبر الرقابة الداخلية في الصفقات العمومية نظاما يضمن التحكم في إجراءات إبرامها، وذلك للحفاظ على مصالح الإدارة عن طريق تحقيق نوع من الملاءمة من الناحية الاقتصادية بسعر ممتاز من قبل متعامل مؤهل وفي وقت مناسب، وكذلك تجسيدا لمبدأ الشفافية، والذي يحقق

---

[1] - خيرة بن سالم، نحو ترشيد النفقات وتعزيز مبادئ عقود الصفقات– قراءة في المرسوم 15–247 المتضمن تنظيم الصفقات وتفويضات المرفق العام، مجلة صوت القانون، المجلد 5، العدد 1، أفريل 2018، ص27–51.

[2] - توفيق تقية، الرقابة الإدارية على الصفقات العمومية، أطروحة دكتوراه تخصص قانون عام، جامعة الجيلالي بونعامة خميس مليانة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2019، ص5.

المساواة في الحصول على المعلومات الصحيحة والواضحة المتعلقة بالصفقات العمومية، ويحقق هدف ترشيد النفقات العامة[1].

فقد نص المرسوم الرئاسي 15-247 المؤرخ في 16 سبتمبر 2015 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام[2] صراحة على مختلف أنواع الرقابة الإدارية على الصفقات العمومية بموجب الفقرة الثانية من المادة 156 منه على أن "تمارس عمليات الرقابة التي تخضع لها الصفقات العمومية في شكل رقابة داخلية ورقابة خارجية ورقابة وصاية".

إن الرقابة الداخلية هي أول آلية رقابية تخضع لها الصفقات العمومية قبل دخولها حيز التنفيذ، حيث تمارس من طرف المصلحة المتعاقدة ذاتها، وقد أطلق عليها إسم "جهاز" لمراقبة الصفقات مثلما نصت عليه المادة 8 من نفس المرسوم، حيث تناولها المشرع ضمن القسم الفرعي الأول للقسم الأول لأنواع الرقابة، تحت عنوان الرقابة الداخلية ولجنة فتح الأظرفة وتقييم العروض، نصت المادة 159 منه على أنه "تمارس الرقابة الداخلية في مفهوم هذا المرسوم وفق النصوص التي تتضمن تنظيم مختلف المصالح المتعاقدة وقوانينها الأساسية، دون المساس بالأحكام القانونية المطبقة على الرقابة الداخلية، ويجب أن تبين الكيفيات العملية لهذه الممارسة على الخصوص، محتوى مهمة كل هيئة رقابة والإجراءات اللازمة لتناسق عمليات الرقابة وفعاليتها""، وهي نفس التوصيات التي تتضمنها النماذج الحديثة للرقابة الداخلية عند وضع إجراءاتها.

---

[1] - خليفي عبد الكريم، آليات الرقابة الداخلية للصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام في ضوء المرسوم الرئاسي 15-247، مجلة أبعاد اقتصادية، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، ديسمبر2017، المجلد 7، العدد 2، ص355-374.

[2] - المرسوم الرئاسي 15-247 المؤرخ في 16 سبتمبر 2015 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، ج ر عدد 50 المؤرخة في 20 سبتمبر 2015.

تباشر مهام الرقابة الداخلية لجنة تدعى لجنة فتح الأظرفة وتقييم العروض، التي أصبحت في شكل تركيبة موحدة بعد أن عرفت في شكل نظام اللجنتين في ظل المرسوم الرئاسي الملغى رقم 10-236 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية[1]، تدعى الأولى لجنة فتح الأظرفة نصت عليها المادة 12 منه، والثانية لجنة تقييم العروض والتي نصت عليها المادة 125[2]، حيث تتعارض العضوية في لجنة الفتح مع العضوية في لجنة التقييم خلافا للمرسوم المعمول به حاليا، وبذلك يكون المشرع الجزائري قد حذا حذو المشرع الفرنسي الذي نص في المادتين 22 و23 من قانون الصفقات العمومية الفرنسي على لجنة واحدة تعرف بلجنة المناقصة[3].

عليه، نصت المادة 160 من المرسوم الرئاسي رقم 15-247 على أنه "تحدث المصلحة المتعاقدة، في إطار الرقابة الداخلية، لجنة دائمة واحدة أو أكثر مكلفة بفتح الأظرفة وتحليل العروض والبدائل والأسعار الاختيارية، عند الاقتضاء، تدعى في صلب النص "لجنة فتح الأظرفة وتقييم العروض"، تتشكل هذه اللجنة من موظفين مؤهلين تابعين للمصلحة المتعاقدة، يختارون لكفاءتهم، يمكن المصلحة المتعاقدة، تحت مسؤوليتها، أن تنشئ لجنة تقنية تكلف بإعداد تقرير تحليل العروض، لحاجات لجنة فتح الأظرفة وتقييم العروض"، وعليه، فإن اختيار العضو الكفء يعد من أهم مقتضيات سير عمل اللجنة.

لذلك فإن إبراز دور الرقابة الداخلية على الصفقات العمومية بموجب التنظيم المعمول به، يتقرر بالأساس في مدونات قواعد السلوك في مجال الصفقات العمومية المتعلقة بأعوانها العموميين

---

[1] - المرسوم الرئاسي رقم 10-236 المؤرخ في 07 أكتوبر 2010، ج ر عدد 58 المؤرخة في 07 أكتوبر 2010، المتضمن تنظيم الصفقات العمومية الملغى.

[2] - سعاد طيبي، تقية توفيق، الرقابة الإدارية الداخلية على الصفقات العمومية، مجلة صوت القانون، المجلد الخامس، العدد الأول، أفريل 2018، جامعة جيلالي بونعامة خميس مليانة، ص 286-303.

[3] - Décret n° 2018-1075 du 3 décembre 2018 portant partie réglementaire du code de la commande publique, http://www.marche-public.fr/ccp/Decret-2018-1075.pdf, 2021/04/02 أطلع عليه بتاريخ.

المتدخلين في مراقبة وإبرام وتنفيذ الصفقات العمومية، على اعتبار أنهم تابعين للمصلحة المتعاقدة ويمثلون تشكيلتها بناء على معايير الاختيار التي تتعلق أساسا بالكفاءة والتأهيل، حيث نص التنظيم على إنشاء لجنة لدى الوزير المكلف بالمالية بموجب أحكام المادة 213 من المرسوم الرئاسي رقم 15-247 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام[1]، سلطة ضبط الصفقات العمومية كهيئة رقابية تتولى مهام إعداد مدونة أدبيات وأخلاقيات المهنة للأعوان العموميين المتدخلين في مراقبة وإبرام وتنفيذ الصفقات العمومية التي تتمتع باستقلالية التسيير وتشمل مرصدا للطلب العمومي وهيئة وطنية لتسوية النزاعات[2].

يتم تحديد تشكيلة اللجنة من قبل المصلحة المتعاقدة بموجب مقرر، وكذا قواعد تنظيمها وسيرها ونصابها. وتقوم هذه اللجنة بعمل إداري وتقني تعرضه على المصلحة المتعاقدة التي تقوم على إثر ذلك بمنح الصفقة للمترشح المقترح من قبل اللجنة، أو الإعلان عن عدم الجدوى أو إلغاء المنح المؤقت للصفقة. تقوم اللجنة بتسجيل أشغالها المتعلقة بالفتح والتقييم في سجلين خاصين مرقمين مؤشر عليهما.

غير أنه تم تغييب العنصر الثالث للرقابة الداخلية المذكور في نظام "كوزو COSO" للرقابة الداخلية، المتمثل في التدقيق الداخلي، الذي يتم من خلاله فحص، تقييم ومتابعة ملائمة وفعالية عملية لإجراءات الرقابة الداخلية، وهو غير مسند بوضوح في النظام الجزائري لإبرام الصفقات، وبهذا، على الجزائر إنشاء نظام فعال لتحسين نظامها للرقابة الداخلية، وبالتالي فعالية الصفقات العمومية، لهذا يتعين على الجزائر من أجل تحسين نظام الرقابة الداخلية، إنشاء وظيفة تدقيق

---

[1] - المرسوم الرئاسي رقم 15-247، مرجع سابق.

[2] - توفيق تقية، مرجع سابق، ص6.

داخلي من أجل وضع حيز التنفيذ عمليات الرقابة الداخلية وفعاليتها ومن أجل التخفيف من المخاطر[1].

تتمثل مهامها فيما يلي[2]:

- تثبت صحة تسجيل العروض؛
- تعد قائمة المرشحين أو المتعهدين حسب ترتيب تاريخ وصول أظرفة ملفات ترشحهم أو عروضهم مع توضيح محتوى ومبالغ المقترحات والتخفيضات المحتملة؛
- تعد قائمة الوثائق التي يتكون منها كل عرض؛
- توقع بالحروف الأولى على وثائق الأظرفة المفتوحة التي لا تكون محل طلب استكمال؛
- تحرر المحضر أثناء انعقاد الجلسة الذي يوقعه جميع أعضاء اللجنة الحاضرين، والذي يجب أن يتضمن التحفظات المحتملة المقدمة من قبل أعضاء اللجنة؛
- تدعو المرشحين أو المتعهدين، عند الاقتضاء، كتابيا عن طريق المصلحة المتعاقدة، إلى استكمال عروضهم التقنية، تحت طائلة رفض عروضهم، بالوثائق الناقصة أو غير الكاملة المطلوبة، باستثناء المذكرة التقنية التبريرية، في أجل أقصاه عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ فتح الأظرفة؛
- تقترح على المصلحة المتعاقدة، عند الاقتضاء، في المحضر، إعلان عدم جدوى الإجراء حسب الشروط المنصوص عليها في المادة 40؛
- ترجع عن طريق المصلحة المتعاقدة الأظرفة غير المفتوحة إلى أصحابها من المتعاملين الاقتصاديين عند الاقتضاء.

---

[1] - Examens de l'OCDE sur la gouvernance publique, Revue du système de passation des marchés publics en Algérie, éditions OCDE, 2019, p74.

[2] - المادة 71 من المرسوم الرئاسي رقم 15-247، مرجع سابق.

من خلال ما سبق تقوم اللجنة بعدة مهام، منها إقصاء الترشيحات والعروض غير المطابقة لمحتوى دفتر الشروط وكذا تطلب عن طريق المصلحة المتعاقدة، إذا كان العرض المالي الإجمالي للمتعامل الاقتصادي المختار مؤقتا، أو كان سعر واحد أو أكثر من عرضه المالي يبدو منخفضا بشكل غير عادي، بالنسبة لمرجع أسعار، كتابيا، التبريرات والتوضيحات التي تراها ملائمة، وبعد التحقق من التبريرات المقدمة، تقترح على المصلحة المتعاقدة أن ترفض هذا العرض إذا أقرت أن جواب المتعهد غير مبرر من الناحية الاقتصادية، وترفض المصلحة المتعاقدة هذا العرض بمقرر معلل.

قد منح التنظيم من خلال نص المادة 162 من المرسوم الرئاسي 15-247 لمسؤول المصلحة المتعاقدة صلاحية تعيين تشكيلة لجنة فتح الأظرفة وتقييم العروض بموجب مقرر، حيث نصت على أنه "يحدد مسؤول المصلحة المتعاقدة صلاحية تعيين تشكيلة لجنة فتح الأظرفة وتقييم العروض وقواعد تنظيمها وسيرها ونصابها، في إطار الاجراءات القانونية والتنظيمية المعمول بها"، وبالتالي أحال قواعد سيرها ونصابها إلى التنظيم المعمول به، غير أن نص الفقرة الثانية من نفس المادة أورد استثناء على هذه الصلاحية الممنوحة لمسؤول المصلحة المتعاقدة فيما يخص عدم اشتراطها لأي نصاب في حصة فتح الأظرفة، وأن اجتماعات اللجنة تصح في هذه الحصة مهما يكن عدد الحاضرين، شريطة أن يسمح هؤلاء بضمان شفافية الإجراء، وذلك من أجل تسريع وتيرة عمل اللجنة وتجسيد أهداف المصلحة المتعاقدة والمتعلقة بتحقيق الأهداف التنموية المسطرة[1].

لقد أوكل المشرع الجزائري من خلال قانون الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام مهاما أو أدوارا للجنة فتح الأظرفة وتقييم العروض، في ممارسة الرقابة الإدارية الداخلية لأجل ضمان نجاعة الطلبات العمومية والاستعمال الحسن للأموال العمومية وحماية مبدأ المنافسة كأحد أهم المبادئ

[1] - توفيق تقية، مرجع سابق، ص166.

التي تقوم وترتكز عليها الصفقات العمومية في الجزائر، خاصة وأن هذه اللجنة هي التي تقوم بانتقاء أحسن عرض مالي من حيث المزايا الاقتصادية وفقا لمقتضيات دفاتر الشروط وبالتالي هي الضامن الأساسي للمنافسة[1].

الفرع الثالث: الرقابة على الأملاك لدى الهيئات العمومية:

لقد لوحظ في غالب الأحيان في بعض الهيئات العمومية جهل خطير بالأملاك المنقولة والعقارية التي يقع تسييرها تحت مسؤوليتها، هذا النقص في التقييم أدى إلى الاستعمال غير العقلاني لها، مما أدى بتراكم الوسائل أو باللجوء المفرط غير المبرر لتخريدها (réforme) ووضعها خارج الخدمة قبل الأوان، مما يدفع بوضع حد لهذه الممارسات المضرة بالاقتصاد الوطني ومكافحة التبذير، لهذا يجب وضع جرد محين باستمرار لكل الأملاك المنقولة والعقارية مهما كان مصدرها[2].

إن معرفة مضمون وأهمية أملاك كل هيئة عمومية في أي لحظة وكذا شروط تسييرها وصيانتها، مثلما هو عليه الأمر الذي يحكم مسك جرد لكل الأملاك العقارية والمنقولة، يوجب إعداد قوائم وبطاقات الجرد، تتضمن هذه الأخيرة قيمة ووصف للعقارات، تخصيصها والتغييرات التي جرت عليها، وماعدا بالنسبة للأشياء القابلة للإستهلاك بالاستعمال الأولي، كل المنقولات الأخرى يجب أن تكون محل جرد، يسمح هذا الأخير من جهة، في أي لحظة للمصلحة المسيرة بتبرير كل مقتنياتها مهما كانت طبيعة الحصول عليها، بوجودها وبالتغييرات التي طرأت عليها كذلك، سواء

[1] - سعاد طيبي، تقية توفيق، مرجع سابق.

[2] – Instruction présidentielle n°19 du 27 janvier 1982 adressé aux membres du Gouvernement.

بالبيع في المزاد العلني، بتحطيمها أو ضياعها، ومن جهة أخرى، يسمح لهيئات الرقابة الداخلية والخارجية بملاحظة شروط تسييرها واستعمالها[1].

من المهم كذلك أن يكون الأثاث الإداري والتقني والخاص بالسكنات الإدارية موضوع جرد بالقيمة كاملا ومفصلا، وعلى هذا الأساس، يجب على المسيرين المعنيين به بفحص المجرودات في نهاية كل سنة وبمناسبة كل تغيير لمن يشغل الأماكن المعنية بالجرد[2].

كما أنه يجب شطب المجرودات التي حطمت، ضيعت أو سرقت، هذه الأخيرة يجب أن تكون موضوع تقرير يوضح الظروف التي أدت إلى ذلك.[3]

بتاريخ الأول من ديسمبر سنة 1992، صدرت التعليمة رقم 889 عن الوزير المنتدب للميزانية لوزارة الاقتصاد متعلقة بجرد المنقولات للإدارات والمنشآت العمومية التابعة للدولة على إثر صدور القانون 90-30 المتعلق بالأملاك الوطنية، في إطار تحديث ما جاء في التعليمات المذكورة آنفا، مع التذكير بنفس القواعد المعمول بها في هذا المجال، حيث نصت على ما يلي:

أ- هدف مسك سجل الجرد:

حيث أن مسك سجل الجرد يتجاوب مع اهتمام معرفة محتوى الأملاك المنقولة التي تحوزها كل هيئة عمومية في أي وقت كان، والاستعمال المخصص لها وكذا ظروف الحفظ والتسيير والصيانة ويهدف إلى السماح لكل الهيئات بتبرير حالة كل مكتسب أو متسلم، وجوده، حطمه، ضياعه أو عدم قابليته للإستعمال وإرجاعه إلى مصلحة أملاك الدولة للبيع، كما ظان كل الأشياء المنقولة بما

[1] - Circulaire n°0090 du 31 janvier 1982 du secrétaire général de la présidence de la république complétant l'instruction présidentielle n°19 du 27 janvier 1982.
[2] - Ibid.
[3] - Circulaire n° 1015 du 25 -02 1982 du ministre des finances.

فيها الماشية الحية مهما كانت طبيعتها أو مصدرها والتي في حوزة المنشآت والمصالح والهيئات والمؤسسات العمومية للدولة والجماعات المحلية يجب تسجيلها في سجل الجرد باستثناء:

- الأشياء القابلة للإستهلاك بالاستعمال الأول؛
- الأشياء غير القابلة للإستهلاك بالاستعمال الأول التي لا تتجاوز قيمة شرائها ثلاثة مائة (300) دينار.

حددت هذه الأشياء التي لا يمكن استعمالها إلا مرة واحدة في الورق، الوقود، المحروقات والزيوت والمواد الغذائية والمواد المستعملة في المخابر والمواد المستعملة في التنظيف ومواد البناء والبذور والاسمدة والمواد الصيدلية والمواد المطهرة ...إلخ.، وكل الأشياء الأخرى التي لا تستجيب إلى التعريف المذكور أعلاه يجب جردها باستثناء الأشياء التي لا تتجاوز قيمتها 300 دج.

حددت هذه القيمة بخمسين (50) دينار بموجب المادة 31 من مرسوم 2 جوان 1987[1]، وأخذا للتطور في الأسعار ارتفعت إلى 300 دينار، غير أنه تم مراجعتها بالارتفاع ليصل مبلغ قيمة الشراء الوحدوية للأشياء غير القابلة للاستهلاك بالاستعمال الأولي والتي لم يتم جردها، بثلاثة آلاف دينار (3000,00 دج) بموجب القرار المؤرخ في 23 جويلية سنة 2020، المعدل للقرار المؤرخ في أول فبراير سنة 1992 الذي يحدد مبلغ قيمة الشراء للأشياء غير القابلة للاستهلاك بالاستعمال الأولي ولا للجرد[2]، وهو ما يعادل عشرة (10) أضعاف القيمة مقارنة بسنوات الثمانينات.

---

[1] - المرسوم رقم 87-135 المؤرخ في 02 يونيو 1987 المتعلق بجرد الأملاك الوطنية، ج ر عدد 23 مؤرخة في 03 يونيو 1987، ص876.

[2] - قرار مؤرخ 23 يوليو 2020، يعدل ويتمم القرار المؤرخ في أول فبراير سنة 1992 الذي يحدد مبلغ قيمة الشراء للأشياء غير القابلة للاستهلاك بالاستعمال الأولي ولا للجرد، ج ر عدد 49 المؤرخة في 19 أوت 2020.

ب-المصالح المكلفة بمسك الجرد:

نصت التعليمة رقم 889 المذكور آنفا كذلك على الزامية مسك سجل الجرد لكل من المصالح والهيئات والمؤسسات العمومية التابعة للدولة والجماعات المحلية، تحت المسؤولية الشخصية والمباشرة للأعوان العموميين المؤهلين قانونيا لضمان، في إطار مهامهم الخاصة، بإدارة وتسيير الوسائل العامة حسب القواعد الإدارية وقواعد المحاسبة العمومية، ويشتمل ذلك على المصالح المسيرة التابعة للإدارة العامة، الآمرين بالصرف الثانويين ووكالات المحاسبة.

ت-سجل الجرد:

سجل الجرد يجب أن يرقم ويؤشر عليه قبل كل استعمال من طرف رئيس المصلحة، وذلك بترقيم كل صفحة مزدوجة، أما الكتب والمجلدات المكتسبة أو الموجودة في حيازة المكتبات أو مستخدمي المصالح فيتم تسجيلها في الدفتر الخاص للجرد أو في قائمة من نفس المضمون، ما عدا المنشورات الدورية ولو كانت قيمتها تفوق 300 دج.

يجب أن يسجل كل شيء تحت رقم معين ويجب أن يكون وصفه موجزا ويحتوي خاصة على أرقام التصنيع المسجلة من طرف البائع أو الصانع أو المنشئ، كما تسجل تحت رقم واحد الأشياء المنقولة من جمع قطع، مثل حال السيارات التي تشتمل على كل الملحقات التي تجهز بها عند خروجها من المصنع (عجلات، مرفع، محفظة الأدوات. إلخ)، لكن الملحقات كالمذياع مثلا يجب وصفه في عمود معين.

على عكس ذلك تسجل قطع الغيار التي تم شرائها منفردة تحت رقم معين على حدة (قطع ميكانيكية، عجلات، بطاريات والتجهيزات الأخرى)، ويطبق نفس المبدأ فيما يتعلق بجميع الآلات.

مع العلم أنه يجب أن تتضمن الفواتير المتعلقة بشراء الأشياء القابلة للجرد رقم الجرد طبقا لترتيبه في السجل تحت طائلة رفض بطاقة الإلتزام والحوالة لصرف النفقات المتعلقة بعا، كما يجب أن تتضمن فواتير الصيانة وإصلاح الأشياء القابلة للجرد رقم الملك موضوع الإصلاح أو الصيانة تحت طائلة رفض النفقة، على غرار قطع غيار السيارات والحواسيب الآلية والمعدات المكتبية كالطابعات وغيرها.

تسهيلا للمراقبة وخاصة عند الفحص الدوري أو السنوي للمجرودات، يجب وضع رقم الجرد المطابق بكل الوسائل المخصصة، أما فيما يخص طواقم الأكل عادة ما يتم تحت رقم واحد مع الإشارة على عدد القطع، اسم وبلد الصانع والمادة المستعملة لصنعها خاصة إذا كانت مصنوعة من مواد معدنية ثمينة.

طبقا لنص المادتين 100 و114 من القانون رقم 90-30 المتعلق بالأملاك الوطنية لا يمكن للمصالح التصرف في الأشياء المنقولة المخصصة لها والتي تتكفل بتسييرها، كما يمنع بيعها، كراءها أو تبادلها بمقابل أو بدون مقابل، ويمنع استعمال المواد المستخرجة من عقار مخصص للمصلحة الشخصية دون دفع مقابل.

ث-فحص المجرودات (récolement):

يقصد به التثبت والتأكد والتطابق، ويستهدف معاينة وجود جميع الأملاك المسجلة في الجرد خلال العملية السابقة وما اضيف إليها منذ ذلك الوقت، والذي يجب أن يتم عند آخر كل سنة وعند تحويل أو ترك المسؤول المكلف بالعتاد وظيفته وكذا عند انتقال مهام مسؤولي إدارات الوسائل، ومن خلال هذه العملية يتم استخراج الفروقات التي يجب ان تكون موضوع تفسير أو تقرير

للمسؤول المباشر من أجل اتخاذ الإجراءات اللازمة المعمول بها حسب كل حالة (سرقة، ضياع، إتلاف، تحطيم...إلخ).

الفرع الرابع: رقابة المفتشيات العامة للوزارات:

إن الرقابة بواسطة المفتشيات العامة بالوزارات هي إحدى طرق الرقابة الداخلية التي تمارسها الإدارة بواسطة أجهزتها الخاصة، حيث أوجب المرسوم التنفيذي رقم 90-188 المؤرخ في 23 جوان 1990 المحدد لهياكل الإدارة المركزية وأجهزتها في الوزارات[1]، على كل وزير وضع جميع أجهزة التفتيش والرقابة والتقييم الملائمة لطبيعة الأهداف المسندة إليها في إطار برنامج عمل الحكومة، وذلك بهدف ضمان تطبيق التشريع والتنظيم الجاري بهما العمل والخاصين بالقطاع وضمان سير الهياكل المنتظم[2].

كما ينبغي على هذه الأخيرة أن تسهم من خلال أعمالها في الوقاية من أنواع التقصير في تسيير المصالح العمومية والسهر على الاستعمال المحكم والأمثل للوسائل والموارد الموضوعة تحت تصرف الوزارة والهيئات التابعة لها، وضمان الصرامة في تنظيم العمل.

على غرار المفتشيات العامة للوزارات، نسجل العديد من المفتشيات الأخرى مثل المفتشيات العامة للمديريات العامة بوزارة المالية والمفتشيات الجهوية للجمارك والمفتشيات المحلية للولايات، مفتشيات أملاك الدولة والحفظ العقاري، مفتشيات المصالح الجبائية، مفتشيات الضرائب، مفتشيات مراقبة الجودة وقمع الغش، المفتشيات والمفتشيات الجهوية للعمل، المفتشية العامة للوظيف العمومي، مفتشيات البيئة...إلخ.

---

[1] - المرسوم التنفيذي رقم 90-188 المؤرخ في 23 جوان 1990، المحدد هياكل الإدارة المركزية وأجهزتها في الوزارات، ج ر عدد 26 مؤرخة في 27 يونيو 1990.

[2] - أحمد سويقات، مرجع سابق، ص203.

إن صلاحيات المفتشيات بصفة عامة تحدد بموجب النص الذي ينشئها بحيث تحدد مهامها وفقا للقطاع الوزاري الذي نشأت فيه، وبذلك فهي تقوم في إطار مهمتها العامة بمراقبة حسن تطبيق التشريع والتنظيم المعمول بهما وكذا المعايير والتنظيمات التقنية الخاصة ببعض الدوائر الوزارية، وضبط سير الهياكل المركزية وغير الممركزة والمؤسسات الموضوعة تحت الوصاية، وتتأكد من تنفيذ سياسات واستراتيجيات القطاع التابعة له ومن تنفيذ قرارات الوزير وتوجيهاته ومتابعتها، كما تقوم بتقييم نوعية الخدمات والنشاطات المقدمة للجهات المستفيدة منها، واحترام المؤسسات والهيئات الموضوعة تحت الوصاية لبنود دفتر الشروط في إطار تبعات الخدمة العمومية، كما تقترح كل تدبير من شأنه أن يعزز تنظيم وعمل سير المصالح والمؤسسات محل التفتيش[1]، وتعد تقريرا سنويا تدرج فيه الأعمال أو المهام التي تم القيام بها ونتائجها طبقا للبرنامج المعد مسبقا.

المطلب الثاني: مجهودات مجلس المحاسبة في إرساء نظم الرقابة الداخلية:

يرجع البعض تاريخ المحاسبة إلى أول محاولة قام بها الإنسان لتسجيل البيانات المالية إلى عهد الآشوريين حوالي 3500 قبل الميلاد، حين حرص ملوكهم على تسجيل ما كانوا يدفعونه للجنود من رواتب على صورة ماشية أو أحجار كريمة، كما يرجعه البعض إلى شريعة حمورابي في بابل، فقد استخدم اليونان والرومان سجلات محاسبية تفصيلية لتسجيل الديون والالتزامات للمنشآت الحرفية التي كانت منتشر في عهدهم، وقد وضع اليونان في أثينا أول نظام في المدفوعات الحكومية في 415 قبل الميلاد[2].

---

[1] - أحمد سويقات، مرجع سابق، ص215.

[2] - صورية كحول، دور المحاسبة المالية في تحسين اتخاذ قرارات المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص محاسبة ونظم المعلومات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، سنة 2017، ص3.

إن الحسبة هي الأساس الظاهر للولايات الإسلامية، وأن النظام الإداري الإسلامي الذي تديره هذه الولايات العامة أساسه العام هو الحسبة، فهي حجر الزاوية في بنائه، وقد استقر الاصطلاح على أن الحسبة هي إحدى وظائف الدولة في الإسلام إلى جانب السلطات الأخرى التي منها القضاء، وهي من مصطلحات القانون الإداري، وهي عبارة عن رقابة إدارية تقوم بها الدولة عن طريق موظفين خاصين على نشاط الأفراد في مجالات خرق المثل والقيم والاخلاق والدين والاقتصاد تحقيقا للعدل، فالحسبة في حقيقتها وظيفة شبه قضائية عرفها التاريخ الإسلامي يسمى موظفها بالمحتسب إذا كان معينا من ولي الأمر ومهمته المحافظة على النظام العام[1]، ولذلك فإن قضاة مجلس المحاسبة في الجزائر يدعون بالمحتسبين في الرتب الأولى من النظام السلمي الخاص بهم المحدد ضمن القانون الأساسي لقضاة مجلس المحاسبة[2].

في هذا السياق، يساهم مجلس المحاسبة بشكل كبير في تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية معتمدا على المعايير الدولية المعمول بها في هذا المجال، ويدون كل ملاحظاته في التقارير التي يرسلها للهيئات المعنية، لذلك، نتناول هذه النقاط في الفرعين التالين، يتضمن الأول مهام مجلس المحاسبة المتعلقة بالرقابة والثاني يتضمن اهم التقييمات المسجلة ضمن تقاريره.

---

[1] - محمد محمد معابرة، الفساد الإداري وعلاجه في الشريعة الإسلامية، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان– الأردن، 2011، ص283.

2 – الأمر رقم 95–23 المؤرخ في 26 غشت 1995، المتضمن القانون الأساسي لقضاة مجلس المحاسبة، المعدل والمتمم، ج ر عدد 48 مؤرخة في 03 سبتمبر 1995.

الفرع الأول: مهام مجلس المحاسبة المتعلقة بالرقابة الداخلية:

يعمل مجلس المحاسبة على التقييم المستمر للرقابة الداخلية استنادا لأحكام المادة 69 من الأمر رقم 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة المعدل والمتمم[1]، والتي تنص على ما يلي:

" يقيم شروط استعمال هذه الهيئات والمصالح الموارد والوسائل المادية والأموال العمومية وتسييرها على مستوى الفعالية والنجاعة والاقتصاد بالرجوع إلى المهام والأهداف والوسائل المستعملة. يتأكد مجلس المحاسبة خلال تحرياته من وجود وملائمة وفعالية وفعلية **آليات واجراءات الرقابة** والتدقيق **الداخليين**، وبهذه الصفة، يقدم مجلس المحاسبة كل التوصيات التي يراها ملائمة لتدعيم آليات الوقاية والحماية والتسيير الأمثل للأموال والممتلكات العمومية".

بناء على الدور الرقابي الذي باشره مجلس المحاسبة على الهيئات العمومية في فحص ومراجعة تصرفات الوزارات والأجهزة التابعة لها، أبرزت التحريات بصفة عامة وجود عدة نقائص في أنظمة الرقابة الداخلية على تنفيذ النفقات وتسيير الوسائل المقتناة بسبب عدم احترام إجراءات الرقابة الداخلية، سواء بالنسبة للمصالح المكلفة بالتنفيذ المالي للنفقات (الإلتزام، التصفية، الأمر بالصرف والدفع) وكذا تلك المسؤولة عن التنفيذ المادي (سندات الطلب، إبرام الصفقات، الاستلام المادي وتسيير حركة المخزونات)، وذلك من خلال مختلف الإدارات العمومية التي أخضعها للتقييم، ويتعلق الأمر على وجه الخصوص بما يلي[2]:

- وجود العديد من الفوارق في المدخلات والمخرجات من المواد والموارد المقتناة والموجودات المادية، هذا هو الشأن، على سبيل المثال، بالنسبة للفارق المسجل في المعدات

---

1 - الأمر رقم 95-20، مرجع سابق.

[2] - سعادة بن زيان، رقابة مجلس المحاسبة على النفقات العمومية، أطروحة دكتوراه، تخصص قانون عام، جامعة وهران2، كلية الحقوق والعلوم السياسية، سنة 2019، ص260.

والتجهيزات الرياضية وغيره من اللوازم التقنية والبيداغوجية الموجهة لتنظيم الأنشطة واللقاءات الوطنية للشباب والرياضة والبالغ قيمته 101 مليون دج (وزارة الشباب والرياضة)، وكذلك التباينات في المخزون من اللوازم والمواد الاستهلاكية الأخرى (وزارة التربية الوطنية) ؛

- عدم الالتزام بالقواعد المتعلقة بمسك ومتابعة جرد الأملاك المنقولة والعقارية؛
- غياب المحاسبة المادية بسبب عدم مسك حساب يسمح بمتابعة المخزونات، لا سيما في مجال نفقات الوقود؛
- تسجيل تباين كبير بين المدخلات والمخرجات من المواد واللوازم والموجودات المادية، مثل الفرق المسجل في التجهيزات الرياضية المقتناة من طرف وزارة الشباب والرياضة بقيمة 101 مليون دينار جزائري؛
- إزدواجية دفع النفقات مثلما سجل لدى وزارة التضامن الوطني بمبلغ 646.958 دج ووزارة الشؤون الخارجية بمبلغ 122.346 دج ووزارات اخرى.

إضافة لما سبق، يدرج مجلس المحاسبة سنويا من خلال تقاريره العديد من الملاحظات المتعلقة بالنقائص المسجلة في نظم الرقابة الداخلية للهيئات الخاضعة لرقابته، حيث أنه، وفي إطار برنامجه لسنة 2011 ضبط مجلس المحاسبة سلسلة من عمليات الرقابة بهدف تقييم شروط تنظيم هياكل التدقيق الداخلي وسيرها في إطار تفعيل آليات الرقابة الداخلية. وقد اندرجت هذه العمليات مع أوامر التعليمة الرئاسية رقم 03 المؤرخة في 13 ديسمبر 2009 المتعلقة بتفعيل مكافحة الفساد ومع التعديلات التي طرأت على الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 يوليو 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة المعدل والمتمم بالأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 غشت 2010، وبالتحديد المادة 69

منه المذكورة آنفا التي تقتضي بالتأكد من وجود وملائمة وفعالية وفعلية آليات وإجراءات الرقابة والتدقيق الداخليين[1].

الفرع الثاني: أهم التقييمات المسجلة ضمن تقارير مجلس المحاسبة المتعلقة بنظم الرقابة الداخلية:

بالإضافة إلى التقارير السنوية الأخرى، فقد خصص للرقابة الداخلية جزءا كاملا ضمن التقرير السنوي لسنة 2011 [2]، والذي مس عدة قطاعات أساسية وهامة، على غرار قطاعي الري والفلاحة، الصحة من خلال الصيدلية المركزية للمستشفيات، خمس شركات لتسيير المساهمات واثنتي عشر مؤسسة عمومية اقتصادية، ومؤسسات عمومية تابعة لقطاعات السياحة، البريد والمواصلات، الصناعة والطاقة والمناجم، وكذا البنوك العمومية المتمثلة في البنك الوطني الجزائري (BNA) والبنك الخارجي الجزائري (BEA)، ويمكن تلخيص أهم المعاينات وأبرزها التي تضمنتها مختلف التقارير فيما يلي:

أولا: التقييمات المسجلة ضمن قطاع الصحة:

أ- بالنسبة لتنظيم وسير مصلحة الرقابة الداخلية للصيدلية المركزية للمستشفيات:

كان هدف رقابة المجلس، من خلال فحص تنظيم مصلحة الرقابة الداخلية لهذه المؤسسة وسيرها، تقييم دور مصلحة الرقابة الداخلية في الوقاية من الأخطار وتحسين نوعية تسيير المؤسسة، وقد

---

[1] - مجلس المحاسبة، التقرير السنوي لسنة 2011، ص340.

[2] - https://www.ccomptes.dz/wp-content/uploads/2020/01/2011-تقرير-سنوي.pdf أطلع عليه بتاريخ 2021/04/30.

أبرزت الرقابة وجود نقائص تتعلق لا سيما بغياب ميثاق للرقابة يحدد مكانة ودور مصلحة الرقابة الداخلية في تنظيم الصيدلية المركزية للمستشفيات وعدم تعريف المهام المخولة لمديرية الرقابة وتنفيذ أشغال الرقابة خارج البرنامج وغياب إجراءات ملائمة التي تساهم في التكفل بالنقائص العديدة المشخصة من طرف المجلس خاصة النشاطات المرتبطة بتخزين الأدوية وتحصيل المستحقات.

حيث تبين من خلال فحص تقارير الرقابة أن مهام الرقابة التي تمت هي مهمات أمر بها المدير العام لاحتياج دقيق أو انشغال خاص، ولا تندرج في إطار مدروس ناتج عن تصور للأخطار والتي تشخص النقائص الموجودة، وبالتالي فإن مصلحة الرقابة تلعب دور المفتشية أكثر من دور مصلحة الرقابة الداخلية التي تسعى إلى تحسين التسيير.

كما لاحظ المجلس العديد من الأخطاء في الطلبيات والفواتير وتباين بين الأسعار المفوترة والأسعار المحددة بالصفقات المبرمة، مما يبرز أن تنصيب مصلحة الرقابة الداخلية لم يعط ثماره ولم تستفد المؤسسة من النتائج المرجوة منها، وعلى ضوء ذلك، أوصى مجلس المحاسبة بما يلي:

- تدعيم ترتيب الرقابة الداخلية لا سيما بمخطط تنظيمي ودليل إجراءات ملائمين ونظام المعلومات وترتيب لحوكمة المؤسسة يضمن إنجاز مهام الخدمة العمومية المحددة من طرف الدولة.
- تزويد مصلحة الرقابة الداخلية لا سيما بالوسائل البشرية والمادية الضرورية كما وكيفا وكذا بالأدوات المطلوبة للممارسة المهنية على غرار ميثاق الرقابة، إجراءات الرقابة، مخطط سنوي للرقابة الداخلية ناتج عن دراسة المخاطر.

ب- بالنسبة للمخبر الوطني لمراقبة المنتوجات الصيدلانية[1]:

باعتبار أن المخبر الوطني لمراقبة المنتوجات الصيدلانية، مؤسسة عمومية ذات طابع إداري، تتمثل مهمته الرئيسية في دراسة ومراقبة نوعية المنتوجات الصيدلانية الموجهة للطب البشري وخبرته، تركزت محاور رقابة مجلس المحاسبة الرئيسية على تقييم نظام الرقابة الداخلية، وشروط تسيير الموارد البشرية والمالية والمادية، وكذلك مستوى التكفل بمهام الرقابة والدراسة والخبرة ومراقبة جودة المنتوجات الصيدلانية الموضوعة في السوق الوطنية، وعلى إثر ذلك، رفع المجلس من خلال تقريره النقائص التالية[2]:

- لا تغطي إجراءات التسيير جميع مهام وأنشطة المخبر مثل حظيرة السيارات، وجرد الأصول المنقولة، وتسيير مسار الموظفين وتسيير معدات الحاسوب وتسيير المخزن؛
- لا تشير الإجراءات إلى النصوص القانونية والتنظيمية سواء ما تعلق منها بالجوانب الإدارية أو التقنية؛
- لا تستند بطاقيات الوظائف المعدة إلى أساس قانوني (النص الذي ينظم المخبر الوطني لمراقبة المنتوجات الصيدلانية) ولا تتوافق مع الواقع (عدم المطابقة بين قرارات التعيين والبطاقات الوظيفية)؛
- عدم المصادقة على هذه الإجراءات من قبل الهيئات المداولة ولم يتم نشرها على نطاق واسع (فقط لدى رؤساء المصالح الذين يحتفظون بنسخ منها)؛
- عدم وجود نظام لتحديد وقياس المخاطر وتحليلها يضمن تحقيق الأهداف، ومراقبة الأنشطة والاستخدام الفعال للموارد.

---

[1] - مجلس المحاسبة، التقرير السنوي لسنة 2019، ج ر عدد 75 المؤرخة في 4 ديسمبر 2019.

[2] - نفس المرجع.

- بالنسبة لنظام المعلومات؛ اقتصار إدارة المستندات الإلكترونية على مخبر الجزائر دون ملحقاته، وغياب التوقيع الإلكتروني والميثاق الإلكتروني، ولا يشمل هذا النظام إلا المنتوجات الصيدلانية المستوردة؛
- تودع الملفات التقنية الصيدلية في شكل إلكتروني دون الملفات التقنية في شكل ورقي مما يزيد من مخاطر الاحتيال والتلاعب؛
- تطبيقات الإعلام الآلي المتعلقة بعدة جوانب من الرقابة لا يتم تحديثها وتشغيلها داخل الشبكة، وهذه التطبيقات مهيكلة في شكل نظام أحادي (غير مربوط بالشبكة) ولا يسمح بتبادل للمعلومات، وتعني هذه الوضعية وجود تكرار في إدخال البيانات لنفس المنتج وعدم وجود علاقة بين تسجيل المنتج واستقباله في إطار الرقابة المنتظمة؛
- جميع الحلول الخاصة ببرمجيات إدارة المستندات الإلكترونية، على غرار تطبيقات الرواتب، الالتزامات والتحويلات، الفوترة والمخزن تم اقتناؤها بموجب سندات طلب، في غياب دفتر أعباء يحدد الوظائف المطلوبة لكل حل، كما تم تعديل بعض التطبيقات على نطاق واسع لتلبية احتياجات المستخدمين؛
- لجوء المخبر الوطني لمراقبة المنتوجات الصيدلانية بشكل دائم لمزودين خارجيين للخدمات للحصول على تحديثات بسيطة، على الرغم من أنه يتوفر على فريق مكون من مهندس تطبيقي في الإعلام الآلي، و12 تقنيا ساميا وتقنيين مما يدل على قلة استغلال الموارد البشرية المتاحة في هذا المجال.

ت- بالنسبة للمؤسسة العمومية الاستشفائية "جيلالي رحموني" للمرادية[1]:

[1] - مجلس المحاسبة، التقرير السنوي لسنة 2020، ص457.

وضعت وزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات اعتبارا من سنة 2014 على مستوى المؤسسات العمومية للصحة أدوات وآليات القيادة التي من شأنها عصرنة تسييرها وأن تتيح لهذه المؤسسات الصحية تحقيق أفضل فعالية، غير أن تحريات مجلس المحاسبة التي أجريت للتأكد من فعالية ووجود إجراءات الرقابة الداخلية على تسجيل الملاحظات التالية:

- عدم تحديد مهام كل مصلحة من خلال إجراءات تسيير تغطي جميع الوظائف والأنشطة؛
- عدم ترسيم العلاقات بين مختلف المصالح، وبالتالي عدم التنسيق وتدفق المعلومات بين المصالح؛
- عدم وضع أدلة إجراءات مكتوبة، مصادق عليها من قبل الهيئات المسيرة، تتضمن جميع الإجراءات وبطاقات المناصب مطابقة لقرارات التعيين من أجل توضيح المهام والمسؤوليات؛
- غياب نظام لتحديد المخاطر وقياسها وتقييمها وتحليلها بما يسمح بتحقيق الأهداف ومراقبة الأنشطة والاستخدام الفعال للموارد.

ثانيا: تقييم تسيير ومتابعة العمليات خارج الميزانية للمراكز الدبلوماسية والقنصلية[1]:

تضمن المراكز الدبلوماسية والقنصلية عن طريق حساب العمليات خارج الميزانية تسيير الفوائض المالية المعتبرة المتشكلة، خصوصا من بواقي الميزانيات الناتجة عن السنوات السابقة، الإيرادات الناتجة عن اصدار التأشيرات، الفوائد الناتجة عن الإيداعات لأجل، إضافة الى الإيرادات الأخرى خارج الميزانية، ونظرا لأهمية الإيرادات المتراكمة بعنوان هذه العمليات، فحص مجلس المحاسبة

[1] - مجلس المحاسبة، التقرير السنوي لسنة 2018، ص141.

هذه الأخيرة ضمن مواصلة واستمرار عملياته الرقابية، والتي من خلالها أظهرت ضعفا في الوضع الفعلي للهياكل المكلفة برقابة ومتابعة تسيير المراكز الدبلوماسية بالخارج، وهو ما يؤثر سلبا على شروط ممارسة مهامهم، وعليه، تم رفع الملاحظات التالية:

- أن الإيرادات المحصلة بمناسبة اصدار التأشيرات المحصلة لا يتم ادراجها في الحساب المناسب، أي حساب الحقوق القنصلية، كما هو منصوص عليه قانونا، إنما يتم صبها مباشرة في حساب العمليات خارج الميزانية ويتم احتسابها ضمن الإيرادات الأخرى؛
- هذه الإيرادات **لا يتم تحويلها الى الخزينة المركزية** من فترة لأخرى طبقا للإجراءات المعمول بها؛
- أن تسيير باب "الفوائد الناتجة عن الإيداعات لأجل" للمراكز الدبلوماسية والقنصلية غير مؤطر بإجراءات واضحة تحدد على وجه الخصوص، شروط توظيف الأموال، كما أن متابعتها من قبل الإدارة المركزية لا تتم بالصرامة الكافية نظرا لغياب الوثائق الثبوتية وتسجيل مجمل الحركات المتعلقة بها مدعمة بالتقارير المالية المرسلة دوريا من طرف المراكز المعنية.
- هذه التوظيفات تمت في غياب قواعد تحدد شروط توظيف هذه الأموال، في انتظار تحويلها الى الخزينة العمومية (إيرادات التأشيرات، أرصدة السنوات السابقة، إيرادات أخرى مختلفة)، وقواعد لتحسين مردوديتها (بعنوان معدل الفائدة المطلوب، مدة التوظيف، نوع التوظيف)، وكذلك الاحتياطات الواجب اتخاذها لحمايتها من المخاطر المالية المرتبطة بها مما يسمح بتعزيز نظام الرقابة الداخلية ويضمن الشفافية في تسيير الأموال العمومية.

ثالثا: التقييمات المسجلة ضمن قطاع المالية:

لاحظنا العديد من التقييمات المسجلة ضمن تقارير مجلس المحاسبة المتعلقة بالنقائص في إجراءات الرقابة الداخلية نذكر أهمها:

أ- بالنسبة للرقابة الداخلية في مصالح الجمارك[1]:

لاحظ مجلس المحاسبة من خلال رقابة مصالح الجمارك أن قباضة الجمارك " الجزائر – منازعات" تعرف صعوبات في التكفل بالمهام المنوطة بها، ناتجة أساسا عن نقائص في وضع حيز التطبيق على كل مستوى من مستويات المسؤولية إجراءات الرقابة الداخلية المنصوص عليها، هذه الرقابة تسمح بمعرفة مرحلة المعالجة لكل ملف منازعاتي متكفل به، قصد اتخاذ التدابير الملائمة لتحصيل حقوق الخزينة.

حيث سجل أن **سوء مسك المحاسبة المادية وغياب المعلومات الدقيقة** الموثوق بها حول معالجة كل ملف منازعاتي، يشكلان عائقا رئيسيا يؤثر سلبيا على التسيير وعلى التصرف في البضائع المتكفل بها من طرف القباضة، مما ينتج عنه **نقص في مداخيل الخزينة العمومية**، لا سيما بسبب ضعف أو بالأحرى **غياب، في بعض الحالات، للرقابة الداخلية**، رغم أن النصوص القانونية نصت عليها، ليتم إدخالها حيز التنفيذ بصفة فعلية على جميع المستويات.

على المستوى المحلي، يتعلق الأمر بالرقابة المخولة للقابض نفسه بصفته محاسبا عموميا، ومؤتمنا ومتابعا، والتي لا يمكن إنجازها دون توفير الوسائل البشرية والمادية الضرورية للقابض لإتمام مهامه، وعلى المستوى المركزي، فإن رقابة المديرية العامة، يجب أن تسهر على ضمان توحيد الإجراءات والملفات الممسوكة من طرف القابضين، وعلى تقييم نشاطهم بالاستناد إلى الرقابة

[1] - مجلس المحاسبة، التقرير السنوي لسنة 2012، ص70.

الدورية للمفتشية العامة المكلفة كذلك برقابة ظروف تسيير وبيع البضائع المكتسبة بصفة نهائية لصاح الخزينة العمومية.

فيما يخص حفظ الملفات والوثائق المحاسبية، بينت عملية استغلال فهرس القضايا المنازعاتية، **ضياع 2200 ملفا** بين بين سنوات 2000 إلى 2010، والذي يقدر مبلغ الغرامات الخاصة بها **5.667.435.565,66 دج.**

فيما يخص التسيير والتكفل بالبضائع القابلة للتلف، وعلى الرغم من الإمكانية المتاحة لإدارة الجمارك للقيام ببيع البضائع التي تتطلب ظروفا خاصة للحفظ وتلك التي لا يمكن حفظها دون أن تتعرض للتلف، بناء على ترخيص من رئيس المحكمة، لم يلجئ القابض لهذا الاجراء قصد التصرف في هذه البضائع التي **حددت قيمتها التجارية حسب السوق 24.308.897,29 دج.**

أما فيما يخص التكفل بالمعادن النفيسة المحجوزة، فقد تبين أن السجل المفتوح لهذا الغرض والذي يحتوي على 172 ملفا يعود تاريخ الحجز فيه إلى فترة 1984–2000، غير مرقم وغير مؤشر عليه ولا يقدم أية معلومة حول الملفات محل النزاع.

نتيجة لما سبق، يتعذر على القباضة تأدية دورها كاملا في رصد وتعبئة الموارد، ما لم يتحقق احترام، في المستوى الأعلى، إجراءات إعداد المنازعات، وفي المستوى الأدنى، ضمان متابعة هذه الملفات في كل مستوى من المسؤولية، بوضع حيز التنفيذ للرقابة المنصوص عليها إلى غاية تحصيل حقوق الخزينة بواسطة كل وسائل التنفيذ المخولة قانونا.

هذه الوضعية **المضرة بالخزينة العمومية، ما هي إلا نتاج غياب الرقابة الداخلية**، وعدم استجابة المحاسب لواجباته بصفته محاسبا عموميا، وكذا عدم ملائمة وانسجام تنظيم القباضة، على العموم، مع المهام وخصوصيات النشاطات المنوطة بها.

ب- بالنسبة للنفقات الجبائية:

بالإضافة إلى ما سبق، رفع مجلس المحاسبة أثناء تقييمه للنفقة الجبائية من خلال التقرير التقييمي حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2013[1] العديد من الملاحظات والنقائص لنظام الرقابة الداخلية لهذه الفئة من النفقات، وهذا عقب تحرياته لدى كل من المديرية العامة للضرائب، المديرية العامة للجمارك، مديرية كبريات المؤسسات، المركز الوطني للإعلام والإحصائيات للجمارك والديوان الوطني للإحصائيات وغيرهم، حيث سجل عجزا في أنظمة الرقابة الداخلية المعمول بها بالنظر على وجه الخصوص إلى:

- نقص في متابعة قرارات منح الامتيازات المتخذة على مختلف مستويات المسؤولية في الإدارة المركزية للضرائب؛
- عدم تبليغ قرارات منح الامتيازات للمصالح القاعدية المكلفة بالتنفيذ؛
- غياب معالجة قرارات الإلغاء التي تبلغها مصالح الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار إلى الإدارة المركزية للضرائب، هذه الوثائق تحول مباشرة إلى مديريات الضرائب الولائية المعنية دون التأكد من العدد الحقيقي لها ودون مقاربتها بالقائمة التي ترفقها الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار، وعلى سبيل التذكير فإن عمليات المقاربة التي تقوم بها إدارة الجمارك غالبا ما تسفر عن فوارق بين القوائم المضبوطة وقرارات الإلغاء المبلغة.
- انتشار عدد الهيئات المكلفة بمتابعة الأنظمة الامتيازية (الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار والوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب والصندوق الوطني للتأمين عن البطالة والوكالة

[1] - مجلس المحاسبة، التقرير التقييمي حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2013، ص34. (https://www.ccomptes.dz/wp-content/uploads/cdc-rapports-ar/RAPPORT_APLRB_2013_AR.pdf).

الوطنية لتسيير القرض المصغر) والملحقة بمختلف الوصايات مما يؤدي إلى صعوبة تسييرها ومتابعتها.

كما لاحظ من خلال نفس التقرير[1] في تقييمه لنفقات الأدوات وتسيير المصالح، وجود عدة نقائص في تنفيذ النفقات الخاصة بها، بسبب عدم جدوى أنظمة الرقابة الداخلية التي من شأنها ترشيد النفقات من هذا القبيل، ويتعلق الأمر خصوصا بما يلي:

- عدم احترام أحكام المرسوم رقم 91-500 المؤرخ في 21 ديسمبر 1991 المعدل والمتمم المحدد لمبالغ وشروط منح المنحة التعويضية عن المصاريف التي ينفقها الأعوان خلال قيامهم بمهمات مطلوبة منهم عبر التراب الوطني؛
- عدم الالتزام بالقواعد المتعلقة بمسك ومتابعة جرد الأملاك المنقولة والعقارية المنصوص عليها خصوصا في المرسوم التنفيذي رقم 91-455 المؤرخ في 23 نوفمبر 1991 المعدل والمتمم والمتعلق بجرد الأملاك الوطنية؛
- عدم مسك حساب استعمال يسمح بمتابعة صارمة لحركات مخزوف الوقود، وغياب المحاسبة المادية بالنسبة للعناصر الأخرى للمخزون.
- منح مزايا مرتبطة بالوقود والتكفل بمصاريف المكالمات الهاتفية لصالح أشخاص غير مؤهلين للاستفادة منها.

لهذا فإنه يوصي في كل مرة من خلال تقاريره **بتعزيز نظام الرقابة الداخلية وإرساء تسيير سليم وفعال للأموال والممتلكات العمومية**، لا سيما في مجال تسيير الوقود ونفقات الاتصالات الهاتفية

[1] - التقرير التقييمي حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2013، مرجع سابق، ص45.

ودفع الأجور والتعويضات ومنح نفقات المهمات وتصفية ودفع اشتراكات الضمان الاجتماعي نظرا للتجاوزات المتكررة المسجلة لكل منها.

رابعا: التقييمات المسجلة ضمن المؤسسات العمومية الاقتصادية والتجارية والجمعيات:

أ- الرقابة الداخلية للديوان الوطني المهني للحليب ومشتقاته[1]:

أظهرت مهمة تقييم مجلس المحاسبة لشروط تنفيذ مهام ضبط سوق الحليب من قبل الديوان العديد من النقائص المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية يمكن ذكرها فيما يلي:

- غياب هيكل رقابة التسيير وتجميد أنشطة هيكل الرقابة الداخلية. هذه الأخيرة التي أعيد تفعليها مبدئيا في نهاية 2011 لا تتوفر على الكفاءات الضرورية المطلوبة؛
- **غياب إجراء جدي في متابعة ومراقبة استعمال مسحوق الحليب المدعم من الدولة للتأكد من استعماله الحصري لإنتاج الحليب** المبستر واقتصرت الرقابة على المعلومات المحاسبية المرسلة شهريا، من قبل الملبنات المستفيدة والمؤشر عليها من طرف محافظ الحسابات؛
- غياب دليل إجراءات يغطي سير ومتابعة أنشطة الديوان المختلفة فيما يخص التموين الضبط، تسيير المخزون، الاستثمار وإجراء عمليات الجرد؛
- غياب وثائق ومستندات ثبوتية مهمة الخاصة بالملف الصحي، الوثائق المتعلقة بأعباء المكلفة وبطاقات التكاليف الخاصة لكل شحنة التي تمكن من تحديد تكاليف المخزون الموجود لدى الديوان للسنوات المالية 2008 إلى 2010، حساب "المخزون" فتم تقييمه

[1] - التقرير التقييمي حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2013، مرجع سابق، ص463.

بسعر البيع المحدد من الدولة من دون الأخذ بعين الاعتبار للتكاليف الحقيقية الناجمة عن عمليات الشراء.

- غياب ميثاق المهام المحدد للمهام والصالحيات لكل عون والمحدد بوضوح للمسؤوليات والسلطات لكل مستوى من التنظيم مما أدى إلى تداخل في مهام الهياكل المكلفة بتحديد الاحتياجات، والضبط وتخصيص المادة الأولية والقيام بالفوترة.

ب- الرقابة الداخلية لاتصالات الجزائر في إطار تطوير وعصرنة هياكلها[1]:

نظرا لأهمية برنامج تطوير وعصرنة هياكل الاتصالات الذي قدرت تكلفته بأزيد من 247 مليار دج والذي اسند تنفيذه لاتصالات الجزائر، قام مجلس المحاسبة برقابة شروط إنجاز هذا البرنامج بعنوان الفترة 2009-2015، وأنصبت هذه الرقابة على دراسة الاستراتيجية المعتمدة من قبل الشركة من حيث الحوكمة، التنظيم والرقابة الداخلية، وكذلك تنفيذ الاستثمارات المسطرة ومستوى بلوغ الأهداف المحددة وأثر البرنامج على نشاط الجزائرية للاتصالات.

بينت النتائج المترتبة عن الرقابة خصوصا، ضعف اجراءات التسيير والرقابة الداخلية، خاصة بنقائص مرتبطة بتخطيط المشاريع، وتنفيذها، والإشراف عليها بسبب ضعف تنفيذ التزامات اتصالات الجزائر فيما يتعلق بالحوكمة، وكذا أخطاء متعلقة بالتخطيط لاقتناء التجهيزات وبرمجة مواقع وضعها وكذلك ابرام الصفقات وتنفيذ عقود الشراء، والذي انعكس على ما يلي:

- ضعف إجراءات تسيير المشاريع رغم أهمية مبلغ البرنامج وصعوبته التقنية و أثاره على المؤسسة وبيئتها الحاضرة، لم تضع اتصالات الجزائر إجراءات مكتوبة لتسيير المشاريع تسمح لها بضمان تفاعل أحسن بين مختلف الهياكل المتدخلة في عملية التخطيط،

[1] - مجلس المحاسبة، التقرير السنوي لسنة 2015، ص369.

والمتابعة، والرقابة الداخلية لإنجاز البرنامج، عن طريق تحديد مسؤولية المتدخلين في اختيار التكنولوجيا الواجب اقتناءها و الارتباطات الوظيفية التي تسمح بالتنسيق، و تنقل سهل للمعلومة بين مختلف الهياكل المركزية المكلفة باقتناء التجهيزات وبين الهياكل الجهوية والمحلية المكلفة باختيار المناطق.

- عدم وضع أدوات التسيير المقررة كالتسيير بالأهداف، ورقابة التسيير ومخطط الأعمال، رغم أن اتصالات الجزائر تمتلك مديرية الميزانية التابعة لقسم المالية، حيث تمثل هذه الأخيرة المصدر الأساسي للمعلومات والمعطيات لهذه الأدوات التي تعتبر ضرورية لضمان رقابة داخلية فعالة لتنفيذ برنامج التطوير والعصرنة.
- على مستوى الرقابة الداخلية للصفقات، قامت اتصالات الجزائر بإعداد إجراء سنة 2012 تم تعديله في2013، هذا الإجراء المستوحى من قواعد قانون الصفقات العمومية، لم يتم تحديد الصلاحيات فيما يخص الالتزام، والأمر بالصرف والدفع، يمنح الإجراء سلطة إمضاء العقود لمدير المشتريات على المستوى المركزي (في حين أن هذه الوظيفة لم تصبح فعلية إلا سنة 2015) والمفوض الجهوي على المستوى المحلي، دون تحديد السقف المرخص به، حيث من المفروض أن الإطارات المسيرة، خاصة بالنسبة للمبالغ المعتبرة، هي من يجب عليها إلزام اتصالات الجزائر تعاقديا.

إن نقائص الحوكمة لم تكن دون تأثير على تسيير مشاريع اتصالات الجزائر والتحكم في ممتلكاتها، حيث تم تسجيل فوارق هامة بين الوضعية المحاسبية ونتائج الجرد عند نهاية كل سنة، هذه الفوارق كانت سببا لرفض محافظي حسابات اتصالات الجزائر التصديق على القوائم المالية لسنة 2011، و بالرغم من لجوئها الى هيئة عمومية متخصصة بهدف تطهير ممتلكاتها سنة 2011، استمرت المؤسسة في تسجيل فوارق إلى غاية سنة 2015، وعلى سبيل المثال، **سجلت**

عمليات الجرد لسنة 2015 نقصا (في القيمة المادية بالمقارنة مع القيمة المحاسبية) مبلغا إجماليا قدره 7.956.993.565,96 دج، مع العلم أن هذه الفوارق سجلت سنتي 2013 و2014 على التوالي مبلغ 2.205.378.799,67 دج و11.257.980.221,6 دج.

ت- بالنسبة للإعانات الممنوحة للجمعيات:

أما فيما يخص رقابة ومتابعة استعمال الإعانات الممنوحة للجمعيات بمختلف أنواعها، فقد سجل مجلس المحاسبة من خلال التقرير السنوي لسنة 2020[1] العديد من الاختلالات في نظم الرقابة الداخلية يمكن ذكر أهمها فيما يلي:

- غياب أي رقابة من طرف المجالس المنتخبة المكلفة بالتداول حول منح الإعانات والتي لا تحوز على أي تقرير متعلق باستعمال الإعانات الممنوحة، بالرغم من أن المادة 19 من القانون رقم 12-06 المتعلق بالجمعيات[2]، ألزمت الجمعيات بإرسال للسلطات العمومية تقاريرها السنوية الأدبية والمالية خلال 30 يوم التي تلي المصادقة عليها؛
- غياب إطار تنظيمي ملائم بهدف المتابعة الجيدة والتقييم الدائم للعملية، على غرار وضع إجراءات مكتوبة وتنصيب لجان لدراسة الملفات، وانتقاء الجمعيات وتقييم استعمال هذه الإعانات؛
- عدم استغلال الجماعات المحلية لتقارير محافظي الحسابات المرسلة من طرف الجهاز الإداري للجمعية لكل هيئة مانحة معنية لا سيما بغية فحص التحفظات التي تم تسجيلها؛

---

[1] - مجلس المحاسبة، التقرير السنوي لسنة 2020، ص388.

[2] - القانون رقم 12-06 المؤرخ في 12 يناير 2012 المتعلق بالجمعيات، ج ر عدد 2 مؤرخة في 15 يناير 2012.

- نقص التشاور والتنسيق بين مختلف الهيئات المانحة، قبل وبعد عملية المنح، هذا النقص ناتج، إلى حد ما، عن غياب قاعدة معطيات محلية تسمح للهيئات العمومية المعنية بالتحقق من وضعية الجمعيات الطالبة للدعم قبل منح الإعانة، من أجل تجنب المنح المتكرر للإعانات لنفس الجمعيات و/أو التمويل لنفس موضوع البرامج والمشاريع، وهكذا، لا تقوم الولاية والبلدية بإرسال بصفة منتظمة قائمة بأسماء الجمعيات المستفيدة من الإعانات المالية الممنوحة إلى مديرية الشباب والرياضة لمنع الاستفادة المزدوجة من الإعانات.

هذه بعض العينات فقط من النقائص الكثيرة التي يرفعها مجلس المحاسبة كل سنة والتي تظهر ضعف تسيير الأموال والوسائل العمومية وعدم ترشيد النفقات والخسائر المعتبرة التي تمس الخزينة العمومية جراء هذه الممارسات.

بالإضافة إلى ما سبق، حرص مجلس المحاسبة من خلال الدلائل المنهجية للرقابة التي أصدرها، وبالأخص دليل رقابة الجماعات المحلية، على تحسين نوعية حوكمة وتسيير الجماعات الإقليمية، غير أنه لاحظ من خلال رقابته، أنها لم تزود بعد بالإجراءات المكتوبة للرقابة الداخلية، لهذا شدد على فرق الرقابة أن تعمل على تحديد وتحليل الإجراءات الموضوعة قيد التطبيق، وأن يتعامل مع الأحكام التشريعية والتنظيمية المتعلقة بتسيير الجماعات المحلية على أنها إجراءات داخلية، وينجر عن عدم تطبيق هذه الأحكام انتهاك للقواعد فضلا عن فشل في النظام ينبغي توصيفه على أنه خلل وخطر في التسيير[1].

[1] – https://www.ccomptes.dz/wp-content/uploads/2019/09/gcct_ar.pdf. .2021 تم الاطلاع عليه بتاريخ 10 جوان

نُبهَ، من خلال دليل تقييم السياسات العمومية، بالتحلي باليقظة الكبيرة بخصوص ضعف الرقابة الداخلية وأوجه القصور في التسيير والتقييد المحاسبي للمعاملات التي يمكن أن تؤدي إلى مجموعة من القرائن التي تتوافق مع التزوير أو الاختلاس أو التبذير[1].

كما ننوه بالذكر، أن توصيات صندوق النقد الدولي والمنظمة العالمية للتجارة تطابقت مع توصيات مجلس المحاسبة، لتصويب سياساتها في التسيير، وفي مجال التحويلات الاجتماعية، أو ما يعرف "بالسوسيال"، إذ أكد المجلس على ضرورة، تعزيز نطام الرقابة الداخلية في مختلف عمليات التسيير لاسيما في مجال تسيير أموال الدعم أو ما يعرف بأموال التحويلات الاجتماعية التي تشكل نصيبا مهما من نفقات الميزانية، وتسيير الوقود ونفقات الاتصالات الهاتفية ودفع الأجور والتعويضات ومنح نفقات المهام، موازاة مع اللجوء الى التعاقد كصيغة للعمل في مجالات التربية، الصحة والصحة لتحقيق أقصى هوامش النجاح المدرسي، وتحسين الخدمة العمومية، كما خلص مجلس المحاسبة ضمن تقاريره إلى ضرورة تدعيم وتقوية نظام الرقابة الداخلية، ولاسيما بواسطة دليل للإجراءات الملائمة ونظام المعلومات والحوكمة لتمكين تحقيق مهام الخدمة العمومية الموكلة لكل برنامج[2].

يتضح لنا مما سبق مدى أهمية الدور الرقابي الذي يؤديه مجلس المحاسبة لتجسيد نظم الرقابة الداخلية وخاصة في مجال كشف وضبط المخالفات وجرائم الفساد المالي والإداري، وذلك بما له من سلطات وصلاحيات رقابية والتي تدعمت بصورة واضحة وجلية غداة تفعيل دوره في مكافحة

---

[1] – https://www.ccomptes.dz/wp-content/uploads/2019/09/gepp_ar.pdf. تم الاطلاع عليه بتاريخ 10 جوان 2021.

[2] - مقال لجريدة الشروق يوم 2018/01/06، فرملة-السوسيال-التقشف-في-الأجور-والت https://www.echoroukonline.com/

الفساد بمناسبة تعديل قانون مجلس المحاسبة سنة 2010 بموجب الأمر رقم: 10-02[1]، هذا الأخير الذي أولى أهمية كبيرة في تعديل صلاحيات مجلس المحاسبة وتوسعيها لضبط أكبر عدد ممكن من صور الفساد، وأهم هذه التعديلات هي توضيح مهام مجلس المحاسبة المتعلقة بتقييم الرقابة الداخلية بجميع أشكالها باعتبارها أداة للوقاية من الانحرافات المالية والاختلاسات[2].

[1] - الأمر رقم 10-02 المرخ في 26 اوت 2010 المعدل والمتمم للأمر رقم 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة، ج ر عدد 50 المؤرخة في 01 سبتمبر 2010.

[2] – عبد العالي حاحة، الآليات القانونية لمكافحة الفساد الإداري في الجزائر، أطروحة دكتوراه تخصص قانون عام، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، سنة 2013، ص550.

الباب الثاني:

الآليات الحديثة للرقابة الداخلية وآثار تطبيقها

الباب الثاني: الآليات الحديثة للرقابة الداخلية وآثار تطبيقها:

تعاني الأنظمة الإدارية من ضعف أنظمة الإدارة العامة والميزانية الموجهة نحو الأداء والترتيبات المتخذة لتقديم الخدمات، فعادة ما يتم تنظيم الإدارة العامة بطريقة تقليدية مركزية وتسلسلية وفقًا للقاعدة الوزارية، أي في الحقائب أو القطاعات الوزارية، حيث تتحمل الوزارات التنفيذية المسؤولية الكاملة عن قطاعها، بما في ذلك المؤسسات الفرعية؛ مما يؤدي إلى مواجهة المديرين العموميين لتحديات عند السعي لضمان الامتثال للوائح وتخصيص الموارد البشرية والمادية وإدارة الأداء على نحو فعال، وتؤثر مركزية تقديم الخدمات على فعالية الإدارة العامة[1].

بالتالي؛ يجب تحديث الأطر القانونية والتنظيمية القائمة بشأن إمكانية الوصول إلى المعلومات والبيانات العامة، وذلك لعكس الواقع الرقمي الجديد وجني ثمار التكنولوجيا لتعزيز المساءلة كاستخدام معايير افتراضية عندما يتعلق الأمر بالبيانات الحكومية، ورغم التحديات القائمة و"الفجوات الرقمية" أنشأت الحكومات بوابات بيانات مفتوحة، وعدَّلت أطرها القانونية والتنظيمية، وذلك من أجل تعزيز حق المواطنين في الحصول على المعلومات وشفافية القطاع العام وخضوعه للمساءلة.

للتفصيل في هذا الجانب، قسمنا الباب إلى فصلين، نتناول في الفصل الأول النظم المستحدثة في مجال تطوير الرقابة الداخلية، وفي الفصل الثاني آثار تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية على تسيير الأموال العمومية.

---

[1] – Angelos Binis, Contrôle interne et gestion des risques pour l’intégrité publique au Moyen-Orient et en Afrique du Nord, l'Organisation de coopération et de développement économiques ‘’OCDE’’, Paris-France, 2019, p17.

الفصل الأول:

النظم المستحدثة في مجال الرقابة الداخلية

الفصل الأول: النظم المستحدثة في مجال الرقابة الداخلية:

إن ضرورة تحديث نظام الرقابة الداخلية في الجزائر تماشيا مع إصدار القانون العضوي رقم 15-18 المتعلق بقوانين المالية (La LOLF)، الذي يهتم بقياس الأداء، يوجب تحديث الرقابة المالية والمحاسبية الداخلية وجعلها تتماشى مع المعايير الدولية، حيث أن الرقابة الداخلية الحديثة تصبو إلى تحقيق ثلاثة أهداف أساسية، الامتثال للقواعد المقررة، السلامة، وحسن الأداء، الانتقال إلى هذا الوضع الجديد يهدف إلى تخفيف الرقابة المسبقة على الالتزامات لصالح الرقابة اللاحقة قبل الصرف وتقوية مسؤولية الجهات الفاعلة في تسيير الميزانية من خلال تطوير الرقابة في المصالح الإدارية. ويجب أن تنجز نظم الرقابة الداخلية بناء على قاعدة اللامركزية عبر كل الوزارات والهيئات العمومية[1].

أصبح نموذج "كوزو COSO" معيارا ومرجعا عالميا في ميدان الرقابة الداخلية وتسيير المخاطر، وتحيين الإطار المتكامل للرقابة الداخلية سمح بإبراز مبادئ النظام الفعال والتحكم في المخاطر[2]، ورغم وجود نماذج أخرى مكملة له على غرار نموذج "كوكو CoCo" الكندي (Comité sur les critères de contrôle) لسنة 1991، والنموذج الإنجليزي "Turnbull guidance anglais" لسنة 1999، والنموذج الفرنسي "AMF" (Autorité des marchés financiers) لسنة 2008[3]، سنكتفي بدراسة هذا النموذج لأنه يعتبر الأمثل، وذلك بتقديم هذا النموذج في المبحث الأول وأهداف ومقومات الرقابة الداخلية وسبل فحصها وتعزيزها في المبحث الثاني.

---

[1] – Pierre Cliché, Gestion budgétaire et dépenses publiques, presse de l'université de Québec, Canada, 2009, p101.

[2] - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), Internal control — integrated framework released, EYROLLES, Paris, 2014, p.7.

[3] - Jacques Renard, Comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne, EYROLLES, Paris, 2012, p.95.

المبحث الأول: الإطار المرجعي للرقابة الداخلية الحديثة COSO:

لقد اقتصرت الرقابة الداخلية في بادئ الأمر على المراجعة المحاسبية للتأكد من صحة تسجيل العمليات المالية واكتشاف الأخطاء إن وجدت، ولكن مع تطور المؤسسات أصبح من الضروري تطوير الرقابة الداخلية وتوسيع نطاقها بحيث تستخدم كأداة لفحص وتقييم مدى فاعلية الأساليب الرقابية ومد الإدارة العليا بالمعلومات، وبهذا تصبح الرقابة الداخلية أداة تبادل معلومات واتصال بين المستويات الإدارية المختلفة والإدارة العليا[1].

في سنة 1985، وبظهور عدد من الفضائح بدأت فعلا عملية التأقلم والتكيف مع الرقابة الداخلية تحت قيادة السيناتور الأمريكي "تريدواي Treadway" الذي شدد على ضرورة منح لمسؤولي المؤسسات آلية، إنشاء مرجع، يسمح لهم بالتحكم الأفضل بأنشطتهم، لهذا الغرض تم إنشاء فوج عمل متكون من ثلاثية، ممثلو أكبر شركات تدقيق الحسابات، أعضاء المنظمات المهنية (IIA, AICPA)، وممثلو الشركات الكبرى[2].

تزايدت الحاجة إلى الرقابة الداخلية نتيجة للتطور الكبير في المجال الاقتصادي وتوسع أنشطة المنظمات، لذلك كان لابد من توافر نظام رقابي فعال لمواجهة واكتشاف الأخطاء أو عمليات التلاعب، فالرقابة الداخلية هي أداة بيد الإدارة لفحص وتقييم مدى فاعلية الأساليب الرقابية ومد

---

[1] - بن علية خالد، الرقابة الداخلية بين المفهومين التقليدي والحديث، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، جامعة عمار ثليجي الأغواط، المجلد 1، العدد 2، جوان 2010، الصفحة 185-213.

[2] – Jacques Renard, Op. Cit., p.3.

الإدارة العليا بالمعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات المالية والإدارية المتعلقة بنشاط الأقسام، كما أنها تقدم تأكيد معقول بأن أهداف المنظمة سيتم تحقيقها[1].

لتوضيح كل المفاهيم والإلمام بهذا الجانب، سنتطرق إلى مفهوم الرقابة الداخلية بمفهومها الحديث في المطلب الأول، ثم مميزات الرقابة الداخلية وفق نظام "كوزو COSO" في المطلب الثاني.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الداخلية الحديثة:

تطور مفهوم الرقابة الداخلية، حيث قدم معهد المحاسبين القانونيين في "إنجلترا وويلز" سنة 1953 تعريفا للرقابة الداخلية أوضح فيه أن: "الرقابة الداخلية لا تشمل فقط الضبط الداخلي والتدقيق الداخلي، ولكن النظام الشامل لكل المراقبات المالية وغيرها، الموضوعة بواسطة الإدارة لتسيري أعمالها في طريق منظم للحفاظ على أصولها ولضمان دقة سجلاتها وامكانية الاعتماد عليها بقدر المستطاع[2].

حيث كشفت الفضائح المالية الحديثة فشل أنظمة الرقابة الداخلية التقليدية وعدم كفاية آليات حوكمة الشركات، وهو ما دفع الكونغرس الأمريكي في سنة 2002 إلى إصدار قانون (SOX) الذي يلزم المنظمات بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية والتقرير عن نقاط الضعف فيها، كما أثبتت الأزمة المالية الأخيرة أن الاقتصاديات والأسواق أصبحت معولمة أكثر فأكثر، وأن المشاكل الناجمة عن هذه الأسواق تحتاج لأن ينظر اليها بمنظور عام خصوصا تلك المتعلقة بالمخاطر، فوجود إدارة

---

[1] - صالحي بوعلام، دور وأهمية المراجعة الداخلية في تعزيز حوكمة الشركات وإدارة المخاطر وانعكاسات ذلك على استمرارية المنظمة وقيمتها، أطروحة دكتوراه تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2018/2017، ص135.

[2] - نفس المرجع، ص137.

للمخاطر وأنظمة رقابة داخلية فعالة تعتبر أساسية لتعزيز الحوكمة في المنظمات بما يمنع تكرر حدوث تلك الأزمات[1].

كما أن الرقابة الداخلية على الأموال العمومية، هي تلك الرقابة التي تقوم بموجبها الإدارة بمراقبة نفسها بنفسها وهي بصدد مباشرة مهامها، ويطلق عليها الرقابة الذاتية أو الادارية، بمعنى أن الادارة تصحح أخطاءها التي قد تقع فيها بنفسها، هذا من الناحية النظرية، أما من الناحية العلمية فإن الرقابة الداخلية تعني الطرق التي تستخدمها الادارة العليا في تحديد المستويات والاختصاصات[2]، وبالتالي تحديد المسؤوليات والمحاسبة على الأخطاء.

تأخذ الرقابة الداخلية شكلين، وهما الرقابة الإدارية والرقابة المحاسبية بغض النظر عن الجهة التي قامت بها، أو المرحلة التي تمت فيها سواء قبل الصرف أو بعده، والتي تكون من قبل الجهة الإدارية نفسها أو الآمر بالصرف نفسه قبل الإمضاء، أو هيئات الرقابة المخول لها القيام بهذه المهمة مثل وزارة المالية ممثلة في كل من المراقب المالي والمحاسب العمومي والمفتشية العامة للمالية، أو مجلس المحاسبة.

فهي الرقابة التي تمارسها الجهة الإدارية أو السلطة التنفيذية باعتبارها القائمة على مالية الدولة[3]، بهدف اكتشاف مواطن الضعف والأخطاء وتجنب حصولها أو تصحيحها.

يختلف تفسير مفهوم الرقابة الداخلية على حسب كل دولة، حيث تمتلك بعض الدول مؤسسات مراقبة وإشراف مستقلة و"خارجية"، فعندما يتعلق الأمر بالأنظمة اللامركزية فيتعيَّن على المديرين رفع التقارير باستمرار إلى رئيس المؤسسة أو السلطة المركزية حول أداء ترتيبات الرقابة الداخلية

---

[1] - صالحي بوعلام، مرجع سابق، ص135.

[2]- فتحي محمد محمد الأحول، مرجع سابق، ص73.

[3]- محمد نصر الهواري، محمد توفيق محمد، أساسيات المراجعة، مصر، مكتبة الشباب، سنة 1995، ص95.

وتطبيق نظام لإدارة المخاطر وتخفيفها فيما يتعلق بعدم تحقيق الأهداف المحددة، وتكون عن طريق وضع قواعد للمراقبة الداخلية صراحة في اللوائح المحددة والمستمدة من الأطر القانونية الحالية كقانون المالية العامة[1] أو المحاسبة العمومية.

الفرع الأول: نظام كوزو نموذج للرقابة الداخلية الحديثة:

في عام 1992 وضعت لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدواي (COSO)، الإطار المتكامل للرقابة الداخلية، وهي مبادرة مستقلة للقطاع الخاص تشكلت في عام 1985 لدراسة العوامل التي قد تؤدي إلى إعداد التقارير المالية الاحتيالية، والآن يُستخدم الإطار على نطاق واسع ليس فقط في الولايات المتحدة ولكن في جميع أنحاء العالم، حيث تُعرف الرقابة الداخلية على أنها "عملية يقوم بها مجلس الكيان من المديرين وموظفي الإدارة وغيرهم، وهي مصممة لتوفير الضمانات المعقولة فيما يتعلق بتحقيق الأهداف المتعلقة بالعمليات وتقديم التقارير والامتثال"[2].

تهدف اللجنة من خلال الإطار المتكامل إلى وضع إطار للرقابة الداخلية التي تعتمدها المؤسسات. إن هذه الجهود يمكن اعتمادها في أي دولة من دول العالم وكذا المؤسسات على اختلاف أنواعها عامة كانت أو خاصة، وعلى اختلاف نشاطاتها كما لا تعتبر تشريعا يتوجب على المؤسسات الأخذ به، فللمؤسسة الحرية المطلقة في اعتماد هذا النموذج من عدمه[3].

---

[1] - Angelos Binis, Op. Cit., p31.

[2] - Angelos Binis, Op. Cit., p67.

[3] - جدي سمراء، دور الرقابة الداخلية في زيادة مصداقية المخرجات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه تخصص بنوك مالية ومحاسبة، جامعة محمد بوضياف المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2019/2016، ص 126.

أولا: مفهوم نظام كوزو (COSO):

هو نموذج أصدرته لجنة تختص بأنظمة الرقابة الداخلية، وهي اللجنة الوطنية للتقرير المالي الاحتيالي "National Committee of the fraudulent financial report "، وهي معروفة باسم لجنة "ترادواي Treadway"، وهو يمثل إطار مرجعي للرقابة الداخلية معترف به دوليا، وهو إطار الرقابة الداخلية الأكثر شيوعا واستخداما في العالم، هذا الإطار الجديد الذي كان نتاج لمشروع عمل ومشاورات دامت عدة سنوات من أجل تحديث الإطار الأصلي للرقابة الداخلية لسنة 1992، وذلك حتى يبقى ملائما للتطبيق خصوصا مع التغيرات والتطورات وزيادة توقعات أصحاب المصالح بشأن الحوكمة، إدارة المخاطر لاكتشاف ومنع الاحتيال[1].

أ- نشأة نظام الرقابة الداخلية:

عقب الانهيار المالي الذي شهدته الولايات المتحدة الأمريكية، تم وضع لجنة "تريدواي" (Commission Treadway) سنة 1985، بغرض تحديد العوامل، التي أدت إلى قوائم مالية مغشوشة وإصدار توصيات بشأنها، حيث أكدت اللجنة في تقريرها أن 50 % من القوائم المالية المغشوشة، كانت نتيجة لضعف إجراءات الرقابة الداخلية، ومن أجل ضمان متابعة وتطوير التوصيات المنشورة في تقرير لجنة "تريدواي"، تم على إثرها إنشاء لجنة المنظمات الراعية للجنة "تريدواي Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway (COSO) " Commission"[2]، هذه الأخيرة التي نشرت سنة 1992، تقرير بعنوان "الرقابة الداخلية الإطار المتكامل" والذي عرف آنذاك بتقرير كوزو (COSO report)، وبالموازاة مع هذه الترتيبات التي

---

[1] - صالحي بوعلام، مرجع سابق، ص155.

[2] - فؤاد عثماني، دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة الخدمة العمومية، رسالة ماجستير، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية-التجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة، سنة 2015-2016، ص9.

جرت في الولايات المتحدة الأمريكية، قامت دول أخرى مثل كندا، المملكة المتحدة وفرنسا بتطوير الرقابة الداخلية، ثم دخلت في محل انشغالات المشرع الأمريكي من خلال قانون "ساربنز أوكسلي Sarbanes-Oxley SOX"[1].

ب-تعريف لجنة رعاية المؤسسات[2]:

تتلخص مهمة لجنة رعاية المؤسسات في توفير القيادة الفكرية من خلال تطوير أطر عمل شاملة وارشادات حول إدارة المخاطر في المؤسسة، والرقابة الداخلية، وردع الاحتيال، بهدف تحسين الأداء التنظيمي والحكم الرشيد أو الحوكمة، للحد من الاحتيال في المؤسسات.

تمت رعاية اللجنة الوطنية بالاشتراك مع خمس جمعيات مهنية رئيسية مقرها في الولايات المتحدة وهي؛ جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA)، المعهد الأمريكي للمحاسبين العموميين المعتمدين (AICPA)، المدراء التنفيذيين الماليين الدولي (FEI)، معهد المدققين الداخليين (IIA)، والجمعية الوطنية للمحاسبين (الآن معهد المحاسبين الإداريين [IMA]). وهي مستقلة تمامًا عن كل من المنظمات الراعية، وتضمنت ممثلين عن الصناعة والمحاسبة العمومية وشركات الاستثمار وبورصة نيويورك.

ثانيا: تعريف الرقابة الداخلية الحديثة:

عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين العموميين المعتمدين AICPA سنة 1936 بأنها "مجموعة الوسائل والطرق التي يستخدمها المشروع بقصد حماية النقدية وغيرها من الأصول، وكذلك لضمان

[1] – Élisabeth Bertin, Audit interne enjeux et pratiques a l'international, édition EYROLLES, Paris, 2007, p.54. (https://www.pdfdrive.com/audit-interne-e38864986.html), consulté en date du 16/02/2021.

[2] – https://www.coso.org/Pages/aboutus.aspx; أطلع عليه بتاريخ 2020/12/13.

الدقة المحاسبية لما هو مقيد بالدفاتر"[1]. ثم تطور مفهومها سنة من قبل نفس المعهد المذكور أعلاه بأنها "تشمل على الخطة التنظيمية للمشروع وعلى كافة الوسائل والطرق التي يستخدمها هذا المشروع بقصد حماية أصوله، وضمان دقة بياناته المحاسبية وتنمية الكفاية الإنتاجية وتشجيع السير بالسياسات التي وضعتها الإدارة في الطريق المرسوم لها".

أما المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (INTOSAI) فقد عرفتها كما يلي:

الرقابة الداخلية هي عملية متكاملة تقوم بها إدارة وموظفي احدى الجهات اثناء سعيها لأداء مهامها، تتكيف بشكل متواصل مع التغيرات التي تواجهها أي هيئة، يتم تصميمها بحيث توفر ضمانا معقولا بأن الاهداف العامة التالية يتم تحقيقها[2]:

- تنفيذ العمليات التشغيلية بشكل نظامي واخلاقي واقتصادي وفعال ومؤثر؛
- استيفاء التزامات محاسبة المسؤوليات؛
- الالتزام بالقوانين والتنظيمات واللوائح المعمول بها؛
- تفادي الخسارة.

كما عرفت لجنة طرائق التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الرقابة الداخلية بأنها؛ تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية

---

[1] – فتحي محمد محمد الأحول، مرجع سابق، ص74.

[2] – المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة، ارشادات الإنتوساي حول معايير الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي 9100، فيينا/النمسا، سنة 2004، ص6.

وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة[1]، ومن جهة أخرى فإن هذا التعريف يخدم عملية التدقيق الخارجي وجوانبها، وبالتالي هي خطة تنظيمية إدارية محاسبية للضبط الداخلي عند استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لدى الهيئة وصولا إلى أعلى معدلات ممكنة من الكفاية الإنتاجية.

أما حسب مجلس الخبراء المحاسبين المعتمدين الفرنسي (OECCA) الرقابة الداخلية "هي مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة، هدفها من جهة، ضمان الحماية والمحافظة على الممتلكات ونوعية المعلومات، ومن جهة أخرى، تطبيق تعليمات الإدارة ودعم تحسين الأداء، ويتجلى ذلك بالتنظيم، وأساليب وإجراءات كل نشاط من أنشطة المؤسسة للحفاظ على استدامتها"[2].

أما حسب الاتحاد الدولي للمحاسبين "IFAC"؛ " الرقابة الداخلية هي عملية صممها وطبقها المكلفون بالحوكمة والإدارة وغيرهم من العاملين في المؤسسات، وتهدف إلى ضمان تأكيد معقول لتحقيق أهداف المؤسسة بالنظر إلى موثوقية التقارير المالية، فعالية وكفاءة العمليات ومطابقتها للتنظيم الساري المفعول"[3].

وفقا للتعريف المنصوص عليه في المعايير المعترف بها دوليًا مثل معايير لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدواي للرقابة الداخلية – الإطار المتكامل عام 2013 (لجنة المنظمات الراعية للجنة

---

[1] – ايمان إبراهيم حسين، مرجع سابق، ص273.

[2] – Éric Bonin, Jean-Luc Rossignol, Le contrôle interne des entreprises de travail temporaire d'insertion, La Revue des Sciences de Gestion 2007/2-3 (n°224-225), pages 39 à 48, (https://www.cairn.info/revue-des-sciences-de-gestion-2007-2-page-39.htm) 2020/12/16 أطلع عليه بتاريخ.

[3] – https://www.ifac.org/system/files/downloads/RAcsumAc_du_guide_d_audit_IFAC.pdf, أطلع عليه بتاريخ 2020/12/16.

تريدواي الثانية)، والمبادئ التوجيهية للإنتوساي حول معايير الرقابة الداخلية للقطاع العام (2004) فإنها[1]:

"عملية متكاملة ومنفَّذة من قبل الإدارة وموظفي المنشأة، وتهدف إلى معالجة المخاطر واغتنام الفرص وتوفير تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق النتائج للسعي نحو تحقيق المصلحة العامة والهامة للمنشأة، وذلك من خلال:

- تنفيذ العمليات الأخلاقية والاقتصادية المتميزة بالكفاءة والفعالية بشكل منظم؛
- ضمان الملاءمة والموثوقية وسلامة المعلومات؛
- الوفاء بالتزامات المساءلة الخارجية والداخلية؛
- الامتثال للقوانين واللوائح المعمول به؛
- حماية الموارد من الضياع أو سوء الاستخدام أو التلف؛
- تلبية معايير أخرى للحوكمة العامة الرشيدة، بما في ذلك الإعداد الجيد للسياسات وتنفيذها ووضع الميزانيات الجيدة والصلابة والاستدامة المالية.

كما أنه، طبقا لنص المعيار الدولي للتدقيق رقم 400 الخاص بالرقابة الداخلية، فإن نظام الرقابة الداخلية يعني جميع السياسات والاجراءات التي تتبناها الادارة في المؤسسة لتحقيق أهدافها بالتأكد من الوصول إلى الحد العملي المناسب من أداء الأعمال بكفاءة عالية يتماشى مع تنفيذ البيانات الادارية، وحماية الأملاك، ومنع الغش والخطأ واكتشافه، واكتمال السجلات والدفاتر المحاسبية وإعداد معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها في الوقت المناسب[2].

---

[1]- Angelos Binis, Op. Cit., p66.

[2] - خراف مختارية، دور التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تجسيد الحوكمة، أطروحة دكتوراه تخصص اقتصاد المنظمات، جامعة سعيدة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2018/2017، ص79.

هي ليست حدثا أو ظرفا ولكنها سلسلة من الإجراءات التي تتخلل أنشطة إحدى الهيئات، وهي إجراءات تحدث باستمرار خلال العمليات التشغيلية للهيئة، وبالتالي فإنها تختلف من منظور بعض المراقبين الذين يعتبرونها عبئا ضرورياً أضيف إلى أنشطة الهيئة، لأن نظامها مجدول ضمن الأنشطة ويكون أكثر فاعلية إذا جرى بنائه داخل هيكلية الهيئة مما يعتبر جزءاً متمماً لجوهرها[1].

كما أنها الوسيلة التي يمكن من خلالها تحقيق موارد وأهداف الهيئة ورصدها وقياسها، وتلعب دورا هاما في كشف ومنع الاحتيال وحماية الموارد المادية من آلات وممتلكات وغير المادية مثل سمعة الملكية الفكرية المتمثلة في العلامات التجارية.

فقد أدى ظهور المشروعات الكبيرة إلى زيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية باعتبارها نظام يساعد الإدارة في الوفاء بأهدافها والرقابة الداخلية تعتبر مرادفا للرقابة داخل التنظيم وقد ارتبطت في مراحلها الأولى بحمايه النقدية باعتبارها أكثر الأصول عرضه للتلاعب والاختلاس، وتتحقق هذه الحماية بالطبع بالوسائل الكفيلة بحمايه النقدية من السرقة والاختلاس مثل تحديد واجبات ومسؤوليات أمين الخزينة والفصل بين الاختصاصات المتعارضة مثل عمليات التحصيل وعمليات التسجيل[2].

ثالثا: خصائص الرقابة الداخلية حسب نموذج "كوزو COSO":

من خلال تعاريف الرقابة الداخلية فإنها تحمل بعدا مزدوج لها، البعد الشامل المساير للبعد الثقافي، الأول يتجلى في كل التعاريف في تطبيقه في أي مجال، وهو يشمل كل نشاط ينبغي التحكم فيه، سواء في المشتريات، دفع الرواتب، الخدمات الطبية، وحدات الإنتاج...إلخ، وفي كل المؤسسات

---

[1] - المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة، ارشادات الإنتوساي حول معايير الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي 9100، مرجع سابق، ص6.

[2] - أحمد قايد نور الدين، مفاهيم في الرقابة الداخلية، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، سنة 2017، ص72.

الكبرى والمصغرة، الإدارات المركزية والجماعات المحلية، الدفاع، الخزينة العمومية، ويمكن إضافة الجمعيات، المستشفيات، ومست حتى القطاع العام من خلال التشريعات والتنظيمات الصادرة، أما البعد الثاني فيتجلى في بيئة الرقابة، فهي برمجة عقلية جماعية[1].

تتمتع الرقابة الداخلية بمفهومها الحديث بالعديد من الخصائص التي مكنتها من الظهور واعتماد العديد من البلدان عليها لتسيير أموالها ومواردها ووسائلها والتي يمكن سردها فيما يلي:

- الرقابة الداخلية جزء من الهيكل الإداري، تتماشى مع الإجراءات التنفيذية للهيئة الإدارية وتتكامل معها من أجل تحقيق الأهداف الموضوعة ولا يمكن فصل احداهما عن الآخر، بحيث أن الرقابة هي الضامن لتحقيق الأهداف وليست وظيفة أو غاية؛
- ما يميز الرقابة الداخلية الحديثة عن الرقابة الداخلية التقليدية أنها جزء من الهيكل التنظيمي يبدأ تنفيذها منذ وضع التنظيم الأساسي وتتغير وتتكيف مع المخاطر الممكن حدوثها، كما تتطور بحسب قدرة القائمين بالمهام في أداء وظائفهم؛
- أنها تعطي ضمانا معقولا لمواجهة المخاطر وليس مطلقا ولهذا تتميز بالمرونة تماشيا مع أي أخطار ممكنة؛
- تتأثر مباشرة بالإدارة العليا أو المركزية وكذا العاملين في كل المستويات، ولا تكفي الإجراءات والسياسات لتطبيقها، وإنما قدرة المكلفين بتطبيقها ووعيهم بأهميتها والتزامهم بالأخلاقيات المهنية.

[1] – Jacques Renard, Op. Cit., p.13.

رابعا: أسباب تطور نظم الرقابة الداخلية:

إن تطور نظم الرقابة الداخلية هو حتمية لا بد منها في ظل التطورات الحاصلة في تسيير الأموال العمومية بصفة خاصة وتوسع المؤسسات والمهام والأنشطة بصفة عامة مما دفع إلى البحث عن السبل الملائمة للتحكم في التسيير بطريقة تؤدي إلى تحقيق الأهداف المسطرة وتجنب كل المخاطر المحتملة، وتسعى السلطات العمومية والأطراف المهتمة بالمعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية داخل الهيئات العمومية إلى الحصول على معلومات حقيقية وذات مصداقية من أجل الإحاطة بوضعيتها ومن أجل اتخاذ الإجراءات اللازمة في الوقت المحدد، لذلك أصبح من الضروري ربط مصداقية المعلومات مع قوة نظام الرقابة الداخلية، ويمكننا تقديم عدة أسباب عملت على تطوير نظام الرقابة الداخلية والاعتماد عليها نذكر منها[1]:

- عدد أصناف المؤسسات وتوسع نشاطاتها
- تعدد واختلاف الوظائف؛
- توزيع وتحديد السلطات والمسؤوليات؛
- استخدام وتداول المعلومات؛
- حماية الأموال والممتلكات؛
- الحاجة إلى معلومات ذات مصداقية.

[1] - أحمد قايد نور الدين، مرجع سابق، ص72.

خامسا: علاقة الرقابة الداخلية بإدارة المخاطر وبالحوكمة:

تعتبر عملية تحديد المخاطر وتحليلها جزءًا أساسيًا من نظام الرقابة الداخلية الفعال، حيث أنه يجب على الإدارة، على كل المستويات، تحديد المخاطر بعناية واتخاذ التدابير المناسبة للحد منها، يمكن أن يكون أداء الأعمال مهددة بعوامل داخلية أو خارجية، بدورها، يمكن لهذه المخاطر أن يكون لها تأثير على كل من الأهداف المسطرة والأهداف الضمنية، ومن الضروري تحديد جميع المخاطر تقنية يتكون في تحديد الأنشطة الأكثر خطورة وترتيبها حسب الأولوية، حيث أن المسؤولين يفكرون بعناية في العوامل التي يمكن أن تسهم في ظهور خطر أو حتى في تفاقمه[1].

حيث أن الدراسات الرسمية لإدارة المخاطر قد بدأت في أواخر النصف الثاني من القرن العشرين، وعرفها معهد إدارة المخاطر "IRM" على أنها الجزء الأساسي في الإدارة الاستراتيجية لأي مؤسسة، فهي الإجراءات التي تتبعها المؤسسات بشكل منتظم لمواجهة المخاطر المصاحبة لأنشطتها، بهدف تحقيق المزايا المستدامة من كل نشاط، كما عرفت بأنها منهج أو مدخل علمي للتعامل مع المخاطر عن طريق توقع الخسائر العارضة أو المحتملة وتصميم وتنفيذ الإجراءات التي من شأنها أن تقلل إمكانية حدوث الخسارة أو الأثر المالي للخسائر[2].

كما عرفها معيار (ISO 3000) بأنها أنشطة منسقة تم تطويرها لتوجيه ورقابة المؤسسة فيما يتعلق بالمخاطر، وتساعد عملية إدارة المخاطر على اتخاذ القرارات من خلال الأخذ بعين الاعتبار عدم

---

[1] – Élisabeth Bertin, Op. Cit., p71.

[2] - عبد الصمد عمر علي، دور المراجعة الداخلية في تطبق حوكمة المؤسسات، رسالة ماجستير، جامعة المدية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، سنة 2009/2008، ص 93.

اليقين وإمكانية وقوع أحداث أو ظروف مستقبلية مقصودة أو غير مقصودة وتأثيرها على الأهداف المتفق عليها[1].

الخطر بالمفرد هو تهديد بحادثة أو فعل له تأثير غير مرغوب فيه على قدرة الهيئة لتحقيق أهدافها بنجاح[2]، وعليه فإن العلاقة التي تربط بين الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر علاقة وطيدة ومتكاملة، لأن الرقابة الداخلية تزداد فعاليتها كلما تم تحديد المخاطر المحتملة الحصول، وبالتالي العمل على احتوائها، ومع تزايد وتنوع المخاطر التي يمكن التعرض لها، وزيادة التعقيدات التي تصاحب وتواجه الإدارات، فقد زاد الاهتمام بشكل كبير بموضوع المخاطر وتشخيصها وإدارتها، حيث تهدف إدارة المخاطر إلى التأكد من مستويات المخاطر، وذلك لإدارتها والتخفيف منها، فهي مكون استراتيجي لأي تطوير وبقاء واستمرار[3].

في هذا المجال، رأينا أن الجزائر بدأت بوضع خطواتها الأولى، من خلال عرض الهيئة الوطنية لمكافحة الفساد على السلطات العمومية بداية شهر جانفي 2021؛ مشروع الاستراتيجية الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته، المتعلق بمراجعة قانون الصفقات العمومية خاصة في الشق المتعلق بإلغاء منح الصفقات بالتراضي البسيط الذي اعتبرته فسادا مقننا كلف الخزينة ما يقارب 12 ألف مليار دينار جزائري، ما يعادل 70 مليار دولار، وبوضع خرائط مخاطر الفساد على مستوى عدة

---

[1] - أبو بكر الصديق قيدوان، التدقيق الداخلي ودورها في تقييم نظام الرقابة الداخلية كآلية لإدارة المخاطر في البنوك الجزائرية، أطروحة دكتوراه تخصص محاسبة وتقيق، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2019، ص133.

[2] – Jacques Renard, Op. Cit., p.81.

[3] - صالحي بوعلام، مرجع سابق، ص178.

وزارات، المالية، التجارة، الطاقة، الصناعة، الصحة وغيرها من الوزارات، وكذا إدارات ومؤسسات الدولة[1]، وهي خطوة مستحسنة لتحسين التسيير العمومي.

بالتالي، الرقابة الداخلية تعتبر أداة لمراقبة التسيير، الأنشطة ومهام الهيئة بطرق مختلفة، تسمح لمسؤوليها بما يلي[2]:

- تضمن شرعية ومطابقة العقود المبرمة والإجراءات المتخذة؛
- تحديد المخاطر التي تواجهها والمحتملة الحدوث والتي تمس سير الهيئة ونشاطاتها والوقاية منها أو التنبؤ بها؛
- التدارك السريع للأخطاء والنقائص وصعوبات تطبيق النصوص؛
- تحديد وقياس نقاط الضعف ونقاط القوة التنظيمية والوظيفية والمتعلقة بالحوكمة؛
- تسمح للمواطنين من خلال التقارير المنشورة خاصة ما يتعلق بالسلطات المحلية والمنتخبة المعلومات حول سير هيئاتهم؛
- يحقق نظام الرقابة الداخلية دقة وسلامة المعلومات المالية؛
- يضمن نظام الرقابة الداخلية التقليل من الغش والاختلاس والتلاعب ويكشف عن الانحرافات والأخطاء والمسؤولين عنها ويحفظ الممتلكات من السرقة أو الضياع؛

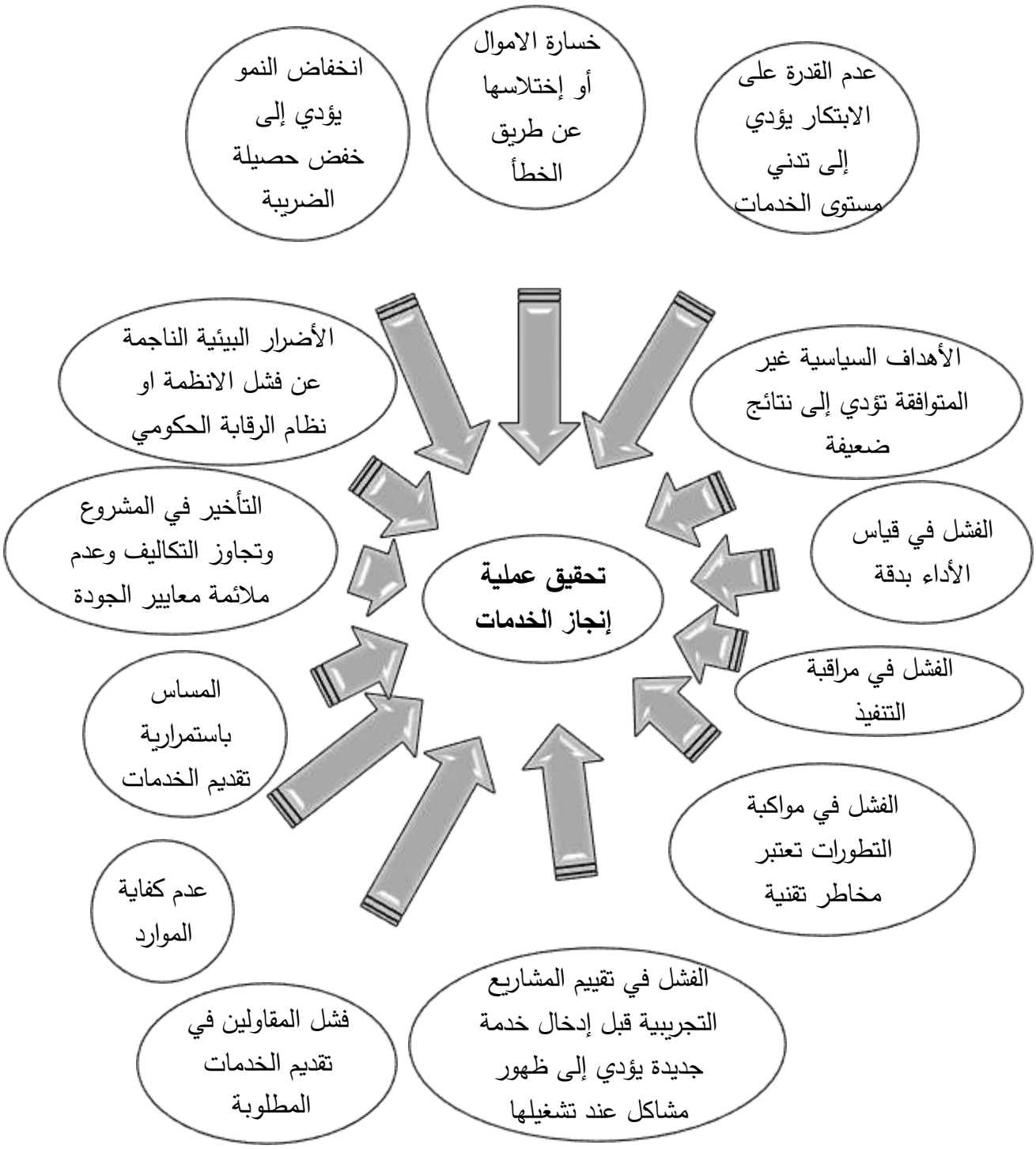
الشكل رقم 01: بعض المخاطر النمطية التي تواجه الجهات الحكومية[3]:

---

[1] - مقال لجريدة الشروق ليوم 2020/12/21، خرائط–لتحديد–الفساد–بالوزارات–والإدا/ https://www.echoroukonline.com.

[2] - Jean SLIWA, Le contrôle interne des communes et groupement de communes, territorial, éditions, Voiron, France, 2013, p. 37.

[3] - INTOSAI, lignes directrices sur les normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public – Informations complémentaires sur la gestion des risques des entité (GOV 9130), BRUXELLES, 2012, p. 16, https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/09/intosai_gov_9130f.pdf أطلع عليه بتاريخ 2021/02/26.



كما يمكن للمسؤول أن يخطئ في الحكم عند اتخاذ القرارات، الأعطال التي يمكن أن تحدث لأسباب بشرية مثل الأخطاء البسيطة، والقرارات بشأن الاستجابة، ومن الضروري عند وضع

ضوابط أن يتم النظر في تلك التي يمكن التحايل عليها عند تواطؤ شخصين أو أكثر بحيث يتسبب بإلغاء الإدارة للنظام الرقابي[1].

فعادة ما يكون للحكومة المركزية دور رقابي رسمي فيما يتعلق بجهات القطاع العام الأخرى، وعليها رصد وإدارة شؤون المخاطر على الأموال العمومية التي لها مدلولات على الصعيد الوطني ناشئة عن أنشطة على مستوى أجهزة الإدارة المحلية في المناطق والأقاليم، والهيئات الحكومية المستقلة، ومؤسسات الأعمال في القطاع العام شاملة البنوك المملوكة للدولة، وقد تنجم المخاطر على الأموال العمومية عن أجهزة الإدارة الحكومية المحلية في المناطق والأقاليم، والهيئات الحكومية المستقلة، ومؤسسات الأعمال في القطاع العام وتأخذ من بين أشكال أخرى شكل العجز عن سداد مدفوعات خدمة الديون، وتمثل الديون المتراكمة على المؤسسات العامة، وخصوصا المؤسسات المعنية بالمرافق العامة، مصدرا للمخاطر لا يستهان به.[2]

أما بالنسبة لعلاقة الحوكمة بالرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، فقد تزايد الاهتمام بمفهوم حوكمة المؤسسات في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة خلال العقود القليلة الماضية وخاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والازمات المالية التي شهدتها عدد من دول العالم، والتي مست العديد من أسواق المال العالمية، إضافة إلى انهيار كبريات الشركات العالمية خصوصا الشركات الأمريكية، نتيجة استخدامها لطرق محاسبية معقدة، بغية إخفاء خسائرها والتلاعب بحقوق أصحاب المصالح كالمساهمين، الدائنين، الموردين وحتى المجتمع المدني[3].

---

[1] - INTOSAI, Op. Cit., p.14.

[2] - محمد بن العربة، مرجع سابق، ص143.

[3] - عبد الصمد عمر علي، حوكمة المؤسسات في الجزائر، مجلة المعيار، المركز الجامعي تيسمسيلت، المجلد 1، العدد 1، جوان 2010، ص 198-213.

يمكن تعريف الحوكمة الرشيدة بصفة عامة بأنها ممارسة السلطة أو الصلاحية، مثلا السياسية والاقتصادية والإدارية أو غيرها من أجل إدارة موارد وشؤون الدولة بطريقة منصفة ومناسبة وشفافة وأخلاقية غير تفاضلية، وأنها تتألف من الآليات والعمليات والمؤسسات التي من خلالها يعبر الأشخاص والمجموعات عن مصالحهم وممارستهم لحقوقهم القانونية وتلبي التزاماتهم والتوسط في تسوية الخلافات[1].

حيث تعتبر الحوكمة نظام متكامل يشمل الإجراءات والآليات الخاصة بالتسيير والرقابة، والتي تعمل على تحقيق مصالح جميع الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة[2]، حيث تعمل على توطين النزاهة والوفاء بالالتزامات وتعزيز دور الرقابة وتحسين الأداء.

كما أنه من الممارسات الجيدة للحوكمة في القطاع العام تشكيل لجنة مستقلة للرقابة الداخلية تساعد على تحسين كفاءة وفعالية إدارة المخاطر والرقابة الداخلية، وتعزيز موضوعية التدقيق الداخلي والخارجي، وفعالية وظيفة التدقيق واصدار التقارير عن الأداء المالي وغير المالي[3]، مع ربط نظام الرقابة الداخلية بالتكنولوجيا الحديثة باعتباره يساهم في الرقابة الفعالة داخل أي منظمة.

كما أن العلاقة بين القانون الأمريكي للرقابة الداخلية ساربينز أوكسلي (SOX) والتحكم المؤسسي أو ما يسمى أيضا بحوكمة الشركات هي علاقة مباشرة ، حيث أن مهمة ومسؤولية الإدارة ستكون ضمانه صلاحية وسلامة القوائم المالية للشركات المساهمة العامة بالولايات المتحدة، وقد مرر الكونغرس الأمريكي هذا القانون ليتم تحميل الرئيس التنفيذي (CEO)، ومدير القطاع المالي

---

[1] - المعيار 9160 لمجوعة عمل الإنتوساي المعنية بمكافحة الفساد وغسل الأموال، دليل تعزيز الحوكمة الرشيدة للموجودات العامة، 2016، ص11.

[2] - خراف مختارية، مرجع سابق، ص18.

[3] - دليل ممارسات الحوكمة في القطاع العام، وزارة تطوير القطاع العام، المملكة الأردنية الهاشمية، 2014، ص 21.

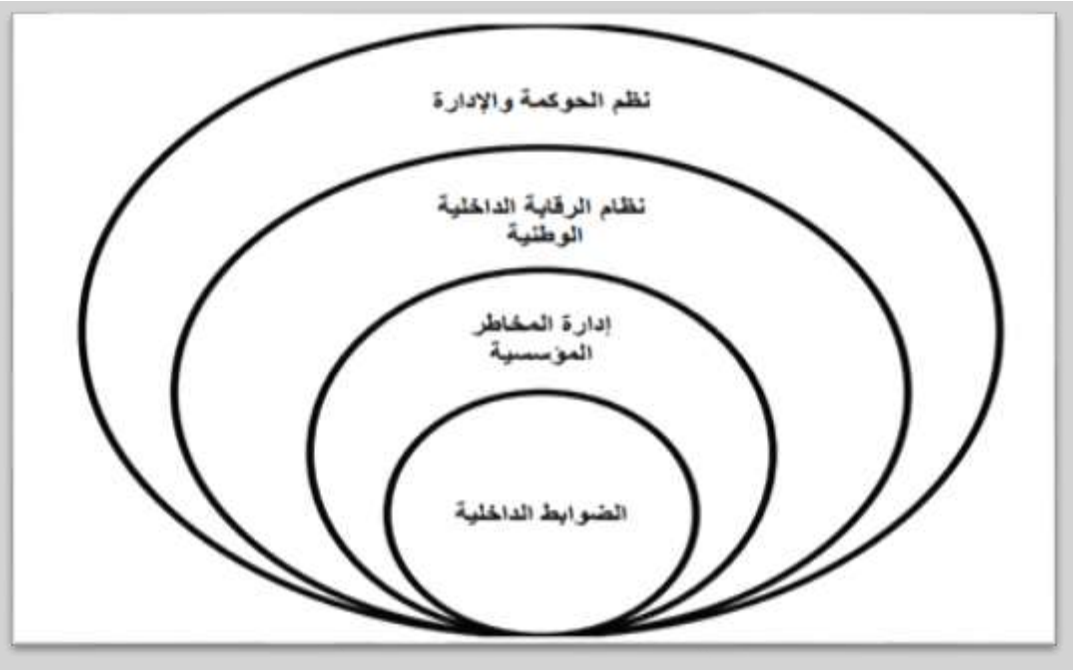
(CFO) المسؤولية في حال وجود فساد بالمعلومات أو القوائم المالية، وكان لا يتم سابقا تحميلهما أي مسؤولية بحال ادعائهم عدم المعرفة أو العلم بالمخالفات والفساد، هذا القانون أعطي القوة للزج بالسجن وفرض الغرامات على الرئيس التنفيذي ومدير القطاع المالي أو ما يكافئهما بالمناصب والمستويات الإدارية العليا إذا وجد أنهم مذنبين وقاموا بالتوقيع على قوائم بها فساد وتلاعب هام نسبيا.

كما نشأ مفهوم الحوكمة ضمن نفس التوصيات التي أصدرتها لجنة حماية المؤسسات (COSO) للرقابة الداخلية، ضمن تقريرها المتضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد حوكمة المؤسسات وما يرتبط بها من منع الغش والتلاعب في إعداد القوائم المالية وذلك عن طريق الاهتمام بمفهوم نظام الرقابة الداخلية وتقوية التدقيق الخارجي أمام مجالس إدارة المؤسسات[1].

بالتالي، تعتبر الرقابة الداخلية من بين أهم الوسائل التي تساهل في تكريس الحوكمة، وكما ذكرنا سابقا، فقد أعطي لها الاهتمام البالغ بعد مخاطر الانهيارات المالية لبعض المؤسسات الكبرى في العالم، حيث بدأت الحكومات العمل بهذين المصطلحين مع مصطلح المخاطر للتكامل الذي يطبع الرقابة الداخلية بالحوكمة وإدارة المخاطر، ولاعتمادهم على نفس المفاهيم المؤدية إلى تحقيق النتائج المسطرة، وبالتالي فإن لهم هدفا مشتركا.

الشكل رقم 02: العلاقة بين الحوكمة العامة ونظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والضوابط الداخلية:

[1] - خراف مختارية، مرجع سابق، ص11.



المصدر: لجنة المنظمات الراعية لعام 2013، الرقابة الداخلية – مبادئ الإطار المتكامل.

الفرع الثاني: أهداف الرقابة الداخلية في ظل نموذج "كوزو":

ضعف الرقابة الإدارية التقليدية يرتبط ارتباطا وثيقا بانخفاض المسؤولية والمساءلة الإدارية في الإدارة التي يسود فيها اتخاذ القرار الهرمي جنبًا إلى جنب مع عدم إتاحة التفويض والفصل بين الواجبات، لذا ينبغي التوضيح بأن الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر ينبغي أن تنبثق من عمليات الهيئة، وأن يكون لكل شخص دور، وأن يشارك في نطاقات مختلفة، وعدم اعتبار الرقابة الداخلية عملية منفصلة عن عمليات الحوكمة، حيث لا يدرك المديرون والموظفون ضرورة أن يكونوا مسؤولين عن إدارة المخاطر كجزء من أدوارهم ومسؤولياتهم اليومية، ولهذا السبب يجب أن يكون المسؤولون عن تحديد أهداف المنظمة وتحقيقها مسؤولين عن التعامل الفعَّال مع التهديدات ذات الصلة[1].

[1] - Angelos Binis, Op. Cit., p36.

الهدف من الرقابة الداخلية هو الحد من المخاطر، مخاطر الغش، الإفلاس وغيرها، بتحليل وتقييم منتظم للعمليات التي لها تأثير مباشر على الأملاك والأموال والوضعية المالية للمؤسسة، وللتأكد من أن كل شيء يشتغل حسب ما تم تحديده مسبقا وأن كل المسؤوليات الممنوحة يتم التحكم فيها جيدا، من هذا المنطلق فإنه لا يمكن اعتبار الرقابة الداخلية بأنها إجراء منعزل وإنما عملية شاملة توضع من قبل المسؤولين، مجلس الإدارة والموظفين، وبالتالي هي مجموعة من التدابير والقرارات التي يجب دمجها في الإجراءات[1].

تهدف الرقابة الداخلية بالدرجة الأولى إلى حماية الأموال والأملاك العمومية من السرقة والاختلاس والتلاعب وسوء الاستعمال والسعي إلى ترشيد استخدامها، كما تهدف إلى الوقوف على دقة البيانات المحاسبية التي تسمح بمعرفة المستوى المالي والتي تبنى السياسات والمخططات على أساسها، واستخدام الموارد بشكل أفضل من أجل تحقيق الأهداف المرسومة، بالإضافة إلى الوقوف على مدى الالتزام بتطبيق السياسات المرسومة.

تتعلق أهداف الرقابة الداخلية على المستوى التنظيمي بمصداقية التقارير المالية وردود الفعل في الوقت المناسب على تحقيق الأهداف التشغيلية أو الاستراتيجية، والامتثال للقوانين واللوائح، على مستوى معاملة معينة، وتشير الرقابة الداخلية إلى الإجراءات المتخذة لتحقيق هدف معين (على سبيل المثال، كيفية ضمان المدفوعات المنتظمة لأطراف معينة)، وإجراءات الرقابة الداخلية تقلل من عملية التغيير، مما يؤدي إلى نتائج أكثر قابلية للتنبؤ وهي عنصر أساسي من قانون ممارسات الفساد الأجنبية (FCPA) لسنة 1977 وقانون ساربانس أوكسلي لسنة 2002، الأمر الذي يتطلب

[1] – Frédéric Bernard, Rémi Gayraud, Laurent Rousseau, Contrôle interne, 4ème édition, édition maxima, Paris, France, 2013, p.301

تحسينات في الرقابة الداخلية في المؤسسات العامة في الولايات المتحدة الامريكية[1]، ولذلك يشار إلى الرقابة الداخلية داخل الكيانات التجارية إلى الضوابط التشغيلية.

وعليه يمكن تفصيل أهداف نظام الرقابة الداخلية فيما يلي:

أولا: حماية الأملاك من السرقة والضياع وسوء الاستخدام:

من خلال التعاريف السابقة ندرك أن أهم أهداف نظام الرقابة الداخلية هو حماية الأملاك من خلال فرض حماية مادية ومحاسبية لجميع العناصر التي تمكن المؤسسة من البقاء والمحافظة على أملاكها من كل الأخطار الممكنة ومن تحقيق الأهداف المرسومة[2].

حيث يكتسي هذا العنصر أهمية بالغة ضمن أهداف نظام الرقابة الداخلية، وتعمل كل مؤسسة على حماية أملاكها حماية مادية مثل الحماية من خطر السرقة والاتلاف والتخريب بتهيئة الظروف والمخازن المهيأة لسلامتها، وحماية محاسبية تتمثل في تسجيل وتقفي كل تحركات أموالها وأملاكها من الاستلام إلى غاية استعمالها أو التصرف فيها.

يقصد به كذلك حمايتها من سوء استغلالها وسوء إدارتها من التلاعبات، وتكون الحماية إما مادية، أي بوقايتها من سوء الحفظ والسرقة والاتلاف وسوء الاستعمال، كما تكون الحماية محاسبية، والمراد بذلك تسجيلها وتتبع حركتها حسب الحاجة إليها، على غرار استلام المواد أو السلع بالمخزن وتوزيعها حسب الغرض الذي اقتنيت من أجله مع إمضاء المستفيد على وصل استلام.

---

[1] – ايمان إبراهيم حسين، مرجع سابق، ص273.

[2] - أحمد قايد نور الدين، مرجع سابق، ص244.

كما يتم دوريا التحقق من وجود الأملاك المسجلة ووضعيتها، لتسجيل الفروق وتبريرها، ففي حالة ما كانت قد اهتلكت أو لا يمكن استعمالها فيتم اتباع الإجراءات المنصوص عليها في تخريدها وبيعها، وتسمى عملية الجرد السنوية بفحص المجرودات.

تتمثل عموما إجراءات الرقابة الداخلية التي تساهم في حماية الممتلكات في[1]:

- الحماية ضد الضياع عن طريق الجرد وإجراءات الأمن لمنع سرقة الموجودات وإجراءات ووسائل الحراسة؛
- الحماية ضد حوادث التخريب، مثل الحماية من الحرائق، الفيضانات، إجراءات الامن ضد التعدي والاقتحام، وتلك الخاصة بوسائل الإعلام الآلي؛
- الحماية ضد تدني قيمة الممتلكات، عن طريق وضع إجراءات لتصنيف وتصفيف المخزونات لتفادي إتلافها؛
- حماية الأشخاص بكل قواعد السلامة والأمن التي تحكم العمل في الوضعيات الخطرة، وقواعد حسن تسيير الموارد البشرية للإحتفاظ بالكفاءات.

ثانيا: التحكم في إدارة المؤسسة:

من أهم أهداف كل مسؤول هيئة أو مؤسسة هو التحكم في أهدافها التي تعمل على تحقيقها عن طريق التطبيق الصارم للقوانين والتنظيمات واللوائح والتعليمات المعمول بها، بالتالي، فإن إنشاء نظام رقابي والوقوف على تنفيذه هو من مسؤولية كل مسؤول في المؤسسة.

[1] - Jacques Renard, Op. Cit., p.32.

ثالثا: الالتزام بالقوانين، التنظيمات، الإجراءات، الخطط والسياسات:

إن التحكم في الأنشطة المتعددة لمؤسسة وفي نفقاتها وتكاليفها وعوائدها وفي مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه، يوجب عليها تحديد أهدافها، هياكلها واجراءاتها من أجل الوصول والوقوف على معلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها والمساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها.[1]

يتعين على المؤسسة أن تتبع العديد من القوانين واللوائح، فالإدارة مسؤولة عن وضع الأنظمة والتعليمات واللوائح ودائرة التدقيق مسؤولة عن فحص وتقييم وقياس مدى الالتزام بالأنظمة الموضوعة والتأكد دائما من مدى الالتزام بتلك السياسات والخطط والإجراءات والقوانين ذات التأثير الهام على أعمال المؤسسة والتقرير عن ذلك ما إذا كانت الأنظمة السارية فعالة وأن الالتزام بها يتحقق[2]. فيجب على نظام الرقابة الداخلية أن يضعنا في مأمن من المخاطر، على غرار المخاطر الجنائية والقانونية والتجارية والمالية، وهذا ما يقحم كل فاعل حسب مستواه في المسؤولية، ويكون على دراية بالقواعد التي تحكم عمله والتي ينبغي احترامها[3].

رابعا: السهر على مصداقية ودقة المعلومات وجودتها:

يعكس هذا العنصر مصداقية المعلومات المستخرجة المعبرة عن المكانة والوضعية الحقيقية للمؤسسة واستمراريتها وإمكانية اتخاذ القرارات الصائبة بناء على المعلومات المقدمة، وبالتالي عدم رهن مكانة واستمرارية المؤسسة.

---

[1] - أحمد قايد نور الدين، مرجع سابق، ص244.

[2] - خراف مختارية، مرجع سابق، ص81.

[3] - Jacques Renard, Op. Cit., p.33.

يجب تنفيذ العمليات بشكل نظامي وأخلاقي واقتصادي فعال ومؤثر وأن تكون متناسقة مع المهام التي تقوم بها المؤسسة، ويعتبر أهم الأهداف على الإطلاق، حيث أنه يوفر سواء للمؤسسة أو لغيرها المعلومات الصحيحة والدقيقة عن المؤسسة، وبالتالي اتخاذ القرارات تكون صائبة في معظمها، وبالتالي فوجود أي ثغرات في هذا النظام قد يؤثر سلبا على المؤسسة وعلى المتعاملين معها وهذا ما يؤدي إلى عدم دقة وصحة المعلومات المقدمة وبالتالي رهن مستقبل المؤسسة[1].

بغية ضمان نوعية جيدة للمعلومات ينبغي اختيار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية في ظل نظام معلوماتي يعالج البيانات بهدف الوصول إلى نتائج معلوماتية ذات نوعية، كما أن تجهيز هذه البيانات المحاسبية يتم عبر النظام المعلوماتي المحاسبي الذي يتصف بالخصائص التالية[2]:

- تسجيل العمليات من المصدر وفي أقرب وقت ممكن؛
- ادخال المعلومات التي سجلت إلى البرنامج الآلي والتأكد من البيانات المتعلقة بها؛
- تبويب البيانات على حسب التصميم فيها وخصائصها في كل مرحلة من مراحل المعالجة؛
- احترام المبادئ المحاسبية المتفق عليها والقواعد الداخلية للمؤسسة من أجل تقديم المعلومات المحاسبية.

كما أنه لا يكفي أن تكون المعلومات جيدة، بل يجب على نظام الرقابة الداخلية أن يفحصها ويتأكد من دقتها، فأي نظام رقابي لا بد وأن يتضمن نظام اثبات، والذي بدونه تختفي كل الضمانات والاثباتات للمعلومات المحصل عليها، فبالنسبة للمحاسب على سبيل المثال، يكون نظام الإثبات لديه هو نظام الاحتفاظ بالوثائق والفواتير وما إلى ذلك[3].

---

[1] - خراف مختارية، مرجع سابق، ص81.

[2] - أحمد قايد نور الدين، مرجع سابق، ص244.

[3] - فؤاد عثماني، مرجع سابق، ص6.

خامسا: تحسين الأداء:

بعد تصميم إطار الرقابة الداخلية بما يتناسب مع سياق هيئة معينة ، يتطلب الأمر تقييم مسبق ودقيق للمخاطر، وذلك من أجل تحديد الأحداث التي قد تعوق عمليات الهيئة وتحقيق أهدافها، وفي سياق القطاع العام يتمثل تركيز نظام الرقابة الداخلية عادة في ضمان الامتثال للقواعد والتشريعات وعلى الاعتمادات السنوية للميزانية، حيث ترتكز عملية إعداد الميزانية على الايرادات، وقد أدى الاتجاه الحديث في الإدارة المالية العامة إلى اعتماد الحكومات ميزانيات موجهة نحو الأداء وتوجيه تركيز الرقابة على النتائج المتوقعة لاستخدام الأموال العمومية بتعزيز الاقتصاد وفعالية وكفاءة العمليات الحكومية[1].

يعتبر هذا الهدف الأكثر اعتمادا واستعمالا في تقييم السياسات والنفقات العمومية حديثا، يتمثل هذا الهدف في متابعة الأرقام الفعلية المحصل عليها ومقارنتها بما خطط له، بالطرق والكيفيات والمواصفات المطلوبة؛ كما يطرح السؤال، هل العناصر والوسائل التي في حوزة المؤسسة تشتغل بأفضل طريقة؟ فهذا النظام يسمح بضمان الاستعمال الأمثل والكفء للموارد وتحقيق فعالية نشاط الهيئة، والتحكم في التكاليف بتخفيضها للحدود الدنيا، فنظام الرقابة الداخلية لا يعطي للإدارة بعض الضمانات فقط، بل يعطي تحسنا في ترشيد نفقات الادارة وتحقيق الربحية للمؤسسة[2].

كخلاصة لما سبق، فإن للرقابة الداخلية أهدافا إدارية تتمثل في مجموعة السياسات والخطط والإجراءات المتكاملة والالتزام بها، وأهداف اقتصادية تتمثل في تحقيق الكفاءة والفعالية والاقتصاد في أداء المهام وتحقيق الأهداف، وأهداف محاسبية تتمثل في حماية الأملاك ماديا ومحاسبيا

---

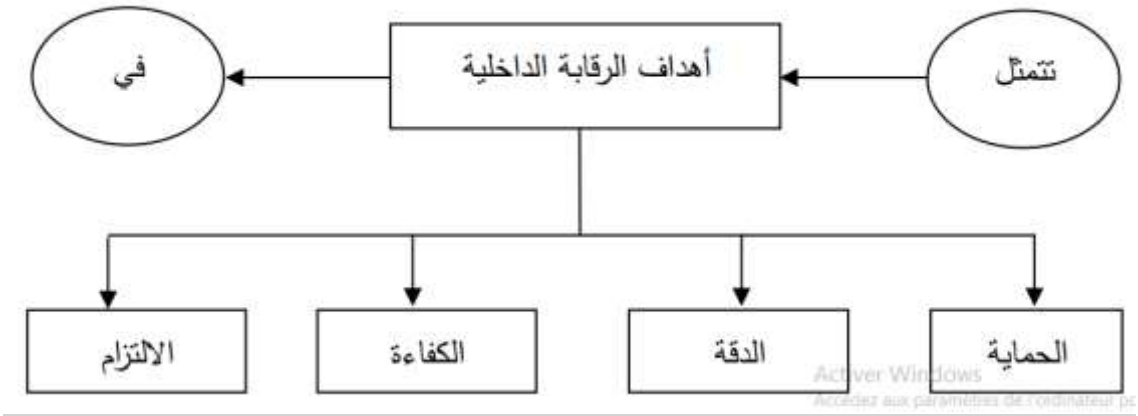
[1] - Angelos Binis, Op. Cit., p66.

[2] - فؤاد عثماني، مرجع سابق، ص7.

وضمان الدقة وصحة المعلومات المحاسبية لتفادي أي اختلاس أو ضياع أو سوء استخدام والأهم من ذلك اتخاذ القرارات الصائبة المبنية على الحسابات الدقيقة والصحيحة.

مما سبق يمكننا جمع كل أهداف الرقابة الداخلية السابقة في أربعة عناصر هي كالتالي:

الشكل رقم 04: أهداف الرقابة الداخلية[1]:



الفرع الثالث: الجهات الفاعلة في الرقابة الداخلية:

كل أعضاء الهيئة أو المؤسسة معنيون بالرقابة الداخلية ولكن بنسب متفاوتة، غير أنها مرتبطة أساسا بالإدارة العليا أو المركزية والمسؤولين والموظفين، ويمكن توضيح ذلك فيما يلي:

أولا: الادارة العامة المركزية:

وهي الجهة المسؤولة والمكلفة بتحديد إجراءات الرقابة الداخلية وتعزيزها والتي يتوجب عليها أن تعطي المثل في احترام إجراءات الرقابة الداخلية والمثالية في التنفيذ ضمن البيئة الرقابية والتي يعتبر أهم عنصر فيها، ويكون ذلك عن طريق تحديد المسؤوليات ضمن بطاقية المنصب وتفويض المهام والصلاحيات.

---

[1] - بن علية خالد، مرجع سابق، ص 185-213.

ثانيا: مجلس الإدارة:

يقوم مجلس الإدارة بتقدير الخصائص الأساسية للرقابة الداخلية انطلاقا من تقارير الإدارة، ويأتي هذا منسجما مع مهمته في السهر على ملائمة المخاطر التي تتحملها المؤسسة وهذا انطلاقا من التقييم الشامل للمخاطر المحتملة، حيث أنه بالنسبة للشركات المدرجة في البورصة، فإن القانون يلزم مجالس إدارتها بإصدار تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية[1].

ثالثا: قسم التدقيق الداخلي:

قسم التدقيق الداخلي هو المسؤول عن تقييم نظام الرقابة الداخلية على كل المستويات، عن طريق مراقبة دورية مرتكزة على برنامج سنوي بالإضافة إلى الرقابة في حالة تسجيل نقائص أو ثغرات أو ممارسات وأفعال منافية، تتوج رقابته بتقارير مرفقة بالتوصيات اللازمة، مع تقرير سنوي يشمل أهم الملاحظات وتوصيات السنة.

رابعا: المستخدمون:

يعتبر المستخدمون والموظفون الركيزة الأساسية لتطبيق وقيام نظام الرقابة الداخلية وأهم طرف فاعل من الأطراف المذكورة سابقا. حيث أن كل موظف في منصب عمله مسؤول عن التحكم في مهامه في سبيل تحقيق الأهداف المحددة له، وقد شدد تعريف كوزو ''COSO'' للرقابة الداخلية والأطر المفاهيمية الأخرى تحفيز المستخدمين في سبيل تطبيق وحسن سير هذا النظام[2]، ومن يلعب الدور الأهم، هم مسؤولو الأقسام والمصالح والمكاتب لما لديهم من نظرة شاملة عما يقوم به

---

[1] - صالحي بوعلام، مرجع سابق، ص147.

[2] - نفس المرجع، ص148.

المستخدمون الذين يقعون تحت مسؤوليتهم، بشرط تحمل مسؤولياتهم، مما يساعد في تحديد المخاطر وتجنبها وسد الثغرات.

خامسا: هيئات الرقابة الخارجية:

تكتسي الرقابة المستقلة التي تمارسها هيئات الرقابة المختصة في إطار مهامها أهمية بالغة في تقييم نظام الرقابة الداخلية أثناء رقابتها لنوعية التسيير في الإدارات والمؤسسات العمومية، على غرار مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية اللذان تنص قوانينهما على تقييم أنظمة الرقابة الداخلية، خاصة وأنها تستمد أهم وظائفها من هيئات الرقابة الدولية التي تطبق أحدث المعايير المعتمدة دوليا، مما يعطي أكبر مصداقية ودراسات وتقييمات نوعية.

المطلب الثاني: مكونات الرقابة الداخلية وأنواعها وفق نظام "كوزوCOSO":

ما يميز الرقابة الداخلية بالمفهوم الحديث هو تحديدها للمكونات الواجب توافرها من أجل نظام رقابي سليم يسمح بتحقيق الأهداف وتجنب المخاطر، فكل مكون منها يكمل الآخر، وأي نقص في عنصر منها قد يؤثر بدرجات متفاوتة على النظام ككل، كما تتضمن نوعين فقط من أنواع الرقابة، كما تجمع بعض الخصائص تتميز بها عن سواها من أنواع الرقابة.

لتحليل هذا المطلب، تم تقسيمه إلى فرعين، خصص الأول لمكوناتها، والثاني لأنواع الرقابة الداخلية.

الفرع الأول: مكونات الرقابة الداخلية المستحدثة:

من أجل تحقيق الأهداف الأساسية لكل هيئة وتجنب مختلف المخاطر يلزم وضع تصميم نظام رقابة داخلية يوفر الضمانات المعقولة للوصول إلى ما تم التخطيط له، وفقا للمكونات الخمسة التي ترتكز عليها نظم الرقابة الداخلية الحديثة. يمكن تفصيل كل منها فيما يلي[1]:

أولا: البيئة الرقابية:

تعتبر البيئة الرقابية هي أساس نظام الرقابة الداخلية بكامله إذ أنها توفر الانضباطية والهيكلية وأيضا المناخ الذي يؤثر على الكيفية التي يتم بها وضع الاستراتيجيات والأهداف فضلا عن أنها تقوم بمراقبة الأنشطة المهيكلة.

يحدد العنصر الأول من هذه العناصر، أي بيئة المراقبة، الجو العام لعمل الهيئة الذي يؤثر في وعي موظفيها، ففي إطاره تُحدد معايير السلوك/الأداء حيث يكافأ الموظف على السلوك/الأداء الجيد ويجازى على السلوك/الأداء السيئ، وتندرج في هذا الإطار العمليات الإدارية مثل سياسات الموارد البشرية، وتدعم بيئة المراقبة تعميم ثقافة المساءلة في الهيئة، ويتألف هذا القسم المتعلق ببيئة المراقبة من خمسة معايير مرجعية تتصل بالأخلاقيات والنزاهة، والجزاءات والمكافآت وسياسات الموارد البشرية[2]، ويوضح ذلك من خلال العناصر التالية[3]:

- النزاهة الشخصية والمهنية والقيم الأخلاقية للإدارة والموظفين، حيث يجب أن يعمل كل فرد على المحافظة على النزاهة الشخصية والمهنية والقيم الأخلاقية، من خلال مثلا، الإفصاح

---

[1] - المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة، ارشادات الإنتوساي حول معايير الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي 9100، مرجع سابق، ص10.

[2] - منير زهران، أطر المساءلة في منظومة الأمم المتحدة، وحدة التفتيش المشتركة للأمم المتحدة، جنيف 2011، ص28.

[3] - المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة، مرجع سابق، ص.

عن المصالح المالية الخاصة والمناصب الوظيفية الخارجية والهدايا والابلاغ عن تضارب المصالح؛

- الكفاءة المهنية الملائمة، حيث تشمل مستوى الدراية والمهارة المطلوبة والفهم الجيد لمسؤوليات الأفراد المتعلقة بالرقابة الداخلية، وبالتالي يشارك كل فرد في تطبيقها بقدر المسؤوليات المحددة له، كما يمكن للتكوين أن يزيد من درجة وعي الموظفين بالرقابة الداخلية والقضايا الأخلاقية وتطوير المهارات؛
- أن تقوم الادارة، ضمن توجهاتها العليا، بوضع قواعد للسلوك وتقييم الأداء وإظهار مواقفها الداعمة للرقابة الداخلية في جميع الأوقات وأن تكون قدوة حسنة، فإذا كانت الإدارة تعتقد بأهمية الرقابة الداخلية فسوف يشعر بذلك بقية الموظفين وسوف يتجاوبون بوعي وإدراك مع الضوابط الرقابية الموضوعة، ولكن من ناحية أخرى إذا شعر موظفي المنشأة بأن الضوابط الرقابية ليست من الموضوعات الهامة التي تشغل بال الإدارة وأنها مجرد كلام يتم ترديده ولا تمثل دعما له فمن المؤكد جدا ألا تتحقق الأهداف الرقابية للإدارة بفعالية؛
- الهيكل التنظيمي، الذي يجب أن يحدد في كل هيئة، الصلاحيات والمسؤوليات والتفويضات ومحاسبة المسؤولية في حدود التفويض؛
- سياسات وممارسات الموارد البشرية، التي تشمل إجراءات التعيين، التوجيه، التكوين، التقييم، الترقيات والتعويضات، وبالتالي يعتبر من الضروري وجود موظفين أكفاء وموضع ثقة، لذا فإن يعتبر عنصر الموارد البشرية جزءا هاما من البيئة الرقابية، ما يسمح بخلق وتطوير بيئة أخلاقية من خلال اعتماد الشفافية في الممارسات المهنية، وبالتالي ضمان النزاهة وتوفير بيئة عمل مناسبة ومحفزة.

يتعين على بيئة الرقابة الداخلية تطوير فرص التوظيف والتكوين، حيث يعزز تطوير المعارف والمهارات والسلوكيات من أداء الموظفين، ولذلك يجب إثارة الوعي والمشاركة في وظائف الرقابة الداخلية، ليس فقط فيما بين الإدارة العليا والوسطى ولكن بين الموظفين في الوظائف الأدنى أيضا، حيث تتطلب الإدارة الفعالة للمخاطر أن يشارك الموظفون العموميون بفعالية في تحديد الأهداف عبر كافة المستويات التنظيمية الهيكلية، ومن هذا المنطلق يجب على موظفي القطاع العام فهم عمليات الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر من أجل سد الفجوة بين النهج النظري والتنفيذ الفعلي[1].

يستلزم توفير البيئة الجيدة والملائمة، باعتبار أن الاستثمار في الرقابة الداخلية محفز وموحد لأنه يعني ويُشعر بالمسؤولية كل المستخدمين، كل منهم يقدم مساهمته، بدءا بتحليل المهام والأنشطة الممارسة من قبل كل مصلحة إدارية أو تجارية من أجل استكمال صياغة خريطة المخاطر[2]وتقييمها وتخطيط الأنشطة الرقابية والسماح بانسيابية التبليغ وتقديم المعلومات ووضع القيادة المناسبة لمتابعة إجراءاتها، لأنها تهدف إلى ترقية العمليات التي يُؤمر بها من ناحية الاقتصاد، نجاعة وفعالية خدمات ومنتجات ذات نوعية في القطاع العمومي، طبقا لمهام كل هيئة، وإلى حماية مواردها من الضياع الناتج عن التبذير، سوء الاستخدام، سوء التسيير، الأخطاء والغش والتجاوزات، مع احترام القوانين والتنظيمات والعليمات المعمول بها، وتقديم معلومات مالية وإدارية موثوقة ونشرها في الوقت المناسب[3].

---

[1] - Angelos Binis, Op. Cit., p77.

[2]- Daniel Corfmat, Marc Chambault, Georges Nurdin, Gouvernance et contrôle interne, L'HARMATTAN, Paris, 2012, p. 28.

[3] - Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI), Orientations relatives à l'établissement de rapports sur l'efficacité des contrôles internes (INTOSAI GOV 9110), http://bibliotheque.pssfp.net/index.php/reformes/comptabilite/1325-efficacite-du-controle-interne-2/file, أطلع عليه بتاريخ 2021/03/23.

بيئة الرقابة تمارس تأثيرا عميقا على طريقة هيكلة وتنظيم الأنشطة، وتحديد الأهداف وتقييم المخاطر، ولها تأثير على أنشطة الرقابة، نظام المعلومات والاتصال ومتابعة العمليات، هذا التأثير يمارس ليس فقط على تصميم النظام وإنما كذلك على السير اليومي للعمل، فهي تحفز تحسيس الموظفين بالحاجة للرقابة[1].

ثانيا: تقييم المخاطر:

كل هيئة معرضة لمجموع من المخاطر الداخلية والخارجية التي يجب تقييمها، وقبل البدء في هذا التقييم، فإنه من الضروري تحديد الأهداف المطابقة والاستجابة للضوابط المتجانسة، حيث يمكن أن تضع المخاطر ديمومة الهيئة على المحك، تنافسيتها إذا كانت اقتصادية أو صناعية أو تجارية ووضعيتها المالية[2].

لهذا يطلب من كل هيئة أن تتحكم بشكل أفضل في المخاطر التي يمكن أن تواجهها، وتتمثل غالبا في الاختلالات والأعطال الفنية والتنظيمية والبشرية والتي يمكن أن تؤثر على حسن سيرها، مواردها او أرباحها[3].

إذا، يتمثل التقييم في التعرف على المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المؤسسة وتحليلها وتحديد كيفية مواجهتها، من خلال التعرف على المخاطر، تقييمها ومدى إمكانية الوقوع في المخاطر ثم وضع الحلول المناسبة لمواجهة المخاطر.

---

[1] - Coopers and Lybrand, La nouvelle pratique de contrôle interne, 5ème tirage 2000, Editions d'organisation, Paris, 1994, p. 35.
[2] - Coopers and Lybrand,Op. Cit., p.50.
[3] - Bernard BARTHÉLEMY, Philippe COURRÈGES, Gestion des risques, 2ème édition, éditions d'organisation, Paris, France, 2004, p.8.

باعتبار أن الظروف الاقتصادية، الصناعية والقانونية دائمة التغيير، يجب أن تكون عملية تقييم المخاطر واحتواء الشكوك مستمرة وتكييف ضوابط الرقابة الداخلية وفقا للظروف الحاصلة، وأن تأخذ بعين الاعتبار كافة المخاطر المحتمل وقوعها، بما في ذلك مخاطر التلاعب والفساد[1].

بالتالي على كل هيئة أو مؤسسة تطبيق نظام رقابة داخلية فعال والالتزام به، ليس بغرض تحاشي المخاطر، وإنما احتواؤها كذلك، مع العلم أنه من غير الممكن التخلص من جميع المخاطر، وإنما يمكن للرقابة الداخلية أن توفر ضمانا معقولا للوصول وتحقيق الأهداف المسطرة.

كما يسمح إعداد خريطة للمخاطر بوضع قائمة لطبيعة كل المخاطر الممكن مواجهتها في الهيئة، هذه القائمة تكون أقل أو أكثر تفصيلا حسب ما نريد تسطيره من خلالها، وعلى سبيل المثال يمكن ترتيب الأخطار التالية؛ الأخطار المالية، الاجتماعية، المعلوماتية، التكنولوجية، مخاطر النقل، القانونية وغيرها، كما يمكن تفصيل أي خطر منها، مثل المخاطر المالية، مثل مخاطر سرقة الأموال، نقص السيولة او الأموال بالخزينة، تسديد مبالغ غير مسموح بها...إلخ، مع قياس درجة كل خطر[2].

ثالثا: الأنشطة الرقابية:

يشمل هذا العنصر جميع السياسات والإجراءات الموضوعة للتصدي للمخاطر وتحقيق أهداف المنظمات، وتساعد تلك السياسات والإجراءات في ضمان تنفيذ التوجيهات الإدارية واتخاذ الإجراءات الضرورية للتصدي للمخاطر التي تهدد تحقيق أهدافها وتتألف أنشطة المراقبة من

---

[1] - المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة، ارشادات الإنتوساي حول معايير الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي 9100، مرجع سابق، ص16.

[2] - Jacques RENARD, Théorie et pratique de l'audit interne, 7ème édition, EYROLLES, Paris, 2010, p.157.

عمليات الموافقة والترخيص والتسوية واستعراض الأداء التشغيلي وأمن الأملاك والفصل بين الواجبات[1].

تمثل الإجراءات الموضوعة لمواجهة المخاطر وتحقيق الأهداف المسطرة، والتي يجب أن تكون ملائمة، دورية ومتكاملة مع أنشطة وأهداف كل هيئة، والتي تكشف كل أشكال الانحراف التي قد تسجل ضمن:

- إجراءات تفويض الصلاحيات والموافقات، التي يجب أن تكون موثقة وفي نطاق التفويض؛
- الفصل بين المهام الوظيفية، حيث لا يجب أن يقوم شخص واحد بتنفيذ العديد من المهمات، بل يجب توزيع المسؤوليات والمهام بطريقة نظامية ومتوازنة، وذلك لما يمكن للتواطؤ أن يحد من فعالية نظام الرقابة الداخلية، كما تساعد عملية إعادة توزيع الموظفين على ضمان عدم قيام موظف واحد بنفس المهام واكتشاف الأخطاء والمخالفات السابقة؛
- الرقابة على استعمال السجلات والممتلكات، حيث يجب أن يكون استخدام الممتلكات والسجلات مقصوراً على الموظفين المصرح لهم بذلك لأنهم مسؤولين عن حيازتهم واستخدامهم لها، إذ أن تقييد استخدام الممتلكات يقلل من مخاطر الاستخدام غير المصرح به أو الخسائر التي قد تلحق بها، وتتوقف درجة التقييد على مدى أو إمكانية تعرض الممتلكات للسرقة ومخاطر الخسارة أو الاستخدام غير الملائم، ويجب أن يُعاد النظر دورياً في درجة التقيد بالتعليمات؛
- التحقق من التعاملات المالية وجرد المشتريات عند استلامها للتحقق من الكمية الموردة ونوعيتها ومقارنتها مع الكمية المطلوبة ومطابقتها مع الفاتورة المتعلقة بها؛

[1] - منير زهران، مرجع سابق، ص42.

- الإشراف من خلال الوقوف على توزيع المهام، مراجعة الاعمال والقرارات المتخذة، الإرشاد والتكوين، حيث يجب أن يحدد لكل منصب وظيفي المهام والمسؤوليات بشكل واضح مع قيام المشرفين بتزويد الموظفين بكل الارشادات اللازمة والتكوين الملائم؛
- رقابة تكنولوجيا المعلومات التي تحتل مكانة هامة في ظل رقمنة الإدارة وتخفيض الإجراءات البيروقراطية والسرعة في تقديم الخدمات، وكذا الدقة التي تتميز بها في معالجة جميع المهام التي تم رقمنتها، فقد أصبحت كل الهيئات تعتمد بشكل متزايد على أنظمة المعلومات، ولضمان تشغيل كامل ودقيق لها، فإنه يجب وضع ضوابط فعالة لها، مثل تقييد الدخول إلى البرامج المعلوماتية والملفات الحساسة، مع تقديم مفتاح خاص لكل موظف مرخص له باستعمال البرامج وتسجيل كل من ولج إليه مع تحديد الوقت وكل المعلومات والتغييرات التي أحدثها علة البرنامج، مع الوقوف على الصيانة وحمايتها ببرنامج حماية جد فعال لمواجهة مخاطر القرصنة.

ما يعوق التنفيذ الفعَّال لوظائف وأنشطة الرقابة الداخلية هو أن الإدارات العمومية في معظم اقتصادات منطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا تفتقر إلى الآليات الصحيحة لجذب الأفراد المؤهلين وتطوير مهاراتهم واستبقائهم وحثهم على الالتزام الأخلاقي بالعمل، وتُعد الممارسات التي تضمن الجدارة والكفاءة المهنية في التوظيف من بين الشروط الأساسية لإنشاء بيئة رقابة داخلية فعَّالة نزيهة والحفاظ عليها، ومن هنا يجب على الحكومات إعطاء الأولوية لضمان أن التعيين والترقية والتعويض في قطاع الرقابة والمراجعة يعتمد على الجدارة والمهارات والأداء[1].

[1] - Angelos Binis, Op. Cit., p80.

رابعا: المعلومات والتبليغ (أو نظم المعلومات والاتصال):

تعتبر المعلومات والتبليغ أو الاتصال من الوسائل الهامة لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية، حيث أن التسجيل الفوري للمعلومات والمعاملات وكل الأحداث يعتبر ضروريا لاكتساب المصداقية، وبالتالي توثيق كامل للمعاملات سواء يدويا أو إلكترونيا، حيث تعمل أنظمة المعلومات على استخراج التقارير التي تتضمن المعلومات المتعلقة بكل النشاطات المالية وغير المالية ومدى مطابقتها للقوانين والتنظيمات المعمول بها، وبالتالي التحكم في كل جوانب المهام المنوط بها، والأهم من نظام المعلومات عندما يكون ذا مصداقية، هو القدرة على اتخاذ القرارات الصائبة والمناسبة وتصحيح الانحرافات قبل تفاقمها؛

يتعلق هذا المكون بالتأكد من أن المعلومات الملائمة قد تم تحديدها والسيطرة عليها وإيصالها بالشكل والإطار الزمني المناسبين بحيث يتمكن الأفراد من إنجاز واجباتهم ومسؤولياتهم بفعالية وتحملها، وتشمل هذه الناحية وجود نظام اتصال فعال داخل المؤسسة وخارجها مع أطراف مثل المستهلكين والموردين والتشريعيين، وكذلك التعامل مع البيانات الداخلية، وتلك المتعلقة بالأحداث والأنشطة والظروف الخارجية[1].

يعد نظام المعلومات المصدر الأساسي لتزويد الإدارة بالمعلومات المناسبة لعملية اتخاذ القرار الإداري، ويعرف نظام المعلومات " بأنه مجموعة من المكونات المترابطة مع بعضها البعض بشكل منتظم من أجل إنتاج المعلومات المفيدة وايصال هذه المعلومات إلى المستخدمين بالشكل الملائم، والوقت المناسب، من أجل مساعدتهم في أداء الوظائف الموكلة إليهم"، تستخدم الموارد البشرية والبرمجية والمعلوماتية لإدخال البيانات ومعالجتها واسترجاعها واخراج وتوصيل المعلومات إلى

[1] - جدي سمراء، مرجع سابق، ص 82.

الأطراف المستخدمة والمستفيدة منها لمساعدتها في ممارسة الأنشطة الرئيسية لمنظمات الأعمال واتخاذ القرارات وتقييم الأداء[1].

لكي تكون المنظمات خاضعة للمساءلة، لا بد أن يكون لديها نظام لتوثيق المعلومات المتعلقة بالعمليات والشؤون المالية وغير المالية والامتثال وإعداد التقارير في هذا الشأن، وقد تجسد ذلك في السنوات الأخيرة في شكل نظم تخطيط الموارد المؤسسية، غير أن نظام التوثيق ونشر المعلومات لا يقتصر على وجود نظام لتخطيط الموارد المؤسسية، بل يجب أن تكون هناك شفافية في المعلومات الصادرة سواء داخل المنظمة أو خارجها[2].

أما التبليغ الفعال هو الذي يتدفق نزولا وصعودا من الرئيس إلى المرؤوسين والعكس، ويتخلل كل أجزاء المؤسسة، وأن تُبلغ التعليمات والمعلومات بطريقة واضحة ومفهومة حتى يتمكن كل موظف فهم دوره في نظام الرقابة الداخلية، حيث تعتبر قنوات الاتصال الأكثر حساسية تلك التي بين الإدارة وموظفيها، فعلى الإدارة أن تكون على علم بكل التطورات حول أداء الرقابة الداخلية والمخاطر التي ترافق المهام الواقعة على عاتقها.

خامسا: المراقبة والمتابعة:

تعتبر المراقبة الدورية لنظام الرقابة الداخلية من أجل تقييم فعاليتها وسلامتها جد مهمة لتجنب أي ثغرة قد تتخلله، ومعاقبة كل مخالف لها مهما كان حجم المخالفة، وبالتالي التقييم المستمر للمخاطر

---

[1] - علي بن قطيب، دور التدقيق المحاسبي في ظل المعالجة الالكترونية للبيانات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، أطروحة دكتوراه تخصص بنوك–مالية ومحاسبة، جامعة محمد بوضياف–المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2017، ص69.

[2] - منير زهران، مرجع سابق، ص47.

التي يمكن حدوثها وتعديل الضوابط وفقا لما تم اكتشافه من ثغرات وأخطاء ومعالجة كل جوانب القصور.

كما يجب على المدراء أو المسؤولين التجاوب مع ملاحظات وتوصيات عمليات التدقيق والمراجعة التي تبين أوجه القصور بالقيام بعمليات التصحيح والتقويم اللازمين؛ فلكل فرد من المؤسسة بعض المسؤوليات في نظام الرقابة الداخلية، على غرار المديرين وفقا لاختصاصاتهم، المدققين الداخليين الذين يقومون بفحص الرقابة الداخلية ووضع أنظمتها واجراءاتها، ثم الموظفين الذين يساهمون في تفعيلها من خلال واجباتهم ويكونون مسؤولين في حالة مخالفة القواعد والتعليمات المعمول بها.

حيث يلعب الموظفون دورا هاما في تنفيذ نظام الرقابة الداخلية، والإدارة هي المسؤولة عن تصميم وتطبيق وتنفيذ وتوثيق أنظمة الرقابة الداخلية بالمستوى المطلوب، ويمكن أن يتضمن الهيكل التنظيمي لجان أو قسم للتدقيق في أعمالها.

من أمثلة أنشطة الرقابة، الملاحظة، المقارنة، المصادقة، تبليغ التقارير، التنسيق، الفحص، التحقيق أو المراجعة، الفصل بين الوظائف، المتابعة ...إلخ[1].

لتقديم صورة واضحة عن كل ما سبق ذكره عن مكونات للرقابة الداخلية نضع المثال التالي والأقرب للأنشطة التي تمارسها كل الإدارات، وهي الطلبات أو الصفقات العمومية[2]:

[1] – Élisabeth Bertin, Op. Cit., p77.

[2] - المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة، ارشادات الإنتوساي حول معايير الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي 9100، مرجع سابق، ص37.

المثال رقم1: صفقة شراء طائرة:

ترغب وزارة الدفاع في شراء طائرات مقاتلة عن طريق صفقة عمومية، وترغب في نشر كافة الشروط وإجراءات الصفقة، ولن يتم فتح كافة العروض المقدمة إلى غاية انتهاء فترة تحضير ووضع العروض، بحضور المسؤولين وأعضاء لجنة الفتح والتقييم لتحديد الأفضل سعرا.

البيئة الرقابية	تقييم المخاطر	الأنشطة الرقابية	المعلومات والتبليغ	المراقبة
يتشكل الفريق الذي يتولى تنفيذ هذه المهمة من موظفين أكفاء قاموا بتوقيع تعهد يفيد بأنه ليست لهم علاقة أو مصالح مالية مع أي من مقدمي العروض وكذلك المسؤولين.	من مخاطر الصفقات أن يقوم أحد الموظفين بتقديم معلومات عن أسعار العروض الأخرى لعارض معين، أو الاختيار الخاطئ ما يؤدي إلى ابرام ملاحق أو صفقة من نفس الموضوع.	لتخفيف آثار المخاطر يتعين وضع وتطبيق إجراءات تتطابق مع القوانين واللوائح المتعلقة بالصفقات العمومية.	إجراءات نشر شروط المناقصات وتقييم العروض المقدمة والاعلان عن العرض الفائز، يجب توثيقها كتابة وبيان تفاصيل كافة الإجراءات التي يجب اتخاذها، كما يتعين توثيق أسباب رفض العروض.	يمكن للتدقيق الداخلي مراجعة ملف العروض ومتابعة الشكاوى أو الطعون الواردة بشأنها.

المثال رقم 2: متابعة سياسة الدعم الفلاحي:

ترغب الحكومة في تطوير الزراعة ورفع مستوى المعيشة في المناطق الريفية وهي تقوم في سبيل ذلك بتقديم الدعم المالي لإنشاء أنظمة الري وحفر آبار المياه.

البيئة الرقابية	تقييم المخاطر	الأنشطة الرقابية	المعلومات والتبليغ	المراقبة
على الحكومة أن تتأكد من توفر الدوائر المناسبة لديها لتطبيق سياسات الدعم المالي وإيجاد الكوادر المؤهلة لإدارة هذا المشروع في الوقت المناسب وبالكفاءة المنشودة.	من المخاطر التي ينطوي عليها هذا المشروع حصول البعض من المؤهلين للاستفادة بمزايا المشروع على منح مالية وعدم إنفاقها في الأغراض المخصصة له.	-مراجعة شروط تقديم المنح المالية ومدى توافرها في المتقدمين بطلبات للحصول عليها؛ -التحقق ميدانياً من مدى التقدم في الانجاز.	-تقارير إنجاز تبين بالتفصيل تكاليف الحفر وعدد الآبار التي تم حفرها والمساحة الزراعية التي تم سقيها؛ -طلب صور عن الفواتير تبريراً لكيفية إنفاق مبالغ المنح المقدمة.	تكون بمتابعة أعمال حفر آبار المياه وإنجاز أنظمة الري ومقارنة البيانات المستخرجة مع بيانات مشاريع مماثلة، كما يمكن أيضا دراسة متابعة عائدات الأراضي الزراعية المسقية.

الفرع الثاني: أنواع الرقابة الداخلية ضمن نموذج "كوزو COSO":

لا تقتصر الرقابة الداخلية للإدارة المالية للمؤسسة، وإن كان هذا يُمثِّل عنصرا أساسيا وفرعيا من إطار الرقابة الداخلية السليمة، ولكن يشمل كل من الرقابة المالية أو المحاسبية والإدارية، يشير هذا النهج المعروف أيضا بإسم المساءلة الإدارية إلى عملية يتم بموجبها اعتبار المديرين على جميع المستويات هم المسؤولون، عن كل القرارات والإجراءات المتخذة لتحقيق أهداف المؤسسة التي

يديرونها[1]، بالتالي الرقابة الداخلية =الرقابة الداخلية المالية+ الرقابة الداخلية الإدارية أو رقابة التسيير[2]. وتنقسم الرقابة الداخلية من حيث طبيعة النشاط الرقابي الذي تمارسه إلى ما يلي:

أولا: الرقابة الإدارية[3]:

تتمثل الرقابة الإدارية في كافة الإجراءات والأساليب والطرق المتعلقة يحسن سير الهيئة مع التحقق من الالتزام بالقوانين والتنظيمات المعمول بها، وكذا اللوائح والسياسات المنتهجة، عن طريق الضبط الداخلي على غرار تحديد المهام ومراجعتها من طرف ثان، وتقسيم العمل وتحديد السلطات والاختصاصات والمسؤوليات، أي الخطة التنظيمية والوثائق والسجلات المتعلقة بعمليات اتخاذ القرارات التي تقود الى الترخيص الاداري وهذا الترخيص يكون وظيفته ادارية ترتبط على نحو مباشر بالمسؤولية عن تحقيق اهداف الهيئة[4].وتتمثل عناصر الرقابة الإدارية، التي تسمح للمؤسسة بتحقيق أهدافها فيما يلي[5]:

- تحديد الأهداف العامة للمؤسسة والأهداف الفرعية على مستوى الإدارات والأقسام، مع توصيفها توصيفا دقيقا حتى يسهل تحقيقها؛
- اختيار الموارد البشرية على أساس سليم، وتكوينهم وتحديد مكافآتهم؛
- وضع السياسات الخاصة بقياس أداء الموارد البشرية، عن طريق الإشراف الفعلي والرقابة بمختلف أنواعها؛

---

[1] - Angelos Binis, Op. Cit., p66.
[2] - ALAIN-GERARD COHEN, Op. Cit., p.127.
[3] - Statement on auditing standards, vol. 1, sec. 320,27,320,28, p.15, copyright 1981 by American institute of certified public accountants AICPA.
[4] - أحمد قايد نور الدين، مرجع سابق، ص 78.
[5] - فؤاد عثماني، مرجع سابق، ص12.

- استخدام الوسائل التي من شأنها تحقيق هذه الأهداف وتقييم الأداء، مثل الموازنات التقديرية، التكاليف المعيارية والكشوف الإحصائية؛
- وضع نظام لرقابة الخطة التنظيمية للمؤسسة، لضمان تحقيق ما جاء فيها، من إجراءات وخطوات وبالتالي تحقيق الأهداف الموضوعة؛
- وضع نظام المقارنة وتحديد الانحرافات مثل قواعد وأسس تقدير المصاريف والإيرادات؛
- وضع نظام خاص بالسياسات والإجراءات المختلفة، للعناصر الهامة للاسترشاد بها مثل سياسات وإجراءات الشراء، البيع، الإنتاج، التوظيف والترقية بالنسبة للموظفين.

تهدف الرقابة الإدارية إلى تحقيق بعض أهداف الرقابة الداخلية، وهي تنمية الكفاية الإنتاجية وتشجيع السير بالسياسات الإدارية في الطريق المرسوم لها، وتحقيق أعلى كفاية إدارية وانتاجية ممكنة وضمان تنفيذ السياسات الإدارية وفقا للخطة ووسائلها (الموازنات، التكاليف المعيارية، دراسة الوقت، التقارير والتكوين)[1].

فالرقابة الإدارية تشمل الخطة التنظيمية، وكافة الطرق والوسائل المستخدمة، والإجراءات التي وضعتها الإدارة لتنفيذ المهام الموكلة لها، ولها أنواع كثيرة ومتعددة، تقسم على أساس توقيت عملية الرقابة إلى رقابة سابقة، آنية ولاحقة، أو على أساس تقييم الأداء أو الفعالية.

ثانيا: الرقابة المحاسبية:

يقصد بها كافة الطرق والوسائل والإجراءات والأنظمة التي تضعها الإدارة بقصد حماية مواردها المختلفة وضمان صحة التقارير المالية[2]، وهو اختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر

---

[1] - علي بن قطيب، مرجع سابق، ص44.

[2] - صالحي بوعلام، مرجع سابق، ص144.

والحسابات ودرجة الاعتماد عليها وتتبع عمليات تسجيل وتبويب وتحليل وعرض البيانات المحاسبية[1].

تهدف الرقابة المحاسبية إلى تحقيق الأهداف الأخرى من الرقابة الداخلية، منها حماية الأموال وضمان دقة التسجيلات المحاسبية[2]، وكذا المالية وما تقدمه من قراءات أو نتائج وتقارير، وبالتالي التأكد من صحة عمليات التسجيل واكتشاف الأخطاء وتصحيحها إن وجدت، بل أكثر من ذلك تعدت إلى كونها أداة لفحص وتقييم مدى فعالية طرق الرقابة الممارسة ودرجة تنفيذ المهام والسياسات، وتزويد الهيئات العليا بالمعلومات التي تسمح بالمتابعة والتقييم، وبالتالي اتخاذ القرارات الصحيحة.

هدفها كذلك اختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ودرجة الاعتماد عليها ومن وسائلها حسابات المراقبة، الجرد المستمر، المصادقات، التدقيق الداخلي، النظام المستندي[3].

تتمثل عناصر الرقابة المحاسبية فيما يلي[4]:

- وضع نظام محاسبي متكامل وسليم يتفق وطبيعة نشاط الهيئة؛
- وضع وتصميم نظام مستندي متكامل وملائم للأنشطة؛
- وضع نظام سليم لجرد الممتلكات، وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها؛
- وضع نظام لمراقبة وحماية ومتابعة الأملاك للتأكد من وجودها واستخدامها فيما خصصت له؛

---

[1] - أحمد قايد نور الدين، مرجع سابق، ص 78.

[2] – فتحي محمد محمد الأحول، مرجع سابق، ص81.

[3] - علي بن قطيب، مرجع سابق، ص44.

[4] - فؤاد عثماني، مرجع سابق، ص11.

- وضع نظام ملائم لمقارنة بيانات سجلات محاسبة الأملاك، مع نتائج الجرد الفعلي الموجودة في حيازتها على أساس دوري، ويتبع ذلك ضرورة فحص ودراسة أسباب أي اختلاف ناتج عن هذه المقارنة.
- تحديد المسؤوليات والفصل بين الوظائف المتعارضة في القسم المالي بحيث لا يسمح لأي شخص القيام بعملية واحدة من بدايتها إلى نهايتها[1].

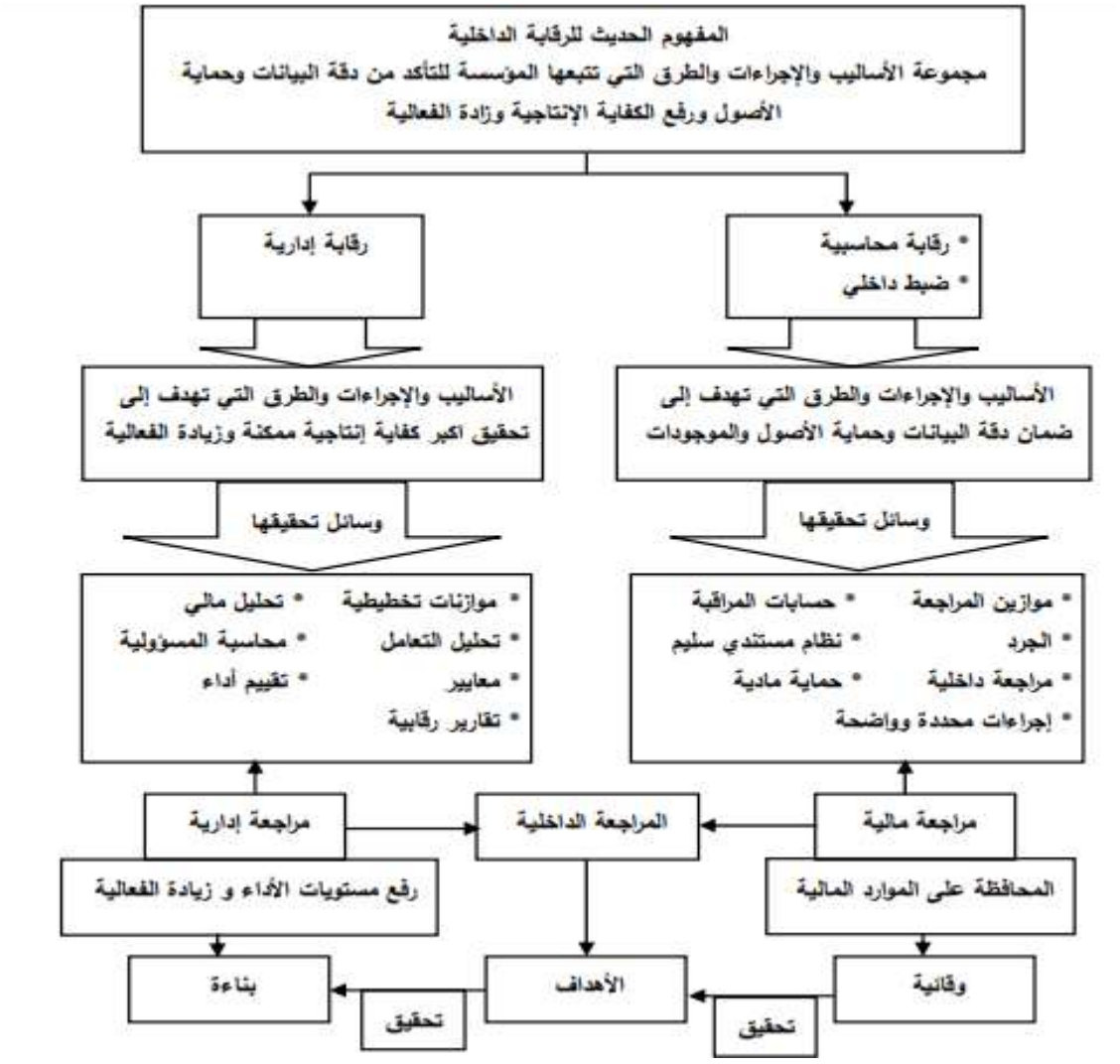
كما أن هناك من يقسم الرقابة الداخلية إلى أنواع أخرى، وهي رقابة المنع أو الرقابة الوقائية أو الحمائية، والتي هي عبارة عن جملة الإجراءات التي تمنع حدوث الأخطاء المقصودة وغير المقصودة، بمعنى كافة الإجراءات الرادعة للخطأ، إلى جانب النوع الثاني من الرقابة، رقابة الاكتشاف، وهي التي تعمل على اكتشاف الأخطاء، إضافة إلى رقابة التصحيح أو الرقابة العلاجية[2]، والتي نرى أنها عبارة عن مزج بين الرقابة الإدارية والمحاسبية تصبو لتحقيق نفس الأهداف.

الشكل رقم 03: المفهوم الحديث للرقابة الداخلية[3]:

[1] - تامر توفيق عبد الله عوض، العلاقة بين عناصر الرقابة الداخلية وجودة الخدمات المصرفية، رسالة ماجستير تخصص محاسبة وتمويل، كلية التجارة في الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2012، ص29.

[2] - جدي سمراء، مرجع سابق، ص 10.

[3] - بن علية خالد، مرجع سابق، ص 185-213.



المبحث الثاني: مقومات الرقابة الداخلية ومقومات نظام "كوزو" وسبل تعزيزها:

بشكل عام، تساهم الرقابة الداخلية في تحقيق هدف عام يتمثل في الحفاظ على استمرارية المؤسسات في القيام بمهامها والمحافظة على وسائلها وعلى مناصب العمل والسعي لتوسيعها، ولتحقيق ذلك، عليها الارتكاز على مجموعة من المقومات الضرورية لقيامها واستمراريتها، هذه الأخيرة يجب أن تكون موضع فحص مستمر من أجل تعزيزها كلما تطلب الأمر ذلك.

للتفصيل أكثر، نتناول في المطلب الأول أهداف الرقابة الداخلية ومقوماتها، وفي المطلب الثاني نعالج سبل فحصها وتعزيزها.

المطلب الأول: مقومات الرقابة الداخلية وأدوارها ومسؤولياتها:

ترتكز الرقابة الداخلية على مقومات تمثل الدعائم الأساسية التي تعكس قوة وفعالية النظام الذي يمكن من تحقيق الأهداف المرسومة وإبعاد المخاطر التي تحد من ذلك، حيث يرتكز نجاح وفعالية نظام الرقابة الداخلية على توافر مجموعة من المقومات.

حيث أن نظام الرقابة الداخلية عالي الأداء يهدف لتعزيز مبادئ المساءلة والنزاهة والشفافية ونشرها في مستويات الحكومة، ولتحقيق هذه الأهداف ومعالجة أوجه الاعتماد المتبادل يلزم وجود حوكمة قوية متعددة المستويات ضمن السياق الوطني، بما في ذلك التنسيق والتعاون الفعال، وتكون الحوكمة "متعددة المستويات" حينما تعتمد على التنسيق "العمودي" عبر مستويات مختلفة من الحكومة (مثل مؤسسات المراجعة والرقابة الحكومية المركزية ووحدات المراجعة البلدية والإقليمية)، إضافة إلى التنسيق "الأفقي "بين الجهات الفاعلة ذات الصلة على المستوى نفسه من الحكومة (مثل المؤسسة العليا للمراجعة وجهات الرقابة الداخلية على المستوى الوطني)[1].

لدراسة وتحليل هذا المطلب فقد تم تقسيمه إلى فرعين، تم التطرق في الفرع الأول إلى الأدوار والمسؤوليات، وفي الفرع الثاني إلى المقومات في ظل نظام "كوزو".

الفرع الأول: الأدوار والمسؤوليات في الرقابة الداخلية في ظل نموذج "كوزو":

وفقا لإطار عمل نظام كوزو COSO، فإن مسؤولية الرقابة في المؤسسة تقع على الجميع، وتقريبا جميع الموظفين يستخدمون انتاج المعلومات في نظام الرقابة الداخلية أو اتخاذ إجراءات أخرى

[1] - Angelos Binis, Op. Cit., p72.

ضرورية للتأثير والتحكم، وعلى جميع الموظفين أن يكونوا مسؤولين عن التواصل بينهم ومواجهة المشاكل في عملهم اليومي والامتثال لقواعد أخلاقيات المهنة، ومواجهة الانتهاكات الأخرى المتعلقة بالممارسات غير القانونية، وتلعب دورا مهما في مجال محاكمة أي كيان كبير في الشركة، مثل الرئيس التنفيذي الذي يكون الشخص المصمم والمنفذ لنظام الرقابة الداخلية، والمحدد للمنهج والمؤثر على النزاهة والاخلاقيات وعوامل أخرى إيجابية في بيئة الرقابة.

وفقا لهذا الإطار أيضا، يتحمل كل فرد في مؤسسة ما المسؤولية عن الأنشطة ذات الصلة بالرقابة الداخلية إلى حد ما، وهذا يعني أن جميع الموظفين يقدمون المعلومات المستخدمة في نظام الرقابة الداخلية أو يتخذون إجراءات أخرى لازمة للتأثير على المراقبة، وفي الوقت نفسه يجب أن يكون كل شخص في المؤسسة مسؤولا عن التصدي للمشاكل الداخلية في العمليات ومخالفات النزاهة، مثل عدم الإمتثال لسياسة تضارب المصالح أو أي أنشطة أخرى غير مشروعة[1].

في الشركات الكبيرة يكون واجب الرئيس التنفيذي توفير القيادة والتوجيه لكبار المديرين ومراجعة الطريقة التي يتم السيطرة من خلالها على الأعمال التجارية، وبدوره يقوم أيضا بتعيين كبار المديرين وتعيين المسؤوليات عن وضع سياسات الرقابة الداخلية وتحديد الإجراءات اللازمة للموظفين المسؤولين عن وظائف الوحدة[2].

الفرع الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية في ظل نموذج "كوزو":

مقومات الرقابة الداخلية هي الدعائم الأساسية التي تعكس قوة وفعالية النظام داخل المؤسسة الذي يعبر عن الوضعية الحقيقية لها وتمكنها من تحقيق الأهداف المرسومة وتحييد كل المخاطر التي تعمل عكس ذلك، حيث يتوقف نجاح وفعالية نظام الرقابة الداخلية في أي هيئة على توافر

[1] - Angelos Binis, Op. Cit., p68.

[2] – ايمان إبراهيم حسين، مرجع سابق، ص275.

مجموعة من المقومات، وبالتالي فإن وجود أي قصور فيها سيترتب عليه الحد من فعالية النظام، وعليه، تنقسم مقومات الرقابة الداخلية التي لا غنى عنها لأي نظام رقابي إلى مقومات إدارية وتنظيمية ومقومات محاسبية ومالية نفصلها فيما يلي:

أولا: المقومات الإدارية:

من المفروض أن الإدارة تتمتع بسلطة تقديرية في اختيار وسيلة أدائها لمهامها وتوقيت ذلك، فهو من صلاحياتها[1]، وبالتالي يجب أن يتضمن الجانب الإداري أو التنظيمي مجموعة من المقومات التي تعمل على تعزيز فعاليته وتحقيق النتائج المرجوة من وراء ذلك، ويمكن ذكر أهمها فيما يلي:

أ- هيكل تنظيمي سليم:

تضع المؤسسات الكبيرة خطة تنظيمية أو هيكل تنظيمي يمثل الإطار العام للأنشطة التي تمارس والذي من خلاله تحدد الإدارات والاقسام والوحدات وتحدد اختصاصات كل منها ومسؤولية كل موظف بها، كما تحدد العلاقات والمعاملات بين كل التقسيمات المذكورة، حيث أنه لا توجد خطة تنظيمية مثالية يجب تطبيقها، وإنما يتوقف تحديدها على أساس طبيعة النشاط وحجمه وأهم أقسامه والتفرعات الجغرافية وغيرها.

بالتالي الخطة التنظيمية هي الهيكل التنظيمي الذي يبين توزيع السلطات والمسؤوليات على الوظائف بمختلف المستويات كما تبين وسائل الاتصال الرسمية بينهم ومستويات الإشراف عليهم، ولابد أن تراعى في الهيكل البساطة والمرونة اللازمة القادمة من أي تطورات مستقبلية[2].

---

[1] - شفيق ساري جورجي، مسؤولية الدولة عن أعمال سلطاتها، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الثامنة، 2005، ص201.

[2] – ايمان إبراهيم حسين، مرجع سابق، ص281.

حيث من اللازم أن تكون الخطة التنظيمية بسيطة ومرنة ما يسمح بتعديلها وتطويرها باستمرار كلما تطلب ذلك، كما يجب أن يكون العمل متناسقا ومنظما بالشكل الذي يضمن فعاليته. كما يجب أن تضع حدودا واضحة للسلطة والمسؤولية والعامل الهام هو الاستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل والاحتفاظ بالأملاك والمحاسبة عنها[1].

ب- الفصل بين المهام المتنافية:

هناك مبدأ رقابي هام ينص على الفصل بين المسؤوليات الوظيفية للحماية من الأخطاء المتعمدة وغير المتعمدة وخاصة تلك الوظائف التي تسمح لشخص ما بالتلاعب، وفي نفس الوقت يمكن له أن يخفي التلاعب الذي قام به من خلال أداء وظيفته. لذلك لا بد من وجود هيكل تنظيمي يحدد الأهداف والسياسات والواجبات والمسؤوليات وتفويض السلطات بوجود أدلة تنظيمية وإجراءات واضحة، وعن طريق ذلك يمكن تحقيق أحد أهداف الرقابة الداخلية وهو الوفاء بالتزامات المساءلة والالتزام بالقوانين واللوائح[2].

توجد العديد من الوظائف المتنافية فيما بينها مثل وظيفة الآمر بالصرف والمحاسب العمومي، ويعني ذلك أنه في حالة أداء المهمة من طرف شخص واحد يعطي له الفرصة لتغطية أي تلاعب مفتعل يكون من الصعب اكتشافه إن لم نقل مستحيلا، وكذا تغطية الأخطاء التي يمكنه ارتكابها عن غير قصد، كما نذكر كذلك من بين الوظائف المتنافية؛ وظيفة حيازة الأصول ووظيفة التسجيل المحاسبي.

---

[1] - أحمد قايد نور الدين، مرجع سابق، ص99.

[2] – صالحي بوعلام، مرجع سابق، ص151.

ت- تحديد الاختصاصات والمسؤوليات:

يتطلب تحديد الاختصاصات والمسؤوليات تقسيم العمل، ويقصد به وجود أشخاص مسؤولون عن المحافظة على الممتلكات لتفادي استخدام الأملاك العمومية استخداما شخصيا وحتى يتمكن من حسن محاسبته يجب أن يحتفظ شخص آخر بسجل عن قيمة وكميات الأصل فمن الواضح أنه إذا اعطيت مسؤولية الرقابة على الأملاك والسجل الخاص بها فانه يجمع بين يديه الملك ومحاسبته[1].

يستند هذا الإجراء على الوضوح في تحديد المسؤوليات لكل موظف مما يمكن من تحديد حالات الإهمال والأخطاء، لذلك وجب تحديد المديريات والأشخاص في نفس الوقت المسؤولين عن المحافظة على الممتلكات على تسجيلها، حيث أن تحديد المسؤوليات يسمح لكل موظف من معرفة حدود عمله ومسؤولياته والتزامه نحوها، وعليه يحاسب في حدود هذا المجال ولن يكون باستطاعة التملص من أي خرق مرتكب، مما يضفي الجدية في تنفيذ العمل والاحساس بالمسؤولية من طرف الموظف لأنه على يقين بأن أي خطأ في عمله ينسب إليه مباشرة ولن يستطيع أن يلقى على غيره.

ث- الاستفادة من العطل السنوية للموظفين:

من الإجراءات التنظيمية المتعارف عليها في مجال الرقابة الداخلية، استفادة الموظفين من عطلهم السنوية مما يمكن من شغل موظف آخر لمنصبه طيلة فترة العطلة، يسمح هذا الإجراء بإعطاء فرص لمراجعة الأعمال أو المهام التي كان يقوم بها الأول وإمكانية اكتشاف أي تلاعب تم اخفاؤه والتستر عليه.

---

[1] - أحمد قايد نور الدين، مرجع سابق، ص99.

ج- وجود قسم في الإدارة للمراجعة الداخلية والتدقيق:

يميل الأفراد بمرور الزمن إلى نسيان الإجراءات المرسومة أو يصبحوا أقل تماسكا بتطبيقها مما يؤدي إلى أن النظام المطبق يكون مختلفا عن نظام الرقابة الذي وضعته الإدارة إلا إذا وجد من يمنعهم من ذلك. يضاف إلى ذلك أن هناك احتمالا لوقوع الأخطاء دون قصد أو اختلاسات رغم جودة نظام الرقابة الداخلية، لذلك من الضروري أن يتضمن التنظيم الإداري قسم للمراجعة الداخلية يقوم بالتأكد من تطبيق كافة الإجراءات واللوائح والسياسات المحددة بمعرفة الإدارة، ومن عدم وجود سرقة أو تلاعب أو اختلاس، ومن دقة البيانات المحاسبية، أي من تطبيق نظام الرقابة الداخلية.[1]

كما يعتبر التدقيق الداخلي إحدى أدوات الرقابة الداخلية لدعم الوظيفة الإدارية، بالإضافة إلى كونه يمثل دعما للمدقق الخارجي بشأن تقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد نطاق عملية الفحص. فمن المتطلبات وجود قسم التدقيق الداخلي، مهمته التأكد من تطبيق كافة الإجراءات واللوائح والسياسات الموضوعة، وكذلك التأكد من دقة البيانات المحاسبية والتحقق من عد وجود أوجه التلاعب أو المخالفات، وهو ما يمثل الإلمام بشقي الرقابة الداخلية سواء الإداري أو المحاسبي[2].

ح- اختيار موظفين أكفاء وموثوقين:

تعتبر مهمة اختيار الموظفين العمود الفقري في سياسة إدارة شؤون الموظفين وهي من أهم العمليات الإدارية، لأن نجاح الإدارة في تنفيذ السياسة المرسومة لها يتوقف إلى حد كبير على مدى حسن اختيارها للموظف الكفء، وتعيينه في الوظيفة التي تتلاءم ومؤهلاته وقدراته واستعداداته بحيث يفكر كل عقل في ميدانه الطبيعي، وتعمل كل يد في حقلها، وبالتالي يوضع الموظف

---

[1] – ايمان إبراهيم حسين، مرجع سابق، ص279.

[2] - صالحي بوعلام، مرجع سابق، ص150.

المناسب في المكان المناسب، والتاريخ خير شاهد على أن سوء اختيار الموظفين أدى حتما إلى إفساد الإدارة[1].

لذلك، من أهم مقومات الرقابة الداخلية اختيار موظفين ذوو ثقة، أمناء وذوو تكوين جيد، حيث أنه رغم وجود ضوابط ضعيفة فإنه لن تسجل عمليات اختلاس في هذه الظروف، إذ أن الموظف الذي يتحلى بالنزاهة قد يغني عن الكثير من عناصر الرقابة الداخلية الأخرى، مع تقديمهم بيانات دقيقة وصحيحة تعكس الصورة الحقيقة لوضعية الهيئة، أما غير ذلك، فإنه لا محالة سيتم تسجيل عمليات احتيال رغم الضوابط الرقابية القوية.

إذ أن كفاءة هؤلاء الأشخاص وأماناتهم ستؤدي الى عدم حدوث الأخطاء والمخالفات أو تقليلها والى اعداد قوائم مالية سليمة والعكس في حالة وجود ضوابط رقابية قوية، ولكن مع أشخاص غير أكفاء وغير موثوق بهم فإننا نتوقع تحايلهم على هذه القواعد والضوابط الرقابية ويتطلب وجود مجموعة من العاملين الأكفاء والموثوق بهم ضوابط تضعها الإدارة مثل التحري عن شاغلي الوظائف التي تتطلب قدرا من الأمانة والثقة مع التأكد من كفاءة العاملين قبل اختيارهم وتوفير البرامج التدريبية لتنميه كفاءاتهم[2].

يمكن زيادة كفاءة أنظمة ووظائف الرقابة الداخلية من خلال اتباع إجراءات ملموسة لمعالجة قضايا نقص خبرات معينة وغياب عملية تعيين الموظفين المتخصصة وأنظمة المكافآت وكذلك فرص العمل المتاحة لممارسي الأعمال الرقابية وإدارة المخاطر والمراجعة، ما يعيق تطبيق نموذج الرقابة الجديد، وقد تفشل الإدارة في فهم مزايا استبدال نظام الرقابة التقليدي بآخر جديد، خاصة إذا لم

---

[1] - فوزي حبيش، الادارة العامة والتنظيم الاداري، الطبعة الثالثة، دار النهضة العربية، بيروت–لبنان، 1999، ص135.

[2] - أحمد قايد نور الدين، مرجع سابق، ص99.

تقتنع بأنها ستعمل ضمن هياكل الإدارة الخاصة بها، وذلك لأنها أثبتت نجاحها في بعض الدول الأخرى، ولهذا يجب على الممارسين الذين سيقومون بتنفيذ عمليات الرقابة والمراجعة الجديدة بناء الشراكات والمهارات اللازمة لأداء مهامهم الجديدة[1].

خ- تنظيم المكاتب في فضاء مفتوح:

يفضل أن يجتمع العاملون الذين يقومون بعمل واحد في حجرة أو صالة واحدة، فمثلا يخصص مكان لماسكي دفاتر الأستاذ ومكان للعاملين بإدارة المبيعات، ويفيد ذلك التنظيم في تسهيل عملية الإشراف وتقليل فرص التواطؤ بين العاملين لتغطية التلاعب، كما يفيد في تسهيل عملية تداول المستندات وأوراق العمل بين العاملين في الأقسام المختلفة[2].

د- التأمين ضد المخاطر المختلفة:

يعد التأمين ضد مختلف المخاطر أو الكوارث من أهم الطرق لتعويض الخسائر المحتملة، مثل خطر الحرائق والسرقة وخيانة الأمانة وضياع الحقوق وتلف البضائع والمعدات المختلفة بسبب غياب ظروف معينة حسب طبيعة نشاط الهيئات.

ذ- التغيير الدوري لتوزيع المهام بين العاملين:

يمكن إقامة علاقات غير مهنية مع المتعاملين أو التستر على الغش والتلاعب في القيام بالمهام إذا قام موظف واحد بأداء نفس المهام لمدة زمنية طويلة دون إجراء التغيير الدوري للمهام بين العاملين، كما تمنع أصلا هذه الفكرة من محاولة القيام بأي تلاعب في ظل التيقن بوجود تغيير

---

[1] - Angelos Binis Op. Cit., p76.

[2] – ايمان إبراهيم حسين، مرجع سابق، ص277.

دوري للمهام، كما يسمح هذا التوزيع في اكتشاف الأخطاء والمخالفات المرتكبة عن غير قصد أو عن غير دراية بمعاملة ما.

ر- تحديد سقف للعمليات وازدواجية أداء المعاملات:

يراعى في نظام الرقابة الداخلية تطبيق فكرة رقابة العتبة الحدية والرقابة المزدوجة، تلزم الأولى تحديد سلطة المسؤولين أو هيئة معينة في أداء الأعمال، بمعنى أن يحدد لكل مسؤول الحد الأقصى للعمليات التي تتم في نطاق سلطته، وما يقوق ذلك يدخل ضمن نطاق سلطة أو إدارة أخرى في مستوى تنظيمي أعلى، مثل ما يقتضيه نظام الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام فيما يخص اختصاص اللجان البلدية والولائية والقطاعية للصفقات العمومية ولجنة فتح وتقييم العروض.

أما فيما يخص الرقابة المزدوجة أو ازدواجية أداء المعاملات، نعني بها أداء نفس العمل بواسطة موظفين اثنين ولا تمرر المعاملة إلا بإشراف الاثنين عليها، ومثال ذلك فتح خزائن الأموال برقمين مختلفين أو مفتاحين لا يحوز أحدهما على المفتاح الثاني، وكذلك التوقيع المزدوج لمسيري المؤسسات على الشيكات تطبيقا للقانون الأساسي لها، وتهدف هذه الرقابة إلى ضمان عدم انفراد موظف واحد بعمليات ذات أهمية بالغة نظرا للضر الذي يمكن إحداثه في حالة تسجيل التلاعبات.

ثانيا: المقومات المحاسبية:

يرتكز نظام الرقابة الداخلية الفعال على مجموعة من المقومات المحاسبية والمالية، نذكر أهمها فيما يلي:

أ- نظام محاسبي سليم:

من الواجب وجود نظام محاسبي سليم يستند الى مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات ودليل مبوب للحسابات ومجموعة من المستندات تعني باحتياجات المشروع وتصميم الدورات المحاسبية المستندية تحقق رقابة فعالة، ويجب ان يراعى في المستند البساطة والوضوح حتى يسهل المهمة على من يستعملها، وأن يخدم السجل أو المستند هدف من أهداف إدارة المشروع، كما يجب أن يراعى في تصميمه كافة استخداماته المحتملة حتى تقلل من تغيير النماذج، والفصل بين الايرادات والنفقات.[1]

يعتبر تقسيم الأعمال المحاسبية بين الموظفين من المبادئ الأساسية لكي يدقق كل موظف في عمل الآخر لتجنب الأخطاء والتلاعبات، حيث أن تطبيق نظام محاسبي سليم يكفل تحقيق محاسبة مضبوطة، وهذا بالاعتماد على الدليل المحاسبي الذي يتضمن التبويب المحاسبي تماشيا مه طبيعة الهيئة ونشاطاتها، حيث يختلف مثلا التبويب المحاسبي نوعا ما بين وزارة التعليم العالي ووزارة الأشغال العمومية، كما تختلف الأهداف التي يربو لتحقيقها كل قطاع، بشرط أن يتضمن هذا الدليل الشرح الوافي عن كيفية استخدام الحسابات وتحديد النشاطات التي يتضمنها كل باب.

كما يجب الاعتماد على الدفاتر المحاسبية المعدة مسبقا حسب المعايير الشكلية والقانونية التي تم وضعها، ما يسمح بتسجيل كافة العمليات وإمكانية تطبيق المقاربة بين المعطيات لاستخراج أي تناقضات أو أخطاء في النتائج.

---

[1] - أحمد قايد نور الدين، مرجع سابق، ص99.

ب- استخدام الوسائل الالكترونية والآلية:

يعتبر استخدام الوسائل الآلية الحديثة في منتهى الأهمية لما تقدمه من اقتصاد في الوقت ومن نتائج في غاية الدقة مما يسمح بتفادي الأخطاء التي يمكن ارتكابها سهوا عن طريق التسجيل المحاسبي التقليدي، من هذه الوسائل يمكن ذكر تطبيقات وبرامج الاعلام الآلي لحساب الأجور والمعاملات المالية، آلات السحب النقدي وعد النقود، وبرامج المعالجة الذاتية لمختلف المعطيات.

ت- عمليات جرد الممتلكات:

لا تقل عمليات جرد الممتلكات أهمية عن المقومات الأخرى، حيث يسمح الجرد الفعلي الدوري من التأكد من وجود الممتلكات واستخراج النقائص والأملاك التالفة ومنتهية الصلاحية، مع مقارنة الموجودات الحقيقية مع المجرودات المحاسبية، أي مطابقة التسجيل المادي مع المحاسبي وتوثيق ذلك عن طريق محاضر، واتخاذ الإجراءات المناسبة حيال ذلك، سواء تأديبيا أو محاسبيا لتسوية هده الفروقات.

فمعظم الأصول التي تملكها المؤسسة تتميز بالوجود المادي، وبالتالي يمكن القيام بعملية الجرد الفعلي لهذه الأصول مثل النقدية التي تحوز عليها، ومعظم الاستثمارات من آلات، سيارات، أراضي، ومباني وأثاث، فعملية الجرد هذه تسمح بعملية الرقابة عن طريق مقارنة ما هو مسجل بالسجلات المحاسبية مع ما هو موجود فعلا[1].

بالتالي وجود نظام قوي للرقابة الداخلية على النموذج المحاسبي من شأنه أن يسمح لنظام المعلومات المحاسبية من توليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من جهة، ومن جهة ثانية يمكن للمؤسسة تحقيق أهدافها المرسومة في الخطة العامة، وتعتبر مقومات

[1] - عبد الصمد عمر علي، مرجع سابق، ص 83.

الرقابة الداخلية كالأعمدة داخل المبنى بقوة هذه الأخيرة تعكس قوه وفعالية هذا النظام والعكس صحيح[1].

المطلب الثاني: طرق فحص وتعزيز نظم الرقابة الداخلية:

لدراسة هذا المطلب تم تقسيمه غلى فرعين، تناولنا في الفرع الأول طرق الفحص وفي الفرع الثاني طرق تعزيز النظام.

الفرع الأول: طرق فحص فعالية أنظمة الرقابة الداخلية:

تقاس فعالية نظام الرقابة الداخلية بمدى تحقيق البرامج والنشاطات المسطرة، أي بدرجة تحقيق النظام للنتائج المرجوة، كما أن فعاليته تقاس بمنع حدوث الأخطاء والمخالفات والممارسات غير المشروعة، ومساعدته على اكتشافها بالسرعة اللازمة، وبالتالي توفير الحماية والدقة والأمان.

حسب نموذج "كوزو"، يمكن الحكم على فعالية نظام الرقابة الداخلية عندما يعتبر المسيرون أن لديهم تأكيد معقول يسمح لهم بوضوح معرفة إلى أي مدى يمكن للهيئة تحقيق أهدافها، وأن وضعيتها المالية أعدت على أسس موثوقة، وأنها تحترم القوانين والتنظيمات المعمول بهما[2].

أولا: طرق فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية:

يهدف تقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل المدقق إلى التخطيط لعملية التدقيق ولتقدير مخاطر الرقابة[3]، كما تتمثل أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية في أنها تساعد المدقق على تحديد توقيت

---

[1] - أحمد قايد نور الدين، مرجع سابق، ص249.

[2] – SAIDI Yahia, l'impact de l'évolution du référentiel COSO sur l'activation du contrôle interne dans l'entreprise avec référence au cas de l'Algérie, revue des sciences humaines – Université Mohamed Khider Biskra, volume 14, numéro 2, mars 2014, p.45-59.

[3] - عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الدار النموذجية، صيدا–بيروت، لبنان، 2011، ص24.

ونطاق اختبارات التدقيق أرصدة القوائم المالية، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية قويا ومتماسكا، نتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها، وزاد اعتماد المدقق على أسلوب العينة في الحصول على أدلة وقرائن الإثبات وكلما كان ضعيفا كلما لجأ المدقق إلى زيادة حجم العينة الإحصائية، كما أن نظام الرقابة الداخلية الجيد ينتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليه[1].

يكون الفحص والتقييم إما ذاتيا أو عن طريق أجهزة الرقابة الخارجية. كما يعرف التقييم الذاتي للرقابة بأنه مصطلح عام يغطي كل من التقييم الذاتي لمخاطر الرقابة بالإضافة إلى تغطيته لعمليات أخرى، حيث أن الموظفين هم الذين يقيمون كل من مخاطر وضوابط الرقابة الداخلية، وذلك يتم بمساعدة المنسقين من قسم التدقيق الداخلي، ويمكن تنفيذ التقييم الذاتي للرقابة من خلال ورش عمل جادة أو اجتماعات أو قوائم استقصاء، من أجل مساعدة الهيئة لتقييم احتمالية تحقيق أهدافها اعتمادا على مدى معرفة الموظفين بتلك الأهداف وكذلك الأعمال المنوطة بهم[2].

لقد تناولت المعايير الدولية موضوع فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، من خلال المعيار الدولي (ISA315) فهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، إذ تناول هذا المعيار العديد من المواضيع، منها إجراءات تقييم المخاطر ومصادر المعلومات الخاصة بالمؤسسة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية، ولعل أهم ما تناوله هذا المعيار هو الإطار المتكامل للرقابة الداخلية، ويشير المعيار إلى أن الرقابة الداخلية تعني "العملية المصممة والمنفذة من قبل أولئك المكلفين بالرقابة

---

[1] - علي بن قطيب، مرجع سابق، ص54.

[2] - صالحي بوعلام، مرجع سابق، ص170.

(الحوكمة) والإدارة والموظفين لتوفير تأكيد معقول حول تحقيق أهداف المؤسسة، المتمثلة في الامتثال للقوانين والأنظمة المطبقة، فاعلية وكفاءة العمليات وموثوقية المعلومات المالية[1].

فضمن تقييم مكونات الرقابة الداخلية يمكن طرح التساؤلات التالية[2]:

- ضمن بيئة الرقابة: هل يؤسس التنظيم لكل واجب تقديم تقرير عن المسؤوليات فيما يتعلق بالرقابة الداخلية؟
- ضمن تقييم المخاطر: هل تحدد الهيئة الأهداف بطريقة واضحة للسماح باكتشاف وتقييم المخاطر المحتملة التأثير عليها وتحليلها بطريقة تسمح بإدارتها؟
- ضمن أنشطة الرقابة: هل تنتقي وتطور الهيئة أنشطة الرقابة الرامية إلى التحكم في المخاطر التي تؤثر على تحقيق أهدافها وتقليلها لمستوى مقبول؟
- ضمن المعلومات والاتصال: هل تحصل الهيئة على المعلومات المهمة ذات الصلة والجودة وتنتجها وتستخدمها لتسهيل سير الرقابة الداخلية؟ وهل تبلغ داخليا المعلومات الضرورية للسير الحسن للرقابة الداخلية خاصة المتعلقة بالأهداف والمسؤوليات؟
- ضمن المراقبة والمتابعة: هل تختار الهيئة، تطور وتنجز عمليات تقييم متواصلة و/أو منتظمة لضمان أن كل مكونات الرقابة الداخلية مجسدة وتشتغل؟ هل تقيم وتبلغ الهيئة أوجه القصور في الرقابة الداخلية في الوقت المناسب للمسؤولين من أجل إجراء التصحيحات اللازمة؟

---

[1] - وليد بن غانم، تطبيق المعايير الدولية للمراجعة لتفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير، تخصص دراسات محاسبية وتدقيق، جامعة الجزائر3، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2014-2015، ص93.

[2] - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), Internal control — integrated framework released, Op. Cit., p. 24.

عموما يتم فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية بعدة وسائل يمكن ذكر أهمها فيما يلي:

أ- الاستبيان:

كما هو معروف، يتمثل الاستبيان في مجموعة من الأسئلة والاستفسارات التي توجه إلى مسؤول الهيئة للإجابة عنها والذي يتضمن بالترتيب التساؤلات الخاصة بنظام الرقابة الداخلية الموضوع من قبل المؤسسة للوصول إلى ما تصبو إليه، وعلى إثر الإجابات يمكن تقييم مزايا وعيوب النظام.

كما توجه الاستفسارات إلى الموظفين مما يسمح باكتشاف نقاط القوة ونقاط الضعف، على أن يمس الاستبيان كافة جوانب الأنشطة الممارسة، مع شرط أن تكون الأسئلة المدونة مفهومة وواضحة لا تحتاج لتفسير، مع وضع أسئلة مفخخة للتحقق من صدق الإجابات، كما يجب الدفع لأن تكون الإجابات مختصرة مع منح فرصة إبداء الرأي وتدوين الملاحظات التي يراها المستجوب مهمة بالنسبة له.

يمكن أن تخص الأسئلة النموذجية أسئلة متعلقة بالمشتريات إن تمت بشكل سليم، الأجور، المخزون أنه يخضع لمراقبة محاسبية دورية، المبيعات إن وجدت في سلامة فوترتها وتسجيلها، الخزينة ووجود التراخيص اللازمة، الاستثمارات إن تم جردها ومتابعتها بحرص وفعالية، والإعلام الآلي، أي حسب طبيعة النشاط الممارس[1].

يعتبر هذا الأسلوب من أكثر الأساليب استعمالا من طرف المدققين لتقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث تقوم الهيئات بتحضير قائمة نموذجية تشمل مجموعة واقعية من الأسئلة والتي تتناول في

---

[1] - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص46.

جميع نواحي النشاط داخل الإدارة، وخاصة العمليات المعتادة، ويتم توزيع الأسئلة كما ذكر سابقا على الموظفين لتقديم إجاباتهم من أجل تحليلها للوقوف على مدى فعالة نظام الرقابة الداخلية[1].

ب- التقرير الوصفي:

تعتمد هذه الطريقة على وصف نظام الرقابة المعتمد داخل المؤسسة موضوع المراجعة، إذ يقوم المراجع بتشخيص النظام من خلال التطرق إلى مقوماته والإجراءات القائم عليها فيستطيع أن يحدد مواطن الضعف والقوة فيه اعتمادا على درجة امتثال إجراءات نظام الرقابة الداخلية، كأن يحدد مثلا تداخل المسؤوليات وعدم تحديد الاختصاصات وإلى غير ذلك من عدم الالتزام بالإجراءات التي ينص عليها نظام الرقابة الداخلية، فعدم الالتزام بها يخلق فرص للتلاعب والغش لوقوع الأخطاء[2].

كما تعتمد هذه الطريقة على وصف إجراءات الرقابة، من خلال شرح تدفق البيانات، وتحديد مراكز السلطة والمسؤولية لكل دورة عمليات، فعن طريق تتبع المناقشات مع أفراد المؤسسة، يعد المراجع وصفا مكتوبا لنظام الرقابة الداخلية الخاص بالمؤسسة محل المراجعة. وتعتبر المرونة بمثابة الميزة الأولى للمذكرات الوصفية، غير أن الوصف غير الجيد لنظام الرقابة الداخلية، قد يؤدي إلى سوء فهم للنظام[3].

حسب هذا الأسلوب يقوم المراقب بتحضير قائمة تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية، ويقوم بتوجيه الأسئلة للموظفين المسؤولين عن أداء كل عملية، بذلك يتضح له كيفية سير الإجراءات والعمليات التي تمر بها المستندات التي تعد من أجلها الدفاتر التي تسجل بها، وقد يقوم المدقق أو مساعدوه بتسجيل الإجابات، بعد ذلك يقوم بترتيبها بحيث تظهر كيفية سير العملية من

---

[1] - عبد الصمد عمر علي، مرجع سابق، ص87.

[2] - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص49.

[3] - فؤاد عثماني، مرجع سابق، ص12.

بدايتها إلى نهايتها، ويحدد ما إذا كان النظام يتضمن ثغرات أو ينقصه بعض الضوابط الرقابية، ولكن ما يعاب على هذه الطريقة هو صعوبة تتبع الشرح المطول في وصف الإجراءات، فالأجوبة التي يتحصل عليها المراجع تتميز في بعض الأحيان بالغموض وبالتالي يصعب عليه التعرف على مواطن الضعف[1].

ت- فحص النظام المحاسبي:

يكون ذلك بفحص السجلات المحاسبية ومعرفة القائمين عليها ودرجة الالتزام بتدوين المعلومات المطلوبة؛ حيث يعتبر دمج أدوات تكنولوجيا المعلومات في عمليات ووظائف الرقابة الداخلية من الوسائل المساعدة في تقييم نظم المحاسبة الحديثة، كما أصبحت جزءا لا يتجزأ من نظم المعلومات المحاسبية، وترتبط ارتباطا متزايدا بالإدارة اليومية وأنشطة المراقبة، فهي تسهل عمليات إدارة المخاطر والرصد ومراقبة الالتزام من خلال إتاحة البيانات والتحليلات، ويحتاج المراجعون إلى فهم كيفية استخدام تكنولوجيا المعلومات التي ينبغي أن تُستخدم في المؤسسة، إضافة إلى المخاطر الرئيسية التي ثيمكن مواجهتها في استخدام تكنولوجيا المعلومات وتقنيات مراجعة الحسابات القائمة على تكنولوجيا المعلومات، فلتحليل البيانات تأثير إيجابي في مواجهة الفساد[2].

ث- خرائط التدفق:

هي عرض بياني لنشاط معين أو دورة عمليات معينة، تمكن المدقق من تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية بطريقة مختصرة وفي فترة وجيزة، وتتميز هذه الطريقة بأنها توضح خط سير العمليات بين

---

[1] - عبد الصمد عمر علي، مرجع سابق، ص 86.

[2] - Angelos Binis, Op. Cit., p10.

أجهزة النظام بطريقة بسيطة، كما توضح الوسائل المستعملة في إدخال البيانات واستخراجها يدويا أو آليا أو الكترونيا، وأجهزة الإدخال والإخراج[1].

يوضح العرض أو الشكل البياني تتابع تدفق وسير البيانات أو خطوط السلطة وكل إجراءات نقل أو حفظ الوثائق والمستندات، ويجب أن توضح الخريطة أو الشكل البياني تحويل المستندات الأصلية إلى معلومات محاسبية المخزنة في جهاز كمبيوتر أو مركز بيانات إذا كانت شركة كبرى ذات تعاملات كبيرة.

عن طريق هذا الأسلوب، يقوم المدقق بقراءة كتيب الإجراءات الداخلية في حالة وجوده، مع فحص الوثائق المستعملة للأطراف الذين لديهم دور في سير أعمال الإدارة، والهدف هو معرفة الحقيقة حول القنوات التي تمر بها المعلومات والمعطيات انطلاقا من حدوث صفقات مع طرف ما إلى حد تسجيلها محاسبيا وتقييدها، ويستطيع في الأخير أن يقدم وصفا دقيقا للإجراءات، ومن المميزات الأساسية لهذه الخرائط أنها تعطي لمعدها أو قارئها فكرة سريعة عن نظام الرقابة وتمكنه بسرعة في الحكم على جودته، غير أنه يعاب عليها صعوبة فهمها إذا تضمنت تفاصيل كثيرة[2].

ثانيا: وسائل تقييم الرقابة الداخلية:

يقصد بوسائل الرقابة الداخلية، الطرق والكيفيات المستعملة لتحقيق الأهداف المسطرة، ويرى بعض الكتاب في مجال الإدارة العامة أن علماء الإدارة الخاصة قد اهتموا بدراسة وسائل الرقابة، أما

---

[1] – ايمان إبراهيم حسين، مرجع سابق، ص283.

[2] - عبد الصمد عمر علي، مرجع سابق، ص 87.

وسائل الرقابة الإدارية على الإدارة العامة فلم تنل ما تستحق من العناية، حيث اهتم علماء الإدارة الخاصة بدراسة وسائل قياس الإنجاز ومحاسبة التكاليف، ودراسات الزمن والحركة[1].

يرى ديموك Dimock [2] أنه لو أمكن استخدام الوسائل الفنية للرقابة الداخلية على الإدارة العامة، فسوف تثبت قيمتها وجدواها، وتتعدد هذه الوسائل حسب أساليب العمل الإداري والتي جمعها في التقارير، مشاريع الميزانيات، تقييم الأداء، الأشكال والبيانات الإحصائية، مهمات التفتيش، الإشراف والمتابعة، عمليات الجرد، التبليغات والشكاوى، المصادقة ...إلخ.

أ- التقارير:

هي كل الاعمال الكتابية التي تلي مهمة رقابة أو تفتيش، أو النتائج النهائية المتوصل إليها عقب نهاية المهمة، تكون سواء دورية أو فجائية أو حسب برنامج مسطر سنوي أو متعدد السنوات، وأهم التقارير هي التقارير الدورية حسب نظرنا لما تقدمه من بيانات متعاقبة حسب السنوات بما يسمح بالمقارنة واتخاذ القرارات الصائبة ومحاربة كل أشكال الغش أو الفساد في تسيير الأموال العمومية وذلك ناتج عن اتخاذ الموظفين بالحسبان بمرور المكلفين بالرقابة لا محالة.

حيث أن التقارير الرقابية هي الوسيلة الشائعة سواء في القطاع العام أو الخاص، وذلك أن الأعوان الذين يقومون بها متخصصون بالإضافة إلى احتوائها على معلومات دقيقة وواضحة وصحيحة غير متحيزة، وبالتالي هي وسيلة اتصال فعالة بين مختلف المستويات الإدارية، بالإضافة إلى إمكانية احتوائها على الحلول والتوجيهات اللازمة التي تعمل على تصحيح الأداء والمساعدة

[1] – فتحي محمد محمد الأحول، مرجع سابق، ص110.

[2] - Marshall Edward Dimock, Gladys Ogden Dimock, Louis W. Koenig, Public administration, revised edition, rimeharts company, New York, 1958, p427.

للوصول إلى الأهداف المسطرة، خاصة أن التقارير يعتمد في إنجازها على معايير مدروسة متعارف عليها دوليا.

ب- التفتيش:

التفتيش هو عبارة عن مهمة يكلف بها أعوان متخصصون يعملون على الكشف عن الأخطاء والمعوقات التي حالت دون تحقيق الأهداف المرجوة، ويعتبر كذلك من أهم وسائل الرقابة الإدارية، نظرا لإمكانية وقوفها على مدى سلامة القيام بالمهام المكلف بها ومطابقتها للقوانين والتنظيمات المعمول بها، ويكون غالبا بصفة فجائية أو بناء على شكاوى.

وغالبا ما تكون الإدارة المكلفة بالتفتيش موجودة على مستوى الهيئة بعينها، مثل مفتشيات الولايات والوزارات والمصالح العمومية، حيث تنظر في الشكاوى الداخلية في حق الموظفين أو طريقة قيامهم ببعض المهمات المكلفين بها.

ت- مشاريع الميزانيات:

تتمثل هذه الوسيلة من الرقابة، في الرقابة على الميزانيات التقديرية المعدة من قبل الهيئات العمومية والتي تخضع لرقابة مجاس الإدارة والمجالس الشعبية المنتخبة، حيث تدرس مدى استجابة التوقعات والتنبؤات المدونة مع الأهداف المرجوة والنتائج المسطرة، التي يعتمد في إنجازها على نتائج السنوات السابقة والتغيرات الحاصلة أو المزمع اجراؤها خلال السنة المالية، وبالتالي تجنب العشوائية في التسيير وفي اتخاذ القرارات.

ويعكس تحضير مشاريع الميزانيات كفاءة المستخدمين المكلفين بإعدادها والقدرة في التحكم بتسيير الهيئات العمومية والوقوف على نقاط القوة ونقاط الضعف، وكذا، مدى كفاءة المدير في تحقيق الخطط الموضوعة والمكلف بتحقيقها ومحاسبته.

ث- تقييم الأداء:

ممارسة الرقابة على الأداء يقيس مدى نجاح المكلفين في القيام بالمهام بتحقيق الأهداف المسطرة مسبقا وتكلفتها والوقت المستغرق في إنجازها، وبالتالي يجب أن تكون أهداف المشروع أو المهمة محددة مسبقا، مع تقسيمها على الموظفين وتبيان التحفيزات الممكن الحصول عليها في تحقيق أي مستوى من المستويات المطلوبة، وعليه يمكن ملاحظة أوجه الانحراف والأخطاء المرتكبة وتصحيحها، مثل التوزيع غير المناسب للموظفين وساعات العمل ودرجة استعمال المعدات الموضوعة تحت التصرف.

يمكن أن تكون الأهداف المسطرة التي يقاس على أساسها الأداء تحقيق رقم معين من الأرباح، أو مستوى معين من الإنتاج، أو رقم العمليات المنجزة خلال فترة زمنية محددة، أو قيمة ووقت إنجاز مشروع معين بالنظر إلى التكلفة والوقت المقدرين مسبقا، مع الأخذ بعين الاعتبار العراقيل والصعوبات المحتملة.

قد سعت الأجهزة العليا للرقابة لقياس ورصد أداء إدارة شؤون المالية العامة وتتبع الإنفاق للرفع من كفاءته وذلك باستخدام جملة من المؤشرات ولعل من أهمها الواردة في إطار قياس أداء إدارة الشؤون المالية العامة لرصد ومتابعة و قياس أداءها على مر الزمن، وقام بوضعه الشركاء في برنامج الشراكات المعني بالإنفاق العام والمسؤولية المالية، وذلك في إطار التعاون مع منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي (OCDE) وهو مشروع اعتمدته لجنة المساعدات الإنمائية

بمثابة أداة من شأنا إتاحة معلومات يمكن التعويل عليها عن أداء أنظمة وإجراءات ومؤسسات إدارة الشؤون المالية العامة[1].

من أهم الأدوات المستعملة في تقييم الأداء، يمكن ذكر التحليل المالي للهيئة محل الرقابة، خاصة من خلال دراسة النتائج المتوصل ومقارنتها بالوسائل المتاحة، مع مقارنتها بنتائج السنوات السابقة وتحديد أوجه القصور أو الفائدة، وبالتالي استنتاج أحسن المعايير التي يمكن اتباعا لتحقيق نتائج إيجابية بجودة عالية وبتكلفة أقل.

كما أن هناك طريقة أخرى لقياس الأداء، وهي طريقة التكاليف المعيارية التي تحدد مسبقا التكاليف اللازمة لتحقيق نتيجة معينة مع الأخذ بعين الاعتبار الظروف التي يمكن حدوثها خلال العمل، حيث يمكن تحقيق المعيار المثالي في حالة توفر كل الظروف الملائمة، أو تحقيق معيار عادي في ظل تسجيل تلف أو اسراف في وسائل أو مواد العمل، أو تعطيل لظروف ارادية أو خارجة عن الإرادة.

ثالثا: الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات والرقمنة:

يعتبر الاعلام الآلي والرقمنة أحد أهم الوسائل التي يتم بها تشغيل نظم المعلومات، فمن خلاله يمكن لأي نظام للمعلومات ولنظام المعلومات المحاسبية على وجه الخصوص مواصلة العمل بغية توليد المعلومات بشكل سريع، وخالية من الاخطاء الحسابية[2].

ولقد أثرت التطورات السريعة المتلاحقة في تكنولوجيا المعلومات باستخدام الحاسبات الإلكترونية على النظم الإدارية والمحاسبية بالمنشآت والمؤسسات مما أدى إلى حصول تغيير جوهري في

---

[1] - محمد بن العربة، مرجع سابق، ص125.

[2] - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص122.

منهجية وأساليب الرقابة الداخلية بالمقارنة عما كان عليه الأمر في ظل التشغيل اليدوي التقليدي للبيانات، حيث أصبحت تكنولوجيا المعلومات لها أهمية في تدعيم الدور الرقابي بالاعتماد على صيغ عمل مبتكرة مما يمكن الرقابة الداخلية في مؤسساتنا على تقليص الفجوة بينها وبين المؤسسات المتقدمة أو الدول المجاورة، وذلك باستخدام أحدث التقنيات وبالشكل الذي يعمل على تقديم أفضل الخدمات الرقابية، ويزيد من فعالية الرقابة الداخلية مما يؤدي إلى الدقة في الإدارة وسرعة إعداد التقارير أفضل مما هو موجود في النظام اليدوي[1].

حيث يمكن إبراز أهمية الاعتماد على الحاسبات الإلكترونية في بالرقابة الداخلية فيما يلي[2]:

- **الدقة:** يعد الحاسب الإلكتروني أكثر دقة من الإنسان في أداء عمليات التشغيل المختلفة حيث يقترب معدل الأخطاء في حالة استخدام الحاسبات الإلكترونية من الصفر، فالحاسب الإلكتروني لا يخطئ في العمليات الحسابية المختلفة؛
- **الاتساق:** يقوم الحاسب بمعالجة العمليات المتشابهة على أساس ثابت، لذلك فإن الحاسب يقوم بهذا الفحص بصورة مستمرة متسقة؛
- **الدافعية:** لن يستفيد الحاسب من أية أخطاء أو تلاعب في الحسابات ولذلك لا يوجد للحساب أية حوافز لعدم الأمانة، أو الغش أو التزوير وعلى العكس من ذلك فقد يضع الفرد مصالحه الشخصية قبل مصلحة المؤسسة.

---

[1] - بشير بن عيشي، أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على فعالية نظام الرقابة الداخلية في شركات المساهمة الجزائرية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، مجلد 1، العدد 1، جامعة بسكرة، جوان 2016، الصفحة 64-80.

[2] - ياسين سالمي، الإصلاح الإداري أداة لترشيد الإنفاق العمومي، أطروحة دكتوراه تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2015/2014، ص135.

يعتمد تشغيل نظام المعلومات إلى حد كبير على الأفراد في إعداده، وفي ادخال البيانات والإشراف على معالجتها في أجهزة الكمبيوتر، وفي توزيع المخرجات على المختصين المصرح لهم بتسليم هذه التقارير، ويتم استخدام أساليب الرقابة الداخلية المعتمد وللتأكد من سلامة أداء كافة هذه الوظائف، وتتمثل أساليب الرقابة على التطبيقات المتعلقة بالعاملين على؛ الفصل بين الوظائف، منح الموظفين اجازاتهم السنوية، استخدام حساب كمبيوتر خاص لكل مستخدم، وتعتبر أجهزة الكمبيوتر المختلفة، مشتملة على الوحدات المركزية لمعالجة البيانات والأسطوانات والملفات وأجهزة إدخال واستخراج البيانات والمعلومات، إحدى عناصر الأصول الثابتة مرتفعة القيمة، ولذلك يجب اتخاذ الإجراءات الوقائية اللازمة لحمايتها من العطل والتخريب[1].

يمكن تلخيص دور نظام المعلومات والمعلوماتية المستخدم ضمن نظم الرقابة الداخلية في ترشيد استعمال وتسيير الموارد والوسائل المادية والأموال العمومية من خلال تلخيص أهم اتجاهات تأثير تكنولوجيا المعلومات في النظم الإدارية على النحو التالي[2]:

- تعد تكنولوجيا المعلومات أداة فعالة لتخفيض النفقات واعادة التنظيم؛
- يساعد استخدام تكنولوجيا المعلومات على توسيع مجال رقابة الإدارة العليا مع التوسع في الوقت نفسه في توزيع عملية اتخاذ القرارات، وهو أسلوب يجمع بين مزايا أسلوبي المركزية واللامركزية في وقت واحد ويحقق مرونة ودرجة استجابة عالية في النظام الإداري؛
- ساعدت تكنولوجيا المعلومات على إيجاد قنوات اتصال جديدة، تمكن من زيادة سرعة تدفق ومعالجة وتبادل المعلومات وتطوير أساليب إدارية حديثة كالاجتماعات عن بعد والتفاوض وعقد الصفقات عن بعد وغيرها؛

---

[1] - علي بن قطيب، مرجع سابق، ص152.

[2] - أحمد حنيش، مرجع سابق، ص112.

- ساعدت تكنولوجيا المعلومات على تخليص المديرين من أعباء المهام الروتينية المملة، مما يتيح لهم استخدام فائض أوقاتهم في التخطيط الاستراتيجي ورسم السياسات، وقد انعكس ذلك بشكل واضح في رسم السياسات وفي رفع كفاءة الإدارة العليا؛
- أسهمت تكنولوجيا المعلومات في زيادة قدرة النظم الإدارية على التكيف والتأقلم السريع مع البيئة، وذلك من خلال توفير وسائل اقتصادية فعالة لتخزين واسترجاع ومعالجة البيانات وتقديمها إلى متخذي القرارات في الوقت المناسب، وقد انعكس ذلك بشكل واضح على كفاءة النظم الإدارية وأتاح لها مرونة كبيرة للتعامل مع التغيرات السريعة والاستجابة لها؛
- قدرة المؤسسات الحكومية على مواجهة وتلافي الأخطار التي يمكن أن ترافق استخدام هذه التكنولوجيا، فنقل هذه التكنولوجيا بنجاح يرتبط إلى حد كبير بإيجاد الحلول المناسبة لقضايا مهمة مثل المحافظة على سرية المعلومات وقضايا الخصوصية والحماية والتخريب والعبث والسرقة وتزوير السجلات وغير ذلك من مسائل الأمن والحماية في نظم المعلومات الآلية.

رابعا: حدود نظام الرقابة الداخلية:

تتفق مجمع الأطر المرجعية للرقابة الداخلية على وجود حدود ملازمة في أي نظام رقابة داخلية، وأن هذا النظام يقدم تأكيدا معقولا وليس مطلقا بشأن تحقيق الأهداف، وذلك لوجود محددات ملازمة للرقابة الداخلية. أي لا يمكن لنظام الرقابة الداخلية تحقيق الحماية الكاملة والقضاء التام على كافة فرص الغش والتلاعب، ويرجع ذلك إلى المحددات والقيود التي تحيط بهذا النظام والتي تتضمن[1]:

[1] - صالحي بوعلام، مرجع سابق، ص149.

- أخطاء في الحكم تحدث أثناء صنع القرار إضافة إلى الأخطاء البشرية المحتملة الناتجة عن الإهمال وسوء التقدير وعدم الإلمام بالعمليات أو سوء فهمها؛
- احتمال مخالفة أو تجاوز إجراءات الرقابة من طرف الشخص المسؤول عن تطبيقها؛
- احتمال التحايل على النظام عن طريق التواطؤ بين عدة أشخاص داخل الهيئة أو خارجها؛
- عدم ملائمة إجراءات الرقابة مع الظروف المحيطة مما يؤدي إلى عدم الالتزام بها؛
- توجه نظم الرقابة الداخلية اهتمامها عادة إلى العمليات العادية المتوقعة وتغفل العمليات غير العادية التي لا يتكرر وقوعها.

الفرع الثاني: طرق تعزيز نظام الرقابة الداخلية:

تجدر الإشارة إلى أن مبادرات التكوين وبناء القدرات هذه تُشكل الأساس الوطيد للجهود المبذولة للتغلب على النهج "التقليدي" في عمليات الرقابة الداخلية داخل الهيئات العامة، وقد ثبت أيضا أن القيادة السياسية وكبار المسؤولين الحكوميين لا يدركون الآثار الحقيقية لنظام مراقبة داخلي سليم يهدف لتحقيق أهداف الهيئة وبالتالي تقديم خدمات فعالة للمواطنين.

يمكن أن تشمل أنشطة زيادة الوعي وبناء القدرات ما يلي[1]:

- تثقيف الموظفين والمسؤولين العموميين بشأن العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية الفعَّال وتحقيق أهداف الهيئات؛
- مشاركة الممارسات الرائدة مع الموظفين وموظفي الإدارة المركزية التي تشكل بيئة رقابية قوية، مثل تخصيص خطوط ساخنة للمبلغين عن المخالفات والتقييم الذاتي للرقابة الداخلية والبرامج الأخلاقية؛

[1] - Angelos Binis, Op. Cit., p82.

- تقديم أمثلة على الكيفية التي يمكن أن يساعد بها التحديد المبكر للمخاطر على تجنُّب المشاكل في المستقبل؛
- عرض طرق فعالة لتحديد أهداف النزاهة والشفافية على مستوى الإدارات؛
- إبراز المعايير المهنية الموجودة (مثل الإطار الدولي للممارسات المهنية) لضمان وجود قنوات إبلاغ سليمة وتعزيز الاستقلالية؛
- استخدام الحملات أو الفعاليات لرفع مستوى الوعي بأهمية دمج أنشطة الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر في الأعمال اليومية كأداة للتأثير على التصور العام وتعزيز المساءلة وشرعية الهيئات العامة؛
- تقديم تقارير منتظمة حول الروابط الموجودة بين بيئة الرقابة الداخلية السليمة وتحقيق أهداف الهيئات من خلال الرسائل المرسلة دوريًّا (مثل الرسائل الإخبارية أو أشرطة الفيديو) من الإدارة المركزية إلى الموظفين، وذلك لإبراز التقدم والإنجازات المتعلقة بتحسين التنفيذ الفعلي وتكامل متطلبات الرقابة الداخلية وأنشطته
- ربط القضايا، مثل مخصصات الميزانية وحدود الإنفاق والحدود القصوى لرواتب الموظفين وخاصة على المستوى الإقليمي والبلديات، مع التقدم المحرز في تعميم الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر في العمليات اليومية.

الفصل الثاني:

آثار تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية وفق نظام "كوزو COSO" في تسيير الأموال العمومية وترشيدها

الفصل الثاني: آثار تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية وفق نظام "كوزو COSO" في تسيير الأموال العمومية وترشيدها:

أظهرت الدراسات الحديثة أن أغلب الأخطاء والانحرافات الإدارية المرتكبة لا سيما في المؤسسات الحكومية ناتجة عن عدم إحكام الرقابة الداخلية، لوجود المجاملة والوساطة والمحاباة مع من يقع في الخطأ، الأمر الذي جعل العاملين خاصة أصحاب النفوذ يستهينون بالقوانين المعاقبة، وتصبح بالتالي حبرا على ورق[1].

إن أحسن وقاية ضد الإحتيال هي الرقابة الداخلية، حيث يعتبر خطرا على الهيئات، لهذا يجب الاهتمام بكل التهديدات والمخاطر المحتملة وأثرها على المؤسسات، حيث أن الفضائح المالية الحديثة التي ألهبت المؤسسات والهيئات العمومية على غرار سوناطراك وسونلغاز وغيرها وضعت في مقدمة المشهد ضرورة تعزيز نظم الرقابة الداخلية، لا سيما وظيفة التدقيق الداخلي[2].

لدراسة هذا الفصل تناولنا من خلال مبحثين أهمية تطبيق نظم الرقابة الداخلية في ترشيد التسيير ثم الجزاءات المترتبة عن المخالفات المكتشفة في إطار الرقابة الداخلية.

---

[1] - محمد محمد معابرة، مرجع سابق، ص272.

[2] - CHEKROUN Meriem, Le rôle de l'audit interne et du contrôle interne dans la prévention et la détection de la fraude, revue documents économique, Université Ziane Achour de Djelfa, Volume 8, Numéro 2, avril 2018, pages 315-328.

المبحث الأول: أهمية تطبيق نظم الرقابة الداخلية في ترشيد التسيير:

تعتبر الرقابة الداخلية من المفاهيم التي دخلت حديثا في التنظيم الإداري للمؤسسات والشركات بشكل عام واتخذت عدة مسميات منها التدقيق الداخلي أو التفتيش المالي والإداري أو الرقابة المالية والإدارية ومهما اختلف الاسم أو الصفة من مديرية أو قسم أو مكتب إلا أنه بجميع الأحوال تتبع رأس الهرم الإداري ومرتبطة به مباشرة، وتوجه إلية التقارير الدورية، الأمر الذي أعطى دائرة الرقابة الداخلية أهمية كبيرة، خاصة أنها الدرع الواقي للهيئة ومدخل للتدقيق الخارجي[1].

كما يكتسي ترشيد الإنفاق العام بصفة خاصة وترشيد التسيير بصفة عامة أهمية بالغة في النظم المالية الحديثة، حيث يعمل على الرفع من فعالية الإنفاق بتلبية الاحتياجات بالتكلفة المناسبة دون إسراف أو تبذير، كما يساعد على مواجهة الالتزامات الداخلية والخارجية، والتخفيض من حدة حالات العجز التي يمكن تسجيلها نتيجة ارتفاع الأعباء وتكلفة الخدمات العمومية، لذا فإن ترشيد تسيير الأموال العمومية يمكن من الحصول على أعلى منفعة عامة ممكنة بأقل تكلفة.

لمناقشة هذا الجانب، قسمنا المبحث إلى مطلبين، تناولنا في المطلب الأول أهمية ترشيد تسيير الأموال العمومية، وفي المطلب الثاني دور الرقابة الداخلية في تكريس الشفافية ومكافحة أفعال الغش والفساد.

المطلب الأول: أهمية ترشيد تسيير الأموال العمومية:

تواجه معظم دول أزمات ومشكلات اقتصادية ومالية عديدة، تتمثل في انخفاض الإيرادات العامة وزيادة النفقات العامة، وعدم القدرة على تغطيتها، وتسجيل العجز في ميزانياتها، وعليه، أصبح

---

[1] - محمود علي شجراوي، دور الرقابة الداخلية بتحسين الأداء الوظيفي والتغيير بالهيكل التنظيمي، جامعة البلقاء التطبيقية، الأردن، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد 2، العدد 1، جامعة البليدة 2، ديسمبر 2011، ص101-115.

الاهتمام أكثر بموضوع ترشيد تسيير الأموال العمومية من قبل الخبراء لإتباع هذه السياسة، عن طريق ضبط ترشيد الانفاق ومحاربة التبذير، ومحاربة كل أشكال المساس بها.

لهذا سنتناول في الفرع الأول مفهوم الترشيد وتأثير غياب الرقابة الداخلية، وفي الفرع الثاني أهمية ترشيد نفقات المشاريع وتسيير الأموال واستعمالها.

الفرع الأول: مفهوم الترشيد وتأثير غياب الرقابة الداخلية:

للإحاطة بهذا الجانب، نقوم فيما يلي بالتطرق إلى مفهوم الترشيد على تسيير الأموال العمومية مع توضيح تأثير غياب الرقابة الداخلية على طغيان الإسراف والتبذير على الأموال العمومية والأفعال والممارسات المخالفة للقوانين التي يمكن أن تضر بالأموال العمومية.

أولا: مفهوم الترشيد:

لغة: الترشيد لغة هو الهداية والتوجيه والاعتدال، حيث يقال أرشد أي أهدى، كما يقال أرشده أي أهداه ودله[1]، أما في القرآن الكريم فقال تعالى في الآية 6 من سورة النساء "وابتلوا اليتامى حتى إذا بلغوا النكاح فإن آنستم منهم رشدا فادفعوا إليهم أموالهم"، فإذا رشد في المال وأحسن التصرف دفع إليه، أي عقلا وصلاحا في الدين وحفظا للمال وعلما بما يصلحه، وحسن التصرف فيها في أوجه الصلاح والسداد، فيمكنكم أن تعطوهم أموالهم[2].

كذلك قوله تعالى في الآية 67 من سورة الفرقان " وَالَّذِينَ إِذَا أَنفَقُوا لَمْ يُسْرِفُوا وَلَمْ يَقْتُرُوا"، يعني تكون نفقته وسطاً هذا هو المشروع، هذا هو وصف عباد الرحمن أهل الخير والإيمان، لا يسرفون في النفقات ولا يبخلون.

---

[1] – https://www.almaany.com/ar/dict/ar-ar/rationalization-ترشيد, أطلع عليه بتاريخ 2021/01/30.

[2] – https://binbaz.org.sa/audios/281/02– من–قوله–تعالى–فان–انستم–منهم–رشدا–فادفعوا–اليهم–اموالهم أطلع عليه بتاريخ 2021/01/30.–

يمكن تعريفه لغة، الاهتداء إلى الطريق الصواب والاعتدال فيه وبالنسبة للأموال العمومية، فالترشيد يعني سلوك سبيل عدم الاسراف والتبذير.

أما معنى هذا المصطلح اقتصاديا، فالسياسة الترشيدية هي سياسة تقوم على توعية الجمهور بعدم الإسراف والاقتصاد في الإنفاق أو الاستهلاك، وتوجيه المدفوعات في مصارفها الضرورية[1]، ولو اقتصرنا مفهوم الترشيد على الإنفاق العام، فهو يعني حسن التصرف في الأموال وإنفاقها بعقلانية وحكمة وعلى أساس رشيد، دون إسراف ولا تقتير، (زيادة الإنفاق العام عن موضع الاعتدال يعد سفه وكذا إنقاصه يعتبر تقتيرا) ويتضمن ترشيد الإنفاق ضبط النفقات، وإحكام الرقابة عليها، وتلافي النفقات غير الضرورية.

زيادة الكفاية الإنتاجية ومحاولة الاستفادة القصوى من الموارد الاقتصادية والبشرية المتوفرة، أي بمعنى آخر هو الإدارة الجيدة للإنفاق، وعلى هذا الأساس لا يمكن اعتبار ترشيد الإنفاق على أنه تخفيضه، نظرا لتطور الدور الوظيفي للدولة وتدخلها اعتمادا على أدوات السياسة الإنفاقية، وأيضا لارتباط تزايد الإنفاق العام في ظل ظروف الدول النامية بعوامل يصعب تجنبها، وأهم هذه العوامل زيادة نسبة الاستثمار العام، سياسات التوظيف والأجور والإنفاق العسكري التي من الصعب على الدولة تخفيضها[2].

ترتبط مختلف المواضيع التي تندرج تحت عنوان الحكم الرشيد ارتباطاً وثيقاً بتعزيز حقوق الإنسان وحمايتها، ومن أبرز المواضيع أربعة؛ تعزيز المؤسسات الديمقراطية؛ تحسين تقديم الخدمات؛ سيادة القانون؛ ومكافحة الفساد، وعلى وجه الخصوص، تؤدي إصلاحات الحكم الرشيد، في مجال إتاحة الخدمات الحكومية إلى الناس عامة، إلى النهوض بحقوق الإنسان عندما تحسن قدرات الدولة على

---

[1] - https://www.almaany.com/ar/dict/ar-ar/ترشيدية/-- أطلع عليه بتاريخ 2021/01/30.

[2] - فرج شعبان، مرجع سابق، ص88.

الوفاء بمسؤوليتها في توفير المنافع العامة الأساسية لحماية عدد من حقوق الإنسان، مثل الحق في التعليم والصحة والغذاء[1].

تعود أهمية ترشيد تسيير الأموال العمومية إلى حجم وبنية النفقات العامة المختلة وغير العقلانية في العديد من موازين الدول، فهو من حيث الحجم الكلي متزايد بدرجة غير مبررة، ومن حيث البنية تتخلله تشوهات عديدة من حيث البناء، ترجع أساسا الى عدم الالتزام بمبدأ الأولويات، فكم من مجال منفعته محدودة على المجتمع لكنه مقدم على غيره من مجالات أكثر نفعا، وكم من مشروع أُنفق عليه أكثر أو أقل بكثير مما يحتاجه؛ وفي كل ضرر، و هذا إن دل على شيء ، فإنه يدل على عدم الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وسوء تخصيصها، ما قد يؤثر في المستقبل على الايرادات العامة بالسلب جراء ذلك[2].

كما يشير ترشيد الإنفاق العام إلى العمل على زيادة فعالية الإنفاق بالقدر الذي يمكن معه زيادة قدرة الاقتصاد القومي على تمويل ومواجهة التزاماته الداخلية والخارجية مع القضاء على مصدر التبديد إلى أدنى حد ممكن، لذا فإن ترشيد الإنفاق العام لا يقصد به ضغطه ولكن يقصد به الحصول على أعلى إنتاجية عامة ممكنة بأقل قدر ممكن من الإنفاق والإسراف. كما يمكن أن يعني ترشيد الإنفاق العام تحقيق أكبر نفع للمجتمع عن طريق رفع كفاءة هذا الإنفاق إلى أعلى درجة ممكنة والقضاء على أوجه الإسراف والتبذير، ومحاولة تحقيق التوازن بين النفقات العامة وأقصى ما يمكن تدبيره من الموارد العادية للدولة[3].

---

[1]– Good governance practices for the protection of human rights, United Nations publication, Sales No. E.07.XIV.10), p.3.

[2] - لمين يليلة، ترشيد الإنفاق العام بهدف الإقلال من ظاهرة الفقر، أطروحة دكتوراه، تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2016، ص 229.

[3] - ياسين سالمي، الإصلاح الإداري أداة لترشيد الإنفاق العمومي، مرجع سابق، ص89.

إذا رأت الحكومة أن نفقاتها ستفوق إيراداتها فإنها ستواجه الخيارات التالية[1]:

- زيادة إيراداتها؛
- تخفيض نفقاتها؛
- استعمال احتياطاتها، إذا كانت تحوزها (فوائض متراكمة)؛
- استعمال ناتج مبيعات بعض الأصول؛
- تسجيل العجز والاقتراض.

حيث أن الحكومة التي تختار بشكل مصطنع رفع كمية النقود المتداولة من أجل سد العجز، ستواجه تضخم متزايد، له أثر سلبي على الاقتصاد وانخفاض محتمل للقيمة.

ثانيا: آثار غياب نظام للرقابة الداخلية:

تتعدد الآثار على تسيير الأموال العمومية الناتجة عن غياب نظام للرقابة الداخلية، ويمكن ذكر أهمها فيما يلي[2]:

- البطء في تقديم الخدمة العمومية وسوء تقديمها؛
- التمييز في أداء الخدمة بسبب تفشي ظاهرة الواسطة؛
- انتشار الرشوة بين الموظفين؛
- سوء استخدام الموارد المتاحة في انتاج وتقديم الخدمة العامة أو بسبب السرقة؛
- تفشي ظاهرة الفساد الإداري في الهياكل والعلاقات التنظيمية؛

---

[1] - Pierre Cliche, Gestion budgétaire et dépenses publiques, presses de l'université du Québec, Canada, 2009, P24.

[2] - عدمان مريزق، مرجع سابق، ص21.

- عدم القدرة على المحافظة على المستوى الجيد للخدمة العامة نظرا لغياب المعايير الخاصة بالرقابة على الجودة؛
- غياب الرقابة والمساءلة والمحاسبة بالطريقة الفعالة والمجدية؛
- الافتقار إلى الابتكار والتطوير.

ومن مظاهر عدم ترشيد تسيير واستعمال الأموال العمومية[1]:

- تداخل الاختصاصات الإدارية واضطلاع أكثر من جهة واحدة بتأدية نفس الخدمات أو خدمات متقاربة أو متكاملة، الأمر الذي يترتب عليه ارتفاع تكاليف تأدية هذه الخدمات؛
- عدم وجود تنسيق في العمل بين الأجهزة الحكومية المختلفة كما هو الحال مثلا بالنسبة للأجهزة المسؤولة عن المياه والكهرباء والهاتف والصرف الصحي وتعبيد الطرق، فكثيرا ما يحدث بعد الانتهاء من تعبيد طريق ما حتى تأتي المصالح المسؤولة عن المياه للقيام بالحفر في نفس الطريق لتجديد بعض الأنابيب، ثم يتم تعبيد الطريق مرة أخرى لتاتي المصالح المسؤولة عن توزيع الكهرباء ليبدأ عمليات الحفر مجددا، وهكذا دواليك.
- المبالغة في نفقات سفر الوفود للخارج، حيث أن كثيرا ما يتقرر سفر وفود للخارج لمهام يمكن لممثلي الدولة بالخارج القيام بها، أو اصطحاب وفد ضخم من ممثلي الإعلام دون حاجة حقيقية إليهم.
- المبالغة في نفقات التمثيل الخارجي حيث يتم إنشاء العديد من السفارات والقنصليات والمكاتب وما يتبع ذلك من ايجارات ومرتبات بالعملة الصعبة تعادل أضعاف ما ينفق في الداخل لنفس العملية.

---

[1] - علي لطفي، اقتصاديات المالية العامة، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1988، ص67.

- الاستعمال غير العقلاني للسيارات الحكومية الفاخرة وما تستدعيه من نفقات باهظة للتشغيل والصيانة علاوة على سوء استخدامها، والمبالغ التي تصرف على حفلات الاستقبال والمهرجانات والاستعراضات وشراء الأدوات المكتبية وغيرها.

يُعد تقليل وتبسيط وتوحيد عمليات وإجراءات العمل الأساسية في القطاعات عالية المخاطر من العناصر الهامة لتحسين أدوات وسياسات مكافحة والفساد، ففي مجالات السياسة العامة كالصحة والرفاهية الاجتماعية والمشتريات العامة، فإن تبسيط الإجراءات من شأنه تسهيل عملية وضع الضوابط، وبالتالي الحد من المخاطر ذات الصلة بأكثر الطرق فعالية، إضافة إلى ذلك قد يصعب تطوير نظام رقابة داخلي سليم عندما تكون الإجراءات المالية والتجارية معقدة للغاية ومجزأة، كما يشكل عدد الإجراءات وتعقيدها تحديات كبيرة في منع مخططات الفساد المحتملة وكشفها والتصدي لها[1].

يمكن للحكومات أن تقوم بوضع مبادرات إدارة مخاطر الاحتيال والفساد يتضمن تدابير استباقية مصممة لتعزيز سلامة النظام مكافحة الاحتيال والفساد، كما أنها تقدم نهجا متكاملا (تدابير الوقاية) والاستجابات التفاعلية (كالإبلاغ عن الأنشطة والكشف عنها والتحقيق فيها)، ويعتبر الهدف هو تسهيل تطوير البرامج والسياسات العامة التي ستحقق معالجة شاملة ومتكاملة للتهديدات الكامنة في الاحتيال والفساد من خلال وصف خطوات منهجية واضحة وتخصيص أدوار ومسؤوليات ملموسة، اعتمادا على حجم الكيان المتعلق بكبح الاحتيال والفساد[2].

توجد مخاطر أخرى إضافة الى مخاطر الاحتيال أو الفساد أو سوء استخدام الأموال العمومية من خلال طلبات الشراء التي قد تؤثر على كفاءة المشتريات العامة وفعاليتها، وقد تشمل هذه المخاطر

---

[1] - Angelos Binis, Op. Cit., p93.
[2] - Ibid., p92.

مخاطر الهدر أو عدم الكفاءة عبر دورة الشراء؛ وذلك بسبب نقص الوعي أو ضعف القدرات الفنية المتعلقة بالمشاريع المعقدة، وتعد المخاطر المالية خاصة في أوقات الضيق المالي والتقشف فئة من فئات المخاطر الكبيرة، وقد تكون في مشاريع البنية التحتية واسعة النطاق التي قد تشمل العديد من الجهات هذه المخاطر واضحة خاصة الفاعلة والاستثمارات العامة[1].

الفرع الثاني: أهمية ترشيد نفقات المشاريع وتسيير الأموال العمومية واستعمالها:

تعتبر المشاريع الكبرى أكبر مستهلك للموارد نظرا لحجمها وتكلفتها وتزايد نفقاتها في حالة عدم قيام هذه المشاريع على دراسات جدية تبين الجدوى من المشروع والقيمة الحقيقية لها، مما يسمح بالمضي قدما في إنجازها أو إعادة النظر فيها، حيث أن تضاعف تكلفة المشاريع المعبر عنها بعمليات إعادة التقييم يرجع أساسا إلى الدراسات التي لم تصل مستوى النضج المطلوب، مما سيؤدي لا محالة بالاصطدام بالعوائق المنبثقة عن هذه النقائص، كما أن ندرة الموارد وارتفاع تكاليف الانتاج ومختلف أسعار السلع والخدمات أوقع الحكومات في حرج نتيجة العجز المسجل سنويا بالميزانيات وعدم القدرة على تجديد الوسائل المستخدمة لضمان سيرورة المرافق العمومية.

أولا: ضرورة ترشيد تسيير واستعمال الأموال العمومية:

يمكن القول أن ترشيد تسيير واستعمال الأموال العمومية يكتسب أهمية كبرى في عالمنا المعاصر لأن حجم وهيكل النفقات العامة في كثير من الدول يكاد يكون غير رشيد فهو من حيث الحجم الكلي متزايد بوتيرة غير مبررة مما يؤدي إلى إثقال بلدان كثيرة بالقروض الخارجية والتضخم المرتفع

[1] - Angelos Binis, Op. Cit., p101.

واستثمارات القطاع الخاص الراكدة، ولن تتمكن الإيرادات من تغطية النفقات، ويمكن أن يساهم بشكل فعال في كل مما يلي[1]:

- رفع الكفاءة الاقتصادية عند استخدام الموارد والإمكانات المتاحة على نحو يزيد من كمية ونوع المخرجات بنفس مستوى المدخلات، أو على نحو يقلل من المدخلات بنفس مستوى المخرجات؛
- تحسين طرق الإنتاج الحالية وتطوير نظم الإدارة والرقابة، وادخال الأساليب التقنية؛
- خفض عجز الميزانية وتقليص الفجوة بين الإيرادات المتاحة والإنفاق المطلوب، والمساعدة في السيطرة على التضخم والمديونية والمساهمة في تدعيم وإحلال وتجديد مشاريع البنية الأساسية؛
- مراجعة هيكلية النفقات عن طريق تقليص نوعية وحجم المصاريف التي لا تحقق مردودية كبيرة؛
- دفع عجلة التطور والتنمية واجتياز المشاكل الاقتصادية والاجتماعية التي تواجه الدولة تحدياتها؛
- محاربة الإسراف والتبذير وكافة مظاهر وأشكال سوء استعمال السلطة والأموال العمومية؛
- الاحتياط لكافة الأوضاع المالية الجيدة والمستقرة والصعبة والمتغيرة محليا وعالميا؛
- تجنب مخاطر المديونية الحالية وأثارها خصوصا وأن كثيرا من الدول النامية تعاني من مشكلة تسديد ديونها التي من المحتمل أنها أسرفت فيها في الماضي؛
- المساعدة على تعزيز القدرات الوطنية في الاكتفاء الذاتي على الأمد الطويل وبالتالي تجنب المجتمع مخاطر التبعية الاقتصادية والسياسية وغيرهما.

---

[1] - أحمد حنيش، مرجع سابق، ص47.

كما تكتسب الحوكمة الرشيدة وشفافية المالية العامة أهمية خاصة في المساعدة على إدارة الموارد الطبيعية غير المتجددة على نحو يحقق العدالة والاستمرارية، فالطبيعة الناضبة للموارد الطبيعية وحجم الريع الاقتصادي يثيران اعتبارات تتعلق بشفافية المالية العامة في كل مرحلة من مراحل إدارة إيرادات الموارد، أما محدودية فرص استخراج موارد غير متجددة فيدفع الحكومات إلى عمل المزيد لاستخدام الإيرادات الناتجة عنها بما يعود بالنفع على الأجيال الحالية والمستقبلية، ويتعرض هذا القطاع بصفة خاصة لمخاطر الفساد في ظل احتمالات تحقيق مستويات مرتفعة من الريع الأمر الذي يدعو إلى وضع آليات قوية للمساءلة[1].

بالتالي، تعتبر مبادئ الحكم الرشيد المتمثلة في الشفافية والمساءلة والنزاهة في مجال الخدمات العمومية بمثابة آلية وقائية لمكافحة الفساد الذي يظهر بأشكال عديدة تشمل المحسوبية أو المدفوعات المسددة مقابل خدمات لا تتطلب ذلك أو الرشاوى أو منح المزايدات من أجل الخوصصة أو إسناد تقديم الخدمات إلى طرف ثالث على أساس غير تنافسي. وتُبذل جهود عديدة على المستويين الإقليمي والدولي لمكافحة الفساد، ويمكن اتخاذ تدابير لمنع الفساد، مثل تناوب الموظفين على مناصب لها نفوذ كبير في إدارة الخدمة العامة، وتدريب الموظفين وتقييم أدائهم بانتظام وضمان إتاحة الحصول على المعلومات التي تتعلق بقضايا خلافية، مثل طرح مناقصات الخدمات وسجلات الميزانية[2].

---

[1] - التقرير السنوي لصندوق النقد الدولي لسنة 2019، ص35،
https://www.imf.org/external/pubs/ft/ar/2019/eng/assets/pdf/imf-annual-report-2019-ar.pdf

[2] - تقرير مفوضية الأمم المتحدة السامية لحقوق الإنسان عن دور الخدمة العامة كعنصر أساسي من عناصر الحكم الرشيد في مجال تعزيز حقوق الإنسان وحمايتها، الجمعية العامة للأمم المتحدة، الدورة الخامسة والعشرون، ديسمبر 2013، ص18.

فقد لاحظنا أثناء البحث في الموضوع شهر جانفي 2021 أنه بناء على التطورات الحاصلة والنقائص المسجلة التي سبق ذكرها دفعت بالجزائر في إطار عصرنة نظام المالية العمومية الذي شرعت فيها وزارة المالية، إلى إدراج مفاهيم جديدة ناجمة عن تطوير المنظومة الميزانياتية بغرض تعزيز الشفافية، من أجل تحسين تسيير مصالح الدولة بالإضافة إلى شفافية ورقابة عملياتها، مما تطلب إعادة صياغة الإطار القانوني الذي يحكم المحاسبة العمومية المنشأ بموجب القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المعدل والمتمم، المتعلق بالمحاسبة العمومية، باعتماد مرجع محاسبي مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي بهدف تحسين النجاعة من خلال الحوكمة الجيدة وهذا بالشروع في[1]:

- تطوير إجراء الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي؛
- جودة التقديرات من خلال التكفل بجزء من التكاليف الناتجة عن برمجة وتنفيذ ميزانية الدولة؛
- إقحام مسؤولية كل متدخل في دورة الإيرادات ودورة النفقات بالإضافة إلى تعزيز الشفافية من خلال تتبع الأثر خلال جمع واستعمال الأموال العمومية؛
- إنتاج معلومات ذات نوعية تسمح بتسيير أحسن للديون والمستحقات...إلخ.

ثانيا: ضرورة إعداد دراسات الجدوى للمشاريع المقررة لترشيد النفقات:

إن الأداء السيء لنفقات الاستثمار في الجزائر يعود في الأساس إلى النقائص المسجلة في مجال تسيير الأموال العمومية وخاصة نضج الدراسات المتعلقة بالمشاريع، ومن بين الظواهر السلبية الناجمة عن هذا الأداء السيء نذكر بأنه من بين 286 مليار دولار المرصودة في إطار المخطط

[1] - المشروع التمهيدي للقانون المتعلق بالمحاسبة العمومية، المديرية العامة للمحاسبة، وزارة المالية، جانفي 2021، ص4.

الخماسي 2010-2014، فإن 130 مليار دولار خصصت لإتمام المشاريع التي شرع في إنجازها سابقا، في إطار المخطط الخماسي 2004-2009، والذي كان من المفروض أن يكلف 150 مليار دولار، أي بزيادة نسبتها 87% انعكس سلبا على ترشيد النفقات العمومية[1].

إن التكفل بالنفقات الرأسمالية في المرافق العمومية مثل مشاريع المياه والكهرباء والصرف الصحي والنقل والمواصلات يقتضي ترشيد نفقاتها بإعداد دراسات الجدوى للمشاريع التي يتقرر إقامتها، مما يسمح بالحصول على أكبر استفادة ممكنة من الموارد المتاحة، وتجنب خاصة إعادة تقييم مبالغ إنجاز هذه المشاريع بسبب غياب دراسات الجدوى، مما يؤدي إلى ضياع جزء كبير من النفع العام أو إقامة مشاريع تستنزف حصيلة الدولة من العملات الصعبة، وتتضمن دراسة الجدوى الدراسة التسويقية، الدراسات الفنية، الملامح العامة للمشروع، خطة التمويل، تشغيل المشروع، ربحية المشروع، الجدوى الاقتصادية والاجتماعية للمشروع، الهيكل التنظيمي والاداري والآثار المحتملة للمشروع على البيئة واتساقه مع المجتمع[2].

بالتالي، تساعد الرقابة الداخلية قبل تسديد النفقات وأثناء استعمال الممتلكات على ترشيد تسيير الأموال والممتلكات، وتجنب إسرافها وتبذيرها وهو ما استدعى ضرورة العمل على دعم وتعزيز الرقابة الداخلية بصورة تجعلها قادرة على تحقيق ذلك، لما لديها من خصائص كشف وتجنب المخاطر والأضرار قبل حدوثها أو العمل على عدم تكرارها مرة أخرى بتكييف نظامها، وقد عرفت الفترة الأخيرة اهتماما أكثر بعملية تعزيز الرقابة الداخلية في الدول المتطورة، خاصة في ظل انتشار

---

[1] - الأسود الصادق، مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العامة، أطروحة دكتوراه تخصص تسيير، جامعة الجزائر3، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، 2011، ص153.

[2] - علي لطفي، مرجع سابق، ص63.

الفساد، وندرة الموارد المخصصة للتنمية، ما أجبر النظام العالمي بتطبيق كل الحلول لتحقيق أهداف التنمية المستدامة والحوكمة، منها الرقابة الداخلية.

لذا ينبغي إخضاع أنشطة المالية العامة للرقابة الداخلية الفعالة وأن توفر لها الضمانات الوقائية، لا سيما[1]:

- ينبغي أن تكون المعايير الأخلاقية لسلوك الموظفين العموميين واضحة ومعلنة بما فيه الكفاية؛
- ينبغي توثيق إجراءات وشروط التوظيف في القطاع العام وإتاحتها للأطراف المعنية؛
- ينبغي تيسير الاطلاع على لوائح التوريد المستوفية المعايير الدولية ومراعاتها في الواقع العملي؛
- ينبغي توخي العلانية في عمليات شراء وبيع الأصول العامة، مع تحديد المعاملات الكبيرة بصفة مستقلة؛
- ينبغي إخضاع أنشطة الحكومة العامة وماليتها للتدقيق الداخلي، مع إفساح المجال لمراجعة إجراءات التدقيق؛
- يجب توفير الحماية القانونية لإدارة الإيرادات الوطنية ضد أي توجيهات سياسية، وأن تضمن هذه الإدارة حقوق الممولين وطرح تقارير دورية عن أنشطتها للاطلاع العام.

كما يجب على المؤسسات الإدارية الحكومية أن تسعى إلى ترشيد نفقاتها العامة بضبط ورفع كفاءة وفاعلية كل عملية إنفاق وحسن تمويله، ويتحقق ذلك بالقدرة على التروي والدراسة والتحليل المنطقي قبل اتخاذ القرارات، بالإضافة إلى تحديد الأهداف والأولويات بدقة، والقياس الدوري لبرامج الإنفاق

[1] – Guide sur la transparence des recettes des ressources naturelles, Op. Cit., p78.

العام، وتحقيق العدالة في توزيعه، وتفعيل دور الرقابة على سير عمليات الإنفاق العام، كل هذه التدابير تساعد على ترشيد الأموال والحد من ظاهرة الفساد الإداري بمختلف أشكاله والسعي نحو عملية إصلاح الإدارة العامة[1].

بهذا تكون الجزائر قد واكبت التطورات الحاصلة خاصة في الدول المجاورة لحوكمة تسييرها على غرار تونس، التي التزمت منذ سنة 2004 بتعزيز قدراتها المؤسساتية وإدارتها العامة في مجال الحكم الراشد والتسيير العمومي باعتمادها على تسيير الميزانية بالأهداف (GBO)، والذي قامت من خلاله بتطوير الرقابة الداخلية بدعم من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE)، الذي قدم لها التوصيات اللازمة لإنشاء وتحسين ممارسات الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر في القطاع العمومي[2].

المطلب الثاني: مساهمة الرقابة الداخلية المستحدثة في تكريس الشفافية ومكافحة أفعال الغش والفساد:

إن أصل قيام الرقابة الداخلية هو تكريس الشفافية من أجل تقديم معطيات مالية صحيحة تعكس الوضعية الحقيقية، حيث أن التقارير المالية المغلوطة لإخفاء الخسائر المسجلة في المؤسسات هي التي دفعت إلى تكاثف الجهود للخروج بالمعايير الحديثة للرقابة الداخلية التي تعتمد معظم الدول المتقدمة والتي هي في طور الإصلاح إلى اعتمادها في نظامها المالي.

سنحاول من خلال هذا المطلب إظهار التناسب الطردي بين تطبيق نظم الرقابة الداخلية ومساهمتها من جهة في إرساء مبادئ الشفافية والمساءلة وتكريس الحكم الراشد، ومن جهة أخرى

---

[1] - ياسين سالمي، الإصلاح الإداري أداة لترشيد الإنفاق العمومي، مرجع سابق، ص155.

[2] – OCDE, le contrôle interne et la gestion des risques pour renforcer la gouvernance en Tunisie, 2016, p41.

الآثار التي يعكسها العمل بهما كنتيجة حتمية تعمل على التصدي لحالات الغش ومكافحة أفعال الفساد والوقوف على حسن تحصيل الموارد دون تسجيل أي نقائص أو فوارق.

الفرع الأول: مساهمة الرقابة الداخلية في إرساء الشفافية وتدقيق حسابات الموارد ومكافحة الغش:

أضحت الرقابة الداخلية تكتسب أهمية خاصة في القطاع العام باعتبارها خط الدفاع الأول لحماية الأموال العامة وضمان الاستخدام الأمثل لها، ولكونها الأداة الفعالة في تطوير السياسات وزيادة الكفاية الإنتاجية، بما يعود بالنفع على مختلف قطاعات المجتمع في الدولة، وتأتي الحاجة إلى الرقابة الداخلية في الادارات العمومية لإرساء قواعد العمل المؤسسي المنظم، وتعزيز مبدأ الشفافية والمساءلة، وتعزيز ثقة المواطن بأدائها، وإعطاء صورة واضحة ودقيقة عن صحة التقارير والبيانات المالية والإدارية، وتأكيد مدى التقيد بالقوانين والأنظمة المالية والإدارية والتشريعات التي تحكم أعمالها، مما يؤدي إلى المحافظة على الأموال العامة وضمان حسن إدارتها واستخدامها، ودعم عملية اتخاذ القرار والتخطيط وتقييم الأداء والاستثمار الأمثل للموارد. كما يمكّن الإدارة من سرعة التصرف واتخاذ القرارات اللازمة لمعالجة التجاوزات وأوجه القصور ومواطن الضعف والخلل[1].

تشترط الشفافية مثلها مثل الرقابة الداخلية توفر المعلومات الدقيقة في مواقيتها بحيث تتصف بالشمول والوضوح والحداثة، وإفساح المجال أمام الجميع للاطلاع على هذه المعلومات الضرورية والموثقة، سواء الموظفين أو المواطنين، وهو ما يتطلب أن تنشر بعلنية ودورية من أجل توسيع دائرة المشاركة والرقابة والمحاسبة ومحاصرة الفساد من جهة، خاصة حجم الإيرادات المحصلة،

[1] - عبد الله عقلة غنيمات، وليد زكريا صيام، العوامل المؤثرة في فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الوزارات الأردنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، العدد 4، المجلد 7، 2014، ص 625-646.

والمساعدة على اتخاذ القرارات الصائبة جهة أخرى، ما يمكن المسؤولين والمراقبين من تقييم الوضع المالي بدقة ومن حساب التكاليف والعائد من الأنشطة.

أولا: تكريس الشفافية والمساءلة:

تعد الشفافية والمساءلة من المبادئ الهامة للحكم الرشيد، وهما أداتان مترابطتان ومهمتان أيضا لأجل ترشيد الإنفاق الحكومي والحفاظ على الأموال العمومية، فالأولى تتيح تدفق المعلومات حول كل ما يتعلق بإدارة الأموال العمومية وإنفاقه، أما الثانية فتعطي الفرصة لمساءلة من يقفون على إدارة هذا المال ومحاسبتهم في حالة حيادهم عن المسار الصحيح أو هدرهم للأموال العمومية، بأي شكل من الأشكال، أما الرقابة الداخلية فلها دور لا يقل أهمية عن الشفافية والمساءلة في ترشيد الإنفاق العام، لما توفره هي الأخرى من كفاءة للإنفاق الحكومي وحسن إدارته عن طريق إشراك مختلف الفاعلين في الدولة[1]، كما أنها من الوسائل المعتمدة لتحقيق الحكم الراشد.

يقصد بالشفافية في تسيير الأموال العمومية توفير المعلومات الموثوقة والآنية المتعلقة بالنشاطات والإجراءات والقرارات والسياسات وضمان الوصول إليها، وهو نفس الشيء الذي تعمل الرقابة الداخلية على تحقيقه، حيث تتضمن الشفافية إتاحة الوصول للمعلومات المطلوبة عن الأنشطة الإدارية أو المالية أو المحاسبية.

كما تشكل الشفافية ركيزة أساسية، إلى جانب ثقافة المساءلة، وهي تشير إلى وضوح المنظمة بشأن أنشطتها وتقديمها معلومات بشأن ما تقوم به من نشاط، ومكان هذا النشاط وكيفية حدوثه وكيفية أدائه، ومن المؤكد أن تنفيذ الإدارة القائمة على النتائج هو خطوة نحو زيادة الشفافية وتتيح الشفافية أيضاً لأصحاب المصلحة تحديد ما إذا كانت المنظمة تعمل وفقا للقانون، وما إذا كانت تلتزم

[1] - فرج شعبان، مرجع سابق، ص109.

بالمعايير ذات الصلة ومدى ارتباط أدائها بالأهداف. وهذا بدوره يتيح لأصحاب المصلحة اتخاذ قرارات عن علم وتقييم الخيارات[1].

تعني المساءلة مجموع آليات الإبلاغ عن استخدام الموارد العامة وعواقب الفشل في تحقيق الأهداف المحددة للأداء، كما عرفها برنامج الأمم المتحدة الإنمائي على أنها الطلب من المسؤولين تقديم التوضيحات اللازمة لأصحاب المصلحة حول كيفية استخدام صلاحياتهم وتعريف واجباتهم والأخذ بالانتقادات التي توجه لهم عن الفشل وعدم الكفاءة أو عن الخداع والغش، حيث تمثل المساءلة مفهوما برز بوصفه جزءا من الاهتمام المتجدد بالإدارة بشكل عام وتحقيق مطلب الأمانة في الإدارة بشكل خاص، وهذا المفهوم يعني في الواقع المحاسبة عن المخرجات أو النتائج المتوقعة من الأشخاص والأجهزة، ما جعل المساءلة تعد إحدى القيم المسيطرة في الإدارة العامة، نالت اهتماما متجددا خلال موجات الإصلاح الإداري، وخاصة فيما يتصل بمحاسبة الموظفين، والمسؤولين والقائمين على إدارة الأموال العمومية.[2]

كما اقترح الأمين العام لمنظمة الأمم المتحدة في الوثيقة A/64/640، تعريفا للمساءلة هو "التزام المنظمة وموظفيها بالخضوع للمحاسبة على تحقيق نتائج معينة تحدد عن طريق توزيع المسؤولية بصورة واضحة وشفافة، رهناً بتوافر الموارد وبما تفرضه العوامل الخارجية من قيود، وتشمل المساءلة تحقيق الأهداف والنتائج وفقاً للولايات الموكلة، والإبلاغ عن نتائج الأداء بنزاهة ودقة، وتعهُّد الأموال، وجميع جوانب الأداء وفقاً للأنظمة والقواعد والمعايير، بما في ذلك وجود نظام محدد بوضوح للمكافآت والجزاءات[3]".

---

[1] - منير زهران، مرجع سابق، ص9.

[2] - فرج شعبان، مرجع سابق، ص114.

[3] - منير زهران، مرجع سابق، ص63.

أما إطار المساءلة في صندوق الامم المتحدة للسكان (DP/FPA/2007/20) الفقرة 3، فقد عرف المساءلة بأنها "هي العملية التي تقضي بتحميل منظمات الخدمة العامة والأفراد العاملين فيها المسؤولية عن المقررات التي يتخذونها والأفعال التي يقومون بها، بما في ذلك رعايتهم للأموال العامة، ونزاهتهم وجميع أوجه الأداء، طبقاً للقواعد والمعايير المتفق عليها، والإبلاغ النزيه والدقيق عن نتائج الأداء إزاء الأدوار و/أو الخطط المقررة".[1]

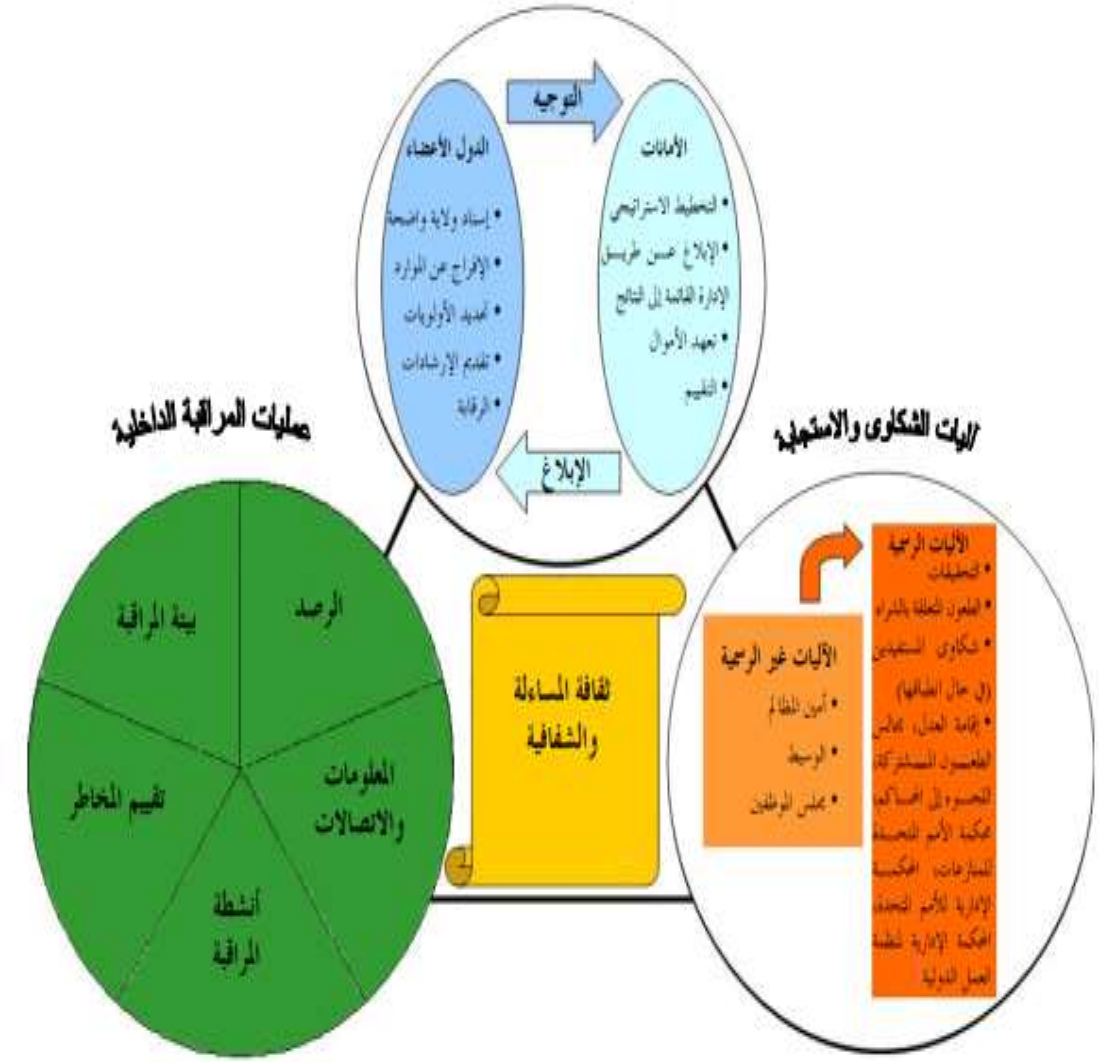
كما تعني المساءلة تحمل الأفراد والوكالات والمؤسسات العامة والخاصة والمجتمع المدني مسؤولية تنفيذ الصلاحيات المنوطة إليهم على نحو صحيح، وانطلاقا من هذا، فإن المساءلة تفرض بموجبها تحمل دوائر الخدمات العامة والأفراد ضمن تلك الدوائر مسؤولية قراراتهم وأفعالهم بضمنها الإشراف على الأموال العمومية وجميع أوجه الأداء والإمتثال إلى القوانين والتشريعات النافذة فبإدارة الأموال العامة وتحقيق أهداف الأداء، وهي واجب يفرض على الشخص أو المؤسسة الخاضعة للتدقيق ليثبت أنه قام بإدارته ومراقبة الأموال الموكلة إليه وفقا للشروط التي منحت من أجلها[2].

يمكن توضيح العهد السياسي المتفق عليه من قبل الدول الأعضاء في الأمم المتحدة المتعلق بالرقابة الداخلية في الشكل التالي:

الشكل رقم 05: العهد السياسي المبرم مع الدول الأعضاء حول عمليات الرقابة الداخلية وثقافة المساءلة والشفافية:

[1] - منير زهران، مرجع سابق، ص63.

[2] - المعيار 9160 لمجوعة عمل الإنتوساي المعنية بمكافحة الفساد وغسل الأموال، دليل تعزيز الحوكمة الرشيدة للموجودات العامة، 2016، ص10.



المصدر: أطر المساءلة في منظومة الأمم المتحدة، الأمم المتحدة، جنيف 2011، ص13.

نلاحظ أن الشكل قد لخص بشكل واضح العلاقة التي تربط بين كل مفهوم من المفاهيم المتناولة في هذا الفرع ودور الرقابة الداخلية في تكريسهما.

ثانيا: تدقيق حسابات ايرادات الموارد:

ينبغي توخي الوضوح في وصف والإفصاح عن إجراءات الرقابة الداخلية والتدقيق لمعالجة عائدات الحسابات الحكومية أو ترتيبات الصناديق الخاصة من إيرادات الموارد وأي إنفاق لمثل هذه العائدات عن طريق الصناديق الخاصة، حيث تقتضي الطبيعة الخاصة لمخاطر وتعقيدات

معاملات الموارد أن تتجاوز إجراءات الرقابة الداخلية والتدقيق لتدفقات إيرادات الموارد القواعد والإجراءات الحكومية وتتطلب مهارات متخصصة، وهو ما تفتقر إليه عموما الإدارات الضريبية في البلدان النامية، وينبغي تعريف الضوابط الداخلية بوضوح وإخضاعها للمراجعة الخارجية الدورية مع إتاحة هذه المراجعات للاطلاع العام، ففي المملكة المتحدة، يراجع مكتب التدقيق الوطني البريطاني دوريا عمليات الحكومة ذات المخاطر العالية للتأكد من مدى كفاية الضوابط الداخلية. وقد بحث تقرير المكتب البريطاني حول ضريبة الإيرادات النفطية الصادر في عام 2000 أهم مصادر الخطر (مثل الإبلاغ الخاطئ بحجم أو قيمة الإنتاج أو الإبلاغ الخاطئ بالمطالبات عن النفقات المسموح بها أو عدم تسوية الالتزامات الضريبية)[1].

ثالثا: مكافحة الغش والتلاعب بالأموال العمومية:

الغش هو عمل متعمد من جانب واحد أو أكثر من الأفراد العاملين في الإدارة أو القائمين على الحكم أو الموظفين أو الطرف الثالث الذي ينطوي على استخدام الخداع للحصول على منفعة غير عادلة أو غير قانونية، وقد ورد مفهوم الغش على أنه يتمثل أساسا على استخدام الخداع للحصول على مكاسب شخصية بطريقة غير آمنة أو خلق خسارة للآخرين، ويشمل مصطلح الغش أنشطة مثل السرقة أو التآمر والابتزاز، فوجود فرصة تتمثل في ضعف الرقابة الداخلية أو إمكانية إبطال مفعولها من قبل الشخص مرتكب الغش، ووجود مبررات لمن يرتكب الغش تعد من عوامل ارتكابه، وعلى الإدارة أن تقوم بعمل خطوات استباقية للتخفيف من المخاطر والإشراف على الرقابة الداخلية لمنع وكشف الغش، ويمكن أن يتم ذلك من خلال ثلاث مراحل هي كالتالي[2]:

أ- تحديد وقياس مخاطر الغش:

[1] - Guide sur la transparence des recettes des ressources naturelles, Op. Cit., p67.

[2] - علي بن قطيب، مرجع سابق، ص69.

فعلى الإدارة تقييم كل المظاهر لمنع حدوث أية أخطار محتملة، ومن ضمنها خطر الغش الذي يتأثر ويزداد في بعض الحالات حسب نوع العمليات التي تقوم بها الهيئة، حسب حجمها، وعلى الإدارة أن يكون لديها وعي بالمخاطر المتوقعة، وبرنامج إدارة مخاطر يتم متابعته من قبل لجنة التدقيق ومجلس الإدارة؛

ب-**تخفيف مخاطر الغش:**

ويتم ذلك من خلال وضع إجراءات الرقابة الملائمة ومراجعتها باستمرار، فمثال يمكن حماية معلومات وأصول الادارة من خلال ضبط ورقابة عملية الدخول إليها ووضع إجراءات الحماية المادية والإلكترونية.

ت-**استخدام نظام رقابة داخلية مناسب:**

إن نظام الرقابة الداخلية الفعال يضمن حماية أملاك الادارة وتقديم بيانات مالية صحيحة، وعلى الإدارة التأكد من وجود نظام رقابة فعال بدون ثغرات قادر على منع وكشف الغش، وتقع على المدقق الخارجي مسؤولية تقييم ذلك والتقرير عنه.

بهذا، تستطيع الرقابة الداخلية أن تساعد الهيئات في تحقيق أهدافها الخاصة بالأداء والربحية، وأن تحد أو تمنع من ضياع الموارد، وهي تستطيع أن تساعد في ضمان وجود تقارير مالية موثوق بها، كما تستطيع أن تضمن الالتزام بالقوانين والتعليمات، وتجنب إلحاق الضرر بسمعتها وما يترتب عن ذلك من نتائج، أي أنها تساعد الهيئة على أن تحقق ما تريد وأن تتجنب العقبات والمفاجآت[1].

[1] - لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدواي (COSO)، الرقابة الداخلية إطار متكامل، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2009، ص11.

الفرع الثاني: مساهمة الرقابة الداخلية المستحدثة في مكافحة الفساد:

يمكن من خلال تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية أو من خلال فحص نظام الرقابة الداخلية كشف العديد من الأفعال التي تصنف جرائم الفساد.

أولا: تعريف الفساد وأنواعه:

يعرف الفساد بأنه استخدام السلطة العامة من أجل كسب أو ربح شخص، أو من أجل تحقيق هيبة أو مكانة اجتماعية، أو من أجل تحقيق منفعة لجماعة، أو طبقة بالطريقة التي يترتب عليها خرق القانون، أو مخالفة التشريع ومعايير السلوك الأخلاقي، وبذلك يتضمن الفساد انتهاكا للواجب العام وانحرافا عن المعايير الأخلاقية في التعامل[1].

عرفته الفقرة أ من المادة 02 من القانون رقم 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته: "الفساد: هو كل الجرائم المنصوص عليها في الباب الرابع من هذا القانون"، والباب الرابع يصنف جرائم الفساد إلى أربعة أنواع هي : اختلاس الممتلكات والإضرار بها، الرشوة وما في حكمها، الجرائم المتعلقة بالصفقات العمومية، والتستر على جرائم الفساد.

والفساد حسب درجة التنظيم ينقسم إلى ثلاثة أنواع رئيسية حسب هذا المعيار هي: العرضي أو الصغير، والمنظم، والشامل، وفيما يلي تفصيل كل نوع[2]:

- الفساد العرضي؛ وهذا التعبير يشير إلى كافة أشكال الفساد الصغيرة والعرضية، التي تعبر عن سلوك شخصي أكثر مما تعبر عن نظام عام بالإدارة، وهذا مثل الاختلاس، والمحسوبية، والمحاباة، سرقة الأدوات المكتبية، أو بعض المبالغ الصغيرة؛

---

[1] - محمد محمد معابرة، مرجع سابق، ص73.

[2] - عبد العالي حاحة، مرجع سابق، ص26.

- الفساد المنظّم؛ وهو ذلك النوع الذي ينتشر في الهيئات والمنظمات والإدارات المختلفة من خلال إجراءات وترتيبات مسبقة ومحددة، تعرف من خلالها مقدار الرشوة وآلية دفعها وكيفية إنهاء المعاملة، بمعنى أن يدير العمل برمته شبكة مترابطة للفساد، يستفيد ويعتمد كل عنصر منها على الآخر؛
- الفساد الشامل؛ وهو نهب واسع النطاق للأموال والممتلكات الحكومية عن طريق صفقات وهمية، أو تسديد أثمان سلع صورية، تحويل ممتلكات عامة إلى مصالح خاصة والرشاوى وغيرها.

يعد الفساد الإداري والمالي من أخطر المشاكل التي تعاني منها الشركات بصفة عامة، سواء القطاع العام والقطاع الخاص، ويتمثل الفساد الإداري والمالي بالمكاسب والامتيازات التي يتم الحصول عليها بشكل غير مشروع، وتلعب حوكمة الشركات دورا مهما في معالجة هذه المشاكل، وذلك من خلال مجموعة من آليات الحوكمة الداخلية والخارجية، حيث في إطار مكافحتها للفساد وفق التنسيق الحوكمي القائم[1].

تعاني أغلب البلدان النامية من ضعف مؤسساتها، وعادة ما يؤدي هذا الضعف إلى انتشار الفساد، ويمكن الحكم على مدى ضعف أو قوة مؤسسات الدولة من خلال معرفة ما يلي[2]:

- مدى الغموض أو الشفافية في معاملاتها؛
- مدى اتباع الإجراءات والنظم الموضوعية في التعيينات والوظائف؛
- مدى قصور أو فعالية الرقابة.

---

[1] - ياسين سالمي، الإصلاح الإداري أداة لترشيد الإنفاق العمومي، مرجع سابق، ص221.

[2] - عنترة بن مرزوق، الرقابة ودورها في مكافحة الفساد الإداري في الإدارة الجزائرية، رسالة ماجستير تخصص إدارة وموارد بشرية، كلية العلوم السياسية والإعلام، جامعة الجزائر بن يوسف بن خدة، 2008، ص62.

حيث أن الرقابة الداخلية كنظام وآلية من آليات الرقابة والحوكمة يدفع إلى زيادة الثقة والشفافية في المعلومات التي تعلن عنها المؤسسات وزيادة استقلاليتها، وذلك من خلال التقارير التي تصدر بممارسة الرقابة الداخلية، إضافة إلى التأكيد على الالتزام بمبادئ الحوكمة، كما يتم من خلال فحص نظام الرقابة الداخلية المستمر، التحقق من كفايته وفعالية تنفيذه، والأخذ بالتوصيات الناتجة عنه التي من شأنها الدفع إلى تحقيق الأهداف.

تقوم مؤسسات الإصلاح الإداري ومكافحة الفساد في الجزائر والقوانين المنظمة لها بتطبيق ما جاء في الاتفاقيات المتعلقة بمكافحة الفساد التي انضمت إليها الجزائر كاتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، اتفاقية الاتحاد الإفريقي لمنع الفساد ومكافحته، الاتفاقية العربية لمكافحة الفساد، وذلك من أجل الحفاظ على صلاح الإدارة العمومية والاموال العمومية من خلال ترشيده بإتباع جملة من التوصيات التي تسعى الدولة جاهدة إلى عقلنة التصرف في الأموال العمومية وتحقيق أكبر إيراد في ظل الامكانيات المتاحة، والتغيرات الاقتصادية في مستوى أسعار البترول[1].

أما بالنسبة لأنواع للفساد فهي تنقسم إلى ثلاثة أنماط رئيسية، فهتاك الفساد الإداري والاقتصادي والسياسي، سنحاول تقديم صورة مختصرة عن كل نمط[2]:

أ- الفساد الإداري:

هو سلوك ينحرف فيه الموظف العام أو المكلف بخدمة عامة أو من في حكمها عن معايير أخلاقيات الوظيفة العامة والقيم الاجتماعية بهدف الحصول على منفعة ذاتية أو فئوية على حساب المصلحة العامة[3].

---

[1] - ياسين سالمي، الإصلاح الإداري أداة لترشيد الإنفاق العمومي، مرجع سابق، ص291.

[2] - فرج شعبان، مرجع سابق، ص46.

[3] - محمد محمد معابرة، مرجع سابق، ص97.

- الفساد الاقتصادي:

هو استخدام الوظيفة العامة لتحقيق منافع خاصة تتخذ أشكالا متعددة منها الحصول على الرشوة أو العمولات من خلال تقديم خدمة، أو عرض عقود للمشتريات والخدمة الحكومية أو إفشاء معلومات عن تلك العقود، أو المساعدة في التهرب من دفع الضرائب والرسوم وغيرها من الممارسات[1].

إن انعدام المبادئ والأخلاق والعدالة وتفاقم الرشوة والعمولة تتدهور الاقتصاديات في ظل فسادها، فمع تحرير التجارة وانتشار الشركات المتعددة الجنسيات ازدادت حدة الفساد الاقتصادي، فأصبحت عقود الصفقات لا تتم إلا إذا أخذ المفاوض عمولة، ما يجعله ينحاز إلى طرف معين من أطراف العقد وربما لا يراعي مصلحة الطرف الذي يمثله، فأصبحت العمولة في الوقت الراهن تمثل صورة الفساد الاقتصادي إذ أصبحت الشركات خاصة متعددة الجنسيات تستخدم هذا الأسلوب للفوز بالعقود على حساب منافسيها.

كما يعد الفساد الضريبي ظاهرة عالمية واسعة الانتشار، وذات جذور تأخذ أبعادا واسعة وتتداخل منها عوامل مختلفة يصعب التمييز بينه، وتختلف درجة شموليتها من مجتمع لآخر، وهو داء خطير لم تسلم منه أي دولة في العالم متقدمة كانت أم نامية ولكن بدرجات ونسب متفاوتة، ولقد وردت تعاريف عديدة للفساد إلا أنها تختلف في نظرتها و طابعها وفلسفتها، فيعرفه البعض بأنه ذلك السلوك الذي يسلكه صاحب الخدمة العامة أو الخاصة والذي يفضي إلى إحداث ضرر في البناء الاقتصادي من خلال هدر الموارد الاقتصادية أو زيادة الأعباء على الموازنة العامة أو خفض كفاءة الأداء الاقتصادي أو سوء توزيع الموارد بقصد تحقيق منافع شخصية، مادية أو غير مادية عينية كانت أو نقدية على حساب المصلحة العامة، إن الفساد الضريبي التهرب والغش

[1] - محمد محمد معابرة، مرجع سابق، ص81.

الضريبيين، وهو كذلك أحد أشكال الفساد المالي الذي يهدف إلى تحقيق مكاسب شخصية على حساب دافعي الضرائب النزهاء على جهة وعلى حساب الإيرادات الضريبية الموجهة لتمويل الإنفاق العوضي من جهة أخرى[1].

كما يسجل كذلك الفساد في الصفقات العمومية، حيث تعتبر الصفقات العمومية وسيلة أساسية لتجسيد البرامج التنموية وتحقيق التنمية الشاملة للدولة، لكن في نفس الوقت أصبحت في بعض الدول ومنها الجزائر أبرز مجال لتفشي ظاهرة الفساد بصوره المختلفة، ونظرا لحساسية وصعوبة اكتشاف أساليب الفساد في الصفقات العمومية تبقى المقاربة القانونية لمكافحة الفساد في الصفقات العمومية ليست الكفيلة وحدها لمعالجة الظاهرة، بل لابد من توافر وتضافر الجهود للقضاء على هذه الظاهرة الخطيرة لحماية الأموال العمومية. والمتأمل في الممارسات المختلفة الناتجة عن الصفقات العمومية سواء على المستوى المركزي أو المحلي في الجزائر يستشف معاناتها من ظاهرة الفساد، والتي تعتبر عائقا في إنجاح التنمية الوطنية الشاملة[2].

ت- الفساد السياسي:

لقد عمت المحسوبية من جانب الأحزاب السياسية لملء الوظائف الشاغرة بالدولة بالأقارب والأصدقاء دون أي اعتبار لدرجة كفاءتهم أو تأهلهم لشغل هذه الوظائف، من ذلك يتبين أن محاولة كسب أنصار للحزب بالجهاز الحكومي لمناوئة الأحزاب الأخرى كان الهدف الأساسي من هذه المحسوبية في التعيين[3].

---

[1] - ياسين سالمي، الإصلاح الإداري أداة لترشيد الإنفاق العمومي، مرجع سابق، ص110.

[2] - نفس المرجع، ص110.

[3] - عادل حسن، مصطفى زهير، الإدارة العامة، دار النهضة العربية، بيروت، 1992، ص182.

عرفت منظمة الشفافية الدولية الفساد السياسي بأنه: "إساءة استخدام سلطة مؤتمنة من قبل مسؤولين سياسيين من أجل تحقيق مكاسب خاصة بهدف زيادة السلطة أو الثروة ولا يشترط أن يشمل تبادلا للمال، فقد يتخذ شكل تبادل النفوذ أو منح تفضيل معين"[1].

يتعلق الفساد السياسي بالاختلال والانحراف في توزيع السلطة والمساءلة المتعلقة بنظام الحكم والمؤسسات السياسية وتداول السلطة، وحريات المشاركة والتعبير والتنظيم والرقابة ويترتب على اختلال منظومة السلطة والمساءلة السياسية إمكانية تحقيق النخب السياسية المتمسكة بسلطات الحكم على منافع شخصية بعيدا عن أي نوع من المساءلة، كما أن عدم الاستقرار السياسي وسلب حريات المواطنين وعدم إشراكهم في اتخاذ القرارات، فضلا عن اتباع سياسات تنموية لم يقدر لها النجاح، أدى إلى تمركز السلطات في أيدي فئات محددة، وهذا ما ساعد على تدهور الأوضاع وزاد من جرائم استغلال النفوذ ومخالفة القوانين والأعراف والتعاليم.

يمكن حصر أسباب الفساد في الثغرات القانونية وغموض القوانين والتنظيمات، وضعف الدور الرقابي وسرية بعض الصفقات الكبرى وسياسة الأجور، غياب الوعي الأخلاقي والديني، ضعف فكرة المصلحة العامة والأموال العمومية، زيادة الروابط القبلية والعشائرية والطائفية بين أفراد المجتمع الواحد يعد سبيلا لشيوع المجاملة والمحسوبية من قبل كبار المسئولين تجاه الطوائف المنتمية إليها مما يفتح الباب لمزيد من الفساد.

ثانيا: آثار الفساد:

أ- آثار الفساد على الاستثمار:

[1] - محمد محمد معابرة، مرجع سابق، ص80.

يساهم الفساد في تدني كفاءة الاستثمار وإضعاف مستوى الجودة في البنية التحتية العامة، وذلك بسبب الرشاوي التي تحد من الموارد المخصصة للاستثمار حتى أصبحت العمولات تمثل نسبة من مبلغ الصفقة أو العقد، وإساءة توجيهها، وزيادة تكلفتها، بالإضافة إلى تداخل الوساطات في اختيار المشاريع الإنشائية وانتشار الغش مما يسفر على تدني المنشآت القاعدية العامة، كما يعمل الفساد على إضعاف الاستثمار المحلي والأجنبي عن طريق زيادة فرص السعي للحصول على مزايا اقتصادية دون مراعاة مصلحة المجتمع، ما يخلق جوا من عدم اليقين ويقلل الحوافز المشجعة للمستثمرين الأجانب والمحليين[1].

ب- آثار الفساد على المصالح العمومية:

يترك الفساد آثارا سلبية على النظام السياسي، فهو يقوض ويضعف الضوابط والمعايير المؤسسية للحكومات مما يعطي انطبعا لدى المواطنين بأن الحكومة مطروحة للبيع لأعلى المزايدين، ويهز هيبة الدولة ويضعف الإيمان بمبدأ سيادة القانون، مما يؤدي إلى ظواهر العنف والتطرف، كما يعيق التنمية الاقتصادية ويؤدي إلى استنفاذ الموارد وارتفاع أسعار السلع والخدمات التي تضاف إليها تكلفة الرشاوي والعمولات، كما يؤدي إلى خلل في القيم الأخلاقية في المجتمع، وقد ينتهي لدى من يحملون المنفعة الأخلاقية كقيمة اجتماعية إلى اللامبالاة والحياد السلبي أمام ما يحصل والاستسلام للأمر الواقع[2].

كما أن انتشار الفساد في الإدارات والمصالح العمومية يعمل على اختلال الهيكل التنظيمي الإداري للدولة ما يؤدي إلى انحراف الإدارة على المهام المكلفة بها وتراجع المهنية وفقدان قيمة العمل وراجع الأداء الوظيفي، بسبب تفشي ظواهر الرشوة والبيروقراطية والممارسات المنافية للأخلاقيات

---

[1] - فرج شعبان، مرجع سابق، ص.59

[2] - محمد محمد معابرة، مرجع سابق، ص120.

المهنية بين الموظفين، وهو ما يؤدي حتما إلى تعطيل مصالح المواطنين، وعدم الاستفادة من الخدمات العمومية ذات الكفاءة والجودة العالية، وعدم وجود عدالة في تأدية الخدمات.

يؤدي الفساد كذلك إلى خفض الإيرادات العامة، خاصة الضرائب والرسوم الجمركية، حيث يلجأ الكثير من المتعاملين الاقتصاديين إلى دفع الرشاوي والعمولات لمفتشي الضرائب والجمارك من أجل خفض قيمة التزاماتهم الضريبية أو حتى التهرب الكامل من دفعها، فتخسر خزينة الدولة مداخيلا مهمة، بسبب الرشاوي التي يتقاضاها الموظفون الدولة حتى يتجاهلوا جزء من الدخل أو الواردات في تقييمهم للضرائب المستحقة على هذه الأنشطة الاقتصادية. مما يساهم في تراكم الديون، واستمرار العجز في الميزانية العامة وخفض الإنفاق العام الذي قد يدفع إلى الإصدار النقدي الجديد أو الاقتراض الداخلي أو الخارجي وما ينجم عن ذلك من تضخم وتزايد في حجم الديون وفوائدها.

ثالثا: دور الرقابة الداخلية في مكافحة الفساد:

في منتصف السبعينات، اعترفت مئات المؤسسات الأمريكية بأنها قدمت رشاوي وعمولات للمسؤولين في الدول الأخرى للحصول على عقود، وكانت الدفعات في بعض الحالات تقدم دون تفويض أو اعتراف كبار المسؤولين التنفيذيين في المؤسسات المعنية، وعليه أصدر الكونغرس الأمريكي قانون ممارسات الفساد الخارجية سنة 1977 من أجل وضع حد لهذه الممارسات، ومن أهم الادوات التي اعتبرها هذا القانون ضرورية لتحقيق أهدافه هو وجود نظام للرقابة الداخلية بالإضافة إلى وجود نظام محاسبي سليم[1].

[1] - أبو بكر الصديق قيدوان، مرجع سابق، ص79.

تعاني الجزائر كغريها من الدول النامية من الآثار السلبية لمشكلة الفساد الإداري والمالي، ولعلاج هذه المشكلة قامت السلطات الجزائرية باتخاذ جملة من التدابير التشريعية والتنظيمية التي من شأنها إرساء مبادئ الحوكمة، بالإضافة إلى تفعيل هيئات الرقابة المالية واستحداث هيئات جديدة للوقاية من الفساد ومكافحته[1].

انتهج المشرع الجزائري نفس منهج اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد من خلال القانون رقم 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته[2]؛ إذ أنه انصرف إلى تعريفه من خلال الإشارة إلى صوره ومظاهره، وهذا ما تؤكده الفقرة أ من المادة 02 من القانون : " الفساد: هو كل الجرائم المنصوص عليها في الباب الرابع من هذا القانون"، وبالرجوع إلى الباب الرابع من نفس القانون أعلاه، فإنه يمكن تصنيف جرائم الفساد إلى أربعة أنواع هي: اختلاس الممتلكات والإضرار بها، الرشوة وما في حكمها، الجرائم المتعلقة بالصفقات العمومية، والتستر على جرائم الفساد، غير أن ما يعاب على المشرع الجزائري أنه أشار إلى بعض مظاهر وصور الفساد فقط، دون باقي الصور التي تخرج عن مجال التجريم، وتبقى مباحة رغم خطورتها، مثل الواسطة، والمحسوبية، والمكافأة اللاّحقة[3].

تفشي الفساد في أي هيئة أو مؤسسة مهما كان حجمها أو نشاطها يصيبها بالشلل ويكبح نشاطها ويمنعها من تحقيق أهدافها، خاصة الفساد الإداري الذي يحظى باهتمام بالغ على جميع المستويات خاصة الخبراء والباحثين والتي تعتمد على دراساتهم الحكومات كثيرا، حيث يعتبر الفساد من أكبر

---

[1] - صالحي بوعلام، مرجع سابق، ص273.

[2] - القانون رقم 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، ج ر عدد 14 مؤرخة في 08 مارس 2006 المعدل والمتمم بالأمر رقم 10-05 المؤرخ في 26 غشت 2010، ج ر عدد 50 المؤرخة في 01 سبتمبر 2010، والقانون رقم 11-15 المؤرخ في 02 غشت 2011، ج ر عدد 44 المؤرخة في 10 غشت 2011.

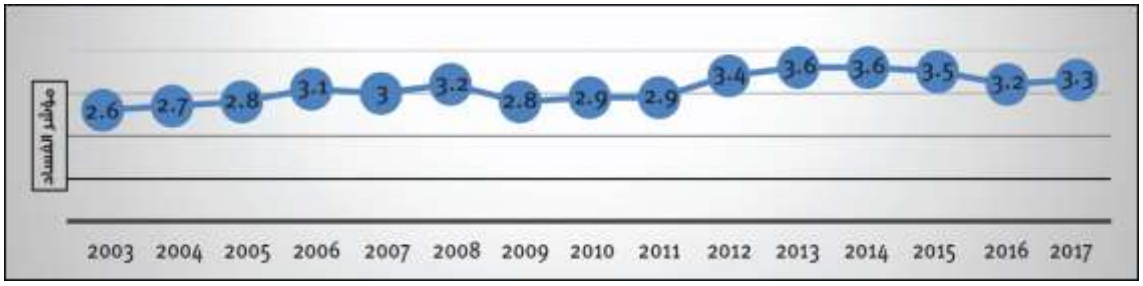
[3] - عبد العالي حاحة، مرجع سابق، ص25.

معوقات تجسيد الحكم الراشد لهذا ساهم الإجراءات التي تعتمد عليها نظم الرقابة الداخلية بدرجة عالية في الكشف ومنع الفساد ومكافحته.

قد احتلت الجزائر المركز 106 عالميا برصيد 35 نقطة في مؤشر الفساد العالمي لعام 2019 الذي أصدرته منظمة الشفافية، وتراجعت الجزائر بمركز واحد عن تصنيف سنة 2018 الذي جاءت فيه في المركز 105 من أصل 180 دولة، وأظهر تحليل النتائج أن الدول التي يؤثر فيها أصحاب المصالح الخاصة على الانتخابات وتمويل الأحزاب السياسية هي الأقل قدرة على مكافحة الفساد، ويستخدم المؤشر مقياس من 0 (فاسد جدا) إلى 100 (خالي تماما) من الفساد[1].

يوضح الشكل التالي تطور مؤشر الفساد في الجزائر والذي يعتبر ضعف الرقابة عامة والرقابة الداخلية خاصة من المساهمين بدرجة كبيرة في تفاقمه:

الشكل رقم 06: تطور مؤشر الفساد في الجزائر حسب منظمة الشفافية الدولية[2]:



يعد ضعف نظم الرقابة الداخلية والمساءلة الإدارية وتعدد الأجهزة القائمة بها والأساليب التقليدية المستخدمة في الأجهزة الرقابية من أهم أسباب الفساد الإداري خاصة في الجزائر، حيث تعتمد الكثير من الإدارات على المتابعة المكتبية دون الميدانية، أو على معلومات غير كاملة مستقاة من

---

[1] – https://www.elkhabar.com/press/article/162545/مؤشر-الفساد-الجزائر-في-المركز-106عالميا/ . et, https://images.transparencycdn.org/images/2019_CPI_Report_AR_2020-12-17-100507.pdf . تم الاطلاع عليه بتاريخ 2021/03/21.

[2] – https://www.qscience.com/content/figure/10.5339/rolacc.2019.2.F0001 .

مصادر غير موثوقة، مما يجعل العملية الرقابية غير ذات جدوى، الأمر الذي يساعد على فتح ثغرات ينفذ من خلالها الفساد، والرقابة الداخلية تمثل صمام الأمان للعملية الإدارية، فهي وظيفة مهمتها التثبت من صحة الاتجاه نحو الهدف وتقويم هذا الاتجاه إذا انحرف، وتمثل الحصن المنيع الذي يحمي الإدارة من أنواع الانحرافات الإدارية، لهذا فإن جميع دول العالم تحرص على جعلها قوية وصارمة وتعين لها الأشخاص الأقوياء والأكفاء المؤتمنين على هذا الجهاز[1]، طبقا للتوصيات والمعايير الدولية المعمول بها في مجال الرقابة الداخلية.

بالتالي فإن إرساء مبادئ الحكم الراشد خاصة الشفافية والمساءلة والامتثال للقانون وتجسيد نظم الرقابة الداخلية من بين أهم استراتيجيات مكافحة الفساد، باعتبار أن الفساد هو في الأساس فشل المؤسسات وآلياتها الرقابية، فالالتزام بالحكم الراشد ومبادئه هو بمثابة وقاية من الفساد والرقابة الداخلية هي إحدى أهم وسائله، لذا ينبغي في البداية الاختيار الأمثل للمسؤولين مهما اختلفت وظائفهم ودرجاتهم، وتحديد مهام مؤسسات الدولة المعنية بوضع السياسات والنظم المطلوبة لإدارة اقتصاد البلد وضمان سلامته، بشرط أن تتم صياغة هذه السياسات والإجراءات وتنفيذها وفقا لمبادئ ومعايير تكفل حدا أدنى من الكفاءة والانفتاح على أراء واهتمامات الأطراف المعنية، فضلا على ضرورة انسجامها مع القانون وقواعد التنظيم والإدارة الرشيدة، وعموما فان إرساء مبادئ الحكم الراشد يعد بمثابة آليات للوقاية من الفساد ومكافحته.

كما أصبح تطبيق مبدأ الشفافية التي تعد من أهم وسائل نظم الرقابة الداخلية، وسيلة ناجحة للمساهمة في الكشف والقضاء على الفساد، بمختلف أنواعه، فمن خلال الشفافية يمكن طرح القضايا العامة سواء كانت تهم عينة من المجتمع أو المجتمع كله، ويتم مناقشتها بحرية وتبادل الرأي حولها وتداول المعلومات بشأنها، الأمر الذي يؤدي إلى إدراك ما يحدث على جميع الأرصدة

[1] - عبد العالي حاحة، مرجع سابق، ص74.

السياسية والاقتصادية والاجتماعية، كما تمكن الشفافية من الكشف عن الحقائق واطلاع المواطنين المهتمين على تفاصيل تلك الحقائق، وتسمح باطلاع المواطن على سياسات الحكومة خاصة ما تعلق بميزانية الدولة، فكلما أتيحت المعلومة بشكل عام واسع كلما زاد ذلك من فرص الرقابة على منفذي السياسات الحكومية وعلى الكشف عن أي خلل ممكن أن يحدث فيها ما يكبح انتشار الفساد.

حيث أن الأنظمة الرقابية تخفض من خطر خسائر الاحتيال والسرقة، مما يؤدي إلى الاستفادة من إعداد التقارير المالية الموثوق بها والأكثر شفافية ومسؤولية.

المبحث الثاني: الجزاءات المترتبة على المخالفات المكتشفة في إطار الرقابة الداخلية:

من الضروري وضع القوانين واللوائح التي من شأنها أن توضح الانحرافات الإدارية وتحدد العقوبات المناسبة لها، وتطبيقها بحزم دون إفراط وتفريط، لا سيما وأن النظام التأديبي الفعال هو النظام القادر على تحقيق الأهداف التي وضع من أجلها وهذا يعني ضبط القوانين المنظمة لسير العمل، وتحديد أو معرفة العقوبات المترتبة على المخالفات، وتطبيقها بعدل وحزم دون محاباة أو ظلم، فكل نظام قانوني يُعتقد أنه فعال، لكن التطبيق هو الذي يكشف لنا مدى فعاليته من عدمه[1].

الهدف الأول، المحدد للرقابة الداخلية، هو تقديم ضمان معقول للسير الحسن للإجراءات والأنشطة بفعالية ونجاعة، لكن بالموازاة، وأبعد من السير الحسن، يمكن أن تمنع الرقابة الداخلية ممارسات

[1] - محمد محمد معابرة، مرجع سابق، ص286.

الغش وبالتالي تصبح وسيلة تسيير "سياسية" قابلة للنشر خاصة إذا كانت الوقائع مسجلة ضمن مجال الجماعات الإقليمية وخاصة المنتخبين[1].

وبما أن الرقابة الداخلية هي رقابة منع أو رقابة وقائية أو رقابة حماية، بالنظر لجملة الإجراءات التي تمنع حدوث الأخطاء المقصودة وغير المقصودة، كما أنها رقابة اكتشاف تعمل على اكتشاف الأخطاء والمخالفات المسجلة، فإن ذلك يسمح بتطبيق الإجراءات التأديبية والجزاءات الملائمة حسب الحالة، لمنع تكرر نفس الأخطاء والممارسات وجعل مرتكبيها مثالا لكل من تسول له نفسه المساس بالأموال العمومية أثناء منح صلاحيات تسييرها.

فالموظف العمومي تترتب عليه ثلاث مسؤوليات، المسؤولية التأديبية التي تنتج عن المخالفة التأديبية الناتجة عن كل إخلال بالواجبات والمهام الوظيفية ، والمسؤولية الجنائية وهي المترتبة عن ارتكاب الموظف جريمة وظيفية يعاقب عليها قانون العقوبات أو قانون الوقاية من الفساد مكافحته أو القوانين ذات الصلة، والمسؤولية المدنية وهي الناتجة عن الضرر الناجم عن الخطأ الذي يرتكبه الموظف بحكم وظيفته أثناء ممارسته لمهامه، وقيام أي من المسؤوليات الثلاث لا يمنع من قيام الأخرى، بل قد يترتب على الفعل الواحد المسؤوليات الثلاث.

المطلب الأول: صور المخالفات المكتشفة في ظل نظام "كوزو COSO":

المصلحة العامة تفرض الالتزام بحل واضح ومتوازن، حيث لا يجب أن تكون دائما المسؤولية الشخصية للموظف مستبعدة أو مغطاة، حيث أن غياب الجزاء يساهم في الإهمال، وعلى الموظف تحمل نتائج أخطائه[2].

---

[1] – Jean- Claude GAPIN-FREHEL, Le contrôle interne dans les collectivités, édition de la lettre du cadre territorial (S.E.P.T), Voiron, France, 1999, p.70.

[2] - André de Laubadère, Traite de droit administratif, tome 1, 2ème partie, 16ème édition, L.G.D.J,2001, Paris, p778.

فالرقابة على الأموال العمومية لا تشمل فقط الرقابة على الميزانية، بل تشمل بسط الرقابة على جميع أوجه اسوء استعمال الأموال العمومية، أو استغلاله بوجه غير مشروع أو غير اقتصادي، ومن ذلك نذكر[1]:

- استباحة الأموال العمومية والاستيلاء عليه بوجه غير مشروع، سواء عن طريق الاختلاس أو الاستغلال الشخصي، أو التهاون والإهمال والتفريط به، بما يؤدي إلى ضياعه دون مبرر؛
- الإثراء غير المشروع عن طريق استخدام الأموال العمومية، أو استغلال الوظيفة العامة؛
- استخدام الممتلكات العامة لأغراض شخصية، أو التصريح باستخدامها لأغراض غير رسمية، أو عدم بذل العناية اللازمة لمنع ذلك؛
- هدر الوقت الرسمي للموظف، وعدم استغلال الوقت لأغراض الوظيفة؛
- التراخي في تحقيق الكفاءة في إدارة الأموال العمومية، وعدم استثمار الموارد المتاحة فيما يحقق أفضل العوائد للدولة.

الفرع الأول: السرقة والاختلاس والرشوة:

تعتبر الأفعال المدونة أدناه من أهم صور الاعتداء على الأموال العمومية:

أولا: السرقة والاختلاس:

قد تختلط فكرة السرقة بمفهوم الاختلاس ولكن لكل منهما معنى خاص بحيث تتشابهان في أمور وتختلفان في أخرى حيث تشتبهان في أنهما تقعان على الأموال المنقولة، كما أن فعل الاختلاس قائم في كلا الجريمتين، كما تشتركان في أنهما لا يكونان إلا عن عمد فلا يمكن تصور أن تكون

[1] - فرج شعبان، مرجع سابق، ص100.

كال الجريمتين عن خطأ أو إهمال، أما أوجه الاختلاف، تعتبر المشرع جريمة اختلاس الأموال العمومية ضمن جرائم الفساد و لذلك نص عليها في المادة 29 من القانون رقم 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، بينما جريمة السرقة فهي ضد الأموال فقط و لذلك نص عليها المشرع ضمن المادة 350 قانون العقوبات و التي نصت على ما يلي:" كل من اختلس شيئا غير مملوك له يعد سارقا[1]".

يقصد به الاستيلاء خلسة من قبل الموظفين والعاملين ومن في حكمهم في مكان عملهم على ما بأيديهم من أموال ونحوها سواء كانت نقدية أو عينية بدون شرعية[2]. وجريمة الاختلاس جريمة عمدية لا تقع عن طريق الخطأ، فهي تتحقق بمجرد تنفيذ فعل الاختلاس القائم على القصد الخاص المتمثل بنية التملك، وتأسيسا على هذا، فمتى تحققت جريمة الاختلاس قامت الجريمة، بصرف النظر عن الأسباب التي دفعت الموظف إلى الاختلاس، ولا يؤثر رد المختلس للمال بعد ثبوت اختلاسه له في مسؤوليته الجنائية، كون هذه الجريمة تحققت أركانها[3].

كما أنه عمل من أعمال امتلاك الأصول غير الشريف من جانب واحد أو أكثر من الأفراد الذين قد عهد بها تلك الأصول، و الاختلاس هو نوع من أنواع الاحتيال المالي، فعلى سبيل المثال، يمكن للمحامي اختلاس أموال من حسابات العملاء، كما يمكن للمستشار المالي اختلاس أموال من المستثمرين ، أو يمكن للأزواج اختلاس أموال من شركائهم، قد يتراوح الاختلاس بين طفيف جدا في طبيعته، والذي ينطوي على كميات صغيرة فقط، والهائلة، والذي ينطوي على مبالغ كبيرة وخطط متطورة.

---

[1] - خديجة غرداين، جريمة الإختلاس في القانون الجزائري، مجلة العلوم القانونية والسياسية، المجلد 9، العدد 3، جامعة الوادي، ديسمبر 2018، ص ص 588-611.

[2] – سيدا شيخ زرار، مرجع سابق، ص126.

[3] - محمد محمد معابرة، مرجع سابق، ص214.

ترجع علة تجريم الاختلاس إلى أنه يتضمن اعتداء على الأموال العمومية، ويزيد من خطورة هذا الاعتداء أن للمال صلة وثيقة بالوظيفة التي يشغلها الجاني، إذ يحوزه بسبب وظيفته، ويعلل هذا التجريم كذلك أن الفعل ينطوي على خيانة للأمانة التي حملتها الدولة للموظف، والثقة التي وضعتها فيه حينما عهدت إليه حيازة المال لحسابها[1].

ثانيا: الرشوة:

تنقسم التشريعات الحديثة في نظرتها إلى الرشوة إلى اتجاهين[2]:

- الاتجاه الأول يرى هذا الاتجاه أن الرشوة تتكون من جريمتين مستقلتين أحدهما يرتكبها الراشي والأخرى يرتكبها المرتشي، وهدا يعني أن كل جريمة يصح فيها العقاب مستقلة ومنفصلة عن الأخرى، فكل منهما تعتبر جريمة تامة بكل عناصرها وأوصافها وعقوباتها، وعليه فان فعل الراشي لا يعد اشتراكا في جريمة المرتشي بل هو فعل مستقل يعاقب عليه القانون منفردا. ويصطلح على تسمية جريمة الراشي " جريمة الرشوة الايجابية " وجريمة المرتشي "الرشوة السلبية."
- الاتجاه الثاني يرى هدا الاتجاه أن جريمة الرشوة هي جريمة واحدة، جريمة موظف يتاجر بوظيفته، فالفاعل الأصلي هو الموظف أو القاضي المرتشي أما الراشي فهو شريك له يستعير منه اجرامه.

بالتالي تتمثل خاصة في الحصول على أموال مقابل أداء خدمات عامة بصفة غير قانونية، وكذا الهدايا والامتيازات الأخرى الممنوحة لنفس الغرض. وتعود علة تجريم الرشوة إلى حماية الوظيفة من أن تعامل على أساس أنها سلعة تجد قيمتها على أساس من العرض والطلب لا على انها

[1] - محمد محمد معابرة، مرجع سابق، ص215.

[2] - https://ar.wikipedia.org/wiki/%D8%B1%D8%B4%D9%88%D8%A9. أطلع عليه بتاريخ 2020/10/12.

واجب على الموظف القيام به، ولما في هذا العمل من إخلال بنشاط الإدارة وما ينطوي عليه من مساس بهيبتها مما يفقد الدولة وموظفيها الاحترام من المواطنين، بالإضافة إلى ما يمكن أن يحققه الموظفون العموميون من إثراء بلا سبب مشروع على حساب الدولة والمواطنين[1].

الفرع الثاني: خيانة الأمانة، التزوير والإسراف والتبذير:

تعتبر هذه الجرائم بالدرجة الأولى انتهاك لأخلاقيات المهنة التي تستوجب الأمانة في أداء المهام والحرص على المصلحة العامة، ويمكن تفصيل كل منها فيما يلي:

أولا: خيانة الأمانة:

وتتمثل في عدم الوفاء بالعهود والعقود المتعلقة بالأموال العمومية من قبل الموظفين بحكم مناصبهم وصلاحياتهم، وتسهيل ذلك بالمساعدة والمشاركة، وإفشاء أسرار المهنة وأسرار المناقصات والمزايدات، وينتج ذلك عن توظيف عمال من دون كفاءة مع افتقادهم للأخلاق والقيم وعدم التزامهم بأخلاقيات المهنة، كما تعتبر خيانة للأمانة عدم الاتقان ونقص جودة الخدمات المقدمة والمنتوجات المصنعة ضمن شركات القطاع العام، بالإضافة إلى استخدام الأموال والأملاك لأغراض شخصية، مثل استعمال السيارات لأغراض خاصة والوسائل والأجهزة الأخرى الموضوعة لأجل أداء المهام.

ثانيا: التزوير:

لجرائم التزوير في المحررات أهمية خاصة، إذ ان الحقيقة المسطورة بالكتابة أدعى إلى الثقة وأبقى على مر العصور، فبالكتابة تضبط علاقات الأفراد ومعاملاتهم، وبها تتحدد الحقوق والواجبات فيما

---

[1] - محمد محمد معابرة، مرجع سابق، ص189.

بين الجميع على السواء، ومن أجل ذلك انعقدت تشريعات الدول جميعا لمكافحة اصطناع أو تزوير أي محرر أو إجراء أو تحريف وإن تباينت الطرق وأساليب العقاب.[1]

فالتزوير يعد من أخطر الجرائم التي تخل بالثقة الواجب توافرها في المحررات، رسمية كانت أو عرفية، وقد زاد من خطورة هذه الجرمة تعاظم دور الكتابة في المجتمعات الحديثة باعتبارها وسبلة للإثبات، سواء بالنسبة للأفراد أو للدولة، فالأفراد يعتمدون على الكتابة في إثبات علاقاتهم وتصرفاتهم، لأن الأوراق المكتوبة تضمن استقرار حقوقهم وحمايتها، والدولة بدورها تمارس اختصاصاتها المتنوعة عن طريق الأوراق المكتوبة، والتزوير هو تغيير حقيقة أي محرر كان، سواء أوراق مالية أو سندات أو بتغيير الإمضاءات والتواريخ أو تقليدها، فهو تلاعب يرد على أصل المحرر من أجل تحقيق منفعة خاصة وإلحاق الضرر بأموال الدولة[2].

ثالثا: الاسراف والتبذير:

يتمثل في المبالغة في إنفاق الأموال العمومية في شراء المكاتب والأدوات والسيارات الفخمة وبأسعار مبالغ فيها، والزائدة عن الحاجة، وتنظيم الندوات والتظاهرات وما يتبعها من مظاهر البذخ والاسراف في المأكولات وشراء الهدايا بالأموال العمومية ومنحها في سبيل منفعة خاصة، واستعمال أموال الرعاية لتغطية نفقات كمالية غير مسموح بها في الميزانية والتغطية على التجاوزات بسبب عدم ترشيد النفقات.

هناك العديد من صور الاسراف والتبذير في تسيير واستعمال الأموال العمومية، حيث يعمد بعض الموظفين على تحقيق مآرب خاصة لبعض ذوي السلطة والنفوذ، وهناك أمثلة عديدة لهذا الوجه من

---

[1] - محمد محمد معابرة، نفس المرجع، ص200.

[2] - محمد أمين صحبي، الطبيعة القانونية لجريمة التزوير في المحررات، مجلة القانون العام الجزائري والمقارن، المجلد 3، العدد 2، جامعة أبو بكر بلقايد–تلمسان، جوان 2017، ص ص49–73.

أوجه الإسراف والتبذير منها سعي بعض هؤلاء إلى الاستفادة من مراكزهم الوظيفية في تمهيد الطرق التي تيسر حركتهم من وإلى حقولهم أو توفير خدمات الري والصرف، أو إقامة مساكن واستراحات لهم[1].

إن الأصل في الرقابة لحماية الأموال العمومية لا يرجع إلى طبيعته بذاتها، وإنما يرجع إلى التخصيص من أجل المنفعة العامة الذي يحظى به، وبالتالي رغم عدم وجود تشريع خاص لحماية الأموال العمومية، إلا أنه يحظى بحماية دستورية وجنائية ومدنية وإدارية وإجرائية.

المطلب الثاني: الجزاءات المترتبة على الاعتداء على الأموال العمومية:

إن إلمام الموظف بالمخالفات التأديبية يجعله يسعى إلى تجنبها حفظا لصالح العمل ورقابة لنفسه من شر الجزاء التأديبي، وآثاره السيئة على سمعته الوظيفية ومكانته في العمل، مما يحقق استقرارا قانونيا ونفسيا، كما أن تحديد المخالفات التأديبية يدعم فاعلية التأديب ويساعد الجهة التأديبية على اتخاذ القرار اللازم اتجاه الموظف وتطبيق الجزاء المناسب في حقه دون تردد[2].

فيما يخص الآليات الجزائية لمكافحة الفساد الإداري في الجزائر، فقد أولى المشرع أهمية كبيرة لمكافحة الفساد الإداري في سياسته الجنائية وذلك بتجريم غالبية صوره ومظاهره والتي تشكل تهديدا كبيرا على سير وعمل الإدارة العامة، وذلك بموجب القانون رقم 06-01 المتضمن قانون الوقاية من الفساد ومكافحته المعدل والمتمم، والذي خصص فصلا كاملا للأحكام الموضوعية(التجريم) لمكافحة الفساد الإداري، كما دعم المشرع أيضا آليات مكافحة هذه الظاهرة بأحكام إجرائية وقمعية، حيث بين بدقة إجراءات المتابعة القضائية لأفعال الفساد الإداري المجرمة على المستوى الوطني،

---

[1] - علي لطفي، مرجع سابق، ص68.

[2] - محمد محمد معابرة، مرجع سابق، ص289.

وكذا على المستوى الدولي من خلال آليات التعاون الدولي واسترداد الموجودات، كما أفرد سياسية عقابية جد متطورة للحد من الفساد الإداري وردع مرتكبيه[1].

الفرع الأول: الأفعال والعقوبات التأديبية المترتبة:

من واجبات الموظف الأساسية أثناء تأدية مهامه أن يمارس مهامه بكل أمانة وبدون تحيز، وأن يحترم سلطة الدولة ويفرض احترامها، ويتجنب كل فعل يتنافى مع طبيعة مهامه، كما عليه أن يسهر على حماية الوثائق الإدارية وعلى أمنها، والمحافظة على ممتلكات الإدارة في إطار ممارسة مهامه، وقد نصت المادة 49 من الأمر رقم 06-03 المتضمن القانون الأساسي للوظيفة العمومية أن يمنع كل إخفاء أو تحويل أو إتلاف الملفات أو المستندات أو الوثائق الإدارية ويتعرض مرتكبها إلى عقوبات تأديبية دون المساس بالمتابعات الجزائية[2].

حيث يعمد بعض الموظفون إلى إخفاء أو إتلاف الوثائق الإدارية والمستندات والعقود أو الاتفاقيات التي يمكن أن تتضمن مخالفات تمس بالأموال العمومية للتهرب من المسؤولية ولمحاولة إخفائها على السلطة السلمية أو أجهزة الرقابة التي يمكن أن تكتشفها أثناء ممارسة مهامها، وهي ممارسات يلجأ إليها الموظفون المخالفون للقوانين والتنظيمات المعمول بهما كحل أمثل لطمس أي آثار يمكن أن تتركها هذه الوثائق، وبالتالي إمكانية الإفلات من العقاب.

كما منع الأمر رقم 06-03 المذكور أعلاه من خلال المادة 51 منه على الموظف من استعمال المحلات والتجهيزات ووسائل الإدارة لأغراض شخصية أو لأغراض خارجة عن مهام وصلاحيات المصلحة، وهي الممارسات التي تتكرر كثيرا، ويتم رفعها من خلال تقارير الرقابة، على غرار

---

[1] - عبد العالي حاحة، مرجع سابق، ص108.

[2] - الأمر رقم 06-03 المؤرخ في 15 يوليو 2006، المتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية ج ر عدد 46 المؤرخة في 16 يوليو 2006.

استعمال السيارات الإدارية لأغراض شخصية وبدون تكليف بمهمة، واستعمال الهاتف والطابعات والآلات والمنشآت الإدارية لاستغلالها في إقامة المأدبات والحفلات، في خروج واضح عن الأغراض التي أُسست من أجلها.

بالتالي، فإن تخلي الموظف عن الواجبات المهنية والمساس بالانضباط، وارتكاب الأخطاء والمخالفات بمناسبة القيام بمهامه، يشكل خطأ مهنيا يتعرض مرتكبه إلى العقوبات التأديبية بالإضافة إلى المتابعات الجزائية التي يعاقب عليها من خلال قانون العقوبات او قانون الوقاية من الفساد ومكافحته[1].

كما نصت المادة 20 من القانون الأساسي النموذجي لعمال المؤسسات والإدارات العمومية [2] أن العامل يتعرض لعقوبة تأديبية دون المساس بتطبيق القانون الجزائي، إن اقتضى الأمر، إذا صدر منه أي إخلال بواجباته المهنية أو أي مساس صارخ بالانضباط، أو ارتكب أي خطأ خلال ممارسة مهامه أو بمناسبة هذه الممارسة، كما ألزم الموظفون كذلك من خلال نص المادة 23 من نفس المرسوم بالسر المهني وألا يفشوا محتوى أية وثيقة أو حدث او خبر يحوزونه أو يطلعون عليه بحكم ممارسة مهامهم، وألا يمكنوا غيرهم من الاطلاع عليه.

تحدد العقوبة التأديبية التي يتم إقرارها في حق الموظف المخالف حسب الضرر، حسب جسامة الخطأ، حسب درجة مسؤوليته فيه، وكذا حسب الاضرار أو النتائج المترتبة على المصلحة وسيرها من طرف السلطة التي لها صلاحية تعيين الموظفين.

---

[1] - المادة 160 من الأمر رقم 06-03 المؤرخ في 15 يوليو 2006، المتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، المرجع السابق.

[2] - المرسوم رقم 85-59 المؤرخ في 23 مارس 1985، المتضمن القانون الأساسي النموذجي لعمال المؤسسات والإدارات العمومية، ج ر عدد 13 المؤرخة في 24 مارس 1985.

من أجل تحديد العقوبات التأديبية، يتعين تحديد الأخطاء المهنية ودرجتها ثم نتناول العقوبات المحددة لها:

أولا: تصنيف الأخطاء المهنية:

تقسم الأخطاء المهنية حسب درجة جسامتها إلى أربع درجات، من الدرجة الأولى إلى الدرجة الرابعة، وتعتبر الدرجة الأولى أدناها جسامة والدرجة الرابعة أقصاها جسامة، وقد فصلها المشرع الجزائري من خلال القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية إلى ما يلي[1]:

أ- الأخطاء من الدرجة الأولى:

تعتبر أخطاء من الدرجة الأولى كل الأفعال التي تخل بالانضباط العام بالمصلحة والتي يمكن أن تمس بالسير الحسن للمصالح.

ب- الأخطاء من الدرجة الثانية:

تشمل بشكل عام كل الأعمال التي يقوم من خلالها الموظف العمومي بالمساس بأمن المستخدمين وأملاك الإدارة سواء كان ذلك سهوا أو إهمالا منه، وكذا كل إخلال بالواجبات القانونية المكلف بها والتي يلزم احترامها.

ت- الأخطاء من الدرجة الثالثة:

تتمثل الأخطاء المصنفة في الدرجة الثالثة من حيث جسامتها التي يقوم فيها الموظف باستعمال التجهيزات أو أملاك الإدارة لأغراض شخصية أو لأغراض خارجة عن المصلحة، وإفشاء الأسرار المهنية أو حتى محاولة إفشائها، وكذا رفض تنفيذ تعليمات السلطة السلمية في إطار تأدية المهام

---

[1] - المواد 178 إلى 181 من الأمر رقم 06-03 المؤرخ في 15 يوليو 2006، المتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، مرجع سابق.

المرتبطة بوظيفة الموظف دون مبرر مقبول، بالإضافة إلى إخفاء المعلومات المهنية التي يجب تقديمها بمناسبة تأدية المهام والتحويل غير القانوني للوثائق الإدارية.

ث- الأخطاء من الدرجة الرابعة:

تتشكل الأخطاء من الدرجة الرابعة والتي تعتبر أكثرها جسامة في قيام الموظف بالاستفادة من امتيازات مهما كانت طبيعتها والتي يقدمها له أي شخص مهما كانت طبيعته مقابل تأديته خدمة تدخل ضمن مهامه المكلف بها، كما تعتبر أعمال العنف المرتكبة على أي شخص في مكان العمل من الدرجة الرابعة نظرا للأخلاقيات المهنية التي يجب أن يتسم بها الموظف والمحافظة على صورة الموظف العام.

كما يدخل ضمنها كذلك، التسبب العمدي في أضرار مادية جسيمة بأملاك الإدارة وتجهيزاتها مما يعرقل السير الحسن للمصلحة، وإتلاف الوثائق الإدارية من أجل الإساءة وعرقلة السير الحسن للمصلحة أو الإدارة، وتزوير الشهادات والمؤهلات أو كل وثيقة سمحت للموظف من الاستفادة من منصب العمل أو من الترقية في المنصب، بالإضافة إلى الجمع بين الوظيفة العمومية وممارسة نشاط مربح والتي أدرجها كذلك من هذه الدرجة لما يمكن أن يؤثر على أداء المهام بمهنية والأضرار التي يمكن أن يحدثها النشاط الممارس على حياد الموظف والميل نحو تحقيق منافع خاصة باستغلال المنصب.

ثانيا: العقوبات التأديبية المقررة:

يقابل كل خطأ من الأخطاء المذكورة أعلاه وحسب كل درجة إلى تطبيق العقوبات التأديبية التي تقابلها من نفس الدرجة، ويمكن أن تنص القوانين الأساسية الخاصة بكل قطاع توافقا مع خصوصية أسلاكها على عقوبات أخرى، والتي تم تصنيفها إلى أربع درجات كما يلي[1]:

أ- العقوبات التأديبية من الدرجة الأولى:

تتخذ العقوبات التأديبية المقررة للأخطاء من الدرجة الأولى ثلاثة أشكال بدرجة تصاعدية حسب جسامة الخطأ، وتتمثل في؛

- التنبيه، يقصد به حث الموظف على وجوب مراعاة واجبه الوظيفي وهو أخف الجزاءات إذ نص عليه في طليعة الجزاءات، ويفترض توقيعه بمناسبة ارتكاب خطأ صغير وبسيط وهو ينطوي على تهديد للموظف المخالف بعدم العود للإخلال بواجبه الوظيفي ويكون مشافهة بعبارات تمتاز بالحدة وخالية من التجريح والألفاظ المبتذلة، ويعتبر التنبيه بمثابة إنذار شفوي، وهو لا يعدو أن يكون مجرد إجراء مصلحي للتحذير والتوجيه ولفت النظر، وهو من العقوبات الأدبية[2].
- الإنذار الكتابي، وخلافا لما سبق، يتم في هذه الحالة تحذير الموظف كتابيا وتذكيره بوجوب احترام واجباته الوظيفية والتحلي بالانضباط مع إمكانية تشديد العقوبات في حالة إعادة المخالفة، ويحفظ الإنذار بملفه.
- التوبيخ.

---

[1] - المادة 163 من الأمر رقم 06-03 المؤرخ في 15 يوليو 2006، مرجع سابق.

[2] - عبد العالي حاحة، مرجع سابق، ص458.

حيث يسبق تطبيق العقوبات المذكورة أعلاه تبليغ استفسار وحصول الإدارة على توضيحات من المعني كتابيا، ليليها اتخاذ العقوبة عن طريق قرار يحمل التبريرات المستند عليها.

ب- العقوبات التأديبية من الدرجة الثانية:

تتخذ العقوبات التأديبية المقررة للأخطاء من الدرجة الثانية شكلين بدرجة تصاعدية كذلك حسب جسامة الخطأ، وتتمثل في؛

- التوقيف عن العمل من يوم إلى ثلاثة أيام، مع خصمها من راتبه، وتعتبر عقوبة مالية؛
- الشطب من قائمة التأهيل، والتي تتمثل في الترقية إلى الرتبة الأعلى من الرتبة المصنف فيها.

وبنفس الطريقة للعقوبات المقررة لأخطاء الدرجة الأولى، يسبق تطبيق العقوبات المذكورة أعلاه تبليغ استفسار للمعني وحصول الإدارة على توضيحات منه كتابيا، ليليها اتخاذ العقوبة عن طريق قرار يحمل التبريرات المستند عليها.

ت- العقوبات التأديبية من الدرجة الثالثة:

تتخذ العقوبات التأديبية المقررة للأخطاء من الدرجة الثالثة ثلاثة أشكال بدرجة تصاعدية كذلك حسب جسامة الخطأ، وتتمثل في؛

- التوقيف عن العمل من أربعة أيام إلى ثمانية أيام،
- التنزيل من درجة إلى درجتين،
- النقل الإجباري.

غير أنه بالنسبة للعقوبات المقررة للأخطاء من هذه الدرجة، وخلافا للدرجتين السابقتين، تتخذ العقوبات التأديبية المقررة لهذه الدرجة بقرار مبرر من السلطة التي لها صلاحية التعيين بعد أخذ الرأي الملزم المتخذ من قبل اللجنة الإدارية المتساوية الأعضاء بعد اجتماع المجلس التأديبي المنعقد في الآجال القانونية المحددة.

ث- العقوبات التأديبية من الدرجة الرابعة:

تتخذ العقوبات التأديبية المقررة للأخطاء من الدرجة الرابعة شكلين بدرجة تصاعدية كذلك حسب جسامة الخطأ، وتعتبر أشدها إطلاقا، وتتمثل في؛

- التنزيل إلى الرتبة السفلى مباشرة،
- التسريح.

تتخذ كذلك العقوبات التأديبية المقررة لهذه الدرجة بقرار مبرر من السلطة التي لها صلاحية التعيين بعد أخذ الرأي الملزم المتخذ من قبل اللجنة الإدارية المتساوية الأعضاء بعد اجتماعها في مجلس تأديبي المنعقد في الآجال القانونية المحددة.

بالإضافة إلى ما سبق، يمكن توقيف الموظف المرتكب لخطأ جسيم الذي يمكن أن يؤدي إلى تطبيق عقوبة في هذه الدرجة عن مهامه فورا، وقبل اجتماع المجلس التأديبي، مع إمكانية احتفاظ الموظف، فقط، بنصف راتبه والمنح ذات الطابع العائلي.

الفرع الثاني: الجرائم والعقوبات المترتبة عليها:

تتنوع العقوبات المقررة لجرائم الأموال العمومية بين العقوبات السالبة للحرية وبين الغرامات المالية مع مراعاة ظروف التشديد والعقوبات التكميلية.

أولا: جريمة اختلاس ممتلكات أو أموال عمومية واستعمالها لغرض غير شرعي:

من خلال قانون العقوبات والقانون المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، تم النص على مجموعة من الجرائم التي يمكن أن يرتكبها القائمون على تسيير الهيئات العمومية بصفة عامة منها المؤسسات العمومية الاقتصادية، أهمها جريمة اختلاس للأموال العمومية، والجزاءات المترتبة على مرتكبيها.

يقصد بالاختلاس في القانون الاستيلاء المقترن بنية التملك، أما الإتلاف فيتحقق بالحرق أو التمزيق أو التفكيك الكامل والتشويه، أما التبديد فيقصد به التصرف في المال بالبيع أو الهبة، أي نقل الحيازة من مالكه إلى غيره بغير وجه جق[1].

حيث يسجل في الكثير من الأحيان استغلال السيارات الإدارية بدون أمر بمهمة واستعمال والوسائل العمومية لقضاء مصالح شخصية وخارج أوقات الخدمة خاصة، بدون التطرق إلى عمليات السرقة للأموال والممتلكات التي يعلن عنها بين الحين والآخر والتي تكتشف غالبا عن طريق الرقابة الداخلية اليومية الروتينية او المبرمجة، وعند تغيير المسؤولين عن الهيئات وما يكتشفونه من خروقات عند البدء في مهامهم الجديدة.

حيث شدد قانون الوقاية من الفساد ومكافحته على أن كل موظف عمومي يشغل منصبا تنفيذيا أو إداريا، سواء أكان معينا أو منتخبا، دائما أو مؤقتا، مدفوع الأجر أو غير مدفوع الأجر يتولى ولو مؤقتا، وظيفة أو وكالة بأجر أو بدون أجر، ويساهم بهذه الصفة في خدمة هيئة عمومية أو مؤسسة عمومية أو أية مؤسسة أخرى تملك الدولة كل أو بعض رأسمالها، أو أية مؤسسة أخرى تقدم خدمة عمومية، يتسبب بإهماله الواضح في سرقة أو اختلاس أو تلف أو

[1] - عبد العالي حاحة، مرجع سابق، ص 173.

ضياع أموال عمومية أو خاصة أو أشياء تقوم مقامها أو وثائق أو سندات أو عقود أو أموال منقولة وضعت تحت يده سواء بحكم وظيفته أو بسببه، فإنه يعاقب بالحبس من ستة (6) أشهر إلى ثلاث (3) سنوات وبغرامة من 50.000 دج إلى 200.000 دج[1].

يأخذ المسير مهما اختلفت صفته (رئيس مدير عام، مدير عام، مدير، مصفي...إلخ) حكم الموظف من خلال نص المادة 2 من القانون رقم 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، وبالتالي تطبق عليه العقوبة المذكورة في المادة 119 من قانون العقوبات المذكورة أعلاه بعد اثبات توافر أركان الجريمة حسبما هو متعارف عليه.

كما قرر المشرع كذلك من خلال المادة 29 من قانون الوقاية من الفساد ومكافحته عقوبات وغرامات في حق كل من يختلس الأموال العمومية حيث نصت على أنه "يعاقب كل بالحبس من سنتين إلى عشر سنوات وبغرامة من 200.000 دج إلى 1.000.000 دج كل موظف عمومي يختلس أو يتلف أو يبدد أو يحتجز عمدا وبدون وجه حق أو يستعمل على نحو غير شرعي لصالحه أو لصالح شخص أو كيان آخر أية ممتلكات أو أموال عمومية أو خاصة أو أي أشياء أخرى ذات فيمة عهد بها إليه بحكم وظائفه او بسببها".

الإتلاف يتحقق بإهلاك الشيء وإعدامه والقضاء عليه كالحرق والتمزيق والتفكيك الذي يفقد الشيء معه قيمته أو صلاحيته نهائيا، أما التبديد فيتحقق بقيام الجاني بإخراج المال الذي أؤتمن عليه من حيازته باستهلاكه أو بالتصرف فيه تصرف المالك كبيعه أو رهنه أو هبته، كما ينصرف معنى التبديد إلى الإسراف وهو المعنى الأقرب إلى المعنى اللغوي، والإحتجاز هو الحيلولة دون أداء المال الغرض الذي وجد من أجله، أما الاستعمال على نحو غير شرعي هو استعمال الجاني

[1] - أنظر المادة 2 من القانون المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته والمادة 119 مكرر من قانون العقوبات.

المال الذي أؤتمن عليه استعمالا غير مشروع ومخالف للاستعمال المعد له، كاستغلال وسائل المصلحة لأغراض شخصية[1].

بالإضافة إلى ما سبق، قرر المشرع الجزائري من خلال قانون الانتخابات كذلك عقوبة الحبس من ستة (6) أشهر إلى ثلاث (3) سنوات، وبغرامة من 6.000 دج إلى 60.000 دج، في حق كل من استعمل أملاك ووسائل الإدارة أو الأملاك العمومية لفائدة حزب أو مترشح أو قائمة مترشحين[2].

بالتالي، الهدف من تجريم الاختلاس هو حماية الأموال العمومية من جهة، وحماية المصالح العامة من جهة أخرى، وذلك من أجل ضمان عدم الإخلال بالواجبات المهنية والحفاظ على الأمانة والثقة والنزاهة في الهيئات العمومية ومصداقيتها مع تأدية المهام طبقا للأهداف التي وضعت من أجلها.

ثانيا: منح امتيازات غير مبررة في مجال الصفقات العمومية:

تعتبر الصفقات العمومية أهم قناة لصرف الأموال العمومية لأنها وسيلة الدولة في تجسيد مشاريعها للاستثمارات العمومية، لهذا فهي الميدان الخصب الذي ينتشر فيه الفساد الإداري بمختلف صوره لصلتها المباشرة بالأموال العمومية، من أجل صيانة هذه الأخيرة وحمايتها من الإهدار والتبديد، فإن المشرع أولى لها أهمية خاصة ضمن إستراتيجية مكافحة الفساد في هذا المجال، حيث خصص لها ثلاث مواد كاملة ضمن قانون الوقاية من الفساد ومكافحته، لمواجهة مختلف الجرائم المتعلقة بها.

---

[1] - حنان مزهود، آليات حماية الأموال العمومية في القانون الجزائري، رسالة دكتوراه تخصص قانون، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2019، 435.

[2] - المادة 289 من الأمر رقم 21-01 المؤرخ في 10 مارس 2021 المتضمن القانون العضوي المتعلق بنظام الانتخابات، ج ر عدد 17 المؤرخة في 10 مارس 2021.

يرجع تعدد جرائم الصفقات العمومية إلى ارتباطها بالأموال العمومية والإدارات والهيئات العمومية المختصة بإبرام وتنفيذ هذه الصفقات، مما يدفع بالعديد من ذوي النفوس الضعيفة إلى استغلال الأوضاع القانونية، وسلك مسلك المتاجرة بالوظيفة العمومية، والتي تأخذ العديد من الصور، من بينها نجد الامتيازات غير المبررة في مجال الصفقات العمومية، جمعهما المشرع الجزائري في نص المادة 26 من القانون رقم 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، وهما مخالفة الأحكام التشريعية والتنظيمية أو ما اصطلح عليها بالمحاباة واستغلال النفوذ للحصول على امتيازات غير مبررة[1].

أ- جريمة المحاباة:

تتطلب الجريمة قصدا خاصا يتمثل في إعطاء امتيازات غير مبرة للغير، مع العلم أن هذا الفعل يشكل جريمة، ويمكن استنتاج القصد الجنائي من الوعي التام بمخالفة القواعد الجزائية، رغم علمه بهذه الاجراءات وتجربته الكبيرة خاصة في مجال الصفقات العمومية، ولا يؤخذ بعين الاعتبار المخالفة للقانون فقط، ولكن تتحقق الجريمة في حقه حتى ولو لم يكن يبحث عن فائدته الخاصة، كما لا يؤثر في قيامه بالجريمة مدى استقامة أو نزاهة الموظف طيلة حياته المهنية[2].

تتجلى مظاهر المحاباة من خلال الصفقات العمومية خاصة، على غرار تجزئة الطلبات من أجل تفادي إجراء الاستشارات أو الصفقة. نصت على هذه الجنحة الفقرة الأولى من المادة 26 من القانون رقم 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته المعدل والمتمم التي حلت محل المادة 128 مكرر 1 من قانون العقوبات.

---

[1] - حورية بن أحمد، الرقابة الإدارية والقضائية على الصفقات العمومية، أطروحة دكتوراه تخصص قانون عام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد-تلمسان، 2018، ص329.

[2] - نفس المرجع، ص344.

لقيام هذه الجريمة يجب توفر صفة الموظف العمومي، والموظف حسب المادة 4 من الأمر رقم 06-03 المتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية[1]، هو "كل عون عين في وظيفة عمومية دائمة ورسم في رتبة في السلم الإداري"، غير أن هذا التعريف كان فقط من أجل تحديد حقوق وواجبات الموظف، لأن مدلوله لا يكفي في مجال الجرائم المتعلقة بالصفقات العمومية.

حيث نصت المادة 26 من القانون رقم 06-01 المذكور أعلاه على الجزاءات المترتبة على "كل موظف عمومي منح عمدا للغير امتيازا غير مبرر عند إبرام أو عقد أو اتفاقية أو صفقة أو ملحق، مخالفة للأحكام التشريعية والتنظيمية المتعلقة بحرية الترشح والمساواة بين المترشحين وشفافية الإجراءات".

مدلول الموظف ضمن هذا القانون أوسع من مفهومه في الأمر رقم 06-03 المذكور أعلاه، وهو مقتبس من اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، حيث عرفت المادة 2/ب منه بأن الموظف العمومي هو[2]:

- كل شخص يشغل منصبا تشريعيا أو تنفيذيا أو إداريا أو قضائيا أو في أحد المجالس الشعبية المحلية المنتخبة، سواء أكان معينا أو منتخبا، دائما أو مؤقتا، مدفوع الأجر أو غير مدفوع الأجر، بصرف النظر عن رتبته أو أقدميته؛
- كل شخص آخر يتولى ولو مؤقتا، وظيفة أو وكالة بأجر أو بدون أجر، ويساهم بهذه الصفة في خدمة هيئة عمومية أو مؤسسة عمومية أو أية مؤسسة أخرى تملك الدولة كل أو بعض رأسمالها، أو أية مؤسسة أخرى تقدم خدمة عمومية؛

---

[1] - الأمر رقم 06-03 المتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، مرجع سابق.

[2] - القانون رقم 06-01، مرجع سابق.

- كل شخص آخر معرف بأنه موظف عمومي أو من في حكمه طبقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما.

إنطلاقا مما سبق، نلاحظ أن القانون في تعريفه للموظف فقد تضمن الفئات التالية:

- الشخص الذي يشغل منصبا تشريعيا أو المنتخب في المجالس المحلية، على غرار الأعضاء في غرفتي البرلمان، المنتخبون في المجالس الشعبية البلدية والولائية؛
- الشخص الذي يشغل منصبا تنفيذيا، على غرار رئيس الجمهورية، الوزير الأول، الوزراء؛
- الشخص الذي يشغل منصبا إداريا، ويقصد به كل من يعمل في إدارة عمومية مهما كانت صفته، دائما، مؤقتا بتوقيت كامل أو جزئي، بأجر أو بغير أجر، سواء توفرت فيهم صفة الموظف أو لم تتوفر، على غرار الإدارات المركزية ومصالحها الخارجية غير الممركزة، والولايات والبلديات، المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والمؤسسات العمومية الخاضعة للقانون التجاري أو ذات الطابع الخاص؛
- الشخص الذي يشغل منصبا قضائيا، وهم كل موظفو سلك القضاء، القضاء العادي أو الإداري بكل رتبهم وأصنافهم ودرجاتهم. ولا يعد من الموظفين العموميين قضاة مجلس المحاسبة ولا أعضاء المجلس الدستوري ولا أعضاء مجلس المنافسة[1].
- الأشخاص العاملين في الهيئات أو المؤسسات العمومية برأس مال عمومي أو مختلط، أو أي مؤسسة تقدم خدمات عمومية.

تتعدد أشكال المحاباة في الصفقات العمومية، وتكون غالبا قبل فتح العروض، كتسريب معلومات عن الصفقة أو أثناء وبعد فتح العروض، خلافا لمبدأ شفافية الاجراءات والمساواة في معاملة

[1] - حورية بن أحمد، مرجع سابق، ص335.

المترشحين وحرية الوصول للطلبات، ويمكن طرح بعض الأشكال على سبيل المثال وليس الحصر فيما يلي:

1- اللجوء إلى تجزئة الطلبات:

من أبرز أشكال المحاباة تجزئة الطلبات والشراء عن طريق سندات الطلب بهدف تفادي الإجراءات المنصوص عليها في الصفقات العمومية، خاصة وأنها تخضع لرقابة الهيئات الداخلية والخارجية مما يحول دون حرية التصرف حسب الأهواء وتفضيل متعاملين اقتصادي عن غيرهم، وبهذه الطريقة يمكن للمكلف بصرف الأموال العمومية وضع الأسعار المضخمة واختيار متعاملين وخدمات بعيدا عن الرقابة وعن المعايير المعمول بها لتحقيق سد الحاجات بفعالية واقتصاد.

2- تسريب معلومات سرية عن الصفقة للمتعاملين:

يكون ذلك بتسريب المبلغ المخصص للصفقة مثلا حتى لا يتم تجاوزه والتعرض بالتالي للإقصاء، أو تقديم معلومات عن عروض المتعاملين الآخرين بغرض اقصائهم والحصول عليها بعيدا عن مبدأ المنافسة، أو أية معلومات تقنية تؤدي مباشرة إلى الفوز بالصفقة.

3- تعديل شروط أساسية في الصفقة:

يتحقق هذا الفعل عن طريق تعديل أهم الشروط التي تم عن طريقها الحصول على الصفقة، حيث يتم التحايل بتخفيض آجال الإنجاز أو زيادة الأسعار عن طريق الملاحق، بنية مسبقة، حيث تعتبر آجال الإنجاز ومبلغ الصفقة من العناصر التي يمنح لها أعلى النقاط، وبتخفيضهما يمكن الحصول على الصفقة رغم العلم بعدم إمكانية تنفيذ الصفة في الأجل محل العرض ولا بالأسعار المقترحة، بينما يتم تعديلها بعد ذلك كيفما يشاء.

كما يمكن ذلك عن طريق تعديل كميات الخدمات أو نوعيتها خلافا لما تم التعاقد عليه، وغالبا ما يتم إدراج سلع أو لوازم أو خدمات تكون أثمانها مرتفعة في السوق لا يمكن إقتراح أسعار مخفضة لها، ويتم بعد ذلك حذفها وتعويضها بسلع أو لوازم او خدمات أقل سعرا وجودة مع عدم تخفيض سعرها وحسابها بسعر المعدات ذات الجودة، وغير ذلك من الممارسات المخالفة لمبادئ النزاهة والشفافية.

تتطلب الجريمة قصدا خاصا ويمكن استنتاج ذلك من الوعي التام بمخالفة القواعد الجزائية، رغم العلم بالإجراءات التنظيمية للصفقات العمومية، ولا يؤخذ بعين الاعتبار المخالفة للقانون فقط، ولكن تتحقق الجريمة في حقه ولو لم يكن يبحث عن فائدته الخاصة، كما لا يؤثر في قيامه بالجريمة مدى استقامة أو نزاهة الموظف طيلة حياته المهنية[1].

تكون العقوبات المقررة في حق الأشخاص المرتكبين لجريمة المحاباة عقوبات أصلية وعقوبات تكميلية لا يجوز الحكم بها مستقلة عن العقوبة الأصلية، إلا في الحالات التي نص عليها القانون صراحة، حيث يعاقب المشرع بموجب المادة 26 من قانون الوقاية من الفساد ومكافحته الموظف العمومي المرتكب جريمة المحاباة بالحبس من سنتين (2) إلى عشر (10) سنوات، وبغرامة من مائتي دينار جزائري (200.000 دج) إلى مليون دينار جزائري (1.000.000 دج)، كل موظف عمومي يمنح عمدا للغير امتيازا غير مبرر عند إبرام أو تأشير عقد أو اتفاقية أو ملحق مخالفة للأحكام التشريعية والتنظيمية المتعلقة بحرية الترشح والمساواة بين المترشحين وشفافية الإجراءات.

أما بالنسبة للشخص المعنوي فقد نصت المادة 51 مكرر من قانون العقوبات على ما يلي: " باستثناء الدولة والجماعات المحلية والأشخاص المعنوية الخاضعة للقانون العام، يكون الشخص

[1] - حورية بن أحمد، مرجع سابق، ص344.

المعنوي مسؤولا جزائيا عن الجرائم التي ترتكب لحسابه من طرف أجهزته أو ممثليه الشرعيين عندما ينص القانون على ذلك. إن المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي لا تمنع مساءلة الشخص الطبيعي كفاعل أصلي أو كشريك في نفس الأفعال."[1].

أما فيما يخص العقوبات التكميلية في قانون العقوبات فتتمثل حسب المادة 9 منه فيما يلي[2]:

- الحجر القانوني؛
- الحرمان من ممارسة الحقوق الوطنية والمدنية والعائلية، على غرار التوظيف في المناصب العمومية؛
- تحديد الإقامة والمنع من الإقامة؛
- المصادرة الجزئية للأموال؛
- المنع المؤقت من ممارسة مهنة أو نشاط؛
- إغلاق المؤسسة؛
- الإقصاء من الصفقات العمومية؛
- الحظر من إصدار الشيكات و/ أو استعمال بطاقات الدفع؛
- سحب جواز السفر؛
- نشر أو تعليق حكم أو قرار الإدانة.

أما العقوبات التكميلية المقررة في قانون الوقاية من الفساد ومكافحته فتتمثل حسب المادة 51 فيما يلي[3]:

---

[1] - الأمر رقم 66-156 المتضمن قانون العقوبات، مرجع سابق.

[2] - نفس المرجع.

[3] - القانون رقم 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، مرجع سابق.

تجميد وحجز ومصادرة العائدات والأموال غير المشروعة الناتجة عن ارتكاب جريمة أو أكثر، ورد ما تم اختلاسه أو قيمة ما حصل عليه من منفعة أو ربح.

كما يمكن التصريح ببطلان كل عقد أو صفقة أو براءة أو امتياز أو ترخيص متحصل عليه حسب المادة 55 من نفس القانون.

ب- جريمة استغلال نفوذ الأعوان العموميين للحصول على امتيازات غير مبررة:

تم التطرق للعقوبات المقررة لجريمة استغلال نفوذ الأعوان العموميين للحصول على امتيازات غير مبررة ضمن المادة 26 الفقرة 2 من قانون الوقاية من الفساد ومكافحته المعدل والمتمم، حيث نصت على أن "كل تاجر أو صناعي أو حرفي أو مقاول من القطاع الخاص، أو بصفة عامة كل شخص طبيعي أو معنوي يقوم، ولو بصفة عرضية، بإبرام عقد أو صفقة مع الدولة أو الجماعات المحلية أو المؤسسات أو الهيئات العمومية الخاضعة للقانون العام أو المؤسسات العمومية الاقتصادية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، ويستفيد من سلطة أو تأثير الأعوان الهيئات المذكورة من أجل الزيادة في الأسعار التي يطبقونها عادة أو من أجل التعديل لصالحهم في نوعية المواد أو الخدمات أو آجال التسليم أو التموين"[1].

حيث شملت المادة كل تاجر أو مقاول أو حرفي أو أي متعامل من القطاع الخاص أو شخص معنوي ولو بصفة عرضية، يبرم عقود أو صفقات مع أي هيئة عمومية للقيام بأشغال أو تأدية خدمات أو التموين باللوازم أو القيام بدراسات ويقوم بالتحايل عن طريق استغلال النفوذ من تحقيق مكاسب لصالحه والحصول على أموال عمومية غير مستحقة مضرا بذلك الخزينة العمومية، ولكن

[1] - القانون رقم 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، مرجع سابق.

على غرار المواد الأخرى لم يذكر المشرع هنا الملاحق التي يربطها دائما بالصفقات والعقود والتي غالبا ما تكون أكبر وسيلة ودليل لمنح الامتيازات.

كما حدد المشرع الجزائري لهذه الجريمة نفس العقوبات المقررة لجريمة المحاباة، سواء العقوبات الأصلية أو التكميلية المنصوص عليها في كل من قانون الوقاية من الفساد ومكافحته وقانون العقوبات.

كما منع الأمر رقم 06-03 المتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية من خلال المادة 54 منه على الموظف طلب أو اشتراط أو استلام هدايا أو هبات أو أية امتيازات من أي نوع كانت، بطريقة مباشرة أو بواسطة شخص آخر، مقابل تأدية خدمة في إطار مهامه، مع وضعه تحت طائلة المتابعات الجزائية في حالة تسجيل ذلك.

ت- جريمة أخذ فوائد بصفة غير قانونية:

تتعلق هذه الجريمة بالصفقات العمومية خاصة كذلك، ولا تقل خطورة عن الجرائم الأخرى التي يمكن منعها والوقاية منها أو اكتشافها من خلال إجراءات نظم الرقابة الداخلية، وتتمثل خاصة في استغلال المنصب أو الوظيفة العمومية من أجل الحصول على فوائد من العقود التي تكون الدولة طرفا فيها بصفة غير قانونية، وبما أن الوظيفة العمومية ليست وسيلة للغنى ولا للمتاجرة بها واستغلالها، فقد قرر المشرع الجزائري عقوبة لها، حيث نصت المادة 35 من قانون الوقاية من الفساد ومكافحته المعدل والمتمم على أنه "يعاقب بالحبس من سنتين (2) إلى عشر (10) سنوات وبغرامة من 200.000 دج إلى 1.000.000 دج، كل موظف عمومي يأخذ أو يتلقى إما مباشرة وإما بعقد صوري وإما عن طريق شخص آخر، فوائد من العقود أو المزايدات أو المناقصات أو المقاولات أو المؤسسات التي يكون وقت ارتكاب الفعل مديرا أو مشرفا عليها بصفة كلية أو جزئية،

وكذلك من يكون مكلفا بأن يصدر إذنا بالدفع في عملية ما أو مكلفا بتصفية أمر ويأخذ منه فوائد أيا كانت".

حيث نرى من خلال استقراء نص المادة أنها تعني بصفة كبيرة المدراء أو المسؤولون عن الهيئات العمومية، أو الآمرين بالصرف، خاصة من خلال ذكر المكلفين بإصدار أوامر الدفع طبقا للقانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية المعدل والمتمم[1]، وكذا المكلفين بتصفية نفقاتها، أي تحديد القيمة الحقيقة للخدمة على أساس الوثائق الثبوتية والتي تتمثل إما في الفواتير النهائية أو الوضعيات الشهرية التي يعدها المتعاملون المتعاقدون بمناسبة طلب مستحقاتهم من الإدارة المتعاقدين معها.

ثالثا: الرشوة:

عالج المشرع الجزائري جريمة الرشوة ضمن القانون المتعلق بالفساد ومكافحته المعدل والمتمم ضمن ثلاث مواد، حيث عاقب كل من الراشي والمرتشي بموجب المادة 25 الفقرة الأولى والثانية على التوالي، أي الموظف العمومي وصاحب المصلحة، حيث نصت المادة المدرجة ضمن الباب الرابع المعنون بالتجريم والعقوبات وأساليب التحري على ما يلي:

"يعاقب بالحبس من سنتين (2) إلى عشر (10) سنوات وبغرامة من 200.000 دج إلى 1.000.000 دج، كل من وعد موظفا عموميا بمزية غير مستحقة أو عرضها عليه أو منحه إياها، بشكل مباشر، سواء كان ذلك لصالح الموظف نفسه أو لصالح شخص أو كيان آخر لكي يقوم بأداء عمل أو الامتناع عن عمل من واجباته؛ كل موظف عمومي طلب أو قبل، بشكل مباشر

[1] - المادة 16 إلى 21 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية المعدل والمتمم، المؤرخ في 15 أوت 1990، ج ر عدد 35.

أو غير مباشر، مزية غير مستحقة، سواء لنفسه أو لصالح شخص آخر أو كيان آخر، لأداء عمل أو الامتناع عن أداء عمل من واجباته".

حيث أن المشرع وصفها بالمزية غير المستحقة في متن المادة، لأن الموظف يؤدي خدمة تدخل ضمن صميم المهام المكلف بها مقابل أجرة ليس أكثر. كما يتضح أن الموظف الذي طالب بالرشوة يتم متابعته حتى ولو لم يكن هناك استجابة لطلبه من المستفيد من الخدمة، ولم يتوقف المشرع هنا فقط، بل عاقب حتى على عدم القيام بعمل يدخل ضمن الواجبات المكلف بها، سواء كانت له بصفة شخصية او طلبها لأي شخص أو كيان آخر.

يقصد بالمزية المقابل أو الفائدة أو المنفعة التي يحصل عليها المرتشي أو الشخص الذي عينه لذلك، أيا كان اسمها أو نوعها، سواء كانت هذه الفائدة أو المنفعة مادية أو غير مادية، صريحة أو مستترة، مشروعة أو غير مشروعة، وتكون ذات طبيعة مادية، أي مالية، وهي كل شيء يمكن أن يقوم بالمال كالنقود والمجوهرات والهدايا والهبات، لأن جميعها مما يمكن تقويمه بالمال، كما قد تكون المزية ذات طبيعة معنوية كحصول الموظف على ترقية أحد أقاربه، وقد تكون المزية صريحة ظاهرة في شكل نقود أو هدايا، كما قد تكون مستترة ضمنية، كما لو بيع للمرتشي عقار بأقل من ثمنه أو اشترى الراشي السيارة من المرتشي بأكثر من ثمنها، كما قد تكون المزية من الأشياء المشروعة أو غير المشروعة في ذاتها، فالرشوة قد تتخذ شكل أشياء مسروقة أو مخدرات[1].

كما عالج المشرع الجزائري هذه الجريمة ضمن المادة 27 من نفس القانون، غير أنه ربطها بالصفقات العمومية نظرا لمبالغها الهامة ونظرا لأن تلبية كل الحاجات العمومية تتم عن طريق

[1] - عبد العالي حاحة، مرجع سابق، ص153.

الصفقات من أجل الاقتصاد والفعالية والجودة والزمن، كما شدد عقوبتها مقارنة بالعقوبة المذكورة في المادة 25 المذكورة أعلاه، حيث نصت هذه المادة على ما يلي:

"يعاقب بالحبس من عشر (10) سنوات إلى عشرين (20) سنة وبغرامة من 1.000.000 دج إلى 2.000.000 دج، كل موظف عمومي يقبض أو يحاول أن يقبض لنفسه أو لغيره، بصفة مباشرة أو غير مباشرة، أجرة أو منفعة مهما يكن نوعها بمناسبة تحضير أو إجراء مفاوضات قصد إبرام أو تنفيذ صفقة أو عقد أو ملحق باسم الدولة أو الجماعات المحلية أو المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري أو المؤسسات العمومية الاقتصادية".

حيث فصَّل المشرع من خلال المادة في مراحل إبرام الصفقات العمومية التي يمكن خلالها طلب والحصول على الرشوة، وهي مرحلة التحضير والإعلان عن الصفقة وإفشاء أسرارها، ثم مرحلة إختيار المتعامل المتعاقد والتي يمكن من خلالها المساس بمبدأ المنافسة وتغيير العروض عن طريق المفاوضات بعد فتح العروض ومعرفة ما تحتويه العروض المنافسة، ثم الملاحق والتي يمكن من خلالها الإخلال بمبادئ الصفقات بزيادة مبلغ الصفقة خلافا للمبلغ الأقل ثمنا أو تمديد الآجال والتي تكون في الغالب وسيلة للتحايل للفوز بالصفقة رغم قصرها ثم تمديدها بعد ذلك، مما يزيد كذلك في تكلفة الصفقة.

أما العقوبات وكما هي موضحة في المادة أعلاه تعتبر عقوبات أصلية، كما قررت المادة 19 من قانون العقوبات والتي تخص الجنايات والجنح، غرامة مالية تساوي من مرة إلى خمس مرات الحد الأقصى للغرامة المقررة للشخص الطبيعي في القانون الذي يعاقب على الجريمة.

بالإضافة إلى واحدة أو أكثر من العقوبات التكميلية المحددة بنفس المادة والتي أقرت ما يلي:

- حل الشخص المعنوي؛

- غلق المؤسسة أو فرع من فروعها لمدة لا تتجاوز خمس سنوات؛
- الإقصاء من الصفقات العمومية لمدة لا تتجاوز خمس سنوات؛
- المنع من مزاولة نشاط أو عدة أنشطة مهنية أو اجتماعية بشكل مباشر أو غير مباشر، نهائيا أو لمدة لا تتجاوز خمس سنوات...إلخ.

بالإضافة إلى ما سبق، نصت المادة 89 المدرجة ضمن القسم الثامن المعنون بمكافحة الفساد من المرسوم الرئاسي رقم 15-247 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام أنه " دون الإخلال بالمتابعات الجزائية، كل من يقوم بأفعال أو مناورات ترمي إلى تقديم وعد لعون عمومي بمنح أو تخصيص، بصفة مباشرة أو غير مباشرة، إما لنفسه أو لكيان آخر، مكافأة أو امتياز مهما كانت طبيعته، بمناسبة تحضير صفقة عمومية أو ملحق أو إبرامه أو مراقبته أو التفاوض بشأن ذلك أو تنفيذه، من شأنه أن يشكل سببا كافيا لاتخاذ أي تدبير ردعي، لا سيما فسخ أو إلغاء الصفقة العمومية أو الملحق المعني وتسجيل المؤسسة المعنية في قائمة المتعاملين الاقتصاديين الممنوعين من المشاركة في الصفقات العمومية"[1].

حيث يقصى بشكل مؤقت أو نهائي، من المشاركة في الصفقات العمومية، المتعاملون الاقتصاديون المسجلون في القائمة المذكورة في المادة أعلاه حسب درجة المخالفة.

كذلك من جهة ثالثة، عالج المشرع الجزائري هذه الجريمة من خلال المادة 28 من قانون الوقاية من الفساد ومكافحته المعدل والمتمم، والتي خص بها رشوة الموظفين العموميين الأجانب وموظفي المنظمات الدولية العمومية بنفس الكيفية والعقوبات المنصوص عليها بالمادة 26 سواء بالنسبة للراشي أو المرتشي.

[1] - المرسوم الرئاسي رقم 15-247 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، مرجع سابق.

رابعا: استغلال الوظيفة:

عاقب المشرع الجزائري على هذه الجريمة بموجب المادة 33 من قانون الوقاية ومن الفساد ومكافحته والتي تنص على ما يلي: "يعاقب بالحبس من سنتين (2) إلى عشر (10) سنوات وبغرامة من 200.000 دج إلى 1.000.000 دج كل موظف عمومي أساء استغلال وظائفه أو منصبه عمدا من أجل أداء عمل أو الامتناع عن أداء عمل في إطار ممارسة وظائفه، على نحو يخرق القوانين والتنظيمات، وذلك بغرض الحصول على منافع غير مستحقة لنفسه أو لشخص أو كيان آخر".

فجريمة استغلال النفوذ هي جريمة الموظف العام الذي منحه النظام سلطة على الأفراد فاستعملها بتعسف أو على غير النحو الذي حدده القانون، فمس حقوقا يحميها القانون، مع عدم التقيد في استعمال السلطة بالأغراض والحدود التي فرضت من أجلها، وبالتالي هي انحراف وإساءة استعمال الموظف لصلاحيات وسلطات وظيفته ومنصبه على نحو يخرق القوانين والتنظيمات بغرض تحقيق مزية غير مستحقة لنفسه أو شخص أو كيان آخر.

خامسا: الإهمال:

يرى معظم الفقهاء أن الإهمال الواضح هو أحد صور الخطأ غير العمدي نتيجة للإمتناع عن القيام بواجب أو أمر معين، أي أنه موقف سلبي يتمثل في الإخلال بالتزامات الحيطة والحذر لمنع الإضرار بمصالح الغير، والإهمال كصورة من صور الخطأ غير العمدي هو نوع من التصرف الذي يتسم بسوء التقدير أو الطيش والخفة في عمل يتعين على فاعله أن يكون على علم به [1].

[1] - لبنى سريكت، المسؤولية الجزائية للمسير عن جريمة الإهمال الواضح، مجلة الحقوق والعلوم السياسية، المجلد 5، العدد 2، جوان 2018، ص259-275.

كما عوقب عليها بموجب المادة 119 مكرر من قانون العقوبات التي نصت على أنه " يعاقب بالحبس من ستة (6) أشهر إلى ثلاث (3) سنوات وبغرامة من 50.000 دج إلى 200.000 دج كل قاض أو موظف أو ضابط عمومي أو كل شخص ممن أشارت إليهم المادة 119 من هذا القانون، تسبب بإهماله الواضح في سرقة أو اختلاس أو تلف أو ضياع أموال عمومية أو خاصة أو أشياء تقوم مقامها أو وثائق أو سندات أو عقود أو أموال منقولة وضعت تحت يده سواء بمقتضى وظيفته أو بسببها"

سادسا: إفشاء الأسرار المهنية:

يطلع الموظفون بحكم وظيفتهم على الكثير من الأسرار التي لم يكن في مقدرتهم الاطلاع عليها خارج وظيفتهم، مثل الأطباء، موظفي الضرائب، القضاة ورجال الضرائب وغيرهم، ويكفي لتحقق الإخلال بالتزام السر المهني أن يطلع الموظف الغير عليه بأي طريقة كانت سواء كان ذلك بالإشارة أو الكتابة أو شفاهة، ويقع الإفشاء ولو لم يكاشف بالسر سوى فرد واحد وثيق الصلة به، بل أن الإفشاء يتحقق ولو أفضى بجزء من السر الذي يوجب القانون كتمانه[1].

لذلك فإن المشرع ومن خلال المادة 302 من قانون العقوبات قد عاقب على هذا الفعل والتي قرر من خلالها أن " كل من يعمل بأية صفة كانت في مؤسسة وأدلى أو شرع في الإدلاء إلى أجانب أو إلى جزائريين يقيمون في بلاد أجنبية بأسرار المؤسسة التي يعمل فيها دون أن يكون مخولا له ذلك يعاقب بالحبس من سنتين إلى خمس سنوات وبغرامة من 500 إلى 10.000 دج، وإذا أدلى بهذه الأسرار إلى جزائريين يقيمون في الجزائر فتكون العقوبة الحبس من ثلاثة أشهر إلى سنتين

[1] - عبد العالي حاحة، مرجع سابق، ص392.

وبغرامة من 500 إلى 1500 دج، ويجب الحكم بالحد الأقصى المنصوص عليه في الفقرتين السابقتين إذا تعلقت الأسرار بصناعة أسلحة وذخائر حربية مملوكة للدولة".

بالإضافة إلى ما سبق، نصت كذلك المادة 303 على أنه " كل من يفض أو يتلف رسائل أو مراسلات موجهة إلى الغير وذلك بسوء نية وفي غير الحالات المنصوص عليها في المادة 137 يعاقب بالحبس من شهر (1) إلى سنة (1) وبغرامة من 25.000 دج إلى 100.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط".

فرغم أن إفشاء الأسرار المهنية تعد جريمة يعاقب عليها جنائيا، إلا أن المشرع الجزائري قد اعتبرها مخالفة تأديبية من الدرجة الثالثة كما رأينا سابقا ضمن العقوبات التأديبية، وكل ذلك لأن إفشاء الأسرار يترتب عليها أضرارا بمصالح المجتمع أو الدولة، ويمتد الحظر حتى بعد تركه لوظيفته.

الفرع الثالث: الجرائم في حق المؤسسات الاقتصادية والتجارية والعقوبات المترتبة عليها:

نصت المادة 801 من القانون التجاري[1] على أنه "يعاقب بغرامة من 20.000 دج إلى 200.000 دج المسيرون الذين لم يضعوا في كل سنة مالية الجرد وحساب الاستغلال العام وحساب النتائج والميزانية وتقريرا عن عمليات السنة المالية المسيرون الذين لم يوجهوا في أجل خمسة عشر (15) يوما قبل تاريخ انعقاد الجمعية، إلى الشركات وحساب الاستغلال العام وحساب النتائج والميزانية وتقريرا عن عمليات السنة المالية ونص القرارات المقترحة وتقرير محافظي الحسابات، أو إذا لم يضعوا الجرد تحت تصرفات الشركاء بالمركز الرئيسي للشركة".

[1] - الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم، مرجع سابق.

كما نصت المادة 831 من القانون التجاري على عقوبة السجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، رئيس الشركة والقائمون بإدارتها ومديروها العامون أو كل شخص في خدمة الشركة يتعمد وضع عائق لمراجعة الحسابات أو مراقبات مندوبي الحسابات أو يمتنع عن تقديم كل الوثائق اللازمة للاطلاع عليها في عين المكان أثناء ممارسة مهامهم خاصة فيما يتعلق بالاتفاقات والدفاتر المستندية وسجلات المحاضر.

حيث أن الصلاحيات الكبيرة الممنوحة لمديري المؤسسات الاقتصادية في تسييرها لتشجيعها على المنافسة بعد الاتجاه إلى اقتصاد السوق، قابله عقوبات بالحبس والغرامة في حالة خيانة الأمانة واختلاس أموال المؤسسة، حيث نصت المادة 376 من قانون العقوبات على أن كل من اختلس أو بدد بسوء نية أوراقا تجارية أو نقودا أو بضائع أو أوراقا مالية أو مخالصات أو أية محررات أخرى تتضمن أو تثبت التزاما أو إبراء لم تكن قد سلمت إليه إلا على سبيل الإجازة أو الوديعة أو الوكالة أو الرهن أو عارية الاستعمال أو لأداء عمل بأجر أو بغير أجر بشرط ردها أو تقديمها أو لاستعمالها أو لاستخدامها في عمل معين وذلك إضرارا بمالكيها أو واضعي اليد عليها أو حائزيها يعد مرتكبا لجريمة خيانة الأمانة ويعاقب بالحبس من ثلاثة أشهر إلى ثلاث سنوات وبغرامة من 500 إلى 20.000 دج.

أكثر من ذلك، يجوز حسب المادة 378 من القانون التجاري أن تصل مدة الحبس إلى عشر سنوات والغرامة إلى 200.000 دج إذا وقعت خيانة الأمانة.

الخـــــاتـــمـــــــة

الخاتمة:

بحكم أن الأموال العمومية تتأتى من موارد تتميز بالندرة النسبية، وبنسبة كبيرة من العملة الصعبة التي تكون نتاج اقتصاد ريعي كما هو حال العديد من البلدان النفطية على غرار الجزائر، وجب البحث في كيفية تسييرها وفق ضوابط الترشيد اللازمة، وبأكبر قدر من الكفاءة والفعالية، ومرافقة الجهود التنموية بتدابير وقائية وردعية ضد أفعال الفساد الذي استشرى في كل المجالات وأصبح عاملا يكبح المسار التنموي ويضر بأهداف التنمية المستدامة، وذلك من خلال حماية الأموال العمومية من كل أشكال التلاعب والاختلاس والهدر، وتطهير الهيئات العمومية من كل أشكاله.

حاولنا من خلال هذه الدراسة، إبراز دور الرقابة الداخلية بتطوراتها الحديثة في حماية الأموال العمومية والمحافظة عليها وصيانتها خاصة في ظل الظروف الحالية والتحديات التي تعيشها الجزائر في السنوات الأخيرة والصعوبات التي يمكن مواجهتها في حالة مواصلة تسيير الأموال العمومية بالطرق الحالية التي أثبتت فشلها بالنظر للتجاوزات المسجلة في حقها، مما سيضع مستقبل الأجيال القادمة على المحك، هذا الأمر اقتضى منا تبيان نقائص الرقابة ككل والرقابة الداخلية التقليدية على الخصوص، وتعدد المتدخلين وما يقابلها من زيادة النفقات المتعلقة بها.

لذلك عملنا من خلال الباب الأول على عرض ودراسة مفهوم الأموال العمومية بكل أنواعها والرقابة التي تخضع لها في مختلف المراحل وحسب طبيعة كل منها، وعلى إثر ذلك وضحنا ضعف الرقابة الإدارية والمحاسبية التقليدية لإرتباطها ارتباطا وثيقا بانخفاض المسؤولية والمساءلة الإدارية في الإدارة التي يسود فيها اتخاذ القرار الهرمي جنبًا إلى جنب مع عدم إتاحة التفويض والفصل بين الواجبات في الكثير من الأحيان، كما لاحظنا من خلال العديد من الأمثلة أن مجلس المحاسبة

يبذل مجهودات قيمة لإرساء نظم الرقابة الداخلية في ظل عدم وجود نصوص قانونية تؤطر ذلك إلى غاية يومنا هذا.

على إثر ذلك تطرقنا في الباب الثاني إلى دراسة وتفصيل نظم الرقابة الحديثة من خلال الإطار المرجعي أو نموذج "كوزو COSO" للرقابة الداخلية المعتمد عليه في بناء معظم النظم والإجراءات، وتفصيل كل مكوناته ومقوماته وطرق فحصه وتعزيزه، مع ربطه بتقييم المخاطر وذلك لإعتماد الرقابة الداخلية الحديثة أساسا على تحديد المخاطر لبناء النظم والإجراءات الخاصة بها، ثم أبرزنا الدور الذي يمكن أن يؤديه نظام الرقابة الداخلية السليم في حماية وترشيد تسيير الأموال العمومية ومحاربة كل ممارسات الغش والفساد ثم الجزاءات التأديبية أو العقوبات المترتبة على المخالفات التي تمس بالأموال العمومية.

من خلال محاور الدراسة توصلنا إلى مجموعة من النتائج يمكن حصرها فيما يلي:

من صور الهدر والتبذير وعدم ترشيد استخدام الأموال العمومية، ارتفاع تكاليف التسيير وشراء المنتجات وتأدية الخدمات العامة بسبب غياب الضوابط القانونية المنظمة أو عدم احترامها، وكذلك اللجوء إلى تلقي الرشوة بسبب غياب نظم الرقابة الداخلية وغياب التنسيق بين مصالح الإدارة العامة المختلفة بالرغم من أنها تؤدي خدمات متكاملة، والمبالغة في تعويضات التمثيل في الخارج ومصاريف سفر الوفود الرسمية للخارج في مهام وهمية أو بدون فائدة، مما يؤدي إلى خروج العملة الصعبة التي تكون السلطات العمومية في حاجة ماسة إليها.

أساس للرقابة الداخلية هو تحقيق الاهداف المرجوة من خلال الحد من المخاطر بأنواعها، مخاطر الغش، الإفلاس، الاختلاس، التزوير، الفساد وغيرها، حيث يتم من خلالها بتحليل وتقييم منتظم للعمليات التي لها تأثير مباشر على الأملاك والأموال والوسائل والوضعية المالية للمؤسسة، والتأكد

من أن كل شيء يشتغل حسب ما تم تحديده مسبقا وأن كل المسؤوليات المفوضة أو الممنوحة يتم التحكم فيها بشكل جيد.

ما يميز الرقابة الداخلية الحديثة عن الرقابة الداخلية التقليدية أنها جزء من الهيكل التنظيمي يبدأ تنفيذها منذ وضع التنظيم الأساسي وتتغير وتتكيف مع المخاطر الممكن حدوثها، كما تتطور بحسب قدرة القائمين بالمهام في أداء وظائفهم، وتعطي ضمانا معقولا لمواجهة المخاطر وليس مطلقا ولهذا تتميز بالمرونة تماشيا مع أي أخطار ممكنة.

أصبحت الرقابة الداخلية تكتسب أهمية بالغة في القطاع العمومي لآنها تعتبر خط الدفاع الأول لحماية الأموال العامة وحسن استخدامها، بما يعود بالنفع على مختلف قطاعات المجتمع في الدولة، وتأتي الحاجة إليها من أجل تعزيز مبدأ الشفافية والمساءلة، وتعزيز ثقة المواطن بأدائها، وتقديم معلومات دقيقة وتقارير بيانات مالية وإدارية صحيحة، مع التقيد بالقوانين والتشريعات التي تحكم أعمالها، مما يؤدي إلى المحافظة على الأموال العامة ودعم عملية اتخاذ القرار وتقييم الأداء والاستثمار الأمثل للموارد، وسرعة التصرف واتخاذ القرار لمعالجة التجاوزات ومواطن الضعف والخلل.

نفس النتيجة التي يستنتجها المحققون أو المدققون في حالة تسجيل ممارسات الغش والفساد، وهي أن الهيئات لم تتخذ التدابير ضد هذه المخاطر، لهذا، فالوقاية تتطلب مزيج بين الذكاء في التسيير، رقابة داخلية فعالة ونزاهة الموظفين، والأكثر أهمية من بين هذه العوامل الثلاثة يستند على تسيير ذو جودة يشجع المثالية لكل من الإدارة والمسؤولين.

فمن آثار غياب نظام للرقابة الداخلية بطء تقديم الخدمة العمومية وسوء تقديمها يصاحبها التمييز في أداء الخدمة بسبب تفشي ظاهرة الواسطة وانتشار الرشوة بين الموظفين مع سوء استخدام الموارد

المتاحة في انتاج وتقديم الخدمة العامة أو بسبب السرقة وغياب الرقابة والمساءلة والمحاسبة بالطريقة الفعالة والمجدية مما يدفع إلى غياب الابتكار والتطوير.

يعوق التنفيذ الفعَّال لوظائف وأنشطة الرقابة الداخلية، غياب الآليات الصحيحة لجذب الأفراد المؤهلين وتطوير مهاراتهم واستبقائهم وحثهم على الالتزام الأخلاقي بالعمل، وتُعد الممارسات التي تضمن الجدارة والكفاءة المهنية في التوظيف من بين الشروط الأساسية لإنشاء بيئة رقابة داخلية فعَّالة نزيهة والحفاظ عليها، ومن هنا يجب إعطاء الأولوية لضمان أن التعيين والترقية والتعويض يعتمد على الجدارة والمهارات والأداء.

إن كفاءة الموظفين وأمانتهم ستؤدي الى عدم حدوث الأخطاء والمخالفات أو تقليلها، ولكن مع أشخاص غير أكفاء وغير موثوق بهم فإننا نتوقع تحايلهم على هذه القواعد والضوابط الرقابية، ويتطلب وجود مجموعة من العاملين الأكفاء والموثوق بهم تجسيد ضوابط تضعها الإدارة مثل التحري عن شاغلي الوظائف التي تتطلب قدرا من الأمانة والثقة مع التأكد من كفاءة العاملين قبل اختيارهم وتوفير البرامج التدريبية لتنميه كفاءاتهم.

كما أن إرساء مبادئ الحكم الراشد خاصة الشفافية والمساءلة والامتثال للقانون وتجسيد نظم الرقابة الداخلية من بين أهم استراتيجيات مكافحة الفساد، باعتبار أن الفساد هو في الأساس فشل المؤسسات وآلياتها الرقابية، فالالتزام بالحكم الراشد ومبادئه هو بمثابة وقاية من الفساد والرقابة الداخلية هي إحدى أهم وسائله، لذا ينبغي في البداية الاختيار الأمثل للمسؤولين مهما اختلفت وظائفهم ودرجاتهم، وتحديد مهام مؤسسات الدولة المعنية بوضع السياسات والنظم المطلوبة لإدارة الاقتصاد.

لهذا أصبح تطبيق مبدأ الشفافية التي تعد من أهم وسائل نظم الرقابة الداخلية، وسيلة ناجحة للمساهمة في الكشف والقضاء على الفساد، بمختلف أنواعه، فمن خلال الشفافية يمكن طرح القضايا العامة سواء كانت تهم عينة من المجتمع أو المجتمع كله، كما تمكن الشفافية من الكشف عن الحقائق واطلاع المواطنين المهتمين على تفاصيل تلك الحقائق، وتسمح باطلاع المواطن على سياسات الحكومة خاصة ما تعلق بميزانية الدولة.

إن وضع نظام أو آلية للرقابة الداخلية يعتبر مشروعا حقيقيا يجب تبنيه بصرامة للرفع من حظوظ النجاح، ويجب في البداية أن يتم تحديد السياق والأهداف المسطر الوصول إليها، ثم توفير الوسائل المرتبطة بها، وأخيرا، كيفيات المتابعة.

تتفق مجمع الأطر المرجعية للرقابة الداخلية على وجود حدود ملازمة في أي نظام رقابة داخلية، وأن هذا النظام يقدم تأكيدا معقولا وليس مطلقا بشأن تحقيق الأهداف، وذلك لوجود محددات ملازمة للرقابة الداخلية، أي لا يمكن لنظام الرقابة الداخلية تحقيق الحماية الكاملة والقضاء التام على كافة فرص الغش والتلاعب في حالة ارتكاب أخطاء في الحكم أثناء صنع القرار إضافة إلى الأخطاء البشرية المحتملة الناتجة عن الإهمال وسوء التقدير وعدم الإلمام بالعمليات أو سوء فهمها أو في حالة مخالفة أو تجاوز إجراءات الرقابة من طرف الشخص المسؤول عن تطبيقها، كما أن التحايل على النظام عن طريق التواطؤ بين عدة أشخاص داخل الهيئة أو خارجها يمكن ان يؤثر على فعاليتها.

أن الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر ينبغي أن تنبثق من عمليات الهيئة، وأن يكون لكل شخص دور، وأن يشارك في نطاقات مختلفة، وعدم اعتبار الرقابة الداخلية عملية منفصلة عن عمليات الحوكمة، حيث لا يدرك المديرون والموظفون ضرورة أن يكونوا مسؤولين عن إدارة المخاطر كجزء

من أدوارهم ومسؤولياتهم اليومية، ولهذا السبب يجب أن يكون المسؤولون عن تحديد الأهداف وتحقيقها مسؤولين عن التعامل الفعَّال مع التهديدات ذات الصلة.

على ضوء ما سبق، ارتأينا تقديم بعض الاقتراحات التي يمكن أن تساهم بشكل فعال في ترشيد تسيير واستخدام الأموال والوسائل العمومية وتكاليف تحصيل الإيرادات والتي نذكرها فيما يلي:

- على الجزائر أن تصدر نصا قانونيا خاصا بالرقابة الداخلية، من خلال تعديل نصوصها المتعلقة بالمحاسبة العمومية، بالاعتماد على نموذج الإطار المتكامل للرقابة الداخلية "كوزو COSO" الذي يعتبر النموذج الأول المعتمد عليه في وضع النظام، والذي اعتمدت عليه الدول والمنظمات الدولية في إصدار معايير حوكمة إدارة القطاع العمومي، ولإرشادات الإنتوساي المتعلقة بالموضوع.
- للوصول إلى إصلاح الإدارة العمومية لابد من تطبيق مناهج الإصلاح الإداري كمفهوم حوكمة المؤسسات العمومية لتفعيل آليات الرقابة الداخلية للحد من الفساد الإداري والمالي، والسعي نحو تطبيق ما يسمى بالإدارة العامة الإلكترونية أو الرقمنة من أجل تحسين جودة الخدمات الإدارية المقدمة.
- تشكيل لجنة مستقلة للرقابة الداخلية تساعد على تحسين كفاءة وفعالية إدارة المخاطر والرقابة الداخلية، وتعزيز موضوعية التدقيق الداخلي والخارجي، وفعالية وظيفة التدقيق واصدار التقارير عن الأداء المالي وغير المالي، مع ربط نظام الرقابة الداخلية بالتكنولوجيا الحديثة باعتباره يساهم في الرقابة الفعالة داخل أي إدارة.
- اعتبار الحوكمة العامة الرشيدة في المصلحة العامة هي الهدف للرقابة المالية الداخلية العامة وسياقها ومحرِّكها.

- تركيز الرقابة الداخلية العامة على الأداء.
- اعتبار مثلث المساءلة، أي التطابق والاتساق بين السلطة والمسؤولية والمساءلة على جميع المستويات للهيئة هو حجر الزاوية في الرقابة الداخلية العامة.
- دعم الرقابة الداخلية العامة بمهمة التدقيق الداخلي المستقل وظيفيًا.
- توفير البيئة الجيدة والملائمة باعتبار أن الاستثمار في الرقابة الداخلية محفز وموحد لأنه يعني ويُشعر بالمسؤولية كل المستخدمين، كل منهم يقدم مساهمته، بدءا بتحليل المهام والأنشطة الممارسة من قبل كل مصلحة من أجل استكمال صياغة خريطة المخاطر وتقييمها وتخطيط الأنشطة الرقابية والسماح بانسيابية التبليغ وتقديم المعلومات ووضع القيادة المناسبة لمتابعة إجراءاتها.
- ينبغي أن تكون المعايير الأخلاقية لسلوك الموظفين العموميين أو مدونة أخلاقيات المهنة واضحة ومعلنة بما فيه الكفاية في كل قطاع.
- توثيق إجراءات وشروط التوظيف في القطاع العام وإتاحتها للأطراف المعنية.
- ينبغي العلانية الشاملة في الطلبات أو الصفقات العمومية.
- إخضاع أنشطة الحكومة العامة وماليتها للتدقيق الداخلي، مع إفساح المجال لمراجعة إجراءات التدقيق.
- يجب توفير الحماية القانونية لإدارة الإيرادات الوطنية ضد أي توجيهات سياسية، وأن تضمن هذه الإدارة حقوق الممولين وطرح تقارير دورية عن أنشطتها للاطلاع العام.
- يجب على المؤسسات الإدارية الحكومية أن تسعى إلى ترشيد نفقاتها العامة بضبط ورفع كفاءة وفاعلية كل عملية إنفاق وحسن تمويله، ويتحقق ذلك بالقدرة على التروي والدراسة والتحليل المنطقي قبل اتخاذ القرارات، بالإضافة إلى تحديد الأهداف والأولويات بدقة،

والقياس الدوري لبرامج الإنفاق العام، وتحقيق العدالة في توزيعه، وتفعيل دور الرقابة على سير عمليات الإنفاق العام، كل هذه التدابير تساعد على ترشيد الأموال والحد من ظاهرة الفساد الإداري بمختلف أشكاله والسعي نحو عملية إصلاح الإدارة العامة.

فالبحث عن التدابير الكافية التي تمكن من اكتشاف أفعال الغش يكشف غالبا أن هذه الأفعال لم تكن لتحصل لو تم احترام القواعد الأساسية لنظام الرقابة الداخلية.

أخذا بعين الاعتبار أن تحديث الرقابة الداخلية يتطلب وقتا وتغيير في الثقافة الإدارية ويتطلب تقييم المخاطر (الداخلية والخارجية) التي تواجه الهيئة، لذا ينصح بالانتقال من رقابة داخلية تقليدية إلى رقابة داخلية محددة وفقًا للمعايير الحديثة وأن تطبيقها يبدأ بحذر شديد، بسبب مخاطر فقدان الانضباط المالي وفقدان رقابة تسيير الميزانية والمحاسبة، وهذا الحذر لا ينبغي أن يؤدي إلى أن تقتصر الرقابة على تعزيز بسيط للإجراءات القائمة.

المـــصـــــادر والـــمـــراجـــــع

المصادر والمراجع:

أولا- المصادر:

أ- القرآن الكريم:

ب- صحيح البخاري.

ج- النصوص القانونية:

1- دستور الجزائر 1976.

2- مرسوم رئاسي رقم 20-442 مؤرخ في 30 ديسمبر 2020، يتعلق بإصدار التعديل الدستوري لدستور 1996، ج ر عدد 82.

3- قانون عضوي رقم 18-15 مؤرخ في 2 سبتمبر سنة 2018، يتعلق بقوانين المالية، ج ر عدد 53 المؤرخة في 2 سبتمبر سنة 2018.

4- أمر رقم 21-01 المؤرخ في 10 مارس سنة 2021، يتضمن القانون العضوي المتعلق بنظام الانتخابات، ج ر عدد 17 المؤرخة في 10 مارس سنة 2021.

5- أمر رقم 66-156 المؤرخ في 8 يونيو سنة 1966، يتضمن قانون العقوبات، ج ر عدد 49، معدل ومتمم.

6- أمر رقم 75-58 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون المدني، ج ر عدد 78، معدل ومتمم.

7- أمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري، ج ر عدد 101، معدل ومتمم.

8- قانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت سنة 1990، يتعلق بالمحاسبة العمومية، ج ر عدد 35، معدل ومتمم.

9- قانون رقم 90-25 المؤرخ في 18 نوفمبر سنة 1990، يتضمن التوجيه العقاري، ج ر عدد 49، معدل ومتمم.

10- قانون رقم 90-30 المؤرخ في 01 ديسمبر سنة 1990، يتضمن قانون الأملاك الوطنية، ج ر عدد 52، معدل ومتمم.

11- أمر رقم 95-20 مؤرخ في 17 جويلية سنة 1995، يتعلق بمجلس المحاسبة، ج ر عدد 39 المؤرخة في 23 جويلية سنة 1995، معدل ومتمم بالأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 أوت سنة 2010، ج ر عدد 50 المؤرخة في 1 سبتمبر سنة 2010.

12- أمر رقم 95-23 المؤرخ في 26 غشت سنة 1995، يتضمن القانون الأساسي لقضاة مجلس المحاسبة، ج ر عدد 48 مؤرخة في 3 سبتمبر سنة 1995.

13- قانون رقم 2000-03 مؤرخ في 5 أوت سنة 2000، المحدد للقواعد العامة المتعمقة بالبريد وبالمواصلات السلكية واللاسلكية، ج ر عدد 48 المؤرخة في 6 أوت سنة 2000.

14- قانون رقم 05-01 المؤرخ في 6 فيفري سنة 2005، يتعلق بالوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب ومكافحتهما، ج ر عدد 11، معدل ومتمم.

15- قانون رقم 06-01 مؤرخ في 20 فبراير سنة 2006، يتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، ج ر عدد 14 مؤرخة في 8 مارس سنة 2006، معدل ومتمم.

16- أمر رقم 06-03 المؤرخ في 15 يوليو سنة 2006، يتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، ج ر عدد 46 المؤرخة في 16 يوليو سنة 2006.

17- أمر رقم 10-04 المؤرخ في 26 أوت سنة 2010 يعـدل ويتمم الأمر رقم 03-11 المتعلق بالنقد والقرض، ج ر عدد 50 المؤرخة في 1 سبتمبر سنة 2010.

18- قانون رقم 12-06 المؤرخ في 12 يناير سنة 2012 المتعلق بالجمعيات، ج ر عدد 2 مؤرخة في 15 يناير سنة 2012.

19- مرسوم رقم 85-59 المؤرخ في 23 مارس سنة 1985، يتضمن القانون الأساسي النموذجي لعمال المؤسسات والإدارات العمومية، ج ر عدد 13 المؤرخة في 24 مارس سنة 1985.

20- مرسوم رقم 87-135 المؤرخ في 2 يونيو سنة 1987، يتعلق بجرد الأملاك الوطنية، ج ر عدد 23 مؤرخة في 3 يونيو سنة 1987.

21- مرسوم رئاسي رقم 10-236 المؤرخ في 7 أكتوبر سنة 2010، يتضمن تنظيم الصفقات العمومية، ج ر عدد 58 المؤرخة في 7 أكتوبر سنة 2010، ملغى.

22- مرسوم رئاسي 15-247 المؤرخ في 16 سبتمبر سنة 2015، يتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، ج ر عدد 50 المؤرخة في 20 سبتمبر سنة 2015.

23- مرسوم التنفيذي رقم 90-188 المؤرخ في 23 جوان 1990، المحدد هياكل الإدارة المركزية وأجهزتها في الوزارات، ج ر عدد 26 مؤرخة في 27 يونيو 1990.

24- مرسوم تنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر سنة 1992، يتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، ج ر عدد 82 مؤرخة في 15 نوفمبر سنة 1992.

25- مرسوم تنفيذي رقم 93- 46 المؤرخ في 8 فيفري سنة 1993، يحدد آجال دفع النفقات وتحصيل الأوامر بالإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المنعدمة، ج ر عدد 9 المؤرخة في 12 فيفري سنة 1993.

26- مرسوم تنفيذي رقم 97-268 المؤرخ في 21 جويلية سنة 1997، يحدد الإجراءات المتعلقة بالالتزام بالنفقات العمومية وتنفيذها ويضبط صلاحيات الآمرين بالصرف ومسؤولياتهم، المتمم، ج ر عدد 48 المؤرخة في 19 جويلية سنة 1997.

27- مرسوم تنفيذي رقم 09-96 المؤرخ في 22 فبراير سنة 2009، يحدد شروط وكيفيات رقابة وتدقيق المفتشية العامة للمالية لتسيير المؤسسات العمومية الاقتصادية، ج ر عدد 14.

28- مرسوم تنفيذي رقم 11-331 المؤرخ في 19 سبتمبر سنة 2011، يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 7 سبتمبر سنة 1991 والمتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم، ج ر عدد 52 المؤرخة في 21 سبتمبر سنة 2011.

29- مرسوم تنفيذي رقم 12-427 المؤرخ في 16 ديسمبر سنة 2012، يحدد شروط وكيفيات إدارة وتسيير الأملاك العمومية والخاصة التابعة للدولة، ج ر عدد 69 المؤرخة في 19 ديسمبر سنة 2012.

30- مرسوم تنفيذي رقم 20-354 مؤرخ 30 نوفمبر سنة 2020، يحدد العناصر المكونة لتصنيفات أعباء ميزانية الدولة، ج ر عدد 73 المؤرخة في 6 ديسمبر 2020.

31- قرار مؤرخ 23 يوليو 2020، يعدل ويتمم القرار المؤرخ في أول فبراير سنة 1992 الذي يحدد مبلغ قيمة الشراء للأشياء غير القابلة للاستهلاك بالاستعمال الأولي ولا للجرد، ج ر عدد 49 المؤرخة في 19 أوت 2020.

32- نظام رقم 11-08 المؤرخ في 28 نوفمبر سنة 2011، يتعلق بالرقابة الداخلية للبنوك والمؤسسات المالية، ج ر عدد 47 المؤرخة في 29 غشت سنة 2012.

د- مراسلات إدارية ووثائق:

1- الإرسالية رقم 1674/أ.ع.ح/2017 المؤرخة في 09 جويلية 2017، للوزير-الأمين العام للحكومة إلى السيدات والسادة أعضاء الحكومة، المتضمنة عرض أسباب ومشروع تمهيدي لقانون عضوي يتعلق بقوانين المالية.

2- المبادئ الأساسية لرقابة الأداء، المعيار 300، المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)، فيينا، النمسا، 2016.

3- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة، إرشادات الإنتوساي حول معايير الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي 9100، فيينا/ النمسا، 2004.

4- المعيار 9160 لمجوعة عمل الإنتوساي المعنية بمكافحة الفساد وغسل الأموال، دليل تعزيز الحوكمة الرشيدة للموجودات العامة، 2016.

5- لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدواي (COSO)، الرقابة الداخلية إطار متكامل، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2009.

6- دليل ممارسات الحوكمة في القطاع العام، وزارة تطوير القطاع العام، المملكة الأردنية الهاشمية، 2014.

هـ- تقارير:

1- التقرير السنوي لمجلس المحاسبة لسنة 2011.

2- التقرير السنوي لمجلس المحاسبة لسنة 2012.

3- التقرير السنوي لمجلس المحاسبة لسنة 2013.

4- مجلس المحاسبة، التقرير التقييمي حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2013

5- التقرير السنوي لمجلس المحاسبة لسنة 2015.

6- التقرير السنوي لمجلس المحاسبة لسنة 2018.

7- التقرير السنوي لمجلس المحاسبة لسنة 2019، ج ر عدد 75 المؤرخة في 4 ديسمبر 2019.

8- التقرير السنوي لمجلس المحاسبة لسنة 2020.

9- تقرير مفوضية الأمم المتحدة السامية لحقوق الإنسان عن دور الخدمة العامة كعنصر أساسي من عناصر الحكم الرشيد في مجال تعزيز حقوق الإنسان وحمايتها، الجمعية العامة للأمم المتحدة، الدورة الخامسة والعشرون، ديسمبر 2013.

10- التقرير السنوي لصندوق النقد الدولي لسنة 2019.

ثانيا- المراجع باللغة العربية:

أ- الكتب المتخصصة:

1- أشرف السيد حامل قبال، دور الأجهزة الرقابية على تنفيذ الموازنة العامة للدولة، الطبعة الأولى، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، مصر، 2015.

2- إيمان إبراهيم حسين، المراجعة والرقابة في النظم المحاسبية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2018.

3- أحمد قايد نور الدين، مفاهيم في الرقابة الداخلية، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017.

4- رمضان محمد بطيخ، الرقابة على أداء الجهاز الإداري، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1998.

5- سيدا شيخ زرار، صور الرقابة على المال العام ونظم حمايته، الطبعة الأولى، المركز القومي للإصدارات القانونية، القاهرة، مصر، 2016.

6- صادق أحمد علي النفيش، الرقابة على الانفاق العام، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2018.

7- عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الدار النموذجية، صيدا- بيروت، لبنان، 2011.

8- عدمان مريزق، التسيير العمومي بين الاتجاهات الكلاسيكية والاتجاهات الحديثة، جسور للنشر والتوزيع، المحمدية – الجزائر، 2018.

9- عوف محمد الكفراوي، الرقابة المالية النظرية والتطبيق، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، الإسكندرية، مصر، 1989.

10- فتحي محمد محمد الأحول، الرقابة على أموال الدولة العامة ودور الجهاز المركزي للمحاسبات في الرقابة والتأثير على الإجراءات التأديبية – دراسة تطبيقية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2016.

11- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.

12- محمد نصر الهواري، محمد توفيق محمد، أساسيات المراجعة، مكتبة الشباب، مصر، 1995.

13- محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2003.

14- محمد سعيد بوسعدية، مدخل إلى دراسة قانون الرقابة الجزائري، دار القصبة للنشر، الجزائر، 2014.

15- ميثم صاحب عجام وعلي محمد مسعود، تخطيط الأموال العمومية، الطبعة الأولى، دار ومكتبة الكندي للنشر والتوزيع، عمان، 2017.

16- محمد فاروق عبد الحميد، المركز القانوني للمال العام- دراسة مقارنة، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، 1983.

17- منير زهران، أطر المساءلة في منظومة الأمم المتحدة، وحدة التفتيش المشتركة للأمم المتحدة، جنيف 2011.

18- نجيب بطرس، الرقابة على الأموال العامة في بلجيكا، المطبعة التجارية الحديثة، 1960.

ب-الكتب العامة:

1- أحمد خالد العبادلة، الإدارة في الإسلام، الجامعة الإسلامية، ط1، غزة، فلسطين، 2007.

2- إبراهيم درويش، الإدارة العامة بين النظرية والتطبيق والممارسة، الهيئة العامة للكتاب، القاهرة، مصر، 1976.

3- ثروت بدوي، القانون الإداري، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2008.

4- جورج شدراوي، تقسيمات الأموال، منشورات المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس- لبنان، 2005.

5- حسن عواضه، المالية العامة-دراسة مقارنة، الطبعة السادسة، دار النهضة العربية، بيروت، 1983.

6- حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.

7- حسين عثمان محمد عثمان، أصول القانون الإداري، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2010.

8- رمزي طه الشاعر، دروس في مبادئ الإدارة العامة، الجزء الثالث، مكتبة النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1977.

9- شفيق ساري جورجي، مسؤولية الدولة عن أعمال سلطاتها، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، الطبعة الثامنة، 2005.

10- عبد الفتاح حسن، مبادئ القانون الإداري، مكتبة الجلاء الجديد، المنصورة، مصر، 1984.

11- عبد المنعم جنيد، رشاد حسن علي، عبد الخالق تحفة، محمد مصطفى صالح، الإدارة العامة، دار العشري للطباعة والنشر، مصر، 2004.

12- عادل حسن، مصطفى زهير، الإدارة العامة، دار النهضة العربية، بيروت- لبنان، 1992.

13- عبد الكريم درويش، ليلى تكلا، أصول الإدارة العامة، الجزء 2، مكتبة الأنجلو مصرية، مصر، 1972.

14- علي الشريف، الإدارة المعاصرة، الدار الجامعية بالإسكندرية، مصر، 2005.

15- عمار عوابدي، عملية الرقابة القضائية على أعمال الإدارة العامة في النظام الجزائري، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994.

16- علي عمر حمدي، الاتجاهات الحديثة للقضاء في الرقابة على أعمال السيادة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2007.

17- علي لطفي، اقتصاديات المالية العامة، مكتبة عين شمس، القاهرة، مصر، 1988.

18- عبد اللطيف قطيش، الإدارة العامة من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت- لبنان، 2013.

19- عبد الكريم بركات وحامد عبد المجيد دراز، علم المالية العامة، مؤسسة شباب الإسكندرية، مصر، بدون سنة.

20- عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، الكتاب الأول، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، 1992.

21- فوزي حبيش، الإدارة العامة والتنظيم الإداري، الطبعة الثالثة، دار النهضة العربية، بيروت- لبنان، 1999.

22- فؤاد العطار، مبادئ الإدارة العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1974.

23- فتحي فكري، مسؤولية الدولة عن أعمالها غير التعاقدية، دار النهضة العربية، مصر، 1995.

24- محمد الصغير بعلي، الوجيز في المنازعات الإدارية، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2005.

25- محمد حسنين عبد العال، الرقابة القضائية على قرارات الضبط الإداري، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1991.

26- محمد أنس قاسم جعفر، النظرية العامة لأملاك الإدارة والأشغال العامة، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.

27- ماجد راغب الحلو، القانون الإداري، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.

28- محمود محمد حافظ، القرار الإداري، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1993.

29- محمد عبد الحميد أبو زيد، مبادئ الإدارة العامة، الطبعة الثانية، دار النهضة لعربية، القاهرة، مصر، 1988.

30- محمد ساحل، المالية العامة، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2017.

31- محمد محمد معابرة، الفساد الإداري وعلاجه في الشريعة الإسلامية، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، 2011.

32- ماجد راغب الحلو، القانون الإداري، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1996.

33- محمود محمود مصطفى، شرح قانون العقوبات- القسم الخاص، الطبعة الثانية، مطبعة جامعة القاهرة، 1984.

34- محفوظ برحماني، المالية العامة في التشريع الجزائري، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2015.

35- ناصر لباد، الأساسي في القانون الإداري، دار المجدد للنشر والتوزيع، سطيف، الجزائر، 2011.

36- نهى عثمان الزيني، مسؤولية الدولة عن أعمال السلطة التشريعية، دار الهنا للطباعة، القاهرة، مصر، 1986.

37- ناصر لباد، القانون الإداري، الجزء الثاني- النشاط الإداري، الطبعة الأولى، مطبعة SARP دالي إبراهيم، الجزائر، 2004.

38- ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، الطبعة الثانية، الجزائر، 1998.

39- ناصر خلف بخيت، الحماية الجنائية للمال العام، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2009.

40- يونس أحمد البطريق، المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، 1984.

ج- الأطروحات والرسائل الجامعية:

1- أبو بكر الصديق قيدوان، التدقيق الداخلي ودورها في تقييم نظام الرقابة الداخلية كآلية لإدارة المخاطر في البنوك الجزائرية، أطروحة دكتوراه تخصص محاسبة وتقيق، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2019.

2- أحمد حنيش، دور الرقابة على الموازنة العامة في ترشيد الإنفاق العمومي، أطروحة دكتوراه، تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر3، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2015-2016.

3- أحمد سويقات، الرقابة على أعمال الإدارة العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه فرع القانون العام، جامعة محمد خيضر- بسكرة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2014-2015.

4- الأسود الصادق، مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العامة، أطروحة دكتوراه تخصص تسيير، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، 2011.

5- توفيق تقية، الرقابة الإدارية على الصفقات العمومية، أطروحة دكتوراه تخصص قانون عام، جامعة الجيلالي بونعامة خميس مليانة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2019.

6- جدي سمراء، دور الرقابة الداخلية في زيادة مصداقية المخرجات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه تخصص بنوك مالية ومحاسبة، جامعة محمد بوضياف المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2016/2019.

7- جدي وفاء، رقابة الأجهزة المالية والقضائية على الأموال العمومية في القانون الجزائري، أطروحة دكتوراه تخصص علوم قانونية، جامعة جيلالي اليابس سيدي بلعباس، كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2017/2018.

8- حورية بن أحمد، الرقابة الإدارية والقضائية على الصفقات العمومية، أطروحة دكتوراه تخصص قانون عام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد- تلمسان، 2018.

9- حنان مزهود، آليات حماية الأموال العمومية في القانون الجزائري، رسالة دكتوراه تخصص قانون، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2019.

10- حسين عبد العال محمد، الرقابة الإدارية على الجهاز الإداري للدولة بين علم الإدارة والقانون الإداري- دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق عين شمس، 2002.

11- خراف مختارية، دور التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تجسيد الحوكمة، أطروحة دكتوراه تخصص اقتصاد المنظمات، جامعة سعيدة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2018/2017.

12- سعادة بن زيان، رقابة مجلس المحاسبة على النفقات العمومية، أطروحة دكتوراه، تخصص قانون عام، جامعة وهران 2، كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2019.

13- صالحي بوعلام، دور وأهمية المراجعة الداخلية في تعزيز حوكمة الشركات وإدارة المخاطر وانعكاسات ذلك على استمرارية المنظمة وقيمتها، أطروحة دكتوراه تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2018/2017.

14- عبد العالي حاحة، الآليات القانونية لمكافحة الفساد الإداري في الجزائر، أطروحة دكتوراه، تخصص قانون عام، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2013.

15- علي بن قطيب، دور التدقيق المحاسبي في ظل المعالجة الالكترونية للبيانات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، أطروحة دكتوراه، تخصص بنوك-مالية ومحاسبة، جامعة محمد بوضياف-المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2017.

16- فرج شعبان، الحكم الراشد كمدخل حديث لترشيد الانفاق العام والحد من الفقر، أطروحة دكتوراه، تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر3، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2011-2012.

17- لمين يليلة، ترشيد الإنفاق العام بهدف الإقلال من ظاهرة الفقر، أطروحة دكتوراه، تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2016.

18- محمد بن العرية، دور التدقيق في ترشيد النفقات العمومية بالجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة أحمد دراية- أدرار، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2017.

19- منير بن عزوق، الرقابة الإدارية في تسيير الأموال العمومية، أطروحة دكتوراه، تخصص المالية العامة والتشريع الضريبي، قسم القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية بجامعة البليدة 2، 2020.

20- ياسين سالمي، الإصلاح الإداري أداة لترشيد الإنفاق العمومي، أطروحة دكتوراه تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2015.

21- صورية كحول، دور المحاسبة المالية في تحسين اتخاذ قرارات المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه تخصص محاسبة ونظم المعلومات، جامعة محمد خيضر، بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سنة 2017.

22- تامر توفيق عبد الله عوض، العلاقة بين عناصر الرقابة الداخلية وجودة الخدمات المصرفية، رسالة ماجستير تخصص محاسبة وتمويل، كلية التجارة في الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2012.

23- عنترة بن مرزوق، الرقابة ودورها في مكافحة الفساد الإداري في الإدارة الجزائرية، رسالة ماجستير تخصص إدارة وموارد بشرية، كلية العلوم السياسية والإعلام، جامعة الجزائر بن يوسف بن خدة، 2008.

24- عبد الصمد عمر علي، دور المراجعة الداخلية في تطبق حوكمة المؤسسات، رسالة ماجستير، جامعة المدية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، 2009/2008.

25- فؤاد عثماني، دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة الخدمة العمومية، رسالة ماجستير، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية-التجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة، 2015-2016.

26- وليد بن غانم، تطبيق المعايير الدولية للمراجعة لتفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير، تخصص دراسات محاسبية وتدقيق، جامعة الجزائر3، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2015/2014.

27- نادية سلامي، السياسة الجنائية لحماية الأموال العمومية في إطار قانون مكافحة الفساد، مذكرة ماجستير، المركز الجامعي خنشلة الجزائر، معهد العلوم القانونية والإدارية، 2011.

28- نادية بلعموري، أحكام الأموال العمومية في القانون الجزائري، رسالة ماجستير، فرع قانون المؤسسات، جامعة الجزائر، كلية العلوم الإدارية والقانونية، 2000/1999.

ج- المعاجم:

1- إبراهيم النجار، القاموس القانوني، الطبعة السابعة، مكتبة لبنان، لبنان، 2000.

2- هاشيت أنطوان، قاموس مفردات اللغة القانونية، منشورات دالوز، بيروت، 2010.

3- محمد نعيم العرقسوسي، القاموس المحيط، الطبعة السادسة، مؤسسة الرسالة، بيروت، 2005.

4- سهيل إدريس، المنهل الوسيط، الطبعة العاشرة، دار الآداب للنشر والتوزيع، بيروت-لبنان، 2004.

5- عمر أحمد مختار، معجم اللغة العربية المعاصرة، المجلد الأول، الطبعة الأولى، عالم الكتاب للنشر والطباعة والتوزيع، القاهرة، مصر، 2008.

د- المجلات العلمية:

1- بشير بن عيشي، أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على فعالية نظام الرقابة الداخلية في شركات المساهمة الجزائرية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، مجلد 1، العدد 1، جامعة بسكرة، جوان 2016.

2- بن علية خالد، الرقابة الداخلية بين المفهومين التقليدي والحديث، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، جامعة عمار ثليجي الأغواط، المجلد 1، العدد 2، جوان 2010.

3- بلال شيخي، كهينة شاوشي، فعالية التشريعات الجزائرية في إرساء ضوابط الرقابة الداخلية في البنوك، مجلة أبعاد اقتصادية، المجلد 8، العدد 1، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، جويلية 2018.

4- خديجة غرداين، جريمة الاختلاس في القانون الجزائري، مجلة العلوم القانونية والسياسية، المجلد 9، العدد 3، جامعة الوادي، ديسمبر 2018.

5- خيرة بن سالم، نحو ترشيد النفقات وتعزيز مبادئ عقود الصفقات- قراءة في المرسوم 15-247 المتضمن تنظيم الصفقات وتفويضات المرفق العام، مجلة صوت القانون، المجلد 5، العدد 1، أفريل 2018.

6- خليفي عبد الكريم، آليات الرقابة الداخلية للصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام في ضوء المرسوم الرئاسي 15-247، مجلة أبعاد اقتصادية، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، ديسمبر 2017.

7- سعاد طيبي، تقية توفيق، الرقابة الإدارية الداخلية على الصفقات العمومية، مجلة صوت القانون، جامعة جيلالي بونعامة خميس مليانة، المجلد الخامس، العدد الأول، أفريل 2018.

8- عبد السلام العربي، الميزانية التقديرية كأداة للتخطيط والرقابة، مجلة المشعل، عدد 54، طرابلس،1988.

9- عبد الله عقلة غنيمات، وليد زكريا صيام، العوامل المؤثرة في فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الوزارات الأردنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، العدد 4، المجلد 7، 2014.

10- عبد الصمد عمر علي، حوكمة المؤسسات في الجزائر، مجلة المعيار، المركز الجامعي تيسمسيلت، المجلد 1، العدد 1، جوان 2010.

11- عمار عوابدي، عملية الرقابة البرلمانية ودورها في الدفاع على حقوق المواطن، مجلة الفكر البرلماني، العدد الأول، صادرة عن مجلس الأمة، المؤسسة الوطنية للاتصال والنشر والإشهار، الجزائر، ديسمبر 2002.

12- لبنى سريكت، المسؤولية الجزائية للمسير عن جريمة الإهمال الواضح، مجلة الحقوق والعلوم السياسية، المجلد 5، العدد 2، جوان 2018.

13- محمد أمين صحبي، الطبيعة القانونية لجريمة التزوير في المحررات، مجلة القانون العام الجزائري والمقارن، المجلد 3، العدد 2، جامعة أبو بكر بلقايد-تلمسان، جوان 2017.

14- محمود علي شجراوي، دور الرقابة الداخلية بتحسين الأداء الوظيفي والتغيير بالهيكل التنظيمي، جامعة البلقاء التطبيقية، الأردن، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد 2، العدد 1، جامعة البليدة 2، ديسمبر 2011.

15- ياسين سالمي، المراجعة والرقابة على الأموال العمومية في المؤسسات الإدارية العمومية كأداة اصلاح وترشيد عمليات الانفاق الحكومي، مجلة الاستراتيجية والتنمية، جامعة عبد الحميد بن باديس، العدد السابع، جويلية 2014.

16- هيئة تحرير مجلة الفكر البرلماني لمجلس الأمة، "قانون تسوية الميزانية آلية برلمانية لحماية المال العام"، المؤسسة الوطنية للاتصال والنشر والإشهار، الجزائر، العدد 36، فيفري 2015.

ثالثا– المراجع باللغة الأجنبية:

أ– المؤلفات:

1– ALAIN-GERARD COHEN, Contrôle interne et audit publics, 2ème édition, L.G.D.J LEXTENSO éditions, Paris, 2008.

2- Angelos Binis, Contrôle interne et gestion des risques pour l'intégrité publique au Moyen-Orient et en Afrique du nord, l'Organisation de coopération et de développement économiques ''OCDE'', Paris- France, 2019.

3- AIT ISSAD Samir, Enquête de performance des contrôles de l'Etat sur les communes, ITCIS Editions, 2019.

4- André de Laubadère, Yves Gaudemet, Traite de droit administratif, tome1, 16ème édition, L.G.D.J, Paris, 2002.

5- André de Laubadère, Traite de droit administratif, tome 1, 2ème partie, 16ème édition, L.G.D.J, Paris, 2001.

6- Bernard BARTHÉLEMY, Philippe COURRÈGES, Gestion des risques, 2ème édition, éditions d'organisation, Paris, France, 2004.

7- Coopers and Lybrand, La nouvelle pratique de contrôle interne, 5ème tirage 2000, Editions d'organisation, Paris, 1994.

8- Daniel Corfmat, Marc Chambault, Georges Nurdin, Gouvernance et contrôle interne, L'HARMATTAN, Paris, 2012.

9- Élisabeth Bertin, Audit interne enjeux et pratiques à l'international, édition EYROLLES, Paris, 2007.

10- Frédéric Bernard, Rémi Gayraud, Laurent Rousseau, Contrôle interne, 4ème édition, édition maxima, Paris, France, 2013.

11- Jean- Claude GAPIN-FREHEL, Le contrôle interne dans les collectivités, édition de la lettre du cadre territorial (S.E.P.T), Voiron, France, 1999.

12- Jacques RENARD, Théorie et pratique de l'audit interne, 7ème édition, EYROLLES, Paris, 2010.

13- Jacques Renard, Comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne, EYROLLES, Paris, 2012.

14- Jean SLIWA, Le contrôle interne des communes et groupement de communes, territorial éditions, Voiron, France, 2013.

15- Loïc Philip, Finances publiques, 4ème édition, Editions CUJAS, Paris, France, 1992.
16- Marshall Edward Dimock, Gladys Ogden Dimock, Louis W. Koenig, Public administration, revised edition, Rimeharts company, New York, 1958.
17- Martine Lombard, Droit administratif, 4ème édition, éditions DALLOZ, paris, 2001.
18- Pierre Cliché, Gestion budgétaire et dépenses publiques, presse de l'université de Québec, Canada, 2009.

ب- الرسائل الجامعية:

1- CHEKROUN Meriem, Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne: cas d'un échantillon d'entreprises algériennes, thèse de doctorat en sciences de gestion LMD, Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion, Université Abou Bekr Belkaid de Tlemcen, 2014.

ج- المقالات العلمية:

1 - CHEKROUN Meriem, Le rôle de l'audit interne et du contrôle interne dans la prévention et la détection de la fraude, Revue documents économique, Université Ziane Achour de Djelfa, Volume 8, Numéro 2, avril 2018.
2- Éric Bonin, Jean-Luc Rossignol, Le contrôle interne des entreprises de travail temporaire d'insertion, Revue des Sciences de Gestion 2007/2-3 (n°224-225).
3- SAIDI Yahia, L'impact de l'évolution du référentiel COSO sur l'activation du contrôle interne dans l'entreprise avec référence au cas de l'Algérie, revue des sciences humaines – Université Mohamed Khider Biskra, volume 14, numéro 2, mars 2014.
4- Examens de l'OCDE sur la gouvernance publique, Revue du système de passation des marchés publics en Algérie, éditions OCDE, 2019.

د- المعاجم:

1- Loïc PHILIP, Dictionnaire encyclopédique de finances publiques, Edition Economica, Paris, 1991.

2-The concise oxford dictionary, 6th Edition, Hardcover, 1980.

هـ- وثائق وتقارير:

1- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), Internal control — integrated framework released, EYROLLES, Paris, 2014.

2- Guide sur la transparence des recettes des ressources naturelles, FMI, 2007.

3- Good governance practices for the protection of human rights (United Nations publication, Sales No. E.07.XIV.10).

4- OCDE, Le contrôle interne et la gestion des risques pour renforcer la gouvernance en Tunisie, 2016.

5- INTOSAI, Lignes directrices sur les normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public – informations complémentaires sur la gestion des risques des entités (GOV 9130), BRUXELLES, 2012.

6- Statement on auditing standards, vol. 1, sec. 320,27,320,28, copyright 1981 by American institute of certified public accountants AICPA.

7- Instruction présidentielle n°19 du 27 janvier 1982 adressé aux membres du Gouvernement.

8- Circulaire n°0090 du 31 janvier 1982 du secrétaire général de la présidence de la république complétant l'instruction présidentielle n°19 du 27 janvier 1982.

9- Circulaire n° 1015 du 25 -02 1982 du ministre des finances.

10- Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI), Orientations relatives à l'établissement de rapports sur l'efficacité des contrôles internes (INTOSAI GOV 9110).

و- مواقع أنترنيت:

1- موقع مجلس الأمة، http://www.majliselouma.dz.

2- موقع مجلس المحاسبة https://www.ccomptes.dz/fr/.

3- موقع جريدة الشروق https://www.echoroukonline.com/.

4- موقع جريدة الخبر https://www.elkhabar.com/.

5- قاموس ومعجم المعاني، https://www.almaany.com/ar/dict/ar-ar/rationalization-ترشيد.

6- موقع الإمام ابن باز، https://binbaz.org.sa/audios/281/02 - من-قوله-تعالى-فان-انستم-منهم-رشدا-فادفعوا-اليهم-اموالهم.

7- منظمة الشفافية الدولية، مؤشر مدركات الفساد 2019،

https://images.transparencycdn.org/images/2019_CPI_Report_AR_2020-12-17-100507.pdf.

8- Décret n° 2018-1075 du 3 décembre 2018 portant partie réglementaire du code de la commande publique ; http://www.marche-public.fr/ccp/Decret-2018-1075.pdf.

9- site du Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) https://www.coso.org/Pages/aboutus.aspx.

10_ Guide pour l'utilisation des normes internationales d'audit dans l'audit des petites et moyennes entreprises,

https://www.ifac.org/system/files/downloads/RAcsumAc_du_guide_d_audit_IFAC. pdf.

11_ Lignes directrices sur les normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public – Informations complémentaires sur la gestion des risques des entité,

https://www.issai.org/wpcontent/uploads/2019/09/intosai_gov9130f.pdf.

12_ Qscience, Hamed Ben Khalifa university press,

https://www.qscience.com/content/figure/10.5339/rolacc.2019.2.F0001.

13- INTOSAI, Orientations relatives à l'établissement de rapports sur l'efficacité des contrôles internes, http://bibliotheque.pssfp.net/index.php/reformes/comptabilite/1325-efficacite-du-controle-interne-2/file.

قـــائـــمـــة الـمـــحـتـــويـات

قائمة المحتويات

الموضوع **رقم الصفحة**

أ- الشكر والتقدير.
ب- الإهداء.
ج- الملخص.
د- قائمة المختصرات.
هـ-قائمة الأشكال.
و- قائمة المحتويات.

مقدمة:.....1

الباب الأول: الآليات التقليدية للرقابة الداخلية في تسيير الأموال العمومية: 12

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة على الأموال العمومية: 13
المبحث الأول: تحديد الأموال العمومية الخاضعة للرقابة: 14
المطلب الأول: مفهوم الأموال العمومية: 15
الفرع الأول: ظهور فكرة الأموال العمومية:.....17
الفرع الثاني: تعريف الأموال العمومية: 20
أولا: التعريف اللغوي: 20
ثانيا: التعريف الفقهي:.....21
ثالثا: التعريف القانوني: 25
المطلب الثاني: معيار تمييز الأموال العمومية عن غيرها من الأموال:.....28
الفرع الأول: معيار التخصيص لاستعمال الجمهور:.....29
الفرع الثاني: معيار التخصيص للمنفعة العامة:.....30
المطلب الثالث: تحديد الأموال العمومية في القانون الجزائري 31
الفرع الأول: طرق تكوين الأموال العمومية وتقسيماتها: 31
أولا: طرق تكوين الأموال العمومية: 35

ثانيا: تقسيمات الأموال العمومية:.....39
ثالثا: جرد الأملاك الوطنية: 44
الفرع الثاني: القواعد المتعلقة بالأموال العمومية:.....46
أولا: خصائص الأموال العمومية: 48
ثانيا: أحكام حماية الأموال العمومية.....53
ثالثا: تبعات استعمال الأموال العمومية:.....58
الفرع الثالث: مكونات الأموال العمومية: 60
أولا: موارد الدولة من أملاكها الخاصة: 61
ثانيا: موارد الدولة من الضرائب والرسوم والإتاوات: 62
ثالثا: موارد الدولة النقدية:.....62
رابعا: القروض العامة: 62
خامسا: الهبات والوصايا:.....63
سادسا: مخصصات الميزانية من عوائد النفط:.....63
الفرع الرابع: حدود الانتفاع واستعمال الأموال العمومية:.....66
أولا: الانتفاع العام:.....67
ثانيا: الانتفاع الخاص:.....69
المبحث الثاني: الرقابة وسيلة لضمان حسن تسيير الأموال العمومية:.....71
المطلب الأول: مفهوم الرقابة على تسيير الأموال العمومية: 72
الفرع الأول: مفهوم الرقابة:.....73
أولا: التعريف اللغوي للرقابة:.....74
ثانيا: تعريف الرقابة في الشريعة الاسلامية: 75
ثالثا: التعريف الفقهي للرقابة:.....77
رابعا: التعريف القانوني:.....81
خامسا: تمييز الرقابة عن المفاهيم المشابهة لها: 84
الفرع الثاني: مشروعية الرقابة على الأموال العمومية وأهدافها: 86
أولا: مشروعية الدولة في الرقابة على الأموال العمومية: 86

ثانيا: أهداف الرقابة على الأموال العمومية:.....89
المطلب الثاني: أنواع النفقات العمومية وأنواع الرقابة عليها:.....92
الفرع الأول: النفقات العمومية:.....93
الفرع الثاني: أنواع الرقابة من حيث وقت ممارستها على الأموال العمومية:.....98
أولا: الرقابة السابقة على الأموال العمومية:.....98
ثانيا: الرقابة أثناء تنفيذ النفقات والايرادات:.....100
ثالثا: الرقابة اللاحقة على الأموال العمومية:.....102
الفرع الثالث: انواع الرقابة من حيث السلطة التي تمارسها:.....104
أولا: الرقابة الإدارية:.....104
ثانيا: الرقابة السياسية أو البرلمانية على الأموال العمومية:.....106
ثالثا: الرقابة القضائية:.....110
الفرع الرابع: انواع الرقابة من وجهة النظر المحاسبية والاقتصادية:.....111
أولا: الرقابة المستندية:.....111
ثانيا: رقابة الأداء:.....112
الفرع الخامس: انواع الرقابة من حيث الجهة التي تتولى الرقابة:.....113
أولا: الرقابة الخارجية:.....114
ثانيا: الرقابة الداخلية:.....114
الفصل الثاني: نظم الرقابة الداخلية المعمول بها كوسيلة لترشيد تسيير الأموال العمومية:.....116
المبحث الأول: الرقابة الداخلية في المؤسسات العمومية الصناعية والتجارية والاقتصادية والبنوك:.....117
المطلب الأول: الرقابة الداخلية في المؤسسات العمومية التجارية والاقتصادية:.....118
الفرع الأول: رقابة الجمعية العامة:.....119
الفرع الثاني: رقابة أجهزة الإدارة:.....120
المطلب الثاني: الرقابة الداخلية في البنوك والمؤسسات المالية:.....122
الفرع الأول: مكونات جهاز الرقابة الداخلية للبنوك والمؤسسات المالية:.....125
أولا: نظام رقابة العمليات والاجراءات الداخلية:.....125
ثانيا: نظام المحاسبة ومعالجة المعلومات:.....128

ثالثا: أنظمة قياس المخاطر والنتائج:.....129
رابعا: أنظمة المراقبة والتحكم في المخاطر:.....130
خامسا: نظام حفظ الوثائق والارشيف: 130
الفرع الثاني: الإجراءات المتعلقة بمكافحة تبييض الأموال وإرساء قواعد الحوكمة في البنوك والمؤسسات المالية:.....132
أولا: الاجراءات المتعلقة بالوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب ومكافحتهما: 132
ثانيا: إرساء قواعد الحوكمة في البنوك والمؤسسات المالية: 134
المبحث الثاني: الرقابة الداخلية في الإدارات العمومية وجهود مجلس المحاسبة لإرسائها: 134
المطلب الأول: الرقابة الداخلية في الإدارات العمومية: 135
الفرع الأول: الرقابة على تنفيذ الميزانيات العمومية: 136
أولا: رقابة الآمر بالصرف: 136
ثانيا: رقابة المراقب المالي: 139
ثالثا: رقابة المحاسب العمومي:.....142
الفرع الثاني: الرقابة الداخلية على الصفقات العمومية:.....146
الفرع الثالث: الرقابة على الأملاك لدى الهيئات العمومية:.....153
الفرع الرابع: رقابة المفتشيات العامة للوزارات: 158
المطلب الثاني: مجهودات مجلس المحاسبة في إرساء نظم الرقابة الداخلية: 159
الفرع الأول: مهام مجلس المحاسبة المتعلقة بالرقابة الداخلية: 161
الفرع الثاني: أهم التقييمات المسجلة ضمن تقارير مجلس المحاسبة المتعلقة بنظم الرقابة الداخلية: 163
أولا: التقييمات المسجلة ضمن قطاع الصحة:.....163
ثانيا: تقييم تسيير ومتابعة العمليات خارج الميزانية للمراكز الدبلوماسية والقنصلية:.....167
ثالثا: التقييمات المسجلة ضمن قطاع المالية: 169
رابعا: التقييمات المسجلة ضمن المؤسسات العمومية الاقتصادية والتجارية والجمعيات:.....173
الباب الثاني: الآليات الحديثة للرقابة الداخلية وآثار تطبيقها: 180
الفصل الأول: النظم المستحدثة في مجال الرقابة الداخلية: 181
المبحث الأول: الإطار المرجعي للرقابة الداخلية الحديثة COSO:.....182

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الداخلية الحديثة:.....183
الفرع الأول: نظام كوزو نموذج للرقابة الداخلية الحديثة: 185
أولا: مفهوم نظام كوزو (COSO): 186
ثانيا: تعريف الرقابة الداخلية الحديثة: 187
ثالثا: خصائص الرقابة الداخلية حسب نموذج "كوزو COSO": 191
رابعا: أسباب تطور نظم الرقابة الداخلية: 193
خامسا: علاقة الرقابة الداخلية بإدارة المخاطر وبالحوكمة:.....194
الفرع الثاني: أهداف الرقابة الداخلية في ظل نموذج "كوزو": 201
أولا: حماية الأملاك من السرقة والضياع وسوء الاستخدام: 203
ثانيا: التحكم في إدارة المؤسسة: 204
ثالثا: الالتزام بالقوانين، التنظيمات، الإجراءات، الخطط والسياسات:.....205
رابعا: السهر على مصداقية ودقة المعلومات وجودتها:.....205
خامسا: تحسين الأداء: 207
الفرع الثالث: الجهات الفاعلة في الرقابة الداخلية: 208
أولا: الادارة العامة المركزية:.....208
ثانيا: مجلس الإدارة: 209
ثالثا: قسم التدقيق الداخلي: 209
رابعا: المستخدمون: 209
خامسا: هيئات الرقابة الخارجية: 210
المطلب الثاني: مكونات الرقابة الداخلية وأنواعها وفق نظام "كوزوCOSO": 210
الفرع الأول: مكونات الرقابة الداخلية المستحدثة: 211
أولا: البيئة الرقابية: 211
ثانيا: تقييم المخاطر: 214
ثالثا: الأنشطة الرقابية: 215
رابعا: المعلومات والتبليغ (أو نظم المعلومات والاتصال): 218
خامسا: المراقبة والمتابعة:.....219

الفرع الثاني: أنواع الرقابة الداخلية ضمن نموذج "كوزو COSO": 222
أولا: الرقابة الإدارية: 223
ثانيا: الرقابة المحاسبية: 224
المبحث الثاني: مقومات الرقابة الداخلية ومقومات نظام "كوزو" وسبل تعزيزها: 227
المطلب الأول: مقومات الرقابة الداخلية وأدوارها ومسؤولياتها: 228
الفرع الأول: الأدوار والمسؤوليات في الرقابة الداخلية في ظل نموذج "كوزو": 228
الفرع الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية في ظل نموذج "كوزو": 229
أولا: المقومات الإدارية: 230
ثانيا: المقومات المحاسبية: 236
المطلب الثاني: طرق فحص وتعزيز نظم الرقابة الداخلية: 239
الفرع الأول: طرق فحص فعالية أنظمة الرقابة الداخلية: 239
أولا: طرق فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية: 239
ثانيا: وسائل تقييم الرقابة الداخلية: 245
ثالثا: الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات والرقمنة: 249
رابعا: حدود نظام الرقابة الداخلية: 252
الفرع الثاني: طرق تعزيز نظام الرقابة الداخلية: 253
الفصل الثاني: آثار تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية وفق نظام "كوزو COSO" في تسيير الأموال العمومية وترشيدها: 255
المبحث الأول: أهمية تطبيق نظم الرقابة الداخلية في ترشيد التسيير: 256
المطلب الأول: أهمية ترشيد تسيير الأموال العمومية: 256
الفرع الأول: مفهوم الترشيد وتأثير غياب الرقابة الداخلية: 257
أولا: مفهوم الترشيد: 257
ثانيا: آثار غياب نظام للرقابة الداخلية: 260
الفرع الثاني: أهمية ترشيد نفقات المشاريع وتسيير الأموال العمومية واستعمالها: 263
أولا: ضرورة ترشيد تسيير واستعمال الأموال العمومية: 263
ثانيا: ضرورة إعداد دراسات الجدوى للمشاريع المقررة لترشيد النفقات: 266

المطلب الثاني: مساهمة الرقابة الداخلية المستحدثة في تكريس الشفافية ومكافحة أفعال الغش والفساد:269
الفرع الأول: مساهمة الرقابة الداخلية في إرساء الشفافية وتدقيق حسابات الموارد ومكافحة الغش: .270
أولا: تكريس الشفافية والمساءلة: 271
ثانيا: تدقيق حسابات ايرادات الموارد: 274
ثالثا: مكافحة الغش والتلاعب بالأموال العمومية:.....275
الفرع الثاني: مساهمة الرقابة الداخلية المستحدثة في مكافحة الفساد: 277
أولا: تعريف الفساد وأنواعه: 277
ثانيا: آثار الفساد: 282
ثالثا: دور الرقابة الداخلية في مكافحة الفساد: 284
المبحث الثاني: الجزاءات المترتبة على المخالفات المكتشفة في إطار الرقابة الداخلية:.....288
المطلب الأول: صور المخالفات المكتشفة في ظل نظام "كوزو COSO": 289
الفرع الأول: السرقة والاختلاس والرشوة: 290
أولا: السرقة والاختلاس:.....290
ثانيا: الرشوة:.....292
الفرع الثاني: خيانة الأمانة، التزوير والإسراف والتبذير: 293
أولا: خيانة الأمانة: 293
ثانيا: التزوير: 293
ثالثا: الاسراف والتبذير:.....294
المطلب الثاني: الجزاءات المترتبة على الاعتداء على الأموال العمومية:.....295
الفرع الأول: الأفعال والعقوبات التأديبية المترتبة:.....296
أولا: تصنيف الأخطاء المهنية: 298
ثانيا: العقوبات التأديبية المقررة: 300
الفرع الثاني: الجرائم والعقوبات المترتبة عليها:.....302
أولا: جريمة اختلاس ممتلكات أو أموال عمومية واستعمالها لغرض غير شرعي:.....303
ثانيا: منح امتيازات غير مبررة في مجال الصفقات العمومية: 305
ثالثا: الرشوة:.....314

رابعا: استغلال الوظيفة:.....318

خامسا: الإهمال: 318

سادسا: إفشاء الأسرار المهنية: 319

الفرع الثالث: الجرائم في حق المؤسسات الاقتصادية والتجارية والعقوبات المترتبة عليها: 320

الخاتمة:.....322

المصادر والمراجع: 330

قائمة المحتويات 352