

جامعة عمارثليجي بالأغواط
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق

الموضوع

النظام القانوني للرقابة على المؤسسة العمومية الاقتصادية في التشريع الجزائري

مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر حقوق
تخصص: قانون أعمال

إشراف الدكتور:

* دمانة محمد

من إعداد الطالب:

- أحمد قاوي

- قدوري خديجة

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الدرجة العلمية	الصفة
بن الزوبير عمر	دكتور	رئيسا
دمانة محمد	دكتور	مشرفا ومقررا
سعادة فاطمة الزهراء	دكتور	مناقشا

السنة الجامعية: 2024 - 2025

شكر وعرفان

أشكر الله عز وجل الذي وفقني في انجاز هذه المذكرة
كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من قدم لي يد المساعدة
في إتمام هذا البحث المتواضع
وأخص بالذكر الى الدكتور الفاضل : " دمانة محمد"
الذي لم يبخل عليا بعطائه العلمي وآرائه وأفكاره وإرشاداته
من خلال مراحل هذا البحث
منذ أن كان فكرة حتى صار مذكرة
وأشكر أعضاء اللجنة الكرام على المناقشة

مقدمة

تُعد المؤسسة العمومية الاقتصادية في الاقتصاديات الوطنية وحدة أساسية ومحورية في النسيج الاقتصادي الوطني أي كان الدولة وذلك باعتبارها فاعلاً اقتصادياً هاماً وركيزة من ركائز الاقتصاد الوطني، حيث تكتسي صفة المرفق العام وتتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، وتهدف أساساً إلى تلبية الحاجات العامة للمجتمع، مع كون ملكيتها تعود للدولة. وقد ظهر مفهوم المؤسسة العمومية الاقتصادية لأول مرة قبيل النصف الثاني من القرن العشرين، ليشهد بعد ذلك تطورات عديدة في شكله ومضمونه.

وفي الإطار التشريعي الجزائري نجد أنه قد عرفها القانون التوجيهي رقم 01¹/88 بأنها شركات مساهمة أو ذات مسؤولية محدودة، تملك الدولة أو الجماعات المحلية كل أسهمها أو حصصها بشكل مباشر أو غير مباشر. وفي ظل تطور القوانين فقد جاء الأمر 04²/01 فقد منح هذه المؤسسات استقلالية أوسع، وخضعها لأحكام القانون الخاص (التجاري)، وقدم تعريفها بأنها شركات تجارية تمتلك الدولة أو أي شخص معنوي خاضع للقانون العام أغلبية رأسمالها، سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة، مع استمرار خضوعها أيضاً لبعض أحكام القانون العام.

ونظراً لأهمية هذا الكيان في دعم الاقتصاد الوطني، فإن الأمر يستدعي فرض رقابة فعالة على تسيير المؤسسة، بغرض ضبط أدائها، وتقييم فاعليتها، وحماية ممتلكاتها من الهدر وضمان استمرارياتها في تحقيق الأهداف المرسومة. فالرقابة تُعد أداة أساسية لضمان حسن التسيير والتحقق من مدى تحقيق الأهداف المرجوة.

وعند التطرق لموضوع الرقابة على المؤسسات العمومية الاقتصادية، نجد أنفسنا أمام مسألة جوهرية تتعلق بمدى استقلالية هذه المؤسسات. فمع انتقال الاقتصاد الجزائري من

¹ قانون رقم 10/88 مؤرخ في 12 جانفي 1988، يتعلق بالاستثمار.

² الأمر رقم 04/01 المؤرخ في 20 أغسطس 2001، المتعلق بتنظيم المؤسسات الاقتصادية العامة في الجزائر.

نظام الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق، حيث أصبحت المؤسسات العمومية الاقتصادية تتمتع بهامش أوسع من الاستقلالية في التسيير واتخاذ القرارات داخل هيئاتها التنظيمية. وقد تدخل المشرع الجزائري لضبط هذه المرحلة من خلال إصدار قوانين توطر وتنظم أجهزة الرقابة، سواء كانت داخلية أو خارجية، لضمان التوازن بين الاستقلالية والمساءلة. ونظرا لكون المؤسسة العمومية الاقتصادية تحتل مكانة في القانون الجزائري، ولما لها من أهمية في الاقتصاد الوطني فإن هذا الوجود البارز لها يتطلب ضبطه والسيطرة على تبني سياسة رشيدة

حيث يمكن أهمية البحث في إعطاء صورة حقيقية على الواقع الذي تعيشه المؤسسة رغم دخول الجزائر الألفية الثالثة وللوقوف على حالة التدهور المستمر الذي يصيب المؤسسات وكذا ضرورة تسليط الضوء على الرقابة الداخلية والخارجية المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية، وتوضيح مدى أهمية الأجهزة لقائمة بها وكذا تدعيم وإثراء البحث العلمي في مجال الإدارة والتسيير وسد الفراغ الموجود حول هذا الموضوع على مستوى الدراسات الجامعية ضرورة تبني أسس سليمة للرقابة على المؤسسات العمومية: بهدف تفعيل آليات الرقابة وما ينجر عنها من نتائج ايجابية تنعكس على أداء المؤسسة العمومية الاقتصادية ووضعها المالي والمحاسبي.

والحرص على حماية مصالح المساهمة والأطراف ذات المصلحة مما يزيد من ثقة هذه الأطراف بما يضمن تعاملات شفافة مبنية على التعاون وتحقيق المصلحة الجماعية.

ما دفعنا لاختيار الموضوع انطلاقا من سلسلة الفساد التي عاشتها البلاد في سنوات طويلة مست معظم المؤسسات والشركات الجزائرية والتي فتحت المجال الجدل كبير حول فعالية أنظمة وآليات الرقابة التي تعتمدها المؤسسات العمومية الاقتصادية، في مقابل أن الواقع الذي تعيشه الجزائر في ظل ما يحيط بها من تحولات اقتصادية جديدة تفرض عليها إعادة النظر في بعض ممارساتها في إطار توجيهها نحو اقتصاد السوق وانضمامها إلى المنظمة

مقدمة

العالمية للتجارة ما يستوجب عليه حوكمة ورقابة أداء و تسيير مؤسساتها التي تعتبر أداة فعالة للنهوض باقتصاد الوطن.

وبالنظر لقلة وندرة البحوث والدراسات حول موضوع رقابة المؤسسات باعتبارها تمثل جانب حساس في إدارة المؤسسات كذلك الأهمية البالغة للموضوع في ظل التغيرات الاقتصادية وتأثيرها على تنظيم المؤسسات و صيرورة عملها، إضافة إلى التلاعبات والاختلاسات التي أصبحت ظاهرة داخل المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية ، بسبب غياب الرقابة وإهمالها للدور الهام من أصحاب المسؤولية في أداء واجباتهم الغياب الضمير الذي يوجب عليهم أداء مهامهم كاملة..

فكان لنا أن نحاول دراسة هذا الموضوع وتجسيد مدى انطباقه على الواقع المعاش من خلال القوانين فمن الصعوبات التي واجهتنا قلة المراجع وانعدام البحوث القانونية والمقالات المتخصصة في هذا الموضوع لذا تم الاعتماد على النصوص القانونية وبعض المراسيم العامة و كذا عرض النصوص القانونية المختلفة و تحليلها ومناقشتها، ذلك لان حدود الدراسة تقتضي أن تهتم الدراسة بآليات الرقابة في تفعيل أداء المؤسسات العمومية الاقتصادية

وتطبيقا مع الواقع في ظل ما يحيط بها من تغيرات، وتكمن الدراسة في الرقابة الداخلية في المؤسسة من خلال أجهزتها إبرازا لدور الجمعية العامة ومجلس الإدارة، وكذا رقابة مندوب الحسابات، ثم تتوضح لدينا آليات خارجة عن المؤسسة وهي هيئات تابعة للدولة كرقابة خارجية إدارية ووقائية تتجسد في هيئة مجلس المحاسبة والمفتشية العامة وكذا مجلس مساهمات الدولة.

و ذلك نظرا للفترة التي يمر بها الاقتصاد الوطني والعالمي من تحولات وانفتاح، وجب على المؤسسات العمومية الاقتصادية تبني أسس سلمية الأداء المؤسسة والنهوض به بهدف تمثيل

الدور الذي تلعبه الرقابة و آلياتها وما ينجر عنها، حرصا على مصالح المساهمين و الأطراف ذات المصلحة، بما يضمن تعاملات شفافة، واعتمدنا على المنهج الوصفي لإبراز المفاهيم و الخصائص والمبادئ والأسس التي تحكم بعض آليات الرقابة، وكذا المنهج التحليلي الذي قمنا بتحليل النصوص بموجبه نظرا لما تتطلبه الدراسة.

ومن خلال ما سبق التطرق اليه نقدم الإشكالية التالية:

فما هو الاطار القانوني للرقابة على المؤسسة العمومية الاقتصادية ؟ .

وللإجابة على الإشكالية السابقة الذكر، وتحليل أبعادها، جوانبها و كذا النتائج المتوصل إليها، قمنا بتقسيم الدراسة إلى فصلين حيث خصص الفصل الأول تناولنا فيه الرقابة الداخلية المطبقة على المؤسسة العمومية من خلال إبراز دور أجهزتها المتخصصة

المبحث الأول: مفهوم الرقابة الداخلية

المبحث الثاني : رقابة أجهزة المؤسسة

المبحث الثالث: رقابة مندوب الحسابات .

وأما الفصل الثاني سنتناول الرقابة الخارجية كآلية أخرى تعزز سابقتها

المبحث الأول: رقابة الأجهزة المركزية

المبحث الثاني: رقابة مجلس المحاسبة

المبحث الثالث: رقابة مصالح وزارة المالية

الفصل الأول

الرقابة الداخلية على المؤسسة

العمومية الاقتصادية

تكريسًا لمبدأ استقلالية المؤسسات العمومية الاقتصادية، سعى المشرع الجزائري منذ سنة 1988، من خلال القانون التوجيهي رقم 01/88، إلى إرساء هذا المبدأ ضمن الإطار القانوني المنظم لهذه المؤسسات. وقد تعزز هذا التوجه بشكل أوضح بموجب الأمر 04/01، الذي منح فعالية أكبر لهذا الاستقلال، من خلال تأكيد الطابع التجاري الذي تتميز به المؤسسات العمومية الاقتصادية، وإخضاعها لأحكام القانون التجاري سواء من حيث الإنشاء أو التسيير أو الإدارة.

في هذا السياق، عمل المشرع على تقليص دور الرقابة الخارجية لصالح تعزيز الرقابة الداخلية، مما يمثل تحولًا هامًا في نظام القطاع العام بالجزائر، تماشيًا مع التحول نحو اقتصاد السوق. وقد استثنى المشرع من هذا الإخضاع التام بعض الفئات الخاصة، مثل المؤسسات ذات الطابع الاستراتيجي، وتلك التي تخضع لأحكام تنظيمية خاصة وفقًا للمرسوم التنفيذي رقم 01/283.

وتقع على عاتق إدارة المؤسسة مسؤولية إقامة نظام رقابة داخلية فعال، وضمان استمراريته وسلامة تطبيقه. كما أن من بين الالتزامات القانونية الأخرى المفروضة على المؤسسة، ضرورة إمساك حسابات دقيقة ومنظمة، لا سيما في شركات المساهمة. ويضاف إلى ذلك تعدد أصناف المؤسسات، وضخامة حجمها، واتساع نطاق نشاطها وتنوع عملياتها، مما فرض ضرورة تقسيم الوظائف والمهام داخل المؤسسة، بما يسمح بتحقيق فاعلية أكبر في التسيير والرقابة.

وقد تم تنظيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، تُعنى كل منها بجوانب محددة من موضوع الاستقلالية والرقابة داخل المؤسسات العمومية الاقتصادية.

المبحث الأول: مفهوم الرقابة الداخلية

المبحث الثاني : رقابة أجهزة المؤسسة

المبحث الثالث: رقابة مندوب الحسابات .

المبحث الأول: مفهوم الرقابة الداخلية

لقد تنوعت المفاهيم والآراء حول الرقابة الداخلية، حيث يرى البعض أنها تمثل خطة تنظيمية أو أسلوبًا علميًا يهدف إلى تحقيق الانضباط داخل المؤسسة، في حين ينظر إليها آخرون من زاوية الوسائل والتقنيات التي تُستخدم في ممارستها. بينما يعتبرها فريق ثالث وظيفة إدارية بحتة، نابعة من التطورات العلمية والتكنولوجية المتسارعة التي شهدتها العصر الحديث، والتي أسفرت عن توسّع الوحدات الاقتصادية وتزايد المسؤوليات الملقاة على عاتقها في سبيل تحقيق أهدافها.

كما ساهم تعقيد المشاكل الإدارية الناتجة عن تنوع وتضخم حجم الأعمال، إضافة إلى بطء نتائج المراجعة الخارجية، في جعل الرقابة الداخلية ضرورة ملحة تفرضها متطلبات الإدارة العلمية الحديثة، لضمان الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة والمحافظة عليها.

وانطلاقًا من أهمية هذا الموضوع، سيتم التطرق في هذا المبحث إلى ثلاث مطالب رئيسية:

• **المطلب الأول:** تعريف الرقابة الداخلية وأنواعها.

• **المطلب الثاني:** أهداف الرقابة الداخلية

• **المطلب الثالث:** العناصر الأساسية التي تقوم عليها الرقابة الداخلية

المطلب الأول: تعريف الرقابة الداخلية

تعرف على أنها " هي انضباط عام في التسيير بهدف الاحترام والالتزام بالإجراءات القوانين والقواعد وأي عملية تؤدي إلى تحقيق مبادئ الثقة داخل المؤسسة¹.

كما تعرف الرقابة الداخلية إنها 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 وللقواعد الخاصة بالمؤسسة.

¹ Hamini allel: le contrôle interne et l'elaboration de bilan comptable, Alger, 2003, PP 21 22

الفرع الأول: تعريف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين

تعرف على أنها تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المؤسسة بهدف حماية أصولها، وضبط مراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها، ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة والفعالية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعية¹.

كما تعرف الرقابة الداخلية: " بأنها إجراءات متخذة من قبل الإدارة أو المجلس أو أية أطراف أخرى لتحسين إدارة الخطر، والزيادة من احتمالية تحقيق الأنظمة والبرامج الموضوعية للإدارة التخطيط التنظيم، التوجيه وتطبيق الإجراءات للحصول على تأكيد معقول بأن الأهداف والبرامج التي سيتم تحقيقها .²

كما ترتبط الرقابة الداخلية بالإجراءات، وهذه الأخيرة يقصد بها المراحل المتتبعة والأفعال التي تجز من أجل اتخاذ القرارات في أفضل الظروف، وهذا ما يسهل عملية اتخاذ القرار في المؤسسة ويسمع بتسريح وتبسيط الرقابة، كما يسمح . كذلك بالتحديد الجيد للمهام، وتجنب التداخل فيما بينها.

الفرع الثاني: تعريف مجمع الخبراء المحاسبين

لقد عرف مجمع الخبراء بفرنسا الرقابة الداخلية أنها مجموع الضوابط التي تساهم في التحكم بالمؤسسة وهو يحدد 4 أهداف³

مراقبة جودة المعلومات المالية من خلال المستندات المقدمة من طرف الإدارة .. تشجيع احترام سياسات الإدارة ذلك بالتقيد بالقيام بتنفيذ خطة الإدارة ، تحسين الأداء . و المحافظة على الذمة

¹ محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، د ط، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001 ، ص 199

² عبيد نعيمة، دور آليات الرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات، دراسة حالة الجزائر، مذكرة الاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2009، ص55

³ SIEGLEM J-Y ET ALL : LES MECANISMES COMPTABLE DE L'ENTREPRISE ENTREPREND MANTCHERSTION. PARIS. 1995. P305

و المالية . وكذلك أنها عبارة عن مراحل والتي تعتبر كوسيلة لبلوغ نهايتها، وليست الرقابة الدانية تعرف لرقابة "بأنها إجراءات متخذة من قبل الإدارة أو المجلس أو أية أطراف أخرى لتحسين إدارة الخطر، والزيادة من احتمالية تحقيق الأنظمة والبرامج الموضوعية للإدارة التخطيط التنظيم، التوجيه وتطبيق الإجراءات للحصول على تأكيد معقول بأن الأهداف والبرامج التي سيتم تحقيقها .

وعلى العموم يمكن تعريف الرقابة بأنها إحدى وظائف التسيير التي تعني بمتابعة وتقييم كل عملية وأنشطة المؤسسة ومقارنتها مع ما خطط له ومن تم تحديد الانحرافات بطريقة وصفية أو بغية اتخاذ ما يلزم من قرارات لتجنب وقوع الانحرافات أو معا يحتضر في حالة وقوعها خلية نهاية في حد ذاتها الرقابة الداخلية تنفذ من طرف أفراد المؤسسة ، وليست فقط مجموعة دفاتر إجراءات ووثائق، ويضم تنفيذها في كل مستويات الهيكل التنظيمي ،تحقيق الإدارة من خلال الرقابة الداخلية تأمينا معقولا وليس تأمينا مطلقا تتجه الرقابة الداخلية إلى تحقيق أهداف مختلف في عدة ميادين¹.

كما عرفها كل من قيلت وهيكلز: الرقابة على أنها العملية التي تسعى لإدارة من خلالها إلى التحقيق من أن ما حدث هو الذي كان يفترض أن يحدث وإذا لم يحدث ذلك فلا بد من إجراء التعديلات اللازمة².

وعلى العموم يمكن تعريف الرقابة بأنها إحدى وظائف التسيير التي تعني بمتابعة وتقييم كل عملية وأنشطة المؤسسة ومقارنتها مع ما خطط له ومن تم تحديد الانحرافات بطريقة وصفية أو كمية بغية اتخاذ ما يلزم من قرارات لتجنب وقوع الانحرافات أو معالجتها في حالة وقوعها.

¹ - عبد الرحمان بابنات وآخرون، التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، د ط، دار المحمدية العامة الجزائر 2008، ص 56.

² عبيدي نعيمة. مرجع سابق ص 45.

المطلب الثاني: أنواع وأهداف الرقابة الداخلية للمؤسسة

باعتبار أن الرقابة الداخلية إجراءات متخذة من قبل الإدارة لتجنب وقوع المسيرين والموظفين للحصول على تخطيط محكم لتحقيق الأهداف المسطرة، فإن هذا النوع من التنظيم له أنواع تمت دراستها في الفرع الأول ثم وأهداف تسعى الأجهزة المختصة بها لتحقيقها في الفرع الثاني

الفرع الأول: أنواع الرقابة الداخلية

بعد التطرق إلى التعاريف البسيطة عن الرقابة الداخلية سندرس أنواعها كالتالي: الرقابة الإدارية كنوع هاو للرقابة باعتبارها إجراءات إدارية، و الرقابة المحاسبية باعتبارها نوع من الرقابة التي يقوم بها محافظي الحسابات و من خلال البيانات المثبتة بدفاتر الحسابات.

أولاً: الرقابة الإدارية

تشتمل على خطة التنظيم والوسائل والإجراءات المختصة بصفة أساسية لتحقيق أكبر كفاءة، إنتاجية ممكنة وضمان تحقيق السياسات الإدارية، إذ تشتمل على كل ما هو إداري، سواء كانت برامج تدريب العمل، طرق التحليل الإحصائي ودراسة حركة المؤسسة عبر مختلف الأزمنة تقارير الأداء الرقابة على الجودة...الخ¹.

ثانياً: الرقابة المحاسبية

تعبر عن الخطة التنظيمية وكافة الإجراءات الهادفة لاختبار دقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها والوقوف على سلامة المعالجة المحاسبية من جهة ومن جهة أخرى العمل على حماية أصول المؤسسة. باعتبارها "بأنها إجراءات متخذة من قبل الإدارة أو المجلس أو أية أطراف أخرى لتحسين إدارة الخطر والزيادة من احتمالية تحقيق الأنظمة والبرامج الموضوعية للإدارة التخطيط، التنظيم، التوجيه وتطبيق الإجراءات للحصول على تأكيد معقول بأن الأهداف والبرامج التي سيتم تحقيقها.

¹ عدي نعيمة، نفس المرجع، ص 46.

الفرع الثاني: أهمية الرقابة الداخلية

لقد مرت عملية الرقابة بصفة بمراحل تطور مختلفة وفقا لاحتياجات كل مرحلة ابتداء من استخدام سجلات محددة بهدف المطابقة وكشف أي اختلافات إلى المرحلة التي بات فيها من الضروري كشف أي تصرفات غير مرغوب فيها خاصة السرقات والاختلاسات بهدف حماية موارد المؤسسة، وكان ذلك في ظل وجود المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم ، لكن مع ظهور مؤسسات المساهمة كبيرة الحجم مع بداية القرن العشرين الماضي، ظهرت الحاجة أكثر إلى تدعيم عملية الرقابة بأدواتها وأساليبها.

كما تزداد هذه الأهمية وذلك من خلال النظر إلى النقاط الهامة والمتمثلة في كثرة التقلبات والمفاجآت والفرص والمخاطر التي يعرفها محيط المؤسسة اليوم والمرتبطة بالسوق وكبر حجم المؤسسة من يوم لأخر إضافة إلى التوزيع الجغرافي للمؤسسة، تعدد واختلاف المستويات التنظيمية تبعا للهيكل التنظيمي المعتمد كذا زيادة حدة والمنافسة وتقلص الدور الحمائي للدولة لأنها تتميز المؤسسات الكبيرة، باتساع نشاطها وتنوع عملياتها، الأمر الذي يجعل عملية تخطيط السياسية في غاية من الصعوبة حيث يصبح من الضروري تقييم وظائف النشاط إلى مراكز مختلفة تبسيط عملية التخطيط والتنفيذ ومتابعة السياسات مما يحقق أهداف المؤسسة المرجوة واستخدام الموارد المتاحة أقصى استخدام كذا يعتبر السبيل الذي يحقق الرقابة الذاتية على عمليات المؤسسة وأن هذه النظم تتطور حسب تطور نشاط المؤسسة وتعدد عملياتها¹.

الفرع الثالث: أهداف الرقابة الداخلية

يقصد بالمراقبة الداخلية ذلك الأسلوب من التنظيم الإداري والمحاسبي الذي يجعل الأعمال اليومية في مؤسسة ما تتم بشكل يشترك فيه أكثر من شخص واحد في تحقيق كل عملية من العمليات وبهذا يكون عمل كل موظف مكملا لأعمال موظفين آخرين وذلك بغرض منع أو

¹ غوالي، المرجع السابق، ص 63.

اكتشاف الغش والتزوير وعلى هذا فإن المراقبة الداخلية تقتضي توزيع وتقسيم الصلاحيات بين الموظفين وأسلوب تسجيل العمليات على أساس جعل كل جزء من الأعمال مكملًا وأسلوب تسجيل العمليات على أساس جعل كل جزء من الأعمال مكملًا لأعمال موظفين آخرين وذلك بغرض منح أو اكتشاف الغش والتزوير وعلى هذا فإن المراقبة الداخلية تقتضي توزيع وتقسيم الصلاحيات بين الموظفين وأسلوب تسجيل العمليات على أساس جعل كل جزء من الأعمال مكملًا لأعمال الأخرى ومستقلًا عنها في نفس الوقت¹، أي القواعد الأساسية للرقابة الداخلية أن لا يقوم شخص واحد بإنجاز كل المراحل المتعلقة بعملية واحدة من أولها إلى آخرها. حيث تتمثل أهداف الرقابة الداخلية في أربعة عناصر رئيسية والتي أصبحت تلقى قبولًا عامًا كهدف عام لأي رقابة داخلية:

أولاً: حماية أصول المؤسسة

تتمثل أصول المؤسسة هدف رئيسي من أهداف الرقابة الداخلية وتتخذ عملية أصول المؤسسة أشكالاً مختلفة تدور جميعها حول توفير الحماية التامة لأصول المؤسسة من التبيد والضياع والسرقة ويمكن أن يتحقق هذه الحماية عن طريق ما يلي

1. **الوقاية من الأخطاء المتعمدة:** قد يرتكب الموظف خطأ متعمداً قصد إخفاء فعل منحرف ويكون هذا الفعل مخطط له بالتواطؤ مع أفراد غير أمناء داخل المؤسسة ومن أمثلة ذلك: تعتمد عدم إجراء قيد محاسبي معين؛ بالإضافة إلى التلاعب والتحرير في السجلات بالشكل الذي يبدو معه عدم وجود تعارض مع التطبيق السليم لمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، إدراج أسماء وهمية في كشف الأجور لتغطية عجز في النقدية أو الاستفادة من هذه الأجور.
2. **الوقاية من الأخطاء غير المتعمدة:** أن سبب حدوث هذا النوع من الأخطاء هو الجهل بقواعد المحاسبة الخاصة بالمؤسسة ومن أمثلتها ما يلي:

¹ محمد بشير دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة، دراسة حالة تعاونية الحبوب الجافة بور قلة ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير الوهاب خياطة تفتيش الحسابات و مراجعة الميزانيات ، د ط ، مطبعة طرلين حلب سوريا ، 1966، ص

تسجيل الاستثمارات في حسابات المصاريف الأمر الذي يجعل الأصول تظهر في الميزانية بأقل من قيمتها والنتيجة تنقص الأمر الذي يؤثر على الوضعية الصافية للمؤسسة أخطاء السهو غير المتعمدة سواء كلياً أو جزئياً.

3. الوقاية من الاختلاس والسرقة والغش: يعني ذلك حماية الأصول من التصرفات غير المشروعة وغير المقبولة بصفة عامة ومن أمثلتها ما يلي:

الاستيلاء على أموال الشركة دون وجه حق؛ أو باغتصاب أصل من أصول الشركة عن طريق إجراءات تضليلية تكهين بعض أصول الشركة رغم صلاحيتها بغرض الاستيلاء عليها.

ثانياً: دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها:

إن مزاوله النشاطات المختلفة للمؤسسة يترتب عليها مجموعة من العمليات ينتج عنها مبادلة منتوج أو خدمات المؤسسة مع أطراف من خارج المؤسسة، ويتم إنجاز هذه العمليات من خلال 4 خطوات هي كالتالي: ¹:

1. التصريح بالعمليات: بحيث تضمن هذه الخطوة مجموع السياسات والقرارات الإدارية الخاصة بإجراءات التبادل التجاري، وعمليات التحويل واستخدام الأصول في أغراض محددة وقد يكون القرار خاص يتعلق بخصم لعميل، دون غيره أو يأخذ صفة العمومية يمكن تطبيقه على جميع العمليات المتشابهة كتحديد سعر البيع لأي عميل.

2. تنفيذ العمليات: تتمكن هذه الخطوة من تحقيق الإجراءات والخطوات المتتابعة وتنفيذ العمليات المختلفة التي تقوم بها المؤسسة، ويجب ربط كل خطوة من الخطوات أو إجراء من الإجراءات بالمسؤول عند تنفيذها حتى تتم محاسبته.

¹ غوالي محمد بشير ، مرجع سبق ذكره ، ص 64.

3. **التسجيل الدفترى للعمليات:** تتضمن هذه الخطوة تسجيل كل العمليات التي تمت ونفذت في الدفاتر والسجلات الخاصة، بذلك والمعدة لكل مجموعة من العمليات، حيث يتم تخصيص دفاتر معينة لكل مجموعة متجانسة من العمليات.

4. **المحاسبة عن نتائج العمليات** تتمثل هذه الخطوة في تحديد نتيجة العمليات المختلفة التي قامت بها المؤسسة خلال الفترة التي يتولد عنها مجموعة من البيانات المحاسبية يمكن الاعتماد عليها أما داخل المؤسسة¹ كوسيلة لاتخاذ القرارات وتقييم الأداء أو من خارج المؤسسة وهذا وفقا لحاجة كل طرف على حدي.

ثالثا: الكفاءة الإنتاجية

ويقصد بها التنسيق الكامل بين عناصر المدخلات باعتبارها إدارة نسبيا من جهة وذات تكاليف مرتفعة من جهة أخرى من أجل خلق الثروة بأقل قدر ممكن من المدخلات. حيث أن زيادة وتطوير الكفاءة الإنتاجية تعد من الأهداف الرئيسية لإدارة المؤسسة حيث يمكن أن تلعب الرقابة الداخلية دورا هاما في هذا المجال عن طريق متابعة مراحل العملية الإنتاجية، ورقابة عناصر الإنتاج.

1-الرقابة الداخلية على المدخلات: تهدف الرقابة الداخلية خلال هذه المرحلة إلى:

التأكد من حسن استخدام موارد المؤسسة وذلك بمقارنة معدلات الأداء الفعلي بالمعدلات المخططة، الحفاظ على هذه الموارد وحمايتها من التلف والسرقة بالإضافة إلى التأكد من مدى كفاءتها التشغيلية في العملية الإنتاجية.

2-الرقابة الداخلية على التشغيل: تهدف الرقابة في هذه المرحلة إلى:

التحقق من عدم مخالفة الإجراءات التنظيمية داخل المؤسسة التحقق من انتظام العملية بكافة إجراءاتها وخطواتها والكشف عن أي انحراف عن هذه الإجراءات وبيان أسبابها.

¹ غوالي محمد بشير ، نفس المرجع ، ص 35.

متابعة عملية التشغيل ورقابتها أول بأول وتقييم مستوى أداء الأجهزة والمعدات والأفراد وفقا لمعدلات الأداء المخططة والمعارية.

3- الرقابة الداخلية على المخرجات: بحيث تهدف هذه الرقابة إلى:

التحقق من كمية الإنتاج من السلع أو الخدمات ورقابتها؛ تقييم معدلات الإنتاج الفعلية ومقارنتها بالمعدلات المعيارية، وبحث أسباب الانحرافات إن وجدت تقييم ما تحقق من منافع العملية الإنتاجية¹.

بالإضافة إلى معايير أخرى تتطلب الاهتمام بالتحقق من ان هذه المخرجات صحيحة في عملية الرقابة.

رابعا: تشجيع الالتزام بالقوانين والسياسات الإدارية

تعتمد جميع أنشطة المؤسسة على مجموعة من اللوائح والقوانين التي تحدد المستويات الإدارية المختلفة المؤسسة وحقق وواجبات العاملين فيها وكذا السياسات الإدارية المتبعة داخل المؤسسة مثل: سياسات الإنتاج والتحويل، وسياسات البيع والتسويق وما إلى ذلك وتهدف الرقابة الداخلية في هذا المجال إلى ما يلي: التحقق من مدى الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات؛ كشف وبيان أي مخالفات أو انحرافات؛ بيان أسباب وقوع هذه الانحرافات والمخالفات؛ وضع التوصيات والاقتراحات اللازمة لعلاج هذه المخالفات وتصحيح هذه الانحرافات.

المطلب الثالث: عناصر الرقابة الداخلية

يتوقف نجاح وفعالية نظام الرقابة الداخلية أي مؤسسة على مدى توافر مجموعة من المقومات الضرورية والعناصر الهامة لخلق نظام سليم وفعال للرقابة داخلي المؤسسة وفيما يلي عرض مختصر لأهم هذه العناصر التي أهمها خريطة تنظيمية في الفرع الأول وكذا

¹ غوالي محمد بشير مرجع سابق ، ص 67 .

العناصر البشرية الملائمة في الفرع الثاني ونظام سجلات ومستندات متكامل في الفرع الثالث.

الفرع الأول: خريطة تنظيمية

تتحقق الرقابة الداخلية يوجهها الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية) بوجود هيكل تنظيمي داخل المؤسسة ويتم ذلك من خلال خريطة تنظيمية متكاملة يجب أن تتوفر بها الخصائص الآتية¹: أولاً: البساطة : أي أن تكون الخريطة غير معقدة وبسيطة يفهم من خلالها كافة المستويات الإدارية المختلفة عموديا واقعيا.

ثانيا : الوضوح: أي أن تكون الخريطة التنظيمية التي تعتمد عليها المؤسسة سهلة الفهم بالنسبة لجميع الأفراد والعاملين في المؤسسة حتى يتبنى لكل فرد أن يكون على علم بما له من سلطات وما عليه من مسؤوليات مما ييسر عملية الرقابة ويحقق الأهداف العامة للمؤسسة.

ثالثا: دليل عمل: تتوقف سلامة بيانات القوائم المالية بدرجة كبيرة على فهم الإجراءات الخاصة بأوجه النشاط المختلفة ولتحقيق هذا الهدف تقوم كثير من المؤسسات بإعداد دليل الإجراءات بوضع الدورة المستندية ويحدد طرف وخطوات تقسيم العمل والتسجيل والتبويب في السجلات المختلفة.

رابعا: المرونة: أي تكون الخريطة التنظيمية قابلة لتغير والتعديل أي ظروف غير عادية خلال حياة المؤسسة دون أن يؤثر هذا التعديل على الهيكل العام لها، أو الإخلال بالتنظيم القائم ومن الظروف التي يترتب عليها جراء تعديلات معينة في الخريطة التنظيمية لحدوث توسعات في أنشطة المؤسسة أو خلق وظائف جديدة².

¹ عبد الفتاح محمد اصحن وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، د، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2001، ص177.

² غوالي محمد بشير، مرجع سبق ذكره، ص 68.

خامسا: الملائمة: أي أن تكون الخطة متقنة وملائمة لكل من الشكل القانوني للمؤسسة والقطاع التابعة لها فقد تكون مؤسسة فردية، شركة حكومية، شركة أشخاص أو شركة أموال كما يجب أن تلائم أيضا مع وحجم المؤسسة.

سادسا: التكلفة : هنا يجب مقارنة الفوائد التي تعود على المؤسسة من تصميم الخريطة التنظيمية مع تكاليف إعدادها ومن الطبيعي أن تكون الفوائد أعلى من التكاليف ولتحقيق هذا يجب عند إعداد الهيكل التنظيمي للمؤسسة ما مع مراعاة ما يلي:

أن يكون هذا الهيكل واقعا وغير مبالغ فيه ؛ ويراعي الإمكانات المادية اللازمة في المؤسسة؛ و كذا مراعاة الإمكانات البشرية العامة في المؤسسة.

الفرع الثاني: العناصر البشرية للملائمة

أن العنصر البشري هو أساس نجاح أي نظام رقابي لأن الأفراد في مختلف المستويات الإدارية مسؤولون مسؤولية كاملة عن تنفيذ أسس وقواعد نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة.

وكذا قدرة ونزاهة العاملين يمكن أن تزيد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية إذا تم الاستفادة منها عن طريق الاهتمام بالجوانب الإنسانية عند تنظيم العمل وبالتحديد علاقة الإدارة بهم ذلك بالإضافة إلى وجود نظام عادل للحوافز والترقيات ووجود نظام للتدريب المستمر من شأنه أن يثير حماس العاملين ويزيد من كفاءتهم الإنتاجية كما ونوعا ويخلف فيهم إحساس بالتعاون فيما بينهم لتحقيق أهداف المؤسسة¹.

الفرع الثالث: نظام سجلات ومستندات متكامل

هي تحقيق النظام المحاسبي دوره في مجال الرقابة الداخلية أن يتضمن خصائص هامة باعتباره مصدر المعلومات اللازمة لمن أمر المؤسسة يهتمهم.

¹ coopers et hyberand :La nouvelle de control d'interne, IFACI,2000, P173

يجب أن يتضمن سجلات أو دفاتر لها أهداف محددة وأن يراعي في تصميم المستندات ما يلي:

توضيح خطوات سير المستندات وتحديد البيانات المطلوبة من المستويات الوظيفية التي تمر عليها. الأخذ بمبدأ الترقيم المسبق؛ إعداد المستند في نفس وقت وقوع العمليات، ثانيا: توفير الأفراد المتخصصين: يجب أن يكون القائمين على العمل المحاسبي في المؤسسة على درجة عالية من الكفاءة والخبرة والإلمام بالقواعد المحاسبية المتعارف عليها ولزيادة كفاءة العاملين في الإدارة المالية أن يتم تدريبهم تدريباً صحيحاً ويتبني أن يكون من بينهم قيادة قادرة على الإشراف والمتابعة وضمان النظام العمل، كما يجب توفير قنوات الاتصال اللازمة، بين هؤلاء الأفراد والعاملين في المستويات الإدارية العليا وباقي الموظفين الذين يستخدمون البيانات المالية¹.

¹ benott pige,audit et contrôle interne. les essentielle de gestion. 1997. p 133.

المبحث الثاني: رقابة أجهزة المؤسسة

الرقابة الداخلية تعتبر كإجراءات ووسائل مستعمل داخل الهيئات الإدارية العمومية كالتحليل وتقارير الأداء حتى يتم التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية ومختلف التقارير، وتعد ذاتية إذ أن الإدارة تراقب نفسها بنفسها، فتقوم بتصحيح ما تكتشفه من أخطاء في تصرفاتها حيث أن الهدف من هذه الرقابة الحفاظ على المال العام، وبالتالي نتطرق إلى رقابة الجمعية العامة في المطلب الأول و رقابة هيئة الإدارة مجلس المراقبة في المطلب الثاني.

المطلب الأول: رقابة الجمعية العامة

إن الآليات الداخلية للرقابة تشير إلى توفير الإجراءات والمبادئ التي تتبعها المؤسسات لإدارة وتوجيه أعمالها ومتابعة أدائها من أجل تعظيم فائدة المساهمين والأطراف الأخرى ذات المصلحة، حيث أن الآليات الداخلية للرقابة يتم تبيانها داخل المؤسسة بناء على القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل المؤسسة، بين مختلف الأجزاء الفاعلة ومن بين هذه الآليات الجمعية العامة ومجلس الإدارة من خلال اللجان المتخصصة التابعة له والتي أضافت نفس جديد زاد فعالية هذا المجلس التي ستساهم بشكل كبير في التقليل من حدة التعارضات الموجودة بين مختلف الأطراف مما يساهم في حماية أفضل الحقوق المساهمين وضمان مصالح جميع الأطراف داخل المصلحة¹.

باعتبار الجمعية العامة الهيئة السيادية في المؤسسات العمومية الاقتصادية بحيث تضم جميع الذين ينحصر عملهم في مراقبة أعمال الإدارة ولا تنتهي أعمالهم ومهامهم إلا بانقضاء الشركة وزوال شخصياتهم المعنوية، حيث لها سلطات واسعة في الإشراف والمراقبة لمؤسسة بحيث تعتبر المالك لأسهم المؤسسة، وبالتالي لها جميع السلطات التي تترتب على حق الملكية، ومن هذا المنطلق سنتطرق لتعرف الجمعية العامة في الفرع الأول وكذا

¹ Roland perz ,la gouvernance de | entreprise ,(paris ،édition la découverte ,2003,p43 .

اختصاصات الجمعية العامة في الفرع الثاني، وتمت إدراج ضمانات الرقابة الفعالة من قبل الجمعية العامة.

الفرع الأول: تعريف الجمعية العامة

تعتبر الجمعية العامة في المؤسسة العمومية كجهاز من أجهزة الإدارة حيث تحتوي على جميع المساهمين الذين ينحصر عملهم في رقابة أعمال الإدارة¹ حيث تجتمع الجمعية العامة العادية مرة على الأقل في السنة خلال الستة أشهر التي تسبق قفل السنة المالية، فيما عدا تمديد هذا الأجل بناء على طلب مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، بأمر من الجهة القضائية المختصة التي تثبت في ذلك بناء على عريضة. ولا يقبل هذا الأمر أي طعن بحيث يقدم مجلس الإدارة أو مجلس المديرين إلى الجمعية العامة بعد تلاوة تقريره جدول حسابات النتائج، والوثائق التلخيصية، والحصيلة، وفضلا عن ذلك يشير مندوب الحسابات في تقريرهم إلى إتمام المهمة التي أسند إليهم وفقا للقانون حيث يحق لمندوبي الحسابات دعوة الجمعية العامة العادية للانعقاد كلما تقاعس مجلس الإدارة عن اتخاذ هذا الإجراء وكلما اقتضت الضرورة لذلك وعادة يقوم محافظي الحسابات بذلك عندما ترتكب إدارة الشركة مخالفات مالية تضر بالشركة فيستدعونها للنظر والبث في ذلك² وكلما كانت هناك حالة إستعجالية، حيث أن المشرع الجزائري في هذه الحالة خالف المشرع الفرنسي الذي منح المساهمين حق اللجوء إلى المحكمة قصد تعيين وكيل قضائي يكلف باستدعاء الجمعية العامة وقصر هذا الحكم على مجلس الإدارة ومندوب الحسابات.

¹ نادية فوزيل، شركات الأموال في القانون الجزائري، د ط ، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2003، ص 277.

² أحمد محرز ، القانون التجاري الجزائري الشركات التجارية ، د ط ، الجزء الثاني مطابع سجل العرب ، القاهرة، سنة 1979، ص 299.

الفرع الثاني: اختصاصات الجمعية العامة

من خلال نص المادة 675 من ق. التجاري الجزائري أنه:

تتخذ الجمعية العامة العادية كل القرارات غير المذكورة في المادة 674 والتي تنص على اختصاص الجمعية العامة غير العادية.

فإنه يستخلص من هذا النص أنه الجمعية العامة العادية لا يجوز لها أن تباشر اختصاصات الجمعية العامة غير العادية، والمتعلقة خاصة في تعديل القانون الأساسي للشركة، فيما عدا هذا المجال تختص الجمعية العامة العادية بجمع المجالات المتعلقة بغرض الشركة فلها أن تتخذ القرارات اللازمة بشأنها حتى تحقق الهدف

المنشود ومن ثم فاختصاصات الجمعية العامة العادية غير محصورة في مجال محدد أو نشاط معين لدى يتم التطرق إلى بعض المسائل التي تتكفل الجمعية بها، ومنها الجانب المالي، والمسائل الإدارية، إضافة للمسائل المتعلقة بتصفية الشركة ومندوب الحسابات وسيتم دراستها كالتالي: ¹

أولا الجانب المالي

تتولى الجمعية القيام بتكوين احتياطي قانوني واحتياطات أخرى كالاكتياط النظامي واستعماله في مجال يعود بالنفع على الشركة أو على المساهمة في حالة ما إذا لم يخصص لأغراض أخرى. كذلك تتولى الموافقة على توزيع نسبة من لأرباح الصافية التي تحققها الشركة نتيجة لأصل من الأصول الثابتة أو التعويض عنه الموافقة على إصدار الاستناد وعلى الضمانات التي تتقرر لحمايتها.

ثانيا : المسائل الإدارية

كما تتولى الجمعية العامة العادية عزل مجلس الإدارة أو أحد أعضائه ورفع دعوى المسؤولية عليهم وتوقيع الغرامات المالية في حالة عدم حضورا أعضاء المجلس بدون عذر مقبول، كما

¹ المادة 676 من ق ت.

تتكلف الجمعية بالتصدي لأي عمل من إكمال الإدارة إذا عجز المجلس عن البت فيه بسبب عدم اكتمال النصاب والمصادقة على أي عمل يصدر عن المجلس وإصدار توصيات بشأن الأعمال التي تدخل في اختصاصات المجلس¹.

ثالثا: المسائل المتعلقة بمندوب الحسابات

حيث تقوم الجمعية العامة العادية بتعيين مندوبي الحسابات هذا ما جاء في نص المادة 715 مكرر 4: والتي تنص على أنه: "تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة 3 سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني، كما تنتظر في عزلهم وإقامة دعوى المسؤولية عليهم، كما تقوم بالنظر في تقارير المراقبين في حالة الشركة والحسابات التي يقدمها مجلس الإدارة وعن الاقتراحات المختصة بتوزيع أنصبة الأرباح.

كما تقوم بالبت في تقارير مندوبي الحسابات إحالة استنتاج مجلس الإدارة عن تزويرهم بالمعلومات الواجب إبلاغها إليهم².

تقوم الجمعية العامة العادية بتحديد المصفي وعزله ويمكن أن تزيد في المادة المقررة للتصفية بعد الإطلاع على تقرير المصفي، كما تنتظر في الحساب المؤقت الذي يقدمه المصفي وتقوم بالتصديق على الحساب الختامي لأعمال التصفية، كما تعين المكان الذي تحفظ فيه الشركة وثائقها بعد شطبها من السجل التجاري. ولذلك فإن اختصاصات الجمعية العامة العادية واسعة من حيث الرقابة على شؤون الشركة، فهي تقوم ابتداء من حياة الشركة إلى غاية تصفيتها ودورها تأصل عام ينحصر في الرقابة دون القيام بأعمال الإدارة ولكن استثناء يمكن أن تصدى لأي عمل من الأعمال التي تدخل في اختصاص مجلس الإدارة ولكن استثناء يمكن أن تتصدى لأي عمل من الأعمال التي تدخل في اختصاص مجلس

¹ نادية فوضيل شركات الاموال في القانون الجزائري مرجع سابق ص 294

² المادة 715 مكرر 4 ف 6 من ق ت-

الإدارة شريطة أن يثبت عجز هذا الأخير عن البث فيه كأن يعود السبب لعدم اكتمال النصاب فيه أو لعدم صلاحية أحد أعضائه أو تعمدهم عدم الحضور .

فيما عدا هذا الاستثناء لا يجوز للجمعية العامة العادية أن تتعدى على السلطات المخولة لمجلس الإدارة والتدخل في شؤونه، وينحصر دورها إلى جانب اختصاصها الرقابي في مجز المصادقة على أي عمل يصدر عن المجلس أو توصية تدخل ضمن اختصاصه¹.

وقرارات الجمعية العامة العادية تلزم جميع المساهمين في الشركة ولا يجد سلطاتها إلى قيدين تلتزم بجدول الأعمال فلا يجوز للجمعية العامة العادية أن تتداول في غير المسائل المدرجة فيه؛ كما تلتزم باحترام أحكام القانون والنصوص المدرجة في القانون الأساسي للشركة.

حيث تتولى الجمعية العامة رقابة جميع الأعمال التي تقوم بها هيئة الإدارة والتسيير وكذا الأعمال التي يقوم بها مراقب الحسابات، وتتولى المصادقة على تقرير مندوب الحسابات كما تعتبر الهيئة المختصة بتعيين وعزل أعضاء مجلس الإدارة ومجلس المراقبة وكذلك المسيرين ومندوب الحصص والحسابات لأن من له سلطة التعيين والعزل له سلطة الرقابة على من عينه.

كما يتجلى الدور الرقابي للجمعية العامة في المصادقة على الأعمال والوثائق المتعلقة بالمؤسسة كالمصادقة على القانون الأساسي وتقرير مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة حسب الحالة وتقرير مندوب الحسابات .

الفرع الثالث: ضمانات الرقابة الفعالة من قبل الجمعية العامة

لقد وضع المشرع الجزائري ضمانات تضمن فعالية الرقابة المطبقة من قبل الجمعية العامة وهي: منع إبرام أي اتفاقية بين المؤسسة وأحد القائمين بإدارتها سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة بدون استثناء الجمعية العامة مباشرة ومسبقا تحت طائلة البطلان، أي أن جميع العقود التي تتم بين المؤسسة وأحد القائمين بإدارتها يجب أن تكون محل ترخيص مسبق من

¹ نادية فوضيل ، نفس المرجع ، ص296.

الجمعية العامة وإلا عدت باطلة، فالجمعية العامة التي تتولى الفصل في تقرير الحسابات ولا يجوز الطعن في الاتفاقيات التي تصادق عليها الجمعية العامة إلى في حالة التدليس ، كذلك لا يجوز للقائمين بالإدارة المعنيين أن يشاركوا في التصويت ولا تؤخذ بعين الاعتبار أسهمهم لحساب النصاب وأغلبية. حيث تعد الجمعية العامة المكلفة هي بمنح مكافآت وأجر القائمين بالإدارة على بدل الحضور، بالنسبة للمؤسسات التي تأخذ الشكل الخاص فإن الجمعية العامة هي التي تعين مجلس المديرين ومن بينهم الرئيس وهي التي تبرم العقود معهم التي تحدد فيها المهام الموكلة لهم وحقوقهم وواجباتهم ومدة عهدهم في إطار ما يسمى عهدة التسيير¹، كما تتولى الجمعية العامة مهمة تعيين مندوب الحسابات والفصل في حسابات السنة المالية المقصودة، وهي تحدد أتعابه.

إلا أن رقابة الجمعية العامة تبقى محدودة الأثر نظرا لضخامة عدد المساهمين وكذا انصرافهم عن الحضور للجمعية من جهة، ومن جهة أخرى فإن مراجعة دفاتر المؤسسة وحساباتها تقتضي خبرة فنية قد لا تتوفر في غالبية المساهمين.

المطلب الثاني: رقابة هيئة الإدارة

تعتبر هيئة الإدارة هي الثانية للرقابة الداخلية بعد الجمعية العامة، ففي إطار القانون الجزائري تتكون مؤسسات المساهمة من شركاء لا يتحملون الخسائر إلا بمقدار مساهمتهم كما أن عدد هؤلاء المساهمين يجب ألا يقل عن سبعة مساهمين، حيث تدار هذه المؤسسات من طرف مجلس الإدارة يتكون من أعضاء يتراوح عددهم بين ثلاثة أعضاء اثته عشر عضو يعينون من طرف الجمعية العامة العادية، كما أن مدة عضويتهم تحدد من خلال القانون الأساسي كما يمكن عزلهم في أي وقت من طرف هذه الجمعية أو إعادة انتخابهم دون أن يتجاوز ذلك ستة سنوات إضافة إلى أن هؤلاء الأعضاء يمثلون مساهمات شخص معنوي هو الدولة هذا ما وضحته المادة 612 من المرسوم التشريعي رقم 08/93 والمؤرخ

¹ المادة 632 من ق ت الجزائري .

في 25 أبريل 1993، حيث لازال مبدأ ارتباط الملكية بالإدارة جليا و سائدا في إدارة المؤسسات المساهمة في كافة الأنظمة و القوانين حيث لم يرد على هذا المبدأ إلا القليل من الاستثناءات مما جعله الأصل في إدارة مؤسسات المساهمة من بين هذه الاستثناءات ما يرد عادة في تكوين مجلس إدارة المساهمة التي يملكها القطاع العام في هذه الحالة، حيث لا يمكننا أن نتصور قيام الشخص المعنوي بإدارة المؤسسة بذاته لكونه شخص اعتباري و عليه فان الدولة بواسطة احد أجهزتها تقوم بتعيين مجلس الإدارة، أما فيما يتعلق بأعضاء مجلس الإدارة فانه يجب على مجلس الإدارة بكل أعضائه أن يكون مالكا لعدد من الأسهم يمثل على الأقل 20% من رأسمال المؤسسة¹، حيث يحدد القانون الأساسي الحد الأدنى من الأسهم التي يحوزها كل قائم بالإدارة حيث تخصص هذه الأسهم أماكنية التصرف فيها 28 ، كما انه لا يجوز للقائمين بالإدارة أن يحصلوا أعمال التسيير مع عدم من المؤسسة على أية أجرة دائمة كانت أم غير دائمة ما عدا الأجور المبينة في المواد 632 . 633 . 634 639 من المرسوم التشريعي 93/08 المذكور سابقا، ومن خلال ما تقدم فان هيئة الإدارة تتجسد في مجلس الإدارة الذي سنتطرق إليه في الفرع الأول، ومجلس المراقبة الذي سنتناول رقبته والصلاحيات في الفرع الثاني.

الفرع الأول: رقابة مجلس الإدارة

هذا النوع من التنظيم تختاره المؤسسات العمومية الاقتصادية عندما تريد الجمع بين تسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية ومراقبتها ، والهيئة المكلفة بتعيين أعضاء مجلس الإدارة وتشكيلته هي الجمعية العامة للمؤسسة العمومية الاقتصادية ، ما عدا المؤسسة الخاضعة للشكل الخاص المشار إليها سابقا والتي يكون فيها تقرير تشكيلة أعضاء مجلس المديرين من طرف مجلس مساهمات الدولة حسب مهام المؤسسة العمومية الاقتصادية وطبيعتها وحجمها

¹ سعود زهير ، النظام القانوني لتسيير ورقابة المؤسسات العمومية الاقتصادية على ضوء الأمر 04/01 مذكورة لنيل شهادة الماجستير قانون الأعمال، جامعة الجزائر بن عكنون، 2014-2015 ، ص 98.

و الذي يكون من عضو إلى ثلاثة أعضاء ، وإذا تولى عضو واحد مهام مجلس المديرين يسمى مدير عام وحيد ، ويتم تعيينهم من طرف الجمعية العامة بعد موافقة رئيس الحكومة على ترشيحهم وأخذ رأي مجلس مساهمات الدولة، وتنتهي مهامهم بنفس الأشكال وخلافا للقواعد العامة السائدة في الشركات الخاصة والتي يقتصر فيها تشكيل مجلس الإدارة على المساهمين فقط ، فإن المشرع و مراعاة للطابع 28 المادة 619 من ق .ت.

العمومي للمؤسسة العمومية الاقتصادية أوجب أن يشتمل مجلس الإدارة على ممثلين إثنين للعمال، وذلك أخذا بفكرة تمثيل مصالح العمال المنصوص عليها في قانون علاقات العمل.

أولا: تشكيلة مجلس الإدارة

يتكون مجلس إدارة المؤسسة العمومية الاقتصادية التي تأخذ شكل SAP من 3 أعضاء على الأقل ومن اثني عشر 12 عضو على الأكثر، و في حالة الدمج يجوز الرفع إلى 24 عضوا ينتخب أعضاء مجلس الإدارة من طرف الجمعية العامة العادية وتحدد مدة عضويتهم في القانون الأساسي بشرط أن لا تتجاوز 6 سنوات و يمكن إعادة إنتخابهم كما يمكن للجمعية العامة غير العادية عزلهم في أي وقت ، حيث لا يمكن لشخص طبيعي أن ينتمي في نفس الوقت إلى أكثر من خمس مجالس إدارة لشركات مساهمة توجد مقراتها بالجزائر طبقا للمادة 612 ق ت¹، أما إذا كان الشخص معنوي فلا يطبق عليه هذا الحكم. ويمكن لمجلس الإدارة أن يقوم بتعيينات مؤقتة في حالة شغور منصب قائم بالإدارة بسبب الوفاة أو الإستقالة و يجب أن تعرض التعيينات المؤقتة على الجمعية العامة العادية المقبلة للمصادقة عليها ، وإذا أصبح عدد القائمين بالإدارة أقل من الحد الأدنى المطلوب قانونا وجب على القائمين بالإدارة إستدعاء الجمعية العامة العادية لإتمام عدد أعضاء المجلس و يجب أن يشتمل مجلس الإدارة على مقعدين لمصالح العمال حسب الأحكام المنصوص عليها في قانون علاقات العمل يتمتعان بنفس صلاحيات الأعضاء الآخرين ، حيث كان قبل 1988

¹ المادة 612 من ق ت.

نظام المشاركة الإستشارية الذي أقره قانون التسيير الاشتراكي للمؤسسات لسنة 1971 بواسطة مجالس العمال، ولم تكن الإختصاصات المخولة للعمال ذات فعالية و لكن بعد صدور القانون 01-88 رفع نسبيا من مستوى وفعالية هذه المشاركة وكرسها الأمر 01-04 و هذا خروجاً عن المبادئ العامة للقانون التجاري الذي يحصر المشاركة في مجلس الإدارة للشركة على المساهمين فقط دون العمال، هذا تماشياً مع طابع العمومية الذي تمتاز به المؤسسات العمومية الإقتصادية حيث لا يجوز للأجير المساهم في الشركة أن يعين قائماً بالإدارة إلا إذا كان عقد عمله سابقاً بسنة واحدة على الأقل لتعيين ، ويجب على مجلس الإدارة أن يكون مالكا لعدد من الأسهم يمثل على الأقل 20% من رأس مال الشركة و تخصص لضمان جميع أعمال التسيير وهي غير قابلة للتصرف فيها و يحدد القانون الأساسي للمؤسسة الحد الأدنى من الأسهم التي يحوزها كل قائم بالإدارة، و إذا لم يكن القائم بالإدارة عند تعيينه مالكا للعدد المطلوب من الأسهم أو توقفت أثناء توكيله ملكيته لها يعتبر مستقيلاً تلقائياً.¹

ينتخب مجلس الإدارة من بين أعضائه رئيساً له بشرط أن يكون شخصاً طبيعياً يسمى رئيس مجلس الإدارة ويتولى رئيس مجلس الإدارة المديرية العامة للشركة و يمثلها في علاقاتها مع الغير ، و لا تصح مداولات مجلس الإدارة إلا إذا حضر نصف عدد أعضائه على الأقل، وتتخذ قراراته بالأغلبية و يرجح صوت الرئيس عند تعادل الأصوات، ما لم ينص على خلاف ذلك في القانون الأساسي.

ثانياً: صلاحيات مجلس الإدارة

لمجلس الإدارة عدة صلاحيات ، تتمثل أهمها فيما يخص المؤسسات المنظمة في شكل شركات مساهمة في استدعاء الجمعية العامة للمساهمين للإجتماع وتبليغ المساهمين بذلك و تزويدهم بالوثائق الضرورية، وضع جدول أعمال الجمعية العامة و إعداد جدول حسابات

¹ سعود زهير ، المرجع السابق، ص 120.

النتائج، والقيام بالتعيينات المؤقتة في حالة شغور منصب قائم بالإدارة أو أكثر بسبب وفاة أو إستقالة بين جلستين عامتين أو عندما يصبح عدد القائمين بالإدارة أقل من الحد الأدنى المطلوب في القانون الأساسي ثم عرضها للمصادقة عليها من الجمعية العامة المقبلة. كما له كامل السلطات للتصرف بإسم الشركة في نطاق موضوع الشركة مع مراعاة السلطات المسندة صراحة القانون لجمعيات المساهمين طبقا للمادة 623 ق ت تقرير نقل مقر الشركة في نفس المدينة، كما يقوم بتعيين مساعدي رئيس مجلس الإدارة بإقتراح منه ويحدد سلطاتها بالاتفاق مع رئيس مجلس الإدارة. كما يجوز لمجلس الإدارة أن يأذن بتسديد مصاريف السفر للتنقلات وكذا المصاريف التي أداها القائمون بالإدارة في مصلحة الشركة، بالإضافة إلى منح الإذن للرئيس المدير العام أو المدير العام بإعطاء الكفالات أو الضمانات الإحتياطية أو الضمان بإسم الشركة في حدود كامل المبلغ الذي يحدده¹، يمنح أجور إستثنائية عن المهام المعهود بها للقائمين بالإدارة.

مع الإشارة إلى أنه يمكن تحديد مهام مجلس الإدارة في القانون الأساسي، أما فيما يخص تحديد أجور مكافآت أعضاء مجلس الإدارة للمؤسسة العمومية الاقتصادية تنص المادة 632: على أن تمنح لهم الجمعية العامة مكافأة لهم عن نشاطهم مبلغا ثابتا سنويا عن بدل الحضور يقيد في تكاليف "الإستغلال"، كما يستحق العضو بجهاز الإدارة أيضا مكافئة في شكل نسبة معينة من الأرباح الصافية التي تحققها المؤسسة بعد اقتطاع مجموعة من العناصر كالإحتياطيات المختلفة²، وبصفة عامة يجب الرجوع إلى الأحكام العامة للقانون المدني التي تبقى الشريعة العامة في ميدان الشركات و التي يجب مراعاتها من طرف المديرين.

¹ المادة 330 من ق ت

² المواد من 722 و 727 من ق ت.

الفرع الثاني : رقابة مجلس المراقبة

أن شركة المساهمة التي اتبعت في إدارتها و في هيكلتها أسلوب مجلس المديرين تعين عليها أن تتبعه بمجلس آخر وهو مجلس المراقبة الذي يتولى لرقابة عليه وعلى تسييره لإدارة الشركة، ويتكون هذا المجلس من سبعة (07) أعضاء محدد أدنى ومن اثني عشر (12) عضو كحد أقصى ويمكن أن يتجاوز هذا العدد في حالة اندماج الشركة شريطة ألا يتجاوز ذلك أربعة وعشرين عضو (24) وأن يكون الأعضاء قد مضت على عضويتهم أي مارسوا مهام الرقابة منذ أكثر من ستة أشهر¹.

أولاً: صلاحيات مجلس المراقبة:

إن الجمعية العامة العادية هي التي تقوم بانتخاب أعضاء مجلس الرقابة قد يكون العضو من الأشخاص الطبيعيين كما قد يكون من الأشخاص الاعتبارية وفي حالة الأخيرة يجب على الشخص الاعتباري تعيين من يمثله بصفة دائمة ويخضع هذا الأخير لنفس الشروط والالتزامات كما يتحمل المسؤولية المدنية والجزائية كما لو كان عضوا باسمه الخاص دون أن يمس هذا المسؤولية التضامنية للشخص المعنوي الذي يمثله وإذا عزل الشخص المعنوي ممثله وجب عليه استخلافه في الوقت نفسه أي فوراً².

وإذا تغير منصب أو أكثر في مجلس المراقبة بسبب الوفاة أو الاستقالة التزام المجلس بين جلستين باستخلافه أي عليه القيام بتعيينات مؤقتة وإذا انخفض عدد أعضاء المجلس عن الحد الأدنى القانوني أي (07) أعضاء وجب على مجلس المديرين استدعاء الجمعية العامة فوراً للبت في الموضوع قصد استكمال النصاب القانوني أما إذ انخفض العدد عن الحد الأدنى الذي يستوجب القانون الأساسي للشركة ولكن دون أن يقل عن الحد الأدنى القانوني

¹ المادة 658 من ق ت .

² نادية فوضيل مرجع سبق ذكره ص 263.

في هذه الحالة يلتزم مجلس المراقبة بالتعيين المؤقت لإتمام النصاب الذي فرضه القانون الأساسي وهذا في أجل 03 أشهر ابتداء من اليوم الذي وقع فيه الشغور أي الانخفاض¹.

ثانيا: القيود الواردة على مدة عضوية مجلس المراقبة

إذا تم تعيين أعضاء مجلس المراقبة في القانون الأساسي لشركة فلا يجوز أن تتجاوز مدة عضويتهم ثلاث سنوات إما إذ تعيينهم من طرف الجمعية العامة العادية، فلا يجوز أن تتجاوز مدة عضويتهم ستة سنوات وفي حالة انفصال الشركة أو اندماجها يتم تعيين أعضاء مجلس المراقبة من طرف الجمعية العامة غير العادية²، حيث ترد على مجلس المراقبة القيود التأديبية الآتي ذكرها:

- 1- يحضر على مل عضو من مجلس المراقبة الانتماء إلى مجلس المديرين .
- 2- إذا كان عضو مجلس المراقبة شخصا طبيعيا فلا يحق له الانتماء في نفس الوقت إلى أكثر من خمسة مجالس مراقبة لشركات المساهمة التي يكون مقرها بالجزائر ولا ينطبق هذا على الممثلين الدائمين للأشخاص الاعتباري³.
- كما أنه في حال أنه أراد أحد أعضاء مجلس المديرين أو أحد أعضاء مجلس المراقبة أن عقدا يبرم الشركة لتي تنتمي إليها إلا أن هذا لا يتسنى له إلا بعد حصد له على إذن مسبق من مجلس المراقبة ويطبق نفس الحكم على العقد الذي يسعى فيه العضو المشار إليه نفا في إبرامه بطريقة غير مباشرة أو عن طريق استعمال الوسطاء، أما إذا أبرمت الشركة عقدا مع إحدى المؤسسات التي يكون فيها أحد أعضاء مجلس المديرين أو أحد أعضاء مجلس المراقبة مالكا أو شريكا أو مسيرا أو قائما بالإدارة أو مديرا عاما للمؤسسة فيجب أن يخضع لترخيص مسبق وإلا اعتبر باطلا بل تعد كل الاتفاقات التي تبرم مع الشركة باطلة⁴.

¹ المادة 665 ف 2 من ق ت

² نادية فوضيل، مرجع سابق، ص 265.

³ المادة 664، القانون التجاري

⁴ نادية فوضيل، نفس المرجع السابق، ص 266

المبحث الثالث : رقابة مندوب الحسابات

نظرا لكبر نشاط المؤسسات العمومية الاقتصادية ، بالإضافة إلى التعقيد الذي تتميز به ، لذلك توجب خلق جهاز رقابي يضمن عدم انحراف الإدارة وحماية للمساهمين الذين تتقصرهم الخبرة و لا يشاركون في الإدارة و هذا من خلال المهمة المنوطة لمندوب الحسابات بالإضافة إلى التقارير التي يعدونها باعتباره الشركاء في الشركة بحيث تعد رقابة دائمة ومستمرة ، حيث أن هذه المهنة نظمت لأول مرة بالجزائر من خلال القانون 91/08 المؤرخ في 27/04/1991¹ الذي يحدد شروط و كفايات التعيين و ممارسة المهنة و أختام القانون التجاري في المرسوم التشريعي 93/08 التي تنظم عمل مندوب الحسابات علاقته الشركة والمساهمين مع فيها، إلى غاية إصدار القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية 88/01² الذي أخضع المؤسسة العمومية الاقتصادية لقواعد القانون التجاري و المدني اللذان تصل صراحة على أحكام قانونية خاصة وأصبحت هذه المؤسسات خاضعة لأنظمة رقابية داخلية و هذا ما حبسته المادة 40 من ق 88/01 :يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم وتدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين وبصفة مستمرة أنماط سيرها و تسييرها.

حيث أدخل المشرع عدة تعديلات على نظام محافظي الحسابات فكانت البداية بإصدار رقم 91/08 كما سبق ذكره³. فانه سيتم دراسة رقابة مندوب الحسابات من خلال ثلاث مطالب الأول تطرقنا إلى تعريف مندوب الحسابات والمركز القانوني له والمطلب الثاني تطرقنا إلى اختصاصاته، ثم المسؤولية الناجمة عن مهنته.

¹ لمادة 31 من القانون رقم 19/18 المؤرخ في 31/10/1991 الذي يحدد كفايات التعيين و ممارسة المهنة

² القانون رقم 88/01 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية. العدد 2

³ بن داود إبراهيم ، الرقابة المالية على النفقات العامة ،ق الجزائر والمقارن - ط - دار الكتاب الحديث.ط.2010.ص148

الفرع الأول: تعيين مندوب الحسابات

تعيين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية كما نص القانون التجاري الجزائري في المادة 5/7 مكرر 4 أنه : تعيين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني. وتتمثل مهمتهم الدائمة، بإنشاء أي تدخل في التسيير ، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية ، للشركة و هي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها ، كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة ، أو مجلس المديرين حسب الحالة ، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية لشركة وحساباتها، ويصادقون على انتظام الجرد و حسابات الشركة و الموازنة صحة ذلك و مندوبو الحسابات إذا تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين ويجوز لهؤلاء أن يجروا طيلة السنة التحقيقات أو الرقابة التي يرونها مناسبة.

كما يمكنهم استدعاء الجمعية العامة لانعقاد في حالة الاستعجال وإذا تم تعيين الجمعية العامة مندوبي الحسابات، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعينين، يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حيث تدوم مدة تعيين مندوب الحسابات ثلاثة سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة كما لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهديتين متتاليتين إلا بعد مضي 3 سنوات.

وفي حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (02) ماليتين يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك وفي هذه الحالة لا يجري تجديد مهمة محافظ الحسابات¹، عندما تعين شركة أو هيئة، شركة محافظة

¹ المادة 27 من نفس القانون.

الحسابات بصفة محافظ الحسابات فإن هذه الأخيرة تعين من بين أعضائها المسجلين فيجدول الغرفة الوطنية محافظ للحسابات يتصرف باسمها عندما تقرر شركة أو هيئة تعيين أكثر من محافظ حسابات فإن كل محافظ منهم يمارس مهنته طبقاً لأحكام القانون، حيث تحدد المهنة عن طريق التنظيم¹.

أما فيما يتعلق بالقانون التجاري ورد بالمادة 7 مكرر أنه : عند انتهاء مهام مندوب الحسابات يقترح على الجمعية العامة عدم تجديد عضويته و يجب على الجمعية العامة سماعه، كذلك تجتمع الجمعية العامة العادية

الفرع الثاني : المركز القانوني لمندوب الحسابات

يعد مندوب الحسابات في مركز اتصال بين المساهمين في الشركة و مجلس الإدارة و هذا في مجال الرقابة وقد أثار تكييف المركز القانوني لمندوب الحسابات صعوبات كثيرة² حيث حسم المشرع هذا الجدل الحقيقي الذي يقول أن هناك ما اعتبره مجرد عامل في الشركة تربطه علاقة تعاقدية أو تنظيمية ، بينما هناك من اعتبره بمثابة الحكم بين المساهمين الذين وضعوا فيه ثقتهم و بين واقع حسابات الشركة و سلوك مجلس الإدارة³.

حيث حسم الجدل باعتبار أن مندوب الحسابات مجرد وكيل عند الشركة إذ نصت المادة 682 من ق ت على أنه يحدد مدى و آثار مسؤولية المندوبين نحو الشركة حسب القواعد العامة للوكالة ، حيث تم حذف هذا النص من خلال المرسوم 1993 و استبدل بنص المادة 715 مكرر 4 الفقرة 03 الذي تعرض لمسؤولية الحسابات دون أن يذكر أنه وكيل عند الشركة.

¹ المواد 28 . 29 من نفس القانون

² أحمد محرز ، القانون التجاري الجزائري الشركات التجارية ، ج 2 . د ط . مطابع سجل العرب القاهرة 1979، ص313.

³ لمادة 715 مكرر 14 من ق ت . 52. المادة 5/7 مكرر 9 من ق ت الجزائري

المطلب الثاني: اختصاصاته والمسؤولية الناجمة عن مهنته

يتجسد الدور الرقابي لمندوب الحسابات في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للمؤسسة ومراقبة انتظام وكذا الحسابات السنوية و صحتها في الدفاتر و مطابقة النتائج للعمليات التي تمت في السنة المنصرمة، الوضعية المالية و ممتلكات المؤسسة. و يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المديرون المساهمون مع إبداء رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة و مجلس المديرين أو الميسيرين.

الفرع الأول: اختصاصات مندوب الحسابات

يعلم الميسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة ، بكل نقص قد يكتشفه أو يطلع عليه و من طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة، كما يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها و المؤسسات أو الهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو الميسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير حيث تخص هذه المهام فص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد مباشرة المعمول بها دون التدخل في التسيير¹.

كذلك في مهامه التحقق من مدى احترام مبدأ المساواة بين المساهمين، ولكي يقوم محافظ الحسابات بهذه المهام يمكن له في أي وقت الإطلاع على السجلات والموازنات والمراسلات وكل الوثائق الخاصة بالمؤسسة، كما يمكن له أن يطلب من القائمين بالإدارة في المؤسسة توضيحات ومعلومات، وأن يقوم بالتفتيش التي يراها لازمة².

عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة المدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس

¹ المادة 23 من القانون 10/01 السالف الذكر

² سعود زهير، النظام القانوني لتسيير و رقابة المؤسسات العمومية الاقتصادية على ضوء الأمر 01/04 - مذكرة لنيل شهادة الماجستير في قانون الأعمال. جامعة الجزائر، ص 87

الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار¹.

الفرع الثاني: المسؤولية الناجمة عن مهنة مندوب الحسابات

بما أن مندوب أو مسؤولي الحسابات يشكلون هيئة قائمة بذاتها في الجهاز التنظيمي لشركة المساهمة تقوم بمراقبة أعمال الشركة، فإذا ترتب عن أدائها بمهمة الرقابة أخطاء انجرت عنها إضرار للشركة أو المؤسسة أو الغير تحملت مسؤوليتها سواء المدنية والتي سنشير إليها في الفرع الأول، وإما الجزائية والتي درستها في الفرع الثاني.

أولاً: المسؤولية المدنية

طبقاً للقواعد العامة أي ما هو وارد في القانون المدني في المادة 124 : كل فعل أي كان يرتكبه الشخص ويسبب ضرراً للغير يلزم من كان سببا في حدوثه بالتعويض²، هذا فيما يخص المسؤولية المدنية. باعتبار أن القانون ألزم على كل شخص سواء معنوي أو طبيعي عند قيامه بخطأ يلحق ضرراً بالغير فإنه يتحمل مسؤولية هذا الخطأ بالتعويض فان مندوب الحسابات يتحمل مسؤولية خطئه .

ثانياً: المسؤولية الجزائية.

أما المسؤولية الجزائية تقضي أنه : يعاقب بالحبس من سنة إلى 5 سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 50.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل مندوب للحسابات يعتمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة أو الذي يكشف إلى وكيل الدولة عن الوقائع الإجرائية التي علم بها³.

¹ المادة 24 من القانون 10/01 السابق الذكر.

² المادة 124 من القانون المدني الجزائري.

³ المادة 830 من ق ت .

كذلك تطبق أحكام قانون المادة 02 من ق العقوبات¹ حتى من يعمل بأية صفة كانت في مؤسسة و أو شرع في الإدلاء إلى أجنب أو إلى جزائريين مقيمون في بلاد أجنبية بأسرار المهنة أو المؤسسة التي يعمل فيها دون أن يكون مخولا له ذلك يعاقب بالحبس من سنتين (02) إلى خمس سنين(05) وغرامة 500 دج الى 10.000 دج ، كذلك يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات بطريقة غير شرعية بغرامة من 50.000 دج إلى 2.000 دج ، وفي حالة العود، يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة (06) أشهر إلى سنة واحدة ، و بضعف الغرامة².

حيث يعد ممارسا غير شرعي لمهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات كل شخص غير مسجل في الجدول أو تم توقيف مؤقت لتسجيله أو شطبه من الجدول والذي يمارس أو يواصل في أداء العمليات المنصوص عليها في أحكام هذا القانون، كذلك يعد ممارسا غير شرعيا لهذه المهنة كل من ينتحل إحدى هذه الصفات أو تسميات شركة لها خبرة في المحاسبة أو شركة محافظة الحسابات أو شركة محاسبة أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفات والتسميات³.

مما سبق تبينه فأن الأشواط و المراحل التي مرت بها مهنة محافظ الحسابات سمحت في الأخير سد الفراغ القانوني الذي كانت تعاني منه المهنة مقارنة مع ما كان موجود سابقا، لكن إذا أردنا الاقتراب أكثر من وقائع ممارسة هذه المهنة مقارنة مع ما كان سابقا وما هو منتظر، فإن يمكن القول أن هناك العديد من النقاط التي تحتاج للرؤية الجديدة بالنسبة للآليات التي تحكم عملها باعتبارها تشكل جوهر الفاعلية بالنسبة لجودة المراجعة و المراقبة

¹ قانون العقوبات الجزائري

² المادة 73 من قانون 10/01 السالف الذكر .

³ المادة 74 من نفس القانون.

ومن أهم هذه العناصر، استقلالية مهنة محافظ الحسابات والتي تعد عنصرا هاما في زيادة الثقة في الجمهور في رأيه وذلك بإعطاء مصداقية أكثر للمعلومات المالية التي تحويها القوائم المالية للمؤسسة. أما بالنسبة لتعيين محافظ الحسابات والذي يتم عادة من طرف الجمعية العامة للمساهمين فهو يهدف لمصالح هؤلاء المساهمين الذين يمتلكونه وفي أغلب الحالات مساهم واحد والدولة كذلك الأمر بالنسبة لتحديد الغاية التي تحدد بناءا على جدول محدد، قانونا، فهو ملزم بمراعاة واحترام سر المهنة فيما يخص الأفعال والأعمال التي اطلعوا عليها بحكم ممارسة وظائفهم. كذلك يسألون سواء إزاء الشركة أو الغير عن الأضرار الناتجة عن أخطائهم واللامبالاة التي يكونوا قد ارتكبوها في ممارسة وظائفهم.

إلا أنه يمكن القول أنه مهمة مندوب الحسابات مهمة ذات فعالية في تحقيق الحكم الرشيد والجيد في المؤسسات لتمتعها بالاستقلالية ووجوب الشفافية.

الفصل الثاني

الرقابة الخارجية على

المؤسسة العمومية

تمهيد:

تماشياً مع الطبيعة العمومية التي تتميز بها المؤسسات العمومية الاقتصادية، والتي وإن كانت تمارس نشاطاً تجارياً وتتمتع باستقلالية نسبية، فإن تمويلها من رؤوس أموال عمومية يفرض ضرورة الحفاظ عليها، ومراقبة تسييرها، وضمان حسن استغلال مواردها، وهو ما يستدعي توضيح آليات الرقابة الممارسة على هذه المؤسسات، وتحديد الجهات الوصية المخولة بالإشراف عليها ومتابعة أدائها.

وقد تبنى المشرع توجهاً يسعى إلى تقليص التدخلات الخارجية في تسيير هذه المؤسسات، لصالح تعزيز الرقابة الداخلية، باعتبارها أكثر ارتباطاً بطبيعة النشاط ومحيطه، وأكثر فاعلية في ضبط الأداء من الداخل أما الرقابة الخارجية، فهي تلك التي تمارسها جهات خارجية عن المؤسسة، دون أن تتداخل اختصاصاتها، وتبقى محددة في إطار قانوني وتنظيمي واضح يضمن استقلالية كل جهة رقابية عن الأخرى.

وفي إطار دراستنا لهذا الفصل المعنون بـ "الرقابة الخارجية"، قمنا بتقسيمه إلى عدة مباحث رئيسية. تطرقنا في أولها إلى رقابة الجهات المركزية، من خلال تسليط الضوء على دور كل من الوزارة الوصية ومجلس مساهمات الدولة، ثم تناولنا رقابة مجلس المحاسبة، قبل أن ننتقل إلى رقابة وزارة المالية، ممثلة في المفتشية العامة للمالية، باعتبارها جهة رقابية مركزية متخصصة. وقد اقتصرنا دراستنا على هذه الأشكال من الرقابة التي تندرج ضمن صلاحيات السلطة التنفيذية، دون التطرق إلى الرقابة التشريعية أو القضائية.

المبحث الأول: رقابة الأجهزة المركزية

أصبح للجهات المركزية دور محدود في رقابة المؤسسات العمومية الاقتصادية، إلا فيما يخص المؤسسات التي يكتسي نشاطها طابعا استراتيجيا، أو المؤسسات التي تخضع للطابع الخاص المنصوص عليه في المرسوم التنفيذي 01-283¹، و كما أننا سنتطرق إلى دراسة هذا المبحث من خلال رقابة السلطة التنفيذية متجسدة في رئيس الجمهورية، والحكومة، ثم الوزارة كرقابة جهات مركزية ، في المطلب الأول ، ثم رقابة مجلس مساهمات الدولة نظرا لأهميته في المطلب الثاني.

المطلب الأول: رقابة السلطة التنفيذية

بما أن رئيس الجمهورية هو أعلى هرم السلطة منحه الدستور صلاحيات واسعة لتسيير شؤون البلاد ما يتماشى مع المصلحة العليا للبلاد في جميع الميادين ومنها الميدان الاقتصادي، حيث حاول المشرح استرجاع كافة الصلاحيات خاصة منها التعيين في الوظائف العليا والسامية للدولة ، و ذلك من خلال الصلاحيات التي يمنحها له الدستور²، وبما أن الرئيس هو الذي يتولى الإشراف على توجيه السياسة الوطنية خاصة منها الاقتصادية، وذلك في إطار مجلس الوزارة الذي يتولى رئاسته ، فله الحق في الاطلاع على برنامج الحكومة ووضع ما يراه مناسبا فيه قبل عرضه على البرلمان³.

الفرع الأول: رقابة رئاسة الجمهورية:

باعتبار الرئيس أعلى هيئة في السلطة التنفيذية فانه غالبا ما يتولى تعيين رؤساء مجالس إدارة المؤسسات العمومية الاقتصادية بواسطة مراسيم رئاسية باقتراح من الحكومة، ويعطى التعليمات اللازمة الحكومة للتوجيه الاقتصاد الوطني وخاصة عندما يتعلق الأمر بالمؤسسات

¹ المرسوم التنفيذي 283/01 المؤرخ في 6 رجب 1422 الموافق في 24 سبتمبر 2001 ، المتضمن الشكل الخاص بأجهزة المؤسسات العمومية الاقتصادية و تسييرها

² انظر المادة 18 من الدستور

³ انظر المادة 11 من الدستور

ذات الطابع الاستراتيجي ويسير على توفير الضمانات اللازمة لجلب المستثمرين الخواص خاصة منهم الأجانب و يتم كل هذا في إطار احترام الميادين العامة الدستور .
 باعتباره القائد الأعلى للقوات المسلحة للجمهورية، و كذا بصفته يتولى مسؤولية الدفاع الوطني كما يقرر السياسة الخارجية للأمة ويوجهها ، يرأس مجلس الوزراء، ويعين رئيس الحكومة و ينهي مهامه موقع المراسيم الرئاسية ، كما له حق إصدار العفو و حق تخفيض العقوبات أو استبدالها، يمكنه أن يستشير الشعب في كل قضية ذات أهمية وطنية أو عن طريق الاستفتاء، كما يبرم المعاهدات الدولية ويصادق عليها.

الفرع الثاني: رقابة الحكومة والوزارة

تعد الوزارة المكلفة بالمساهمة و الإصلاحات هي الهيئة المكلفة بتوجيه ومراقبة القطاع الاقتصادي تسهر على تنفيذ برنامج الحكومة في هذا المجال ، وقد صدر المرسوم التنفيذي 3220/200 الذي يحدد صلاحيات وزير المساهمة وتنسيق الإصلاحات، ويقوم هذا الأخير باقتراح عناصر السياسة تعد الوزارة المكلفة بالمساهمة و الإصلاحات هي الهيئة المكلفة بتوجيه ومراقبة القطاع الاقتصادي ، و تسهر على تنفيذ برنامج الحكومة في هذا المجال، وقد صدر المرسوم التنفيذي 3220/200 الذي يحدد صلاحيات وزير المساهمة و تنسيق الإصلاحات و يقوم هذ باقتراح الوطنية في مجال المساهمة وتنسيق الإصلاحات¹ في إطار السياسة العامة للحكومة كما يقوم بمتابعة ومراقبة تنفيذ ذلك بالاتصال مع قطاعات الوزارات المعنية طبقا للقوانين والتنظيمات المعمول بها ومن هنا تتضح صلاحيات الوزير المكلف بالمساهمة وتنسيق الإصلاحات:

حيث أعطى المشرع للوزير المكلف بالمساهمة والإصلاحات صلاحيات تمكنه من ضمان السير الحسن للمؤسسات الاقتصادية وهي السهر على الانجاز الدوري لتقارير تقييم

¹ المادة 01 من المرسوم التنفيذي 3220/200 المؤرخ في 25 أكتوبر 2000 الذي يحدد صلاحيات وزير المساهمات وتنسيق الإصلاحات

الوضعية الاقتصادية والمالية للمؤسسات العمومية الاقتصادية وتبليغها لأعضاء مجلس مساهمات الدولة، كما يقترح آليات وكيفيات فتح الرأسمال الاجتماعي للمؤسسات العمومية الاقتصادية على الرأسمال الخاص، بالإضافة إلى قيامه بتنسيق النشاطات المرتبطة بتحضير برنامج الخصوصية، ويتولى تنفيذ استراتيجية خصوصية المؤسسات العمومية الاقتصادية¹.

كما يقوم باقتراح الآليات اللازمة لتطوير التنظيم الاقتصادي عن طريق السوق، وهناك مديرية خاصة على مستوى وزارة المساهمة وتنسيق الإصلاحات مكلفة بضبط وتنفيذ الكيفيات التقنية لتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية ومراقبتها تسمى مديرية دراسات السياسات والمناهج والتقييم بالإضافة إلى قسم تسيير مساهمات الدولة، وتتمثل وسائل الرقابة هنا في تقديم التقارير الدورية من طرف أجهزة تسيير المؤسسات العمومية الاقتصادية إلى الجهات المركزية، أو إرسال لجان تحقيق متخصصة من طرف الجهات المركزية إلى المؤسسات العمومية الاقتصادية².

المطلب الثاني: رقابة مجلس مساهمات الدولة

لضمان رقابة دائمة ومستمرة على المؤسسات العمومية الاقتصادية وتحت هيئة وصية تمارس رقابة خارجية على المؤسسة العمومية الاقتصادية والمتمثلة في مجلس مساهمات الدولة والذي أنشأ على أنقاض المجلس الوطني للمساهمات الدولة. ويتولى رئاسة مجلس مساهمات الدولة رئيس الحكومة و تحت سلطة، حسب ما أورد في المادة 8 من الأمر 04/01 و التي تنص : أنه يؤسس مجلس مساهمات الدولة يوضع تحت سلطة رئيس الحكومة الذي يتولى رئاسته ، و يدعي في طلب النص المجلس.

¹ المادة 21 من الأمر 01/04 السالف الذكر

² سعود زهير مرجع سبق ذكره نص 94

تحدد تشكيلة وسيره عن طريق التنظيم ، يجتمع المجلس مرة واحدة 01 على الأقل كل ثلاثة أشهر أو بطلب من أحد أعضائه حيث يتولى الوزير المكلف بالمساهمات أمانة المجلس¹، وليتم دراسة عمل المجلس و كيفية ممارسته الرقابة فإننا سندرس تشكيلة المجلس وصلاحياته ثانيا.

الفرع الأول: تشكيلة مجلس مساهمات الدولة

طبقا للأمر 04/01 والذي جاء في نص المادة الثامنة منه على أنه تحدد تشكيلة سير مجلس مساهمات الدولة عن طريق التنظيم فإنه صدر المرسوم التنفيذي 01/253 المؤرخ في 10/09/2001 المتضمن تشكيلة مجلس المساهمات الدولة ويسرد و الذي حدد تشكيلة : يتشكل المجلس الموضوع تحت سلطة رئيس الحكومة الذي يتولى رئاسته . الوزير المنتدب لدى وزير المالية المكلف بالخزينة وإصلاح المالية، الوزير المعني أو الوزراء المعنيين بجدول الأعمال².

و ما يلاحظ من خلال هذه التشكيلة أنه تشكل كله من وزراء و منه يتم استنتاج أنه هيئة تابعة للسلطة التنفيذية ، و هذا بالنظر للأهمية التي تشكلها المؤسسات العمومية الاقتصادية الوطني و هذا ما يفسر أيضا إرادة الدولة في المحافظة على دورها في مراقبة هذه المؤسسات وحماية الأموال العمومية و ضمان استغلالها أحسن استغلال³.

الفرع الثاني: صلاحيات مجلس مساهمات الدولة

باعتبار مجلس مساهمات الدولة هيئة رقابية دائمة تمارس الرقابة الخارجية على المؤسسة العمومية الاقتصادية فإن له صلاحيات ومهام حدده قانونا من أهم الصلاحيات الممنوحة له:

¹ المادة 91 من الأمر 19/10 السابق ذكره.

² المادة الثانية من المرسوم التنفيذي 01/253 السابق ذكره

³ سعود زهير المرجع السابق ذكره من 97

ضبط تنظيم القطاع العمومي، حيث تعفى من كل الحقوق والرسوم ، كل الوثائق والمستندات والعقود التي تعد في إطار عمليات إعادة تنظيم القطاع العمومي الاقتصادي التي يقررها مجلس مساهمات الدولة¹.

يحافظ على المعلومة ويؤسس إجراءات كفيلة بضمان سرية هذه المعلومة، يرسل ملف التنازل أي لجنة مراقبة عمليات الخوصصة، يعرض على مجلس مساهمات الدولة ملف التنازل يحتوي بالخصوص على تقييم الأسعار وحدها الأدنى والأعلى وكذا كيفيات نقل الملكية التي تم قبولها وكذا اقتراح المشتري. يتولى متابعة عمليات الخوصصة لجنة يحدد تشكيلها مجلس مساهمات الدولة بموجب لائحة².

بعد الوزير المكلف بالمساهمات تقريراً سنوياً عم عمليات الخوصصة ويعرضه على مجلس مساهمات الدولة وعلى الحكومة ، حيث يعرض هذا التقرير على مجلس الوزراء موضوع عرض أمام الهيئة التشريعية³. كما له الصلاحية في إخضاع المؤسسات العمومية للشكل الخاص المنصوص عليه في المرسوم التنفيذي 01-283⁴، حيث يتخذ مجلس مساهمات الدولة بموجب لائحة قرار إخضاع مؤسسة عمومية اقتصادية ما للشكل الخاص المحدد في المرسوم 283/01، غير أم أحكامه لا تخص المؤسسات العمومية الاقتصادية المكلفة بتسيير مساهمات الدولة⁵.

¹ المادة 11 من الأمر 01/04 السابق ذكره.

² المادة 23 من الأمر 01/04 السابق ذكره.

³ المادة 30 من نفس الأمر

⁴ المرسوم التنفيذي 283/01 المذكور سابقاً.

⁵ المادة 02 من المرسوم 283/01

المبحث الثاني: رقابة مجلس المحاسبة

تُعد الرقابة المالية التي يُجريها مجلس المحاسبة شكلاً من أشكال الرقابة اللاحقة على النفقات العامة، وهي لا تقل أهمية عن رقابة باقي الهيئات، بل تفوقها من حيث الدقة والإجراءات، ويرجع ذلك إلى ما يتمتع به هذا المجلس من أدوات رقابية فعالة، إضافةً إلى ما يحوزه من استقلالية نابعة من نظامه القانوني، كونه هيئة تجمع بين الطابعين القضائي والإداري في آنٍ واحد. وقد جاء هذا الوضع نتيجة لمسار طويل من التطورات التي شهدتها المجلس منذ دستور 1976 وصولاً إلى آخر النصوص القانونية المنظمة له. وانطلاقاً من أهمية هذا الموضوع، فقد قسمنا دراسته إلى ثلاث مطالب: تناولنا في المطلب الأول تطور الإطار القانوني لمجلس المحاسبة، وفي المطلب الثاني تناولنا تنظيمه الداخلي، أما في المطلب الثالث فقد ركزنا على دراسة أبرز صلاحياته باعتباره هيئة رقابية محورية على المؤسسات الاقتصادية.

المطلب الأول: تطور النظام القانوني لمجلس المحاسبة

تم تأسيس مجلس المحاسبة بموجب المادة 190 من دستور 1976، التي نصّت على ما يلي: "يؤسس مجلس محاسبة مكلف بالرقابة اللاحقة لجميع النفقات العمومية للدولة والحزب والمجموعات المحلية والجهوية والمؤسسات الاشتراكية بمختلف أنواعها. ويرفع مجلس المحاسبة تقريراً سنوياً إلى السيد رئيس الجمهورية"¹.

وتُحدد مهمة هذا المجلس، بموجب ذات المادة، في مراقبة كافة العمليات المالية التي تقوم بها الدولة، وقد تم إنشاء المجلس فعلياً سنة 1980، ومنذ تأسيسه، عرف نظامه القانوني عدة تطورات، من أبرزها صدور القانون 01/08 الذي عدّل الفقرة الأولى من المادة 190

¹ بن داود إبراهيم الرقابة المالية على الهيئات العامة بط دار الكتاب الحديث القاهرة 2009، ص 151

من الدستور¹، حيث أصبحت تنص على ما يلي: "يؤسس مجلس محاسبة مكلف بمراقبة مالية الدولة والحزب والمجموعات المحلية والمؤسسات الاشتراكية بمختلف أنواعها". وقد وسّع هذا التعديل من نطاق اختصاص مجلس المحاسبة، حيث أصبحت رقابته شاملة وعامة، تطل الجوانب المالية للحزب والجماعات المحلية والمؤسسات الاشتراكية. غير أن هذا التعديل أثار جدلاً قانونياً، كونه صدر بموجب قانون عادي لتعديل نص دستوري، وهو ما يُعد إخلالاً بمبدأ تدرج القواعد القانونية، الذي يقتضي أن لا يُعدّل النص الدستوري إلا بنص دستوري مماثل.

الفرع الأول: النظام القانوني لمجلس المحاسبة

بعد مجلس المحاسبة الهيئة العليا للرقابة البعدية على الأموال العمومية، وقد خوله القانون كل الصلاحيات للقيام بمهامه في مجال التحريات والمعاينات التي تمكنه من التواصل السير الحسن و الاستقلال الأمثل للموارد العامة بما يحقق الفاعلية والرشاد حيث خوله القانون اختصاصات قضائية إدارية في ممارسة مهامه ومنه الاستقلالية، حيث أنه غير خاضع لأي جهة سوى كونه موضوع تحت السلطة العليا الرئيس الجمهورية ، بمبدأ تدرج القوانين. ليأتي بعدها القانون 80/05 في 1 مارس 1980 الذي أعطى لمجلس المحاسبة الاختصاص الإداري والقضائي لممارسة رقابة شاملة على الجماعات والمرافق والمؤسسات والهيئات التي تسير الأموال العمومية أو تستفيد منها مهما يكن وضعها القانون. ثم يليه القانون 90/32 المؤرخ في 04/12/1992 الذي حصر مجال تدخله حيث استثنى من مراقبته المؤسسات العمومية والمرافق العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وجرده من صلاحياته القضائية.

¹ القانون 08/01 المؤرخ في 12/01/2008 المتضمن التعديل الدستوري.

الأمر 32/90 المؤرخ في 17/12/1995 ليحذف الصفة القضائية عن مجلس المحاسبة وذلك في نص المادة 15 تنص مجلس المحاسبة هيئة وطنية مستقلة للرقابة المالية اللاحقة يعمل بتفويض من الدولة طبقاً الأحكام الدستور".

حيث تمت إعادة الوصف القضائي المجلس المحاسبة لصدور الأمر 32/95 حيث تنص المادة 02 منه على أن " مجلس المحاسبة يعتبر المؤسسة العليا للرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية.. ونصت المادة 03 على مجلس المحاسبة مؤسسة تتمتع باختصاص إداري قضائي في ممارسة المهام الموكلة إليه، وهو يتمتع بالاستقلال الضروري ضماناً للموضوعية والحياد والفاعلية في أعماله."

20¹/35 آخر النصوص المنظمة لمجلس المحاسبة عدا تلك المتعلقة بالقانون الأساسي لمجلس المحاسبة والنظام الداخلي له وكذلك المتعلقة بإجراءات تقديم الحسابات لمجلس المحاسبة ، حيث تتمثل هذه النصوص فيما يأتي:

المرسوم الرئاسي 277/95 المؤرخ في 20/11/1995 يحدد النظام الداخلي لمجلس المحاسب المرسوم التنفيذي 56/96 المؤرخ في 22/11/1996 يحدد انتقالاً الأختام المتعلقة بتقديم الحسابات إلى مجلس المحاسبة. ليأتي التعديل الدستوري لسنة 1996² في المادة 170 والتي تنص على أنه " يؤسس مجلس المحاسبة بالرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات المحلية والمرافق العمومية، حيث يعد مجلس المحاسبة تقريراً سنوياً يرفعه إلى رئيس الجمهورية، يحدد القانون صلاحيات مجلس المحاسبة ويضبط تنظيمه وعمله و جزاء تحقيقاته.

¹ الأمر 95/26 المؤرخ في 04/12/1990 يتعلق بمجلس المحاسبة

² مرسوم رئاسي 96/438 مؤرخ في 26 رجب 1417 الموافق لـ 07/12/1996 . يتعلق بإصدار نص تعديل الدستور المصادق عليه . 28/11/1996 في

الفرع الثاني: النظام الهيكلي لمجلس المحاسبة

نظرا للدور الهام الذي يلعبه مجلس المحاسبة فقد حضي بتشكيلة بشرية و أخرى هيكلية¹ حيث تعد هذه التشكيلة قضائية كلية و هذه التشكيلة تصم كل من رئيسه ونائب الرئيس، مع رؤساء الغرف، إضافة إلى الناظرون والمستشارون وسيتم ذكرهم على التوالي:

أولا : رئيس مجلس المحاسبة : و هو يتولى إدارة المجلس و يقوم بالتنظيم العام لأشغال مجلس المحاسبة ويعين الرئيس بموجب قرار رئاسي.

ثانيا : نائب الرئيس: ويعمل على مساعدة الرئيس في مهمته خاصة ما يتعلق بتنسيق أشغال المجلس ومتابعتها وتقييم فاعليتها.

ثالثا: رؤساء الغرف يتولون تخطيط أشغال القضاة داخل الغرف وينشطونها ويتابعونها وينسقونها ويراقبونها .

رابعا: رؤساء الفروع و يقومون بتنظيم الأشغال المستندة إلى فروعهم ويسهرون على حسن تأديتها.

خامسا: الاستشاريون والمحتسبون يتولون أشغال التدقيق و التحقيق أو الدراسة المستندة إليهم في آجالها المقررة لها.

سادسا: الناظر العام ويتولى دور النائب العام في النظارة العامة ويعمل الناظر العام على متابعة الاختصاصات القضائية المستندة إليه.

سابعا: الناظرون المساعدون وهم يقومون بمساعدة الناظر العام في تأدية مهامه و تضم هيكله مجلس المحاسبة كل من الغرف مجتمعة النظارة، ثم كتابة الضبط والتي تعمل على استلام المستندات، ثم الأقسام التقنية و المصالح الإدارية .

¹ المادة 285 من الأمر 15/31 المؤرخ في 91/11/9115 السابق ذكره.

الفرع الثالث: اجتماعات المجلس وطرق الطعن في القرارات الصادرة عنه

أولاً: اجتماعات المجلس

يجتمع مجلس المحاسبة في تشكيلات على النحو الآتي:

كل الغرف مجتمعة وهذا ما أكدته المادة 47 من الأمر 20/95 وذلك من أجل القيام بالمهام الآتية:

-البث في الاستئناف إلى ترفع أمام الاجتماعات ضد قرارات الغرف و الفروع.

-إبداء الرأي في مسائل الاجتهاد القضائي

-تقديم الاستشارات الرئيس المجلس إذا ما طلب ذلك

حيث لا تصح مداولة تشكيلة كل الغرف مجتمعة إلا بحضور نصف أعضائها على الأقل.

(2)الغرف و فروعها : حيث نصت المادة 50 من الأمر الرئاسي 20/95 وذلك في تشكيلة

تضم 03 قضاة على الأقل لأجل الفصل في نتائج التدقيقات والتحقيقات وعقب إشغالها

تضبط تقييماتها النهائية و تقدم كل التوصيات والاقتراحات الضرورية.

و (3) غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية وهذا وفقا لنص المادة 51 من

نفس الأمر تكون هذه الغرفة من رئيس و 06 مستشارين على الأقل و هي تختص في

مجال البث في الملفات التي تنحصر بها عملا بأحكام هذا الأمر، من خلال القرار رقم

99/04 الصادر في 09/05/1999 الصادر في غرفة الانضباط في مجال التسيير

الميزانية والمالية المتعلقة بسير جامعة التكوين المتواصل¹.

لجنة البرامج و التقارير: وهذه اللجنة تضم وفقا للمادة 52 حتى الأمر 20/95: رئيس

مجلس المحاسبة ونائبه والناظر العام ورؤساء الغرف وكذا بحضور الأمين العام وتكلف هذه

اللجنة بالتحضير والمصادقة .

¹ المادة 51 من الأمر 95/20 السابق ذكره.

كما يمكن أن تكون المراجعة تلقائية من قبل الغرفة أو الفرع الذي أصدر القرار وتكون المراجعة لأسباب متعددة أهمها الخطأ أو الإغفال أو التزوير أو ظهور عناصر جديدة تبرر ذلك.

وحيث يستلزم طلب المراجعة اشتغال الوقائع والأسباب التي يتم الاستناد إليها بالإضافة إلى الوثائق المستندات الثبوتية، ويتم توجيه هذا الطلب إلى رئيس مجلس المحاسبة في أجل أقصاه سنة واحدة من تاريخ تبليغ القرار موضوع الطعن ويقوم رئيس الغرفة أو الفرع بتعيين قاضي يتولى دراسة ملف المراجعة ليقيم مرفقا بآرائه للناظر العام الذي بدوره يقدم ملاحظاته المكتوبة يتم تحديد الغرفة أو الفرع المختص بالنظر في طلب المراجعة و تحديد تاريخ الجلسة¹.

ب- الاستئناف : نصت المادة 107 من الأمر 20/95² : إن هناك طريق آخر لمواجهة قرارات مجلس المحاسبة و هو الاستئناف ، حيث إن كل قرارات المجلس قابلة للاستئناف من قبل الشخص المعني أو السلطة السلمية أو الشخصية عنه، كما ينظر الناظر العام في أجل شهر من تبليغ القرار المطعون فيه ويتم إيداع عريضة الطعن لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة.

حيث يتم دراسة الاستئناف بتشكيلة الغرفة مجتمعة عدا الغرفة المصدرة للقرار محل الاستئناف و يتم الفصل فيه بموجب قرار ويتم تحديد الجلسة من قبل رئيس مجلس المحاسبة و يبلغ الشخص المستأنف بذلك ، وذلك وقسم الدراسات ومعالجة المعلومات بالإضافة إلى مديرية الإدارة والهياكل حيث أن قسم تقنيات الهيكل والمراقبة يعتبر من أهم الأقسام التقنية إذ يعد دلائل الفحص والأدوات المنهجية اللازمة للقيام بعمليات التدقيق ويحدد المقاييس والمؤشرات الضرورية للبرمجة الراشدة و الإشراف على عمليات التدقيق

¹ بن داود إبراهيم مرجع سابق 164.

² نفس المرجع السابق ص 165.

كما يساعد هياكل الرقابة في عملها الرقابي ويوفر لها التقنية اللازمة للقيام بعملية التدقيق حسب المادة 27 من المرسوم 377¹/95.

ج- الطعن بالنقض: إضافة إلى المراجعة والاستئناف طريقتين للطعن في قرارات المجالس عندنا طريقة ثانية وهي الطعن بالنقض حيث أن يكون الطعن بالنقض في قرارات مجلس المحاسبة الصادرة عن تشكيلة كل الغرف مجتمعة أمام المحكمة العليا من طرف الشخص المعني أو ممثله القانوني أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية أو السلطات السلمية أو الوصية أو من طرف الناظر العام².

المطلب الثاني: مجال واختصاص مجلس المحاسبة

يختص مجلس المحاسبة كهيئة رقابية عليا في الدولة برقابة مجموعة من المصالح والهيئات، وهذا ما جات به المواد من 7 إلى 12 من الأمر 20/95 على هذه المصالح كآلاتي: مصالح الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات والمرافق العمومية باختلاف أنواعها والتي ترى عليها المحاسبة العامة والمرافق العامة ذات الطابع الصناعي والتجاري للمؤسسات والهيئات العمومية التي تمارس نشاط صناعي وتجاري أو مالي والتي تكون أموالها أو مواردها أو رؤوس أموالها كلها ذات طابع عمومي بالإضافة إلى تسيير الأسهم العمومية في المؤسسات والمرافق والهيئات العمومية مهما كانت وضعيتها القانونية على أن يكون للدولة فيها قسط من رأس مال الهيئات التي تسيير النظام الإجبارية للتأمين والحماية الاجتماعي. والمرافق العمومية أو من أي هيئة أخرى خاضعة للمحاسبة العمومية مراقبة استعمال الموارد التي تجمعها الهيئات التي تلجأ إلى التبرعات العمومية من أجل دعم القضايا الأساسية والاجتماعية والعلمية بالإضافة إلى كون أن مجلس المحاسبة يستند في رقابته للوثائق والسجلات المقدمة له كما له أن يجري رقابته بالمعينة، في عين المكان أو بطريقة فجائية

¹ بن داود ابراهيم مرجع سابق، ص 155

² المادة 110 الأمر 20/95.

أو بعد التبليغ ويتحكم في هذا الصدد بحق صلاحية التحري ، غير أنه يستثني في مجال رقابة مجلس المحاسبة أي تدخل منه في إدارة أو تسيير الهيئات الخاضعة لرقابة التحري وليس لمجلس المحاسبة أي يعيد النظر في مدى صحة الأهداف المسطر أو البرامج التي أعدتها السلطات الإدارية، سيتم التعرض إلى الأطر الرقابية التي يتقيد بموجبها المجلس، و كذا إجراءات الرقابة التي يتخذها المجلس.

الفرع الأول: الأطر الرقابية لمجلس المحاسبة

والمجلس المحاسبة ثلاث أطر رقابية أو طرائق الممارسة عمله الرقابي وهي تتمثل في حق الإطلاع التحري وكذا رقابة نوعية التسيير ورقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية وأيضا مراجعة حسابات المحاسبين العمومية والأميرين بالصرف.

أولاً: حق الإطلاع وسلطة التحري

1- يحق له الإطلاع على كل الوثائق والمستندات والدفاتر التي تؤدي لتسهيل مهامه الرقابية على العمليات المالية والمحاسبية وكذا التقييم مدى سلامة التسيير للهيئات والمصالح الموضوعة تحت رقبته¹.

2- له سلطة التحري بغية الإطلاع على أعمال الإدارة ومؤسسات القطاع العام.

3- كما لقضاة مجلس المحاسبة حق الدخول والمعينة لكل محلات الإدارات والمؤسسات الخاضعة لرقابة المجلس.

4- كما له سلطة الاستماع إلى أي عون في المعينات والإدارات العمومية.

5- وله أيضا سلطة الإطلاع على النصوص المرسلة إليه ذات الطابع التنظيمي الصادر عن إدارات الدولة والتي تتعلق بالتنظيم المحاسبي و المالي والإجرائي في تسيير الأموال العمومية.

¹ بن داود ابراهيم مرجع سابق، ص 158

6-ويحق له الاستعانة بخبراء ومختصين لأجل دعم مهامه ومساعدته في أشغاله إذا اقتضى الأمر ذلك وحتى تمكن المجلس من تحقيق هذه العناصر فلا يلتزم تجاهه بالسر المهني أو الطريق السلمي، ومن أجل ضمان الطابع السري المرتبط بوثائق أو معلومات تمس بالدفاع أو الاقتصاد والوطنيين يستوجب على المجلس اتخاذ كل الاحتياطات اللازمة¹.

كما يتعين على كل أمر بالصرف في الهيئات والمؤسسات الخاضعة لرقابة مجلس المحاسبة أن يقدم حساباته في الآجال القانونية وإلا تتم معاقبته ، كما يستوجب على الهيئات الخاضعة لرقابة مجلس المحاسبة أن ترسل إليه و بطلب منه وفق الآجال التي يحددها الحسابات و الوثائق الضرورية في ذلك و نفس الالتزام يقع على مسيري الأسهم العمومية للجماعات و الهيئات العمومية²..

ثانيا: رقابة نوعية التسيير

أن مجلس المحاسبة يعمل أيضا على مراقبة عمل الهيئات والمصالح العمومية الخاضعة لرقابته ويعمل على تقييم استعمالها للموارد والوسائل المادية والأموال العمومية وتسييرها في إطار الاقتصاد والفعالية والنجاعة استنادا للأهداف والمهام الموكلة لها، كما يقيم فعالية النظام الرقابي لهذه الهيئات. كما يقوم مجلس المحاسبة بالتأكد من مدى توفر الشروط المطلوبة لمنح واستعمال الإعانات والمساعدات التي تمنحها الدولة أو إحدى الهيئات أو المصالح العمومية التابعة لها.

ثالثا: رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية³

و إذا شكلت مخالفة أو خرقا صريحا للقواعد المتعلقة بقواعد الانضباط في مجال الميزانية والمالية الحقت ضررا بالخزينة العمومية للدولة أو هيئة عمومية ، فهنا لمجلس المحاسبة الاختصاص في تحميل أي مسير أو عون تابع للمؤسسة أو المرافق أو الهيئات العمومية

¹ المادة 55 من الأمر 95/20 السابق ذكره.

² المادة 69 من نفس الأمر

³ المادة 101 من الأمر 20/95

الخاضعة لرقابتها المسؤولية عن هذا الخطأ المرتكب و من هنا فلا بد للمجلس أن يعاقب عن هذه الأخطاء و المخالفات بغرامات يصدرها في حق مرتكبيها لا تتعدى المرتب السنوي الإجمالي الذي يتقاضاه العون المعني عند ارتكابه للخطأ المعاقب عند وهذا ما نصت عليه المادة 89 من الأمر 20/95

رابعاً: مراجعة حسابات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين

حيث تنص المادة 02 من المرسوم التنفيذي 56/96 الذي يحدد الأحكام المتعلقة بتقديم الحسابات إلى مجلس المحاسبة على أنه يجب على الأمرين بالصرف الرئيسيين والثانويين وعلى المحاسبين العموميين التابعين لمصالح الدولة والجماعات الإقليمية ومختلف المؤسسات والهيئات العمومية الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية أن يودعوا حساباتهم الإدارية وحسابات التسيير لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة في أجل أقصاه 30 يوم من السنة المالية للميزانية المقفلة، ومن هنا فإن الأمرين بالصرف المحاسبين العموميين ملزمون بأداء حساباتهم لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة .¹

الفرع الثاني: إجراءات الرقابة للمجلس

يختص مجلس المحاسبة في مجال عمليات الرقابة التي يقوم بها بوضع مجموعة من التقارير من خلال مذكرة التقييم، والمذكرة المبدئية ، إضافة إلى الإجراء الاستعجالي، وكذا التقارير المفصلة و غيرها.

أولاً: مذكرة التقييم

نصت أنه بعد إجراء عمليات مراقبة نوعية التسيير يقوم مجلس المحاسبة بأعداد تقييم نهائي يتضمن كل التوصيات والاقتراحات بغرض تحسين فعالية ومرونة الهيئات والمصالح الخاضعة لرقابته ويرسلها أيضاً إلى مسؤولي هذه الهيئات و إلى الوزراء و السلطات الإدارية المعنية."

¹ بن داود ابراهيم - مرجع سبق ذكره، ص 169.

ثانيا: الإجراء المستعجل:

والذي من خلاله يخطر رئيس مجلس المحاسبة و يطبع السلطات السلمية أو الوصية أو كل سلطة معنية إذا ما تطلب الأمر ذلك.

ثالثا: المذكرة المبدئية وبموجبها يقوم رئيس المحاسبة باطلاع السلطة و تقدير و مراقبة أموال الهيئات والمصالح العمومية الخاضعة لرقابته.

رابعا: التقرير المفصل:

يسجل فيه كل الوقائع التي تمكن أن توصف بالوصف والتي لاحظها مجلس المحاسبة أثناء ممارسة رقابته، يوجه الناظر العام هذا التقرير إلى وكيل الجمهورية المتخصص إقليميا مصحوبا بالمجمل.

خامسا: التقرير التقييمي :

حول المشروع التمهيدي لقانون ضبط الميزانية ترسل الحكومة هذا التقرير بعد قيام مجلس المحاسبة بإعداده إلى الهيئة التشريعية مرفقا بمشروع القانون المرتبط به¹.

سادسا: التقرير السنوي

يعد مجلس المحاسبة تقريرا سنويا و يرسله إلى رئيس الجمهورية يبين التقرير السنوي المعايينات والملاحظات و التقييمات الناجمة عن أشغال وتحريات مجلس المحاسبة مرفقة بالآراء والمقترحات التي يرى من الواجب أن يقدمها وأيضا آراء و ردود المسؤولين والممثلين القانونيين والسلطات الوطنية المعنية، و يتم نشره في الجريدة الرسمية، و ترسل نسخة من هذا التقرير إلى الهيئة التشريعية، وبهذا يتعين في الخير على السلطات الإدارية، وعلى مسؤولي الهيئات التشريعية الخاضعة للرقابة إطلاع مجلس المحاسبة بالنتائج المترتبة على رقبته وكتمان هذه التقارير مثلا تقرير سنة 1995 الذي يتضمن مراقبة 85 هيئة إدارية، عدد التحقيقات في عمليات مالية 289 عملية تخص مختلف الإجراءات تبليغ 122 حكم

¹ المادة 73 من الأمر 95/20 نفسه.

أصدرهم المجلس وتتفرع هذه الأختام على نحو 36 مذكرة تقييم ظروف التسيير و 21 قرار تبرئة ذمة و 07 قرارات وضم في حالة مدين و 12 قرار رفض حسابات¹.

¹ بن داوود ابراهيم نفس المرجع ص 166

المبحث الثالث: رقابة مصالح وزارة المالية

نجد في مجال الرقابة أن الوزارة المالية دورها البارز ، حيث أنها تسهر على رعاية و رقابة مالية الدولة و على رأسها نجد وزارة المالية الذي خول له العديد من الصلاحيات الرقابية بموجب مراسيم منها 95/55 بالإضافة إلى أنه تم تنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية بموجب المرسوم التنفيذي 95/55 وفي هذا الصدد. نجد أن مجال الرقابة على المؤسسات الحكومية الاقتصادية لا يخلو من رقابة المفتشية العامة للمالية ومفتشية مصالح المحاسبة في إطار وزارة المالية حيث جاء تقنينها في الأمر رقم 08¹/101.

المتتم للأمر رقم 04/01 المتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية وتسييرها وخصوصتها الذي صادق عليه مجلس الأمة، أن هذا الأمر يمكن رئيس الجمعية العامة في المؤسسات العمومية من طلب تدخل المفتشية العامة للمالية في حال ملاحظة أي تجاوزات. كما يهدف هذا النص إلى تقنين الرقابة الخارجية التي تقوم بها المفتشية العامة للمالية بناء على طلب السلطات المؤهلة من أجل مراقبة تسييرها ومسك الحسابات الخاصة بهذه المؤسسات، وسنتناول رقابة المفتشية العامة للمالية، وكذا الهيكل التنظيمي لها، بالإضافة إلى اختصاصاتها في المطلب الثالث. سنتناول الهيكل التنظيمي للمفتشية، وصلاحياتها والدور الذي تلعبه في تفعيل الرقابة الخارجية.

المطلب الأول: الهيكل التنظيمي للمفتشية العامة للمالية

حيث تعتبر المفتشية العامة للمالية هيئة رقابية على كل الهيئات والمؤسسات العمومية التابعة للدولة و هي تابعة خاضعة لسلطة وزير المالية وقد تم استحداثها لأول مرة بموجب المرسوم رقم 80/153²، غير أنه و بغض النظر عن الأحكام المنصوص عليها في القانون التجاري فإن المفتشية العامة للمالية تقوم برقابة و تدقيق تسيير المؤسسات العمومية

¹ القانون 08/01 المؤرخ في 20 أوت 2001 ، المتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية و تسييرها و خصوصتها.

² المرسوم رقم 80-53 المؤرخ في 01 مارس 1980 يتضمن أحداث المفتشية العامة للمالية عذد 10

الاقتصادية ، بناء على طلب من السلطات أو الأجهزة التي تمثل الدولة المساهمة حسب الشروط والكيفيات التي يحددها القانون ، غير أن المؤسسات العمومية الاقتصادية المتعلقة بمشاريع بمساهمة من الميزانية ، تخضع للرقابة الخارجية من المفتشية العامة للمالية حسب الكيفيات المنصوص عليها بالنسبة للمؤسسات و الإدارات العمومية¹.

كذلك تمارس الرقابة المفتشية العامة للمالية على التسيير المالي والمحاسبي لمصالح الدولة والجماعات الإقليمية وكذا الهيئات والأجهزة والمؤسسات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية وتمارس رقابتها كذلك على: المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري، هيئات الضمان الاجتماعي و الثقافي التابعة للنظام العام والإجباري، و كذا كل الهيئات التي تستفيد من مساعدة الدولة أو الهيئات العمومية و كل مؤسسة عمومية أخرى مهما كان نظامها القانوني².

الفرع الأول: التنظيم المركزي للمفتشية العامة للمالية

بالإضافة إلى رئيس المفتشية العامة للمالية الذي يديرها و الذي يعين بموجب مرسوم تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ، نجد عددا من الموظفين العاملين بها و كذا مجموعة من الهياكل والوحدات المختصة في الرقابة.

حيث أن رئيس المفتشية العاملة للمالية يسهر ويعمل على حسن سير تنفيذ عمليات الرقابة والدراسات و كذا تسيير المستخدمين و الوسائل ويمارس السلطة السليمة على جميع الموظفين الخاضعين لسلطته، كما يسهر على تنفيذ عمليات الرقابة والتدقيق والتقييم والخبرة المنوطة بالهيكل المركزية والجهوية التي تشكل المفتشية العامة للمالية، حيث يسهر على

¹ المادة الثانية (7 مكرر (1) من القانون 08/01 المؤرخ في 20 أوت 2001 ، السابق الذكر .

² المادة 2 من المرسوم التنفيذي 08/272 المؤرخ في 06 سبتمبر 2008 يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية

حسن سير هذه الهياكل المركزية والجهوية ، كما يضمن إدارة و تسيير المستخدمين و الوسائل بالمفتشية العامة للمالية، يساعد رئيس المفتشية العامة مديران للدراسات¹.

الفرع الثاني : الهياكل المحلية للرقابة و التقييم

تعتبر هذه الهياكل عملية للتدقيق والرقابة يديرها مراقبون عامون للمالية.

حيث أنه توكل مهام الرقابة والتدقيق و التقييم والخبرة المنوطة بالمفتشية العامة للمالية الأربعة (04) مراقبين عاملين للمالية ، موضوعين تحت سلطة رئيس المفتشية العامة للمالية ، حيث يراقب أو يمارس المراقب العام للمالية اختصاصه على عدة قطاعات نشاط².

أولاً: حيث تحدد مجالات الاختصاصات القطاعية للمراقبين العاملين للمالية، كما يأتي:

1 -المراقب العام للمالية: المكلف برقابة وتدقيق وتقييم وخبرة الكيانات التابعة لقطاعات إدارات السلطة ووكالات المالية والإدارات المكلفة بالصناعة والمناجم والطاقة وكذا الجماعات المحلية.

2 - المراقب العام للمالية: المكلف برقابة وتدقيق وتقييم وخبرة الكيانات التابعة لقطاعات التعليم والبحث العلمي والتربية والتكوين والصحة والشؤون الاجتماعية والتضامن الوطني والثقافة والاتصال الشؤون الدينية و الشباب والرياضة والمجاهدين والعمل والتشغيل³.

3-المراقب العام للمالية المكلف برقابة وتدقيق وتقييم خبرة الكيانات التابعة لقطاعات السري و الأشغال العمومية.

4-المراقب العام للمالية المكلف برقابة وتدقيق و تقييم المؤسسات العمومية الاقتصادية والمؤسسات المالية العمومية، وكذا تدقيق القروض الخارجية.

¹المادة (03) من المرسوم التنفيذي رقم 08/273 مؤرخ في 6 سبتمبر 2008 ، يتضمن تنظيم الهياكل المركزية للمفتشية العامة.

²المادة 5 من المرسوم رقم 08/273 السابق الذكر .

³ المادة 6 من نفس المرسوم.

ثانيا: مهام المراقبين العاميين للمفتشية العامة للمالية:

في إطار ممارسة مهامهم يكلف المراقبين العاميين للمالية خصوص بما يأتي:

- اقتراح البرامج الرقابية القطاعية
- تأطير و متابعة عمليات الرقابة والتدقيق و التقييم والخبرة والإشراف عليها ، و المنفذة في إطار البرنامج أو خارجه.
- المصادقة على المذكرات المنهجية للتدخل وكذا التقارير التي تعرض عليهم.
- السهر على احترام القواعد العامة لتنفيذ رقابة المفتشية العامة للمالية.
- اقتراح كل إجراء من شأنه تحسين فعالية الممارسة الرقابية للمفتشية العامة للمالية.
- إعداد الحصائل والتلخيصات القطاعية الدورية.
- انجاز كل دراسة و تحليل الملفات خاصة موكلة للمفتشية العامة للمالية¹.
- علاوة على هذا فإن منصب المراقب العام للمالية يعد وظيفة عليا يستند في تصنيفها و دفع راتبها إلى وظيفة مفتش عام لوزارة. كما يشرف المراقبون العامون للمالية على مدير البعثات المحدد عددهم بعشرين (20) على المهام الموكلة لهم حسب القانون.

ثالثا: مهام مدير البعثات:

- يقوم مدير البعثات خصوصا، وفي إطار إشراف المراقبين العاميين عليهم بالمهام الآتية:
- اقتراح أعمال رقابية لتسجيلها في البرنامج السنوي لتدخل المفتشية العامة للمالية.
- متابعة تنفيذ البرنامج وإعداد الحصائل الخاصة به.
- اقتراح الوحدات العملية التي تتكفل بعمليات الرقابة.
- السهر على تحضير إشغال المهمات و تنظيمها و تنسيقها.
- اقتراح مذكرات منهجية متعلقة بتنفيذ المهمات مع الأخذ في الحساب الأهداف المسطرة.

¹ المادة 7 من نفس المرسوم

-تقديم الاقتراحات المتعلقة بقوام و مدة و مناطق تدخل كل وحدة من الوحدات العملية وتوزيع الأعمال بينها.

-تقدير الوقائع التي تمت معاينتها وعند الاقتضاء، متابعة تنفيذ التدابير التحفظية المنصوص عليها في التنظيم المعمول به والسهر على نوعية أعمال الفحص ، و كذا السهر على تطبيق القواعد العامة لتنفيذ رقابة المفتشية العامة للمالية إضافة لجميع التقارير الخاصة بالوحدات العملية و التكفل عند الاقتضاء بالتقارير الشاملة و التلخيصات المتعلقة بها¹.

إضافة إلى ضمان متابعة سير الإجراء التناقصي الذي يسري عقد تبليغ التقارير و اقتراح كل تدبير من شأنه تحسين فعاليته ممارسة رقابة المفتشية العامة للمالية.

إعداد الحصائل والتلاخيص القطاعية الدورية والقيام بكل دراسة وتحليل الملفات خاصة معهودة للمفتشية العامة للمالية، حيث يعد منصب مدير البعثة وظيفة عليا يستند في تصنيفها ودفع راتبها²، إلى وظيفة مدير بإدارة مركزية.

رابعاً: الفرق المكلفة بالتفتيش: وهي وحدات متنقلة يشرف عليها رؤساء بعثات أو رؤساء فرق، وتقوم بأعمال المعاينة والمراجعة بعين المكان على أساس الوثائق المقدمة³.

يحدد عددهم بالثلاثين (30) و يمارسون مهامهم تحت إدارة مديري البعثات ، حيث يحضر المكلف بالتفتيش. ، عمليات الرقابة المسندة إلى الفرقة وينضمها ويتابعها و يقودها⁴.

الفرع الثالث: هياكل الدراسات والإدارة و التسيير

علاوة على الهياكل العملية : تضم المفتشية العامة للمالية هياكل الدراسات والتفتيش والإدارة والتسيير وهي مجموعة من المديريات منها مديرية البرامج و التحليل و التلخيص ، وكذا مديرية المناهج والتفتيش و الإعلام الآلي و كذا مديرية إدارة الوسائل.

¹ المادة 10 من نفس المرسوم.

² المادة 10 من المرسوم السابق الذكر.

³ بن داود إبراهيم المرجع السابق ص 171

⁴ المادة 13 من المرسوم السابق الذكر.

أولاً: مديرية البرنامج والتحليل و التلخيص والتي تضم:

- رئيس الدراسات مكلف بالبرنامج و التلخيص.
- رئيس دراسات مكلف بالتحليل و جمع المعطيات.
- رئيس دراسات مكلف بمتابعة التقارير وحفظها وأرشفتها.

ثانياً: مديرية المناهج والتقييس والإعلام الآلي، والتي تضم:

- رئيس دراسات مكلف بالمناهج و التقييمات.
- رئيس دراسات مكلف بالإعلام الآلي والتوثيق.

ثالثاً: مديرية إدارة الوسائل، والتي تضم:

- المديرية الفرعية للمستخدمين.
- المديرية الفرعية للوسائل العامة¹.
- المديرية الفرعية للتكوين و تحسين المستوى.

الفرع الرابع: تنظيم الهياكل الخارجية للمفتشية العامة للمالية

تهيكل المصالح الخارجية للمفتشية العامة للمالية تحت سلطة رئيس المفتشية العامة للمالية ، في شكل مفتشيات جهوية تقع مقراتها بولايات متعددة منها : (سطيف، سيدي بلعباس ، عناية و قسنطينة ، تلمسان تيزي وزو ، مستغانم ، ورقلة و وهران).

حسب النص 02 من المرسوم التنفيذي 08/274² الذي يحدد الاختصاص الإقليمي للمفتشيات الجهوية بقرار من الوزير المكلف بالمالية.

كما يمكن تعبئة الوحدات العملية للمفتشيات الجهوية للقيام بمهام خارج الدوائر الإقليمية للمفتشيات الجهوية التابعة لها، حيث يدير المفتشية الجهوية مفتش جهوي له منصب لوظيفة

¹ المادة 16 من المرسوم 08/273 سبق ذكره

² المرسوم التنفيذي 08/274 المؤرخ في 6 رمضان 1429 الموافق ل 6/09/2008 يحدد تنظيم المفتشيات الجهوية للمفتشية العامة المالية صلاحياتها

عليا يستند في تصنيفها و تحديد راتبها إلى وظيفة مدير بإدارة مركزية ، بالإضافة إلى ممارسة السلطة السلمية على المستخدمين التابعين للمفتشية التي يديرها¹. حيث يتم تحديد المكلفين بالتفتيش لكل مفتشية جهوية حسب الولاية من العدد 04 إلى 08 مكلفين .

المطلب الثاني: اختصاصات المفتشية العامة للمالية

كما أنها الهيئة الرقابية الدائمة والتي تمارس نشاط الرقابة على التسيير المالي والمحاسبي لمصالح الدولة والجماعات الإقليمية وكذا الهيئات والأجهزة والمؤسسات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية فإن لها صلاحيات واختصاصات جاء بها المرسوم التنفيذي 08/272 المؤرخ في 6 سبتمبر 2008 والذي يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية، من خلال دراسة اختصاصات المفتشية العامة سيتم التطرق الى مجالات عملها ثم اجراءات التدخل التي تقوم بها في العمل الرقابي.

الفرع الأول: مجالات عمل المفتشية العامة للمالية

تعمل المفتشية العامة للمالية على رقابة مجالات التسيير المحاسبي والمالي لمصالح الدولة، كما يخضع الرقابة المفتشية العامة للمالية المؤسسات العمومية و الصناعية و التجارية وكذا الاقتصادية². يمكن أن تقدم تدخلات المفتشية العامة للمالية على ما يأتي:

تقييم أدوات أنظمة الميزانية ، بالإضافة للتقسيم الاقتصادي والمالي لنشاط شامل أو قطاعي أو فرعي أو لكيان اقتصادي.

- التدقيق أو الدراسات أو التدقيقات أو الخبرات ذات الطابع الاقتصادي والمالي والمحاسبي.

-تقييم شروط تسيير و استغلال المصالح العمومية من طرف المؤسسات الاعتبارية ، مهما كان نظامها.

¹ المواد 4 و 5 من المرسوم السابق الذكر .

² بن داود ابراهيم مرجع سابق من 171

يمكن أيضا للمفتشية العامة للمالية أن تقوم بتقسيم شروط تنفيذ السياسات العمومية و كذا النتائج المتعلقة بها، و بهذه الصفة ، تكلف خصوصا بما يأتي¹.

- القيام بالدراسات والتحليل المالية و الاقتصادية من أجل تقدير فاعلية وفعالية إدارة و تسيير الموارد المالية والوسائل العمومية الأخرى.

إجراءات دراسات مقارنة و تطويرية لمجموعات قطاعات أو ما بين قطاعات.

- تقييم تطبيق الأحكام التشريعية والتنظيمية وكذا تلك المتعلقة بالتنظيم الهيكلي وذلك من ناحية تناسقها و تكييفها مع الأهداف المحددة.

الفرع الثاني: إجراءات تدخل المفتشية العامة للمالية في العمل الرقابي

ما هو معمول به أنه خلال الشهر الأول من كل سنة يقوم وزير المالية بتحديد برنامج عمل المفتشية العامة للمالية خلال السنة مع الأخذ بعين الاعتبار طلبات المراقبة التي يتقدم بها أعضاء الحكومة ومجلس المحاسبة الخ.

كذلك تحدد عمليات الرقابة للمفتشية العامة للمالية في برنامج سنوي يعد ويعرض على الوزير المكلف بالمالية خلال الشهرين الأولين من السنة بحيث يتم تحديد هذا البرنامج حسب الأهداف المحددة ، تبعا لطلبات أعضاء الحكومة أو الهيئات والمؤسسات المؤهلة ، كذلك يمكن القيام بعمليات الرقابة خارج البرنامج طبقا لطلب من نفس السلطات التي ذكرت أنها²، والملاحظ أن تدخلات المفتشية العامة للمالية التي تتم في عين المكان وعلى الوثائق تتميز بمبدأ المباغته والمفاجئة ، أو تكون مهمات الدراسات أو التقسيمات أو الخبرات موضوع تبليغ مسبق.

وتقوم بإنجاز الأشغال التحضيرية المرتبطة بتدخلات مستغلة كل المعطيات الاقتصادية والمالية التقنية لممارسة عملها الرقابي، كما لها حق المبادرة بأي اقتراحات أو آراء تخص

¹ العادة 4 من المرسوم التنفيذي 08/272 المتضمن تحديد صلاحيات المفتشية العامة للمالية.

² المادة 13 من المرسوم التنفيذي 08/272 السابق الذكر

إجراءات أو تقنيات يتطلب استخدامها في مجال الفعالية و النجاعة، لإتمام مهام الوحدات العملية للمفتشية العامة للمالية على مسؤولي المصالح أو الهيئات المعنية بصفة مباشرة أو غير مباشرة بالتدخل، لضمان شروط العمل الضرورية.

حيث تخلص إن المشرع الجزائري وضع عدة ميكانيزمات للرقابة على المؤسسة العمومية الاقتصادية إضافة إلى تلك الطبقة داخل المؤسسة محاولة المشرع الحماية المصالح العمومية و الأموال العمومية من الضياع أدرج هيئات الرقابة الخارجية بالاعتبار أن المؤسسة العمومية تتميز بالاستقلالية و تدعيما لمبدأ المتاجرة و لكونها تقوم على رؤوس أموال عمومية فانه يوجب المحافظة على هذه الأموال و مراقبتها و تسييرها في أحسن السبل والاستغلال .

الخاتمة

الخاتمة

بعد تناولنا لموضوع "دور آليات الرقابة في تفعيل أداء المؤسسات العمومية الاقتصادية في التشريع الجزائري"، حاولنا من خلال هذه الدراسة الإجابة عن الإشكالية المركزية التي تمحور حولها البحث، وذلك بالوقوف على مدى تطبيق الرقابة داخل هذه المؤسسات، واستكشاف الدور الذي يمكن أن تضطلع به الرقابة في تجسيد مبادئ الحوكمة الرشيدة وتحقيق السياسات الاقتصادية الفعالة.

وقد سعينا إلى إسقاط هذه المفاهيم على الواقع الجزائري، انطلاقاً من تحليل مدى استعداد هذا الواقع لتبني أسس ومبادئ رقابية جديدة تتماشى مع التوجهات الحديثة في إدارة المؤسسات العمومية. ولتحقيق ذلك، تم تقسيم الدراسة إلى فصلين أساسيين:

تناولنا في الفصل الأول الرقابة الداخلية باعتبارها آلية ذاتية تُمارس داخل المؤسسة نفسها، بينما خُصّص الفصل الثاني لـ الرقابة الوصائية التي تُمثّل شكلاً من أشكال الرقابة الخارجية، مع التركيز على أطرها التنظيمية سواء من الناحية الهيكلية أو البشرية.

النتائج:

من خلال تحليل واقع شركات المساهمة الجزائرية، التي تُعد من أبرز نماذج المؤسسات العمومية الاقتصادية في التشريع الجزائري، تبين أنها تشتغل في بيئة تنظيمية لا تعكس بوضوح الواقع المفترض بين النصوص القانونية المنظمة لعمل مجالس إدارتها والواقع العملي لتسييرها. إذ لم تتمكن هذه المجالس من أداء الدور المنوط بها على النحو المطلوب، مما حال دون تجسيد مبادئ الحوكمة الفعالة في هذه المؤسسات.

كما أظهرت الدراسة أن هناك قصوراً ملحوظاً في تفعيل الرقابة، ناتجاً أساساً عن التهاون في تطبيق القوانين المرتبطة بالهياكل التنظيمية، الأمر الذي استدعى إعادة النظر في دور هذه الهياكل ضمن منظومة الرقابة الشاملة. هذا الوضع لا يختلف كثيراً عن الإشكالات التي تعرفها باقي المؤسسات العمومية الاقتصادية.

الخاتمة

أما فيما يخص مهنة مندوب الحسابات، فقد لوحظ نقص كبير في عدد الشركات ذات الأسهم التي تعتمد على هذه المهنة، إلى درجة أن مكاتب محافضي الحسابات تكاد تكون منعدمة. وقد ساهم هذا الوضع في خلق بيئة مهنية متأزمة، يطغى عليها التناقض، ما دفع القائمين عليها إلى تقديم بعض التنازلات المهنية. وهو ما يستدعي أخذ متغيرات إضافية بعين الاعتبار، والعمل على إصدار نصوص قانونية جديدة تساهم في توسيع نطاق المهنة، وإعطاء أهمية أكبر لعملية المراجعة، بالنظر إلى أن الاكتفاء بالقانون التجاري لا يفي بالغرض في تأطير مهنة مندوب الحسابات بشكل كافٍ وفَعَالٍ.

وفيما يتعلق بآلية الرقابة الخارجية الممارسة من قبل السلطة التنفيذية، وتحديدًا من طرف رئيس الجمهورية، فقد تبين أن التعديل الأخير في تنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية تم بموجب أمر، وليس عن طريق قانون صادر عن السلطة التشريعية. وهو ما يُعد إخلالًا بمبدأ الشرعية القانونية، خاصة بالنظر إلى الأهمية البالغة التي يكتسبها هذا المجال، وما يقتضيه من دراسات معمقة ونقاشات مستفيضة داخل الأطر التشريعية المختصة.

يُلاحظ أن التشريع بواسطة أوامر، والذي يتم عادة في فترة قصيرة بين دورتين برلمانيتين، لا يُتيح للبرلمان سلطة التعديل، بل يُجبره على القبول الكلي أو الرفض الكلي للنص، وهو ما يُعد تقييدًا لدور السلطة التشريعية ويحد من فعالية النقاش الديمقراطي حول نصوص ذات أهمية بالغة تمس تنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية.

وفي إطار سعيه لتعزيز الرقابة على هذه المؤسسات، عمد المشرع الجزائري إلى استحداث هيئات وصية إضافية، إلى جانب الرقابة التي تمارسها السلطة التنفيذية، ومن أبرزها مجلس مساهمات الدولة، الذي جاء خلفًا للمجلس الوطني لمساهمات الدولة. وقد أنشئ هذا المجلس إيمانًا من الدولة بالدور الاستراتيجي الذي تضطلع به المؤسسات العمومية الاقتصادية في تحريك عجلة الاقتصاد الوطني، ما يبرز رغبتها الواضحة في الحفاظ على الرقابة الفعّالة على هذه الكيانات وضمان حماية المال العام وحسن استغلاله.

الخاتمة

وفي هذا الإطار، يُحسب للمشرع الجزائري أنه أحسن التقدير عندما قرن آليات الرقابة بجهاز عقابي ردعي من خلال فرض عقوبات جزائية على كل من يثبت تورطه في مخالفات أو جرائم أثناء ممارسة الرقابة أو داخل المؤسسة نفسها. غير أن هذه العقوبات وردت في إطار قوانين عامة، الأمر الذي قد يُضعف من فعاليتها، حيث كان من الأجدر أن تُدرج هذه الأحكام ضمن نصوص قانونية خاصة تتسم بمزيد من التفصيل والوضوح، بما يتيح تكييفًا دقيقًا للوقائع ويمنح الجهات الرقابية والقضائية أدوات أكثر فعالية في التطبيق.

وعلى الرغم من أن إخضاع المؤسسات العمومية الاقتصادية لأحكام القانون التجاري كان يهدف إلى تكييفها مع منطق اقتصاد السوق، وتهيئتها للدخول في غمار المنافسة التجارية الوطنية والدولية، إلا أن هذا التوجه رافقه ميل واضح نحو تعزيز الرقابة الداخلية على حساب الرقابة الخارجية. وكان من الأجدر بالمشرع، إلى جانب هذا التكييف، أن يولي الرقابة الخارجية أهمية أكبر، من خلال نصوص تنظيمية خاصة تبرز المفاهيم والمبادئ الأساسية التي تحكم هذه الآلية، وتضمن توازنًا حقيقيًا بين الفاعلية والرقابة، بما يخدم أهداف الشفافية والحكمة الرشيدة.

الاقتراحات:

- تعزيز استقلالية أجهزة الرقابة الداخلية داخل المؤسسات العمومية الاقتصادية.
- وضع قانون خاص ومنفصل يُنظّم الرقابة الوصائية على المؤسسات العمومية.
- إدراج مبادئ الحوكمة في القوانين المنظمة للرقابة الخارجية
- تحديث الإطار القانوني للمؤسسات العمومية بما يتوافق مع مبادئ اقتصاد السوق والشفافية.
- إنشاء منصة رقمية لنشر تقارير الرقابة الداخلية والخارجية للمؤسسات العمومية.
- تمكين المجتمع المدني والجهات الأكاديمية من الوصول إلى المعلومات الرقابية لتعزيز الرقابة المجتمعية.

قائمة المراجع

أولاً: النصوص القانونية:

1-القوانين:

1. القانون رقم 3220/200 المؤرخ في 25 اكتوبر 2000 الذي يحدد صلاحيات وزير المساهمات وتنسيق الإصلاحات.
2. القانون رقم 10/01 المؤرخ في 29 يونيو يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

2-الأوامر:

- 1.الأمر 20/95 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة ج. ر العدد 39
- 2.الأمر 0/041 المؤرخ في 20 اوت 2001 يتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية و تسييرها و وخصصتها جر العدد 11.
- 3.الأمر 08/01 المؤرخ في 21 صفر 1429 الموافق ل 28 فيفري 2008 يتم.
- 4.الأمر 66/156 المؤرخ في 18 صفر 1386 الموافق ل 8 يونيو 1966 يتضمن قانون العقوبات الجزائري.
- 5.الأمر 75/58 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المعدل والمتمم بالقانون رقم 07/05 المؤرخ في 13 مايو 2007 المتضمن القانون المدني الجزائري
- 6.الأمر 75/59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري الجزائري.
- 7.الأمر 04/01 المؤرخ في أول جمادى الثانية 1422 الموافق ل 20 اوت 2001 يتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية و تسييرها و وخصصتها جر العدد 47

3-المراسيم:

- 1.المرسوم التنفيذي 01/253 المؤرخ في 10 ابريل 2001 المتعلق بتشكيلة مجلس مساهمات الدولة وتسييرها ج ر العدد 51.
- 2.نص تعديل الدستور المصادق عليه في 28 نوفمبر 1996.

قائمة المراجع

3. نص تعديل الدستور المصادق عليه في 28 نوفمبر 1996.
4. المرسوم الرئاسي 96/438 المؤرخ في 26 رجب الموافق ل 7 ديسمبر 1996. يتعلق بإصدار.
5. المرسوم التنفيذي 283/01 المؤرخ في 24 ديسمبر 2001 يتضمن الشكل الخاص بأجهزة إدارة المؤسسات العمومية الاقتصادية ج. ر. العدد 55.
6. المرسوم التنفيذي 08/272 المؤرخ في 6 سبتمبر 2008 - يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية ج. ر. عدد 50.
7. المرسوم التنفيذي 08/273 المؤرخ في 6 سبتمبر 2008 - يتضمن تنظيم الهياكل المركزية للمفتشية العامة للمالية ج. ر. و العدد 50.
8. المرسوم التنفيذي 08/274 المؤرخ في 6 سبتمبر 2008 يتضمن تنظيم المفتشيات الجهوية للمفتشية العامة للمالية وصلاحياتها ج. ر. عدد 50.

ثانيا: المراجع بالعربية

1. احمد محرز ، القانون التجاري الشركات التجارية ، الجزء الثاني مطابع سجل العرب القاهرة، 1979.
2. بن داود إبراهيم الرقابة المالية على النفقات العامة في القانون الجزائري والمقارن، دار الكتاب الحديث القاهرة 2009.
3. عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة الإسكندرية، 2001.
4. عبد الوهاب خياطة تفتيش الحسابات و مراجعة الميزانيات مطبعة طربين حلب سوريا، 1966.
5. محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة و اليات التطبيق الدار الجامعية ، إسكندرية، 2001.

6.نادية فوزيل شركات الأموال في القانون الجزائري ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2003.

ثانيا: بالفرنسية

1.benott pige audit et contrôle interne, les essentielle de gestion paris, 1997.

2.coopers et hybrand, la nouvelle de contrôle d interne (IFACI}, 2000

3.hamini allal le contrôle interne et l adoration de bilan comptable: Alger, 2003.

4.rolond perz la decuovert, paris, 2003 gouvernonance de l entreprise, edition la siegle mjj et all les mecanisme comptable de l entreprise. entreprende, mantchrestion. paris, 1995

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
	الشكر والعرفان الاهداء
03-01	مقدمة
	الفصل الاول: الرقابة الداخلية على المؤسسة العمومية الاقتصادية
05	تمهيد:
06	المبحث الأول: مفهوم الرقابة الداخلية
06	المطلب الأول: تعريف الرقابة الداخلية
09	المطلب الثاني: أنواع وأهداف وأهمية الرقابة الداخلية للمؤسسة
13	المطلب الثالث: عناصر الرقابة الداخلية
17	المبحث الثاني: رقابة أجهزة المؤسسة
17	المطلب الأول: رقابة الجمعية العامة
21	المطلب الثاني: رقابة هيئة الإدارة
27	المبحث الثالث : رقابة مندوب الحسابات
28	المطلب الأول: تعريف مندوب الحسابات و مركزه القانوني
29	المطلب الثاني: اختصاصاته والمسؤولية الناجمة عن مهنته
	الفصل الثاني الرقابة الخارجية على المؤسسة العمومية
34	تمهيد
35	المبحث الأول: رقابة الأجهزة المركزية
35	المطلب الأول: رقابة السلطة التنفيذية
37	المطلب الثاني: رقابة مجلس مساهمات الدولة
40	المبحث الثاني: رقابة مجلس المحاسبة
40	المطلب الأول: تطور النظام القانوني لمجلس المحاسبة
46	المطلب الثاني: مجال واختصاص مجلس المحاسبة

فهرس المحتويات

51	المبحث الثالث: رقابة مصالح وزارة المالية
51	المطلب الأول: الهيكل التنظيمي للمفتشية العامة للمالية
57	المطلب الثاني: اختصاصات المفتشية العامة للمالية
67	خاتمة
	قائمة المراجع