



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عمار ثلجي الأغواط

كلية الحقوق و العلوم السياسية

قسم الحقوق



مذكرة ضمن مقتضيات لنيل شهادة ماستر في : قانون الأعمال

بمعنوان :

الرقابة المالية على المؤسسات العمومية الاقتصادية

إعداد الطالبة

▪ جغنون فاطمة الزهرة

لجنة المناقشة

د.لحاق عيسىرئيسا

د.بوعيشة بو غفالةمشرفا و مقرا

د.بركات بهيةممتحنا

السنة الجامعية

2020/2019 م

إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

"يرفع الله الذين آمنوا منكم والذين أوتوا العلم درجات" صدق الله العظيم.

"قل يا قوم اعملوا على مكانتكم إني عامل فسوف تعلمون" صدق الله العظيم

الحمد لله الذي وفقنا لهذا ولم نكن لنصل إليه لولا أن فضل الله علينا

والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين، أما بعد:

أهدي ثمرة جهدي هذا ودراستي إلى والديا الكريمين خصوصا إلى نبع الحنان أُمي حفظها الله

ورعاها وأدامها الله تاجا على راسي

إلى إخوتي وأخواتي ، إلى كل من عرفتهم بإخلاص وحب طيلة مشواري الدراسي .

من أعماق قلبي أهديكم هذا العمل المتواضع و شكرا

جفغنون فاطمة الزهرة



شكر و تقدير

قال تعالى: { وقال رب أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن اعمل صالحا

ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين}. سورة النمل، الآية (19)

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف المرسلين سيدنا محمد وعلى آله وصحبه

أجمعين:

عملا بقوله صلى الله عليه وسلم : " من لم يشكر الناس لم يشكر الله " (رواه أحمد والترمذي)

فالشكر أولا لله عزوجل الذي هدانا ووفقنا في عملنا هذا ، إلى كل الأساتذة قسم الحقوق بجامعة عمار

ثليجي بالأغواط ، و أخص بالذكر الأستاذ المشرف الذي لم ييخل علينا بتوجيهاته ، فله جزيل الشكر و

التقدير

وإلى كل الزملاء الشكر موصول غير مقطوع لكل من مديد العون من قريب أو بعيد، وساهم و لو

بكلمة تحفيزية لإنجاز هذه الرسالة

والله ولي التوفيق

الصفحة	الفهرس
	إهداء
	كلمة شكر
	الفهرس
04	مقدمة
	الفصل الأول : الاطار المفاهيمي للرقابة المالية على المؤسسات العمومية
07	تمهيد
08	المبحث الأول: مدلول الرقابة المالية
08	المطلب الأول : مفهوم الرقابة المالية على المؤسسات العمومية الاقتصادية ومشروعيتها
09	الفرع الأول : تعريف الرقابة المالية لغة واصطلاحا
10	الفرع الثاني : مشروعية الرقابة المالية
12	المطلب الثاني : مبادئ الرقابة المالية وأهدافها
12	الفرع الأول : مبادئ الرقابة المالية
14	الفرع الثاني : اهداف الرقابة المالية
16	المبحث الثاني : قواعد الرقابة المالية وصورها
16	المطلب الاول : قواعد الرقابة المالية وسائلها
16	الفرع الاول : قواعد الرقابة المالية
17	الفرع الثاني : وسائل الرقابة المالية
18	المطلب الثاني : صورالرقابة المالية وأساليب تنفيذها
18	الفرع الاول : صور الرقابة المالية
20	الفرع الثاني : اساليب تنفيذ الرقابة المالية
23	خلاصة الفصل الأول
	الفصل الثاني :آليات الرقابة المالية على المؤسسات العمومية الاقتصادية
25	تمهيد
26	المبحث الاول: نظام الرقابة الداخلية على المؤسسات العمومية الاقتصادية
27	المطلب الاول: الرقابة الداخلية على المؤسسة العمومية الاقتصادية وأجهزتها
27	الفرع الاول :المقصود بالرقابة الداخلية
29	الفرع الثاني : الرقابة الداخلية واجهزتها
36	المطلب الثاني: رقابة مجلس المراقبة
36	الفرع الاول : تنظيم مجلس المراقبة في المؤسسة العمومية الاقتصادية

38	الفرع الثاني : مجلس المراقبة ومجلس المديرين
39	المبحث الثاني : نظام الرقابة الخارجية على المؤسسات العمومية الإقتصادية
40	المطلب الاول : رقابة الأجهزة المركزية
40	الفرع الاول : رئيس الجمهورية
41	الفرع الثاني : الحكومة
41	الفرع الثالث : الوزارة
42	المطلب الثاني: رقابه الأجهزة المركزية المتخصصة
42	الفرع الاول: رقابة المفتشية العامة للمالية
45	الفرع الثاني: رقابة مجلس المنافسة
47	الفرع الثالث : رقابة مجلس المحاسبة
50	خلاصة الفصل الثاني
52	الخاتمة
55	قائمة المصادر و المراجع

مقدمة

عرف المشرع الجزائري المؤسسات العمومية الاقتصادية في المادة 02 من الأمر 01-04 المتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية وتسيرها وخصائصها. المؤرخ في 2001/08/20¹ كما يلي "المؤسسات العمومية الاقتصادية هي شركات تجارية تحوز فيها الدولة أو أي شخص معنوي آخر خاضع للقانون العام أغلبية رأس المال الاجتماعي المباشر أو غير مباشر وهي تخضع للقانون العام" من خلال نص المشرع نستنتج أن المؤسسات العمومية الاقتصادية ذات طابع مزدوج هو العمومية والمتاجرة، إذ تعتبر شخص من أشخاص القانون العام تخضع في تنظيمها لأحكام القانون الخاص (القانون التجاري) فهذه الأخيرة تعتبر الأداة الرئيسية في القطاع الاقتصادي والتجاري لها رأس مال اجتماعي تحوزه الدولة أو أحد الأشخاص القانون العام وهي عبارة عن أسهم وسندات مساهمة أو قيم منقولة في شكل حصص تخضع لأحكام القانون رقم 90-30 المؤرخ في 01/12/1990² المتضمن قانون الأملاك الوطنية .

أيضا المؤسسات العمومية الاقتصادية تتماز بالاستقلالية الذي نص عليه القانون 88-01³ المتعلق باستقلالية المؤسسات العمومية والاقتصادية والذي كرسه أيضا الأمر 01-04 تماشيا مع نظام اقتصاد السوق .

فالمؤسسات العمومية الاقتصادية تعتبر من أهم الوسائل الأساسية والمهمة من اجل القيام بالقطاع العام الاقتصادي في أي دولة من الدول العالم بما فيها الجزائر . ونظرا لأهميتها ومكانتها في الاقتصاد الوطني، أولت لها الجزائر اهتماما كبيرا منذ استقلالها، هذا ما يجسد من خلال الترسنة القانونية الكبيرة التي صاحبت الإصلاحات الكبيرة والمتعددة، في شتى الميادين وفي مختلف القطاعات التي من خلالها نظمت المؤسسات العمومية الاقتصادية وسيرها على النحو التالي بدءا بنظام التسيير الذاتي للمؤسسات ثم التسيير الاشتراكي لهذه المؤسسات، في هذه الفترة أعطى المشرع الجزائري اهتماما كبيرا لمسألة الرقابة على المؤسسات الاقتصادية على اختلاف أنواعها وإشكالاتها، ومن بين الإشكالات تلك الرقابة توجد الرقابة الداخلية على أعمال مديري ومسيرى المؤسسات والجهة الوصية التي لها صلاحيات واسعة سواء بالتوجيه أو الرقابة لها سلطة وصلاحيات التعيين والعزل بالتوجيه لنشاطات المؤسسة للقيام باستثمارات لما تقتضيه السياسة العامة للدولة في المجال الاقتصادي .

¹المادة 2 من الأمر 01-04 المتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية وتسيرها وخصائصها. المؤرخ في 2001/08/20 . ج.ر العدد 47 . الصادرة في 23 أوت 2001

²القانون رقم 90-30 المؤرخ في 01/12/1990 المتضمن قانون الأملاك الوطنية .

³قانون 88-01 المتعلق باستقلالية المؤسسات العمومية الاقتصادية.

كما خضعت المؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر لرقابة المندوب الحسابات والمسماة بالرقابة المالية للمؤسسة ، أيضا يوجد أجهزة الرقابة المركزية والتي هي رقابة السلطات التنفيذية ومجلس مساهمات الدولة . وعلى خلاف الطابع الإداري للرقابة توجد أيضا رقابة قضائية خصوصا فيما يتعلق بجرائم التسيير وإنشاء وحل المؤسسة العمومية الاقتصادية .

ولان الرقابة على المؤسسات العمومية الاقتصادية لم تعد لها تلك الفعالية المرجوة خطت الجزائر خطوه أخرى وهي إعطاء تلك المؤسسات الاستقلالية لتصبح مؤسسات منتجه و حاصلة للثروة والذي تبين من خلال صدور القانون التوجيهي للمؤسسات 01/88: ¹الذي أعطى حرية وحركيه واسعة للمؤسسات العمومية الاقتصادية لتمتع بالذمة المالية المستقلة معاملاتها التعاقدية وفقا للأحكام القانون المدني والتجاري سعيا للوصول إلى تنظيم سير عمل المؤسسات من خلال إنشاء هياكل إداريه ولجان مختصة تسهر على تطبيق النصوص التنظيمية من خلال عملها الرقابي والتنظيمي باعتبار هذه الأخيرة لها كيان قائم وتعتبر عمود الاقتصاد الوطني.

وباعتبار هذه المؤسسات العمومية الاقتصادية أشخاصا معنوية عامة تهدف إلى تحقيق غاية تجارية ربحية أصبح من الواجب على المشرع الجزائري الاهتمام بمراقبة تسييرها من خلال وضع وسن نصوص قانونية تهدف بالدرجة الأولى إلى الحفاظ على المال العام في إطار منظم وفي إطار وقائي ورقابي.

إن للرقابة على أموال الدولة دورا أساسيا وبارزا في التوازن الاقتصادي والاجتماعي، " أضحت هذه الرقابة المالية من أهم مقومات الدولة فهي ضرورة ملحه لحماية المال العام"².

إن التركيز على النفقات العامة أو المال العام هو نتيجة للعناية التي أولاها القرآن الكريم في مجال الإنفاق العام ،من حيث الإشارة إلى الزكاة وترك تفاصيلها إلى السنة المطهرة كما بين لنا القرآن طريقه إنفاقها بالتفصيل.

إن موضوع الرقابة المالية من منظور التشريع الجزائري بقدر ما له من أهمية بقدر ما يكتنفه من صعوبات وهذا لكون النصوص القانونية كما كانت غير ثابتة إذ تطرأ عليها التغيرات بين الحين والآخر لتكون هذه الأجهزة التي أوكلت لها أمر الرقابة أصبحت تتسم بالمرونة وقلة الفعالية خاصة بعد التطورات الاقتصادية التي شهدتها الجزائر وسياستها الداخلية والخارجية.

¹ القانون رقم 88-01 المؤرخ في جمادى الأولى لعام 1408 الموافق لـ 12 يناير سنة 1988 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية ، ج ع 2 ، سنة 1988 .

² زين دواد ابراهيم ، الرقابة المالية على النفقات العامة ، دار الكتاب الحديث ، الجزائر 2010 ، ص5

إن دراسة الرقابة المالية تؤدي إلى معرفته إتباع أنجع السبل المتوفرة لإدارة المال في الدولة وصولاً إلى الاكتفاء.

• أهمية الموضوع: دراسة الموضوع:

إن دراسة الرقابة المالية تؤدي بالباحث إلى إتباع أحسن السبل و أنجعها الإدارة المال العام و تصريفه حتى يتسنى لنا الاكتفاء و ضمان العيش الكريم.

أيضا رقابه المال العام وحسن استخدامه يبرز خلفيه التشريع الإسلامي في تنظيم قواعد ونظم الاقتصاد مما يبين لنا صلاحية النظم الإسلامية في جانب الرقابة المالية على نفقات الدولة.

إن البحث في موضوع الرقابة المالية من منظور التشريع الجزائري بقدر ما له من أهميه إلا انه تكتنفه بعض الصعوبات لكون النصوص القانونية غير ثابتة تطراً عليها التغيرات بين الحين والآخر خصوصا بعد التطورات الاقتصادية والسياسية التي شهدتها البلاد سواء على الصعيد الداخلي أو الخارجي.

لهذا ترجع أسباب تناول هذا الموضوع إلى الأهمية البالغة للرقابة المالية هذه الأخيرة تعتبر من أهم الموضوعات الدراسية التي تقوم الكيان التنظيمي للدولة لأنها تعتبر حتمية لحماية الأموال العامة للدولة واقتصادها فمالا يساهم مساهمه كبيره في استقرار الدولة وقوتها سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي.

- إن معالجة هذا الموضوع يطرح العديد من التساؤلات نحاول طرحها في الإشكالية :

➤ كيف تتم الرقابة المالية على الهيئات العمومية الاقتصادية في منظور التشريع الجزائري؟ أو ما هي الضوابط

والآليات التي تتم بها الرقابة المالية على المؤسسات العمومية الاقتصادية في التشريع الجزائري؟

وللإجابة على هذه الإشكالية سنحاول التطرق إلى المفاهيم العامة والى مدلول الرقابة المالية على المؤسسة الاقتصادية وإبراز أهمية وفعالية الرقابة على هذه المؤسسات .

في هذه الإجابة نعتد في دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي مع الأخذ بالمنهج الاستدلالي في استخراج وتوظيف النصوص القانونية .

• الصعوبات التي واجهت البحث:

من بين الصعوبات التي واجهتها خلال بحثي هي :

- جائحة مرض كوفيد 19 الذي من خلاله لم يتسنى لنا البحث في المراجع على مستوى المكتبات .
- قلة المراجع المتخصصة مع ندرة البحوث القانونية والمقالات المتخصصة لذا اعتمدت على النصوص القانونية والمراسيم العامة ، بالإضافة إلى بعض المراجع المتمثلة في الكتب ومذكرات التخرج.

• دوافع اختيار الموضوع:

أ- الدافع الشخصي وهو اندفاعي في عالم المؤسسات العمومية والاطلاع على خبايا هذه الأخيرة ومعرفة مزاياها ونقائصها وماهية الخدمات التي تؤديها اتجاه المجتمع.

ب- الدوافع العلمية : بما أنني إدارية ودارسة للقانون اهتمت بما اقره المشرع الجزائري من النصوص التشريعية المتعلقة بالمؤسسات العمومية وتوجه الجزائر للاقتصاد السوق.

أيضا يعود أسباب اختيار الموضوع رغم قلة المراجع والأبحاث القانونية إلى الأهمية الكبيرة والدور المهم الذي تلعبه المؤسسات العمومية في الحياة الاقتصادية في ظل التحولات الاقتصادية التي تفرض على الدولة إعادة النظر في بعض الممارسات الاقتصادية ومسايرة المتغيرات الاقتصادية و صيها في قالب التشريعات والتنظيمات المعمول بها.

فصل الأول

تمهيد

في الجزائر تختلف المفاهيم بالنسبة للمؤسسات العمومية خاصة باختلاف المراحل والنظم السياسية والقانونية السائدة في كل فترة زمنية، أن تجربته التسيير كانت أمرا واقعا على الجزائر من خلال منع انتقال الأملاك العامة إلى ملكية الأفراد حفاظا على الاقتصاد الوطني والقطاع العام.

فالمؤسسة العمومية ظهرت في شكل الشركة الوطنية والمؤسسة العمومية الصناعية والتجارية والذي يعود أصلهما إلى النظام الاستعماري .

التسيير الذاتي الذي انحصر في القطاع الفلاحي دون قطاع الصناعي هذا ما اوجد السلطة في وضع متناقض بين نظام اشتراكي مع غياب شبه كلي للإدارة الاشتراكية لوسائل الإنتاج وانحصار التسيير الذاتي في القطاع الفلاحي ما أدى إلى صدور الأمر رقم 71 - 74 المؤرخ في 16 نوفمبر 1971 المتعلق بالتسيير الاشتراكي للمؤسسات الذي كان يهدف إلى الاستبعاد الكلي للتصنيفات التقليدية للمؤسسات العمومية وتوحيد الهياكل الوظيفية لمختلف أنواع المؤسسات مهما كان طبيعة نشاطها.

فالمادة الأولى¹: منه نصت على " تطبيق أحكام هذا الأمر على تنظيم وتسيير المؤسسة الاشتراكية التي تهدف إلى القيام بنشاط اقتصادي أو اجتماعي أو ثقافي باستثناء القطاع الفلاحي المسير ذاتيا أو القطاع التعاوني" وصولا إلى الإصلاحات الاقتصادية لسنة 1988 والتي صدر من خلالها القانون رقم 88 - 01 المؤرخ في 12 جانفي 1988 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية الذي فصل بين القطاع الاقتصادي المسير بواسطة المؤسسة العمومية الاقتصادية والمرفق العام المسير بواسطة الهيئة العمومية لتحديد النفقات العمومية ترسم حدود نشاطات الدولة سواء الاقتصادية أو الاجتماعية والتي نحقق به دور مهما في ميادين مختلفة فكلما زاد نشاط الدولة الاقتصادي اتسعت النفقات لذا أصبحت عملية ترشيد الإنفاق العام ومراقبته ضرورة حتمية من أجل تحقيق التوازن الاقتصادي

ولتحقيقه كان من الضروري لوجود أجهزة رقابة ذات مؤهلات عالية تكلف بعملية الرقابة ومحاربه كل أشكال الإنفاق اللامسؤول الذي يمس بالمصلحة العامة أو بالصالح العام.

فالنشاط الحكومي في الجزائر لم يقف عند إصدار التعليمات فقط بل وضع نظاما رقابيا منظما ومحكما تقوم به أجهزة وهيئات رقابية مخوله هذه التعليمات نظمت في شكل أحكام تشريعه وتنظيمه.

¹ المادة الأولى من الأمر 71-74 المؤرخ في 16 نوفمبر 1971 المتعلق بالتسيير الاشتراكي للمؤسسات

فالرقابة المالية هو مدى خضوع واحترام المؤسسة العمومية الاقتصادية للقانون المعمول به وكذا عدم تخطي الحدود المرسومة لها فلا يجوز التجاوز في حال ممارسه هذه الأخيرة لأعمال المسطرة فالمشرع الجزائري بداية من قانون 88- 01 إلى غاية الأمر 04- 01 أعطى استقلالية أكبر للمؤسسات العمومية الاقتصادية ومع كل حرية أو استقلالية يقع على عاتق هذه المؤسسات رقابه سواء رقابة داخلية أو خارجية .

المبحث الأول: مدلول الرقابة المالية

لتحقيق أهداف الدولة سواء الاقتصادية أو الاجتماعية وحتى السياسية يجب إخضاع المال العام أو إنفاق المال العام بالمعنى الأصح إلى الرقابة المالية والتي تعتبر أداة من خلالها تمكن من تحقيق أهداف المسطرة بكفاءة عالية وبوقت محدد للتنفيذ أو وفق جدولة لعملية التنفيذ طبعاً كل هذا يحدث طبقاً للتعليمات الصادرة من هيئات مختصة.

- لهذا قسمت المبحث إلى مطلبين :

- **المطلب الأول :** مفهوم الرقابة المالية على المؤسسة العمومية الاقتصادية ومشروعيتها .
- **المطلب الثاني :** المبادئ التي تقوم عليها الرقابة المالية وأهدافها .

المطلب الأول مفهوم الرقابة المالية على المؤسسات العمومية الاقتصادية ومشروعيتها

كل التشريعات العالمية المالية وفي مختلف الأنظمة تتفق على ضرورة الرقابة على مختلف الميزانيات العامة للدولة ذلك للتأكد من الالتزام بالقواعد المعتمدة وتنفيذ شروطها ضماناً للسير الحسن و حفاظاً على المال العام و المصلحة العامة و كذلك تحقيقاً للعدالة.

من بين قواعد العدالة المالية أن لا تخرج السلطة التنفيذية عن الإطار المحدد لها في إنفاق الأموال و جباياتها حتى لا ينهار الاقتصاد أو يصاب بأزمات مالية و اجتماعية قد يصعب التحكم فيها أو إصلاحها من كل هذا تتجلى أهمية الرقابة على تنفيذ الميزانية والممارسة عن طريق أجهزة وهيئات مختصة ذات خبره وكفاءة عالية كل هذه الأمور جعلت من الرقابة أمراً حتمياً تقتضي الإدارة العلمية الحديثة للمحافظة على المواد المتاحة¹ ، وبالتالي يتضح انه الرقابة المالية تشمل ما يلي:

¹ عبيد نعيمة ، دور آليات الرقابة في تفعيل الحكومة المؤسسات ، دراسة حالة الجزائر ، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، الجزائر 2009 ،

- ✓ **الفحص** وهو صحة وسلامة العمليات التي تم تنفيذها واللجوء إلى الأدلة والإثباتات المختلفة كوسيلة للتأكد من صحة العمليات المالية كما ونقدا .
 - ✓ **التحقيق** ويقصد به إمكانية الحكم على الحسابات الختامية كتعبير وتتبع نتائج العمليات والأرصدة المالية في نهاية كل مده معينه.
 - ✓ **التقرير** وهو نتيجة للفحص والتحقيق بصفه عامه لتسلم بعد ذلك للجهات المختصة .
- وللوقوف على مفهوم الرقابة المالية نتطرق إلى تعريف الرقابة المالية لغة واصطلاحا وإلى مشروعيتها في رقابة الهيئات العمومية .

الفرع الأول : تعريف الرقابة المالية لغة واصطلاحا

أولا : التعريف اللغوي للرقابة المالية

لغة : تعدد مدلولات الرقابة في اللغة وردت بمعاني كثيرة منها:

- **الرعاية والحراسة:** رقيب الشيء وراقبه أي حرسه و رقيب القوم حارسهم والرقيب هو الحارس الحافظ¹.

- **الإشراف :** ارتقب أي أشرف وعلا والمرتقب والمراقبة هو الموضع الذي يرتفع عليه الرقيب فنقول ارتقب المكان إذ علا و أشرف.
- **الانتظار :** رقب فلان تعني انتظره وترصد قدومه والترقب هو الانتظار و في القرآن الكريم نجد قوله تعالى ولم ترقب قولي² معناها لم تنتظر قولي والرقيب هو المنتظر .
- **الحفظ :** من أسماء الله تعالى الرقيب ومعناها الحافظ الذي لا يغيب عنه شيء ومنها قوله تعالى "إن الله كان عليكم رقيبا"³ أي حفيظا لأعمالكم مطلعا عليها.

ثانيا : التعريف الاصطلاحي للرقابة المالية

اصطلاحا : هي قواعد تستخدم كمقياس لمحاسبه المرء في عمله سواء تعلق الأمر بدينه أو دنياه وهي قواعد مستنبطة من الشريعة الإسلامية ومن القوانين الوضعية أيضا .

فكل التشريعات المالية بمختلف أنظمتها تتفق على ضرورة الرقابة على تنفيذ بنود الميزانية العامة للدولة بقسميها الإرادي والإنفاق ذلك للتأكد من الالتزام والتقييد بشروط التنفيذ وتحقيق المصلحة العامة فالرقابة المالية تحتوي على عدة جوانب منها حماية نفقات المال العام وعدم إهماله فتطور الدولة يؤدي إلى زيادة النفقات

¹ جمال الدين محمد من منظور ، لسان العرب ، ج2، دار صابر للطباعة و النشر ، بيروت 1955، ص 424 و ما يليها .
² سورة طه الآية 94 .
³ سورة النساء الآية 1

وبالتالي القيام بعملية الرقابة لاستخدام هذه النفقات والإمكانات وتوزيعها بشكل منظم وعادي من أجل تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي.

كذلك تعرف الرقابة المالية على أنها التحقق من أداء العمل وتنفيذ البرامج وفقا للتعليمات والأوامر الصادرة من قبل الهيئات القائمة بالتنظيم كما تعتبر أداة يمكن بواسطتها تحصيل الأهداف والبرامج وتنفيذها في الوقت المحدد.¹

فالرقابة المالية تسهر على متابعه تنفيذ الميزانية في جميع مراحلها من إعداد واعتماد ومصادقه وتنفيذ وصولا إلى الكفاية وعدم مخالفه القوانين والتنظيمات المعمول بها.

نستخلص من هذا أن في منظور الشريعة الإسلامية تعتبر الرقابة المالية عبارة عن قواعد وإحكام أرسنها الشريعة الإسلامية لأجل صيانة المال العام وحفظه ودرء كل تقصير أو تهاون سواء في جمعه أو إنفاقه .

أما التشريع الجزائري فنجد بعض التعريفات غير مدققة للرقابة المالية سيما بعد الإشارات للهيئات² والمرافق العامة عموما في المشرع الجزائري تميز بثلاث اتجاهات في تعريف الرقابة المالية .

- **الاتجاه الأول:** هذا الاتجاه يركز على الهدف الوظيفي الذي يؤكد بدوره على أن الرقابة هي التأكد والتحقق من أن التنفيذ يتم طبقا للخطة المعتمدة والتعليمات المسطرة.
- **الاتجاه الثاني** هذا الاتجاه يركز على الجانب الإجرائي وعلى الخطوات الواجب إتباعها للقيام بعملية الرقابة ذلك باهتمام الإدارة بالتنظيم والتخطيط المحكم مع اختيار إطارات التسيير من موظفي التنفيذ والاعتماد على سياسة إجرائية فعالة .
- **الاتجاه الثالث :** هذا الاتجاه يهتم بالأجهزة والهيئات القائمة بعملية الرقابة والتي تتولى مهمة الفحص والمتابعة والمراجعة وجمع البيانات والمعلومات كل هذا يدور حول حماية المال العام.⁵

الفرع الثاني مشروعية الرقابة المالية

أولا : بالإضافة إلى ثبوت مشروعية الرقابة المالية في كتاب الله وفي سنة نبيه عليه الصلاة والسلام ذلك من خلال الآيات والسور التي تناولت عدم الإسراف في الإنفاق وبالتالي الرقابة المالية على هذه الأموال و منه قوله

¹ بن داود إبراهيم. الرقابة المالية على النفقات العامة . دار الكتاب الحديث . الجزائر 2010 ص 13.

² قانون 21/90 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالحاسبة العمومية العدد 35

تعالى "وَلَا تَوْتُوا السُّفَهَاءَ أَمْوَالَكُمُ الَّتِي جَعَلَ لَكُمُ قِيَمًا"¹، هنا الله عز وجل جعل قيام المرء وقيام الدولة بالمال فمن رزقه الله مالا عليه أن لا يضيعه ولا يمنحه لمن يضيعه² كذلك العديد من الآيات والسور التي أكد الله تعالى فيها انه بالمال يكون قيام الأفراد وبالتالي قيام الجماعات ولذلك عد حفظ المال من الضروريات الخمس التي جاءت الشرائع بحفظها.

أما من السنة الشريفة فقد بينت عديد الأحاديث الواردة عن النبي صلى الله عليه وسلم "أنه كان يحاسب عماله على كل ما يجلبونه وما ينفقونه من أموال"³. ومنه نستخلص أن النبي صلى الله عليه وسلم مارس الرقابة على المال العام بالأقوال والأفعال .

ثانيا : أما بالنسبة لمشروعية الرقابة المالية في التشريع الجزائري فهي واردة في عده نصوص بدءا بالميثاق الوطني سنة 1976⁴ حيث نص على انه "إذا كانت الثورة تضع ثقها في الناس فهذا لا يمنعها من أن تفكر في وضع أجهزة الرقابة من القاعدة إلى القمة مهمتها التحقق مما إذا كانت ممارسه المسؤولية وتنفيذ القرارات يتلاءمان مع التوجيه العام للبلاد ويتطابقان مع المقاييس التي ينص عليها القانون".

حيث أكد بعد ذلك وجوب "أن تمتد الرقابة إلى تطبيق القوانين وتوجيهات الدولة وتعليماتها تطبيقا صارما وحقيقيا من خلال الانضباط والشرعية ومحاربة البيروقراطية والإهمال الإداري.

أما فيما يخص التعديل الدستوري لسنة 1996 فقد نص في المادة 170 منه هو التي وردت في فصل الرقابة على مجلس المحاسبة كأعلى هيئة رقابية⁵ .

إضافة إلى النصوص القانونية والتي من أهمها قانون 01/80 المتضمن تأسيس مجلس محاسبه مكلف بالرقابة المالية للدولة⁶.

وكذلك قانون 04/ 80 المتعلق بممارسه وظيفة الرقابة من قبل المجلس الشعبي الوطني⁷ بالإضافة إلى النصوص القانونية الأخرى كالقانون 21/ 90 المتعلق بالمحاسبة العمومية¹.

¹ سورة النساء الآية: 05

² أبو حيان الأندلسي تفسير بحر المحيط ، تحقيق الشيخ عادل احمد عبد الموجود ، دار الكتب العلمية ، بيروت 1993 ، ص 177.

³ حنين يوسف راتب ريان المالية العامة في الفقه الإسلامي ، ط2 ، الأردن 1992 ، ص 22

⁴ الأمر 57/75 المؤرخ في 5 جويلية 1976 يتضمن نشر الميثاق الوطني ، ص 74

⁵ بن داود إبراهيم الرقابة المالية على النفقات العامة ، دار الكتاب الحديث الجزائر . 2010. ص 14 .

⁶ المادة 170 والتي تنص على " يؤسس مجلس محاسبة يكلف بالرقابة البعدية للأموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية "

⁷ قانون 01/80 المؤرخ في 12/01/1980 المتضمن تأسيس مجلس محاسبة مكلف بمراقبة مالية الدولة والحزب والجماعات المحلية عدد 143.

⁷ قانون 04/80 المؤرخ في 01/03/1980 يتعلق بممارسة عملية المراقبة من قبل المجلس الشعبي الوطني عدد 10

الرقابة المالية لم تكن وليده اليوم بل مرة بأزمات عصور متتالية حتى سنة 1975 من خلال القانون الفرنسي المتعلق بالتجارة الذي كان يسير في ذلك الوقت رقابه الحسابات للمؤسسات التجارية ذات الأسهم إلى غاية صدور الأمر رقم 56/75 المؤرخ في 95/09/24 المنظم للتجارة في الجزائر²، ففي سنة 1975 تم إدخال رقابة ودراسة الحسابات للمؤسسات ضمن قانون المالية.

وفي سنة 1980 صدر قانون 01/88 المؤرخ في 12 / 1 / 1980 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية، ولا سيما المادة 40 التي سمحت باعتبار وظيفة محافظ الحسابات هيئة مستقلة و بإنشاء المفتشية العامة للمالية (IGF) بموجب المرسوم 53/ 80 في 1 / 3 / 1980 أصبحت هذه الأخيرة مكلفة بالرقابة على التسيير المالي للمحاسبين العموميين و كذا مكلفة بمراقبة تسيير الهيئات و المؤسسات العمومية . ابتداء من سنة 1990 أصبحت رقابة تسيير والتدقيق الداخلي التي تمارسها المفتشية العامة للمالية.

كذلك المشرع أعطى للرقابة سلطة دستورية وهذا ما نصت عليه المادة 162 من دستور 1996 التي تنص على "المؤسسات الدستورية وأجهزة الرقابة المكلفة في التحقيق في تطابق العمل التشريعي والتنفيذي مع الدستور في ظروف استخدام وسائل المالية والأموال العمومية وتسييرها".

المطلب الثاني : مبادئ الرقابة المالية وأهدافها

مما هو معلوم أن الرقابة المالية تخضع لجملة من المبادئ والأسس تميزها عن غيرها من أنواع الرقابة ، في حين تهدف بصفة عامة إلى الحفاظ على اقتصاد الدولة والمال العام وحمايته من كل أشكال العبث والتبذير . ولكي تكون هذه الأخيرة فعالة يجب أن تتوفر مجموعة من الأهداف والمبادئ التي تضمن السير الحسن والفعالية والتي سنوضحها فيما يلي

الفرع الأول: مبادئ الرقابة المالية

لفعالية النظام الرقابي المالي يجب توفر مجموعة من المبادئ التي تكفل النجاح والفعالية والأداء الحسن وهذه المبادئ هي:

¹ قانون 21/90 المؤرخ في 15/08/1990 يتعلق بالحاسبة العمومية عدد 35

² عبد الرؤوف جابر دور رقابة ديون الحاسبة ، دراسة قانونية مكتبة دار الثقافة عمان 1997 ، ص 10

- 1- **مبدأ الاقتصادية:** نظام الرقابة الجيد والمفهوم هو الذي يمكن تطبيقه بأقل تكلفه ممكنه إلا إذا تعلق الأمر بالمؤسسات الاقتصادية الكبيرة ذات الأهمية الكبرى التي يتسع فيها نطاق الرقابة بالتالي تحتاج إلى تطبيق نظام فعال وجيد للوصول للأهداف المرجوة من الرقابة.
- 2- **مبدأ التكامل:** النظام الرقابي يجب أن يتكامل مع الوسائل والنظم التنظيمية الأخرى خاصة ما تعلق بالنظام التخطيطي حيث لا يمكن تصور رقابه بدون معايير رقابية مستمدة من التخطيط حتى يتمكن مسؤولو الرقابة من فهم الخطط الأساسية لممارسه وظيفتهم .
- 3- **مبدأ البساطة والوضوح:** تعتبر أهم المبادئ الأساسية و الرئيسية لنظام الرقابة إذ يجب أن يكون سهل التطبيق للكون المكلف وسهل التسيير، توجد بعض النظم الأساسية والأساليب الحديثة والمفيدة في الاستخدام. مثل الخرائط والرسومات والبيانات الرياضية والإحصائية¹.
- 4- **مبدأ سرعه كشف الأخطاء والانحرافات والإبلاغ عليها:** فعالية الرقابة المالية واقتصادياتها ترتبط ارتباطا أساسيا بعنصر الوقت، فكلما كان النظام الرقابي السريع في كشف الانحراف والتبليغ عنها بسرعة ومعرفة أسبابها كان نظاما فعالا ، في حين يجب أن يحوي النظام الرقابي الإجراءات الواجب إتباعها لتصحيح الأخطاء.
- 5- **مبدأ النظرة المستقبلية:** النظام الرقابي الناجح هو النظام الذي يركز على المستقبل ذلك من خلال:
 - ✓ الاهتمام بالتنبؤ بالانحرافات قبل وقوعها أكثر من الاهتمام بتصحيح الأخطاء
 - ✓ الاهتمام بتصحيح أكثر من توقيع العقوبة
 - ✓ الاهتمام بالأهداف المستقبلية أكثر من التركيز على ما مضى أو الحاضر .
- 6- **مبدأ الموضوعية:** معناه أن يعكس النظام الجوانب الموضوعية في الرقابة بعيدا عن الجوانب الشخصية فان كانت الأدوات والأساليب شخصية ، فالمسؤول هنا يتأثر في الحكم على الأداء لذا يجب استعمال معايير محددة وواضحة تكون معلنة للمرؤوسين.
- 7- **مبدأ الدقة:** عدم دقة النظام الرقابي يضر بالمؤسسة وحصول المدراء على معلومات غير دقيقة من خلال الرقابة والتي يصدر من خلالها قرارات غير صحيحة يعتبر كارثة تتحمل نتائجها المؤسسة في نهاية الأمر لذا يجب أن تكون المعلومات المتعلقة بعملية الرقابة واقعية وذات نتائج دقيقة .

¹ علي الشريف، الإدارة المعاصرة، الدار الجامعية، مصر 2003 ص 378-379

- 8- **مبدأ الحافز الذاتي:** لابد من وجود حافز ذاتي لتنفيذ النظام والعمل على أتم وجه عند تطبيق النظام الرقابي من خلال إشراك المنفذين في وضع المعايير الرقابية ولمدادهم بالوسائل الذاتية للرقابة حتى يكون مستوى الأداء سليم وجيد.
- 9- **مبدأ الملائمة:** بمعنى أن يكون النظام الرقابي صورة مصغرة تعكس طبيعة نشاط المؤسسة ويلتزم التنظيم الخاص بها حيث لا يوجد نظام رقابي يناسب كل مؤسسة أو كل نشاط بل يختلف باختلاف نوعيه المؤسسة ونشاطها ومحيطها العملي.
- 10- **مبدأ المرونة:** بمعنى استجابة نظام الرقابة للمتغيرات المتوقعة الحدوث دون التغير الجوهرية في النظام أي أن يكون مرن وقادر على استيعاب التغيرات المحتملة سواء داخل مؤسسه أو خارجها.

الفرع الثاني : أهداف الرقابة المالية

تتمثل أهم الأساليب التي تقوم عليها الرقابة المالية في انتظام الأنشطة وأدائها طبقا للخطط الموضوعة وفي إطار السياسات المقررة لتحقيق الأهداف المحددة دون المساس بالحقوق الفردية أو الاعتداء على الحريات العامة كما أن أهداف الرقابة تطورت وفق تطور الدول بحيث توجد هناك أهداف تقليدية وأخرى حديثة متطورة وهي .

أولاً: الأهداف التقليدية: تدور هذه الأهداف حول الانتظام وهي من أقدم الأهداف التي سطرت لها الرقابة ويمكن ذكر أهمها:

- التأكد من سلامة العمليات المحاسبية التي خصصت من أجلها الأموال العامة والتحقق من صحة الدفاتر والسجلات والمستندات.
- التأكد من عدم تجاوز الوحدات النقدية في الإنفاق وحدود الإعتمادات المقررة مع ما يسليتم من مراجعه المستندات المؤدية للصرف والتأكد من صحة توقيع الموكل لهم سلطه الاعتماد.
- عمليه التفقيش المالي والتي يقوم بها جهاز إداري تابع لوزارة المالية .
-

ثانياً: الأهداف الحديثة والمتطورة:

- التأكد من كفاية المعلومات والأنظمة والإجراءات المستخدمة.
- مدى التزام الإدارة في تنفيذها للميزانية وفقاً للسياسة المعتمدة.
- بيان أثار التنفيذ على مستوى النشاط الاقتصادي واتجاهاته.

- الربط بين التنفيذ وما يخلله من اتفاق ونتائج المترتبة عن هذا التنفيذ.
- مراقبه وضمان مدى مطابقة التنبؤات المالية مع الأهداف المرجوة والمسطرة في البرامج المالية وعادة ما تعود صلاحية المراقبة والتحقيق في هذا الميدان إلى البرلمان والهيئات والوزارات المكلفة بالمالية والسلطات الوصية.¹
- الرقابة المالية تهدف في الأساس إلى ضمان احترام الأموال العامة من الضياع والاختلاس ومن كل أشكال التلاعب التي قد تؤدي إلى تدهور اقتصاد الدولة وبالتالي خلخلة النظام الاقتصادي وعدم اتزانه فالرقابة المالية تعمل على:

- التأكد من أن الموارد المحصلة سوف يتم إنفاقها وفق النصوص القانونية والتنظيمية المعمول بها.
- التأكد من أن النفقات قد وجهت إلى وجهتها الصحيحة دون إسراف أو انحراف والكشف عن كل ما يقع من تجاوزات.
- تجسيد البرامج والخطط الاقتصادية المسطرة بتنفيذ المشاريع الاقتصادية ذات النفع العام.
- تجنب حدوث التهرب من الالتزامات المالية والاعتداء على المال العام.
- اكتشاف الاختلاسات والتلاعب في الحسابات مع وجوب تطبيق كل الوسائل الكفيلة بالحيلولة دون حدوث مثل هذه الظواهر.²
- تحقيق التوازن بكل أبعاده التوازن المالي والاقتصادي والتوازن الاجتماعي والتوازن العام
- بالتالي يكون أسمى هدف هو تحقيق المصلحة العامة وإشباع حاجات الأمة³.

- الهدف السياسي :** الذي هو التحقق من تطبيق ما وافقت عليه السلطة التشريعية فيما يتعلق بالميزانية أي استخدام الإعتمادات المالية في الأوجه التي خصصت لها وجباية الإيرادات حسب الأنظمة واللوائح .
- الهدف المالي :** والذي يقصد به : التحقق من صحة الحسابات والسير الحسن للإجراءات المالية وكذا كشف كل الانحرافات أو الأخطاء المالية أو الاختلاسات .
- الهدف الإداري :** هو التأكد من أن أنظمة العمل التي تؤدي إلى نتيجة أكبر بأقل نفقة ممكنة ،مما يعطي سير عمل حسن في جميع المراحل من تخطيط أو تنفيذ أو متابعة .

¹حسين الصغير ،دروس في المالية والمحاسبة العمومية دار المحمدية العامة ،الجزائر سنة 1999 ،ص 115

²تحسين درويش اختلاس أموال الدولة ،بحث ماجستير كلية الحقوق بن عكنون 1976 ،ص 03

³فيصل فخري الرقابة المالية العليا ،مقال منشور بمجلة العلوم الإدارية الصادرة عن المعهد الدولي للعلوم الإدارية ،الشعبة المصرية 1978 ،العدد 01 ص 78.

المبحث الثاني: قواعد الرقابة المالية وصورها

باعتبار المؤسسة العمومية الاقتصادية شخص قانوني له كيانه المستقل كعون اقتصادي .وباعتبارها شركات تجارية للأموال فوجودها مرتبط بتوفر مجموعة من القواعد والصور وأدوات وأساليب تنفيذهما نظرا لكون هذه الأخيرة تمتاز بخاصية المتاجرة والعمومية تخضع للأحكام ومبادئ مستمدة من القانون التجاري وكشخص عام تستمد بعض الأحكام والمبادئ من القانون العام وبالتالي فإن للرقابة المالية هنا قواعد وأدوات ووسائل وأساليب لتنفيذها تستند عليها يجب مراعاتها والعمل على فعاليتها وهذا ما سنراه من خلال المبحث الثاني .

المطلب الأول: الرقابة المالية قواعدها ووسائلها

الرقابة المالية لا تقوم دون تنظيم أو دراية فلا بد أن تكون للرقابة بحد ذاتها في هيئاتها وأساليبها رقابة أخرى وهذا لا يتم إلا بقواعد وتنظيمات صارمة تجعل من الرقابة ثابتة ومنتزعة وفعالة بالتالي تكون لها فعاليتها على المال العام من خلال المحافظة عليه ومن بين هذه القواعد ما يلي:

الفرع الأول : قواعد الرقابة المالية.

أولاً: الحياد والاستقلالية : حتى تتجسد الرقابة المالية وتؤدي دورها المحدد لا بد من توفر القدر اللازم من الحياد الذي يجب أن يتحراها القائمون بالرقابة لذلك تم الاهتمام بوضع شروط مهينة وخاصة للمراقب سواء كان فردا أو هيئة من خلال سن شروط حددها الدستور وحددتها القوانين واللوائح المختلفة والمتعلقة بواجب التحفظ والحياد والالتزام بواجب السر المهني¹.

كما يجب أن تكون هيئات الدولة القائمة بالرقابة قائمة على أساس مستقل تماما عن الهيئات والسلطات الأخرى².

ومن بين ما يجسد عنصر الاستقلال والنزاهة في آن واحد هو أن يكون راتب القائمين بالرقابة يلبي احتياجاته كلها من متطلبات العيش، حتى لا يتعدى أو تسول له نفسه بما أوتي من سلطه إلى النهب أو الاختلاس أو التبعية لجهة معينة.

¹ هذا ما ابرزه الأمر 23/95 المؤرخ في 26/08/1995 المتعلق بقانون الأساسي لقضاة مجلس المحاسبة عدد 58 .

² عوف الكفراوي الرقابة المالية النظرية والتطبيق ، ط2 مطبعة الأنصار ، الإسكندرية 1998 ، ص 55

ثانيا: الكفاءة المهنية: يجب على القائمين بالرقابة:

- أن يكونوا من ذوي الكفاءة وذوي تخصص والمهارات اللازمة للتدقيق في الحسابات ومراجعة العمليات المالية.
- لابد من تحفيز القائمين بالرقابة ما ينمي فيهم روح التأهيل والتفاني والجدية في العمل كذلك ترقيةهم من بعدما اثبتوا جدارتهم ونزاهتهم وكفاءتهم في مجال الرقابة المالية.
- لابد أن تكون القيادة الإدارية سليمة وإلا فسدت المصالح التي تعمل تحت رقابتها
- لابد من اعتماد الأساليب العلمية والتقنيات الحديثة مما يسهل عمل القائمين بالرقابة لأداء عملهم وفق ما هو مخطط له.
- بذل العناية والحرص اللازمين لأن القائم بأمر الرقابة هو مسؤول على المال العام

ثالثا: نظام الرقابة:

الاعتماد على نظام رقابي مفهوم ويتمشى وفق التطورات يزيد من فاعلية الرقابة وبذلك تزيد مسؤولية القائم بالرقابة وتسهل فهم الإجراءات الرقابية وتبسط نظامها ،كما يجب أن يراعي مبدأ الاقتصاد في تكاليف عملية الرقابة من خلال المحافظة على الميزانية إلا في الحاجات الضرورية.

الفرع الثاني: وسائل الرقابة المالية : كما للرقابة المالية قواعد فإن لها وسائل تعتمد عليها وأهمها:

أولا : القوانين والتعليمات واللوائح :

وهي من أولى الأدوات وأهمها فلا تقوم الرقابة إلا بوجود نصوص صارمة تضبط قواعدها وكيفيةها وشروطها على خلاف ما جاء في الشريعة الإسلامية والسنة النبوية فهذه النصوص القانونية تعتبر بمثابة الركيزة الأساسية لأي تنظيم قانوني أو إجرائي تطبيقي فهي بمثابة القاعدة المسيرة والمنظمة للرقابة المالية على المؤسسات العمومية الاقتصادية.

ثانيا: المراجعة والتفتيش:

يعتبر إجراء تطبيقي لما أسست به النصوص و التنظيمات ويتجلى في مراقبه الحسابات بأسلوب دقيق وهذا ما يقوم به جهاز أو فرد موكل له أمر الرقابة الخارجية.

ثالثا : الحوافز والجزاءات:

تفاني عمل المراقب وحسن أداء عمله وقيامه بعمله وخدمته على أحسن وجه، يجيز له المكافأة على أدائه الحسن والمتفاني لخدمة الصالح العام، في نفس الوقت تسليط أقصى العقوبات على من تهاون أو أهمل القيام بعمله. هذا التحسين وإعطاء قيمة معنوية للقائم بالرقابة وتحسينه بوجود رقابة عليه مما يؤدي به إلى الشعور بالمسؤولية في أداء عمله وإتمامه على أحسن وجه.

المطلب الثاني: صور الرقابة المالية و أساليب تنفيذها

يعتمد تطبيق الرقابة المالية على أساليب وصور متعددة ومتنوعة من حيث شمولها ودقتها . هذه الأساليب التي تستخدم في تحقيق الرقابة المالية الفعالة من خلال تحديد مجموعة من الأسس كالخطيط الإستراتيجي والخطط التنظيمية ومن خلال الاعتماد على معايير ومؤشرات سليمة لتقييم الأداء وإعداد التقارير بصورة منتظمة ومتابعتها من طرف الجهات أو السلطة المخولة للرقابة . مع تجسيد القوانين والتنظيمات المعمول بها .

الفرع الأول: صور الرقابة المالية

لا تكتمل الرقابة المالية إلا باتخاذ الأسس الصحيحة من خلال التسيير والأجهزة المسيرة عن طريق التنظيم والعرض والعمل على تفسير وترجمة البيانات وإتباع الخطوات المخطط لها مسبقا وتنفيذها بالصور المتاحة وهي كالتالي :

أولاً: من حيث جهة الرقابة : ونجد هنا نوعين من الرقابة :

- أ - الرقابة الداخلية : ويقصد بها تلك الخطة التنظيمية ومختلف الإجراءات والتنظيمات والوسائل المستعملة داخل المؤسسة لتحقيق الكفاية ومثال ذلك الإحصاءات وتقارير الأداء.
- ب - الرقابة الخارجية : تتمثل في العمليات الخارجية التي تقوم بها أجهزة متخصصة و مستقلة عن السلطة التنفيذية هدفها مراجعة العمليات المالية والحسابات حتى تتحقق من صحتها وشرعيتها ودقتها و هي رقابة بعدية و لاحقة لعمليات التنفيذ كالرقابة التي يقوم بها مجلس المحاسبة.

ثانيا : من حيث التوقيت الزمني لإجراءات الرقابة

- 1- الرقابة السابقة: وهي متمثلة في موافقة الجهة المختصة قانونا على عملية الالتزام بالنفقة وذلك بالتحقق من توفر الإعتمادات في الميزانية وصحة العملية و سلامة الوثائق المرفقة وهي تعتبر رقابة مانعه

ووقائية من وقوع أخطاء و اختلاسات مثلا الرقابة التي يمارسها المراقب المالي قبل إجراء صرف النفقة¹.

2- الرقابة أثناء التنفيذ : تقوم بهذه الرقابة الهيئات والإدارات حتى تتأكد من سلامه ما يجري بداخلها ومن التنفيذ لعمليات النفقات العامة من كونه يسير وفقا للقوانين والتنظيمات والتوجيهات الجاري بها العمل وهي رقابه تتميز بالاستمرار و هي رقابة ذاتيه تقوم بها الهيئة والإدارة ذاتها².

3- الرقابة البعدية أو اللاحقة : وهي تتم بعد عمليه صرف النفقات وتتمثل في تدخل الجهات المختصة قانونا بالمراجعة والمراقبة للعمليات المالية استنادا للوثائق المثبتة عن ذلك.

ثالثا: من حيث نوعيه وطبيعة الرقابة: نجد هنا :

أ - الرقابة الحسابية أو المستندية: ويقصد بها العمليات والإجراءات الهادفة إلى مراجعة المستندات والدفاتر المحاسبية المتعلقة بعمليات تخص الصرف والتحصيل وذلك لأجل التأكد والتحقق من مدى صحة البيانات المالية الواردة في الدفاتر المحاسبية والسجلات ومطابقتها مع قواعد المحاسبة العمومية إضافة إلى التأكد من احترام الإطار القانوني للإعتمادات المرخص بها وكذلك التأكد من أن كل عمليات الالتزام قد خضعت لموافقة الجهات المختصة كتأشيرة المراقب المالي مثلا³.

ب - الرقابة الاقتصادية ورقابة الكفاية : هذه الرقابة تهدف إلى مراجعة ما تم تحقيقه من نتائج تحقيقا فعليا و مقارنته بالأهداف المسطرة والمحددة في البرامج الإنمائية والخطط الاقتصادية وقد عرفها الدكتور طارق الساطي في كتابه بأنها "العملية التي تهتم بالتحقيق مما إذا كان التنفيذ الفعلي للخطة الأساسية قد تم ضمن الأهداف الاقتصادية المؤطرة"⁴.

ج - رقابه المشروعية : المقصود بها عمليه الرقابة في حد ذاتها أي أنها مطابقة للتشريع الجاري به العمل

رابعا: من حيث السلطة المخولة للرقابة: والتي تنقسم إلى نوعين :

1- الرقابة الإدارية: وهي رقابة تكشف الانحرافات دون توقيع الجزاء وهذا ما يحد من فعاليتها وهي تنبني على مراجعة وفحص البيانات المحاسبية والمالية لأجل التحقيق من صحتها وسلامتها ومن احترام

¹ هذا ما أكدته المرسوم التنفيذي 414/92 المؤرخ في 1992/11/14 المتعلق بالرقابة السابقة التي يلتزم بها عدد 82 .

² عوف الكفراوي، المرجع السابق، ص43

³ زبوش رحمة ، الرقابة المالية على مؤسسات مراز التكوين المهني والتمهين ، بحث ماجستير كلية الحقوق ، بن عككون 2002 ، ص 30

⁴ نفس المرجع .

الإدارة للتعليمات واللوائح التي تصدرها الجهات المؤهلة لذلك قانونا ومثالها رقابة المفتشية العامة للمالية

2- الرقابة القضائية: وهي الرقابة الموكلة لهيئة قضائية تقوم بالتأكد من مدى شرعية التصرفات المالية التي تقوم بها الإدارة ، التي لها أن تسلط عقوبة على المخالفين و الرقابة القضائية هنا توكل القضاء الجزائي بحيث يقوم بمراقبه الجرائم الواقعة على الأموال كالاختلاس والسرقة والتهريب وتحديد العقوبة المناسبة لها ، كما يوكل الأمر لهيئات خاصة كمجلس المحاسبة الذي له طبيعة قضائية إضافة إلى الطبيعة الإدارية¹.

خامسا: من حيث دور الحكومة في العمل الرقابي.

1- الرقابة التنفيذية: وهي التي بها أجهزة تابعة للحكومة قصد التحقق من الاستعمال الحسن للأموال العامة والحفاظ عليها من خلال سياستها وأهدافها المعتمدة.

2- الرقابة التشريعية: أو ما تسمى بالرقابة الشعبية : وهي التي يقوم بها البرلمان بغرفتيه لما له من سلطه في الرقابة المالية قبل أو أثناء وبعد عمليات تنفيذ النفقات العامة وذلك بما له من آليات رقابية متعددة من بينها الأسئلة الكتابية والشفوية التي يوجهها أعضاء البرلمان للحكومة وكذا عن طريق لاستجواب أيضا تقديم الحكومة لبيانها عن السياسة العامة واللجنة الاقتصادية والمالية على مستوى المجلس الشعبي الوطني دورها في ذلك لأنها تضم أعضاء لهم خبرة ودراية بالجانب المالي والاقتصادي.

الفرع الثاني : أساليب تنفيذ الرقابة المالية

تتعدد الأساليب الرقابية من حيث شموليتها ودقتها من أهم أساليب الرقابة هي:

أولا : الأساليب التقليدية

- أساليب الرقابة التقليدية: هي أساليب درجت في المؤسسات الاقتصادية بصفه خاصة على استخدامها في ميدان المراقبة مثل التقارير والملاحظات الشخصية و نقطه التعادل و الميزانية التقديرية و التحليل النسبي على النسب².

¹ الأمر 20/95 المؤرخ في 1995/07/17 المتعلق بمجلس المحاسبة عدد 39

² على خلف الله ، التحليل المالي واستخداماته للرقابة على الأداء والكشف والانحرافات ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في التحليل المالي ، كلية الإدارة والاقتصاد الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنرك 2008 ، ص 25 .

- **التقارير والملاحظات الشخصية :** التقارير تكون شفوية أو مكتوبة واغلبها مكتوبة والتي تعد أكثر استعمالاً وأكثر مصداقية هذه التقارير تستعمل في جميع المؤسسات والقطاعات خاصة في المؤسسات الاقتصادية الكبيرة ذلك من أجل الحصول على المعلومات المتعلقة بإنجاز المهام الموكلة للإدارة والأفراد ، حيث تسمح التقارير بالاحتفاظ بقاعدة بيانات تسمح في المستقبل عند إجراء دراسة مقارنة بين النتائج الماضية والحالية .
 - **الملاحظات الشخصية :** هذا النوع يعتمد على الملاحظة و الاتصال الشخصي بالعاملين وإرشادهم وتوجيههم من خلال النصائح المقدمة لهم.
 - **نقطة التعادل :** وهي من الأدوات المهمة التي يستفاد منها في تبيان العلاقة بين التكاليف والإيرادات و نقطة التعادل هي النقطة التي تساوي عندها الإيرادات والتكاليف بنوعيتها الثابتة والمتغيرة لذا فهي تساعد على التنبؤ المبكر بالانحراف إن وجد والقيام بتصحيحه.
 - **الميزانيات التقديرية:** تعتبر من الأدوات التي تستخدم على نطاق واسع لغرض الرقابة في المؤسسات ، فهي الوسيلة الأساسية لتحقيق الرقابة وهي عبارة عن ترجمة مالية على شكل نفقات متوقعة فالميزانية التقديرية تقدم تقديراً للتكاليف أو النفقات ونتائجها و هناك عدة أنواع للميزانية التقديرية منها:
الميزانية التقديرية للإيرادات والمصروفات الميزانية التقديرية النقدية، الميزانية التقديرية العامة..... الخ
 - **النسب المالية :** يستخدم تحليل النسب في قياس أداء المؤسسة عن السنة الحالية وقد تتطوي هذه النسب على الحكم على سلامة المركز المالي ويطلق عليها النسب المالية على كفاءة الأداء في مجالات الإنتاج والتسويق وغيرها.... ومن هذه النسب نجد النسب الهيكلية و نسب السيولة ونسب النشاط ونسب المردودية.
- ثانياً : أساليب الرقابة المتخصصة :** والتي تتمثل في :
- أ- **طريقة برت والمسار الحرج :** هذا النوع من الرقابة هو عبارة عن أساليب بحوث العمليات و يعتمد هذا الأسلوب على العمليات الخاصة بتحليل شبكات الأعمال¹.
 - ب- **تصميم المعلومات :** الإدارة بصفة عامة تعتمد على المعلومات وعلى الاستخدام الفعال لها إذ لا يمكن للإدارة أن تحقق الرقابة الفعالة بدون معلومات دقيقة عن أداء المؤسسة كما نجد أن المعلومات عن الاقتصاد و العملاء والعمل والتكنولوجيا الحديثة هي معلومات حيوية لنجاح و استمرارية المؤسسة.
- ثالثاً : أساليب الرقابة الشاملة :** تعتبر من أفضل طرق الرقابة و تتكون من:

¹ صباح عبد الرحمن ، مبادئ الرقابة الإدارية المعايير والتقييم والتصحيح ، دار زهران ، الأردن 1998 ، ص 150

- قياس الربح و الخسارة للمشروع
- التحليل المالي
- التدقيق الداخلي والخارجي
- الموازنات التخطيطية والتي تعتبر إحدى الأدوات التي تساعد الإدارة في التخطيط والرقابة والتنسيق و تتم الرقابة الشاملة على قطاع معين و في مجال معين من مجالات الأعمال المالية .
- في هذا الأسلوب تتولى جهات الرقابة رقابه عامة وتفصيلية على جميع المعاملات المالية التي تمارسها الجهات الخاضعة للرقابة.

خلاصة الفصل

من خلال ما تم عرضه حول مفهوم الرقابة المالية من الناحية الاقتصادية والتي تعتبر وسيلة يمكن بواسطتها التأكد من مدى تحقيق الأهداف المسطرة في الوقت المناسب ، وفقا للأهداف المرسومة وما تتضمنه من أنواع و أساليب تنفيذها حيث يمكن القول بأنها عملية أساسية في المؤسسة فهي تكفل سير الأعمال بصورة منظمة ومستمرة و تقوم بتقييم الأداء وتصحيح الأخطاء ومعالجة النقائص والإهمال.

كذلك تساعد الرقابة على اكتشاف الكفاءات الإنتاجية في وقت قصير و بأقل تكلفه أيضا الرقابة المالية تعتبر وسيلة لضمان احترام القوانين والأنظمة ما يعمل على دعم الإدارة وتقويتها لذا فان عملية الرقابة المالية تعتمد على العديد من الأساليب من اجل ضمان متابعه ومراقبه انجازات المؤسسة والتحكم في أدائها.

فصل الثاني

تمهيد

كما نعلم أن الجزائر مثلها مثل العديد من الدول الأخرى اهتمت بالدور الرقابي المالي لما له من فوائد تعود بالنفع على الصالح العام والمحافظة على المال العام وضمان سيرورة النشاط المالي والإداري. كذا التأكد من التزامات الهيئات الخاضعة للرقابة بالقوانين والأنظمة والتعليمات المعمول بها والسارية لما لهذه الأجهزة الرقابية من الدور المركزي في تطوير اقتصاد الدولة وتطوير الأداء المالي والإداري للمؤسسات العمومية الاقتصادية والعمومية الأخرى وكما نعلم أن نجاح أي عمل سواء رقابي أو غيره يرتبط بالقضاء على مظاهر الغش والفساد والتبذير وحسن استخدام الموارد وتطويرها.

لذا نجد أن الرقابة المالية على المؤسسات العمومية الاقتصادية لها آليات وإن من أهم أنواع الرقابة على الأعمال الإدارية والمتعلقة بزمان الرقابة سواء رقابة سابقة أو لاحقة كذلك حسب سلطتها من رقابة إدارية وتشريعية أو برلمانية وقضائية ووصائية، كذلك حسب الموضوع من محاسبية ومالية واقتصادية وحسب الجهة سواء الداخلية أو الخارجية والتي هي موضوع الفصل الثاني الذي سنتطرق فيه إلى آليات الرقابة المالية على المؤسسات العمومية الاقتصادية . والمتمثلة في الرقابة الداخلية و الخارجية على المؤسسات العمومية الاقتصادية.

المبحث الأول: نظام الرقابة الداخلية على المؤسسات العمومية الاقتصادية

الرقابة داخل المؤسسة العمومية الاقتصادية يعني الوقوف على مدى خضوعها للقانون والتزامها بالحدود المرسومة لها عند ممارسة نشاطها والبحث عن مدى فاعلية الأجهزة التي تضطلع بهذه المهام المتمثلة أساسا في تكريس آلية الحوكمة والحفاظ على المؤسسات والمال العام بالإضافة إلى تسخير العديد من الأجهزة الداخلية التي تضمن السير الحسن لهذه المؤسسات والتي تعتبر وجه من أوجه تكريس مبدأ الاستقلالية الذي تبناه المشرع الجزائري.

حيث كرس المشرع إخضاع إدارة المؤسسة العمومية الاقتصادية لرقابة داخلية ، هذه الأخيرة تمارس وفق قواعد القانون التجاري أي يتم على الشكل الممارس في الشركات التجارية، وذلك بمقتضى قانون **1988**¹ إلى غاية صدور الأمر رقم **08 - 01** المتتم للأمر رقم **01-04** المتعلق "بتنظيم المؤسسة العمومية الاقتصادية وتسييرها وخصوصتها" لكن ذلك يتم مع بعض الخصوصيات الملائمة لطبيعة المؤسسات، التي فرضها طابع العمومية على المؤسسة وعلى الأموال التي تشكل رأس المال المملوك للدولة، فمفهوم الرقابة من الناحية القانونية هو مدى احترام مبدأ المشروعية.

و للوقاية من الفساد ومكافحته انشأ المشرع الجزائري جهازين هما مجلس المحاسبة و المتفشية العامة للمالية، يتوليان بصفة غير مباشرة مهمة الرقابة المالية حيث تنتوع الآليات والأدوات التي يتدخل بها كل جهاز في إطار ممارسته لمهنته الرقابية ومراقبة حسن سير الموارد المالية والتدقيق فيها وتقييمها والتحقق ، التفتيش ، الفحص ، الخبرة ، إعداد التقارير.

¹ قانون 1988 قانون 01-08 المؤرخ في 12 جانفي 1988 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية . ج. ر مؤرخة في 13 جانفي 1988 ، عدد 2 .

إلا أن رقابة مجلس المحاسبة تعد أكثر فاعلية لتمتع هذا الجهاز بالطابع الإداري والقضائي ، هذه الأخيرة تمنح نوع من الاستقلالية لهذا الجهاز بالإضافة هي الاتصال بجهاز العدالة من خلال إحالة الملف إلى النيابة العامة هذا ما يساعد على ملاحظة وردع جرائم الفساد .

رغم ذلك فقد تمت ممارسة الرقابة الداخلية من طرف الجمعية العامة كهيئة ذات سيادة على حق الملكية تحوز أهم سلطات الرقابة إلى جانب مجلس الإدارة الذي يتولى مهمة الرقابة على أعمال التسيير، دون نسيان دور محافظ الحسابات في الرقابة على حسابات المؤسسة.

المطلب الأول: الرقابة الداخلية على المؤسسة العمومية الاقتصادية وأجهزتها

إن التحكم في المؤسسة يكون من خلال التحكم داخلها بإتباع مختلف السياسات الموضوعة لتحقيق ما ترمي إليه المؤسسة ذلك من خلال إرساء جملة من الأنظمة المساعدة على تحقيق أهدافها والمساعدة على خلق رقابة داخل هذه الأخيرة . فالرقابة الداخلية وبمختلف أجهزتها هدفها هو حماية المؤسسة من خلال فرض حماية مادية ومحاسبية والاعتماد على طرق محاسبية واضحة وسليمة وإتباع جملة من الإجراءات لضمان سيرها . إذن الهدف من الرقابة الداخلية أو ما يسمى بالرقابة الذاتية هو تقويم نشاط المؤسسة وحسن أدائها .

الفرع الأول : المقصود بالرقابة الداخلية

الرقابة الداخلية هي مجموعة الإجراءات والوسائل المستعملة داخل الهيئات الإدارية العمومية كتقارير الأداء حتى يتم التأكد من دقة وصحة البيانات الحسابية ومدى احترام وتطبيق السياسة الإدارية المسطرة والهدف من الرقابة الداخلية هو تقويم نشاط المؤسسة من اجل تحقيق الأرباح وتحسين الأداء طبقا للمادة 25 من قانون 01/88 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية . تخضع المؤسسة لأشكال الرقابة المقررة في التشريع والتنظيم المعمول بهما.

الرقابة الداخلية تعتبر بمثابة رقابة ذاتية حيث أن الإدارة تراقب نفسها بنفسها فتقوم بتصحيح ما تكتشفه من أخطاء داخل الإدارة والهدف الرئيسي من هذه الرقابة هو المحافظة على المصالح العامة والمال العام و أن تؤدي الهيئة المكلفة بذلك دورها على أتم وجه ، وان تصرف الإعتمادات المالية المخصصة لها وفق ما حددته القوانين والتشريعات المعمول بها والرقابة الداخلية توجد على نوعين هي:

➤ **رقابة تلقائية:** وهي التي تمارسها الإدارة بصفة إرادية للقيام بعملية بحث ومراجعة أو تفتيش، وقد تكون هذه الرقابة ولائية بان يقوم الموظف مثلا باكتشاف خطئه فيقوم بتصحيحه أو وتعديله أو يلغيه وقد تكون رئاسية وهي التي يقوم بها الرئيس تجاه أعمال مرؤوسه.

➤ **الرقابة وفق تظلم:** هذا ما يكون بموجب تظلم يرفعه من يعينه الأمر إلى الجهة الإدارية والتظلم هنا قد يكون ولائيا أي إلى مصدر القرار أو رئاسيا إلى رئيس العضو الإداري مصدر القرار.

ثانيا : مفهوم الرقابة الداخلية : الرقابة الداخلية هي عبارة عن خطة تنظيمية أو أسلوب عملي داخل المؤسسة .كذلك تعرف على أنها إنضباط عام في التسيير هدفها الالتزام بالإجراءات والقوانين والقواعد المنظمة والتي تؤدي بذلك إلى تحقيق مبادئ العمل والثقة داخل المؤسسة .

أيضا تعرف الرقابة الداخلية أنها تهدف إلى إيجاد أو اكتشاف بطريقة عملية وسريعة الأخطاء والغش وهي كذلك تهدف إلى التأكد من أن كل التسجيلات التي تجسد الأحداث والتي سجلت وفقا للقانون والقواعد الخاصة بالمؤسسة .

عموما الرقابة الداخلية هي إحدى وظائف التسيير التي تعنى بمتابعة وتقييم عمل وأنشطة المؤسسة ومقارنتها مع ما تم التخطيط له .ومن ثم تحديد الأخطاء سواء بطريقة وصفية أو كمية بغية اتخاذ القرارات لتجنب وقوع الانحراف أو معالجتها في حالة وقوعها من أنواعها الرقابة الإدارية والرقابة المحاسبية أو المالية .

الفرع الثاني :رقابة أجهزة المؤسسة العمومية الاقتصادية :

تعتبر الرقابة الداخلية كإجراءات ووسائل مستعملة داخل المؤسسة مثل التحاليل والتقارير حتى يمكن التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية ومختلف التقارير وتعد ذاتية لأن المؤسسة تراقب نفسها بنفسها.

أ- رقابة الجمعية العامة: الجمعية العامة هي الهيئة السيادية في المؤسسة العمومية الاقتصادية لها

سلطة الإشراف والمراقبة بحيث تعتبر هي المالك لأسهم المؤسسة ولها حق الملكية.

فالآليات الداخلية للرقابة تشير إلى توفير الإجراءات والمبادئ التي تتبعها المؤسسات بتوجيه أعمالها

ومتابعة أدائها ذلك لفائدة المساهمين والأطراف ذات المصلحة ، هذه الآليات الداخلية للرقابة يتم تبيانها

داخل المؤسسة بناء على القواعد التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل المؤسسة . ل .

كما يكمن الدور الرقابي للجمعية في المصادقة على الأعمال والوثائق المتعلقة بالمؤسسة كالمصادقة على

القانون الأساسي وتقرير مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة وتقرير مندوب الحسابات .

وبين مختلف الأطراف الفاعلة من بين هذه الآليات الجمعية العامة و مجلس الإدارة من خلال

اللجان المختصة التابعة له، حيث تعتبر الجمعية العامة هي هيئه سيادية في المؤسسة العمومية

الاقتصادية تضم جميع المساهمين الذين ينحصر عملهم في مراقبة أعمال الإدارة لا تنتهي مهامهم إلا

بانقضاء الشركة وزوال شخصياتهم المعنوية حيث لها سلطة واسعة في الإشراف والمراقبة بالتالي لها

سلطة التي تترتب على حق الملكية.

فالجمعية العامة في المؤسسة تعتبر كجهاز من أجهزة الإدارة حيث تحتوي على جميع المساهمين الذين ينحصر

عملهم في رقابة أعمال الإدارة.¹

¹نادية فوضيل ، ،شركات الأموال في القانون الجزائري ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر، 2003 ص 277

• اختصاصات الجمعية العامة:

وحسب المادة 675¹ من القانون التجاري الجزائري تختص الجمعية العامة بما يلي :

✓ تتخذ الجمعية العامة العادية كل القرارات غير مذكورة في المادة 674 والتي تنص على اختصاص

الجمعية العامة غير العادية فاخصاص الجمعية العامة العادية غير محصور في مجال محدد أو نشاط

معين فيوجد الجانب المالي والمسائل الإدارية ومندوب الحسابات.

✓ الجمعية العامة هي التي تتولى الفصل في تقرير مندوب الحسابات ولا يجوز الطعن في الاتفاقات التي

تصادق عليها الجمعية العامة إلا في حالة التدليس

✓ مراقبه جميع التصرفات التي تقوم بها الأجهزة التي تحت وصايتها

✓ مراقبه جميع الأعمال التي تقوم بها هيئة الإدارة والتسيير

✓ مراقبة الأعمال التي يقوم بها مراقب الحسابات

✓ لها اختصاص تعيين و عزل أعضاء مجلس الإدارة ومجلس المراقبة والمسيرين ومندوب الحسابات

من الجانب المالي : تتولى الجمعية الموافقة على توزيع نسبة من الأرباح الصافية التي تحققها الشركة أو

التعويض والموافقة على إصدار السندات والضمانات التي تقرر حمايتها .

من الجانب الإداري: الجمعية العامة هي المكلفة بمنح مكافأة واجر للقائمين بالإدارة وهي التي تعين

المجلس المديرين أي الرئيس وهي التي تبرم العقود بالنسبة للمؤسسات التي تأخذ الشكل الخاص وتحدد لهم

المهام الموكلة لهم وحقوقهم وواجباتهم ومدته عملهم في إطار التسيير .

أيضا الجمعية العامة هي التي تعين مندوب الحسابات وتحدد إتحابه وتتولى الفصل في حسابات السنة

المالية بالرغم من كل هذا إلا أن هذه الرقابة تبقى محدودة.

¹المادة 675 من القانون التجاري

بالنظر لكثرة عدد المساهمين وعدم حضورهم الجمعية العامة أيضا بالنسبة لمراجعة حسابات المؤسسة والتدقيق في الدفاتر، تتطلب خبره فنية عالية هذه الخبرة قد لا تتوفر في اغلب المساهمين

- تطابق الالتزام بالنفقة مع القوانين التنظيمات المعمول بها.
- مراعاة توفر الإعتمادات المالية المرخص بها، فالاعتماد المالي هو الرخصة القانونية التي تسمح للأعوان المكلفين بالتنفيذ القيام بالعمليات الموكلة لهم.
- التخصيص القانوني للنفقة حيث لا يكفي وجود الاعتماد بل لا بد على الأمر بالصرف أن يلتزم بوجهة النفقة.
- مطابقة مبلغ الالتزام للعناصر المبينة في الوثائق المرفقة.
- التأكد من وجود التأشيرات والترخيصات المؤهلة قانونا لهذا الغرض.

ثانيا: رقابة هيئة الإدارة

الإدارة هي الهيئة الثانية بعد الجمعية العامة للرقابة الداخلية على المؤسسات العمومية الاقتصادية حيث تتولى الرقابة الداخلية على جهاز التسيير لها صلاحيات تتمثل في :

- انتخاب وعزل رئيس مجلس الإدارة والمدير العام.
- لها صلاحية عزل أعضاء مجلس المديرين باقتراح من مجلس المراقبة.
- لها سلطة واسعة في إدارة المؤسسة العمومية الاقتصادية في إطار مصلحة المؤسسة.
- لها صلاحية متابعة مراقبة جميع الأعمال التي يقوم بها المدير العام أو المدير حيث يقوم هذا الأخير بمهمة الرقابة الدائمة للمؤسسة وتخضع بعض العقود المنصوص عنها قانونا إلى ترخيص مسبق منه¹

¹ المادة 654 قانون التجاري

ثالثا: رقابة جهاز التسيير

المشرع الجزائري أعطى لجهاز التسيير كافة الصلاحيات للقيام بمهمة التسيير وأدائها على أحسن وجه حيث خول له سلطة التأديب وسلطة التوجيه بموجب القرارات والتعليمات كما له سلطة المصادقة والتعديل والإلغاء .

أيضا المشرع زود جهاز التسيير بكافة الصلاحيات القانونية للقيام بوظيفته في أحسن الأحوال والرفع من الأداء للمؤسسة العمومية الاقتصادية هذه المؤسسات التي تأخذ الشكل الخاص المنصوص عليه في المرسوم التنفيذي **283-01** المادة **99**¹ منه حيث يكون لرئيس المجلس المديرين مقيد بممارسة هذه الرقابة بالعقود المبرمة مع الجمعية العامة للمؤسسة وله كافة الصلاحيات في حدود هذا العقد.

من كل هذا نلاحظ أن المشرع الجزائري وضع رقابة الأجهزة الداخلية للمؤسسة العمومية الاقتصادية كل حسب صلاحيته بداية من رقابة الجمعية العامة التي تعتبر الهيئة السيادية ثم هيئة الإدارة ثم تأتي رقابة جهاز التسيير، كل هذه الهيئات تعمل بالتنسيق مع بعضها لضمان رقابة فعالة ومدرسة لصالح المؤسسة العمومية الاقتصادية.

رابعا: رقابة محافظ الحسابات أو مندوب الحسابات:

حسب المرسوم التشريعي 93-08 في القسم السابع منه خصصه المشرع لمراقبة شركة المساهمة، والتي ابرز فيه دور محافظ الحسابات في الشركات بشكل واضح حسب ما جاء في القانون 91-08 المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحافظ المعتمد والذي اتبع بالمرسوم التنفيذي رقم 92-20.

¹ المادة 99 من المرسوم التنفيذي 283/01

وقد عرف قانون 91- 08 محافظ الحسابات في نص المادة 27 بقوله: "يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسؤوليته مهمة المصادقة بصحة وانتظامية حسابات الشركات والهيئات المعنية برقابة محافظ الحسابات".

يتم تعيينه من قبل الجمعية العامة للمساهمين لمدة 03 سنوات على أن لا يكون تعيينه متعارضا مع أحكام المادة 715 مكرر 6، التي تضمنت حالات التنافي.

وعلاوة على مهامه المحددة في المادة 28 من قانون 91- 08 يتولى محافظ الحسابات الرقابة من خلال التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للمؤسسة ومراقبة انتظام حسابات المؤسسة وصحتها كما يتولى التدقيق في صحة المعلومات المقدمة حول الوضعية المالية للمؤسسة و حساباتها ويصادق على انتظام الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة.

وأيضا مراقب الحسابات هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة الرقابة الدائمة ويشهد بصحة وانتظام حسابات الشركات ،بموجب أحكام التشريع المعمول به .

يتم تعيين مندوب الحسابات من طرف الجمعية العامة للمؤسسة العمومية الاقتصادية من بين المهنيين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات¹.

يعين لمدة ثلاث سنوات قابله للتجديد مرة واحدة وفي حالة لم تعين الجمعية العامة مندوب حسابات يتم اللجوء إلى تعيينه واستبداله بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة له مقر المؤسسة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين

و حسب المادة 06 من القانون 91- 08 يجب أن تتوفر الشروط التالية لممارسه شخص مهنة محافظ الحسابات وهي:

¹ المرسوم التنفيذي 92-20 المتضمن بشكل و اختصاصات و قواعد سير المجلس الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين

- الجنسية الجزائرية ويمكن الترخيص للأجانب بممارسة هذه المهنة في إطار الاتفاقيات والمعاملة بالمثل إذا توفرت فيهم الشروط المطلوبة
- التمتع بالحقوق المدنية.
- توفر الشهادة المؤهلة للمنصب والمشتربة قانونا.
- أن لا يكون ذو سوابق أو ارتكب جنائية أو جنحة عمدا.
- التسجيل في جدولة المنظمة الوطنية .
- تأدية اليمين.

*** عزل مندوب الحسابات:** للجمعية العامة أو المساهمين أن يطلبوا من المحكمة المختصة إنهاء مهام مندوب الحسابات قبل انتهاء مهامه

❖ **مجالات تدخل محافظ الحسابات الرقابية:** يعمل محافظ الحسابات على رقابه ما يلي:

- **الشركات التجارية:** وهذا ما أبرزه المرسوم التشريعي رقم 08/93 المؤرخ في 25 افريل 1993
- **المؤسسات العمومية الاقتصادية:** وهذا ما أقرته المادة 17 فقرة 10 من قانون 88-04 المؤرخ في 15 جانفي 1988 المتضمن القانون التجاري
- **المؤسسات المالية:** وهذا ما أوضحته المادة 162 من قانون 10/90 المؤرخ في 14 افريل 1990 المتعلق بالنقد

❖ **واجبات مندوب الحسابات ومسؤوليته:**

يتمتع محافظوا الحسابات بكل الإمكانيات والوسائل التي تسهل عملة وأداء مهامه ومنه يقع على عاتق مندوب الحسابات واجب الاطلاع والإعلام اتجاه كل من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة ومنها:

- عمليات المراقبة والتحقيق التي قام بها
- تقديم الطرق المستعملة في إعداد الوثائق المتعلقة بالحسابات
- المخالفات والأخطاء التي قد يكتشفهما
- متابعة عمليات تنفيذ الميزانيات والحسابات الخاصة بهذه مؤسسات
- التأكد من صحة الإحصاءات والحسابات الواردة في المحاسبة العامة لهذه المؤسسة
- مراقبة العمليات التي يمكن أن يكون لها تأثير مباشر أو غير مباشر على الهيئة الخاضعة لرقابتهم

- مندوب الحسابات ملزم بالحفاظ على السر المهني والحفاظ على المؤسسة
- أيضا المشرع إحاط عمل مندوب الحسابات بأحكام جزائية
- إعلام المسيرين والجمعية العامة بكل نقص قد يكتشفه الذي قد يؤثر على استقرار المؤسسة
- التأكد من صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير
- المصادقة على انتظام الجرد و حسابات المؤسسة
- التحقق من احترام مبدأ المساواة بين المساهمين من خلال الاطلاع على السجلات ووثائق المؤسسة

ولكي يكون عمل مندوب الحسابات له استقلالية وضمانا لرقابة فعلية وحماية لحقوق المساهمين وضع المشرع ضمانات لذلك ورد منها في القانون التجاري وأخرى في القانون 91 - 08 وهي:

- لا يجوز تعيين محافظ الحسابات من بين الأقرباء والأصهار
- لا يجوز تعيين محافظ الحسابات من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين
- لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يقوم برقابة مؤسسة يملك فيها بصفه مباشرة أو غير مباشرة مساهمة

- لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يمارس وظيفة مستشار جبائي أو خبير قضائي لدى المؤسسة التي يراقب

حساباتها

- يجب على محافظ الحسابات ممارسة مهامه في الرقابة دون تدخله في تسيير المؤسسة

المطلب الثاني: رقابة مجلس المراقبة

يعد مجلس المراقبة هيئة هامة في الشركات التجارية بصفة عامة وفي المؤسسات العمومية الاقتصادية بصفة خاصة إلى جانب مجلس المديرين حيث يعتبر مجلس المراقبة جهاز خاص بالرقابة لإدارة المؤسسات العمومية الاقتصادية المنظمة في شكل شركات مساهمة ، حيث حدد المشرع تشكيله وسيره و سلطاته ومسؤولياته في المرسوم التشريعي 08 /93 تظهر خصوصياته إذا ما قرن بمجلس المراقبة في الشركات القابضة في العمومية .

في حين الأمر 01-04 أحال تنظيم تسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية إلى الأحكام العامة للقانون التجاري.

الفرع الأول: تنظيم مجلس المراقبة في المؤسسة العمومية الاقتصادية:

ينتخب أعضاء مجلس المراقبة من قبل الجمعية العامة العادية والتأسيسية حيث يحدد واجباتهم بموجب القانون الأساسي كما يمكن تعيينهم من طرف الجمعية العامة غير العادية ، مده تعيينهم لا تتجاوز 06 سنوات في حاله تعيينهم من طرف الجمعية العامة و 03 سنوات في حالة تعيينهم بموجب القانون الأساسي ، كما يمكن أن يعزلوا من طرف الجمعية العامة العادية في أي وقت.

أولا : تشكيلة مجلس المراقبة:

يتكون مجلس المراقبة من 07 أعضاء على الأقل و 12 عضو على الأكثر، ينتخب مجلس المراقبة رئيسا له يتولى استدعاء المجلس الانعقاد وإدارة المناقشات ولا تصح مداولة مجلس المراقبة إلا بحضور نصف عدد أعضائهم تتخذ قراراته بالأغلبية مع مراعاة أحكام القانون الأساسي

ثانيا: شروط التعيين في مجلس المراقبة

- ينتخب الأعضاء من طرف الجمعية العامة أو التأسيسية
- لا يمكن لعضو من مجلس المراقبة الانتماء إلى مجلس المديرين
- لا يمكن لشخص طبيعي الانتماء إلى أكثر من خمسة مجالس مراقبة لشركات مساهمة في نفس

الوقت

ثالثا: ممارسة المجلس للرقابة

يمارس مجلس المراقبة مهمة الرقابة الدائمة للمؤسسة ويمكن لمجلس المراقبة إجراء الرقابة التي يراها ضرورية في أي وقت من السنة ، حيث يطلع على الوثائق التي تساعد في مهمته والتي يراها مفيدة للقيام بعمله.

كما يجب على مجلس المديرين أن يقدم تقريرا مرة كل ثلاثة أشهر على الأقل وعند نهاية كل سنة مالية¹ إلى مجلس المراقبة حول تسييره في حين يقدم مجلس المراقبة ملاحظاته العامة حول هذا التقرير وحسابات السنة المالية.

أيضا يقوم مجلس المراقبة بالتعيين المؤقت للأعضاء في حالة شغور منصب عضو أو أكثر بسبب الوفاة أو الاستقالة كذلك التعيين المؤقت في حالة أن عدد أعضائه أقل من الحد الأدنى المنصوص عليها في القانون

¹ المادة 655-656 من القانون التجاري

الأساسي مع مراعاة أحكام القانون الأساسي للمؤسسة طبقا للمادة 642 من القانون التجاري ، يطلع رئيس مجلس المراقبة مندوبي الحسابات بكل الاتفاقيات المرخصة ويخضعها لمصادقة الجمعية العامة تنتج هذه الاتفاقيات آثارها بعد المصادقة ما لم تبطل بسبب التدليس.¹

رابعا : مسؤولية مجلس المراقبة:

لا يتحمل أعضاء مجلس المراقبة المسؤولية المدنية ولا الجزائية عن أعمال التسيير ونتائجها إلا أنهم يسألون عن الأخطاء الشخصية المرتكبة في حين يمكن اعتبارهم مسؤولين مدنيا عن الجرح المرتكبة في حال درايتهم وعدم إعلام الجمعية العامة بذلك.

يعتبر مجلس المراقبة اختيار جيد للمؤسسة العمومية الاقتصادية حيث توفر لها العديد من المزايا من أهمها الفصل بين مهام الإدارة ومهام الرقابة خاصة بعد صدور الأمر 04-01 .

الفرع الثاني : مجلس المراقبة ومجلس المديرين

يتم إسناد مهمة الرقابة إلى مجلس المراقبة بينما مهمة الإدارة إلى مجلس المديرين . فالمؤسسة العمومية الاقتصادية تأخذ هذا الشكل من التنظيم لغرض الفصل بين إدارة المؤسسة ومراقبتها

أولا : مجلس المراقبة : هذا الأخير لم يكن موجودا قبل صدور المرسوم التشريعي رقم 08/93 خاصة بالنسبة للمؤسسات العمومية التي هي على شكل شركات مساهمة . ثم لاحقا اخذ به بعد ذلك أما المؤسسات التي على شكل شركات ذات المسؤولية المحدودة فقد كان معمول به ، إلا أنه لا توجد نصوص تنظيمية في القانون التجاري منظمة لأحكام الشركات ذات المسؤولية المحدودة حيث أن الأمر 04/01 أحالها إلى القواعد العامة للقانون التجاري. لمجلس المراقبة صلاحية الرقابة الدائمة للمؤسسة ذلك في أي وقت من السنة وبالإجراءات

¹ المادة 672 من القانون التجاري

الرقابية التي يراها مناسبة وضرورية من خلال الإطلاع على كل الوثائق والمستندات التي تسهل له ممارسة صلاحياته في هذا الإطار .

ثانيا : مجلس المديرين : إداريا تتكون الشركة من خمسة أعضاء على الأكثر يعينون من طرف مجلس المراقبة .والذي يمارس صلاحياته تحت رقابته .يسند منصب رئاسة مجلس المديرين إلى احد الأعضاء.ويمكن للجمعية العامة عزلهم في أي وقت . بناءا على اقتراح من مجلس المراقبة . كما يتمتع مجلس المديرين بسلطة تصرف واسعة بإسم المؤسسة ووفقا لما يخوله لها القانون .حيث يتداول مجلس المديرين ويتخذ قراراته حسب الشروط التي يحددها القانون الأساسي حسب المادة 648 من القانون التجاري .

المبحث الثاني: نظام الرقابة الخارجية على المؤسسات العمومية الاقتصادية :

الرقابة الخارجية على المؤسسات العمومية الاقتصادية هي آلية لتفعيل الإصلاح الاقتصادي في التشريع الجزائري كما أن استقلالية المؤسسات العمومية الاقتصادية في معاملاتها التجارية يفرض على السلطات الوصية تعيين أجهزة رقابة خارجية تدعم الرقابة الداخلية لأن إرساء القواعد التجارية في القطاع العام لا يكون ناجحا ما لم يتم وضع آليات للحفاظ على الأملاك العمومية وتماشيا مع الطابع العمومي.

هذه الرقابة عرفت تطورا متباينا خلال الإصلاحات الأخيرة حيث أخضعت المؤسسة العمومية الاقتصادية لتقويم اقتصادي دوري في إطار تطبيق القوانين المتضمنة للاستقلالية بموجب نص المادة 41 من القانون لتوجيهي تتولى القيام به هيئة مؤهلة عن طريق التنظيم.

إلا أنه بعد توقيع الجزائر لاتفاق التسوية الهيكلية ، تبنى المشرع إصلاحات جديدة من خلال الأمرين 95 - 25 و 01 - 04 هذه الإصلاحات لم يتم الإشارة فيها لخضوع المؤسسة لأي رقابة خارجية بعد الاستغناء عن التقويم الاقتصادي عند إلغاء التشريعات المتعلقة بالاستقلالية تماشيا مع التوجيهات الجديدة .

لكن بالرغم من الحرية والاستقلالية الكبيرة الممنوحة للمؤسسة بعد خضوعها لأحكام القانون التجاري بشكل شامل وتدعيم القواعد التجارية في القطاع العام.

من هذا قرر المشرع إخضاع المؤسسة لرقابة خارجية من أجل التحكم في الأمور وذلك بصدر الامر 01-08 المؤرخ في 28 فبراير 2008 المتمم للأمر 04/01 الذي أعاد من خلاله الرقابة الخارجية على إدارة المؤسسة العمومية الاقتصادية نظرا لأهمية هذه الأخيرة للاقتصاد الوطني و لأنها مكونة من رؤوس أموال عمومية فالمشرع أخضعها لهذه الرقابة والتي تتم من قبل السلطة التنفيذية والسلطة التشريعية وحتى القضائية.

المطلب الأول: رقابة الأجهزة المركزية

تعتبر الأجهزة المركزية الهيئات السيادية في الدولة وهي المتمثلة في رئيس الجمهورية و الحكومة والوزارة هذه الهيئات لها دور في رقابة المؤسسات العمومية الاقتصادية خصوصا المؤسسات ذات النشأة أو ذات الطابع الاستراتيجي أو تلك المؤسسات التي تخضع للطابع الخاص المنصوص عليها في المرسوم التشريعي 01-283.

الفرع الأول: رئيس الجمهورية

هو أعلى هرم في السلطة التنفيذية أعطاه الدستور¹ صلاحيات واسعة لتسيير شؤون الدولة والحفاظ على المصلحة العليا للبلاد والعمل للصالح العام، من بينها المجال الاقتصادي فلرئيس الجمهورية الحق في الاطلاع على برامج الحكومة أو له ما يراها مناسب في هذه البرامج قبل عرضها على البرلمان، و رئيس الجمهورية هو من يتولى تعيين رؤساء مجالس إدارة المؤسسات العمومية الاقتصادية ذلك بواسطة المراسيم الرئاسية باقتراح من الحكومة ، كما يعطي الرئيس التعليمات والتوجيهات اللازمة للحكومة لتوجيه الاقتصاد

¹ المادة 78 من دستور 1996

الوطني ورفعته خاصة المؤسسات ذات الطابع الاستراتيجي كما يسهر على توفير الضمانات لجلب المستثمرين الخواص و الأجانب وذلك يتم فيه إطار احترام المبادئ العامة للدستور.

الفرع الثاني الحكومة:

تعتبر الحكومة هي الهيئة المكلفة بتنفيذ برنامج رئيس الجمهورية في جميع الميادين منها: الميدان الاقتصادي والمتمثلة في شخص رئيس الحكومة أو الوزير الأول الذي يمارس مهامه عن طريق مراسيم تنفيذية حيث للحكومة الدور البارز في مراقبة المؤسسات العمومية الاقتصادية منذ نشأتها ، فالوزير الأول هو الذي يوافق على ترشح أعضاء مجلس المديرين قبل تعيينهم من طرف الجمعية العامة في المؤسسات العمومية الاقتصادية ذات الشكل الخاص¹.

في حين الجمعية العامة تقوم بإرسال اللوائح التي تقرها إلى الوزير الأول باعتباره رئيس مجلس مساهمات الدولة بصفه إجبارية، ويعتبر هذا في ذاته أسلوب من أساليب الرقابة².

هذا وللوزير الأول رئاسة لجنة مراقبة عملية الخوصصة³ ، وصلاحيه التدخل في سياسة إعادة الهيكلة و الخوصصة والمصادقة على إستراتيجية هذه الأخيرة وبرنامجها⁴.

الفرع الثالث: الوزارة:

تسهر الوزارة على تنفيذ برنامج الحكومة وهي الهيئة المكلفة بتوجيه ومراقبة القطاع الاقتصادي هذه الوزارة متمثلة في وزارة الصناعة والمناجم⁵، والتي تسهر على تنفيذ برنامج الحكومة وطبقا للمرسوم التنفيذي 19 -

¹ المادة 07 من المرسوم التنفيذي 283-01

² المواد 07-06 من المرسوم التنفيذي 283-01

³ المنظمة بموجب المرسوم التنفيذي 354-01 الصادر في 10 نوفمبر 2001 والمتضمن تحديد تشكيلة لجنة المراقبة عمليات الخوصصة وصلاحياتها وكيفية تنظيمها وسيرها ج.ر.ع. 52 الصادرة في 12 نوفمبر 2001

⁴ المادة 20 من الامر 04-01 مرجع سابق

⁵ كانت تسمى وزارة المساهمة وتنسيق الاصلاحات ثم الوزارة المساهمة والترقية الاستثمار ثم وزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة ثم وزارة الصناعة والترقية الاستثمار ثم وزارة الصناعة والمناجم ،(تغيرات أكثر من اربع مرات خلال 10 سنوات)

241¹ و الذي يحدد صلاحيات وزير الصناعة والمناجم فوزير الصناعة يقوم باقتراح سياسة لترقية وتطوير المؤسسة الاقتصادية و الإنتاج الوطني والسهر على تطبيقها ومتابعتها، كما يتابع ويقيم تنفيذ أعمال الشراكة للمؤسسات العمومية، كما يسهر على الانجاز الدوري لتقارير تقييم الوضعية الاقتصادية والمالية للمؤسسات العمومية الاقتصادية.

المطلب الثاني: رقابة الأجهزة المركزية المتخصصة:

نظرا لأهمية المؤسسة العمومية الاقتصادية والطبيعة الخاصة لرؤوس أموالها كل هذا يقتضي إخضاع هذه الأخيرة لرقابة صارمة حفاظا على الاقتصاد الوطني والأموال العمومية لهذا أعطى المشرع الجزائري أهمية للأمر من خلال إخضاع المؤسسة العمومية الاقتصادية لرقابة أجهزة مركزية متخصصة إضافة لأشكال الرقابة الأخرى من بين هذه الأجهزة .

الفرع الأول: رقابة المفتشية العامة للمالية:

المفتشية العامة للمالية تعتبر هيئة رقابية و دائمة مستمرة تم إنشاءها بموجب مرسوم 80- 53². المتضمن أحداث المفتشية العامة للمالية هذه الأخيرة تمارس مهامها الرقابية على المال العام بشكل موسع بناءا على الصلاحيات³ التي خولها لها القانون. والمعرفة في المادة الأولى منه " تحدث هيئة للمراقبة .توضع تحت السلطة المباشرة لوزير المالية تسمى المفتشية العامة للمالية " .

فالمفتشية العامة للمالية كانت تقوم بمهمة التقييم الاقتصادي الدوري للمؤسسة العمومية الاقتصادية في ظل القانون 88- 01 بالمقابل كانت هناك ثغرة أو فراغ في الأمر 01- 04 فالمشرع لم يتطرق لأي صورة صورة من صور هذه الرقابة بالرغم من هذا الأمر حدد قواعد لتنظيم المؤسسة العمومية الاقتصادية وتسييرها

¹ المرسوم التنفيذي رقم 19-241 المؤرخ في 27 اوت 2014 ،المحدد الصلاحيات وزير الصناعة والمناجم

² مرسوم 80-53 المؤرخ في 01 مارس 1980 المتضمن احداث المفتشية العامة للمالية

³ توجد في المواد 01 إلى 04 من المرسوم التنفيذي 08-272 المؤرخ في 06 سبتمبر 2008 ، يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية ج.ر.ع، 50 الصادرة في 7 سبتمبر 2008

وخصوصتها ومراقبتها، ظل هذا الفراغ القانوني قائما إلا أن تدارك المشرع هذا الفراغ من خلال الأمر 08-01¹ الذي كان محتوى نصوصه إعادة للمفتشية العامة المالية صلاحية الرقابة على المؤسسة العمومية الاقتصادية والذي من خلاله وسع المشرع صلاحيات المفتشية العامة للمالية للرقابة على القطاع العام الاقتصادي بعدما كان لمدته زمنية ماضية يقتصر دورها على رقابة الإدارات والهيئات العمومية . هذه الهيئة يديرها رئيس المفتشية العامة للمالية الذي يعين بموجب مرسوم رئاسي باقتراح من وزير المالية حسب المادة 24 من المرسوم التنفيذي رقم 53/80 . يوضع تحت سلطة وزير المالية.

أولاً: مهام رئيس المفتشية العامة للمالية: من بين المهام الموكلة لرئيس المفتشية العامة للمالية ما يلي:

- السهر على تنفيذ عمليات الرقابة والتدقيق والتقييم
- السهر على السير الحسن للهيكل المركزي والجهوية
- ضمان إدارة تسيير الموارد البشرية والوسائل بالمفتشية العامة للمالية
- يمارس السلطة على جميع المستخدمين الموضوعين²

ثانياً: الهياكل العملية للرقابة والتدقيق والتقييم: في المفتشية العامة للمالية توزع المهام العملية للرقابة

والتدقيق والتقييم على أربعة مراقبين عامين ويمارس كل منهم الرقابة على مجموعة من القطاعات³ من بينها:

- المراقب العام للمالية المكلف برقابة وتدقيق المؤسسات العمومية الاقتصادية
- تمارس المفتشية العامة رقابتها على المؤسسات العمومية الاقتصادية باكتسابها الصفة القانونية وتشمل كافة النشاط الاقتصادي والمالي أو تشمل رقابة قطاع معين أو فرع تابع له كما جاء في نص المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 08 - 272 انه "يمكن أيضا أن تقوم تدخلات المفتشية

¹ الأمر 08-01 المؤرخ في 28 فيفري 2008 المتتم للأمر 04-01 المؤرخ في 20 أوت 2001 ، يتعلق بتنظيم المؤسسة العمومية الاقتصادية وتسييرها وخصوصتها ج، ر، ع الصادرة في 2 مارس 2008

² عبد اللطيف لونيبي، الرقابة على مالية البلدية ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق تخصص قانون اداري جامعة محمد خيضر بسكرة 2013 ص120

³ حسب المادة 03-02 من المرسوم التنفيذي رقم 08-273

العامة للمالية على ما يأتي "... التقييم الاقتصادي والمالي لنشاط شامل أو قطاعي أو فرعي أو لكيان اقتصادي.....".

ثالثا: الأسباب القانونية لرقابة المفتشية العامة عن المؤسسات العمومية الاقتصادية

بالرجوع إلى علاقة المفتشية العامة للمالية بالمؤسسة العمومية الاقتصادية وكما أسلفنا بوجود فراغ قانوني أو ثغره خصوصا في الأمر 01-04 الذي لم يتطرق فيه المشرع لأي شكل من أشكال الرقابة بالرغم من انه جاء محددا لقواعد تنظيم المؤسسة العمومية الاقتصادية إلا انه تدارك المشرع هذا الفراغ من خلال الأمر 08 - 01¹ الذي جاء خصيصا ليعيد للمفتشية العامة للمالية صلاحيات الرقابة على المؤسسة العمومية الاقتصادية والقيام بمهمة الرقابة و التدقيق على تسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية وليس مجرد تقويم اقتصادي وبهذا الأمر توسعت صلاحيات المفتشية العامة للمالية على القطاع الاقتصادي لذا توجد جملة من الأسباب والدوافع دفعت بالمشرع الجزائري للتبني هذا الشكل من أشكال الرقابة على المؤسسات العمومية الاقتصادية وهي:

أولا المحافظة على الأموال العمومية ومراقبتها:

فالطابع العمومي لرؤوس أموال المؤسسة العمومية الاقتصادية من بين أهم الأسباب التي دفعت بالمشرع لإعادة رقابة المفتشية العامة للمالية عليها واتخاذ التدابير اللازمة للمحافظة على الأموال العمومية من كل أشكال الاختلاس والتبديد والفساد، خصوصا أمام ضعف وقصور الرقابة الممارسة من طرف أجهزة الإدارة والتسيير وكذلك من جهة محافظ الحسابات، الأمر الذي أدى إلى ضرورة وجود هيئة رقابية متخصصة تعمل على المحافظة على الأموال العمومية وتمنع كل أشكال التبديد والتجاوزات.

¹ الأمر 01-08 المتعلق بتنظيم المؤسسة العمومية الاقتصادية وتسييرها وخصصتها، ممتم للأمر 01-04 المؤرخ في 2008/02/28، ج، ر، ع، 11، الصادرة في 2 مارس 2008

ثانيا : التطهير المالي للمؤسسات العمومية والاقتصادية عاجزة

فالعجز المالي الذي أصبحت المؤسسة العمومية الاقتصادية تعاني منه فرض فكرة رقابة المفتشية العامة للمالية مما دفع بالهيئات المختصة بالقيام التطهير المالي للمؤسسات العاجزة ولخضاعها لرقابة صارمة والذي دعم بشدة بصدور قانون المالية سنة 2009 من خلال المادة 63 على انه "يرخص للخرينة العمومية إجراء تطهير مالي للمؤسسات والمنشآت العمومية المهددة البنية وترصد سنويا إعمادات الميزانية لهذا الغرض حيث الكيفيات التي يحددها الوزير المكلف بالمالية على أساس الحاجة المستعجلة فعلا".

بالإضافة إلى المرسوم التنفيذي 96-09¹ الذي حدد الإطار القانوني لكيفيات رقابة وتدقيق المفتشية العامة للمالية لتسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية حتى تكون لعملية التطهير المالي المستفادة منها المؤسسات المهددة بالعجز أكثر حرص، وأكثر رقابة.

الفرع الثاني: رقابة مجلس المنافسة

ظهر مجلس المنافسة بصدور القانون المتعلق بالمنافسة والأسعار في سنة 1989، حيث اعترف المشرع بصفة ضمنية بحرية المنافسة بنصه على قمع كل ممارسة تجارية تتعارض مع المنافسة لكن بالرغم من ذلك فهذا القانون لم ينص صراحة على تحرير الأسعار وحرية المنافسة إلا بصدور الأمر 95-06² المتعلق بالمنافسة ذلك يتحقق والذي تم إلغائه بصدور الأمر 03-03³ لمواكبة التغييرات الاقتصادية.

أولا : تعريف مجلس المنافسة

بصدور الأمر رقم 95-06 والمتعلق بالمنافسة والذي نص في مادة 16 على انه " منشأ مجلس للمنافسة يكلف بترقية المنافسة وحمايتها" .

¹ المرسوم التنفيذي 96-09 يحدد شروط وكيفيات رقابة وتدقيق المفتشية العامة للمالية لتسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية، المؤرخ في 2009/02/22، جرد، ع14 الصادرة في 04 مارس 2009

² الأمر 95-06 المتعلق بالمنافسة المؤرخ في 1995/01/25 ج.ر.ع 09 الصادرة في 22 فيفري 1995

³ الأمر 03-03 المتعلق بالمنافسة المؤرخ في 2003/07/19 ج.ر.ع 43 صادرة في 20 جويلية 2003

يتمتع مجلس المنافسة بالاستقلال المالي والإداري ، كما أكدته الأمر 03-03 المتعلق بالمنافسة والذي الغي بموجب مادته 73 أحكام الأمر 95 - 06 المادة 23 على أنه " تنشأ لدى رئيس الحكومة سلطة إدارية تدعى في صلب النص مجلس المنافسة تتمتع بشخصية المعنوية والاستقلال المالي " .

أما المرسوم التنفيذي 11-241¹ والمحدد لتنظيم مجلس المنافسة وسيره فقد منح سلطة الوصاية على مجلس المنافسة للوزير المكلف بالتجارة كما جاء في نص المادة 02 على "أن مجلس المنافسة سلطة إدارية مستقلة تتمتع بالشخصية القانونية والاستقلال المالي ويوضع لدى الوزير المكلف بالتجارة" ومنه اعتبر المجلس المنافسة سلطة إدارية مستقلة مكلفة بتطبيق قانون المنافسة وتنظيم وضبط المنافسة في السوق وفرض الرقابة على كل الأعوان الاقتصاديين بما فيهم المؤسسات العمومية الاقتصادية.

يتشكل مجلس المنافسة من 12 عضوا حسب الأمر 95 - 06 في حين قلص إلى 09 أعضاء حسب الأمر 03-03 أما بصور القانون 08 - 12 رجع إلى عدد 12 عضو حيث تنص المادة 10 منه على يتكون مجلس المنافسة من 12² عضوا .

- وبموجب المادة 29 من الأمر 95 - 06 فمجلس المنافسة يتكون من القضاة والأشخاص الذين لهم كفاءات عالية في الميدان الاقتصادي والمنافسة وفي مختلف المجالات والقطاعات الأخرى مما يدعم استقلاليه المجلس وبالتالي التأثير إيجابا على أشغاله وشفافية رقابته

ثانيا صلاحيات مجلس المنافسة

أسندت لمجلس المنافسة عدة اختصاصات تتداخل بين اختصاص القمع والاستشارة لكي يمارس دوره الرقابي في مجال المنافسة وضبط كيفية أداء عمله على أكمل وجه .

¹ المرسوم 11-241، يحدد تنظيم مجلس المنافسة وسيره المؤرخ في 2011/07/10 ج.ر.ع 39 الصادرة في 2011/07/13

² سمير خميلية، عن سلطة مجلس المنافسة في ضبط السوق، مملكة لنيل شهادة الماجستير في القانون تحولات الدولة - جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2013

فالأمر 10- 05 المتعلق بالمنافسة حدد صلاحيات مجلس المنافسة والمجالات التي يطبق عليها هذا القانون ومنه تخضع لرقابة المجلس والتي حددتها المادة¹ 02 من الأمر 10 05 .

- نشاطات الإنتاج بما فيها تلك التي يقوم بها أشخاص معنوية عمومية .
- الصفقات العمومية بداية من نشر الإعلان عن المناقصة إلى غاية منح الصفقة .
- لمجلس المنافسة سلطه اتخاذ القرار والاقتراح .
- يمكن لمجلس المنافسة أن يطلب من الهيئات الخاصة بالتحقيق الاقتصادي إجراء مراقبة أو تحقيق حول القضايا التي تتدرج ضمن اختصاصه .
- مجلس المنافسة يبدي رأيه في المسائل المتعلقة بالمنافسة في حال ما إذا طلبت منه الحكومة ذلك .
- مجلس المنافسة يبدي رأيه حول النصوص التحضيرية أو حول المسائل التي لها صلة بالمنافسة .

الفرع الثالث : رقابة مجلس المحاسبة على المؤسسات العمومية الاقتصادية

يتمتع مجلس المحاسبة باختصاص إداري وقضائي في ممارسة مهامه كما يتمتع بالاستقلالية ضمانا للموضوعية والحياد يوجد مقره الرئيسي في الجزائر العاصمة .

يعتبر مجلس المحاسبة المؤسسة العليا للرقابة البعدية لأموال الدولة والمرافق العمومية والجماعات المحلية فالرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة هدفها تشجيع الاستعمال الصارم للموارد والوسائل المادية والأموال العمومية وترقية إجبارية تقديم الحسابات وتطوير شفافية تسيير الأموال العمومية² .

إذن نلخص أن الرقابة الموكلة لمجلس المحاسبة هي رقابة مزدوجة وشاملة أي إدارية وقضائية بعدما كان هيئة فقط . لكن المشرع لم يدقق في وصف مجلس المحاسبة كهيئة قضائية بل اكتفى باستعمال عبارة "مؤسسة تتمتع باختصاص قضائي".

¹المادة 02 من الامر 10-05 المتعلق بالمنافسة، يعطل ويتمم الامر رقم 03-03 المؤرخ في 15 اوت 2010 ح،ر،ع، 46، الصادرة في 18 اوت 2010

²المادة 02 من الأمر رقم 95-20. مرجع سابق

ثالثا: اختصاص مجلس المحاسبة

- 1- حسب نص المادة 07 من الأمر رقم 95- 20 على انه "تخضع لرقابة مجلس المحاسبة مصالح الدولة والجماعات الإقليمية والمؤسسات والمرافق والهيئات العمومية التي تمارس نشاطها الصناعي أو التجاري أو المالي والتي تكون أموالها أو مواردها أو رؤوس أموالها ذات طبيعة عمومية".
- 2- حسب ما أشارت إليه المادة 09 إمكانية رقابة مجلس المحاسبة على تسيير الأسهم العمومية لبعض المؤسسات أو الشركات أو الهيئات العمومية الأخرى جزءا من رأس مالها.
- 3- يمارس مجلس المحاسبة رقابة على الهيئات التي تقوم بتسيير النظم الإلزامية للتأمين الاجتماعية كما بينت المادة 10 من الامر 95- 20 .
- 4- لمجلس المحاسبة تتبع نتائج استعمال المساعدات المالية الممنوحة من الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق العمومية أو كل هيئة خاضعة لرقابة مجلس المحاسبة الممنوحة في شكل إعانات أو رسوم شبه جبائية مهما يكن المستفيد منها حسب المادة 11 من الأمر رقم 95- 20 .
- 5- يمكن لمجلس المحاسبة أن يراقب استعمال الموارد التي تجمعها الهيئات القانونية التي تلجا إلى التبرعات العمومية من اجل دعم القضايا الإنسانية والاجتماعية والعلمية والتربوية أو الثقافية على الخصوص وذلك بمناسبة حملات التضامن الوطني حسب المادة 12 من الأمر 95- 20 .
- 6- التحقق من تطبيق قوانين المالية وتطبيق الميزانيات الممنوحة وفقا لقواعد والتنظيمات المعمول بها
- 7- مراقبة شرعية الحسابات الخاصة المتعلقة بأموال الدولة والجماعات المحلية
- 8- التأكد من تطبيق السلطة التنفيذية للقوانين والتنظيمات
- 9- الكشف عن المخالفات المالية إذا ما ارتكبت أثناء تنفيذ الميزانية
- 10- إعلام السلطات وإبلاغها بالمخالفات والتقصير والاستعمال السيئ للميزانية العامة المطلوبة قانونيا

- 11- يتولى مجلس المحاسبة التأكد من صحة دقات حسابات.
- 12- مجلس المحاسبة يعاقب بغرامة في حق مرتكبي المخالفات او عن الافعال التي تشكل اخلالا بالانضباط وذلك في اطار رقابة الانضباط في مجال التسيير الميزانية والمالية.

خلاصه الفصل الثاني :

من خلال ما جاء في الفصل الثاني بشأن الرقابة على المؤسسات العمومية الاقتصادية خلال الإصلاحات الاقتصادية سواء تعلق الأمر بالرقابة الداخلية أو الرقابة الخارجية، فممارسة الرقابة الداخلية على المؤسسة كانت وفقا لشكل الرقابة في الشركات التجارية عرفت بعض الخصوصية من خلال ممارسة الدولة لحق الملكية في إطار التطبيق غير الشامل لقواعد القانون التجاري هذه الخصوصية طبقت نوعا ما دور أجهزة المؤسسة في ممارسه الرقابة لكن سرعان ما تحررت المؤسسة العمومية الاقتصادية وذلك في إطار الإصلاحات وتنفيذا لإرادة الهيئات المالية الدولية . ليتم بعد ذلك تبني الرقابة الداخلية والتي تمارس وفق الإطار المحدد لشركات الأموال.

أما بالنسبة للرقابة الخارجية ففي إطار الإصلاحات خففت الرقابة الخارجية حيث أخضعت المؤسسة لتقويم اقتصادي دوري أهلت له المفتشية العامة للمالية . غير انه لم يكن مجدي ولم يكن ملائم للاستقلالية المؤسسة ومع تبني سياسة التحرير الاقتصادي ومن خلال إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وإعادة هيكلة المؤسسات برزت الرقابة الخارجية على المؤسسة العمومية الاقتصادية وإخضاعها لها من خلال رقابة الهيئات المركزية أو الهيئات المركزية المختصة .

خاتمة

من خلال ما جاء في هذا البحث المتواضع والذي عنوانه الرقابة المالية على المؤسسات العمومية الاقتصادية فخلاصة هذا الموضوع ولو أنه موسع نوع ما . إلا أن لبه يكمن في أهم التغييرات التي شهدتها المؤسسة العمومية الاقتصادية وكذا الرقابة عليها . فهذه الأخيرة تطورت في ظل نظام الاقتصاد الموجه من مؤسسة مسيرة ذاتيا إلى مؤسسة اشتراكية تخضع لوصايا الجهات المركزية و السلطة الرئاسية . فقد كانت تعتبر شخصا من أشخاص القانون العام لكن هذا النظام ابدى فشله مما دفع بالسلطة إلى التفكير إلى النهوض بالوضع الاقتصادية من خلال الاستغناء عن النظام الاشتراكي وتبني الليبرالية . وعملت على إصلاح المؤسسة العمومية الاقتصادية ومنحها الاستقلالية حيث أصبحت خاضعة في تنظيمها وتسييرها للأحكام العامة للقانون التجاري رغم طابعها العمومي وفتح المجال امام المنافسة والدخول في اسواق العالمية بعدها ظهرت فكره الخصوصية بعد فشل القانون التوجيهي للمؤسسات وعدم بلوغها الاهداف المنوطة بها ومنه فتح المجال للخواص ودعم المنافسة المشروعة من خلال صدور الأمر 01-04 المتضمن تنظيم المؤسسة العمومية الاقتصادية وتسييرها وخصوصياتها،وبما أن المؤسسة العمومية الاقتصادية تتميز بخاصية المتاجرة والعمومية فهي مثل التاجر تخضع لأحكام القانون التجاري وتستمد بعض الاحكام والمبادئ من القانون العام وتخضع فيه هيكلها التنظيمي الى نفس الهيكل التنظيمي للشركات التجارية سواء كان على شكل مؤسسات عمومية في شكل شركات مساهمة او شركات ذات مسؤولية محدودة باستثناء المؤسسات العمومية الاقتصادية التي تملك الدولة او احد اشخاص القانون العام كل او جزء من راس مالها فتتخذ شكلا خاصا وفقا للنص عن طريق التنظيم.

أهمية المؤسسة العمومية الاقتصادية وتسييرها يفرض إخضاعها لرقابة من اجل حماية الاقتصاد الوطني والمحافظة على المال العام فالمرجع الجزائري اتاح جميع الوسائل لهاته الحماية ذلك من خلال فرض الرقابة أن كانت داخلية أو خارجية على المؤسسة العمومية الاقتصادية . فالرقابة هنا لها طبيعة

مزدوجة تخضع لقواعد القانون العام ولقواعد القانون الخاص التجاري هذه الرقابة هي مدى احترام مبدأ المشروعات وفتح المجال امامها للدخول في ميدان المنافسة التجارية في السوق الوطنية أو السوق العالمية وهذا ما تقتضيه متطلبات اقتصاد السوق.

في إطار هذا الموضوع وهذا البحث المتواضع ارتأيت اقتراح بعض النقاط التي قد تساهم في حل الإشكالية المتمثلة في توفير الضوابط والآليات التي تتم بها الرقابة المالية على المؤسسات العمومية الاقتصادية من خلال وضع قانون ينظم ويوحد المؤسسة العمومية الاقتصادية كهيئة لها كيان في اقتصاد الدولة دون إحالة أغلبية أحكامها إلى القانون التجاري .ففي أحيان كثيرة تتعرض أموال المؤسسات العمومية الاقتصادية إلى التلاعب والاختلاس مما يعرقل عمل الجهة القضائية التي تجد نفسها عاجزة أمام عدم وجود نصوص تشريعية واضحة . أيضا على الحكومة أو الوزارة الوصية أن تحدد طبيعة نشاط هاته المؤسسات .كذلك عدم خوصصة المؤسسات العمومية الاقتصادية ذات النشاط الإستراتيجي والهام والتي لها الأثر الكبير والقوي في رفع اقتصاد وسيادة الدولة كالمؤسسات الكبرى ذات الطابع الإستراتيجي كذلك إعادة هيكلة المؤسسات الاقتصادية صناعيا وماديا ما يتماشى ويواكب الحركة الاقتصادية والإنتاجية الربحية خصوصا المؤسسات ذات الطابع الإستراتيجي .

وفي الأخير أتمنى أن أكون قد لامست جانب من الصحة رغم شح المعلومة والظروف المحيطة والاستثنائية ، و أن أكون قد وضعت ولو القليل في هذا البحث الذي يكتسي أهمية بالغة لما له من الأثر على العام والخاص ذلك لأهمية المؤسسة العمومية الاقتصادية في بناء الاقتصاد الوطني .



قائمة المصادر والمراجع

* المصادر والمراجع

القرآن الكريم :

سورة طه

سورة النساء

* النصوص القانونية

* قانون رقم 30/90 المؤرخ في 1990/12/01 المتضمن قانون الأملاك الوطنية .

* قانون 01/88 المؤرخ في جمادى الأولى لعام 1408 الموافق ل 12 يناير 1988 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية ج ر ع 2 سنة 1988.

* قانون 21/90 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية العدد 35 .

* قانون 01/80 المؤرخ في 1980/01/12 المتضمن تأسيس مجلس المحاسبة مكلف بمراقبة مالية الدولة والحزب والجماعات المحلية .

* قانون 04/80 المؤرخ في 1980/03/01 المتعلق بممارسة عملية المراقبة من قبل المجلس الشعبي الوطني .

* قانون 21/90 المؤرخ في 1990/08/15 المتعلق بالمحاسبة العمومية .

* قانون 17/84 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المتعلق بقوانين المالية .

* الأوامر :

* الأمر 74/71 المؤرخ في 16 نوفمبر 1971 المتعلق بالتسيير الاشتراكي للمؤسسات .

* الأمر 57/75 المؤرخ في 05 جويلية 1976 المتضمن نشر الميثاق الوطني .

* الأمر 20/95 المؤرخ في 1995/17 المتعلق بمجلس المحاسبة ع.39 .

* الأمر 03/03 المؤرخ في 2003/07/19 المتعلق بالنافسة المؤرخ في 2003/07/19 .

***المراسيم :**

* المرسوم التنفيذي 414/92 المؤرخ في 14/11/1992 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها عدد 82 .

* المرسوم التنفيذي 311/91 المؤرخ في 7 ديسمبر 1991 المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم

* المرسوم التنفيذي 313/91 المؤرخ في 7 ديسمبر 1991 يحدد إجراء تنفيذي المحاسبة .

* المرسوم التنفيذي 20/92 المتضمن تشكيل واختصاصات وقواعد سير المجلس الوطني للخبراء والمحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين .

* المرسوم التنفيذي 354/01 الصادر في 10 نوفمبر 2001 المتضمن تجديد تشكيلة لجنة المراقبة عمليات الخصوصية وصلاحياتها وكيفية تنظيمها وسيرها .

المرسوم التنفيذي 53/80 المؤرخ في 01 مارس 1980 المتضمن إحداث المفتشية العامة للمالية .

*المرسوم 272/08 المؤرخ في 06 سبتمبر 2008 يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية .

*المرسوم التنفيذي 96/09 يحدد شروط و كفايات رقابة وتدقيق المفتشية العامة للمالية لتسيير

المؤسسة العمومية الاقتصادية المؤرخ في 22/02/2009

: الكتب

- أبو حيان الأندلسي ، تفسير بحر المحيط ، تحقيق الشيخ عادل أحمد عبد الموجود ، دار -

الكتب العلمية بيروت 1993

- بن داود إبراهيم الرقابة المالية على النفقات العامة ، دار الكتاب الحديث ، الجزائر ، 2010.

- جمال الدين محمد بن منظور لسان العب ، ج2، دار صابر للطباعة و النشر ، بيروت ، 1955

- حسين الصغير دروس في المالية و المحاسبة العمومية دار المحمدية العامة الجزائر سنة

1999.

- حنين يوسف راتب ريان ، المالية العامة في الفقه الإسلامي ط2، الأردن ، 1992.

- عبد الرؤوف جابر دور رقابة ديوان المحاسبة ، دراسة قانونية مكتبة دار الثقافة ، عمان 1997.
- على الشريف الإدارة المعاصرة ، الدار الجامعية ، مصر ، 2003
- عوف الكفراوي . الرقابة المالية النظرية والتطبيق ط2 مطبعة الأنصار . الإسكندرية 1998 .
- صباح عبد الرحمان . مبادئ الرقابة الإدارية المعايير والتقييم والتصحيح . دار زهران الأردن 1998 .
- نادية فوضيل شركات الأموال في القانون الجزائري . ديوان المطبوعات الجامعية . الجزائر . 2003

المذكرات :

- سمير خميلية ، عن سلطة مجلس المنافسة في ضبط السوق ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون - تحولات الدولة - جامعة مولود معمري تيزي وزو ، 2013
- عبيد نعيمة ، دور آليات الرقابة في تفعيل الحكومة المؤسسات ، دراسة حالة الجزائر ، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، الجزائر 2009 ،
- عبد اللطيف لونيسي ، الرقابة على مالية البلدية ، مذكرة لنيل شهادة ماستر في الحقوق تخصص قانون إداري جامعة محمد خيضر بسكرة 2013
- على خلف الله ، التحليل المالي واستخداماته للرقابة على الأداء والكشف والانحرافات ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في التحليل المالي ، كلية الإدارة والاقتصاد الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمرك 2008 .
- زيوش رحمة ، الرقابة المالية على مؤسسات مراكز التكوين المهني والتمهين ، بحث ماجستير كلية الحقوق . بن عكنون 2002 ،

- رضا شلاي ، تنفيذ النفقات العامة ، بحث ماجستير ، كلية الحقوق بن عكنون ، 2002 .

المقالات :

- فيصل فخري الرقابة المالية العليا ، مقال منشور بمجلة العلوم الإدارية الصادرة عن المعهد الدولي للعلوم الإدارية الشعبية المصرية