

جامعة محمد خيضر بسكرة  
كلية الحقوق والعلوم السياسية  
قسم الحقوق



# مذكرة ماستر

ميدان: الحقوق والعلوم السياسية  
فرع: الحقوق  
تخصص: قانون إداري .

رقم: .....

إعداد الطالبة:

صيد سارة

يوم:

## دور الهيئات العليا المستقلة للرقابة المالية في مكافحة الفساد المالي في الدول المغرب العربي ( الجزائر ، تونس ، المغرب )

### لجنة المناقشة:

مشرفا	الجامعة: محمد خيضر بسكرة	دكتور	يعيش تمام شوقي
رئيسا	الجامعة : محمد خيضر بسكرة	دكتور	مفتاح عبد الجليل
مناقشا	الجامعة : محمد خيضر بسكرة	دكتور	حاحة عبد العالي

السنة الجامعية: 2019 - 2020

# شكر وعرّفان

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات ، أحمده حمدا كثيرا طيبا أن وفقني في إنجاز هذا العمل وإخراجه في شكله النهائي

ومنه أتقدم بالشكر الوافر الى الأستاذ المشرف الكريم: الدكتور يعيش تمام شوقي على ملاحظاته القيمة وتوجيهاته الدائمة وصبره طيلة فترة إنجاز المذكرة

الى كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل سواء من قريب أو بعيد وشجعني في الوصول الى هذا المستوى حتى ولو بكلمة طيبة أو ابتسامة.

وأخص بالذكر منهم " فريدة عاشور "

# إهداء

أهدي هذا العمل:

الى من كانت سندا في حياتي وعمرتني بعطفها، الى منبع الحنان "أمي الغالية" طيبه الله ثراها  
الى من كان خير مرشد لي نحو العلم والمعرفة، الى من ضحى من أجل أن ينير دربي وطريقي "أبي  
العزیز" أطال الله في عمره وأدام صحته ورعاه.

الى اخوتي والى كل أفراد عائلتي كبيرهم وصغيرهم.

الى جميع زملائي طلبة قانون الاداري دفعة 2020/2019

والى جميع من ساعدني في انجاز هذا العمل سواء من قريب أو من بعيد،

الى كل من وسعته ذاكرتي ولم تسعه مذكرتي

فله مني ألفه سلام.

إلى كل باحث علم نزيه

" جزاكم الله كل الخير "

# المقدمة

## تمهيد

لم تكن ظاهرة الفساد بشكلها العام ظاهرة حديثة ، إنما هي ظاهرة قديمة حديثة، بدأت منذ العهود القديمة ومازالت صورته ومظاهره مستمرة إلى غاية الوقت الحالي بفعل الطبيعة الإنسانية التي تنزع إلى المعاصي ، وما من شك أن هذا ما يستوعب قول الله عز وجل في محكم تنزيله " **ظَهَرَ الْفَسَادُ فِي الْبَرِّ وَالْبَحْرِ بِمَا كَسَبَتْ أَيْدِي النَّاسِ لِيُذِيقَهُمْ بَعْضَ الَّذِي عَمِلُوا لَعَلَّهُمْ يَرْجِعُونَ**<sup>1</sup>.

هذا ويعد الفساد المالي الذي يمس المال العام للدولة أخطر وأبرز أنواع الفساد التي استفحلت بشكل كبير في الوقت المعاصر، لهذا سارعت الأنظمة إلى تنصيب خلايا وأجهزة رقابية لامركزية وأخرى مركزية بهدف مجابهة ومكافحة جميع العمليات غير المشروعة المرتبطة باستعمال المال العام، وتعد هيئات الرقابة المالية العليا أدق الأجهزة التي يعول عليها في هذا الصدد. ومهما تعددت تسمياتها من نظام قانوني لآخر (ديوان المحاسبة ، مجلس المحاسبة ، محكمة الحسابات....) إلا أن هدفها واحد، وهو إجراء عملية مراجعة وتدقيق مالية شاملة ونهائية لمجموع العمليات التي يتولاها القائمين على تنفيذ النفقات العمومية ، واستغلال الموارد، كما تهدف هاته الهيئات عند مباشرتها لدورها إلى رصد ومعاينة مختلف التجاوزات وحالات الفساد الناجم عن وجود ثغرات مالية، والتي تطرح في كل مرة بمناسبة إستغلال المال العام بعنوان المؤسسات والادارات العمومية على أساس مبدأ الرقابة البعدية على المال العام.

ومما يجدر الإشارة إليه في هذا الصدد أن عمل هيئات الرقابة العليا على المال العام لم تعد شأنًا داخليًا فحسب، بل أضحت محل اهتمام دولي، ولذلك تلعب المنظمات الدولية المتخصصة دورًا بارزًا في الحد منه، ومن هذه المنظمات منظمة الانتوساي التي من خلال إصدارها المعايير والأسس والارشادات للأجهزة الرقابية العليا على المال العم للعمل بها وإلى حث الدول لترجمة هذه التوجيهات إلى تشريعات في بلدانها<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> الآية 41 من سورة الروم.

<sup>2</sup> أنظر في تفاصيل منظمة الانتوساي ودورها : محمد يونس الصايغ، مصطفى سالم النجيفي، (المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية ودورها في الحد من الفساد الإداري)، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، جامعة كركوك المغرب، المجلد 05، العدد 17، ص ص 01، 02.

لما كانت الرقابة من الأمور التي تمس الكيان التنظيمي للدولة، ومن أجل منع وقوع الضرر في الجانب الاقتصادي أو الاجتماعي أو السياسي، تدخلت الدولة بإصدار تشريعات تضبط عمل أجهزة الرقابة العليا على المال العام بغرض التأكد من سلامة تطبيق القواعد والنظم واللوائح التي تحفظ للمجتمع أمواله وروابطه وحرياته، ومن هنا ظهرت الحاجة لإيجاد الوسائل العديدة لدى الدول للرقابة على أعمال الحكومة ومنها الرقابة المالية، للتعرف على مدى إسهامها في تخفيف حدة الفساد الذي نشأ عن الممارسات غير المشروعة كالمحسوبية، والمحاباة والرشوة والابتزاز والاختلاس وغيرها من الأعمال<sup>3</sup>.

والسبيل الذي انتهجته الدول لمجابهة الفساد المالي وإحكام الرقابة على العمليات المتصلة باستعمال الموارد المالية كان بإنشائها منظمة الانتوساي التي تعد منظمة دولية مركزة للرقابة المالية والمحاسبة، والجزائر على غرار البلدان العربية والافريقية من الدول التي وضعت قوانين وسياسات متعلقة بمكافحة الفساد المالي، وأنشأت مؤسسات مختصة بمكافحة الظاهرة والوقاية منها، خاصة بعد توقيعها على اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد المؤرخة سنة 2003، والتي صادقت عليها الجزائر، حيث أن الجزائر تبنت توجيهات المنظمة وأنشأت هيئة رقابية مالية عليا وأسمتها مجلس المحاسبة وقد تم تأسيسه بموجب المادة 190 من الدستور 1976 التي نصت على أنه: "يؤسس مجلس المحاسبة مكلف بالرقابة اللاحقة لجميع النفقات العمومية للدولة...".

وهو ذات التوجه الذي اعتمده كل الدول العربية ولاسيما دول المغرب العربي التي تسعى إلى حماية اقتصادها الوطني من كل أشكال الفساد المالي، لهذا استقلت لكل دولة بسن نظامها القانوني الخاص الذي ارتأت فيه حماية المال العام بوضع آليات محددة بيد الهيئة العليا للرقابة المالية على مستواها ولغرض البحث في مجال الدور الرقابي للهيئات العليا للرقابة المالية البعيدة لمكافحة أشكال الفساد المالي في دول المغرب العربي، كان من الضروري الرجوع إلى التشريعات التي توّطر تلك الهيئات التي تنظم آليات الرقابة في جانبيها الإداري والقضائي.

<sup>3</sup> نائل عبد علي النعيمي، مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (انتوساي)، مذكرة الماجستير، تخصص في القيادة والإدارة، أكاديمية الإدارة والسياسة للدراسات العليا، جامعة الأقصى، 2015، ص 11.

## أهمية الموضوع:

تكمن أهمية دراسة موضوع دور الهيئات العليا للرقابة المالية في مكافحة الفساد في دول المغرب العربي إلى تبيان مدى فعالية التشريعات المنظمة لها والجهود المترتبة على تطبيقها في مكافحة الفساد المالي بالنظر إلى التعاضم والتزايد المستمر لهذا النوع من الفساد التي أصبحت من أبرز المشاكل التي طفت فوق السطح ، وهذا ما يتأكد من ملفات الفساد المالي داخل المؤسسات والهيئات العمومية الموضوعة أمام القضاء ،حتى أنه أصبح من أهم مواضيع التعاون الدولي لخطورته على الوضع الاقتصادي للدولة وتجاوز لحدودها.

كما تتجلى أهمية مثل هاته الدراسات في تميزها بالطابع البحثي المتجدد، مما تتطلب البحث الدائم والمستمر لمناقشة النصوص القانونية والتنظيمية السارية المفعول في ضوء المستجدات الحاصلة في المنظومة القانونية التي تحكم تنظيم هاته الهيئات العليا في دول المغرب العربي (الجزائر، تونس والمغرب) وذلك بمواكبة العملية البحثية للتعديلات التي تمس النصوص القانونية والتنظيمية.

على صعيد آخر تظهر أهمية معالجة هذا الموضوع في ضرورة وضع حد للانتشار الرهيب للفساد المالي، حيث عرفت معظم القطاعات الهامة جرائم فساد والتي مست أهم المؤسسات العمومية التي ترتبط بأهم مصدر للإيرادات سواء في الجزائر، أو تونس ، أوالمغرب ولعل من أبرزها قضية سونطراك، وكذا الملفات المرتبطة بإنجاز الطريق السيار شرق-غرب وغيرها.

## أسباب اختيار الموضوع:

إن ندرة الدراسات المتخصصة في مجال دور الهيئات العليا للرقابة المالية ولا سيما في ظل القوانين المنظمة لها، أثار شغف الباحثة لأكون من ضمن القلة التي تتناول هذا الفرع من البحوث.

كما أن الفصائح الإدارية وأغلب الملفات التي تثار بهذا الشأن وفي مقدمتها مجال إبرام الصفقات العمومية أهمها، لتكون أصابع الاتهام موجهة بشكل خاص إلى مستوى عمل أجهزة

الرقابة العليا، الأمر الذي أثار في نفسي فضولا علميا لتسليط مزيد من الضوء على هذا الموضوع لمعرفة خباياه وفهمها، لكي نتوصل إلى تحديد مواطن الخلل في عمل هيئات الرقابة العليا والتي يعول عليها كثيرا لحماية المال العام قبل المساس به والوصول إلى نقاط الاختلاف والتشابه ومواطن القوة والضعف في تلك الأجهزة الرقابية العليا.

فضلا على ما سبق ، فلا نبالغ إن قلنا أن من أدق وأخص المبررات التي قد تدفع أي باحث للخوض في الدراسات القانونية المرتبطة بالمجالات الاستراتيجية والحيوية والتي تؤثر تأثيرا مباشرا على الجانب الاقتصادي في الدولة، إنما يتمثل في التركيز على الجانب الوقائي لحماية أموال الأمة التي تستفيد في هذا المجال وبمبالغ كبيرة.

كما أن من أسباب اختيار هذا الموضوع بالذات هو رغبتني الشخصية لولوج موضوع رأيت أنه وبكل ثقة سأكون من بين القلة كباحثة في هذه المرحلة الذين يمكنهم مناقشته بالتحليل المفصل، بحيث يمس جوانب تثير الإشكالات القانونية بقلم باحث ناقد يستحضر مواطن التشابه والاختلاف في النصوص القانونية المنظمة لموضوع الهيئات العليا للرقابة المالية لنضع أيدينا على الثغرات ونلقي الضوء عليها، ولما لا محاولة إيجاد حلول لها.

### الدراسات السابقة:

هذا البحث الذي يتناول موضوع دور الهيئات العليا للرقابة المالية في مكافحة الفساد المالي في دول المغرب العربي (الجزائر، تونس والمغرب)، تعتبر امتداد لدراسات سابقة تناولت موضوع الرقابة المالية لكن من زوايا مختلفة، ولم يتم التطرق إلى نفس العنوان الذي درسته، حيث وصلت كل هذه الدراسات المشابهة لموضوع دراستنا إلى وجود قيود قانونية تحد من فعالية الدور الرقابي للهيئات العليا للرقابة المالية، لتشكل هذه الدراسات تمهيدا لموضوع هذا البحث ونذكر أهمها:

### الدراسة الأولى:

عبدلي حمو، مهني أسر، دور مجلس المحاسبة في مراقبة الأموال العمومية، مذكرة شهادة الماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم القانون العام، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، 2015-2016.

فإن هذه الدراسة وإن كان موضوعها ينصب على مجلس المحاسبة في الجزائر فقط خلاف بحثنا الذي يتناول الهيئات العليا للرقابة المالية لكل من الجزائر، تونس والمغرب، فإنها فعلا كانت المنطلق لموضوعنا من خلال دراستها لمدى فعالية الدور الرقابي المخول لمجلس المحاسبة.

### الدراسة الثانية:

بداه مريم، دور المحاكم المالية في ميدان التأديب المالي المتعلق بالميزانية والشؤون المالية بالمغرب، مذكرة شهادة الماستر، تخصص العلوم الإدارية المالية بالمغرب، جامعة محمد الخامس بالرباط، 2019-2020.

تعد هذه الدراسة بمثابة ركيزة أساسية سمحت لنا بإجراء مقارنة لدور الهيئات العليا للرقابة المالية بين دول المغرب العربي محل الدراسة ، رغم اختلاف منهجها

### أهداف الموضوع:

بحثنا واهتمامنا في هذا الموضوع لم يكن اعتباطيا، بل ككل عمل بحثي جاد يسعى إلى تحقيق جملة من الأهداف يمكن تلخيصها فيما يلي:

- تعداد وحصر هيئات الرقابة العليا كما حددها المشرع في كل سلطة للوقوف على طبيعة الدور الرقابي الذي تمارسه فعليا.
- تحديد وتوضيح الإجراءات والآليات الرقابية التي تعتمد عليها هيئات العليا.
- اظهار قيمة ومدى فعالية السلطات والصلاحيات المخولة للهيئات الرقابية العليا.
- توضيح مدى فعالية الدور الرقابي الذي أنيط للهيئات العليا في مجال الرقابة المالية، ومدى تحقيقها للأهداف الأساسية لإقرارها.
- توضيح الحدود ومجال الرقابة التي فرضها المشرع على كل هيئة رقابية عليا في مجال مكافحة الفساد المالي.

### إشكالية الموضوع:

يعد موضوع الرقابة المالية الممنوح للهيئات العليا مدخلا أساسيا يسمح بتقييم استراتيجية المشرع لمكافحة الفساد المالي ، حيث أن عملية ممارسة دورها الرقابي مقيد وفيه حدود تحد من

سلطاتها وهذا ما جعل دراسة هذا الموضوع يطرح وبإلحاح إشكالا مهما وهو: هل وفق المشرع في دول المغرب العربي (الجزائر ، تونس المغرب) في تأطير أحكام قانونية للارتقاء بالآليات الممنوحة لهيئات الرقابة العليا على المال العام بغرض مكافحة كل صور الفساد المتصلة بالعمليات المالية أثناء استعمال المال العام؟

### منهج البحث

إن تسليط الضوء على المجال والحدود المفروضة على الهيئات الرقابية العليا في دول المغرب العربي ومجال تدخلها الرقابي وتوضيح تفاصيل هذا الموضوع، يوفر علينا المزاوجة بين أسلوب المقارنة، وإذا كان هذا الأخير ضروري وتفرضه طبيعة الموضوع، فإن منهج تحليل المضمون يقتضيه تحليل وشرح الأنظمة والقوانين التي توطر عمل الأجهزة الرقابية العليا، بإجراء مقارنة ودراسة تحليلية لكل النصوص القانونية والتنظيمية المتصلة بدور الهيئات العليا في الجزائر، تونس والمغرب، بما يسمح للوصول إلى تبيان مدى تمكن المشرع في كل من دول المغرب العربي من منح المجال للسلطات الرقابية المستقلة العليا بالمدى الكافي لحماية المال العام من كل أشكال الغش والتلاعب، ولتكون بحق رقابة فعالة على الهيئات والمؤسسات الخاضعة لرقابها.

### خطة البحث في الموضوع:

للإجابة على إشكالية الموضوع السابقة اتبعنا الخطة التالية تمثلت في فصلين:

خصصنا الأول منهما لتناول ضوابط الرقابة الإدارية للهيئات العليا المستقلة للرقابة المالية وذلك بدراسة حدود وإجراءات عمل هذه الهيئات لنصل إلى النقطة الأهم وهي مناقشة الآثار المترتبة عن هذا الدور الرقابي وتقييمه.

أما الفصل الثاني، فخصصناه لدراسة ضوابط الرقابة القضائية للهيئات العليا المستقلة للرقابة المالية لندرس فيه وسائل ومجال الرقابة القضائية للهيئات العليا وصولا إلى الآثار المترتبة عن ممارسة الرقابة القضائية الممنوحة لهاته الهيئات وتبيان كيفية الطعن في الأحكام والقرارات الصادرة عن الهيئات العليا للرقابة المالية.

## الفصل الأول:

ضوابط الرقابة الادارية للهيئات

العليا المستقلة للرقابة المالية

## الفصل الأول: ضوابط الرقابة الادارية للهيئات العليا المستقلة للرقابة المالية

منح المشرع في دول المغرب العربي محل الدراسة لهيئات الرقابة العليا المستقلة للرقابة المالية آليات قانونية تحت مسمى الرقابة الإدارية وتم تصنيفها ضمن هذه التسمية نظرا تلك الهيئات العليا تأخذ نمط الهيئة الإدارية وليست القضائية وهي بصدد ممارسة صلاحياتها على هذا النحو في سبيل حماية المال العام، والشاهد في هذال الاطار أنه وعند ممارسة هذا النوع من الرقابة لا يصدر عنها قرارات، كما هو الحال بالنسبة لسلطات الرقابة القضائية، كما لا تأخذ فيها شكل الهيئة القضائية.

وحتى نتمكن من التوصل إلى دراسة مدى فعالية الآليات الممنوحة للهيئات العليا للرقابة المالية في كل من الجزائر، تونس والمغرب كان لابد من دراسة تلك الآليات من حيث مدى السلطة الممنوحة فيها وكذا الآثار المترتبة عنها، وهذا ما سنتناوله ضمن المبحثين التاليين:

المبحث الأول: حدود وأدوات أعمال الرقابة الإدارية للهيئات العليا المستقلة للرقابة المالية.

المبحث الثاني: آثار الرقابة الإدارية للهيئات العليا المستقلة للرقابة المالية.

## المبحث الأول: حدود وأدوات أعمال الرقابة الإدارية للهيئات العليا للرقابة المالية

منح المشرع الجزائري لمجلس المحاسبة في إطار الرقابة الإدارية آليتين هما حق الاطلاع وسلطة التحري ورقابة نوعية التسيير، والهدف منها فرض رقابته على كل الهيئات والمؤسسات التي تستخدم المال العام ويمكن أن تمس الميزانية العامة لحماية أموال الدولة في سياق الاضطلاع بدوره الروتيني لضمان حسن استخدام وتسيير الأموال العمومية.

في المقابل فإن مجال الرقابة الادارية الممنوحة لمحكمة المحاسبات في تونس والتي منحها المشرع التونسي يعرف نوعا من الاتساع تحت مسمى الرقابة على التصرف ورقابة الأحزاب السياسية والجمعيات والتعاونيات والمؤسسات والهيئات.

أما بالنسبة لآليات المجلس الأعلى للحسابات في في المغرب، فنجد المشرع المغربي نص على مراقبة التسيير ومراقبة استعمال الأموال بهدف بسط الرقابة على الهيئات الخاضعة للمجلس الأعلى للحسابات حفاظا على المال العام والتسيير الأحسن للموارد المستعملة.

وسنتناول الآليات الممنوحة للهيئات العليا للرقابة المالية ، ضمن المطالب التالية:

### المطلب الأول: حق الاطلاع وسلطة التحري

### المطلب الثاني: سلطة رقابة الأداء للهيئات العليا للرقابة المالية

### المطلب الأول: حق الاطلاع وسلطة التحري

يتولى مجلس المحاسبة في الجزائر عملية الرقابة بعدة وسائل وآليات حددها الأمر رقم 20/95 المعدل والمتمم بالأمر رقم 02/10 المتعلق بمجلس المحاسبة، وهي حق الاطلاع وسلطة التحري<sup>1</sup> والتي منحها المشرع الجزائري لمجلس المحاسبة لبسط رقابته الإدارية على عمل الهيئات الخاضعة لرقابته.

<sup>1</sup>شيخ عبد الصديق، رقابة الأجهزة والهيئات المالية على الصفقات العمومية، مداخلة مقدمة خلال الملتقى الوطني السادس الموسوم بـ: دور الصفقات العمومية في حماية المال العام ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة المدية بتاريخ 20/05/2014، منشور على موقع <http://www.univ-medea.dz> ص21. تاريخ الزيارة 2020/05/15.

## الفرع الأول: ممارسة حق الاطلاع وسلطة التحري

منح المشرع الجزائري لمجلس المحاسبة أثناء رقبته الإدارية حق الاطلاع وسلطة التحري على كل الوثائق التي تدعم رقبته لتقييم تسيير الهيئات الخاضعة لرقابته، وهذه الهيئات مكلفة بتقديم كل الوثائق المطلوبة إلى مجلس المحاسبة، كما منح لمجلس المحاسبة أن يستمع لكل عون في الهيئات الخاضعة لرقابته، يتمتع مجلس المحاسبة بالسلطة المطلقة في طلب الوثائق وإجراء كل التحريات اللازمة التي تدعم من رقبته للاطلاع على كافة الأعمال المنجزة مع كل الهيئات ومؤسسات القطاع العام المنصوص عليها في المادتين 7 و 8 من الأمر 20/95، وتسمى هذه الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة بالرقابة الوثائقية أي من خلال الوثائق يبسط رقبته على المؤسسات والهيئات العمومية للحفاظ على المال العام<sup>1</sup>.

يحق لمجلس المحاسبة أن يطلب الاطلاع على كل الوثائق التي من شأنها أن تسهل رقابة العمليات المالية والمحاسبية<sup>2</sup>، وقد حددت المادة 14 من الأمر 20/95 العنصر الملموس الذي على أساسه يمارس مجلس المحاسبة رقبته وذلك على أساس الوثائق المقدمة من طرف المحاسبين العموميين أو من خلال النزول إلى الميدان فجائيا أو بعد التبليغ أي بإخطار مجلس المحاسبة بالأخطاء المرتكبة من قبل الهيئات الخاضعة لرقابته، وفي هذا المجال لمجلس المحاسبة صلاحية حق الاطلاع وسلطة التحري، وهذا بصدد ممارسة رقبته الإدارية على أحسن وجه وله سلطة واسعة تمكنه من طلب أي وثيقة تكون دعم لتسهيل رقبته والوصول إلى النتائج التي تسهل عمله.

كما نلاحظ أنه في مجال سلطة التحري نجد المشرع الجزائري وسع من الصلاحيات الإدارية المخولة لمجلس المحاسبة أثناء تأدية مهامه حيث منحه حق النزول إلى الميدان ودخول كل المحلات الخاضعة لرقابته عندما يستلزم الأمر ذلك، وذلك لتسهيل عملية التحري التي هو مكلف بها لرفع مستوى أداء الهيئات والمؤسسات المكلف برقابتها كما

<sup>1</sup> المادة 55 من الأمر 20/95 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية عدد 39، بتاريخ 23 يوليو سنة 1995، ص9.

<sup>2</sup> عبدلي حمو، مهني أمير، دور مجلس المحاسبة في مراقبة الأموال العمومية، مذكرة شهادة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم القانون العام، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، 2015-2016، ص69.

امتدت رقابة مجلس المحاسبة في مجال آلية حق الاطلاع وسلطة التحري على الهيئات الخاضعة لرقابته بإرسال النصوص التنظيمية الصادرة من طرف إدارات الدولة المخصصة للتنظيم المالي والمحاسبي والقواعد المطبقة على تسيير الوسائل والأموال العمومية وذلك بغية فرض الرقابة على هذه النصوص وتقييمها وليكون على علم بكل المعدات والأموال المصروفة من قبل الهيئات الخاضعة لرقابته وله أيضا إمكانية أن يطلب من السلطات السلمية لأجهزة الرقابة الخارجية المكلفة برقابة الهيئات الخاضعة لها بان تقدم كل المعلومات والوثائق التي تملكها والحسابات التي تقدمها لتمكين مجلس المحاسبة من الاطلاع عليها، نجد أن المشرع الجزائري سمح لمجلس المحاسبة حرية الاطلاع على كافة الوثائق والمعلومات وان يطلبها بكل حرية و للهيئات تقديمها له دون أي تأخير وهذا بصدد تفعيل رقابة مجلس المحاسبة وحماية الأموال العمومية<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: إجراءات ممارسة حق الاطلاع سلطة التحري

منح القانون لمجلس المحاسبة حق الاطلاع على كل الوثائق التي من شأنها تسهيل رقابة العمليات المالية والمحاسبية أو اللازمة لتقييم تسيير المصالح والهيئات الخاضعة لرقابته، كما له سلطة الاستماع إلى أي عون في الجماعات والهيئات الخاضعة لرقابته، ويجري كل التحريات الضرورية من أجل الاطلاع على المسائل المنجزة بالاتصال مع إدارات ومؤسسات القطاع العام مهما تكن الجهة المتعامل معها، كما ان لقضاة مجلس المحاسبة الحق في الدخول إلى كامل المحلات التي تشملها أملاك جماعة عمومية وهيئة خاضعة لرقابته عندما تتطلب التحريات ذلك. وتجدر الإشارة إلى أنه في إطار عمليات الاطلاع بفرض الرقابة التي يقوم بها المجلس فإنه يتعين على الهيئات الخاضعة لرقابته أن ترسل كل الحسابات والوثائق الضرورية التي يطلبها وفي الأجل الذي يحدده لها، وفي حاله وجود قضايا تمس بالاقتصاد الوطني أو الدفاع يتعين على مجلس المحاسبة اتخاذ

<sup>1</sup> المادة 56، 57 من الأمر 20/95 المعدل والمتمم المتعلق بمجلس المحاسبة، مصدر سابق، ص 09.

الإجراءات التي تتضمن سرية الوثائق والمعلومات ونتائج التحقيقات والتدقيق التي يقوم بها، وكذلك الأمر بالنسبة للأسرار التجارية والصناعية لمؤسسات الخاضعة لرقابته<sup>1</sup>.

كما يسمح القانون بإمكانية مساعدة مجلس المحاسبة وذلك بتقديم يد العون من قبل أعوان القطاع العام لمساندته في الأعمال المادية وتقع المسؤولية على عاتق مجلس المحاسبة وبعد موافقة السلطة السلمية للأعوان المنتمون إليها وهذا راجع للأعمال الشاقة التي يقوم بها المجلس ويهدف تسهيل العمل منح له أعوان لمساعدته كما أن لمجلس المحاسبة أثناء تأدية مهامه الإدارية إمكانية استشارة اختصاصيين أو تعيين خبراء إن لزم الأمر ذلك لإفادته وتسهيل عليه العمل<sup>2</sup>،

ونجد أن المشرع الجزائري في نص المادة 58 فقرة 03 من الأمر 20/95 ينص على انه يجوز للأعوان الخبراء أو حتى الاختصاصيين الذين يكلفون بمهام للقيام بها من طرف قضاة مجلس محاسبة وتحت سلطة إمكانية الاطلاع على الوثائق والمعلومات ويلزمون بالسر المهني وعدم إفشاء أي معلومة من هذه الوثائق.

كما أقر القانون لمجلس المحاسبة إعفاء المسؤولين أو الأعوان التابعون للهيئات الخاضعة لرقابة مجلس المحاسبة من كل التزام باحترام التدرج السلمي أو السر المهني اتجاه مجلس المحاسبة، فالملاحظ أنهم معفيين من أي متابعة إذا قاموا بإفشاء السر المهني، وهذه تعتبر القاعدة العامة لمسؤولية الأعوان التابعين للهيئات الخاضعة لرقابة مجلس المحاسبة، لكن في حالة ما إذا كان الاطلاع على الوثائق أو المعلومات سيؤدي إلى المساس بالدفاع أو الاقتصاد، فهنا على مجلس المحاسبة أن يتخذ كل الإجراءات القانونية لضمان الطابع السري والمحافظة على كل هذه الوثائق ونتائج الدقيقات والتحقيقات المتوصل إليها لأن أمن واقتصاد الدولة أهم من الكشف عن الوثائق والمعلومات، فعلى الأعوان والمستشارين والخبراء الالتزام بالسر المهني، وهذا ما نجده في نص المادة 58 فقرة 03 أعلاه، التي أكدت على الالتزام بالسر المهني، يعمل مجلس المحاسبة على الحفاظ على الأسرار التجارية

<sup>1</sup> ففول عبد القادر، (متطلبات تفعيل دور الأجهزة العليا على الميزانية العامة للدولة بالتطبيق مع مجلس المحاسبة في الجزائر)، Revue d'Economie et de Developpement Humain، جامعة البليدة 02، العدد 09، 2014، ص24.

<sup>2</sup> المادة 58 من الأمر 20/95، المعدل والمتمم المتعلق بمجلس المحاسبة، مصدر سابق، ص10.

والصناعية للمؤسسات والهيئات الخاضعة له، فهو ملزم بالحفاظ على الوثائق المقدمة له من قبل الهيئات لمساعدته أثناء تأدية مهامه الإدارية في مجال حق الاطلاع على الوثائق الثبوتية وسلطة التحري<sup>1</sup>.

وفي كل الأحوال خول المشرع الجزائري لمجلس المحاسبة من خلال جميع محطات تطور تنظيمه\* سلطة الرقابة الإدارية على كل الهيئات الخاضعة لرقابته والتي شملت المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري المذكورة في المادة 08 من الأمر 20/95 المعدل بالمادة من الأمر 02/10، فيقوم مجلس المحاسبة بطلب إرسال الوثائق لممارسة المهام المنوطة له، وذلك وفق الأجل المحدد من طرف مجلس المحاسبة<sup>2</sup>.

وتؤكد المادة 65 من الأمر 20/95 أنه يتعين على مسؤولي المصالح والجماعات والهيئات العمومية المسيرة للأسهم المذكورة في المادة 09 من نفس الأمر أن يرسلوا إلى مجلس المحاسبة بطلب منه الحسابات والتقارير والوثائق الضرورية لتأدية مهامه الإدارية في نطاق حق الاطلاع وسلامة التحري لمجلس المحاسبة، ما يلاحظ أن السلطة الممنوحة لمجلس المحاسبة في مجال ممارسة مهامه الإدارية سلطة واسعة تمكنه من طلب أي وثيقة أو تقرير يساعده على أداء مهامه لرفع مستوى أداء الهيئة ككل.

<sup>1</sup> المادة 59 من الأمر 20/95 المعدل والمتمم المتعلق بمجلس المحاسبة، مصدر سابق، ص10.  
\* مر تنظيم مجلس المحاسبة بعدة تطورات ومراحل ساهمت في بلورة دوره حيث أنشأ 1980 بموجب القانون رقم 05/80 والذي أعطى له صلاحيات رقابة واسعة ذات طابع إداري وقضائي على الدولة والهيئات التابعة لها في تسيير الأموال العمومية، إلا انه تم التراجع من كل هذه المكاسب سنة 1990 بموجب القانون 32/90 والذي ضيق من اختصاصاته باستبعاد المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري كما جرده من الاختصاصات القضائية، ثم قام سنة 1995 بإعادة الاعتبار من جديد لمجلس المحاسبة بموجب الأمر رقم 20/95 وذلك بتوسيع صلاحياته الرقابية ليشمل كل الأموال العمومية مهما كان وصفها القانوني، واستجابة لتعليمات رئيس الجمهورية رقم 03 لسنة 2009 المتعلقة بتنفيذ مكافحة الفساد، تدخل المشرع سنة 2010 وعمل قانون مجلس المحاسبة بموجب الأمر 02/10 وقد قام المشرع بتنفيذ دور مجلس المحاسبة في مكافحة الفساد من خلال توسيع صلاحياته الرقابية ومجال تدخله ليصبح من الأجهزة المعنية بمكافحة الفساد، مسعود راضية، (دور مجلس المحاسبة في حماية المال العام من الفساد المالي في التشريع الجزائري)، مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، جامعة العربي التبسي، تبسة، عدد 11، سبتمبر 2018، ص567.

<sup>2</sup> المادة 64 من الأمر 20/95 المعدل والمتمم المتعلق بمجلس المحاسبة، مصدر سابق، ص11

يقوم مجلس المحاسبة بالاطلاع على كل الوثائق التي من شأنها تسهيل عملية الرقابة، وتقييم تسيير المصالح والهيئات الخاضعة لرقابته، وإجراء كل التحريات الضرورية من أجل الاطلاع على المسائل المنجزة وذلك بالاتصال مع جميع الإدارات والمؤسسات العمومية التي لها علاقة بعملية الرقابة، كما يحق له مجلس المحاسبة الدخول إلى جميع المحلات والأماكن التي تشملها أملاك الجماعات العمومية أو أي هيئة خاضعة لرقابة مجلس المحاسبة إذا تطلبت عملية التحريات ذلك، كما يمكن له أن يطلب من السلطات السلمية لأجهزة الرقابة الأخرى المؤهلة لرقابة الهيئات الخاضعة لرقابته، الاطلاع على المعلومات والوثائق أو التقارير التي تعدها عن حسابات هذه الهيئات وتسييرها، وفي المقابل فإذا ما لاحظت أي سلطة أو هيئات الرقابة والتفتيش أثناء عملية رقابة على إحدى الهيئات الخاضعة لرقابة مجلس المحاسبة، وجود مخالفات أو وقائع تدخل ضمن رقابة هذا الأخير، يتعين عليها إرسال تقرير أو محضر تدقيق بذلك إلى مجلس المحاسبة والذي بإمكانه تحريك الإجراءات القضائية الخاصة بإحكام مسؤولية الأعوان المتابعين<sup>1</sup>.

وعند مقارنة مع أخذ به المشرع الجزائري ، مع ما هو معمول به في كل من تونس والمغرب في مجال الرقابة الإدارية وبالنظر إلى القانون التونسي رقم 41/19 المتعلق بمحكمة المحاسبات\*، نجد أن المشرع التونسي لم ينص عن آلية حق الاطلاع وسلطة

<sup>1</sup> شيخ عبد الصديق، مرجع سابق، ص22، 21.

\* محكمة المحاسبات: عرف الفصل 57 من دستور غرة جوان 1959 دائرة المحاسبات باعتماد معيارين أولهما هيكلي وثانيهما وظيفي، فقد نص أنها تكون مع المحكمة الإدارية "مجلس الدولة" وأنها تتولى "مراجعة حسابات الدولة"، حيث تنتهي تلك المراجعة برفع تقرير لرئيس الجمهورية ورئيس مجلس الأمة لكن هذا التعريف تم تجاهله من قبل المشرع لمؤسسة مجلس الدولة استمر ما ناهز الثماني سنوات في إرساء مكونه الأول المتمثل في دائرة المحاسبات.

لاحقا وفي منتصف ستينات القرن الماضي، تطور تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي في اطار التجربة الاقتصادية، وقد طرح تزايد هذا الدور سؤالا ملحا حول سبل الرقابة على التصرف على المال العام، وكان من ثمار الوعي أن تم بتاريخ 08-12-1967 تنقيح القانون الأساسي للميزانية، بحيث فرض لأول مرة أن يكون من بين مصاحيب مشروع قانون ختم الميزانية تقرير صادر عن دائرة المحاسبات، كما لزم عرض حسابات أدني الصرف والمحاسبين العموميين إلى الدائرة ثم عاد المجلس التشريعي ليصادق بتاريخ 08-03-1968 على القانون المتعلق بدائرة المحاسبات ليكون فعليا النص المؤسس لتصور القضاء المالي بتونس، هذا القضاء عرفه "بكونه الهيئة العليا لمراقبة مالية الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية"، وتلخص موقف المشرع في هذه النصوص أنه جعل الاختصاص القضائي لدائرة المحاسبات في المصادقة على حسابات المحاسبين، أنه ربط نشر تقاريرها الرقابية والسنوية بإذن رئاسي =

التحري في مجال الرقابة الإدارية على الهيئات الخاضعة لرقابته، فهو لم يحدد لها صراحة أي باب أو فصل خصصه لها في قانون التونسي لمحكمة المحاسبات ، وهذا على خلاف المشرع الجزائري في القانون 95 / 20 المتعلق بمجلس المحاسبة أين خصص لآلية حق الاطلاع وسلطة التحري فصلا كاملا ، وتعتبر الرقابة الروتينية لمجلس المحاسبة على الهيئات الخاضعة له حيث يتم وصفها بأنها القاعدة الأساسية لرقابة مجلس المحاسبة وهي السلطة التي تشتق عنها باقي السلطات الممنوحة لمجلس المحاسبة في مجال مكافحة الفساد المالي.

كما أنه وبالوقوف عند القانون المغربي رقم 62.99 المتعلق بمدونة المحاكم المالية في مجال رقابة المجلس الأعلى للحسابات\*، نجد أن المشرع المغربي لم ينص صراحة في

=استحدث الدستور محكمة المحاسبات وضبط اختصاصها بشكل متسع، علاوة على اطلاع الرأي العام على عملها، ونزل القانون الأساسي عدد 41 لسنة 2019 المحدث لمحكمة المحاسبات، حيث أسهب دستور الجمهورية الشابة في تعريف محكمة المحاسبات وظيفيا فنص على كونها تتولى: "مراقبة حسن التصرف في المال العام، وفقا لمبادئ الشرعية والنجاعة والشفافية، والقضاء في حسابات المحاسبين العموميين، وتقييم طرف التصرف وتزجر أخطاء المتعلقة به، ومساعدة السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية على رقابة تنفيذ قوانين المالية وغلق الميزانية"، انظر في هذا الصدد: محمد العفيف الجعيدي، (من دائرة المحاسبات إلى محكمة المحاسبات: تطور اصطلاحي وفعل مؤسس)، مجلة المذكورة القانونية، [www.legalagenda.com](http://www.legalagenda.com)، 15-08-2020.

\* المجلس الأعلى للحسابات: احتفظ المشرع المغربي للمجلس الأعلى للحسابات بنفس الدور الذي كان معترف به للتجارب السابقة في تطور الهيئات الرقابية المالية للمحكمة المغربية، فقد تم استحداث نشأة وتطور الرقابة المالية بالمغرب بصورة تدريجية تميزت بخمسة مراحل أساسية، ففي سنة 1960، تم احداث اللجنة الوطنية للحسابات، تتألف من رئيس يعين من قبل جلالة الملك بناء على اقتراح وزير العدل ومن مفتشي المالية المعينين من قبل وزير المالية، من اختصاصات اللجنة أنها كانت مطالبة بأن تقدم إلى مجلس النواب تقريرا عن تنفيذ قانون المالية، تميزت هذه المراقبة الممارسة من قبل اللجنة بمحدوديتها وذلك لضآلة الإمكانيات البشرية والمالية وعليه فهي طبيعة إدارية .

- احداث المجلس الأعلى للحسابات سنة 1979، تم احداثه كجهاز قضائي مكلف بتأمين المراقبة العليا على تنفيذ قوانين المالية، من مهامه التأكد من قانونية عمليات مداخيل ومصاريف الأجهزة الخاضعة لرقابته، وقد كانت انطلاقة المجلس محدودة نسبيا لعدم توفر الإمكانيات اللازمة.
- الارتقاء بالمجلس إلى مصاف مؤسسة دستورية سنة 1996، من أجل جعل المجلس الأعلى للحسابات يلعب دورا كاملا كمؤسسة عليا للرقابة، فالدستور قد وضع أن المجلس الأعلى للحسابات يتولى ممارسة الرقابة العليا، كما نص على احداث المجالس الجهوية للحسابات التي كلفها بمراقبة حسابات الجماعات المحلية.

قانونه التنظيمي رقم 99. 62 عن آلية حق الاطلاع وسلطة التحري التي تدخل في مجال الصلاحيات الإدارية للرقابة والحفاظ على المال العام للدولة، حيث أنها تعتبر السلطة المهمة التي منحها المشرع للهيئات العليا الرقابية لأنها تمكن الهيئة من أداء عملها على أحسن وجه فهي تقوم بالرقابة عن الوثائق وتقوم بالتحريات والتدقيقات، فالمشرع المغربي لم ينص عليها في حقيقة الأمر ولم يحدد لها باب أو فصل تكلم فيها عن هذه الآلية لكن هذا لا ينفي أنه لا يطلب الوثائق ولا يقوم بالتحريات لأنها هي القاعدة الأولى والأساسية للوصول إلى المحاسبة المتمثلة في الإدانة أو التبرئة، فقد تكون هذه الآلية متداخلة مع سلطة أخرى يمارسها المجلس الأعلى للحسابات فيلزم كل الهيئات الخاضعة لرقابته بتقديم هذه الوثائق لممارسة رقابته وتفعيل دوره من خلال بسط سلطته من أجل الوقاية من الفساد المالي ومكافحة مختلف أشكال الغش والممارسات غير القانونية.

سهل المشرع الجزائري لمجلس المحاسبة كيفية ممارسة إليه حق الاطلاع وسلطة التحري المنوط لها وذلك بتحديد له مجال تطبيق هذه السلطة وعمل إجراءات من الأخيرة كما رأيناه سابقا، لكن الجدير بالذكر نجد أن القانون حدد لمجلس المحاسبة الهيئات الواجب عليه مراقبتها، ونرى أن المشرع قد وسع من سلطة رقابة مجلس المحاسبة فشملت مصالح الدولة والجماعات الإقليمية والمؤسسات والمرافق والهيئات العمومية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، فامتداد رقابة مجلس المحاسبة على هذه الهيئات التي تخضع للقانون الخاص كان المشرع حسن في وضعها تحت رقابة مجلس المحاسبة، لأنه هو الجهاز المخول في عملية الرقابة البعدية على الأموال العامة وهذه التوسعة تجعله ذو مكانة عالية وتدعم شأنه بالنسبة للمؤسسات الخاضعة له، كما نجد أن مجلس المحاسبة مكلف برقابة سير كل الأسهم العمومية التي تكون رأس مالها من مصالح الدولة والجماعات

- 
- صدور مدونة المحاكم المالية سنة 2002، تم اصدار القانون رقم 99-62 بمثابة مدونة المحاكم المالية ويتضمن ثلاث كتب، حدد بوضوح اختصاصات وتنظيم المجلس الأعلى للحسابات (الكتاب الأول) والمجالس الجهوية (الكتاب الثاني) وكذا التنظيم الأساسي لقضاة المحاكم المالية (الكتاب الثالث). =
  - =تكريس دسترة المجلس الأعلى للحسابات سنة 2011، أناط الدستور المغربي الجديد بالمجلس الأعلى للحسابات مهام جديدة تروم الرقي بمكانة هذه المؤسسة في اتجاه التأسيس حكامه جيدة لشأن العام، من خلال ربط المساءلة بالمحاسبة في تدبير المال العمومي، انظر في هذا الصدد: كريم لحرش، الدستور الجديد للمملكة المغربية، شرح وتحليل، سلسلة العمل التشريعي والاجتهادات القضائية، 2012، ص 186.

الإقليمية والمؤسسات والمرافق والهيئات العمومية فخصوصة المؤسسات لا يعني إهمالها من رقابة مجلس المحاسبة وعدم إخضاعها للمحاسبة العمومية، فكل مؤسسة يكون رأس مالها من الهيئات المذكورة في المادة 07 من الأمر 20/95 يراقبها مجلس المحاسبة كما نلاحظ أن المشرع حدد هذه الهيئات التي تخضع لرقابة مجلس المحاسبة وأطرها وفق التشريع والتنظيم القائم به وهو القانون المتعلق بمجلس المحاسبة 20/95، حيث أنه لا يراقب المؤسسات الخاصة ومثالها بنك الجزائر وذلك لعدة أسباب أهمها بنك الجزائر له صفات التاجر لكن ليس لديه سجل تجاري كما أن بنك الجزائر هو العمود الفقري الذي يسير السياسة النقدية ويراعى سير المالية وبالتالي إذا أخضعناه لرقابة مجلس المحاسبة سوف يعطل من تسيير السياسة النقدية للدولة وهذا ما أكدته المادة 03 من الأمر 02/10 المعدلة للأمر 20/95<sup>1</sup>. كما نجد أن مجلس المحاسبة مؤهل بالرقابة البعدية لكل نتائج استعمال المساعدات المالية الممنوحة من طرف الهيئات الخاضعة لرقابته، المادتين 7 و 8 من الأمر 20/95، فكل ما تقدمه هذه الهيئات من إعانات أو ضمانات أو رسوم شبه جنائية يكون مجلس المحاسبة مكلف بالرقابة والعمل على تقييم هذه النتائج وهذا بهدف رفع مستوى أداء والرقى بها إلى مستوى أعلى وتسمى هذه الرقابة برقابة أداء وهي من الصلاحيات الإدارية المخولة لمجلس المحاسبة<sup>2</sup>.

### المطلب الثاني: سلطة رقابة الأداء للهيئات العليا المستقلة للرقابة المالية

تعد رقابة الأداء من أبرز أنواع الرقابة التي تمارسها الهيئات العليا للرقابة المالية\* لمكافحة الفساد المالي، حيث تظهر الهيئة المراقبة مظهر الهيئة الإدارية لأنها تحاول أن

<sup>1</sup> انظر: المواد من 7 إلى 10 من الأمر 20/95 المعدل والمتمم المتعلق بمجلس المحاسبة، مصدر سابق، ص 04.

<sup>2</sup> المادة 11 من نفس المصدر، ص 04.

\* ثمة اختلاف في تسميات أجهزة الرقابة المالية العليا، بحسب التشريعات والتقاليد بكل بلد، ولا يقتصر هذا الخلاف على التسمية التنظيمية، بل يشمل المدلول الوظيفي أيضا، سميت هذه الهيئات في العالم العربي (بهيئات الرقابة المالية العليا) وتعرف أجهزة الرقابة المالية بأنها: أجهزة متخصصة ومستقلة تنبثق عن الدولة وتختص بالرقابة على المال العام، عن طريق مراقبة الحسابات للدولة والهيئات والمؤسسات العامة وعملياتها المالية، والقيام بغيرها من الأعمال التي ترى ضرورة القيام بها، أو التي يعهد إليها القانون أو إحدى السلطات العليا المتخصصة وفقا للتشريعات المنظمة لهذه الرقابة في كل بلد، ففي مصر يسمى (الجهاز المركزي للمحاسبات)، وفي لبنان والأردن والكويت وليبيا يسمى (ديوان المحاسبة)،

ترفع من مستوى الهيئات الخاضعة لرقابتها وذلك من خلال رقابة الأداء، حيث تدخل هذه الرقابة في الصلاحيات الإدارية المخولة لكل هيئة عليا في مجال الرقابة المالية والهدف المرجو من هذه الرقابة هو وضع شروط استعمال الموارد والوسائل المادية والأموال العمومية لكل الهيئات الخاضعة لرقابتها وتسييرها على أعلى مستوى من الفعالية والنجاعة والاقتصاد وفي هذا المجال ارتأينا أن نقوم بدراسة رقابة الأداء في كل من الجزائر، تونس والمغرب لمعرفة نقاط الاختلاف والتشابه بينهما، حيث أن رقابة الأداء هي التسمية العريضة للهيئات العليا للرقابة المالية، فكل دولة من الدول التي سوف ندرسها لها تسمية خاصة أطلقتها على نوعية هذه الرقابة، فالمشعر الجزائري في القانون المتعلق بمجلس المحاسبة 20/95 قد خصص الفصل الثاني من الباب الثالث وسماه برقابة نوعية التسيير، أما المشعر التونسي في القانون المتعلق بمحكمة المحاسبات 41/19 فقد خصص الباب السادس تحت عنوان الرقابة على التصرف وفي الأخير نجد أن المشعر المغربي في القانون المتعلق بمدونة المحاكم المالية 62/99 فقط خصص الفصل الثالث من الباب الثاني وعنونه بمراقبة التسيير ومراقبة استعمال الأموال.

### الفرع الأول: رقابة نوعية التسيير لمجلس المحاسبة في الجزائر

منح المشعر الجزائري لمجلس المحاسبة في القانون المتعلق بمجلس المحاسبة 20/95 سلطة رقابة نوعية تسيير الوسائل المادية والموارد والأموال العمومية للهيئات والمصالح العمومية المذكورة في المواد من 07 إلى 10 من الأمر 20/95 الخاضعة لرقابة مجلس المحاسبة.

يقوم مجلس المحاسبة في مجال رقابة نوعية التسيير بمراقبة حسن استعمال الاعتمادات المخصصة للنفقات العمومية والتأكد من طريقة وإجراءات تحصيل الإيرادات من طرف الهيئات الخاضعة لرقابته ، وفي حالة تم اكتشاف الانحرافات عن المعايير القياسية أو مخالفة قواعد المشروعية والفعالية والكفاءة وذلك أثناء القيام بالتحريات، ففي نهاية

وفي العراق يسمى (ديوان الرقابة المالية)، كودار عبيد محمد صالح، الرقابة السابقة واللاحقة على تنفيذ الموازنة العامة (دراسة مقارنة)، الطبقة الأولى، مكتبة الوفاء القانونية، 2017، الإسكندرية، ص 322.

تحقيقاته يوصي بكل التحسينات المناسبة لتصويب وتصحيح هذه المخالفات وذلك من خلال المراسلات والتقارير التي يرفعها مجلس المحاسبة<sup>1</sup>.

### أولاً: مدلول رقابة نوعية التسيير

ويسمىها الفقه بالرقابة على الأداء وهي صورة من صور الرقابة المالية يقوم بها مجلس المحاسبة بهدف المساهمة في تطوير الأداء والتسيير وتقييمه لزيادة فعاليته.

وتم تعريفها بأنها «رقابة نوعية التسيير» تركز أساساً على مراقبة الكفاءة والفعالية والاقتصاد في أداء الإدارة العامة وهذا النوع من الرقابة لا يعني مراجعة مظاهر معينه من الإدارة فحسب، بل أنه يراقب الإدارة بجميع أوجه نشاطها وعلى ذلك فإن هذه الرقابة تهدف إلى التأكد من أن جميع الإجراءات تتم وفقاً للقدرات والسياسات المرسومة وأن الأهداف المقررة تتحقق بشكل فعال واقتصادي وكفاءة عالية<sup>2</sup>.

يقصد برقابة نوعية التسيير، تلك الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة على الهيئة العمومية من اجل مراقبة مدى شرعية نشاطها المالي والعمل على تحسين مستوى أدائها ومرد وديتها، وهنا عن طريق تقييم شروط استعمالها للموارد والوسائل العمومية الموضوعة تحت صرفها، من حيث الفعالية والنجاعة والاقتصاد. ويتضح من هذا التعريف أن رقابة نوعية التسيير تهدف إلى تحقيق هدفين أساسيين، الهدف الأول ذو طابع قانوني تمثل في مرافقة مدى شرعية النشاط المالي للهيئات العمومية ومطابقته للنصوص التشريعية والتنظيمية والتأكد أيضاً من صحة وسلامة الحسابات المالية التي تقدمها تلك الهيئات، أما الهدف الثاني فهو اقتصادي ويتمثل في تقييم مردودية تلك الهيئات الخاضعة لرقابته، وقياس مدى فعالية ونجاعة نشاطها المالي في تحقيق الأهداف المسطرة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> بن زيان سعادة، رقابة مجلس المحاسبة على النفقات العمومية، دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة وهران 02، 2018-2019، ص ص 271-272.

<sup>2</sup> حاحة عبد العالي، الآليات القانونية لمكافحة الفساد الإداري في الجزائر، أطروحة دكتوراه تخصص قانون عام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012-2013، ص 544.

<sup>3</sup> أمجوج نوار، مجلس المحاسبة: نظامه ودوره في الرقابة على المؤسسات الإدارية، مذكرة ماجستير، تخصص المؤسسات السياسية والإدارية، كلية الحقوق، جامعة منتوري، قسنطينة، 2006/2007، ص ص 132-133.

عمد المشرع الجزائري في القانون المتعلق بمجلس المحاسبة رقم 20/95 إلى تعريف رقابة نوعية التسيير وذلك بتخصيص لها فصلا كاملا تمثل في الفصل الثاني وعنوانه برقابة نوعية التسيير، فهي «تلك الرقابة الممارسة من قبل مجلس المحاسبة على الهيئات العمومية من أجل مراقبة مدى شرعية نشاطها المالي، وذلك من خلال تقديم الموارد والوسائل المادية المستعملة من خلال معرفة مستوى الفعالية والنجاعة والاقتصاد للوسائل المستعملة وهذا لتحسين مستوى أداء الهيئة ككل»، فهنا رقابة مجلس المحاسبة لا تعاقب المحاسبين العموميين والأمين بالصرف بل تعمل على رفع مستوى أداء الهيئة وذلك من خلال تقييم الوسائل المستعملة من طرف الهيئات التي تخضع لرقابة مجلس المحاسبة<sup>1</sup>.

### ثانيا: مقومات رقابة نوعية التسيير

أدى الانتشار الواسع للنظريات الحديثة التي نادى بها رواد نظريات التنظيم والإدارة العلمية في القرن الماضي مثل فريدريك تايلور (F.Taylor) والمفكر الفرنسي هنري فايول (Fayol H.) وماكس فيبر (M. Weber)، إلى نشأة وظهور مفاهيم وأساليب جديدة في تسيير وتنظيم الإدارة العمومية، ترتب عنها ظهور شكل جديد في الرقابة المالية، يركز على تقييم نشاط الهيئة العمومية بالاعتماد على معايير اقتصادية بحتة وهي: الفعالية والنجاعة والاقتصاد، وهذه المقاييس هي مستوحاة في الأصل من أنظمة الرقابة المالية المطبقة على المؤسسات الاقتصادية الخاصة، وهذه الأجهزة تخضع في تسييرها وتنظيمها لقواعد مرنة تمنح لها القدرة على التأقلم والتكيف مع المتغيرات الناتجة عن المحيط الذي تعمل فيه<sup>2</sup>.

والجدير بالذكر أن المشرع الجزائري قد أقر على المبادئ الأساسية المكونة لرقابة نوعية التسيير والتي أكدتها أيضا المادة 69 من الأمر 20/95 وهي الفعالية، النجاعة والاقتصاد، فهدف مجلس المحاسبة من خلال الصلاحيات الإدارية الممنوحة له في إطار رقابة نوعية التسيير على الهيئات والمؤسسات العمومية الخاضعة لرقابته، فهو يقوم على رقابة حسن استعمال الهيئات الخاضعة لرقابته للموارد والأموال والقيم والوسائل المادية

<sup>1</sup> المادة 69 من الأمر 20/95 المعدل والمتمم المتعلق بمجلس المحاسبة، مصدر سابق، ص11.

<sup>2</sup> امجوج نوار، مرجع سابق، ص133.

العمومية وقيم نوعية تسييرها من حيث الفعالية والأداء والاقتصاد، وفي نهاية تحقيقاته يوصي بكل ما يراه مناسباً لرفع مستوى أداء الهيئة<sup>1</sup>.

ولقد ظهر هذا التوجه في بداية الأمر بالدول الانجلوسكسونية، وشمل فيما بعد باقي الدول الأخرى، واقتحم حتى الدول الأكثر تشبهاً بأنماط التسيير التقليدية للإدارة والتي أبدت نوعاً من المقاومة لهذا التوجه، مثل فرنسا والتي بدأت منذ بداية الثمانينات تتخلى عن أنماط التسيير الكلاسيكية وتتجه تدريجياً نحو عصنة إدارتها العمومية وإدخال أساليب جديدة في الرقابة المالية على نشاطها، تعتمد على تطبيق قاعدة أساسية من ثلاث عناصر أساسية « la règle des trois » وهي:

- الفعالية (efficacité) ويقصد بها قياس مدى تحقيق الأهداف المسطرة.
- النجاعة في الأداء (efficience) ونعني بها الاستعمال الأمثل للموارد والوسائل التي تتمتع بها الهيئات العمومية وبلوغ الحد الأقصى في استخدامها لتحقيق الأهداف المسطرة.
- الاقتصاد في التسيير (économie) ونعني به تحقيق الأهداف المسطرة بأقل تكلفة ممكنة في استعمال الموارد والوسائل العمومية<sup>2</sup>.

من الناحية التاريخية برزت فكرة الرقابة على نوعية التسيير لأول مرة في فرنسا سنة 1807، وهذا من خلال وظيفة قضاة مجلس المحاسبة في الرقابة القضائية التي تدخل ضمن اختصاصهم، حيث يكون بمقدورهم إرفاقها بتقارير دورية تكشف عن الحالة الفعلية للحسابات العمومية وتبين مواطن الخلل فيها بما يضع أمام الجهات الإدارية تصوراً واضحاً حول كيفية إصلاحها.

يتضح مما سبق أن رقابة نوعية التسيير يمكن أن تشمل فحص الأنظمة التي تم وضعها للحفاظ على مقومات المراقبة الاقتصادية والكفاءة والفعالية، كما يمكن أن تهدف إلى مراقبة مجمل نتائج الهيئة الخاضعة للرقابة بشأن تلك العناصر الثلاث، حيث يتم من خلالها فحص تسيير الهيئة أو فحص نشاط البرامج أو أي عملية تشكل جزءاً منه، أي

<sup>1</sup> المادة 06 الفقرة 01 من الأمر 20/95 المعدل والمتمم المتعلق بمجلس المحاسبة، مصدر سابق، ص 04.

<sup>2</sup> امجوج نوار، مرجع سابق، ص 134.

تعلقها بالمسائل المرتبطة بالكيفية التي تقوم بها الهيئات المراقبة بمهام استراتيجية أو غيرها من تخطيط وتنفيذ ومراقبة ومتابعة وبالتالي فإن رقابة نوعية التسيير تستهدف أساسا رقابة مدى شرعية النشاط المالي للمصالح والهيئات العمومية، كما تستهدف تقييم مردودية تلك المصالح وتقييم نشاطها المالي لدى رسم أهدافها<sup>1</sup>.

إلا أنه ورغم أن رقابة نوعية التسيير لا تظهر مجلس المحاسبة مظهر الهيئة القضائية ولا تمكنه من فرض أي عقوبات جزائية أو مالية، فإن هذا النوع من الرقابة يتطلب من قضاة مجلس المحاسبة ليس فقط الإلمام بالجوانب القانونية والمالية، إنما يتعين عليهم كذلك التحكم في جوانب أخرى تقنية وفنية، حتى يتمكنوا من تحديد وتقييم نوعية الخدمة أو السلعة المطلوبة وتحديد آجالها بدقة وتقدير كلفتها الحقيقية، ذلك أن مجلس المحاسبة في رقابة نوعية التسيير لا يملك أي صلاحية لتقدير مدى ملائمة الاختبارات الاستراتيجية للحكومة في وضع وتنفيذ سياستها التنموية لأن ذلك من صلاحيات الهيئة التشريعية وحدها<sup>2</sup>.

### ثالثا: مشتملات رقابة نوعية التسيير

يراقب مجلس المحاسبة نوعية تسيير الهيئات الخاضعة لرقابته، والتي تشمل الجماعات المحلية، وذلك بتقييم شروط استعمالها للأموال العمومية، ومدة فعالية ونجاعة تسييرها، وفقا للمهام والأهداف والوسائل المستعملة، ويتعين عليه التأكد من خلال تحرياته من ملائمة وفعالية آليات وإجراءات الرقابة الداخلية، ويقدم كل التوصيات التي يراها ملائمة لتدعيم آليات الوقاية والحماية والتسيير الأمثل للمال العام والممتلكات العمومية، ويراقب مجلس المحاسبة شروط منح واستعمال الإعانات التي تقدمها الدولة والجماعات المحلية، وجميع المرافق والهيئات العمومية الخاضعة لرقابته، كما تشمل رقابة نوعية التسيير أيضا تقييم قواعد تنظيم وعمل الهيئات الخاضعة لرقابة المجلس والتأكد من وجود آليات وإجراءات رقابية داخلية موثوقة (المادة 69 من الأمر 20/95)، كما شملت رقابة نوعية التسيير أيضا مراقبة استعمال الموارد التي تجمعها مختلف الهيئات والتي تلجأ إلى التبرعات العمومية من

<sup>1</sup> يعيش تمام شوقي، مجلس المحاسبة الجزائري التنظيم والاختصاصات، الطبعة الأولى، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، ص 116.

<sup>2</sup> امجوج أنور، مرجع سابق، ص 135.

أجل دعم مختلف القضايا الإنسانية والاجتماعية وغيرها وذلك بغرض التأكد من إنفاق تلك الموارد مع الأهداف المتوخاة من هذه التبرعات (المادة 71 من الأمر 20/95)<sup>1</sup>.

ومن المهام الأساسية التي يقوم بها التأكد من حسن استعمال الإعانات والمساعدات المالية التي منحها الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق والهيئات العمومية الخاضعة لرقابته، ومن مدى توفر الشروط المطلوبة لمنح هذه المساعدات ومطابقة استعمالها مع الغايات التي منحت من أجلها، إضافة إلى ذلك فإن رقابته تمتد إلى الهيئات المستفيدة من تلك المنح، ومدى اتخاذها للميكانيزمات قصد الحد من اللجوء إلى هذه المساعدات والوفاء بالتزاماتها تجاه الجهات المانحة لتلك المساعدات، إضافة إلى ذلك فإنه يتأكد من مطابقة النفقات التي تم صرفها مع الموارد التي تم جمعها، ومدى تحقيقها للأهداف التي توختها الدعوة إلى التبرعات العمومية، كما يعمل على تقييم المخططات والبرامج التي قامت بها الهيئات والمؤسسات العمومية على المستويين الاقتصادي والمالي من أجل تفادي النقائص المسجلة وتصحيح الأخطاء المرتكبة من أجل تحقيق الهدف المنشود<sup>2</sup>.

وعليه يجب التنويه هنا أن هذا النوع من الرقابة يطلق عليه أيضا رقابة الأداء، والذي يتعلق بتقييم مدى الفعالية والكفاية والاقتصاد في تسيير الهيئات والمؤسسات العمومية والجماعات المحلية أو التركيز على أحد الجوانب هذا التسيير فقط وفق مؤشرات ومعايير محددة، وبهذا يساهم المجلس في مجال اختصاصه ومن خلال ممارسة صلاحياته، في تعزيز الوقاية ومكافحة جميع أشكال الغش والممارسات غير القانونية أو غير الشرعية التي تشكل تقصيرا في الأخلاقيات وفي واجب النزاهة، أو الضارة بالأموال العمومية<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> شيخ عبد الصديق، مرجع سابق، ص22.

- عبد القادر موفق، الرقابة المالية على البلدية في الجزائر: دراسة تحليلية ونقدية، أطروحة دكتوراه، شعبة تسيير المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2015/2014، ص143.

<sup>2</sup> أحمد سويقات، (مجلس المحاسبة كآلية أساسية دستورية للرقابة المالية في الجزائر)، مجلة العلوم القانونية والسياسية، عدد 14، أكتوبر 2016، ص 170.

<sup>3</sup> أنظر في هذا الصدد :

- عبد القادر موفق، مرجع سابق، ص144.

- باديس بوسعيد، مؤسسة مكافحة الفساد في الجزائر، مذكرة الماجستير، تخصص التنظيم والسياسات العامة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، جوان 2015، ص77.

من خلال القراءة المتمعنة لمحتوى الفصل الثاني من الأمر 20/95 المتعلق بمجلس المحاسبة تحت عنوان رقابة نوعية التسيير من المواد 69 إلى 73، نشير أن المشرع استعمل مصطلحات محددة ودقيقة في آن واحد تصب كلها في الوظيفة الرقابية الإدارية التي أنشأ من أجلها المجلس، حيث أن المجلس يمارس صلاحيات إدارية متخصصة على القطاع العام بأدوات وأساليب فنية.

نجد أن المشرع الجزائري في الأمر 20/95 المتعلق بمجلس المحاسبة وسع من مجال الرقابة الإدارية لمجلس المحاسبة في مجال رقابة نوعية التسيير فهو مكلف في رقابة حسن استعمال الموارد والأموال والقيم والوسائل المادية العمومية للهيئات الخاضعة لرقابته وهي محددة في الأمر 20/95 بنص المشرع عليها وتتمثل على الخصوص في مصالح الدولة والجماعات الإقليمية، والمؤسسات والمرافق والهيئات العمومية باختلاف أنواعها، التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية، وامتدت رقابة مجلس المحاسبة إلى المرافق العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، حيث تأخذ الرقابة الإدارية لمجلس المحاسبة ثلاثة (03) صور:

- تتمثل الأولى في الرقابة على أساس الوثائق والمستندات المقدمة من طرف الهيئات إلى مجلس المحاسبة.
- أما الثانية فهي الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة في مركز أو قواعد الهيئات والمؤسسات الخاضعة لرقابة مجلس المحاسبة.
- أما الصورة الثالثة فتكون فجائية أو بعد التبليغ الذي يقوم به مجلس المحاسبة، الأمر الذي يعطي لمجلس المحاسبة حرية الاطلاع والتحري على مختلف الوثائق والمستندات<sup>1</sup>.

الواقع أن مجلس المحاسبة يتولى مهمة رقابة نوعية التسيير والتي تم النص عليها من خلال الأمر 20/95 السابقة الذكر، فقد أكد على الصلاحيات التي يتمتع بها المجلس في هذا المجال، وهي كثيرة نذكر منها:

<sup>1</sup> أحمد بلودنين، مجلس المحاسبة في الدستور الجزائري بين السلطة والحرية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، ص 89-90.

1-التأكد من اتخاذ الهيئات والمصالح المستفيدة من المساعدات والإعانات المالية على مستوى تسييرها لكل التدابير الضرورية للحد من لجوئها إلى هذه المساعدات والوفاء بالتزاماتها تجاه الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق العمومية التي منحتها هذه المساعدات، فمجلس المحاسبة يسعى من القيام بهذه الرقابة إلى تجنب استعمال تلك الجهات للضمانات التي تكون قد منحتها.

2-التأكد من مطابقة النفقات التي تم صرفها من طرف الهيئات المذكورة في صلب نص المادة 12 من الأمر 20/95، انطلاقا من المواد التي تم جمعها مع الأهداف التي تتوخاها الدعوة إلى التبرعات العمومية.

3-إصدار التوصيات والاقتراحات اللازمة لتحسين فعالية ومردودية تسيير المصالح والهيئات التي تتم مراقبتها من قبل مجلس المحاسبة على أين يتولى إرسال تلك التوصيات والاقتراحات إلى الجهة المعنية ممثلة في مسؤولي المصالح والهيئات وكذا الوزراء والسلطات المعنية وهكذا يتضح أن رقابة نوعية التسيير تستهدف أساسا رقابة مدى شرعية النشاط المالي للمصالح والهيئات العمومية وتقييم مدى نجاعة نشاطها المالي في تحقيق الأهداف المسطرة<sup>1</sup>.

#### رابعا: إجراءات رقابة نوعية التسيير

تسند عملية المراقبة التي يمارسها مجلس المحاسبة من أجل تقييم نوعية التسيير إلى مقررين، أين يتم تعيين المقرر وعند الاقتضاء القضاة أو المساعدين التقنيين من المجلس المكلفين بمساعدته بأمر من رئيس مجلس المحاسبة بناء على اقتراح رئيس الفرع المعني، وكذلك الأجال المحددة لإيداع تقرير الرقابة، أين يكون المقرر مسئولا عن الإشراف على مهنة الرقابة المسندة إليه<sup>2</sup>.

وفي هذا الإطار نجد أن المشرع الجزائري ضبط كيفية سير رقابة نوعية التسيير الممنوحة لمجلس المحاسبة على كافة الهيئات الخاضعة لرقابته، وذلك في الأمر المتعلق

<sup>1</sup>شوقي يعيش تمام وعزيزة شبري، (دور مجلس المحاسبة في مكافحة الفساد المالي في التشريع الجزائري)، مجلة الحقوق والحريات، جامعة محمد خيضر، بسكرة، عدد 02، مارس 2016، ص 536.537.

-مسعود راضية، مرجع سابق، ص 573.

<sup>2</sup>شوقي يعيش تمام، مجلس المحاسبة الجزائري التنظيم والاختصاصات، مرجع سابق، ص 118.

بمجلس المحاسبة رقم 20/95، حدد الإجراءات الواجب إتباعها من طرف مجلس المحاسبة للقيام برقابة نوعية التسيير، فالرقابة الإدارية التي يقوم بها مجلس المحاسبة من رقابة أداء أو رقابة نوعية التسيير لكل الوسائل المادية المستعملة من قبل الهيئات الخاضعة له، يترتب عنها هذه الأشغال التقييمية إعداد تقارير تتضمن المعاينات والملاحظات والتقييمات من قبل مجلس المحاسبة، فأى رقابة تقابلها ملاحظة حول ما لم يتم تسييره بطريقة صحيحة، ترسل هذه التقارير إلى مسؤولي المصالح والهيئات التي تم رقابتها ووضع حولها التقرير كما يمكن عند الحاجة أن ترسل إلى سلطاتهم السلمية أو الوصية لتقديم إجاباتهم وتوصياتهم حول التقارير وذلك في الأجل المحدد من طرف مجلس المحاسبة<sup>1</sup>.

نصت الفقرة 02 من المادة 73 أعلاه على إمكانية قيام مجلس المحاسبة بنقاش مع مسؤولي أو مسيري الهيئات المعنية بمساعدته في الرقابة القائم بها، بعد كل هذا يضبط مجلس المحاسبة تقييمه النهائي وإصداره للتوصيات والاقتراحات والملاحظات حول محل الأشغال والموارد المستخدمة من قبل الهيئات الخاضعة لرقابته، وذلك بهدف تحسين فعالية ومردودية تسيير المصالح وإرسال التقييم النهائي إلى مسؤوليها وإلى الوزراء والسلطات الإدارية المعنية.

نجد أن المشرع الجزائري من خلال نص المادة 19 التي تنتم أحكام المادة 73 من الأمر 20/95 ألزم على مسؤولي الجماعات والهيئات الخاضعة لرقابة مجلس المحاسبة الذين تم إرسال لهم التقرير النهائي لعمليات النتائج المنجزة أن يقوموا بإبلاغها لهيئات المداولة لتلك الجماعات وحدد أجل أقصاه شهران (02).

وفي هذا المجال نرى أن المشرع الجزائري تكلم عن رقابة نوعية التسيير أيضا في المرسوم الرئاسي رقم 337/95 وذلك بنصه على عرض التقرير المذكور في المادة 73

<sup>1</sup>المادة 73 من الأمر 20/95 المعدل والمتمم المتعلق بمجلس المحاسبة، مصدر سابق، ص12.

أعلاه على رئيس الفرع المعني أو رئيس الغرفة حسب الحالة ويعرض على رئيس تشكيلة ما بين الغرف\*، بعد عرض التقارير يقدم إلى التشكيلة المداولة قصد المصادقة عليه<sup>1</sup>.

ثم يرسل التقرير بعد المصادقة عليه إلى مسؤلي المصالح والهيئات المعنية وعند الحاجة إلى السلطات السلمية أو الوصية من أجل دفعهم إلى تقديم أجوبتهم وملاحظاتهم في الأجل الذي يحدده مجلس المحاسبة ولا يقل عن شهر واحد<sup>2</sup>.

ليعد المقرر بعدها مشروع مذكرة تقييم بعد فحص الأجوبة الملقاة، أو عند انقضاء الأجل المحدد في المادة أعلاه (شهر)، ويعرضه على رئيس التشكيلة المداولة\* الذي يمكنه بمبادرته الشخصية، أو بناء على اقتراح المقرر أو بطلب من المسؤولين المعنيين أو السلطات المعنية تنظيم مسألة التقييم النهائي وإصدار كل التوصيات والاقتراحات قصد تحسين فعاليات ومردودية تسيير المصالح والهيئات إلى الوزراء والسلطات الإدارية المعنية، ويشترك أعضاء التشكيلة المداولة في هذا الأمر<sup>3</sup>.

كلف المشرع الجزائري التشكيلية المداولة بضبط تقييمات مجلس المحاسبة النهائية وذلك وفق الأطر والإجراءات المقررة في المادة 56 أعلاه، وإرفاقها بكل التوصيات والاقتراحات المناسبة، كما نص على تحضير المقرر لمذكرة التقييم النهائية ويسلمها إلى

\* الغرف يشتمل مجلس المحاسبة على ما يأتي: ثماني (8) غرف ذات اختصاص وطني - تسع (9) غرف ذات اختصاص إقليمي-غرفة الانضباط في مجال الميزانية والمالية، المادة 09 من المرسوم الرئاسي رقم 377/95 المحدد للنظام الداخلي لمجلس المحاسبة، مصدر سابق، ص 07.

<sup>1</sup>المادة 54 من المرسوم الرئاسي رقم 337/95 المؤرخ في 20 نوفمبر 1995 المحدد للنظام الداخلي لمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 72، بتاريخ 26 نوفمبر 1995، ص13.

<sup>2</sup> المادة 55 من المرسوم الرئاسي 337/95، مصدر سابق، ص13.

\* التشكيلة المداولة رئيس مجلس المحاسبة يرأس تشكيلة كل الغرف المجتمعة، تتكون هذه التشكيلة من نائب رئيس مجلس المحاسبة ورؤساء الغرف وقاض عن كل غرفة يختار من بين رؤساء الفروع ومستشاري الغرف، حسب الكيفيات التي يحددها النظام الداخلي، يحضر الناظر العام جلسات تشكيلة كل الغرف مجتمعة في مجلس المحاسبة ويشترك في المناقشات لا يشارك الناظر العام في المداولة بشأن المسائل ذات الاختصاص القضائي لمجلس المحاسبة لا تصح مداولات تشكيلة كل الغرف المجتمعة إلا بحضور نصف (1/2) عدد أعضائها على الأقل، المادة 49 من الأمر 20/95 المعدل والمتمم، المتعلق بمجلس المحاسبة، مصدر سابق، ص 09.

<sup>3</sup> شوقي يعيش تمام، مجلس المحاسبة الجزائري التنظيم والاختصاصات، مرجع سابق، ص

رئيس التشكيلة الذي بدوره يبلغ المسؤولين المعنيين والسلطات المعنية وذلك بعد التأكد من مطابقة هذه المذكرة لنتائج المداولة<sup>1</sup>.

والجدير بالإشارة في هذا المجال إلى انه يضع على مجلس المحاسبة بمناسبة ممارسة رقابته التدخل في إدارة وتسيير الهيئات الخاضعة لرقابته أو إعادة النظر في صحة وجدوى السياسات وأهداف البرامج التي سطرتها السلطات الإدارية أو مسئولو الهيئات التي تمت مراقبتها<sup>2</sup>.

وأمام العيوب التي وجهت لرقابة مجلس المحاسبة الهيئة المكلفة بالرقابة البعدية، باعتبارها رقابة علاجية وليست وقائية مما يمس بفعالية دوره في مكافحة الفساد، وذلك راجع لاتساع نشاطه الذي أدى إلى إبقاء الكثير من قراراته حبيسة دون تنفيذ<sup>3</sup>.

وبعد توجه المشرع الجزائري إلى تحويل مجلس المحاسبة من هيئة رقابية بعدية فقط إلى منحه صلاحيات رقابة وقائية، من خلال عمله على تعزيز الوقاية ومكافحة الفساد بكل صورته<sup>4</sup>.

لنصل في الأخير إلى أن رقابة مجلس المحاسبة في مجال رقابة نوعية التسيير هي رقابة أداء، فمجلس المحاسبة وإزاء رقابة نوعية التسيير لمختلف الهيئات والمؤسسات العمومية الخاضعة لرقابته يقوم بالنزول إلى الميدان وممارسة سلطته ومهامه من تحري وإطلاع على كل الوثائق التي تساعد بغية رفع مستوى أداء الهيئة ككل والرقى بها وتحسين أدائها إلى المستوى الجيد.

<sup>1</sup> المادة 57 من المرسوم الرئاسي 337/95، مصدر سابق، ص13.

<sup>2</sup> بن الدين فاطمة، (مجلس المحاسبة كالية رقابة للحد من الفساد في الجزائر)، دراسات في الوظيفة العامة، جامعة احمد بن احمد وهران 2، عدد 04، ديسمبر 2017، ص07.

<sup>3</sup> شوقي يعيش تمام وعزيزة شبري، (دور مجلس المحاسبة في مكافحة الفساد المالي في التشريع الجزائري)، مرجع سابق، ص 542.

<sup>4</sup> المادة 04/02 من الامر رقم 02/10 المؤرخ في 26 غشت 2010، يعدل ويتم الامر رقم 20/95 المؤرخ في 17 يوليو 1995، المتعلق بمجلس المحاسبة، جريدة رسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 50، بتاريخ أول ديسمبر 2010، ص04.

## الفرع الثاني: الرقابة على التصرف لمحكمة المحاسبات في تونس

أوكل المشرع التونسي مهمة الرقابة البعدية على الدولة والمؤسسات العمومية في مجال مكافحة الفساد المالي وجعلها من اختصاص محكمة المحاسبات، التي نظمها ضمن الباب الثاني من القانون عدد 19-41 والمتعلق بمحكمة المحاسبات، وذلك من خلال الفصول من 07 إلى 19 التي حددت اختصاصات ومجال رقابة محكمة المحاسبات.

### أولاً: أهداف الرقابة على التصرف لمحكمة المحاسبات في تونس

منح المشرع التونسي لمحكمة المحاسبات في القانون المتعلق بمحكمة المحاسبات 19-41 سلطة الرقابة على التصرف للأعمال المنجزة من قبل الهيئات المنصوص عليها بالفصل السابع من هذا القانون.

ما يلاحظ أن المشرع التونسي أطلق على آلية محكمة المحاسبات في مجال الرقابة الإدارية تحت مسمى الرقابة على التصرف وخصص لها باباً كاملاً وهو الباب السادس، جعل الفصول من 144 إلى 152، تكلم فيها المشرع التونسي على أهمية الرقابة على التصرف وحدد فيها جملة الإجراءات الواجب إتباعها لممارسة محكمة المحاسبات لاختصاصاتها على الهيئات الخاضعة لرقابتها على خلاف المشرع الجزائري الذي أطلق تسمية على آلية الرقابة في إطار الرقابة الإدارية تحت عنوان رقابة نوعية التسيير المكلفة لمجلس المحاسبة في الجزائر على كافة المؤسسات العمومية الخاضعة له.

حدد المشرع التونسي أهداف محكمة المحاسبات من خلال سلطتها في مجال الرقابة على التصرف حيث تهدف الرقابة الموكولة إلى محكمة المحاسبات إلى التأكد من مطابقة الأعمال المنجزة من قبل الهيئات الخاضعة لرقابتها، كما تعمل على تقييم هذه الأعمال والتصرفات لتلك الهيئات وذلك بغية التأكد من مدى استجابتها لمتطلبات الحكم الرشيد من خلال مراعاة مبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية والشفافية ومقتضيات التنمية المستدامة، وهي نفس المبادئ التي نص عليها المشرع الجزائري في الرقابة الإدارية التي يمارسها مجلس المحاسبة في إطار رقابة نوعية التسيير وهم المبادئ الثلاثة الفعالية، النجاعة والاقتصاد.

أقر المشرع التونسي الجهة المكلفة بتعيين الأعضاء المكلفين بإنجاز مهمة الرقابة، حيث يقوم رئيس الدائرة المختصة بتعيين القسم أو أعضاء الدائرة المكلفين بتقديم تقرير في ذلك<sup>1</sup>.

### ثانيا: مشتملات الرقابة على التصرف لمحكمة المحاسبات في تونس

تراقب محكمة المحاسبات أعمال التصرف المنجزة من جميع الهيئات الخاضعة لرقابتها، والتي تشمل الدولة والمؤسسات العمومية التي تكون ميزانياتها ملحقة ترتيبا بميزانية الدولة والجماعات المحلية، كما شملت كل المؤسسات العمومية التي ليس لها صبغة إدارية وكل المنشآت العمومية وكل الهيئات التي للدولة أو الجماعات المحلية مساهمة برأس مالها بصفة مباشرة أو غير مباشرة، كما شملت رقابة محكمة المحاسبات الهيئات الدستورية المستقلة وغيرها من الهيئات العمومية المستقلة والهيئات التعديلية، فالمشرع التونسي كان واضح في ذكر الهيئات المخولة لمحكمة المحاسبات لرقابتها في إطار كل الأعمال التي تقوم بها<sup>2</sup>.

منح المشرع التونسي لمحكمة المحاسبات الحق في الاستماع إلى كل عون أو متصرف بالهيئات الخاضعة لرقابتها، كما مكنها من الحصول وطلب كل الوثائق التي تمكنها من أداء الرقابة على التصرف على هذه الهيئات، وجعلها تطلب نسخ من هذه الوثائق متى شاءت وحق لها أن تنزل إلى عين المكان بحد ذاته للقيام برقابة على أكمل وجه وهذا بهدف جعل الهيئة ككل في أرقى مستوى<sup>3</sup>، وهي نفس الآلية القائم بها مجلس المحاسبة في الجزائر والذي أطلق عليها المشرع الجزائري بآلية حق الاطلاع وسلطة التحري، نجد أن المشرع التونسي لم يخصص باب لهذه الآلية لكنه أدرجها وتكلم عنها ضمن الرقابة على التصرف، ووضح مضمونها و هي سلطة ممنوحة لمحكمة المحاسبات

<sup>1</sup> الفصلين 144، 145 من القانون الأساسي رقم 41/19، مؤرخ في 30 افريل 2019، المتعلق بمحكمة المحاسبات، الجريدة الرسمية للجمهورية التونسية، عدد 41، بتاريخ 20 فيفري 2020، ص11.

<sup>2</sup> الفصل 07 من القانون الأساسي رقم 41/19، مصدر سابق، ص01.

<sup>3</sup> الفصل 147 من القانون الأساسي رقم 41/19، مصدر سابق، ص11.

نستطيع من خلالها الاطلاع على الوثائق لممارسة وبسط رقابتها على الهيئات الخاضعة لها.

### ثالثا: إجراءات الرقابة على التصرف لمحكمة المحاسبات في تونس

نجد أن المشرع التونسي بين كيفية سير الرقابة على التصرف المنوطة لمحكمة المحاسبات على كافة الهيئات الخاضعة لرقابتها، وذلك في القانون المتعلق بمحكمة المحاسبات رقم 41/19 ، حيث تبلغ محكمة المحاسبات ملاحظاتها وتوصياتها إلى الهياكل محل الرقابة وعند الاقتضاء إلى جهات الإشراف على تلك الهياكل أي الوصية عليها، ويتعين على الأطراف المعنية موافاة المحكمة في اجل لا يتعدى خمسة وأربعين (45) يوما بأجوبته، وبانقضاء هذا الأجل يمكن لمحكمة المحاسبات أن تعتبر أن ليس لهذه الأطراف ملاحظات تبديها<sup>1</sup>.

ما يلاحظ أن المشرع التونسي أعطى لمحكمة المحاسبات صلاحية إبلاغ كل الهياكل محل الرقابة بجميع الملاحظات والتوصيات التي توصلت إليها أثناء ممارسة رقابتها على الأعمال المنجزة من قبلهم، وحدد أجال تقديم الأجوبة من قبل هذه الهياكل أو الجهة الوصية عليها وذلك خلال 45 يوما وتكون هذه الأجوبة مدعمة بالإثباتات اللازمة، وبفوات هذا الأجل، تعتبر محكمة المحاسبات أن ليست لهذه الأطراف ملاحظات تبديها.

تعرض التقارير التي أعدتها محكمة المحاسبات من خلال قيام الأعمال الرقابية المنوطة بها، على مداوات الدائرة\* المختصة وتكون هذه التقارير مرفقة بأجوبة الأطراف

<sup>1</sup> الفصل 151 من المصدر نفسه.

\* مداوات الدائرة: تجتمع محكمة المحاسبات وتتداول في نطاق مرجع نظرها القضائي في إطار الهيئات التالية: الهيئة التعقيبية - الدوائر الإستئنافية - الدوائر الابتدائية المركزية والجهوية - الأقسام، وتتداول محكمة المحاسبات في نطاق مرجع نظرها الرقابي في إطار الهيئات التالية: الجلسة العامة - الدوائر المركزية والجهوية - الأقسام - لجنة التقرير والبرمجة. تتعقد الجلسة العامة بدعوة من الرئيس الأول أو من ثلث أعضائها ويترأس جلساتها الرئيس الأول ولا تصح اجتماعاتها إلا بحضور ثلثي أعضائها على الأقل وعند تعذر حضور ثلثي الأعضاء يقرر رئيس الجلسة تأجيل الاجتماع لجلسة قادمة تتعقد بنفس الشروط، وتتخذ الجلسة العامة مقرراتها بأغلبية أصوات الحاضرين، وفي صورة تعادل الأصوات يرجح صوت الرئيس، المادتين 26 و30 من القانون الأساسي رقم 41/19، مصدر سابق، ص 03.

المعنية وملاحظات النيابة العامة لدى محكمة المحاسبات وكذلك برأي سلطة الإشراف عند الاقتضاء<sup>1</sup>.

من خلال القيام بعملية المقارنة في إطار الرقابة الإدارية بين الجزائر وتونس في مجال رقابة الأداء، نرى أن إجراءات تختلف من دولة لأخرى حيث أن إجراءات رقابة نوعية التسيير المكلف به مجلس المحاسبة في الجزائر، فالرقابة التي يقوم بها مجلس المحاسبة للموارد والوسائل المادية المستعملة من قبل الهيئات الخاضعة له يترتب عنها إعداد تقارير وذلك من خلال ملاحظاته ومعايناته التي قام بها، والتي توصل من خلالها إلى وضع تقرير حولها وإرسالها إلى السلطات السلمية والوصية لتقديم إجابتهم، وذلك في أجل أقصاه شهرين، ونجد أن الإجراءات المتخذة في رقابة نوعية التسيير تختلف عن إجراءات الرقابة على التصرف، فالمشروع التونسي لم يكن واضحا في شرح كيفية تسيير إجراءات الرقابة على التصرف، كما وضع المشروع الجزائري رقابة نوعية التسيير وكيفية سيرها، حيث نجد ان محكمة المحاسبات تبلغ كل توصياتها وملاحظاتها إلى الهيئات محل الرقابة وعلى الهياكل موافاة المحكمة في أجل لا يتعدى 45 يوما حيث منح المشروع التونسي للأطراف المعنية بتقديم أجوبتهم أجل اقل مما منحه المشروع الجزائري وهو شهرين.

### الفرع الثالث: مراقبة التسيير ومراقبة استعمال الأموال للمجلس الأعلى للحسابات المغربي

أوكل المشروع المغربي مهمة مراقبة التسيير ومراقبة استعمال الأموال للمجلس الأعلى للحساب التي نظمها الباب الثاني من الفصل الثالث الخاص بمراقبة التسيير ومراقبة استعمال الأموال، والهدف المرجو من هذه الرقابة هو تحسين من الوسائل المستعملة ورفع أداء الهيئة والزيادة في الفعالية والمردودية.

حيث نجد أن المشروع المغربي منح لمجلس الأعلى للحسابات مجموعة من الصلاحيات الإدارية في مجال رقابته على مختلف الهيئات الخاضعة له، وقبل الخوض في طبيعة هذه الصلاحيات، من المهم التنويه في هذا الصدد المجلس الأعلى للحسابات في المغرب يعرف توسعا ملحوظ في مجال وأدوات الرقابة المستخدمة في هذا النوع من

<sup>1</sup> الفصل 152 من القانون الأساسي رقم 41/19، مصدر سابق، ص 11.

الصلاحيات إذا قورن بدور مجلس المحاسبة الجزائري<sup>1</sup>، وتم التطرق الى هذه الصلاحيات في القانون رقم 62-99 المتعلق بمدونة المحاكم المالية.

ويمكن توضيح ذلك فيما يلي:

**أولاً: حدود رقابة التسيير واستعمال الأموال للمجلس الأعلى للحسابات المغربي**

### **1-رقابة التسيير:**

يراقب المجلس تسيير كل من (مرافق الدولة، المؤسسات العمومية، المقاولات المخولة في مرفق عام أو المعهود إليها تسييره، باستثناء تلك التي تخضع لرقابة المجالس الجهوية، الشركات والمقاولات التي تملك فيها الدولة أو مؤسسات عمومية على انفراد أو بصفة مشتركة بشكل مباشر أو غير مباشر أغلبية الأسهم في رأسمال أو سلطة مرجحة في اتخاذ القرار، الشركات والمقاولات التي تملك فيها الدولة أو مؤسسات عمومية بصفة مشتركة مع الجماعات المحلية أغلبية الأسهم في رأسمال أو سلطة مرجحة في اتخاذ القرار، أجهزة الضمان الاجتماعي كيفما كان شكلها التي تتلقى من احد الأجهزة المنصوص عليها في الفقرات أعلاه مساعدات مالية في شكل مساهمات من أرباب العمل أو في شكل إعانات)<sup>2</sup>.

نجد أن مجال رقابة التسيير للمجلس الأعلى للحسابات المغربي شملت الكثير من الهيئات والمؤسسات العمومية، والملاحظ أن رقابة المجلس الأعلى للحسابات ادخل كل المؤسسات التي تملك فيها الدولة رأسمال أو سلطة مرجحة في اتخاذ القرار وقام باستثناء تلك المؤسسات التي تخضع لرقابة المجالس الجهوية، فهي خارج نطاق رقابة المجلس الأعلى للحسابات المغربي.

<sup>1</sup> يعيش تمام شوقي، دور الهيئات العليا المستقلة للرقابة المالية في مكافحة الفساد - الآليات والتحديات - دراسة مقارنة بين الجزائر والمغرب، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الدولي حول: آليات مكافحة جرائم الفساد في التشريعات المغربية كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة باتنة 1 يومي 04 و05 ديسمبر 2018 ص 09.

<sup>2</sup> المادة 76 من القانون التنظيمي رقم 62.99، المؤرخ في 13 يوليو 2002 المتعلق بمدونة المحاكم المالية، الجريدة الرسمية للمحكمة المغربية، عدد بتاريخ 15 اغسطس 2002، ص 13.

وبخصوص هذا الأمر، تتولى المجالس الجهوية للحسابات مراقبة حسابات الجماعات المحلية وهيئاتها والمؤسسات العمومية المحلية وكيفية قيامها بتدبير شؤونها، تختص المجالس الجهوية للحسابات بمراقبة الإجراءات المتعلقة بتنفيذ الميزانية واستخدام وتدبير الأموال العمومية، حيث تراقب المجالس للحسابات جودة تدبير المرافق العمومية المحلية أو اللامركزية والمقاولات المخولة الامتياز في مرفق عمومي محلي والمقاولات والشركات التي تملك فيها جماعات محلية أو هيئاتها أو مؤسسات عمومية محلية أغلبية الأسهم في رأس المال أو سلطة مرجحة في اتخاذ القرار<sup>1</sup>.

كما تراقب المجالس الجهوية استخدام الأموال العمومية التي تتلقاها المقاولات والجمعيات وكل جهاز آخر يستفيد من مساهمة في الرأسمال أو من مساعدة كيفما كان شكلها من طرف جماعة محلية أو هيئة أو من أي جهاز آخر خاضع لرقابة المجلس الجهوي للحسابات<sup>2</sup>.

فضلا عن هذا، تساهم المجالس الجهوية للحسابات بمراقبة الإجراءات المتعلقة بتنفيذ ميزانيات الجماعات المحلية وهيئاتها وإصدار رأي بشأن شروط اعتماد وتنفيذ ميزانياتها، كما تختص المجالس الجهوية للحسابات بمراقبة التصاريح الاجبارية بالامتلاكات المتعلقة ببعض منتخبي المجالس المحلية والغرف المهنية، وكذا الموظفون والأعوان العموميون الذي يمارسون مسؤولياتهم داخل المجال الترابي للمجلس الجهوي المختص<sup>3</sup>.

## 2- رقابة استخدام الأموال العمومية

يراقب المجلس استخدام الأموال العمومية التي تتلقاها المقاولات، باستثناء المقاولات المشار إليها في المادة 76 أعلاه أو الجمعيات أو كل الأجهزة الأخرى التي تستفيد من مساهمة في الرأسمال أو من مساعدة كيفما كان شكلها من طرف الدولة أو مؤسسة عمومية أو من أحد الأجهزة الأخرى الخاضعة لرقابة المجلس، وتهدف هذه المراقبة إلى التأكد من

<sup>1</sup> أحمد الميداوي، المحاكم المالية للمملكة المغربية، المجلس الأعلى للحسابات، الرباط، ص 08.

<sup>2</sup> المادة 154 من القانون التنظيمي رقم 99-62، مصدر سابق، ص 23.

<sup>3</sup> أحمد الميداوي، مرجع سابق، ص 08.

أن استخدام الأموال العمومية التي تم تلقيها يطابق الأهداف المتوخاة من المساهمة أو المساعدة<sup>1</sup>.

عمد المشرع المغربي في القانون رقم 99-62 المتعلق بمدونة المحاكم المالية الى شرح وتفصيل الهيئات والمؤسسات العمومية التي تخضع لرقابة المجلس الأعلى للحسابات، حيث أنه قام بتبيانها إلى عناوين وجزأها إلى مراقبة التسيير أي يراقب نوعية التسيير للوسائل والموارد المستعملة وذلك بغية حماية كافة الممتلكات وتسجيل كافة الأعمال المنجزة، والجزء الثاني من رقابة المجلس الأعلى للحسابات كان تحت عنوان مراقبة استخدام الأموال العمومية والهدف المرجو من هذه الرقابة هو التأكد من أن استخدام الأموال العمومية التي تم تلقيها يطابق الأهداف المتوخاة من المساعدات المالية.

### 3-رقابة استخدام الأموال التي تم جمعها عن طريق التماس الإحسان العمومي

يمكن وبطلب من الوزير الأول أن تشمل مراقبة مجلس الحسابات المتعلقة باستعمال الموارد التي يتم جمعها من طرف الجمعيات التي تلتزم بالإحسان العمومي، حيث تهدف هذه المراقبة إلى التأكد من أن استعمال الموارد التي تم جمعها يطابق الأهداف المتوخاة من الإحسان العمومي<sup>2</sup>.

نرى أن رقابة المجلس الأعلى للحسابات امتدت إلى استعمال الموارد التي تم جمعها من طرف الجمعيات التي تلتزم بالإحسان العمومي، حيث نجد أن مجال رقابة التسيير واستعمال الأموال لمجلس الأعلى للحسابات المغربي ذات إطار شاسع، فالمشرع المغربي لم يفلت أي مؤسسة عمومية من الرقابة المالية لمجلس الأعلى للحسابات، وحتى في إطار استثنائه لبعض الهيئات وذلك حتى لا تكون خاضعة للرقابة من جهتين والتي تكون خاضعة لرقابة المجالس الجهوية المنصوص عليها في 76 أعلاه، ونجد أيضا المشرع المغربي قد ادخل الموارد التي تمنح من طرف الجمعيات وهذا بغية المحافظة على كل ما يمنح من الجمعيات ومطابقتها مع الأهداف المرجوة من التماس الإحسان العمومي.

<sup>1</sup> المادة 86 من القانون التنظيمي رقم 99-62، مصدر سابق، ص 14.

<sup>2</sup> المادة 89 من المصدر نفسه، ص 15.

وبعد ما تطرقنا لجدوى ومجال الرقابة الإدارية في مجال الرقابة على الأداء في كل من الجزائر، تونس والمغرب، نلاحظ أن كل من الجزائر وتونس تراقب مصالح الدولة والجماعات الإقليمية وهنا الرقابة تكون من صلاحية مجلس المحاسبة (الجزائر) ومحكمة المحاسبات (تونس)، على خلاف المشرع المغربي الذي جعل رقابة الجماعات المحلية من اختصاص المجالس الجهوية\*، وقد خصص لها المشرع المغربي فصلا وهو الفصل السابع سماه بمراقبة التسيير ومراقبة استخدام الأموال وكان صريحا بنصه "يمارس المجلس الجهوي مراقبة على الجماعات المحلية التي تدخل في اختصاصه"<sup>1</sup>، كما شمل كل المقاولات والشركات التي تملك فيها جماعات محلية أو هيئات عمومية جهوية وجماعية بشكل مباشر أو غير مباشر أغلبية الأسهم في الرأسمال أو سلطة مرجحة في اتخاذ القرار، فالمشرع المغربي لم يترك الاختصاص لمجلس الأعلى للحسابات ليسط رقابته على الجماعات المحلية كما هو الحال بالنسبة لدولتي الجزائر وتونس.

كما يجدر التنويه إلى أن المشرع المغربي نص على رقابة المجلس الأعلى للحسابات الخاصة بالأحزاب السياسية والنفقات المتعلقة بالعملية الانتخابية، وذلك في أحكام الفصل 147 من الدستور المغربي، وهذا مختلف عما نجده في دولة الجزائر فالرقابة على النفقات المتعلقة بالعملية الانتخابية تؤول لاختصاص المجلس الدستوري في الجزائر وليس لمجلس المحاسبة الجزائري.

### ثانيا: إجراءات رقابة التسيير واستعمال الأموال لمجلس الأعلى للحسابات

من أجل دراسة مدى فعالية النشاط الرقابي في إطار رقابة التسيير واستعمال الأموال الذي يمارسه المجلس الأعلى للحسابات، لابد من تبيان الإجراءات القانونية التي يجب إتباعها لممارسة الرقابة بأكمل وجه.

\* المجالس الجهوية: تتولى المجالس الجهوية طبقا لمقتضيات الفصل 98 من الدستور، مراقبة حسابات الجماعات المحلية وهيئاتها وكيفية قيامها بتدبير شؤونها، انظر في هذا: المادة 117 من القانون الأساسي رقم 41/19، مصدر سابق، ص 18.

<sup>1</sup> المادة 148 من القانون 99-62، مصدر سابق، ص 22.

فالمشرع المغربي وضح كيفية سير مراقبة التسيير ومراقبة استعمال الأموال لمجلس الأعلى للحسابات المغربي على كل الهيئات الخاضعة لرقابته، وذلك في القانون المتعلق بمدونة المحاكم المالية رقم 99-62.

من أجل مراقبة تسيير الأجهزة المدرجة في برنامج أشغال المجلس، يتولى رئيس الغرفة تعيين المستشارين للقيام بمهمة الرقابة، حيث يتولى الرئيس الأول الإشراف العام على المجلس وتنظيم أشغاله وتسيير إدارته، ويحدد بواسطة قرار تنظيم مصالح المحاكم المالية، وهذا ما أكده المشرع المغربي في المادة 8 أعلاه من القانون رقم 99-62، ويكون للمستشارين الحق في الاطلاع على كافة المستندات أو الوثائق المثبتة التي تمكنهم من الحصول على معلومات حول تسيير هذه الأجهزة، ومنح المشرع المغربي للمستشارين الحق في الاستماع لكل الأشخاص التي تكون إفادتهم ضرورية، وفي حالة عدم استجابة المعنيين بالأمر لطلبات المستشارين ترفع تقارير للرئيس الأول وفق مقتضيات المادة 69 أعلاه، وبهذا يتعرض المعني بالأمر والشهود الذين لا يجيبون في الأجل المحدد عن طلبات تقديم الوثائق والمستندات لغرامة من خمس مائة (500) درهم إلى ألفين (2000) درهم وذلك بموجب أمر للرئيس الأول<sup>1</sup>، ويقوم المستشارين بتبليغ الملاحظات المسجلة من عندهم إلى المسؤولين عن الأجهزة المعنية ويجوز لهم الإدلاء بتعقيباتهم عند الاقتضاء خلال أجل شهرين. بعد انقضاء الأجل المحدد في المادة السابقة، يحرر المستشارين تقارير يوجهونها

<sup>1</sup> المادة 79 من القانون التنظيمي رقم 99-62، مصدر سابق، ص 14.

إلى رئيس الغرفة، حيث تتداول الغرفة\* بشأن التقارير إليها في الفقرة 3 من المادة 32 والمادة 81<sup>1</sup>.

بعد مداولة الغرفة، يقوم المستشار المقرر بإعداد مشروع تقرير خاص بناء على نتائج المتوصل إليها من مداولة الغرفة، أو حتى من نتائج التحريات التكميلية وإجابات مسئولى الأجهزة المعنية، يعد هذا المشروع وتتداول الغرفة من جديد بشأن مشروع التقرير الخاص وفي حالة اكتشفت الغرفة مخالفة تتدرج ضمن المخالفات المنصوص عليها في المواد 54 و55 و56 أعلاه، أشعرت بذلك الوكيل العام للملك طبقا لمقتضيات المادة 57 من هذا القانون.

كما أنه إذا تم اكتشاف عناصر مكونة لتسيير بحكم الواقع حسب مدلول المادة 41 أعلاه، تقوم الغرفة المختصة بطلب من المستشار أن يهين تقريراً في الموضوع يوجهه للوكيل العام للملك طبقا لمقتضيات المادة 42 أعلاه، وفي حالة ما كانت الأعمال المكتشفة تستوجب عقوبة جنائية أو تأديبية طبقت مقتضيات المادة 111 عده<sup>2</sup>.

يقوم الرئيس الأول بتوجيه التقارير الخاصة التي تم التداول بشأنها في الغرفة إلى الوزير الأول والوزير المكلف بالمالية والوزير الوصي، ويمكنهم الإدلاء بملاحظاتهم والتعبير عن آرائهم خلال أجل يحدده الرئيس الأول على ألا يقل عن شهر.

\* بالنسبة لتشكيلة الغرفة: تتشكل الغرفة من أجل التداول في ميدان مراقبة التسيير من حصة أعضاء من بينهم الرئيس والمستشار الذي قام بالمراقبة، ويقدم المستشار تقريره أمام الغرفة بالنسبة لكل ملف، وللغرفة أن تستمع إلى كل مسؤول أو مستخدم أو مراقب للجهاز المعني، وفي حالة عدم الاستجابة لاستدعاء المجلس، تقدم رئيس الغرفة بطلب إلى الرئيس الأول للبت في الأمر وفق مقتضيات المادة 69 أعلاه، ويمكن للغرفة أن تأمر بإجراء تحريات تكميلية، وتكون الملاحظات موضوع رسائل موجهة من رئيس الغرفة إلى مسؤولي الأجهزة المعنية، وعلى الأشخاص الموجهة لهم تلك الرسائل الإجابة عنها في أجل لا يقل عن شهر، وتكون قرارات الغرفة بأغلبية الأصوات، المادة 82 من القانون التنظيمي 99-62، مصدر سابق، ص 14.

<sup>1</sup> المادتين 80 و 81 من القانون التنظيمي رقم 99-62، مصدر سابق، ص 14.

<sup>2</sup> المادتين 83 و 84 من المصدر نفسه.

وتوجه هذه التقارير مرفقة بالآراء والتعليق إلى لجنة البرامج والتقارير بغية إدراجها في التقارير الواردة في المادتين 99 و100 من القانون<sup>1</sup>.

بعد سردنا للإجراءات المتعلقة بمراقبة التسيير ومراقبة استعمال الأموال العمومية لمجلس الأعلى للحسابات، نلاحظ أن هذه الرقابة موسعة جدا وقد وضحتها المشرع المغربي في القانون التنظيمي رقم 62-99 المتعلق بمدونة المحاكم المالية، والهدف الذي يعمل عليه المجلس الأعلى للحسابات هو التأكد من أن الأنظمة والإجراءات المطبقة داخل الأجهزة الخاضعة لرقابته تضمن التسيير الأمثل لمواردها واستخدامها وحماية ممتلكاتها وتسجيل كافة العمليات المنجزة، ويهدف أيضا من خلال ممارسة رقابته إلى التأكد من أن استخدام الأموال العمومية التي تم تلقيها يطابق الأهداف المتوخاة من المساعدة، أما بالمقارنة مع دولة الجزائر، نرى أن المشرع الجزائري في إطار نوعية التسيير لمجلس المحاسبة الجزائري أعطى له سلطة تقديم اقتراحات أو توصيات قصد تحسين فعالية ومردودية تسيير المصالح والهيئات الخاضعة لرقابته حيث نجد أن المشرع الجزائري في الأمر رقم 20-95 المتعلق بمجلس المحاسبة لم يمنح لمجلس المحاسبة الجزائري سلطة إصدار غرامات مالية مثل ما هو الحال بالنسبة لمراقبة التسيير ومراقبة استعمال الأموال العمومية في دولة المغرب، فالمشرع الجزائري يظهر مجلس المحاسبة أثناء ممارسته الرقابة على الأداء مظهر الهيئة الإدارية الهدف المرجو هو رفع مستوى أداء الهيئة إلى المستوى المطلوب.

وهذا ما نجده أيضا في دولة تونس، فالمشرع التونسي جعل من مهنة الرقابة البعدية على كل الهيئات الخاضعة لرقابته إلى محكمة المحاسبات، وذلك في القانون عدد 9-41 المتعلق بمحكمة المحاسبات والهدف الذي تعمل عليه محكمة المحاسبات في إطار ممارسة الرقابة على التصرف هو التأكد من مطابقة الأعمال المنجزة من طرف الهيئات الخاضعة لرقابته وتعمل على تقييم هذه الأعمال والتصرفات بغية التأكد من مدى استجابتها لمتطلبات الحكم الرشيد القائمة على مبادئ الكفاءة والفعالية والشفافية، فالمشرع التونسي كذلك لم يمنح لمحكمة المحاسبات سلطة توقيع غرامات مالية.

<sup>1</sup> المادة 85 من القانون التنظيمي رقم 62-99، مصدر سابق، ص 14.

## المبحث الثاني: آثار الرقابة الإدارية للهيئات العليا للرقابة المالية

إن ممارسة كل من مجلس المحاسبة في الجزائر، ومحكمة المحاسبات في تونس، والمجلس الأعلى للحسابات في المغرب للصلاحيات الإدارية وفقا للإجراءات المحددة قانونا، ينتج عنها حتما آثار تعتبر تنويجا لممارسة هاته الصلاحيات، وتختلف هذه الآثار بالنظر إلى طبيعة ومجالات التدخل، حيث أن الآثار الناجمة عن الهيئات العليا للرقابة المالية في كل من هذه الدول المدروسة تتعقبها عقوبات وأخرى اقتراحات صادرة عن كل هيئة مكلفة بممارسة الرقابة الإدارية في مجال الرقابة على الأداء عن كل هيئة مكلفة بممارسة الرقابة الإدارية في مجال الرقابة على الأداء عن كل الهيئات الخاضعة لرقابتها، وسنتناول هذه الآثار الناجمة عن الرقابة الإدارية للهيئات العليا للرقابة المالية في كل من الجزائر، تونس والمغرب.

### المطلب الأول: التقرير السنوي

تمارس الهيئات العليا للرقابة المالية صلاحياتها الإدارية من خلال رقابة الأداء من حيث الفعالية والكفاءة والاقتصاد، حيث أنه الهدف المرجو من جراء هذه الرقابة التي تتولاها الهيئات العليا للرقابة المالية في مجال المهام الإدارية المنوطة لها، هي إصدار توصيات وتقديم اقتراحات بغرض تحسين مردود المصالح والهيئات الخاضعة لرقابته، ويطلع السلطات المعنية بالنقائص والتجاوزات التي سجلها أثناء الرقابة عبر مختلف الوسائل القانونية التي حولها لها التشريع الخاص بكل دولة.

بعدها تطرقنا إلى الصلاحيات الإدارية الممنوحة لكل من مجلس المحاسبة في الجزائر، محكمة المحاسبات في تونس والمجلس الأعلى للحسابات في المغرب، فضلا عن هذا فرقابة الأداء لا تظهر الهيئات العليا للرقابة المالية بمظهر الهيئة القضائية المختصة بإصدارها عقوبات مالية، بل تظهرها بمظهر الهيئة الإدارية وهذا من خلال إصدار التقارير وتقديم توصيات واقتراحات لرفع مستوى أداء الهيئات الخاضعة لرقابتها.

من خلال الصلاحيات الإدارية الممنوحة للهيئات العليا للرقابة المالية في كل من الجزائر، تونس والمغرب، والتي تبسط رقابتها على كافة المؤسسات والمرافق العمومية بهدف

الحفاظ على المال العام من كل أشكال الغش والاختراقات الغير قانونية، جعل كل من القانونين المنظمة للهيئات العليا للرقابة المالية آليات تمكنها من تصحيح الأخطاء المرتكبة من قبل الهيئات التي تخضع لها، وحتى تتمكن الهيئات العليا للرقابة المالية من فرض رقابتها جعل لها القانون المنظم لها نتائج مترتبة عن السلطات المخولة لها.

### الفرع الأول: تعريف التقرير السنوي

يعد التقرير\* السنوي من أهم الوسائل التي يستعملها مجلس المحاسبة في نشاطه فهو يعتبر من جهة وسيلة لتمكين الحكومة من الوقوف على حقيقة النقائص التي تقع أثناء تنفيذ الميزانية العمومية والعمل على تصحيحها وتفايدها في تنفيذ الميزانية المقبلة، ومن جهة ثانية، فهو يعتبر وسيلة هامة كذلك لتمكين الهيئة التشريعية من الاطلاع بصفة دورية على النشاط المالي للحكومة وتقدير مستوى أدائها<sup>1</sup>.

كما يشكل هذا التقرير وسيلة هامة لتحليل كيفية تسيير المصالح العمومية، وهو تقرير يتميز بالموضوعية، كما يساهم في تنوير الرأي العام لا سيما بعد نشره مما يجعله المرآة العاكسة للتسيير العمومي<sup>2</sup>.

تخول المنظمات الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة الحق للجهاز الأعلى للرقابة أن يقدم خلال سنة تقرير حول نتائج رقابتها المالية لأي هيئة عمومية، وهذا ما نجده في جميع النصوص القانونية الجزائرية وذلك في نطاق النتائج المترتبة عن رقابة مجلس

---

\* التقرير: يعتبر التقرير من أهم الوسائل المحسوسة للعمل الرقابي، فهو يشمل خلاصة العمل الذي يقوم به الجهاز الرقابي خلال العام إذا كان التقارير سنويا، أو خلاصة العمل الفردي لحساب معين إذا كان التقرير دوريا (متكررا) ترفعه الوحدة الرقابية المختصة، أو خلاصة للعمل الرقابي لحالة ذات أهمية خاصة أو طارئة تستوجب التعجيل بالنظر إليها، ويمثل حصيلة الاستنتاجات والتوصيات والاقتراحات والمسؤوليات المترتبة على المخالفات التي تصل إليها الهيئات =المستقلة، كما يبين أوجه القصور وعناصر الضعف للإدارات والجهات الخاضعة لسلطة الهيئات المستقلة وكيفية معالجة القضايا المختلفة، إذ أن مجرد العمل والوصول إلى النتائج لا يكفي بدون تعبير وصياغة الأفكار بموجب قالب مكتوب، كودار صالح، مرجع سابق، ص 328.

<sup>1</sup> أمجوج انور، مرجع سابق، ص 143.

<sup>2</sup> ضريفي نوال ، نادية عبد الرحيم،( دور رقابة مجلس المحاسبة في تقييم فعالية تسيير القطاع العمومي -دراسة حالة الرقابة على قطاع الصحة العمومية) ، مجلة معهد العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر 03 المجلد 23، العدد 01 ، 2020 ، ص 1054.

المحاسبة في الجزائر، فكل سنة يصدر تقرير سنوي والذي يوجهه إلى رئيس الجمهورية بالدرجة الأولى. وقد أكد نص المادة 03/192 من الدستور التي تنص على أنه "يعد في نهاية كل سنة تقريراً سنوياً يرفعه إلى رئيس الجمهورية" وهذا نظراً لاعتبار هذا الأخير الرئيس الإداري الأول في السلطة التنفيذية ويمارس سلطته على كافة المرؤوسين الإداريين، ويراقب جميع الأعمال المالية المرتبطة بمشروعية تنفيذ النفقات العامة ولرئيس الجمهورية إمكانية في حماية المال العام من كل أشكال الغش والممارسات غير القانونية أو غير شرعية التي تضر بالخزينة العمومية والذمة المالية العمومية، ولمعرفة كل هذه الأعمال يرفع مجلس المحاسبة في نهاية السنة تقريراً عاماً سنوياً<sup>1</sup>.

نجد أن من النتائج المترتبة عن الرقابة الإدارية لمجلس المحاسبة في الجزائر التقرير السنوي، حيث يعد مجلس المحاسبة تقريراً سنوياً تلخص فيه جميع المعايينات والملاحظات التي يرى أنه من الضروري إرسالها إلى رئيس الجمهورية، ومن جهة أخرى يطلع مجلس المحاسبة رئيس الجمهورية بكل مسألة ذات أهمية خاصة تدخل في نطاق اختصاصه كلما رأى ذلك مفيداً، كما يبين التقرير السنوي المعايينات والملاحظات والتقييمات الرئيسية الناجمة عن أشغال تحريات مجلس المحاسبة مرفقة بالتوصيات التي يرى أنه يجب تقديمها وكذا ردود المسؤولين والممثلين والسلطات الوصية المعنية المرتبطة بذلك، ينشر هذا التقرير كلياً أو جزئياً في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية بناء على قرار صادر عن رئيس الجمهورية، ويرسل مجلس المحاسبة نسخة من هذا التقرير إلى الهيئة التشريعية<sup>2</sup>.

ويأتي هذا الإرسال على سبيل الوجوب طبقاً لأحكام المادة 03/192، يرسل مجلس المحاسبة نسخة من هذا التقرير إلى البرلمان بغرفتيه، ومن المفروض أن البرلمان يعتمد عليه أثناء مناقشة قانون المالية لأنه يوضح فيه مختلف تصرفات الوزراء الخاصة بأوامر الصرف مع تحديد المخالفات التي ارتكبت أثناء تنفيذ الموازنة العامة\* للدولة، ولكن واقعياً لا تهتم هذه الأخيرة به وتأخذ على سبيل الاستئناس أو الاستحسان<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> بن زيان سعادة، مرجع سابق، ص 294.

<sup>2</sup> المادة 16 من الأمر 20/95 المعدل والمتمم، المتعلق بمجلس المحاسبة، مصدر سابق، ص 05.

\* الموازنة العامة: هي القانون الصادر عن السلطة التشريعية والذي يمثل البرنامج المالي لخطة عمل السلطة التنفيذية، ويتضمن تخمين الإيرادات التي يتم تحصيلها، وتقدير النفقات التي يتم صرفها، بغرض تحقيق أهداف الدولة=

ولقد عرفت الجزائر منذ إنشاء مجلس المحاسبة نشر عدد ضئيل جدا من التقارير ، ويمكن التركيز هنا على تقريرين سنويين، الأول كان سنة 1997 وهو تقرير خاص بسنة 1995، وتضمن 312 صفحة، وتناول فيها جميع الادارات والهيئات العمومية والمؤسسات التي كانت محل مراقبة مجلس المحاسبة، أما التقرير الثاني نشر في سنة 1999 وهو التقرير الخاص سنة 1996-1997 وتضمن 232 صفحة، نتناول فيها التحريات التي قام بها المجلس، الأول يتعلق بشرعية ونظامية العمليات المحاسبية، والثاني يتعلق بنوعية أو جودة تسيير هذه الجهات من حيث الكفاءة والفعالية والاقتصاد قياسا بالمهام والأهداف المنشودة<sup>2</sup>.

هذا فضلا على التقرير السنوي لسنة 2019، والذي سوف يأتي الحديث عنه لاحقا بالتفصيل.

كذلك نجد أن محكمة المحاسبات في تونس، نجد تقريرا سنويا عاما يتضمن نتائج أعمالها وتحيله إلى كل من رئيس الجمهورية ورئيس مجلس نواب الشعب ورئيس الحكومة ورئيس المجلس الأعلى للقضاء، كما تعد أيضا عند الاقتضاء تقارير خصوصية، ويتم نشر التقرير السنوي والتقارير الخصوصية على موقعها الإلكتروني الرسمي ولها أيضا عدة وسائل أخرى للنشر<sup>3</sup>.

ما يلاحظ أن المشرع التونسي ألزم على محكمة المحاسبات إرسال التقرير إلى كل من رئيس الجمهورية، ورئيس مجلس النواب، ورئيس الحكومة، ورئيس المجلس الأعلى للقضاء على خلاف المشرع الجزائري الذي جعل لمجلس المحاسبة بإعداد التقرير السنوي وإرساله إلى رئيس الجمهورية والهيئة التشريعية، ولم ينص على كل من رئيس الحكومة ورئيس المجلس الأعلى للقضاء.

---

=السياسية والاقتصادية والاجتماعية خلال مدة زمنية مقبلة غالبا ما تكون سنة واحدة، كودار عبيد محمد صالح، مرجع سابق، ص 23.

<sup>1</sup> بن زيان سعادة، مرجع سابق، ص 295.

<sup>2</sup> موساوي حليلة، دور مجلس المحاسبة في تقييم السياسات العامة في الجزائر، المجلة الجزائرية للدراسات السياسية، المدرسة الوطنية العليا للعلوم السياسية، الجزائر، المجلد الخامس، العدد الأول، ص 11.

<sup>3</sup> الفصل 06 من القانون الأساسي رقم 41/19، مصدر سابق، ص 01.

أما بخصوص المجلس الأعلى للحسابات في المغرب، نجد أن المجلس يقدم تقريرا سنويا يلخص جميع الأنشطة ويحرر ملخصا للملاحظات التي أباها، ويبيدي اقتراحاته المتعلقة بتحسين تسيير المالية العامة وبتدبير المرافق والأجهزة التي شملتها المراقبة، كما يقدم تعاليق السلطات الحكومية ومسئولي المؤسسات والأجهزة العمومية المعنية ويعطي ملخصا عن تقرير المجلس حول تنفيذ قانون المالية ويرفع التقرير إلى جلالة الملك من طرف الرئيس الأول قبل انتهاء السنة المالية الموالية لسنة التسيير، وينشر هذا التقرير بالجريدة الرسمية<sup>1</sup>.

ما يلاحظ أن التقرير السنوي لدى المجلس الأعلى للحسابات ينطلق أساسا من ملاحظات لجنة المراجع والتقارير، ويوجه الرئيس الأول هذه الملاحظات إلى السلطات الحكومية ومسئولي المؤسسات والأجهزة العمومية المعنية، الذين يتوجب عليهم توجيه أجوبتهم إلى المجلس داخل أجل ثلاثين (30) يوما، ويتم التداول بشأن التقرير السنوي داخل غرفة المشورة<sup>2</sup>.

وإجمالا يمكن القول أنه وفي معرض ممارسة الرقابة الادارية من طرف الهيئات العليا للرقابة المالية منحت سلطة إصدار تقارير سنوية في انتهاء كل سنة مالية، والهدف من التقرير السنوي هو رفع كل الملاحظات والمعانيات والتقييمات الرئيسية التي قامت بها الهيئات العليا للرقابة المالية، فكل منها تصدر تقريرا سنويا توضح فيه جميع الملاحظات والتقييمات التي توصلت إليها من خلال السلطات الرقابية الإدارية المخولة إليها، حيث أن التقرير السنوي الصادر من مجلس المحاسبة في الجزائر يختلف عن التقرير السنوي الصادر من محكمة المحاسبات في تونس والمجلس الأعلى للحسابات في المغرب في مجال عملية إرسال التقرير السنوي، ففي مجلس المحاسبة يرسل التقرير السنوي إلى رئيس الجمهورية وإلى الهيئة التشريعية، أما في محكمة المحاسبات في تونس يرسل إلى رئيس الجمهورية ورئيس مجلس نواب الشعب ورئيس الحكومة ورئيس المجلس الأعلى للقضاء، وفي المجلس الأعلى للحسابات في المغرب يرفع التقرير إلى الملك.

<sup>1</sup> المادة 100 من القانون التنظيمي رقم 62/99، مصدر سابق، ص 16.

<sup>2</sup> المادة 99 من المصدر نفسه.

## الفرع الثاني: نماذج عن التقرير السنوي

يمكن التركيز في هذا الصدد على التقرير السنوي لمجلس المحاسبة في الجزائر لسنة 2019، والتي تم المصادقة عليه من طرف لجنة البرامج والتقارير برئاسة عبد القادر بن معروف رئيس مجلس المحاسبة، وهذا طبقا لأحكام المادة 54 من الأمر 95 / 20 المتعلق بمجلس المحاسبة المعدل والمتمم، والمادة 66 من المرسوم الرئاسي رقم 377/95 المحدد للنظام الداخلي لمجلس المحاسبة، وقد تضمن على 432 صفحة، إن هذا التقرير السنوي الذي يرفعه مجلس المحاسبة إلى رئيس الجمهورية والى رئيس مجلس الأمة ورئيس المجلس الشعبي الوطني والوزير الأول طبقا للمادة 192 من الدستور، يتضمن ثماني عشر 18 مذكرة إدراج تحتوي على أهم النتائج المستخلصة من أشغال التدقيقات المنجزة تنفيذيا للبرنامج السنوي للمجلس لسنة 2017، وتوضح هذه المذكرات المدرجة في هذا التقرير المعايير والملاحظات والتقييمات الأكثر أهمية المتعلقة بشروط تسيير الموارد المالية والوسائل المادية والأموال العمومية من قبل الجهات التي خضعت للرقابة، حيث تكشف هذه المذكرات عن نقاط ضعف في تصميم وتنفيذ برامج التجهيز العمومية، على غرار برامج حشد الموارد المائية وبرامج إنشاء الهياكل القاعدية والتجهيزات لصالح الحماية المدنية إلى جانب برنامج تكوين معلمي الطورين الابتدائي والمتوسط للتربية الوطنية وعملا بالمادة 16 من الأمر 25 / 20 المتعلق بمجلس المحاسبة، يتضمن التقرير السنوي لسنة 2019 التوصيات التي يرى المجلس انه يجب تقديمها للسلطات العمومية، وكذلك ردود المسؤولين والممثلين القانونيين وسلطات الوصاية المعنية التي أرسلت إليها مذكرات الإدراج في ظل احترام الإجراء الحضورى وتهدي هذه التوصيات وعددها واحد وثلاثون (31) توصية، إلى تعزيز آليات الرقابة الداخلية وإرساء تسيير سليم وأفضل للأموال والممتلكات العمومية، وان وضع التنفيذ لنظام المتابعة التوصيات المعتمدة منذ سنة 2017 يشكل بالنسبة للمجلس رهانا كبيرا ينبغي تجسيده<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> التقرير السنوي المؤرخ في 07 ربيع الثاني عام 1441هـ الموافق لـ 04 ديسمبر سنة 2019، المتعلق بمجلس

المحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، ص 09.

تضمن هذا التقرير على أربعة فصول، ثلاثة منها للميزانية وإدارات الدولة (I) الجماعات المحلية (II) والمرافق والمؤسسات العمومية (III) والفصل الرابع مخصص لعرض البيانات المتعلقة بالوسائل المالية والموارد البشرية لمجلس المحاسبة.

تظهر رقابة مجلس المحاسبة من خلال تقرير التقرير لسنة 2019 في مجال النشاطات والأشغال والخدمات المنجزة من طرف المؤسسات العمومية التابعة لقطاع التعليم العالي والبحث العلمي زيادة عن مهامها الرئيسية، إن تقييم مجلس المحاسبة لشروط انجاز هذه النشاطات من طرف المؤسسات العمومية التابعة لقطاع التعليم العالي استهدف ثماني عشرة (18) مؤسسة باختلاف طابعها القانوني ، حيث انه حدث انحراف عن الإطار التنظيمي المسطر عليها مما أدى إلى تجاوزات في توزيع المداخل المتأتية من هذه النشاطات، وغموض في طريقة معالجة المنتجات من طرف المؤسسات والموجهة للبيع وهذا ما يؤدي إلى التقليل من القيمة الحصة العائدة للوحدة البيداغوجية أو البحث أو إغائها، وزيادة الحصص للمستفيدين يرجع إلى الغموض في النصوص التنظيمية المنظمة للنشاطات الثانوية وضعف الرقابة حول ظروف تنفيذ هذه النشاطات والأعمال، ومراقبة مجلس المحاسبة التي تهدف إلى تقييم شروط القيام بالنشاطات والخدمات المقدمة من قبل المؤسسات العمومية ولوحظ من خلال التحريات التي قام بها مجلس المحاسبة بأن مسيري التعليم العالي لم يستغلوا الإطار القانوني والتنظيمي الذي وفرته الدولة بقصد تحسين وسائل وظروف العمل، وكذلك خلق موارد إضافية بإمكانها المساهمة في ميزانية المؤسسة<sup>1</sup>.

أما بخصوص التقرير السنوي لمحكمة المحاسبات في تونس، نجد تقرير نشاط الهيئة العليا للرقابة الإدارية والمالية لسنتين 2016 و 2017، تضمن هذا التقرير السنوي على 234 صفحة، واحتوى على خمسة أبواب، تمثل الباب في الإحصائيات والمؤشرات، والباب الثاني تحت عنوان المتابعة المستندية، أما الباب الثالث فقد كان تحت عنوان المقاربات المجددة، والباب الرابع بعنوان نشاط الهيئة والباب الخامس والأخير تطوير الإطار القانوني للرقابة والمتابعة.

<sup>1</sup> التقرير السنوي لسنة 2019، مصدر سابق، ص 09.

يتزامن نشر التقرير الرابع والعشرين للهيئة العليا للرقابة الإدارية والمالية مع استعداد الهيئة للاحتفال بمرور خمسة وعشرين سنة على إحداثها، ويأتي هذا التقرير ليتوج مرحلة حافلة بالنشاط المكثف والمتنوع الذي أنجزته الهيئة، على امتداد السنتين المنقضية وقد شمل العديد من الهياكل العمومية من وزارات ومنشآت ومؤسسات عمومية وجماعات محلية وغيرها، وتوصلت الهيئة إلى حث الهياكل العمومية إلى اتخاذ الإجراءات اللازمة لإصلاح النقائص والإخلال التي سجلتها تقارير الرقابة.

وفي هذا الإطار، تولت الهيئة العليا إعداد وإصدار "دليل المتصرف العمومي لاجتتاب أخطاء التصرف" وقد لاقى هذا العمل استحسان الهياكل العمومية حيث تم استقباله من قبل المتصرفين العموميين، وهذا ما يبين انه هناك وعي وإدراك لأهمية أخطاء التصرف والعمل على اجتنابها، وتؤكد الهيئة العليا على أن تناولها لموضوع الأخطاء الأكثر شيوعا ليس بهدف الإثارة وإنما بهدف لفت الانتباه لمعالجة هذه الظواهر من خلال إدخال الإصلاحات المستوجبة، حيث أن الرقابة تشمل المرافقة والإسناد والى المساءلة بعيدا عن منطق تصيد الاخلالات والأخطاء ورصدها<sup>1</sup>.

أدرجت الهيئة العليا للرقابة الإدارية والمالية قطاع الصحة في إطار التجربة النموذجية للمتابعة عن قرب التي أطلقتها أواخر سنة 2017، والسبب الرئيسي لاختيار هذا القطاع للاعتبارات المتصلة بالصيغة الاستراتيجية لهذا القطاع والتحديات التي شهدتها خلال السنوات الأخيرة في ضوء المفعول المزدوج لتقلص الموارد من جهة، وتناهي طلبات المواطن، بعد إقرار الدستور الجديد بصفة صريحة لحقه في الانتفاع بخدمات صحية جيدة من جهة أخرى.

وقد شملت هذه المتابعة الملاحظات الواردة بتقارير دائرة المحاسبات وهيئة الرقابة العامة للمصالح العمومية حول أربع مؤسسات عمومية للصحة، وهي مستشفى سهلوس بسوسة ومستشفى فرحات حشاد بسوسة ومستشفى الرابطة ومعهد عزيز، بالإضافة إلى

<sup>1</sup> التقرير السنوي الرابع والعشرون، تقرير نشاط الهيئة العليا للرقابة الإدارية والمالية لسنتي 2016 و 2017، الجمهورية التونسية، الهيئة العليا للرقابة الإدارية والمالية، ص ص 09-10.

تقرير حول مجمع الصحة الأساسية بسوسة، وثلاث تقارير أخرى تتضمن تقييمات ذات صيغة أفقية حول الطب الوقائي ونقل الدم والتجهيزات الطبية.

ونظرا لتكرر نفس الملاحظات والنقائص في العديد المؤسسات، فقد تم اعتماد أسلوب ينطلق عن تجميع للملاحظات حول المسائل الجوهرية التي يطرحها التصرف في المؤسسة الصحية بالرجوع إلى طبيعتها أو موضوعها.

وعموما، مكنت هذه المتابعة من معاينة عدد من النتائج الإيجابية التي تحققت بعد تدخل الهياكل الرقابية، كما أسفرت جملة المحاورات والاجتماعات عن نتائج هامة تمثلت في إعادة التأكيد على بعض المسائل المفصلية في سيرورة القطاع الصحي والحصول على التزامات بتدارك النقائص، غير أن هذه الالتزامات ظلت في معظمها موقوفة على توفر جملة من الشروط من أبرزها توفير وسائل العمل المناسبة والتزام سلطة الإشراف ذاتها باتخاذ الإجراءات اللازمة، وفي يوم 08 جانفي 2018 تم تنظيم جلسة على مستوى وزارة الصحة، تم عرض فيها على أهم الاستنتاجات والتوصيات التي تم التوصل إليها ثم لتلقي ردود فعل والتزامات هؤلاء المسؤولين بخصوص الصيغ وآجال تنفيذ الإصلاحات المطلوبة<sup>1</sup>.

بعدها تطرقنا بالتقارير السنوية لكل من مجلس المحاسبة في الجزائر ومحكمة المحاسبات في تونس، ولأن هذا الأخير هو الحركة الأساسية لعمل الرقابة، فالرقابة الحقيقية هي التي توصلنا إلى نتائج وآثار لسد محل الثغرات والأخطاء الملاحظة أثناء الرقابة المنوطة لهذه الهيئات العليا للرقابة المالية.

فضلا عن هذا، فإن المجلس الأعلى للحسابات يصدر التقرير السنوي وهي من الآثار الناتجة عن الصلاحيات الرقابية الإدارية الممنوحة له، فقد تم تقرير التقرير السنوي للمجلس الأعلى للحسابات برسم سنة 2018، يتضمن أنشطة المجلس الأعلى للحسابات، يحتوي على 431 صفحة، تضمن أربع فصول، تمثل الفصل الأول في المجلس الأعلى للحسابات، أما الفصل الثاني خلاصات التقارير الخاصة المتضمنة لملاحظات التسيير (تتمة)، الفصل الثالث بعنوان ملخص التقرير حول تنفيذ قانون المالية برسم سنة 2016، والفصل الرابع والأخير بعنوان الموارد والأنشطة الإدارية للمحاكم المالية.

<sup>1</sup> التقرير السنوي الرابع والعشرون، مصدر سابق، ص ص 161-162.

وجد أن رقابة المجلس الأعلى للحسابات تمت على مجال البحث العلمي والتكنولوجي، وهي من المهام المنوطة بالجامعات بمقتضى المادة الثالثة من القانون 01.00 المتعلق بتنظيم التعليم العالي، ومن اجل النهوض بهذه المهمة فإن جامعة محمد الخامس تقوم بتجنيد موارد بشرية ومالية وبنيات تحتية وتنظيمية مهمة، وقد بلغ عدد الأساتذة الباحثين في هذه الجامعة بمجموعة 2338 أستاذا للموسم الجامعي لسنة 2018/2017 ينتمون إلى 52 وحده بحث (فرق ومختبرات ومراكز)، وموزعون على 18 مؤسسة جامعية<sup>1</sup>.

وقد عرفت جامعة محمد الخامس أحداث 9 مراكز للدراسات في الدكتوراه في تخصصات مختلفة ، توفر 49 تكوينا معتمدا في الدكتوراه، حيث واجهت مهمة المراقبة إكراهات تتعلق بالخصوص بالتأخير وعدم التوصل بالبيانات والمعلومات المتعلقة بأنشطة البحث العلمي ويتعلق الأمر تحديدا بمحاضر هيئات حكامه المؤسسات الجامعية، ولا سيما محاضر مجالس المؤسسات الجامعية، ومحاضر اللجان المكلفة بالبحث العلمي، بالإضافة إلى قائمة مشاريع البحث في طور الإنجاز بهذه المؤسسات وقائمة النفقات المتعلقة بالبحث العلمي، وبسبب عدم توفر هذه المعلومات على مستوى رئاسة الجامعة، اضطرت لجنة المراقبة إلى التوجه إلى المؤسسات الجامعية كل على حده لجمع البيانات المطلوبة، ولهذا تم إرسال رسائل بالبريد الالكتروني إلى جميع المؤسسات الجامعية التابعة للجامعة، ومن بين 18 مؤسسة جامعية لجامعة محمد الخامس، استجابت تسع مؤسسات فقط للرسائل الموجهة لها<sup>2</sup>.

ولاعتبار أن الجامعة مؤسسة عمومية تمول من الخزينة العمومية للدولة، فقد قام المجلس الأعلى للحسابات بمراقبة تسيير البحث العلمي والتكنولوجي بجامعة محمد الخامس خلال الفترة 2012-2017 حيث أسفرت هذه المراقبة عن عدة ملاحظات وتوصيات نذكر فيما يلي أهمها:

<sup>1</sup> التقرير السنوي للمجلس الأعلى للحسابات برسم سنة 2018، المقدم إلى صاحب الجلالة نصره الله، من طرف الرئيس الأول للمجلس الأعلى للحسابات، الجزء الأول للمجلس الأعلى للحسابات، الكتاب الثاني، ص 08.  
<sup>2</sup> التقرير السنوي للمجلس الأعلى للحسابات برسم سنة 2018، مصدر سابق، ص 08.

- عدم الاستعداد الكافي لتنفيذ عملية دمج جامعتي محمد الخامس أكادال ومحمد الخامس السويسي.
  - عدم إشراك هيئات حكامه الجامعتين في عملية الدمج.
  - تأخر في تنفيذ عملية الدمج.
  - تأخر في اعتماد وحدات البحث العلمي.
  - تصور فيما يتعلق بتنظيم البنية الإدارية المكلفة بالبحث العلمي.
- أما فيما يتعلق بالرسائل المخصصة للبحث العلمي، فقد لوحظ ما يلي:
- عدم التمكن من تحديد التمويل الإجمالي المخصص للبحث العلمي.
  - غياب سياسة واضحة لإدارة المعدات العلمية.
  - ركود في تطور عدد الأساتذة الباحثين.

فقد تم الكشف من خلال تحليل الهرم العمري بالأساتذة الباحثين أن أكثر من 28 بالمائة منهم يفوق سنهم 60 سنة، ويختلف هذا السن من جامعة لأخرى، ففي كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية اكدال تم تسجيل 64 %، 51% في المدرسة العليا للأساتذة، 44 بالمائة في كلية العلوم، وبالتالي ففي خمس سنوات ستفقد الجامعة جزءا كبيرا من هيئة التدريس بسبب التقدم في السن والإحالة على التقاعد، لما يوصي المجلس الأعلى للحسابات بما يلي:

- تنزيل استراتيجية الجامعة للبحث العلمي على شكل خطط عمل سنوية.
  - حصر المعدات العلمية المخصصة للبحث العلمي، من أجل الحصول على قاعدة بيانات تمكن من استغلال وتدبير هذه المعدات بشكل مشترك.
  - وضع نظام معلوماتي لتدبير أنشطة البحث العلمي، وتوسيع استعمال النظام المعلوماتي المسمى "SAGE ERPX3" لتدبير ميزانية الجامعة<sup>1</sup>.
- وقد قام المجلس الأعلى للحسابات بتقييم تدبير أنشطة البحث العلمي من خلال فحصه لهيكلية البحث العلمي، وفحص إدارة مراكز دراسات الدكتوراه وكذلك تحليل عنصر التعاون والشراكة في مجال البحث العلمي.

<sup>1</sup> التقرير السنوي للمجلس الأعلى للحسابات برسم سنة 2018، مصدر سابق، ص ص 09-11.

بعد دمج الجامعتين، أصبحت جامعة محمد الخامس الجديدة تتوفر على 388 وحدة للبحث العلمي معتمدة من قبل مجلسي الجامعتين، وتتوزع على 314 فريقا للبحث العلمي، و70 مختبرا، و04 مراكز بحث، وفي هذا الإطار لوحظ ما يلي:

- عدم انخراط جميع الأساتذة الباحثين في وحدات البحث العلمي.
- تشتت وحدات البحث العلمي.
- غياب تقييم وحدات البحث العلمي
- انخفاض في الإنتاج العلمي للجامعة.

أما بخصوص فحص إدارات مراكز الدراسات الدكتوراه، فقد تم تسجيل الملاحظات التالية:

- ضعف الموارد البشرية والمالية المخصصة لمراكز دراسات الدكتوراه.
- عدم تجديد اعتماد تكوينات سلك الدكتوراه.
- انعدام الشفافية والملائمة في إجراءات انتقاء طلاب الدكتوراه.
- تسجيل طلاب الدكتوراه الأجانب دون التوفر على معادلة الشهادات.
- عدم التمكن من ضبط البيانات المتعلقة بتسجيل وإعادة تسجيل طلاب الدكتوراه.
- عدم القيام بجميع التكوينات التكميلية الإلزامية.
- تمديد شبه منتظم للمدة المخصصة لإنجاز أطروحة الدكتوراه.
- ضعف مردودية سلك الدكتوراه.

وفي إطار تدبير ومتابعة اتفاقية التعاون والشراكة في مشاريع البحث العلمي، فقد تم تسجيل ما يلي:

- عدم تتبع اتفاقيات التعاون والشراكة.
  - عدم تتبع مشاريع البحث العلمي والتكنولوجي<sup>1</sup>.
- وبناء على كل ما تقدم من الملاحظات المقدمة من قبل المجلس، يوصي المجلس الأعلى للحسابات الجامعة بما يلي:

- العمل على إحداث مجالس مراكز الدكتوراه وتفعيلها

<sup>1</sup> التقرير السنوي للمجلس الأعلى للحسابات برسم سنة 2018، مصدر سابق، ص ص 12-16.

- إمداد مراكز الدكتوراه بالإمكانات البشرية والمادية الضرورية للقيام بالمهام المنوطة بهم في أحسن شروط
  - العمل على احترام شروط اختيار الطلبة المرشحين للتسجيل بمراكز دراسات الدكتوراه، كما هو منصوص عليه بتوصيفات تكوينات الدكتوراه.
  - وضع مسطرة كتابية وموحدة لاختيار أعضاء اللجان المكلفة بانتقاء الطلبة المرشحين للتسجيل في مراكز دراسات الدكتوراه.
  - حصر مسطرة انتقاء طلبة الدكتوراه يعد مراكز دراسات الدكتوراه.
  - مراقبة أشغال مراكز دراسات الدكتوراه من طرف رئاسة الجامعة.
  - الحرص على استكمال كل الطلبة لما مجموعه 200 ساعة تكوين تكميلية قبل السماح لهم بمناقشة أطروحتهم.
  - إيلاء مزيد من الاهتمام والجدية من طرف مراكز دراسات الدكتوراه لتنظيم ملفات طلبة الدكتوراه.
  - وضع نموذج تقرير تقييم أطروحات الدكتوراه<sup>1</sup>.
- مما سبق، يتضح أن التقرير السنوي للهيئات العليا للرقابة المالية في الجزائر، تونس والمغرب، نلاحظ أنهما يشتركان فيما هذا التقرير فهو عبارة عن ملخص لجميع الملاحظات والمعانيات خلال السنة المالية، ويبين هذا التقرير المعانيات والتقييمات الرئيسية الناجمة عن أشغال تحريات الهيئات العليا للرقابة المالية، وتكون مرفقة بالتوصيات والتعليقات التي يرى أنه يجب تقديمها وكذا ردود المسؤولين والممثلين القانونيين ويشتركان في كون أن هذا التقرير السنوي ينشر في الجريدة الرسمية.

أما عن نقاط الاختلاف، للهيئات العليا في مجال التقرير السنوي، ففي الجزائر على المجلس إرسال التقرير السنوي إلى رئيس الجمهورية وإلى الهيئة التشريعية، أما بالنسبة لمحكمة المحاسبات في تونس فتحيله إلى كل من رئيس الجمهورية ورئيس مجلس نواب الشعب، ورئيس الحكومة ورئيس المجلس الأعلى للقضاء، وفي المغرب بالنسبة للمجلس

<sup>1</sup> التقرير السنوي للمجلس الأعلى للحسابات برسم سنة 2018، مصدر سابق، ص 17.

الأعلى للحسابات، يرفع التقرير السنوي إلى جلالة الملك فقط، وذلك من طرف الرئيس الأول.

### المطلب الثاني: الآليات الأخرى المساعدة في مجال الرقابة الإدارية.

تمارس الهيئات العليا للرقابة المالية صلاحياتها الإدارية من خلال رقابة الأداء من حيث الفعالية والكفاءة والاقتصاد، حيث انه الهدف المرجو من إجراء هذه الرقابة التي تولها الهيئات العليا للرقابة المالية في مجال المهام الإدارية المنوطة لها، هي إصدار توصيات وتقديم اقتراحات لغرض تحسين مردود المصالح والهيئات الخاضعة لرقابته، ويطلع السلطات المعنية بالنقائص والتجاوزات التي سجلها أثناء الرقابة عبر مختلف الوسائل القانونية التي حولها لها التشريع الخاص بكل دولة.

بعدما تطرقنا إلى الصلاحيات الإدارية الممنوحة لكل من مجلس المحاسبة في الجزائر، محكمة المحاسبات في تونس ومجلس الأعلى للحسابات في المغرب، فضلا عن هذا فرقابة الأداء لا تظهر الهيئات العليا للرقابة المالية مظهر الهيئة القضائية بإصدارها عقوبات مالية، بل تظهرها مظهر الهيئة الإدارية وهذا من خلال إصدار التقارير وتقديم توصيات واقتراحات لرفع مستوى أداء الهيئات الخاضعة لرقابته.

### الفرع الأول: وضع المسألة في الجزائر

منح المشرع الجزائري حق الاطلاع و سلطة التحري التي تعتبر القاعدة والركيزة الأساسية لرقابة مجلس المحاسبة ، فهي المحرك الأساسي لعمل مجلس المحاسبة وتسهيل العمل لكل أنواع الرقابة، حيث تسهل العمل لكل أنواع الرقابة الممنوحة لمجلس المحاسبة، فمن خلال رقابة نوعية التسيير تبرز الصلاحيات الإدارية التي يتحلى من خلالها مجلس المحاسبة بمظهر المرشد والناصح بمناسبة تسيير تلك الهيئات والمؤسسات للأموال العمومية، ويصدر تبعا لذلك توصيات ومقترحات يرفعها إلى الجهات الوصية من اجل تحسين مردود الإدارة<sup>1</sup>، تصحيح الوضع لتلك الهيئات بواسطة مذكرات التقييم التي يصدرها عقب كل مراقبة.

<sup>1</sup> امجوج انور، مرجع سابق، ص 140.

**أولاً: مذكرة التقييم:** عقب مراقبة نوعية التسيير بضبط مجلس المحاسبة تقييماته النهائية ويصدر كل التوصيات والاقتراحات بغرض تحسين فعالية ومردود تسيير المصالح والهيئات المعنية ويرسلها إلى مسؤوليها وكذا إلى الوزراء وإلى السلطات الإدارية المعنية، وذلك من خلال إلزام مسؤولي الجماعات والهيئات الخاضعة لرقابة مجلس المحاسبة الذين أرسلت إليهم النتائج النهائية لعمليات الرقابة المنجزة<sup>1</sup>.

**ثانياً: رسالة رئيس الغرفة:** وهي من اختصاص رئيس الغرفة المختصة، توجه هذه الرسالة للهيئات والمصالح التي خضعت للرقابة، وكذلك إلى سلطاتها السلمية أو الوصية، قصد اتخاذ الإجراءات التي يقتضيها تسيير الأموال العمومية تسييراً سليماً، حيث نرى أن المشرع الجزائري أعطى لمجلس المحاسبة سلطة إطلاع مسؤولي المصالح المعنية وذلك في حالة ملاحظته لوقوع حالات أو مخالفات تلحق ضرراً بالخزينة العمومية أو بأموال الهيئات والمؤسسات العمومية الخاضعة لرقابته<sup>2</sup>.

وظهر استعمال هذا النوع من الرسائل أيضاً، في حالات حيازة مبالغ بصفة غير قانونية مستحقة للدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرفق العمومي من قبل أشخاص طبيعيين أو معنويين، ففي مثل هذه الحالة يطلع مجلس المحاسبة السلطات المختصة بذلك قصد استرجاع المبالغ المستحقة بكل الطرق القانونية<sup>3</sup>.

**ثالثاً: المذكرة الاستعجالية:** هي رسالة يبعثها مجلس المحاسبة إلى السلطات المختصة بغرض استرجاع الأموال الضائعة في حالة ثبت لديه خلل يشكل خطراً على المال العام. فقد نصت المادة 47 فقرة الثانية من المرسوم الرئاسي 377/95 على استعمال هذا الإجراء المستعجل في نفس الحالات التي تستعمل فيها مذكرة رئيس الغرفة، والفرق الموجود بينهما هو أن مذكرة رئيس الغرفة يوجهها مباشرة إلى المصالح المعنية مع إعلام السلطات السلمية أو الوصية لها، بينما المذكرة الاستعجالية تكسب أهمية أكثر من الأولى

<sup>1</sup> موساوي حليلة، مرجع سابق، ص 10\_ بن زيان سعادة، مرجع سابق، ص 276.

<sup>2</sup> المادة 24 من الأمر 20/95 المعدل والمتمم المتعلق بمجلس المحاسبة، مصدر سابق، ص 05.

<sup>3</sup> المادة 25 من المصدر نفسه، ص 05.

فهي توقع من طرف رئيس المجلس وتوجه مباشرة إلى الوزراء المعنيين وليس إلى الهيئات التي خضعت للرقابة<sup>1</sup>.

**رابعاً: المذكرة المبدئية:** وهي رسالة يطلع بموجبها مجلس المحاسبة أثناء ممارسة رقابته بالنقائص التي يكتشفها في النصوص المسيرة لشروط استعمال وتسيير ومراقبة أموال الهيئات العمومية وتكون مصحوبة بالتوصيات المناسبة لذلك، ونجد أن هذا النوع من الرسائل أقرتها المادة 26 من الأمر 20/95 وتضمنها كذلك المرسوم الرئاسي 377/95 المتعلق بالنظام الداخلي لمجلس المحاسبة في المادة 48 منه<sup>2</sup>. يتعين على هذه السلطات إفادة المجلس بالنتائج التي تخصصها لمذكراته المبدئية<sup>3</sup>.

فإذا لاحظ مجلس المحاسبة أثناء ممارسة رقابة نقائص أو قصور في النصوص أو التشريع المالي أو الإداري التي تسري على شروط استخدام الموارد المادية الخاصة بالمؤسسات التي كانت محل رقابة، يعلم رئيس مجلس المحاسبة السلطات المعنية وهي السلطات الوصية، عبر مذكرات مبدئية بالنقائص وتكون مرفقة بكل التوصيات المناسبة لتفادي أوجه الخلل والنقص، مقترحة في ذلك كل العلاجات المفيدة، ويتعين على هذه الهيئات أن تتقيد بردودها على موضوع المذكرات المبدئية وفق الآجال المحددة قانوناً<sup>4</sup>.

**خامساً: التقرير المفصل:** يستعمل مجلس المحاسبة التقرير المفصل في حالتين

أساسيتين وهما:

الحالة الأولى: إذا اكتشفت وقائع قابلة للوصف الجزائي وفق قانون العقوبات، تصادق التشكيلة المداولة المختصة على تقرير مفصل تدون فيه جميع الأحداث وتوقع من طرف رئيس التشكيلة والمقرر وكاتب الضبط، ويرسل رفقة العناصر الأخرى المكونة للملف،

<sup>1</sup> امجوج انور، مرجع سابق، ص 142.

<sup>2</sup> امجوج انور، مرجع سابق، ص 140.

<sup>3</sup> المادة 48 فقرة 02 من المرسوم 377/95، مصدر سابق، ص 12.

<sup>4</sup> بن زيان سعادة، مرجع سابق، ص 275-276.

إلى رئيس مجلس المحاسبة قصد إحالته على الناظر العام يخطر هذا الأخير النائب العام المختص إقليمياً ويرسل له الملف برمته<sup>1</sup>.

الحالة الثانية: إذا ما تم الكشف عن مخالفات لقواعد الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية حسب الحالات المنصوص عليها في المادتين 88 و 91 من الأمر 20/95<sup>2</sup>، تصادق التشكيلة المداولة المختصة على التقرير المفصل، يتم توقيعه من قبل رئيس التشكيلة والمقرر وكاتب الضبط ثم يرسل إلى رئيس مجلس المحاسبة قصد إحالته على الناظر العام، ويكون مرفقا بكافة العناصر التي تثبت مخالفة لقواعد الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية<sup>3</sup>.

### الفرع الثاني: وضع المسألة في تونس

منح المشرع التونسي جملة من الصلاحيات الإدارية لمحكمة المحاسبات في تونس، مكنها من ممارسة الرقابة في مجال الرقابة على التصرف لمختلف الهيئات والمؤسسات العمومية الخاضعة لرقابتها، وقد ضمن لها ممارسة الرقابة على التصرف بكل حرية وأعطى لها كل السلطة اللازمة لتفعيل هذه الرقابة، وألزم كل الجهات عامة كانت أو خاصة بمد المعلومات أو الوثائق لمحكمة المحاسبات دون أي تأخير حيث أن الرقابة على التصرف لمحكمة المحاسبات تظهرها بمظهر الهيئة الإدارية المرشدة والمنيرة للهيئات الخاضعة لرقابتها، ووفقا لهذه الصلاحية المخولة لها تصدر توصيات ومقترحات ترفعها إلى الهياكل محل الرقابة وعند الاقتضاء إلى جهات الإشراف لتلك الهياكل.

لم يفصل المشرع التونسي في القانون رقم 41/19 المتعلق بمحكمة المحاسبات عن الوسائل والآليات التي تعمل بها محكمة المحاسبات من خلال الرقابة على التصرف لمختلف الهيئات والمؤسسات العمومية، بالمقارنة مع المشرع الجزائري الذي يبين في القانون رقم 20/95 المتعلق بمجلس المحاسبة والمرسوم الرئاسي رقم 377/95 المحدد

<sup>1</sup> المادتين 44 و 45 من المصدر نفسه، ص 12.

<sup>2</sup> امجوج انور، مرجع سابق، ص 140.

<sup>3</sup> المادة 46 من المرسوم 377/95، مصدر سابق، ص 12.

للنظام الداخلي لمجلس المحاسبة ذكر الوسائل المستخدمة من قبل مجلس المحاسبة لممارسة رقابة نوعية التسيير من مذكرة التقييم إلى التقرير السنوي.

**مذكرة التقييم:** عقب الرقابة على التصرف تضبط محكمة المحاسبات تقييماتها النهائية وتصدر كل الملاحظات والتوصيات بغرض تحسين فعالية ومردود تسيير الهيئات والمؤسسات محل الرقابة، حيث تبلغ محكمة المحاسبات ملاحظاتها وتوصياتها إلى الهياكل محل الرقابة والى جهات الإشراف على تلك الهياكل، وذلك من خلال إلزام الأطراف المعنية موافاة المحكمة في أجل لا يتعدى خمسة وأربعين (45) يوما مدعمة بالإثباتات اللازمة المتضمنة تدابير الإصلاح التي يتجه اتخاذها<sup>1</sup>.

نجد أن المشرع التونسي لم يتطرق لكل الوسائل الرقابية، كرسالة رئيس الغرفة، المذكرة الاستعجالية، المذكرة المبدئية والتقرير المفصل التي نجدها منصوص عليها في القانون رقم 20/95 المتعلق بمجلس المحاسبة في الجزائر، وهذا ما يجعل من الرقابة التي تمارسها محكمة المحاسبات ضعيفة ولا تؤدي الغرض المرجو من ورائها، فعلى سبيل المثال، وسيلة المذكرة المبدئية التي هدفها اكتشاف النقائص والثغرات في النصوص المسيرة لشروط استعمال و تسيير ومراقبة أموال الهيئات العمومية، فمن خلال هذه الأخيرة يكون لمجلس المحاسبة في الجزائر يد حسنة اكتشاف هذه النقائص.

تعرض محكمة المحاسبات التقارير التي تنتهي إليها أعمال الرقابة في مجال الرقابة على التصرف، على مداوات الدائرة المختصة مرفقة بأجوبة الأطراف المعنية إن وجدت، وملحوظات النيابة العمومية لدى محكمة المحاسبات، وكذلك برأي سلطة الإشراف عند الاقتضاء<sup>2</sup>.

### الفرع الثالث: وضع المسألة في المغرب

أعطى المشرع المغربي للمجلس الأعلى للحسابات في مجال مراقبة التسيير ومراقبة استعمال الأموال العمومية سلطة يباشرها على كافة الهيئات الخاضعة لرقابته، وبمناسبة

<sup>1</sup> الفصل 151 من القانون الأساسي رقم 41/19، مصدر سابق، ص 11.

<sup>2</sup> الفصل 152 من المصدر نفسه.

مباشرة لهذه الرقابة في مجال التسيير ومراقبة استخدام الأموال العمومية، يصل في نهاية المطاف إلى نتائج جراء هذه الرقابة المخولة له.

### أولاً: مذكرة التقييم

من خلال مراقبة التسيير، يراقب المجلس الأعلى للحسابات تسيير الأجهزة المشار إليها في المادة 76 بعده، لأجل تقديره من حيث الكيف والإدلاء، فيصدر المجلس الاقتراحات حول الوسائل الكفيلة بتحسين طرقه والزيادة في فعاليته و مردوديته، ويقوم المجلس مدى تحقيق الأهداف المحددة والنتائج المحققة وكذلك التكاليف، ويمكن للمجلس أن يقوم بمهام تقييم المشاريع العمومية بهدف التأكد من مدى تحقيق الأهداف المحددة لكل مشروع وذلك بالنظر إلى الوسائل المستخدمة<sup>1</sup>، نلاحظ أن المجلس الأعلى للحسابات يقدم اقتراحات حول الوسائل المستعملة وذلك بغية تحسين طرق العمل والزيادة في الفعالية والمردودية في مجال مراقبة جميع أوجه التسيير.

وضح المشرع المغربي المسئول عن مراقبة تسيير الأجهزة وهم المستشارين الذين يتم تعيينهم من قبل رئيس الغرفة، ويخول للمستشارين الحق في الاطلاع على كافة المستندات أو الوثائق، ولهم الحق كذلك في الاستماع إلى الأشخاص الذين يرون أن إفادتهم ضرورية<sup>2</sup>.

ومن خلال حق الاطلاع على كافة المستندات والاستماع إلى الأشخاص يصل المستشارين إلى تسجيل كل الملاحظات حول هذه الوثائق المزودة لهم لكل المعلومات، فتبلغ الملاحظات المسجلة من لدن المستشارين إلى المسؤولين عن الأجهزة المعنية، ولهم الحق في الإدلاء بتعقيباتهم وذلك في أجل شهرين، وعند فوات أجل الشهرين، يحرر المستشارون تقارير يوجهونها إلى رئيس الغرفة<sup>3</sup>.

يتبين من المادة 32 من القانون التنظيمي 62/99 المتعلق بمدونة المحاكم المالية أن المستشار المقرر يقوم بإعداد تقريرين اثنين عند انصرام أجل شهرين المحدد في المادة 81

<sup>1</sup> المادة 75 من القانون التنظيمي رقم 99-62، مصدر سابق، ص 13.

<sup>2</sup> المادة 79 من المصدر نفسه، ص 14.

<sup>3</sup> المادة 80 و 81 من القانون التنظيمي رقم 99-62، مصدر سابق، ص 14.

أعلاه. يتمثل التقرير الأول في نتائج التحقيق المتعلقة بالحساب أو البيان المحاسبي المقدم من طرف المحاسب العمومي، ويعرض الملاحظات التي من خلالها تثبت مسؤولية الأمر بالصرف والمراقب المالي والمحاسب العمومي في نطاق اختصاصات المجلس القضائية.

أما في التقرير الثاني، يعرض المستشار المقرر الملاحظات المتعلقة بسير المرافق أو المؤسسة أو المقولة العمومية المعنية والخاضعة لاختصاصات المجلس في مجال مراقبة التسيير.

تداول الغرفة بشأن التقارير المشار إليها في المادة 32 أعلاه، حيث تشكل الغرفة من خمسة أعضاء من بينهم الرئيس والمستشار المكلف بالمراقبة، وعلى المستشار تقديم تقريره أمام الغرفة بالنسبة لكل ملف<sup>1</sup>.

### ثانياً: مشروع تقرير خاص

في ميدان مراقبة التسيير للمجلس الأعلى للحسابات، يقوم المستشار المقرر بإعداد مشروع التقرير الخاص بناء على نتائج مداولة الغرفة، وان اقتضى الأمر بناء على نتائج التحريات التكميلية وتعقيبات مسؤولي الأجهزة المعنية، والملاحظ أن مشروع التقرير الخاص الذي يعده مستشار المقرر يكون بناء على نتائج مداولة الغرفة حول التقارير المشار إليها في المادة 32 أعلاه، وفضلاً عن هذا، تتداول الغرفة حول مشروع التقرير الخاص وفي حالة اكتشفت الغرفة مخالفة تدرج ضمن المخالفات المنصوص عليها في المواد 54 و 55 و 56 أعلاه، أشعرت بذلك الوكيل العام للملك طبقاً لمقتضيات المادة 57 من هذا القانون التي حددت الكيفية المسطرة لرفع القضية إلى المجلس وذلك عن طريق الوكيل العام<sup>2</sup>.

أما في حالة تم اكتشاف عناصر مكونة لتسيير بحكم الواقع حسب نص المادة 41 من نفس القانون، تطلب الغرفة المختصة من المستشار أن يعد تقريراً في الموضوع يوجهه

<sup>1</sup> المادة 82 من المصدر نفسه، ص 14.

<sup>2</sup> المادتين 83 و 84 من المصدر نفسه، ص 14.

للكيل العام وفق المادة 42، إذا كانت الأعمال المكتشفة تستوجب عقوبة جنائية أو تأديبية طبقت مقتضيات المادة 111 بعده<sup>1</sup>.

بعد إعداد التقارير الخاصة التي أعدها المستشار المقرر والتداول بشأنها من قبل الغرفة، يوجه الرئيس الأول التقارير الخاصة إلى الوزير الأول والوزير المكلف بالمالية والوزير الوصي، ويمكن لهم الإدلاء بملاحظاتهم والتعبير عن آرائهم وذلك خلال اجل لا يقل عن شهر ويكون محدد من قبل الرئيس الأول، بعد كل هذا توجه التقارير وتكون مرفقة بالآراء والتعليق المتوصل بها إلى لجنة البرامج والتقارير لأجل إدراجها في التقارير الواردة في المادتين 93 و100 من هذا القانون<sup>2</sup>، أي تدرج ضمن التقرير السنوي للمجلس الأعلى للحسابات.

ما يلاحظ أن المشرع المغربي منح للمجلس الأعلى للحسابات سلطة مراقبة التسيير لكل الهيئات الخاضعة لرقابته، وجعل للمستشار المقرر صلاحية إعداد مشروع التقرير الخاص القائم على نتائج مداولة الغرفة المتكونة من خمسة أعضاء، وأثناء المداولة للغرفة حول مشروع التقرير الخاص في حالة اكتشاف مخالفات، هنا تشعر بذلك الوكيل العام للملك، كما بين المشرع المغربي كيفية إرسال هذه التقارير الخاصة وجعل من الرئيس الأول هو المكلف بإرسالها إلى كل من الوزير الأول والوزير المكلف بالمالية والوزير الوصي، وفي الأخير توجه هذه التقارير وتكون مرفقة بالتعليق إلى لجنة البرامج والتقارير.

أما عن حديثنا عن مراقبة استخدام الأموال العمومية للمجلس الأعلى للحسابات، يعين رئيس الغرفة المستشارين الذين يقومون بمراقبة استخدام الأموال العمومية التي تلقتها الأجهزة المدرجة في برنامج أشغال الغرفة حيث تتم إجراءات المراقبة وتبليغ الملاحظات وتحرير التقارير طبقا لمقتضيات المواد من 80 إلى 85 أعلاه، وهي نفس إجراءات مراقبة التسيير للمجلس الأعلى للحسابات<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> المادة 84 من القانون التنظيمي رقم 99-62، مصدر سابق، ص 14.

<sup>2</sup> المادة 85 من المصدر نفسه، ص 14.

<sup>3</sup> المادة 88 من المصدر نفسه، ص 15.

وفي إطار مراقبة استخدام الأموال التي يتم جمعها عن طريق التماس الإحسان العمومي، يكلف الرئيس الأول إحدى غرف المجلس بالقيام بمراقبة استخدام الموارد التي تم جمعها من طرف الجمعية، وبهذا يعين رئيس الغرفة مستشارا للقيام بمهمة المراقبة، وتتم إجراءات المراقبة وتبليغ الملاحظات وتحرير التقارير وفق مقتضيات المواد من 80 إلى 85 أعلاه<sup>1</sup>. نلاحظ على المشرع المغربي أنه جعل من إجراءات مراقبة التسيير واستخدام الأموال العمومية والأموال التي يتم جمعها من طرف الجمعيات نفس المسطرة لكل منهما من إجراءات المراقبة إلى تبليغ الملاحظات وصولا إلى تحرير التقارير وإرسالها إلى الوزير الأول والوزير المكلف بالمالية والوزير الوصي.

وفي الأخير، نتوصل إلى أن وسائل وآليات الرقابة تختلف بين الدول العربية (الجزائر، تونس والمغرب)، فكل دولة تبسط رقابتها وسلطتها على كافة الهيئات الخاضعة لها باستخدام وسائل مختلفة، ففي الجزائر هناك: (مذكرة تقييم، رسالة رئيس الغرفة، المذكرة الاستعجالية، المذكرة المبدئية... الخ)، أما في تونس، يوجد (مذكرة التقييم، التقرير السنوي)، وأخيرا المغرب، نجد نتائج الرقابة تختلف (مذكرة تقييم، مشروع تقرير خاص، التقرير السنوي).

### خلاصة الفصل الأول:

في ختام هذا الجزء يمكن القول أنه سواء تعلق الأمر بدور مجلس المحاسبة في الجزائر من خلال الرقابة الإدارية الممنوحة له في مجال حق الاطلاع وسلطة التحري ومراقبة نوعية التسيير على كافة الهيئات والمؤسسات العمومية الخاضعة لرقابته، أو محكمة المحاسبات في تونس في مجال الرقابة على التصرف لمختلف المؤسسات العمومية والهيئات الخاضعة لرقابتها، أو المجلس الأعلى للحسابات في المغرب في مجال مراقبة التسيير واستعمال الأموال العمومية على كافة الهيئات التي تخضع لرقابته، ما يظهر الأهمية البالغة لهذا الدور الرقابي الفعال لا سيما وأنه يمارس من قبل هيئات متخصصة في الرقابة المالية مؤهلة ومكونه بالمستوى الكافي للاضطلاع بهاته المهمة الحساسة، إلا أن سلطات الهيئات العليا للرقابة المالية في مجال الرقابة الإدارية وبصدد ممارسة هذه

<sup>1</sup> المادة 91 من القانون التنظيمي رقم 99-62، مصدر سابق، ص 15.

الصلاحيات تأخذ كل منهما شكل الهيئة الإدارية وليس القضائية، لأن هذا النوع من الرقابة لا يمكنهم من إصدار أحكام قضائية أو عقوبات قضائية كالحبس والسجن ولا يأخذ فيها شكل الهيئة القضائية.

لكن يبقى موضوع دراسة مدى فعالية الآليات الممنوحة للهيئات العليا للرقابة المالية في كل من الجزائر، تونس والمغرب في مجال الرقابة الإدارية محل نقاش مستفيض من خلال تحليلنا للنصوص القانونية المتمثلة في القانون المتعلق بمجلس المحاسبة والقانون التونسي لمحكمة المحاسبات والقانون المغربي بخصوص المجلس الأعلى للحسابات، محصورا في الآثار والنتائج المترتبة عن الرقابة الإدارية للهيئات العليا في دول المغرب العربي.

إلى جانب كون دور كل من الهيئات العليا للرقابة المالية في مجال مكافحة الفساد المالي، يتجسد من خلال عملية بسط الرقابة على كافة المؤسسات والمرافق العمومية الخاضعة لرقابة الهيئات العليا، حيث تتمثل هذه الرقابة في كون أن عمل الهيئات العليا يكون بعد تنفيذ الميزانية العمومية للدولة، فهي تعتبر مؤسسات عليا للرقابة البعدية لأموال الدولة ولكل الجهات الخاضعة لرقابتها، كما أنها ومن خلال الصلاحيات والسلطات الممنوحة لها، فقد تحولت من هيئات رقابية بعدية إلى هيئات رقابية وقائية، وذلك من خلال العمل على تعزيز الوقاية ومكافحة الفساد بكل صوره.

ومن خلال المقارنة التي أجريناها على دول المغرب العربي (الجزائر، تونس والمغرب) في إطار الرقابة الإدارية لهذه الهيئات المكلفة بالرقابة البعدية في مجال مكافحة الفساد المالي، يظهر لنا أن كل هيئة تستخدم وسائلها وأسلوبها في الرقابة ليتمكنها من الوصول إلى الهدف المبتغى.

إلا أنه، وفي إطار الرقابة الإدارية الممنوحة للهيئات العليا للرقابة المالية المتمثلة في حق الاطلاع و سلطة التحري ورقابة نوعية التسيير بالنسبة لدولة الجزائر، والرقابة على التصرف المخولة لمحكمة المحاسبات في تونس، ومراقبة التسيير ومراقبة استخدام الأموال العمومية الممنوحة للمجلس الأعلى للحسابات في المغرب، الهدف المرجو من وراء فرض الرقابة على كل الهيئات والمؤسسات التي تستعمل المال العام والتي تمس الميزانية العامة هو حماية المال العام في إطار دوره الروتيني لضمان استعمال وتسيير الأموال العمومية،

فالهدف الحقيقي لهذه الرقابة الإدارية هو رفع مستوى أداء الهيئات والمؤسسات العمومية من خلال مراقبة تسيير الموارد والأدوات المستخدمة من قبل هذه الهيئات، ولهذا إصطلح عليها برقابة الأداء، فالهيئات العليا دورها هنا يتمثل في النزول إلى الميدان ومحاولة الارتقاء بمستوى الهيئات إلى المستوى المطلوب فهي غير مكلفة بإصدار عقوبات تأديبية لأنها لا تمثل سلطة قضائية بالرغم من أن تشكيلة هذه الهيئات العليا لدول المغرب العربي (الجزائر، تونس والمغرب) ذات طبيعة قضائية.

## الفصل الثاني:

ضوابط الرقابة القضائية للهيئات  
العليا المستقلة للرقابة المالية

## الفصل الثاني: ضوابط الرقابة القضائية للهيئات العليا المستقلة للرقابة المالية

إن الإلمام بدور الهيئات العليا للرقابة المالية في الجزائر، تونس والمغرب يقتضي منا التطرق إلى نطاق ومجال الصلاحيات القضائية الممنوحة لها، وحدود تدخلها، وهذا من خلال نوعية الرقابة التي تمارسها، والتي تنصب على الأنشطة والعمليات المالية التي يقوم بها الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، وهي مرتبطة بمراجعة الحسابات وضبطها للتأكد من خلوها من المخالفات الشكلية والموضوعية المتعلقة بتنفيذ الموازنة العامة، وفي كل الأحوال، فإن الاختصاص الوظيفي لمجلس المحاسبة في الجزائر، ومحكمة المحاسبات في تونس والمجلس الأعلى للحسابات في المغرب يركز على الأسس والمعايير الدولية التي تتادي بها المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (انتوساي).

وحتى نتمكن من الوصول إلى دراسة مدى فعالية الآليات المخولة للهيئات العليا للرقابة المالية في كل من الجزائر، تونس والمغرب، لا بد من الوقوف على تلك الصلاحيات من حيث مدى السلطة الممنوحة وكذا الآثار والنتائج المترتبة عنها، وهذا ما سنتطرق إليه ضمن المبحثين التاليين:

**المبحث الأول: وسائل ومجال الرقابة القضائية للهيئات العليا المستقلة للرقابة المالية.**

**المبحث الثاني: آثار الرقابة القضائية للهيئات العليا المستقلة للرقابة المالية.**

## المبحث الأول: وسائل ومجال الرقابة القضائية للهيئات العليا المستقلة للرقابة المالية

أوكل المشرع الجزائري لمجلس المحاسبة في الجزائر في مجال الرقابة القضائية وسيلتين هما الرقابة على الحسابات العمومية ورقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، وبصدد هذه الآليتين يكون فيهما مجلس المحاسبة هيئة قضائية مؤهل بإصدار أحكام قضائية وعقوبات جزائية، وهذا ما يجعل القرارات الصادرة عنها تقترب من الناحية الإجرائية من باقي الهيئات القضائية الأخرى في الدولة، ليكون الهدف المرجو منها فرض الرقابة على كافة المؤسسات والمرافق العمومية الخاضعة لرقابته ليدقق مجلس المحاسبة في صحة العمليات المادية وهل تم عنصر الإثبات والمطابقة مع النصوص القانونية والتنظيمية.

ونفس الأمر ينطبق على تونس والمغرب، فبالنسبة لمحكمة المحاسبات في تونس جعل المشرع التونسي لها في مجال الرقابة القضائية وسيلتين هما القضاء في الحسابات وزجر أخطاء التصرف.

أما بالنسبة للمجلس الأعلى للحسابات في المغرب، نجد أن المشرع المغربي منح له وسيلتين تمثلت في التدقيق والبت في الحسابات وآلية التأديب المتعلقة بالميزانية والشؤون المالية.

ومن خلال الآليات الممنوحة للهيئات العليا للرقابة المالية في دول المغرب العربي، تسهل عملية الرقابة القضائية الممنوحة لهم بموجب القوانين المنظمة لها، فكل خطأ أو مخالفة مرتكبة من قبل الهيئات الخاضعة لرقابتهم تشكل في المقابل عقوبة جزائية جراء الأخطاء المرتكبة من قبلهم.

وسوف يتم التطرق إلى هذه الآليات المخولة للهيئات العليا للرقابة المالية من حيث مجال تطبيق ومناطق المسؤولية المالية والشخصية وذلك وفق المطالب التالية:

المطلب الأول: الرقابة على الحسابات العمومية

المطلب الثاني: رقابة الانضباط والتأديب

## المطلب الأول: الرقابة على الحسابات العمومية

من أبرز أنواع الرقابة القضائية التي تمارسها الهيئات العليا للرقابة المالية في مكافحة الفساد المالي تأتي الرقابة على الحسابات العمومية، حيث تمارس الهيئات العليا للرقابة المالية صلاحيات قضائية تمكنها من صلاحية توقيع الجزاءات بنفسها وتتمثل أساسا في توقيع الغرامات المالية، مما يظهر الهيئة المراقبة بمظهر الهيئة القضائية التي تتولى إصدار غرامات مالية في مجال مراجعة وتدقيق حسابات المحاسبين العموميين.

وفي هذا الصدد، آثرنا القيام بعملية المقارنة بين دول المغرب العربي في مجال الصلاحيات الرقابية القضائية، حيث أنها تختلف من دول لأخرى، إلا أن دورها واحد، وهو إجراء عملية مراجعة وتدقيق مالية شاملة ونهائية لمجموع العمليات التي يتولاها القائمين على تنفيذ النفقات العمومية، كما تهدف هذه الهيئات عند أدائها لدورها إلى رصد ومعاينة مختلف التجاوزات وحالات الفساد الناجم عن وجود ثغرات مالية.

## الفرع الأول: وضع المسألة في الجزائر

يمارس مجلس المحاسبة اختصاصات قضائية، تمنحه صلاحية توقيع الجزاءات بنفسه وتتمثل أساسا في توقيع الغرامات المالية، وهذا ما يميزه عن أجهزة الرقابة الإدارية ويجعله من قبيل الهيئات القضائية، إلا أنه وإن كان المجلس يتمتع بسلطة فرض الغرامات، فإن هذا لا يجعل منه قاضيا جنائيا فهو يعتبر كقاضي حسابات، تتمثل وظيفته أساسا في مراقبة الهيئات العمومية بهدف مراجعة حسابات المحاسبين العموميين ويتمتع بسلطة إجبار الأمر بالصرف والمحاسبين العموميين على إجراء ما يراه مناسبا من تصحيحات، كما يتمتع بسلطة جزائية تخوله إصدار قرارات قضائية مؤقتة أو نهائية، زيادة إلى رقابة نظامية ومطابقة القوانين والأحكام التنظيمية والتي يؤدي بالمجلس إلى ممارسة صلاحيات القضائية<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> لطفراوي محمد عبد الباسط، (مجلس المحاسبة أعلى هيئة رقابية على المال العام)، مجلة دراسات وأبحاث، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، مجلد 12، عدد 03، بتاريخ جويلية 2020، ص ص 132-133.

## أولاً: الرقابة على تقديم الحسابات

تقوم الرقابة على الحسابات العمومية\* التي يتولاها مجلس المحاسبة في الجزائر على العمليات التي يقوم بها كل من الأمرين بالصرف والمحاسبون العموميون من خلال حسابي التسيير والحساب الإداري<sup>1</sup>.

حيث يعتبر أمراً بالصرف كل شخص يؤهل لتنفيذ العمليات التالية: الالتزام بالنفقة والذي بموجبه يتم إثبات نشوء الدين، الأمر بدفع النفقات العمومية المستحقة وإبراء الدين العمومي، كذلك الالتزام بالتصفية الذي يتم على أساس الوثائق الحسابية وتحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية<sup>2</sup>.

مع مراعاة أحكام المادة 23 أعلاه، تنتهت صفة الأمرين بالصرف لكل المسؤولين المكلفين بالتسيير المالي للمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة، الوزراء، الولاة عندما يتصرفون لحساب الولاية، رؤساء المجالس الشعبية البلدية الذين يتصرفون لحساب البلديات، المسؤولون المعينون قانوناً على المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، المسؤولون المعينون قانوناً على مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة، المسؤولون على الوظائف المحددة في الفقرة 02 من المادة 23 أعلاه<sup>3</sup>.

فحين يعد محاسباً عمومياً في مفهوم هذه الأحكام كل شخص يعين قانوناً للقيام بالعمليات التالية: تحصيل الإيرادات ودفع النفقات، ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها وحفظها، تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد،

\* الحسابات العمومية: هو النظام الذي يحدد النصوص القانونية والقواعد التقنية المحاسبية والإجراءات الإدارية الواجب احترامها وتنفيذها أثناء الميزانية العامة للدولة من قبل أعوان التنفيذ وعلى كل مستويات هرم السلطة العمومية، أنظر في هذا الصدد: بوشطر سليمة، المحاسبة العمومية ودورها في حماية أملاك الدولة، دراسة حالة (إقامة جامعية)، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2011/2010، ص ص 60-61.

<sup>1</sup> يعيش تمام شوقي، مجلس المحاسبة الجزائري، التنظيم والاختصاصات، مرجع سابق، ص 104.

<sup>2</sup> راجع نصوص المواد من 16 إلى 23 من القانون رقم 21/90 المؤرخ في 15/08/1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 35 بتاريخ 15/08/1990، ص ص 1133-1134.

<sup>3</sup> المادة 26 من المصدر نفسه، ص 1134.

حركة حسابات الموجودات، ويتم تعيين المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية ويخضعون أساسا لسلطته<sup>1</sup>.

وفي هذا الإطار، تتنافى وظيفة الأمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي فلا يجوز الجمع بينهما، كما لا يجوز لأزواج الأمرين بالصرف بأي حال من الأحوال أن يكونوا محاسبين عموميين معينين لديهم<sup>2</sup>، ولا بد أن الهدف المبتغى من وراء تجسيد هاته القاعدة هو ضمان حسن التسيير تقاديا لأي تلاعب واستغلال بالمال العام عند استعمال الاعتمادات المالية المخصصة للمؤسسة<sup>3</sup>.

وبخصوص هذا، يقتضي في تسيير الأموال العمومية الخضوع لمبدأ الشفافية وذلك بأن تقدم الحكومة حساباتها لكل غرفة من البرلمان عرضا عن استعمال الاعتمادات المالية التي أقرتها لكل سنة مالية<sup>4</sup>، فقد الزم المشرع الجزائري جميع الهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية بتقديم حساباتها إلى مجلس المحاسبة مع نهاية كل سنة مالية، وينص هذا الإلزام على طائفة أولى من أعوان الدولة وهم المحاسبين العموميين وقد حددتها الفقرة الأولى من المادة 60 من الأمر 20/95، ونصت على ما يلي: "يتعين على كل محاسب عمومي أن يودع حسابه عن التسيير لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة"<sup>5</sup>، كذلك يقع الإلزام على الأمرين بالصرف وهذا باعتباره المكلف بالعملية الإدارية، حيث يتعين على الأمرين بالصرف تقديم حساباتهم الإدارية إلى مجلس المحاسبة<sup>6</sup>.

لقد أكد المشرع الجزائري على إلزامية تقديم الحسابات على جميع الهيئات العمومية التي تخضع في أعمالها لقواعد المحاسبة العمومية والقانون الإداري، وقد حدد الأشخاص الذين يقع

<sup>1</sup> المادتين 33 و34 من القانون رقم 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، مصدر سابق، ص 1134.

<sup>2</sup> المادتين 55 و56 من المصدر نفسه، ص 1136.

<sup>3</sup> يعيش تمام شوقي، مجلس المحاسبة الجزائري، التنظيم والاختصاصات، مرجع سابق، ص 105.

<sup>4</sup> المادة 179 من القانون رقم 10/16 المؤرخ في 6 مارس 2016، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 16

المؤرخ في 07 مارس 2016، ص 22.

<sup>5</sup> أمجوج أنوار، مرجع سابق، ص 101.

<sup>6</sup> المادة 63 من الأمر 20/95 المعدل والمتمم، المتعلق بمجلس المحاسبة، مصدر سابق، ص 10.

عليهم هذا الإلزام وهم الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، ويبين كذلك أنواع الحسابات التي ينبغي تقديمها إلى مجل المحاسبة وتمثلت في الحسابات الإدارية\* وحسابات التسيير<sup>1</sup>.

### أولاً: تقديم الحسابات الإدارية للأمرين بالصرف:

يعتبر الأمرين بالصرف المسيرون لهيئات ومرافق عمومية وبالتالي فهم لا يشكلون سلكاً متخصصاً يضطلع بمهام التسيير المالي، ولا يمارسون وظيفة محاسبية وهذا الذي نجده لدى المحاسبين العموميين، إلا أنه وبحكم الصلاحيات المالية المخولة لهم قانوناً بموجب اكتسابهم لهذه الصفة، فهم ملزمون بمسك محاسبة إدارية، تهدف إلى تمكينهم من متابعة استعمال الاعتمادات المالية المرخص بها لهم في الميزانية، والاطلاع على مجمل العمليات المالية التي يتم إنجازها<sup>2</sup>.

فضلاً عن هذا، تملك الحسابات الإدارية من كونها حسابات ختامية شاملة أهمية كبيرة في ممارسة وظيفة الرقابة المالية، باعتبارها إحدى الوسائل التي تمكن السلطات الرئاسية والوصائية من الاطلاع على مستوى الأداء المالي لمختلف الهيئات التابعة لها مع نهاية كل سنة مالية، كما تعتبر وسيلة لتمكين المجالس المحلية المنتخبة من الاطلاع على كيفية تنفيذ الميزانيات المحلية ومدى الالتزام بالقرارات التي تم التصويت عليها أثناء عرض الميزانية الأولية والميزانية الإضافية، كما تعتبر الحسابات الإدارية أداة فعالة لممارسة الرقابة المالية الخارجية، فمجلي المحاسبة في مجال الرقابة القضائية يلزم جميع الأمرين بالصرف بإعداد هذه الحسابات عند غلق كل سنة مالية بغية مراقبة نشاطهم المالي ومعاينة مدى انضباطهم في مجال تسيير الميزانية والمالية وفق قواعد المالية العامة<sup>3</sup>.

\* الحساب الإداري: يعتبر الحساب الإداري بمثابة نتيجة للسنة المالية، حيث يقدم لنا كل المصاريف الحقيقية التي صرفت والإيرادات التي حدثت أثناء السنة المالية، وكل البواقي التي سجلت سواء بالنسبة لتقييم التسيير أو التجهيز والاستثمار، أي أن هذا الأخير يجمع لنا كل تسجيلات السنة المالية ويبينها في جدول مفصل، أنظر في هذا: يعيش تمام شوقي، مجلس المحاسبة الجزائري - لتنظيم والاختصاصات-، مرجع سابق، ص 102.

<sup>1</sup> أمجوج أنوار، مرجع سابق، ص 102.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 103.

<sup>3</sup> المرجع نفسه، ص 104.

وفي هذا المجال تتطلب وظيفة المحاسب العمومي، مسك محاسبة أكثر دقة من تلك التي يمسكها الأمرون بالصرف، التي لا تتوقف فقط على التنفيذ المادي للعمليات المالية وتقييدها في السجلات المحاسبية، إنما تقتضي السهر على مراقبة شرعية تلك العمليات المنجزة، ومن هذا فهم ملزمون بإعداد حسابات تسيير\* ختامية عند غلق كل سنة مالية وتقديمها لمجلس المحاسبة لمراجعتها والبت في مسؤوليتهم المالية الشخصية<sup>1</sup>.

إن نظام المحاسبة العمومية يهدف أساسا إلى حماية الأموال العمومية وضمان التصرف فيها وفقا لما تقتضيه النصوص القانونية، وتماشيا مع ذلك، فإن المحاسبين العموميين بصفتهم المشرفين مباشرة على تنفيذ العمليات المالية، ملزمين بمسك ثلاث أنواع من الحسابات وهي كالتالي:

- محاسبة عامة: تسمح بمراقبة عمليات تنفيذ الميزانيات وعمليات الخزينة العمومية.
- محاسبة خاصة: تسمح بمتابعة حركات الأموال المنقولة للمؤسسات العمومية من مواد وبيع وقيم وسندات.
- محاسبة تحليلية: ويطلق عليها أيضا محاسبة التكاليف، تهدف إلى تحديد تكلفة المنتجات من سلع وخدمات، حيث تستمد قواعدها من المحاسبة التحليلية التي تخضع لها المؤسسات الاقتصادية، لكن تختلف عنها من حيث الكيفية والغرض<sup>2</sup>.

وفي هذا الخصوص، يبسط مجلي المحاسبة رقابته على عملية تقديم الحسابات التي ترتد إلى إلزام قانوني للمحاسبين العموميين أين يتعين عليهم إيداع حسابهم بعنوان التسيير، كما يمكن لمجلس المحاسبة إلزام المحاسبين العموميين بإرسال السندات الثبوتية لحسابات التسيير،

---

\* حسابات التسيير: يتوجب على المحاسبين العموميين في نهاية كل سنة مالية بإعداد الحسابات الختامية للتسيير المالي لهذه الفترة، والتي تشبه لحد بعيد الحسابات المقدمة من طرف الأمرين بالصرف، إلا أنها أكثر تفصيلا من هذه الأخيرة، حيث تحمل في طياتها عرضا كاملا وشاملا لجميع العمليات المالية المنجزة من طرفهم، أو من طرف المحاسبين الملحقين بهم مع إبراز نتائجها في شكل أرصدة ختامية، انظر في هذا: يعيش تمام شوقي، مجلس المحاسبة الجزائري - التنظيم والاختصاصات-، مرجع سابق، ص 103.

<sup>1</sup> أمجوج أنوار، مرجع سابق، ص 105.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 105.

ويجب نفس الأمر على الأمرين بالصرف<sup>1</sup>. وقد أخضع مجلس المحاسبة بموجب الاجتهاد عملية تقديم الحسابات إلى نفس الإجراءات التي تخضع لها عملية مراجعة الحسابات، وبالتالي فإنه أقر بتطبيق قاعدة القرار المزدوج في مجال اصدار الغرامات المالية على الأشخاص الذين يخالفون الأحكام القانونية<sup>2</sup>.

ومن خلال التحقيق تتم عملية تدقيق\* الحسابات على أنها تتضمن كل العمليات المنفذة خلال السنة المالية المعنية، كما يتم فحص تلك العمليات بالعودة إلى سندات الإثبات ومختلف الوثائق المتعلقة بها، وذلك بغية التأكد من شرعيتها<sup>3</sup>، وعلى أي حال يتولى رئيس الغرفة المختصة تعيين المقرر الذي تتاط به مهمة اجراء التدقيقات لمراجعة حسابات التسيير، ويتم بموجب أمر، وبمجرد تعيينه يقوم بمفرده أو بمساعدة قضاة آخرين أو مساعدين تقنيين في مجلس المحاسبة عند الاقتضاء بالتدقيقات في الحسابات ووثائق الثبوتية المتعلقة بها<sup>4</sup>، ويتوج عمله بإعداد تقرير كتابي بيدي فيه معانيته وملاحظاته والاقتراحات المعللة بالردود الواجب تخصيصه، ويتم ارسال هذا التقرير من طرف رئيس الغرفة المعنية إلى الناظر العام لتقديم استنتاجاته الكتابية قبل أن يعرض كل الملف على التشكيلة المداولة للنظر والبت فيه بقرار نهائي<sup>5</sup>.

والجدير بالإشارة إلى أنه في حالة البت في ملف المحاسب العمومي بقرار مؤقت، يبلغ إلى المعني بالأمر، ويضع له أجل شهر لإرسال إجابته ووثائق الثبوتية لإبراء ذمته المالية، كما يمكن أن يمدد رئيس الغرفة هذا الأجل بطلب معلل يقدمه المحاسب المعني، وبخصوص هذا

<sup>1</sup> يعيش تمام شوقي، مجلس المحاسبة الجزائري -التنظيم والاختصاصات-، مرجع سابق، ص 107.

<sup>2</sup> أمجوج أنوار، مرجع سابق، ص 107.

\* التدقيق: هو عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة اثبات -بموضوعية- تتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية للتأكد من درجة تطابق تلك الحقائق مع المعايير الموضوعية، وتوصيل إلى مستخدمي المعلومة المعنيين، نظر في هذا الصدد: تمار خديجة، (تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومقارنتها مع الدول المغاربية -دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية)، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، العدد الثامن، ديسمبر 2017، ص 03.

<sup>3</sup> مسعود راضية، مرجع سابق، ص 574.

<sup>4</sup> المادة 77 من الأمر 20/95 المعدل والمتمم، المتعلق بمجلس المحاسبة، مصدر سابق، ص 12.

<sup>5</sup> مسعود راضية، مرجع سابق، ص 574.

يعين رئيس الغرفة بعد استلامه الإجابات أو عند انقضاء الأجل مقرا مراجعا للحسابات يكلف بتقديم الاقتراحات للفصل نهائيا في تسيير المحاسب المعني ويعرض كل الملف على رئيس الغرفة وهو بدوره يقوم بإرسال كل الملف إلى الناظر العام لتقديم استنتاجاته الكتابية<sup>1</sup>، بشأن تقرير المقرر قبل أن يعرض الملف على التشكيلة المداولة للنظر والبت فيه بقرار نهائي<sup>2</sup>.

وبالنسبة للمواعيد المقررة لإيداع الحسابات، ألزم المشرع الأشخاص المعنوية وممثلهم مواعيد مختلفة بتقديم الحسابات والمستندات الثبوتية إلى مجلس المحاسبة خلال المواعيد المحددة بقوة القانون بالنسبة للأعوان المكلفين بتنفيذ الميزانية ومواعيد أخرى تعين بناء على طلب مجلس المحاسبة للأشخاص المعنوية الخاصة<sup>3</sup>.

كما ألزم المشرع الجزائري على كل من الأمرين بالصرف الرئيسيين والثانويين والمحاسبين 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 جوان من السنة الموالية للميزانية المقفلة، ويرد على هذا الميعاد إلا استثناء وحيد الذي يكون قبل أول سبتمبر من السنة المحددة أعلاه بالنسبة لحسابات التسيير لعون المحاسب المركزي وعون المحاسب الجامع في وزارة البريد والمواصلات تكون إيداع حساباتهم لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة قبل أول سبتمبر من السنة الموالية للسنة المالية المنصرفة، فهذه المواعيد محددة قانونا ولا يجوز مخالفتها، ويمكن لمجلس المحاسبة تسليط عقوبات ضدهم<sup>4</sup>.

وقد خول المشرع الجزائري السلطة التقديرية في تحديد أجل إيداع الحسابات والمحاضر والتقارير والوثائق المالية الضرورية بالنسبة للأشخاص المعنوية الخاصة التي تكون فيها الهيئات العمومية مشاركة أو مساهمة بنسبة كبيرة أو جزء من المال العام، أو في مجال

<sup>1</sup> أنظر: المادتين 78 فقرة 03 و79 من الأمر 20/95 المعدل والمتمم، المتعلق بمجلس المحاسبة، مصدر سابق، ص

12.

<sup>2</sup> مسعود راضية، مرجع سابق، ص 574.

<sup>3</sup> بن زيان سعادة، مرجع سابق، ص 151.

<sup>4</sup> أنظر: المادتين 02 و05 من المرسوم التنفيذي رقم 56/96 المؤرخ في 22 يناير 1996 يحدد انتقاليا الأحكام المتعلقة

بتقديم الحسابات إلى مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 06، ص 19.

مساعدات ومنح وهبات مالية، بينما المحاسب الفعلي\* يقدمها في المدة التي يعينها مجلس المحاسبة، وبالرجوع إلى المرسوم المؤرخ في 1962/12/29 يلزم على المحاسب الرئيسي تقديم حساباته قبل 31 جويلية من السنة الموالية للسنة المقفلة بالنسبة للدولة والجمعيات، وفي الشهر الرابع الذي يلي اقفال الميزانية للمؤسسات العمومية الصناعية والتجارية، والشهر الثامن بالنسبة لجميع المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري<sup>1</sup>.

### ثانيا: الرقابة على مراجعة وتدقيق الحسابات

يتولى مجلس المحاسبة الجزائري سلطة مراجعة حسابات المحاسبين العموميين مع استبعاد الأمرين بالصرف من هذه الرقابة لأنهم غير مكلفين بالعملية المادية للنفقة فهم يلتزمون بتقديم الحسابات الإدارية فقط، وتتم المراجعة وفقا لإجراءات قانونية محددة لإقحام مسؤولية المحاسب العمومي.

في مجال مراجعة حسابات التسيير يدقق مجلس المحاسبة في صحة العمليات المادية الموصوفة فيها ويقوم بمعرفة مدى مطابقتها مع الأحكام التشريعية التنظيمية المطبقة عليها<sup>2</sup>.

أقر المشرع الجزائري على كيفية اجراء الرقابة على مراجعة حسابات المحاسبين العموميين، وفي هذا الإطار يعين رئيس الغرفة المختصة بموجب أمر، مقرر يكلف بإجراء التدقيقات لمراجعة حساب أو حساب التسيير، حيث يقوم المقرر بمفرده أو بمساعدة قضاة آخرين أو مساعدين تقنيين في مجلس المحاسبة بالتدقيقات في الحسابات والوثائق الثبوتية المرتبطة بها<sup>3</sup>.

\* المحاسب الفعلي: يعد شبه محاسب " كل شخص يتولى تحصيل الإيرادات أو يقوم بالمصاريف أو بصفة عامة يداول القيم والأموال العمومية دون أن تكون له صفة محاسب عمومي بمفهوم المادة 33 أعلاه، ودون أن يرخص له مراجعة من قبل السلطة المؤهلة لهذا الغرض، انظر في هذا: المادة 51 من القانون رقم 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، مصدر سابق، ص 1136.

<sup>1</sup> بن زيان سعادة، مرجع سابق، ص ص 152-153.

<sup>2</sup> المادة 75 من الأمر 20/95 المعدل والمتمم، المتعلق بمجلس المحاسبة، مصدر سابق، ص 12.

<sup>3</sup> انظر: المادة 77 من المصدر نفسه، ص 12.

وبخصوص هذا تخضع عملية مراجعة حسابات المحاسبين العموميين لإجراءات أساسية حددها الأمر 20/95، تمثلت في ثلاث مراحل وهي: مرحلة معاينة الحسابات، مرحلة الحكم على الحسابات، مرحلة اصدار القرار النهائي<sup>1</sup>.

وبالتالي يقوم قضاة الغرفة المختصة بتنفيذ عمليات التدقيق والمعاينة وفق المراحل التالية:

1- معاينة مدى تطابق حسابات التسيير للتنظيم المعمول به من خلال وذلك بتوفر الحساب على جميع الشروط الشكلية، تواجد اسم الكامل للمحاسب الذي قدمه وتوقيع وختمه، خلو الحساب من التشطيب والحشر والكتابة بين الأسطر وغيرها من الأخطاء.

2-مراجعة حسابية للمبالغ المسجلة وذلك من خلال صحة المبالغ المسجلة، نقل نتائج التسيير المالي بشكل دقيق.

3-مراجعة حسابية للمبالغ المسجلة وذلك من خلال صحة المبالغ المسجلة، نقل نتائج التسيير المالي بشكل دقيق.

4-مراجعة مدى تطابق الحسابات وانسجامه وذلك بالمقارنة في الحساب الإداري وحساب التسيير<sup>2</sup>.

ليقوم المقرر بموجب تقرير كتابي عند نهاية التدقيقات بتدوين معايناته وملاحظاته والاقتراحات المعللة بالردود الواجب تخصيصها إياها، أين يرسل رئيس الغرفة هذا التقرير بعد إتمام التدقيق الإضافي المحتمل عند الاقتضاء إلى الناظر العام لتقديم استنتاجاته الكتابية ثم يعرض كل الملف على التشكيلة المداولة للنشر والبت فيه بقرار نهائي إذا لم تشكل أية مخالفة على مسؤولية المحاسب وبقرار مؤقت في الحالات الأخرى، يبلغ هذا القرار المؤقت إلى المحاسب في أجل شهر من تاريخ التبليغ لإرساله إجابته إلى مجلس المحاسبة مدعمة بكل المستندات لإبراء ذمته، ولرئيس الغرفة أن يحدد هذا الأجل بطلب معلل من المحاسب المعني<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> أمجوج أنوار، مرجع سابق، ص 117.

<sup>2</sup> يعيش تمام شوقي، مجلس المحاسبة الجزائري -التنظيم والاختصاصات-، مرجع سابق، ص.

<sup>3</sup> أنظر: المادة 78 من الأمر 20/95 المعدل والمتمم، المتعلق بمجلس المحاسبة، مصدر سابق، ص 12.

يحدد بعد ذلك رئيس الغرفة تاريخ جلسة التشكيلة المداولة المدعوة للبت نهائياً، أين يحضر الناظر العام الجلسة أو يكلف من يمثله فيها ويقدم استنتاجاته الكتابية أو الشفوية دون أن يشارك في المداولة، بعدها يتم التداول من طرف التشكيلة المختصة بعد الاطلاع على اقتراحات المقرر المراجع والتفسيرات والإثباتات المحتملة للمحاسب المعني واستنتاجات الناظر العام، في كل اقتراح من اقتراحات لمقرر المراجع، وتبت بأغلبية الأصوات ويتم في هذه الحالة البت بقرار نهائي<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: وضع المسألة في تونس

خول المشرع التونسي لمحكمة المحاسبات الصلاحيات القضائية التي تمكنها من فرض سلطتها على كافة الهيئات الخاضعة لرقابتها، حيث تمنحه صلاحية توقيع الجزاءات بنفسه، المتمثلة في توقيع الغرامات المالية، وهذا ما يجعله من قبيل الهيئات القضائية، إلا أنه لا يخرج عن نطاق فرض الغرامات المالية عن كل المخالفات المرتكبة، ولا يرتقي إلى عقوبات جنائية أخرى، فهو يعتبر قاضي حسابات هدفه حماية المال العام.

### أولاً: القضاء في حسابات المحاسبين العموميين

تتولى محكمة المحاسبات في تونس سلطة القضاء في حسابات المحاسبين العموميين مع استبعاد الأمرين بالصرف، فهي رقابة مسلطة على حسابات المحاسبين العموميين فقط، تقضي محكمة المحاسبات في الحسابات المعروضة عليها وتقرر بأحكامها ان المحاسبين متوازنو الحساب أو لديهم زائد على الحساب أو مطالبون بما تخلد بذمتهم، وللمحكمة أن تصرح في كلتا الحالتين براءة ذمتهم وتلزمهم في الحالة الثالثة بدفع ما تخلد بذمتهم إلى الخزينة في الآجال المحددة قانوناً<sup>2</sup>.

يمكن لمحكمة المحاسبات أن تقضي بعدم تعمیر ذمة المحاسب العمومي إذا ما تبين لها أن الإخلال المنسوب إليه لم يتسبب في حصول ضرر مالي للدولة أو المؤسسة العمومية أو الجماعات المحلية، وللمحكمة أن تحمله مبلغاً لا يتجاوز مقدارا يتم ضبطه بأمر حكومي، أما

<sup>1</sup> المادة 80 من المصدر نفسه، ص 12.

<sup>2</sup> الفصل 42 من القانون الأساسي 41/19، مصدر سابق، ص 04.

في حالة ما إذا تسبب الخطأ المرتكب من المحاسب في ضرر مالي للدولة أو المؤسسة العمومية أو الجماعات المحلية فإن محكمة المحاسبات تقضي بتعمير ذمة المحاسب في حدود الضرر الحاصل وفي صورة انتفاع المحاسب العمومي بالعمو وفقا لأحكام مجلة المحاسبة العمومية، فإنه يتم في جميع الحالات تحميله مبلغا لا يقل عن ضعف المقدار المحدد طبقا لأحكام الفصل 44 من هذا القانون<sup>1</sup>.

أقر المشرع التونسي عن سقوط مسؤولية المحاسبين العموميين وعدم مسؤوليته وذلك بحكم القانون بالرغم من استيفائه لجميع الإجراءات الرامية إلى استخلاصه<sup>2</sup>.

جعل المشرع التونسي لمحكمة المحاسبات سلطة تمكنها من محاسبة كل شخص تصرف في الأموال العمومية دون أن يكون له الحق في ذلك قانونيا وبالتالي يعتبر محاسبا بموجب ذلك، وتؤدي التصرفات العملية التي قام بها إلى نفس المسؤولية كما هو الشأن في التصرفات القانونية<sup>3</sup>.

نص القانون الأساسي المتعلق بمحكمة المحاسبات على حالة عدم تحمل المحاسب العمومي المسؤولية من تصرفه بحكم من محكمة المحاسبات أو بقرار من الوزير المكلف بالمالية وذلك بعد مضي خمسة سنوات بداية من غرة جانفي من السنة الموالية لسنة تقديم الحساب<sup>4</sup>.

ما يلاحظ على المشرع التونسي أنه منح المحاسبين العموميين اعفاء عن التصرفات الفعلية وذلك بعد مضي خمسة سنوات من بداية جانفي من السنة الموالية لسنة تقديم الحساب، ويكون عدم تحميل المحاسب العمومي عن تصرفه بحكم من محكمة المحاسبات أو بقرار من الوزير المكلف بالمالية، وهنا تكون مسؤولية المحاسب العمومي قد سقطت بحكم لتقادم، أما بخصوص هذا، فإن المشرع الجزائري في القانون رقم 20/95 المتعلق بمجلس المحاسبة لم ينص عن عدم تحميل مسؤولية للمحاسب العمومي ولم يتكلم عن مضي أي سنة لعدم محاسبة

<sup>1</sup> الفصلين 44 و 45 من من القانون الأساسي 41/19، مصدر سابق، ص 04.

<sup>2</sup> الفصل 46 من المصدر نفسه، ص 05.

<sup>3</sup> انظر: الفصل 50 من المصدر نفسه، ص 05.

<sup>4</sup> الفصل 48 من المصدر نفسه، ص 05.

المحاسبين العموميين، ففي حالة عدم تسجيل على مسؤولية أية مخالفة يضع مجلس المحاسبة الإبراء بقرار نهائي وفي حالة وضعه في حالة مدين وذلك إذا تم تسجيل على ذمته نقص مبلغ أو صرف نفقة غير قانونية أو إيراد غير محصل، يضع مجلس المحاسبة المحاسب العمومي في حالة مدين.

### ثانياً: تقديم الحسابات

ألزم المشرع التونسي على كل محاسب عمومي يخضع مباشرة لمحكمة المحاسبات أن يقدم حساباته في الآجال القانونية وتضبط بأمر حكومي صيغ تقديم الحسابات وطرق تهيئتها، حيث يتم توجيه المحاسبين الخاضعين مباشرة لقضاء محكمة المحاسبات حساباتهم السنوية في الآجال المحددة قانوناً إلى وزارة المالية التي تهيئها للنظر فيها وتحيلها على محكمة المحاسبات مرفقة بالحساب العام للدولة قبل تاريخ موفى جوبلية من السنة الموالية للسنة التي ضبطت في شأنها تلك الحسابات، بعدها تسجل الحسابات بكتابة محكمة المحاسبات في تاريخ ايداعها وتسند لها أعداد رتبية<sup>1</sup>.

في حالة عدم تقديم الحسابات في الآجال القانونية المحددة، أو تقديمها متأخرة، يمكن للوزير المكلف بالمالية وجوبا أعوان يتولون اعدادها وتقديمها باسم المحاسبين وعلى نفقتهم وتحت مسؤوليتهم، وبالتالي على المحاسبين أو وكلائهم أو من كلفه الوزير المكلف بالمالية وجوبا تأكيد صدق الحسابات وصحتها كما يجب عليهم أن يؤرخوا ويمضوا هذه الحسابات وعليهم أن يصادقوا على المخرجات والتشطيبات ولا يمكن ادخال أي تغيير على الحساب بعد عرضه، كما لا يمكن الحكم في أي حساب ما لم يكن مهياً للنظر فيه وليكون كذلك يجب أن تتوفر فيه الشروط السابقة الذكر، وأن يكون مصحوباً بالوثائق القانونية والوثائق المبررة له، وإذا قدم حساب غير مهياً للنظر فيه فإن الآجال تجري ضد المحاسب الذي يتعرض عندئذ للعقوبات الموقعة على المتأخرين في تقديم حساباتهم.

أقر المشرع التونسي على كيفية اجراء الرقابة على تقديم الحسابات، وفي هذا المجال يعين رئيس الدائرة المختصة بالنسبة إلى كل حساب قاضيا مقررا، يتولى التحقيق في الحساب

<sup>1</sup> راجع على التوالي نصوص الفصول 51-53-54 من القانون الأساسي 41/19، مصدر سابق، ص 05.

وتقديم تقرير في شأنه، يتولى القاضي المقرر مراجعة الوثائق المدعمة للحسابات ويطالب المحاسبين بتقديم ما وقع السهو عنه، ويمكن له مكاتبة (محاسبة) المحاسبين وغيرهم من الأعوان العموميين عن طريق رئيس الدائرة المختصة، كما يتسنى له عند الاقتضاء، التنقل إلى عين المكان، ويؤدي امتناع المحاسب العمومي عن تقديم الوثائق أو التوضيحات المطلوبة من قبل المقرر إلى تسليط الخطية المنصوص عليها في الفصل 52، وذلك استنادا إلى تقرير يعده المقرر في شأن الحسابات يحال من قبل رئيس الدائرة المختصة إلى النيابة العمومية التي يمكنها طلب تسليط الخطية<sup>1</sup>.

ويخصوص التحقيقات في تقديم الحسابات، يحرر القاضي المقرر بعد إتمام النظر في الحساب تقريرا يبين فيه الملاحظات ويقدم فيه المقترحات التي يراها مناسبة، سواء كان ذلك بالنسبة للمتصرفين أو المحاسبين ويحال هذا التقرير إلى المعنيين بالأمر وإلى الوزير المكلف بالمالية، ويتعين على الأطراف المعنية موافاة المحكمة في أجل لا يتعدى الشهرين من تاريخ اعلامها، وتكون أجوبتها مدعمة بالإثباتات اللازمة، ويمكن للمحاسبين خلال هذا الأجل الاطلاع على ملف التحقيق وتسلم نسخة من الوثائق المضمنة به بعد تقديم طلب كتابي في ذلك إلى رئيس الدائرة المختصة، وبعد انقضاء هذا الأجل يمكن لمحكمة المحاسبات أن تعتبر أن ليس لهذه الأطراف ملاحظات تبديها<sup>2</sup>.

ما يلاحظ على المشرع التونسي القانون المتعلق بمحكمة المحاسبات نص على أجل تقديم الحسابات لمحكمة المحاسبات وهو أجل لا يتعدى الشهرين من تاريخ الاعلام، إلا أنه لم يتكلم على أنه يمكن لرئيس الدائرة المختصة أن يمدد هذا الأجل، كما هو الحال بالنسبة لمجلس المحاسبة في الجزائر، كما أنه أجال تقديم الحسابات لدى مجلس المحاسبة الجزائري محدد بأجل شهر من تاريخ التبليغ، وهنا يكمن الاختلاف في مجال مدة تقديم الحسابات لدى مجلس المحاسبة في الجزائر ومحكمة المحاسبات في تونس.

يحيل رئيس الدائرة المختصة وجوبا على النيابة العمومية التقارير من أجل اصدار أحكام مرفقة بأجوبة الأطراف المعنية، وللنيابة العامة إمكانية طلب الاطلاع على جميع التقارير، كما

<sup>1</sup> انظر: الفصولين 59-60 من القانون الأساسي 41/19، مصدر سابق، ص 05.

<sup>2</sup> انظر: الفصل 61 من المصدر نفسه، ص 05.

يمكن لرئيس الدائرة المختصة أن يأذن بذلك من تلقاء نفسه، بعدها ترجع النيابة العمومية التقارير والوثائق المدعمة إلى كتابة المحكمة مرفقة بملحوظات أو بتصريح تعلن فيه أن ليس لديها ملحوظات تقدمها في الموضوع<sup>1</sup>.

تعرض التقارير على الدائرة المختصة حسب تاريخ ايداعها لدى كتابة الجائرة المختصة ما لم يقرر رئيسها إعطاء أولوية الحكم لقضية أكيدة، وبعدها يتم استدعاء الأطراف المعنية برسالة مضمونة الوصول ببلوغ خمسة عشر يوما على الأقل قبل تاريخ الجلسة، بعد استماع إلى ملاحظات القاضي المقرر وإلى ملحوظات النيابة العمومية، يتم دعوة المتقاضي إلى تقديم توضيحاته ولرئيس الهيئة الحكيمة أن يوجه أسئلة إلى المتقاضي أو محاميه<sup>2</sup>، تصدر أحكام محكمة المحاسبات باسم الشعب وتكون معللة ويتضمن كل حكم وجوبا:

- أسماء المتقاضين وألقابهم وصفاتهم
- بيان المصلحة أو الهيئة العمومية المعنية
- موضوع الحكم
- ملخص أقوال الأطراف
- الوقائع وتكييفها القانوني
- منطوق الحكم
- بيان درجة الحكم
- بيان الهيئة وأسماء القضاة الذي أصدروا الحكم وامضاءاتهم
- تاريخ صدور الحكم<sup>3</sup>.

### الفرع الثالث: وضع المسألة في المغرب

تعتبر المحاكم المالية الهيئة المكلفة بمراقبة المال العمومي بالمملكة، كما أنهم يتولون طبقا لأحكام دستور 2011 مهمة تدعيم وحماية مبادئ وقيم الحكامة الجيدة والشفافية

<sup>1</sup> انظر: الفصليين 62، 63 من المصدر نفسه، ص 06.

<sup>2</sup> راجع على التوالي: الفصول 64، 65، 66 من المصدر نفسه، ص 06.

<sup>3</sup> الفصل 69 من القانون الأساسي 41/19، مصدر سابق، ص 06.

والمحاسبة في مجال التقدير العمومي، وتتشكل هذه المحاكم والتمثلة في كل من المجلس الأعلى للحسابات والمجالس الجهوية للحسابات من الهيئات الأساسية غايتها الحفاظ على التسيير القانوني والإداري في إطار مهامها<sup>1</sup>، حيث يتولى المجلس الأعلى للحسابات ممارسة الرقابة العليا على تنفيذ قوانين المالية، وبهذا الصدد يمارس الصلاحيات الرقابية القضائية المخولة له وفقا للقانون.

### أولاً: التدقيق والبت في الحسابات

يعمل المجلس الأعلى للحسابات وفق منهجية رقابية مدمجة بالتدقيق والتحقق في الحسابات أو البيانات المحاسبية المتعلقة بالأجهزة العمومية من أجل البت فيها ما يتمخض عنه إمكانية إقامة المسؤولية المالية والشخصية للمحاسبين العموميين من خلال التصريح بوجود عجز في هذه الحسابات<sup>2</sup>.

يخول للمجلس التدقيق في حسابات مرافق الدولة وكذا حسابات المؤسسات العمومية والمقاولات التي تملك الدولة أو المؤسسات العمومية رأسمالها كلياً أو بصفة مشتركة بين الدولة والمؤسسات العمومية والجماعات المحلية إذا كانت هذه الأجهزة تتوفر على محاسب عمومي، ويلزم المحاسبون العموميون لمرافق الدولة بتقديم حسابات هذه المصالح سنوياً إلى المجلس وفقاً لما هو محدد في القوانين التنظيمية الساري بها العمل، أما بالنسبة لمحاسبين العموميين لبقية الأجهزة الأخرى فهم ملزمون بتقديم سنوياً إلى المجلس بيانات محاسبية من عمليات المداخيل والنفقات وكذا عمليات الصندوق التي يتولون تنفيذها وذلك وفق النصوص التنظيمية الجاري العمل بها، وتثبت هذا الحسابات بموجب وثائق عامة ومستندات مثبتة، فبالنسبة لمرافق الدولة، توجه المستندات المثبتة للمداخيل والنفقات كل ثلاثة أشهر إلى المجلس، أما بقية الأجهزة العمومية الأخرى يمكن تدقيق هذه المستندات بعين المكان<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> بعداه مريم، دور المحاكم المالية في ميدان التأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية بالمغرب، مذكرة شهادة الماجستير، تخصص العلوم الإدارية والمالية، جامعة محمد الخامس بالرباط، 2020/2019، ص 07.

<sup>2</sup> يعيش تمام شوقي، دور الهيئات العليا المستقلة للرقابة المالية في مكافحة الفساد - الآليات والتحديات - دراسة مقارنة بين الجزائر والمغرب، مرجع سابق، ص 06.

<sup>3</sup> انظر: المادتين 25-26 من القانون التنظيمي رقم 99-62، مصدر سابق، ص 04.

وفي إطار عملية البت في الحسابات، يقدم المستشار المقرر تقريره إلى الهيئة ويبيدي المستشار المراجع رأيه حول كل اقتراح من اقتراحات المستشار المقرر، ويقدم ممثل النيابة مستنتاجاته، حيث تصدر الهيئة قرارها بأغلبية أصوات أعضائها، وإذا لم يثبت المجلس أية مخالفة على المحاسب العمومي بت في الحساب أو الوضعية المحاسبية بقرار نهائي وإذا ثبت للمجلس وجود مخالفات ناتجة عن عدم تبرير انجاز العمل أو عدم صحة حسابات التصفية أو عدم احترام قواعد التقادم وسقوط الحق، يأمر المجلس المحاسب العمومي بواسطة قرار تمهيدي بتقديم تبريراته كتابة، وذلك في أجل يحدده له المجلس على أن لا يقل عن ثلاثة أشهر، ويسري مفعوله ابتداء من صدور القرار التمهيدي<sup>1</sup>.

ما يلاحظ أن المشرع المغربي منح للمحاسب العمومي أجل 03 أشهر من تاريخ صدور القرار التمهيدي لتقديم تبريراته في حالة ثبت المجلس وجود مخالفات في حقه، على خلاف نظيره المشرع الجزائري التي حددت آجال ارسال إجابات المحاسبين العموميين بأجل شهر من تاريخ التبليغ، أما بالنسبة للمشرع التونسي فقد حددت في أجل شهرين من تاريخ إعلامها.

وبما أن المجالس الجهوية هي التي تتولى ممارسة الرقابة على الجماعات المحلية وليس المجلس الأعلى للحسابات، وبالتالي يمارس المجلس الجهوي في حدود دائرة اختصاصه بالتدقيق والبت في حسابات الجماعات المحلية وهيئاتها وكذا حسابات المؤسسات العمومية والمقاولات التي تملك رأسمالها كليا جماعات محلية وهيئاتها ومؤسسات عمومية تخضع لوصاية الجماعات المحلية وهيئاتها، والتي تتوفر على محاسب عمومي، وعلى المحاسبين العموميين بالجماعات المحلية وهيئاتها تقديم حسابات هذه الأجهزة سنويا إلى المجلس الجهوي، وذلك وفق النصوص التنظيمية الجاري العمل بها، أما بالنسبة للمحاسبين العموميين لبقية الأجهزة الأخرى، فهم ملزمون بتقديم سنويا إلى المجلس بيانا محاسبيا عن عمليات المداخيل والنفقات وكذا عمليات الصندوق التي يتولون تنفيذها، وذلك وفق النصوص التنظيمية الجاري العمل بها، وتثبت هذه الحسابات بموجب وثائق عامة ومستندات مثبتة، فبالنسبة لعمليات الجماعات المحلية وهيئاتها، توجه المستندات المثبتة للمداخيل والنفقات كل ثلاثة أشهر إلى المجلس الجهوي، أما بالنسبة للأجهزة الأخرى، فيمكن التدقيق في هذه المستندات في عين المكان،

<sup>1</sup> انظر: المادتين 36-37 من القانون التنظيمي رقم 99-62، مصدر سابق، ص 06.

وتطبق مقتضيات المواد من 27 إلى 40 من الكتاب الأول من هذا القانون المتعلقة بالتدقيق والتحقيق والبت في الحسابات على المجلس الجهوي، ويتولى مهام الهيئة المجلس الجهوي أو الفرع، ومهام الرئيس الأول ورئيس الغرفة الرئيس، ومهام الوكيل العام<sup>1</sup> للملك وكيل الملك.

### ثانيا: التسيير بحكم الواقع

يعتبر المجلس محاسبا بحكم الواقع كل شخص يباشر من غير أن يؤهل لذلك من لدن المختصة عمليات قبض الموارد ودفع النفقات وحياسة واستعمال أموال أو قيم في ملك أحد الأجهزة العمومية الخاضعة لرقابة المجلس، أو يقوم دون أن تكون له صفة محاسب عمومي بعمليات تتعلق بأموال أو قيم ليست في ملك الأجهزة المذكورة، ولكن المحاسبين العموميين يكلفون وحدهم بإنجازها وفقا للقوانين والأنظمة الجاري بها العمل، كما يمكن بوجه خاص أن يعتبر مشاركا مسؤولا عن التسيير بحكم الواقع كل موظف أو عون وكذا كل من هو حاصل على طلبات عمومية، والذي يكون بموافقة أو تشجيعه إما على تحريق البيانات الواردة بهذه الوثائق، قد عمد عن علم إلى تحرير أوامر بالأداء أو حوالات أو تبريرات أو أصول صورية<sup>2</sup>.

في حالة ما إذا اعتبر المجلس شخصا محاسبا بحكم الواقع، أمره في نفس القرار بتقديم حسابه داخل أجل يحدده ه على ألا يقل عن شهرين وتطبق على المحاسبين بحكم الواقع مقتضيات المواد من 29 إلى 40 من نفس القانون<sup>3</sup>.

وفي هذا المجال، يتولى المجلس الجهوي في حدود دائرة اختصاصه التصريح بحكم الواقع حسب مدلول المادة 41 من مدونة المحاكم المالية<sup>4</sup>، تشبه الاختصاصات القضائية للمجالس الجهوية تلك الموكولة للمجلس الأعلى للحسابات، وتتعلق بالبت في الحسابات والتسيير بحكم الواقع والتأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية، ويمكن الطعن في القرارات النهائية الصادرة عن المجالس الجهوية للحسابات أمام غرفة الاستئناف بالمجلس الأعلى للحسابات<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> راجع على التوالي نصوص المواد 126، 127 و 128 من المصدر نفسه، ص ص 19، 20.

<sup>2</sup> انظر: المادة 41 من القانون التنظيمي رقم 99-62، مصدر سابق، ص 07.

<sup>3</sup> المادة 49 من المصدر نفسه، ص 07.

<sup>4</sup> المادة 131 من المصدر نفسه، ص 20.

<sup>5</sup> أحمد الميداوي، مرجع سابق، ص 08.

## المطلب الثاني: رقابة الانضباط والتأديب

تمارس الهيئات العليا للرقابة المالية في مجال مكافحة الفساد المالي صلاحيات رقابية قضائية ويتوج أنواع الرقابة القضائية بجملة من الأحكام والقرارات يصدرها في هذا الشأن ضد المحاسبين العموميين أو ضد الموظفين في مجال رقابة الانضباط والتأديب، إلا أن هذه الرقابة المسماة برقابة الانضباط والتأديب هي التسمية العريضة للرقابة المالية البعدية التي تمارسها الهيئات العليا في مجال مكافحة الفساد المالي، حيث نجد أن المشرع الجزائري أطلق عليها تسمية رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، بينما المشرع التونسي في القانون الأساسي رقم 41/19 المتعلق بمحكمة المحاسبات سماها بزجر أخطاء التصرف، في حين أن المشرع المغربي في القانون التنظيمي رقم 62/99 المتعلق بمدونة المحاكم المالية فقد سماها التأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية.

### الفرع الأول: وضع المسألة في الجزائر

يعمل مجلس المحاسبة في إطار الصلاحيات الرقابية القضائية المخولة له قانونا، حيث يمتلك سلطة رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، ولقد أكد نص المادة 87 من الأمر 02/10 المعدلة لنص المادة 87 من الأمر 20/95 أنه: "يتأكد مجلس المحاسبة من احترام قواعد الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية".

تعني رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، أن يتولى مجلس المحاسبة الرقابة على الموظفين الإداريين، وتشمل أيضا أعمال كل من يقوم بإدارة الأموال العمومية، أو يتدخل فيها دون أن تكون له الصفة القانونية<sup>1</sup>.

حيث يسميها البعض برقابة المطابقة، كما تسمى فقها بالرقابة المالية القانونية، والهدف المرجو من هذه الرقابة هو التأكد من تطبيق القوانين والتنظيمات المعمول بها في جميع المعاملات والتصرفات المالية التي تقوم بها الجهة الخاضعة للرقابة وخاصة الرقابة على

<sup>1</sup> عبد العزيز عزة، (اختصاص مجلس المحاسبة في ممارسة رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية في الجزائر)، مجلة التواصل في العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة باجي مختار، عنابة، عدد 32، ديسمبر 2012، ص 07.

عمليات الإيرادات العامة بجميع مراحلها والرقابة على عمليات الانفاق بكل خطواتها ابتداء من ربط النفقة وتصفيتهما والأمر بالصرف والدفع الفعلي، وكذا كشف وتحديد المخالفات المالية<sup>1</sup>.

تعد غرفة انضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية تشكيلة مختصة مكلفة بالتحقيق والحكم في الملفات التي تدخل ضمن مجال اختصاصها وهي تلتزم من قبل تشكيلات الرقابة بمجلس المحاسبة و/أو السلطات العمومية وأجهزة الرقابة والتفتيش الخارجيين قصد البت في مسؤولية الأعوان المخطئين في نظر الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية<sup>2</sup>.

وفي هذا الإطار يختص المجلس وفق الشروط المحددة في الأمر رقم 20/95، بتحميل المسؤولية أي مسؤول أو عون في الهيئات الخاضعة لرقابته يرتكب مخالفة أو عدة مخالفات لقواعد الانضباط في مجال تسيير الميزانية أو المالية<sup>3</sup>.

يهدف مجلس المحاسبة في سبيل رقابته في إطار رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية إلى التأكد من عدم وجود أخطاء أو المخالفات التي حددتها المادة 88 من الأمر رقم 20/95 دون أن تشكل خرقا صريحا للأحكام التشريعية والتنظيمية التي تسري على استعمال وتسيير الأموال العمومية أو الوسائل المادية وتلحق ضررا بالخزينة العمومية، وهذا وتعتبر مخالفات لقواعد الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية جملة من المخالفات حصرتها المشرع في 15 حالة<sup>4</sup>، ومن خلالها يمكن لمجلس المحاسبة أن يعاقب على:

- 1- خرق الأحكام التشريعية أو التنظيمية المتعلقة بتنفيذ الإيرادات والنفقات.
- 2- استعمال الاعتمادات أو المساعدات المالية التي تمنحها الدولة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية أو الممنوحة بضمان منها لأهداف غير الأهداف التي منحت من أجلها صراحة.

<sup>1</sup> بن الدين فاطمة، مرجع سابق، ص 08.

<sup>2</sup> موساوي حليمة، مرجع سابق، ص 06.

<sup>3</sup> بن الدين فاطمة، مرجع سابق، ص 08.

<sup>4</sup> يعيش تمام شوقي، دور الهيئات العليا المستقلة للرقابة المالية في مكافحة الفساد - الآليات والتحديات - دراسة

مقارنة بين الجزائر والمغرب، مرجع سابق، ص ص 04-05.

- 3- الالتزام بالنفقات دون توفر الصفة أو السلطة أو خرقاً للقواعد المطبقة في مجال الرقابة القبلية.
- 4- الالتزام بالنفقات دون توفر الاعتمادات أو تجاوز الترخيصات الخاصة بالميزانية.
- 5- خصم نفقة بصفة غير قانونية من أجل إخفاء إما تجاوز ما في الاعتمادات، وإما تغيير للتخصيص الأصلي للالتزامات أو القروض المصرفية الممنوحة لتحقيق عمليات محددة.
- 6- تنفيذ عمليات النفقات الخارجة بشكل واضح عن هدف أو مهمة الهيئات العمومية.
- 7- الرفض غير المؤسس للتأشيرات أو العراقيل الصريحة من طرف هيئات الرقابة القبلية أو التأشيرات الممنوحة خارج الشروط القانونية.
- 8- عدم احترام الأحكام القانونية أو التنظيمية المتعلقة بمسك المحاسبات وسجلات الجرد، والاحتفاظ بالوثائق والمستندات الثبوتية.
- 9- التسيير الخفي للأموال أو القيم أو الوسائل أو الأملاك العامة.
- 10- كل تهاون يترتب عنه دفع حاصل الإيرادات الجبائية أو شبه الجبائية التي كانت موضوع اقتطاع من المصدر في الآجال، ووفق الشروط التي أقرها التشريع المعمول به.
- 11- التسبب في إلزام الدولة أو الجماعات الإقليمية أو الهيئات العمومية بدفع غرامة تهددية أو تعويضات مالية نتيجة عدم التنفيذ الكلي أو الجزئي أو بصفة متأخرة لأحكام القضاء.
- 12- الاستعمال التعسفي للإجراء القاضي بمطالبة المحاسبين العموميين بدفع النفقات على أسس غير قانونية أو غير تنظيمية.
- 13- أعمال التسيير التي تتم باختراق قواعد ابرام وتنفيذ العقود التي ينص عليها قانون الصفقات العمومية.
- 14- عدم احترام القوانين التي تخضع لها عمليات بيع الأملاك العمومية التي لم تعد صالحة للاستعمال أو المحجوزة من طرف الإدارات والهيئات العمومية.

15- تقديم وثائق مزيفة أو خاطئة إلى مجلس المحاسبة أو إخفاء مستندات عنه<sup>1</sup>.

حدد المشرع الجزائري 15 مخالفة لقواعد الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، ويبرز مما سبق ذكره أن الرقابة التي يفرضها مجلس المحاسبة تهدف إلى ضبط شروط استعمال وتسيير الموارد والوسائل المادية والأموال العمومية من طرف الهيئات التي تدخل في نطاق اختصاصه ويتأكد من مطابقة عملياتها المالية والمحاسبية للقوانين والتنظيمات المعمول بها، كما تهدف إلى تشجيع الاستعمال المنتظم والصارم للموارد والوسائل المادية والأموال العمومية وترقية اجبارية تقديم الحسابات وتطوير شفافية تسيير المالية العمومية في البلد، وتعزيز الوقاية ومكافحة جميع أشكال الغش والممارسات غير القانونية، أو غير الشرعية التي تشكل تقصيرا في الأخلاقيات وفي واجب النزاهة أو الضارة بالأموال العمومية<sup>2</sup>.

بعد صدور الأمر 02/10 المعدل والمتمم للأمر 20/95 المتعلق بمجلس المحاسبة الجزائري، يلاحظ أنه هناك تطور تشريعي بخصوص إجراءات التحقيق في رقابة الانضباط في إطار تسيير الميزانية والمالية، حيث أن إجراءات التحقيق في ظل الأمر 20/95 كانت إجراءات تتم وتباشر خارج غرفة الانضباط المتعلقة بمجال تسيير الميزانية والمالية دون اخطارها، بحيث كان يتكفل رئيس مجلس المحاسبة بمسألة التحقيق وتعيين المقررين المكلفين بإجراء عملية التحقيق واكتشاف دون تجاوزات في القضية المعروضة للتحقيق، أما بعد صدور الأمر 02/10 فقد تغير الوضع وأصبحت غرفة الانضباط تلعب دورا بارزا إزاء تحريك إجراءات التحقيق وتعيين المقررين ويتوصل بالتقارير<sup>3</sup>.

وبعد ما أن تسفر نتائج تدقيقات مجلس المحاسبة التي تضبطها الغرفة المختصة قانونا (وطنية، محلية) أن المخالفة التي ارتكبتها العون قد تدخل في مجال تطبيق أحكام المادة 88 أين يتعين على رئيس الغرفة توجيه تقريره مفصلا إلى الناظر العام الذي يملك السلطة التقديرية لتقرير المتابعة من عدمها، حيث يمكنه من طلب معلومات إضافية من الغرفة عند الاقتضاء

<sup>1</sup> المادة 88 من الأمر 20/95 المعدل والمتمم، المتعلق بمجلس المحاسبة، مصدر سابق، ص 14.

<sup>2</sup> يعيش تمام شوقي، دور الهيئات العليا المستقلة للرقابة المالية في مكافحة الفساد - الآليات والتحديات - دراسة مقارنة بين الجزائر والمغرب، مرجع سابق، ص 06.

<sup>3</sup> يعيش تمام شوقي، مجلس المحاسبة الجزائري، التنظيم والاختصاصات، مرجع سابق، ص.

وإذا تبين أنه لا مجال للمتابعة قرر بحفظ الملف بموجب قرار معطل قابل للإلغاء أمام تشكيلة خاصة تتكون من رئيس غرفة ومستشارين اثنين من مجلس المحاسبة ويطلع رئيس الغرفة المعنية بذلك، أما إذا رأى خلاف ذلك أي وجوب اللجوء للمتابعة فإنه يحرر الاستنتاجات ويرسل ملف القضية إلى رئيس غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية قصد فتح تحقيق ويعد هذا الإرسال إخطاراً لغرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية قصد فتح التحقيق، وفي هذه الحالة يعين رئيس غرفة الانضباط مقررًا يكلف بالتحقيق في الملف ويكون التحقيق حضورياً، وإذا فتح التحقيق بناء على نص المادة 95 من الأمر نفسه يطلع الشخص المتابع فوراً برسالة موصى عليها، ويمكنه الاستعانة في الإجراءات الموالية بمحام أو أي مساعد يختاره، يقوم المقرر بكل أعمال التحقيق التي يراها ضرورية كما يمكنه أن يستمع إلى كل عون قد تقحم مسؤولياته أو يسأله شفاهياً أو كتابياً ويستتير في أشغاله بالاستعمال إلى أي شخص، وبعد الانتهاء منه يحرر تقريره مرفقاً باقتراحاته ويرسله إلى رئيس الغرفة قصد تبليغه إلى الناظر العام، فإذا أثبتت نتائج التحقيق بأنه لا مجال للمتابعات يمكن الناظر العام أن يقرر حفظ الملف ليبلغ قرار الحفظ إلى كل من رئيس مجلس المحاسبة وإلى العون محل المتابعة، أما إذا رأى الناظر العام أن نتائج التحقيقات تبرر إحالة المتقاضي المتابع أمام غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، فيرسل الناظر العام كل الملف مرفقاً باستنتاجاته الكتابية والمعللة إلى رئيس غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية والذي يعد هذا الإرسال بمثابة إخطار لهذه الغرفة<sup>1</sup>.

وفي حالة إخطار رئيس غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية يقع عليه تعيين من بين قضاة المكونين للتشكيلة المداولة\* مقررًا يكلف بتقديم ملف القضية أثناء جلسة تشكيلة الحكم، ليحدد رئيس الغرفة الأشخاص المتابعين برسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، لتعقد جلسة تشكيلة المداولة لغرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية

<sup>1</sup> راجع على التوالي المواد: 23، 24، 25 من الأمر 02/10، مصدر سابق، ص ص 07، 08.

\* التشكيلة المداولة لغرفة الانضباط: تتكون غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية من رئيسها، وستة (06) مستشارين على الأقل، لا تصلح مداولات غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية إلا بحضور أربعة (04) قضاة على الأقل زيادة على رئيسها، انظر في هذا: نص المادة 51 من الأمر 20/95 المعدل والمتمم، المتعلق بمجلس المحاسبة، مصدر سابق، ص 09.

باستثناء القاضي المكلف بالتحقيق المعين وبمساعدة كاتب الضبط وبحضور الناظر العام، ولها أن تبت في القضية دو حضور العضو المتابع في الجلسة رغم استدعائه لمرتين، وتطلع التشكيلة على اقتراحات المقرر المكلف بالتحقيق واستنتاجات الناظر العام ومذكرة الدفاع وشروح المتابع أو من يمثله، أن يعرض رئيس الجلسة القضية للمداولة بعد اختتام المرافعات دون حضور الناظر العام والمتابع ووكيله وكاتب الضبط لتداول الغرفة في كل اقتراح تقدم ب المقرر على أن تبت الغرفة بأغلبية أصوات أعضائها، وفي حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحاً، لتصدر بعدها قرارها في جلسة علنية بقرار يوقعه رئيس الجلسة والمقرر وكاتب الضبط ويكتسب الصيغة التنفيذية ليتم تبليغه لكل من الناظر العام والمعني به وإلى وزير المالية لمتابعة التنفيذ بكل الطرق القانونية وكذا إلى السلطات السلمية والوصية التي يخضع لها العون المعني<sup>1</sup>.

يجدر الإشارة في هذا الخصوص إلى أن سلطة اخطار مجلس المحاسبة قصد ممارسة صلاحية الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية معهودة لكل من رئيس الهيئة التشريعية (رئيس المجلس الشعبي الوطني ورئيس مجلس الأمة)، رئيس الحكومة (الوزير الأول)، والوزير المكلف بالمالية، والوزراء والمسؤولين على المؤسسات الوطنية المستقلة، فيما يخص الوقائع التي تنسب إلى الأعوان الخاضعين لسلطتهم، ليبلغ بعدها مجلس المحاسبة الهيئة التي أخطرت بالنتائج المخصصة لذلك<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني: وضع المسألة في تونس

أقر المشرع التونسي لمحكمة المحاسبات في تونس جملة من الصلاحيات الرقابية القضائية، ولم يسلط الضوء على المحاسبين العموميين والأميرين بالصرف في مجال القضاء في الحسابات، بل امتدت رقابة محكمة المحاسبات إلى أعوان الدولة والمؤسسات العمومية والجماعات المحلية، وبهذا تتولى محكمة المحاسبات زجر أخطاء التصرف المرتكبة من قبل أعوان الدولة والمؤسسات والمنشآت العمومية والجماعات المحلية ومن قبل أعوان ومتصرفي

<sup>1</sup> راجع المادتين: 26، 27 من الأمر 02/10، مصدر سابق، ص 08.

<sup>2</sup> راجع المادة 101 من الأمر 20/95 المعدل والمتمم، المتعلق بمجلس المحاسبة، مصدر سابق، ص 16، المادتين:

29، 30 من الأمر 02/10، مصدر سابق، ص 08.

وممثلي المؤسسات التي تملك الدولة أو الجماعات المحلية مباشرة أو غير مباشرة نسبة 50 بالمائة أو أكثر من رأسمالها، كما تتولى المحكمة زجر أخطاء التصرف المرتكبة من قبل رؤساء وأعوان الهيئات الدستورية المستقلة وغيرها من الهيئات العمومية المستقلة والهيئات التعديلية، ويخضع أيضا لقضاء محكمة المحاسبات في مادة زجر أخطاء التصرف أمروا قبض موارد وصرف نفقات الدولة والمؤسسات العمومية والجماعات المحلية<sup>1</sup>.

نلاحظ أن المشرع التونسي منح لمحكمة الحسابات سلطة الرقابة ومعاينة كافة الأشخاص الخاضعين لرقابتها، فهي تتولى زجر أخطاء التصرف من قبل أعوان الدولة والمؤسسات العمومية، فضلا عن هذا نجد أن محكمة المحاسبات هي الهيئة المكلفة بعملية زجر أخطاء التصرف على خلاف المشرع الجزائري الذي خصص غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية لمجلس المحاسبة، بحيث تتأكد من قواعد احترام الانضباط وتحمل المسؤولية لأي مسؤول أو عون في الهيئات والمرافق أو الهيئات العمومية المذكورة في المادة 07 والأشخاص المذكورين في المادة 86 من الأمر 20/95.

اعتبر المشرع التونسي أخطاء التصرف حصرها في سبعة (07) مخالفات تمثلت في:

- 1- كل عمل تصرف يترتب عنه عدم تصفية أو تحصيل المقاييس والمبالغ المستحقة أو عدم ايداعها بالخزينة لفائدة الهياكل المنصوص عليها بالفصل السابع من هذا القانون.
- 2- كل عمل تصرف لا يستجيب لشروط الرقابة الخاضع لها طبقا للقوانين والتراتيب الجاري العمل بها.
- 3- كل عمل تصرف يقوم به شخص لم يسند له تفويض قانوني في الغرض ترتبت عنها التزامات مالية بذمة هيكل من الهياكل المذكورة بالفصل السابع من هذا القانون.
- 4- اسناد تنسيقات في غير الصور المنصوص عليها صراحة بالقانون.
- 5- مخالفة الأحكام القانونية والترتيبية المتعلقة بالانتداب وبالتصرف في الأعوان وبالهياكل المنصوص عليها بالفصل 111 من هذا القانون.

<sup>1</sup> الفصل 111 من القانون الأساسي رقم 41/19، مصدر سابق، ص 08.

- 6- مخالفة النصوص القانونية والترتيبية المتعلقة بالصفقات العمومية والالتزامات وغيرها من العقود التي تبرمها الهياكل المنصوص عليها في الفصل 111 من هذا القانون.
- 7- مخالفة قواعد التصرف في الممتلكات العمومية.

وفضلا عن الحالات المذكورة آنفا، يعتبر خطأ تصرف كل عمل يترتب عنه خرق للقوانين والتراتبية والقواعد والإجراءات المنطبقة على التصرف في الهياكل المذكورة بالفصل 111 من هذا القانون ويؤدي إلى حصول ضرر مالي لهذه الهياكل أو يترتب عنه اسناد أفضلية أو امتيازات عينية لغير مستحقيها<sup>1</sup>.

حدد المشرع التونسي 07 أخطاء مخالفة لقواعد محكمة المحاسبات وسماها بأخطاء التصرف، وتهدف إلى تشجيع الاستعمال المنتظم والصارم للموارد المادية والأموال العمومية وتطوير شفافية تسيير المالية العمومية وتعزيز الوقاية ومكافحة الفساد المالي والممارسات غير القانونية أو غير الشرعية التي تلحق ضررا بالأموال العمومية.

نص المشرع التونسي على انقضاء المسؤولية في مادة زجر أخطاء التصرف بالتقدم أو بوفاء المدعى عليه، وبالمقارنة مع المشرع الجزائري في الأمر رقم 20/95 المتعلق بمجلس المحاسبة لم ينص على انقضاء المسؤولية في مجال رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، إلا أنه نص عن اعفاء مرتكب المخالفات المذكورة في المادة 88 وهي 15 مخافة والمادة 91 من عقوبة مجلس المحاسبة وذلك إذا تدرج بأمر كتابي من مسؤوليه السلميين أو إذا أثبت مجلس المحاسبة أنهم تصرفوا تنفيذا لأمر أصدره لهم مسؤولهم السلمي أو أي شخص مؤهل لإعطاء مثل هذا الأمر، وفي هذه الحالة تحل مسؤوليتهم صاحب الأمر محل مسؤوليتهم<sup>2</sup>.

ضبط المشرع التونسي عمليات الاجراءات التي تم من خلالها رفع الدعوى المتعلقة بأخطاء التصرف لدى محكمة المحاسبات من قبل النيابة العمومية وذلك من تلقاء نفسها أو بطلب من احدى دوائر محكمة المحاسبات، كما يخول رفع الدعوى لدى محكمة المحاسبات إلى

<sup>1</sup> الفصل 112 من القانون الأساسي رقم 41/19، مصدر سابق، ص 08.

<sup>2</sup> المادة 22 من الأمر 02/10، مصدر سابق، ص 07.

الأشخاص الآتي ذكرهم: رئيس الجمهورية، رئيس أو أحد أعضاء مجلس نواب الشعب، رئيس الحكومة، الوزير المكلف بالمالية، الوزراء بالنسبة إلى الوقائع المثارة ضد الأعوان الموضوعين تحت سلطتهم أو التابعين للهيكل الخاضعة لإشرافهم، رؤساء الهيئات الدستورية المستقلة، رؤساء الهيئات التعديلية، وتكون الدعوى مدعمة بالمستندات اللازمة، توجه عريضة الدعوى مباشرة إلى النيابة العمومية لدى محكمة المحاسبات عن طريق رسالة مضمونة الوصول مع الإعلام بالبلوغ أو تودع مباشرة لدى كتابة المحكمة مقابل وصل بالاستلام، حيث تتضمن العريضة وجوبا اسم المدعى عليه ولقبه ورقم بطاقة تعريفه الوطنية وعنوانه الشخصي وصفته والأفعال المنسوبة إليه ووصفها القانوني وترفق بالحجج والمؤيدات المثبتة للأفعال الموحية للتتبع وأسماء الشهود عند الاقتضاء<sup>1</sup>.

تتولى النيابة العمومية سلطة التتبع في مادة زجر أخطاء التصرف ويمكنها حفظ القضية بقرار معلل يتم تبليغه إلى الشخص المعني بالأمر ولرافع الدعوى الذي له أجل شهرين للاعتراض على قرار الحفظ أمام الرئيس الأول للمحكمة الذي يبيت فيه في أجل عشرة أيام، وللنيابة العمومية إمكانية الرجوع في قرار الحفظ بمبادرة منها أو بطلب من الأطراف المعنية بتعا لظهور معطيات جديدة تتعلق بالقضية، وفي هذا يقوم رئيس الدائرة المختصة بزجر أخطاء التصرف بتعيينه قاضيا مقررا للتحقيق في القضية ويتولى اعلام المدعى عليه عن طريق رسالة مضمونة الوصول مع الاعلام بالبلوغ لأنه محل تتبع أمام محكمة المحاسبات ويحق له الاستعانة بمحام، ويكون التحقيق سري وللقاضي المقرر القيام بجميع الأبحاث والتحقيقات لدى كل الجهات العمومية أو الخاصة التي لها علاقة بالقضية وله الحق في طلب من كل شخص مادي أو معنوي مده بجميع الوثائق اللازمة للتحقيقات، وأن يستمع للشهود، ويمكنه أن يتولى جميع الأبحاث والتحقيقات على عين المكان<sup>2</sup>.

عند استكمال أعمال التحقيق يتولى القاضي المقرر تحرير تقرير في ختم التحقيق، ويوجه هذا التقرير مصحوبا بنسخ من جميع مستندات الملف مرقمة إلى النيابة العمومية التي تتولى في أجل ثلاثين (30) يوما إحالته على الدائرة المختصة بزجر الأخطاء مشفوعا بملاحظات

<sup>1</sup> الفصلين 117، 118 من القانون الأساسي رقم 41/19، مصدر سابق، ص 09.

<sup>2</sup> راجع على التوالي نصوص الفصول 120، 121، 122 من المصدر نفسه، ص 09.

كتايبية معللة، يعلم رئيس الدائرة بزجر أخطاء التصرف المدعى عليه عن طريق رسالة مضمونة الوصول مع الاعلام بالبلوغ بأنه يمكن له في أجل ثلاثين يوما الاطلاع على عين المكان لدى كتايبية المحكمة سوء بنفسه أو بواسطة محام على ملف القضية بما في ذلك ملحوظات النيابة العمومية، وللمدعى عليه في أجل ثلاثين يوما من تاريخ الاطلاع على الملف أو الحصول على نسخ من المستندات لتقديم مذكرة كتايبية للدفاع، وطلب ادراج شهود من اختياره وذلك بنفسه أو بواسطة محام<sup>1</sup>.

نص المشرع التونسي عن حالة عدم إمكانية رفع الدعوى لدى محكمة المحاسبات وذلك بانقضاء أجل خمس سنوات بداية من تاريخ ارتكاب خطأ التصرف<sup>2</sup>.

### الفرع الثالث: وضع المسألة في المغرب

يتولى المجلس الأعلى للحسابات مهمة قضائية في ميدان التأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية وهكذا، فهو يثبت ويعاقب كل مخالفة للقوانين والأنظمة المتعلقة بتنفيذ عمليات المداخيل والنفقات العمومية التي يكون قد ارتكبها كل مسؤول أو موظف أو عون بأحد الأجهزة الخاضعة لمراقبته<sup>3</sup>.

تعتبر مادة التأديب المتعلقة بالميزانية والشؤون المالية شكل من أشكال الرقابة، الذي يبرز خصوصية وأصالة تجربة لمحاكم المالية المغربية، حيث يمارس اختصاصا قضائيا مزدوجا يتجلى في توليه لممارسة الرقابة القضائية على المحاسبين العموميين والأميرين، حيث اعتبر المشرع المغربي مجال التأديب المالي مهمة قضائية بنص القانون من خلال المادتين 51 و136 من مدونة المحاكم المالية، حيث إن الأصل في احداث المحاكم المالية هو الرقابة والتقويم والزجر<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> راجع على التوالي نصوص الفصول 123، 124، 125 من المصدر نفسه، ص ص 09، 10.

<sup>2</sup> الفصل 119 من المصدر نفسه، ص 09.

<sup>3</sup> أحمد الميداوي، مرجع سابق، ص 05.

<sup>4</sup> بداه مريم، مرجع سابق، ص 07.

رسم المشرع، من خلال المادتين 51 و118 من مدونة المحاكم المالية، ملامح الأشخاص والأجهزة الخاضعة لرقابة المحاكم المالية في ميدان التأديب المالي، إن الاختصاص المرتبط بالتأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية هو أعم وأشمل من رقابة التدقيق والبيت في الحسابات، من حيث الأشخاص المخاطبين بأحكامها<sup>1</sup>.

بحيث يمارس المجلس الأعلى للحسابات مهمة قضائية في ميدان التأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية لكل مسؤول أو موظف أو عون بأحد الأجهزة الخاضعة لرقابة المجلس، كل في حدود الاختصاصات المخولة له، والذي يرتكب احدى المخالفات المنصوص عليه في المواد 54، 55 و56 بعده، كما تخضع لرقابة المجلس الأجهزة التالية:

- مرافق الدولة.
- المؤسسات العمومية.
- الشركات أو المقاولات التي تملك فيها الدولة أو المؤسسات العمومية على انفراد أو بصفة مشتركة بشكل مباشر أو غير مباشر، أغلبية الأسهم في الرأسمال أو سلطة مرجحة في اتخاذ القرار.
- الشركات أو المقاولات التي تملك فيها الدولة المؤسسات العمومية بصفة مشتركة مع الجماعات المحلية أغلبية الأسهم في الرأسمال أو سلطة مرجحة في اتخاذ القرار<sup>2</sup>.

ونشير إلى أن القانون رقم 99-62 المتعلق بمدونة المحاكم المالية قد توسع وأضاف أشخاصا أخرى يمكن مقاضاتها أمام المجلس، في اطار ممارسة المجلس الأعلى للحسابات لرقابة التأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية، إذ أصبح يخضع للعقوبات المنصوص عليها في المواد 66 إلى 69 من القانون، باستثناء الفقرة الثالثة من المادة 66<sup>3</sup>، حيث يخضع كل مراقب للالتزام بالنفقات وكل مراقب وكذا كل موظف أو عون يعمل تحت إمرتهم أو يعمل لحسابهم إذا لم يقوموا بالرقابة التي هم ملزمون بالقيام بها وفقا للنصوص التشريعية والتنظيمية

<sup>1</sup> المرجع نفسه، ص 36.

<sup>2</sup> المادة 51 من القانون التنظيمي رقم 99-62، مصدر سابق، ص 09.

<sup>3</sup> بداه مريم، مرجع سابق، ص 36.

المعمول بها، وعلى الوثائق المتعلقة بالمداخل إن كانت من اختصاصهم وذلك لأجل التأكد من:

- توفر الاعتمادات.
- توفر المنصب المالي.
- احترام القواعد النظامية المطبقة على التوظيفات والتعيينات والترقيات في الدرجة.
- مطابقة مشروع الصفقة مع النصوص التنظيمية المتعلقة بإبرام الصفقات العمومية ولا سيما الادلاء بالشهادة الإدارية أو بالتقرير المتعلق بتقديم الصفقة الذي يبرر اختيار طريقة إبرام الصفقة.
- مطابقة صفقة الاشغال أو التوريدات أو الخدمات لقواعد طلب المنافسة المطبقة على الجهاز المعني بالأمر.
- مشروعية القرارات المتعلقة باقتناء العقارات وبالاتفاقيات المبرمة مع الغير ويمنح الاعانات المالية.
- صفة الأشخاص المؤهلين بمقتضى النصوص التنظيمية المعمول بها للتوقيع على اقتراحات الالتزام بالنفقات.
- كون مبلغ الالتزام المقترح يشمل مجموع النفقة التي تلتزم الإدارة بها<sup>1</sup>.

كما يخضع لمراقبة المجلس كل محاسب عمومي وكذا كل موظف أو عون يوجد تحت إمرته أو يعمل لحسابه، إذا لم يمارسوا اثناء مزاوله مهامهم المراقبات التي هم ملزمون بالقيام بها طبقا لنصوص التنظيمية المطبقة عليهم والتي تتعلق بـ:

- صفة الأمر بالصرف.
- توفر الاعتمادات.
- صحة تقييد النفقات في ابواب الميزانية المتعلقة بها.
- تقديم الوثائق المثبتة التي يتعين عليهم طلبها قبل أداء النفقات طبقا للنصوص التنظيمية الجاري بها العمل<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> المادة 55 من القانون التنظيمي رقم 99-62، مصدر سابق، ص 10.

وفي هذا السياق، فإن المشرع المغربي أحسن صنعا حين أقدم على إضافة هذه الفئات الجديدة وأخضعها لرقابة المجلس الأعلى للحسابات في ميدان التأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية، بالنظر إلى طبيعة الوظائف والمهام التي تقوم بها، ومجالات اختصاصاتها والتي تتصل بشكل وثيق بالأموال العمومية، كما هو الشأن بالنسبة لمراقب الالتزام بالنفقات وكذا المراقب المالي، أما المحاسب العمومي فقد أصبح يخضع لرقابة مزدوجة إن صح التعبير، أي يخضع لرقابتين، الأولى يمكن اعتبارها مباشرة (الرقابة القضائية على المحاسب العمومي)، أما الثانية فهي غير مباشرة (رقابة قضائية في ميدان التأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية) وفقا لمقتضيات الفقرة الأخيرة من المادة 56 من القانون رقم 99-62 المتعلق بمدونة المحاكم المالية التي نصت على ما يلي: "غير أن المحاسب الذي حكم عليه بالعجز طبقا لمقتضيات المواد 37 إلى 40 لا يمكن متابعته لنفس الأسباب في ميدان التأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية"<sup>2</sup>.

والجدير بالذكر، أن اختصاص القاضي المالي في هذا المجال يمتد إلى كل مسؤول بالأجهزة الخاضعة، أي كل شخص يتولى فيها منصبا للمسؤولية، كما أن مجال اختصاص التأديب المالي منحصر على الأجهزة العامة التي حددها الفصل 25 من القانون السالف ذكره، والمتمثلة في الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية التي تتوفر على محاسب عمومي<sup>3</sup>.

تتولى المجالس الجهوية للحسابات مهمة ممارسة الرقابة القضائية في ميدان التأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية على الأشخاص وكذا على الأجهزة، حيث يمارس المجلس الجهوي مهمة قضائية في ميدان التأديب والشؤون المالية بالنسبة إلى الأشخاص الوارد بيانهم في الفقرة الرابعة من المادة 118 أعلاه، والذين يرتكبون إحدى المخالفات المنصوص عليها في المواد 54 و 55 و 56 أعلاه<sup>4</sup>، وتمس كل مسؤول أو موظف أو مستخدم يعمل في الجماعات المحلية وهيئاتها والمؤسسات العمومية الخاضعة لوصاية هذه الجماعات والهيئات وفي كل

<sup>1</sup> المادة 56 من المصدر نفسه، ص 10.

<sup>2</sup> بداه مريم، مرجع سابق، ص 37.

<sup>3</sup> المرجع نفسه، ص 38.

<sup>4</sup> المادة 136 من القانون التنظيمي رقم 99-62، مصدر سابق، ص 21.

الشركات أو المقاولات التي تملك فيها الجماعات المحلية أو الهيئات على انفراد أو بصفة مشتركة بشكل مباشر أو غير مباشر أغلبية الأسهم في الرأسمال أو سلطة مرجحة في اتخاذ القرار غير أن الولاية والعمال لا يخضعون لقضاء المجلس الجهوي، إلا في الحالات التي يعملون فيها باعتبارهم أميين بالصرف لجماعة محلية أو هيئة، وفي الحالات الأخرى ينطبق عليهم مقتضيات الفصل الثاني من الكتاب الأول من هذه المدونة<sup>1</sup>.

وإذا أدلى مرتكبو المخالفات المشار إليها في المواد 54 و 55 و 56 من هذا القانون بأمر كتابي صادر عن رئيسهم التسلسلي أو عن شخص آخر مؤهل لإصدار هذا الأمر، قبل ارتكاب المخالفة، انتقلت المسؤولية أمام المجلس الجهوي في ميدان التأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية إلى من أصدر هذا الأمر الكتابي<sup>2</sup>.

حيث تطبق مقتضيات المواد من 58 إلى 69 من هذا القانون المتعلقة بالمسطرة (الإجراءات) أمام المجلس والعقوبات في ميدان التأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية على المجلس الجهوي<sup>3</sup>.

نجد أن المشرع المغربي نص عن عدم خضوع الوزراء وأعضاء البرلمان من نطاق المساءلة أمام القاضي المالي في مجال التأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية، وذلك بنصه على أنه لا يخضع للاختصاص القضائي للمجلس في ميدان التأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية أعضاء الحكومة وأعضاء مجلس النواب ومجلس المستشارين عندما يمارسون مهامهم بهذه الصفة<sup>4</sup>.

يجب استثناء الوزراء أو أعضاء البرلمان، وبصفة عامة السلطة السياسية من مجال اختصاص التأديب المالي، أساسه في المبدأ القانوني الذي يقضي باستفادة كل ممارس لمهمة تمثيلية من الحماية القانونية في مجال إثارة مسؤولية الشخصية بسبب ممارسته لمهامه بهذه الصفة اعتبارا لكون هذه المسؤولية سياسية حيث تعتبر "الحرية التي يجب توافرها لممارسة

<sup>1</sup> انظر المادة 118 من المصدر نفسه، ص 18.

<sup>2</sup> المادة 137 من المصدر نفسه، ص 21.

<sup>3</sup> المادة 139 من المصدر نفسه، ص 21.

<sup>4</sup> المادة 52 من المصدر نفسه، ص 09.

السياسة الوطنية (...) جزء لا يتجزأ من هذه السيادة"، وهكذا تركز هذه المبررات على الاختلاف في طبيعة المهام بين الوزراء والأميرين بالصرف الموظفين من خلال تمييز حالة الحاكمين عن حالة الأعوان المسيرين وبالتالي، تيرر حصانة الوزراء بوضعيتهم الخاصة، إذ يتوفر كل مكلف بمهمة سياسية على هامش من السلطة التقديرية، ويكون في بعض الأحيان مضطرا لتبرير أعماله بالاستناد إلى مفهوم المصلحة العليا للدولة، كما أن الآثار العملية المترتبة عن التمييز بين الوزراء والمديرين الآخرين تبقى محدودة لأن الوزراء نادرا ما يرتكبون مخالفات بشكل مباشر<sup>1</sup>.

رغم أن المشرع المغربي استثنى الوزراء وأعضاء البرلمان من خضوعهم لمادة التأديب المالي، إلا أن مدونة المحاكم المالية لم تستثنى رؤساء الجماعات الترابية، تكتسي وظيفة رؤساء الجماعات الترابية طابعا تمثيليا لكونهم يتولون هذه الوظائف بواسطة الانتخاب وليس التعيين حيث تنتخبهم الساكنة المحلية سواء بشكل مباشر أو غير مباشر بناء على برنامج انتخابي، وبه يتم مساءلتهم من طرف الهيئات التداولية للجماعات الترابية المعنية وأمام الرأي العام المحلي، وبالمقارنة بين اختصاص المجلس الأعلى للحسابات والمجالس الجهوية للحسابات في مادة التأديب المالي أن المادة 52 من الكتاب الأول من مدونة المحاكم المالية ليس لها ما يقابلها بنفس المضمون في مواد الكتاب الثاني من المعظم لاختصاص المجالس الجهوية<sup>2</sup>.

وتشكل المخالفات المستوجبة للمسؤولية في مادة التأديب المالي مصدر مسؤولية المديرين العموميين أمام القاضي المالي، ومن أجل تفعيل هذا النظام، نص القانون المتعلق بمدونة المحاكم المالية 62-99 على المساطر المتبعة من أجل ممارسة هذا الاختصاص<sup>3</sup>.

أوكل المشرع المغربي سلطة المتابعة في مجال التأديب المالي إلى الوكيل العام للملك\* لدى المجلس، حيث يرفع القضية من تلقاء نفسه أو بطلب من الرئيس الأول أو من إحدى الهيئات بالمجلس<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> بداه مريم، مرجع سابق، ص 45.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 46.

<sup>3</sup> المرجع نفسه، ص 60.

وبهذا يتجلى الفرق الأساسي بين اختصاصي البت في الحسابات والتأديب المالي في أن الأول يندرج ضمن النظام العام، كما يفيد إلزام المشرع كل محاسب عمومي بالإدلاء بحسابه إلى القاضي المالي سنويا، في حين يمارس القاضي المالي اختصاص التأديب المالي بعد اكتشاف أفعال قد تشكل مخالفات منصوص عليها في المادة 54 و 55 و 56 من القانون 99-62 المتعلق بمدونة المحاكم المالية.

وهكذا وطبقا للمادة 58 من القانون رقم 99 - 62 المتعلق بمدونة المحاكم المالية، تتخذ النيابة العامة بناء على الوثائق التي يتوصل بها وعلى المعلومات والوثائق الأخرى التي يمكن أن تطلبها من الجهات المختصة، مقررًا إما بالحفظ أو المتابعة، إذا تبين للوكيل العام للملك أن لا داعي للمتابعة، يتخذ بهذا الشأن مقررًا معللا يبلغ إلى الجهة التي عرضت إليه القضية، وقد يشمل مقرر الحفظ القضية كلها وقد يقتصر على بعض الأشخاص أو الأفعال دون غيرها، غير أن هذا المقرر لا يعتبر نهائيا، إذ يمكن للوكيل العام للملك أن يتراجع عن قرار الحفظ إذا ظهر له من خلال الوثائق والمعلومات الإضافية التي يتوصل بها، أن هناك قرائن تثبت وجود احدى المخالفات المستوجبة للتأديب المالي.

أما في الحالة التي يقرر فيها الوكيل العام للملك المتابعة، فإنه يوجه ملتمسا إلى الرئيس الأول قصد تعيين مستشار مقرر يكلف بالتحقيق في القضية ويشعر المعنيين بالأمر بأنهم متابعون أمام المجلس، كما يخبر الوزير أو السلطة التي ينتمي إليها هؤلاء والوزير المكلف بالمالية وعند الاقتضاء الوزير المعهود إليه بالوصاية<sup>2</sup>.

وعلى أساس ما تتضمنه مقررات المتابعة من أفعال وماخذ يقوم المستشار المقرر بجميع التحقيقات، حيث خول له المشرع المغربي سلطات واسعة، إذ يؤهل للقيام بجميع التحقيقات أو التحريات لدى جميع الأجهزة العمومية أو الخاصة، والاطلاع على جميع الوثائق والانتقال إلى

\*الوكيل العام للملك: يمارس مهام النيابة العامة للوكيل العام للملك ويساعده محامون عامون، وإذا تغيب أو عاقه عائق ناب عنه أحد المحامين العاميين الذي يعينه سنوي لهذا الغرض، يمارس الوكيل العام للملك مهام النيابة العامة إلا في المسائل القضائية المسند النظر فيها إلى المجلس، المادة 14 من القانون التنظيمي رقم 99-62، مصدر سابق، ص 02.

<sup>1</sup> انظر المادة 57 من القانون التنظيمي رقم 99-62، مصدر سابق، ص 10.

<sup>2</sup> بداه مريم، مرجع سابق، ص ص 65، 66.

عين المكان واجراء المعاينات اللازمة والاستماع إلى جميع الأشخاص الذين يظهر أن مسؤوليتهم قائمة<sup>1</sup>، بعد انتهاء التحقيق ينجز المستشار المقرر تقريراً يتضمن النتائج التي أسفر عنها التحقيق، ويوجهها إلى الوكيل العام للملك، الذي يضع ملتمساته في أجل 15 يوماً يبدأ من تاريخ هذا التوصل<sup>2</sup>.

بعد وضع الوكيل العام للملك لمستنتاجاته، تتواصل المسطرة بتوجيهه كاملاً متضمناً لمستنتاجات النيابة العامة إلى كاتب الضبط وذلك لوضع القضية رهن إشارة المتابع أو محاميه بهدف الاطلاع عليه، ويجوز للمتابع خلال 30 يوماً الموالية لاطلاعه على الملف، تقديم مذكرة كتابية إما شخصياً وأما بواسطة محاميه، كما يجوز له داخل نفس الأجل، أن يتقدم بطلب يلتمس فيه الاستماع إلى الشهود الذين يختارهم.

بعد الانتهاء من مرحلة الاطلاع وانصرام أجل تقديم المذكرة الكتابية وتقديم طلب الاستماع إلى الشهود عند الاقتضاء، و إذا تبين للرئيس الأول بعد فحص الملفات أنها جاهزة للبت، أمر بإدراجها في جدول جلسات غرفة التأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية، إذ يوجه كاتب الضبط الاستدعاءات للمتابعين والمحامين والشهود لحضور الجلسات داخل أجل 15 يوماً قبل انعقادها، وتعتبر جلسات التأديب المتعلق بالميزانية والمالية علنية، وتجري بالمناقشة شفوية حسب التسلسل الوارد في المادة 64 من القانون رقم 99 - 62 المتعلق بمدونة المحاكم المالية، كما يتولى رئيس الهيئة الاشراف على المناقشات حيث تتم التدخلات بإذن منه ويحافظ على نظام الجلسة باتخاذ أي قرار أو الأمر بأي اجراء يراه مفيداً من أجل تحقيق ذلك<sup>3</sup>.

وبخصوص هذا، نجد أن المشرع المغربي قد حدد الأشخاص الخاضعين للتأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية، بحيث أخضع للعقوبات المنصوص عليها في القانون رقم 99-62 المتعلق بمدونة المحاكم المالية كل أمر بالصرف أو أمر مساعد بالصرف أو مسؤول وكذا كل موظف أو عون يعمل تحت سلطتهم أو لحسابهم إذا ارتكبوا اثناء مزاوله مهامهم إحدى المخالفات التالية:

<sup>1</sup> المرجع نفسه، ص 68.

<sup>2</sup> المادة 61 من القانون التنظيمي رقم 99-62، مصدر سابق، ص 11.

<sup>3</sup> بداه مريم، مرجع سابق، ص 71.

- 1- مخالفة قواعد الالتزام بالنفقات العمومية وتصفيتها والأمر بصرفها.
- 2- عدم احترام النصوص التنظيمية المتعلقة بالصفقات العمومية.
- 3- مخالفة النصوص التشريعية والتنظيمية الخاصة بتدبير شؤون الموظفين والأعوان.
- 4- مخالفة القواعد المتعلقة بإثبات الديون العمومية وتصفيتها والأمر بصرفها.
- 5- مخالفة قواعد تحصيل الديون العمومية التي قد يعهد به إليهم عملا بالنصوص التشريعية الجاري بها العمل.
- 6- مخالفة قواعد تدبير ممتلكات الأجهزة الخاضعة لرقابة المجلس.
- 7- التقييد غير القانوني لنفقة بهدف التمكن من تجاوز للاعتمادات.
- 8- إخفاء المستندات أو الإدلاء إلى المحاكمة المالية بأوراق مزورة أو غير صحيحة.
- 9- عدم الوفاء تجاهلا أو خرقا لمقتضيات النصوص الضريبية الجاري بها العمل بالواجبات المترتبة عليها قصد تقديم امتياز بصفة غير قانونية لبعض الملمزمين بالضريبة.
- 10- حصول الشخص لنفسه أو لغيره على منفعة غير مبررة نقدية أو عينية.
- 11- الحاق ضرر بجهاز عمومي يتحملون داخله مسؤوليات، وذلك بسبب الإخلال الخطير في المراقبة التي هم ملزمون بممارستها أو من خلال الإغفال أو التقصير المتكرر في القيام بمهامهم الإشرافية<sup>1</sup>.

وفي هذا الصدد يمكن القول، أن الهيئات العليا للرقابة المالية في إطار رقابة الانضباط والتأديب تختلف ضوابطها بين دول المغرب العربي، إلا أن هدفها واحد ومحاربة الفساد المالي الناتج عن الثغرات المالية الموجودة، والاختلاف الأول بين هذه الهيئات هو الاختلاف من حيث التسمية، حيث أن مجلس المحاسبة في الجزائر سماها بـرقابة الانضباط في مجال الميزانية والمالية، وبالنسبة لمحكمة المحاسبات في تونس فتسمى بزجر أخطاء التصرف، أما المجلس الأعلى للحسابات فأطلق عليها تسمية التأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية، أما الاختلاف الآخر بين هذه الهيئات العليا للرقابة المالية فتمثل في الأشخاص الخاضعين لهذه الرقابة، نجد أن المشرع الجزائري والتونسي والمغربي قد أخضع أي مسؤول أو عون بأحد الأجهزة الخاضعة

<sup>1</sup> انظر: المادة 54 من القانون التنظيمي رقم 99-62، مصدر سابق، ص 09.

لهذه الهيئات العليا لرقابة الانضباط والتأديب، وما يلاحظ أن رقابة الانضباط والتأديب شاملة وواسعة تضم أي مسؤول تشتهه في حدوث مخالفة لقواعد الانضباط والتأديب على خلاف الرقابة على الحسابات العمومية التي تمس الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين فقط، إلا أن الفرق الجوهرى بين هاتى الهيئات العليا يكمن فى أن المشرع المغربى فى إطار رقابة التأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية ضم كل مراقب مالى وكذا كل موظف يعمل تحت إمره مراقب الالتزام بالنفقات أو المراقب المالى أو يعمل لحسابهما، كما ضم كل محاسب عمومى وكذا كل موظف أو عون يوجد تحت إمرته أو يعمل لحسابه، نجد أن المشرع المغربى كان حريص جدا على محاربة الفساد المالى بحيث الكلى يخضع لرقابة التأديب المتعلقة بالميزانية والشؤون المالية، وما يلاحظ كذلك على المشرع المغربى أنه استثنى بعض الأشخاص من عدم خضوعهم للاختصاص القضائى فى ميدان التأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية وهم اعضاء الحكومة وأعضاء مجلس النواب ومجلس المستشارين وذلك عند مزاوله مهامهم بهذه الصفة، والاختلاف الاخر بين هاتى الهيئات العليا تمثل فى تحديد المخالفات المعاقب عليها فى مجال رقابة الانضباط والتأديب، نجد أن مجلس المحاسبة فى الجزائر أوجد 15 مخالفة لقواعد الانضباط فى مجال تسيير الميزانية والمالية وقد حددها حصرا، أما محكمة المحاسبات فى تونس فقد حددت أخطاء التصرف وحصرتها فى 07 أخطاء وبالنسبة للمجلس الأعلى للحسابات فى المغرب حدد المخالفات المعاقب عليها المجلس فى 11مخالفة، كما أن الاختلاف الآخر تمثل فيه أن المشرع التونسى نص على انقضاء المسؤولية فى مادة زجر أخطاء التصرف بالتقادم أو بوفاة المدعى عليه وقد حصرها فى خمس سنوات بداية من ارتكاب خطأ التصرف.

أما المشرع الجزائرى فقد نص على أنه لا يمكن اصدار الغرامات المطبقة على المخالفات المرتكبة فى مجال الانضباط فى تسيير الميزانية والمالية وذلك إذا تمت معاينة الخطأ بعد مضي عشرة (10) سنوات من تاريخ ارتكاب الخطأ، فى المقابل نجد أن المشرع المغربى نص على تقادم المخالفات المنصوص عليها فى المواد 54 و 55 و 56 من القانون 99-62 المتعلق بمدونة المحاكم المالية وذلك إذا لم يتم اكتشافها من طرف المجلس أو كل سلطة مختصة داخل أجل خمسة (05) سنوات كاملة يبتدىء من التاريخ الذى تكون قد ارتكبت فيه.

## المبحث الثاني: آثار الرقابة القضائية للهيئات العليا المستقلة للرقابة المالية

في إطار الصلاحيات الرقابية القضائية الممنوحة للهيئات العليا للرقابة المالية التي تمارسها على جميع الهيئات والمؤسسات العمومية الخاضعة لرقابتها، ولتكون هذه الرقابة المخولة للهيئات العليا ملزمة على كافة المسيرين للنفقات العمومية بالدولة وجب اقترانها بجزاء تمكنها من فرض عقوبات جزائية للمحافظة على المال العام من كل أشكال الغش والتلاعب والممارسات غير القانونية غير شرعية.

تختلف الآثار المترتبة باختلاف نوع الرقابة الممارسة من قبل الهيئات العليا للرقابة المالية، إلا أنها تلتقي في وجود جزاءات يتخذها بموجب ما يصدره من قرارات في هذا الشأن. وسوف يتم تناول آثار الرقابة القضائية للهيئات العليا للرقابة المالية من حيث مناط المسؤولية المالية والشخصية ومن حيث الطعن في الأحكام والقرارات الصادرة عن الهيئات العليا وذلك وفق المطالب الآتية:

### المطلب الأول: النتائج المترتبة عن رقابة الحسابات العمومية.

#### المطلب الثاني: طرق الطعن في الأحكام الصادرة عن الهيئات العليا للرقابة المالية.

### المطلب الأول: النتائج المترتبة عن رقابة الحسابات العمومية

في مجال الرقابة على الحسابات العمومية الموكلة للهيئات العليا للرقابة المالية في إطار مكافحة الفساد المالي، حيث يمارس مجلس المحاسبة الرقابة على الحسابات العمومية أما محكمة المحاسبات في تونس تمارس رقابة القضاء في الحسابات، والمجلس الأعلى للحسابات في المغرب يتولى عملية التدقيق البت في الحسابات، ومن جراء هذه الصلاحيات ينتج عنها آثار قضائية تمكنها من فرض سلطتها وإلزام جميع الهيئات بالخضوع لها بغية المحافظة على الميزانية العمومية لكل دولة.

## الفرع الأول: وضع المسألة في الجزائر

يصدر مجلس المحاسبة الجزائري قرارات تتضمن غرامات مالية في حق مرتكبي المخالفات المالية الذين تثبت ادانتهم، ومبدئيا لا يمكن ان يتجاوز مبلغ الغرامة الأجر السنوي الاجمالي الذي يتقاضاه الموظف المعني عند تاريخ المخالفة دون تحديد إذا كان الاجر خاما أو صافيا لكن استثناء يمكن أن يضاعف هذا المبلغ إلى حد أقصى في حالة خرقه حكم من الأحكام التشريعية أو التنظيمية أو تجاهل التزاماته لكسب امتياز مالي أو عيني غير مبرر لصالحه أو لغيره على حساب الدولة أو هيئه عمومية<sup>1</sup>.

إن الجزاءات المترتبة على تدخل مجلس المحاسبة من أجل المحافظة على المال العام متعددة ومتنوعة، وهو ما نستشفه من النصوص القانونية الواردة ضمن الأمر 20/ 95 ، وفي هذا السياق إذا عاين المجلس أثناء تحقيقاته حالات أو وقائع أو مخالفات تلحق ضررا بالخزينة العمومية أو بأموال الهيئات والمؤسسات العمومية الخاضعة لرقابته يطلع فورا المصالح المعنية وسلطاتها السلمية أو الوصية وكذا كل سلطة مؤهلة أخرى، وذلك بغرض اتخاذ التدابير الكفيلة بتسيير الأموال تسييرا سليما، وزيادة عن هذا أورد المشرع الجزائري جزاءات بشأن مسائل أخرى، ونذكر في هذا الصدد على سبيل المثال لا الحصر أنه إذا اثبت مجلس المحاسبة أثناء رقابته أنه تم قبض أو حيازة مبالغ بصفة غير قانونية من طرف اشخاص طبيعيين أو معنويين، وتبقى هذه الأموال مستحقة للدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرفق العمومي يطلع فورا السلطة المختصة بذلك من أجل استرجاع المبالغ المستحقة بكل الطرق القانونية وهذا بصريح نص المادة 25 من الأمر 20/ 95 السالف الذكر، وتجدر الإشارة إلى أنه إذا لاحظ قضاة المجلس أثناء ممارسة رقابته وقائع يمكن وصفها وصفا جزائيا يتولى ارسال الملف إلى النائب العام المختص إقليميا بقصد المتابعات القضائية، وفي هذه الحالة يتعين عليه أن يطلع وزير العدل بذلك، كما يشعر الأشخاص المعنويين والسلطة التي يتبعونها<sup>2</sup>.

وقد شمل تشديد العقوبات المالية بموجب الأمر رقم 10-02 المخالفات المرتكبة من طرف المحاسبين العموميين والتي تتجسد في حالتين:

<sup>1</sup> بن زيان سعادة، مرجع سابق، ص 185.

<sup>2</sup> شوقي يعيش تمام وعزيزة شبري، مرجع سابق، ص ص 540، 541.

الحالة الأولى: حالة تأخر المحاسب العمومي عن ايداع حسابه على التسيير أو عدم ارسال المستندات الثبوتية.

يقوم مجلس المحاسبة بناء على هذه المخالفة بإصدار غرامة مالية تم رفع حدودها ما بين 5000 دج و 50.000 دج بعدما كانت تتراوح بين الالف دينار جزائري حيث منح المشرع إمكانية ارسال مجلس المحاسبة أمرا إلى المحاسب العمومي لتقديم حسابه في أجل لا يتجاوز 60يوما، غير أنه وفي حالة عدم تقديمه الحسابات في الأجل المحدد يطبق مجلس المحاسبة اكرهاها ماليا على المحاسب والذي تم رفعه إلى 500 دينار جزائري بعدما كان يقدر ب 100 دينار.

الحالة الثانية: حالة رفض الهيئات الخاضعة لرقابة مجلس المحاسبة تقديم الحسابات أو المستندات إلى مجلس المحاسبة عند اجراء التدقيقات والتحقيقات، حيث يقوم هذا الأخير بإصدار عقوبات مالية تم رفعها ما بين 5000 دج و 50.000 دج بعد ما كانت تتراوح بين 1000 دج و 10000 دج<sup>1</sup>، وفي كل الأحوال يترتب على رقابة مراجعة وتدقيق الحسابات العمومية ما يلي:

- 1- ابراء ذمة المحاسب العمومي: إذا ما اتضح بعد اجراء عملية مراجعة لحسابات المحاسب العمومي سلامة وصحة جميع العمليات المالية التي قام بها ويمنح لمجلس المحاسبة بإبراء للذمة بموجب قرار نهائي، حيث يأخذ هذا القرار نفس القوة القانونية في مواجهة جميع الأطراف، حتى مجلس المحاسبة نفسه الذي أصدره فلا يمكن له بعد الرجوع فيه وتقرير مسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي.
- 2- وضعه في حالة مدين: يضع مجلس المحاسبة المحاسب العمومي في حالة مدين إذا سجل على ذمته نقص مبلغ أو صرف نفقة غير قانونية أو غير مبررة أو ايراد غير محصل<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> طلاش خليدة، مرجع سابق، ص 420.

<sup>2</sup> شوقي يعيش تمام، مجلس المحاسبة الجزائري التنظيم والاختصاصات، مرجع سابق، ص

فضلا عن هذا، فقد نص المشرع الجزائري على أنه لمجلس المحاسبة سلطة معاقبة الأشخاص الذين يصرح بأنهم محاسبون فعليون على التدخل في وظائف المحاسب العمومي وذلك بإصدار غرامة مالية قد يصل مقدارها إلى 100,000 دج وذلك حسب أهمية المبالغ محل التهمة ومدة التهمة ومدة حيازتها أو تداولها أو تطبيق أحكام المادة 27 من هذا الأمر<sup>1</sup>.

يجدر الإشارة إلى أن المشرع الجزائري قد أغفل مسألة التعويض الناتج عن الأضرار التي يتسبب فيها المحاسبون العموميون، فإنه أقر من حيث المبدأ بضرورة وضع المحاسب العمومي في حالة مدين بمبلغ مالي يساوي المبلغ الناقص، إلا أنه لم يحدد طريقة حساب المبلغ المستحق تسديده من قبل المحاسب، حيث أعطى السلطة التقديرية لقاضي الحساب لتقديرها، لكن ينجر عن هذا مجموعة من الإشكالات، فإن كان من السهل تحديد النفقات المستحقة بالنسبة للعمليات المتعلقة بتنفيذ الميزانية، إلا أن الأمر لا يبدو كذلك في حالة العمليات المتعلقة بالخزينة العمومية والتي تتصف بالتعقيد<sup>2</sup>.

وفي مجال رقابة الانضباط في مجال تسير الميزانية والمالية يصدر مجلس المحاسبة غرامات ضد المسؤولين أو أعوان المرافق أو المؤسسات أو الهيئات الذين ارتكبوا خطأ أو مخالفة تلحق ضررا بالخزينة العمومية أو بهيئة عمومية<sup>3</sup>.

فإذا كانت المخالفة التي يرتكبها عون أو ممثل أو قائم بالإدارة في هيئة عمومية خاضعه لرقابة المجلس المحاسبة تتمثل في خرقه حكما من الاحكام التشريعية أو التنظيمية أو تجاهل التزاماته لكسب امتياز مالي أو عيني غير مبرر لصالحه أو لغيره على حساب الدولة أو هيئة عمومية، فإن المبلغ الأقصى للغرامة يكون ضعف مبلغ المرتب السنوي للموظف<sup>4</sup>.

تجدر الإشارة إلى أنه لا يقع التعارض بين تطبيق المناعات والغرامات التي يصدرها مجلس المحاسبة مع تطبيق العقوبات الجزائية والتعويضات المدنية عند الاقتضاء، أي أن

<sup>1</sup> المادة 86 فقرة 03 من الأمر 20/95 المعدل والمتمم المتعلق بمجلس المحاسبة، مصدر سابق، ص 13.

<sup>2</sup> شوقي يعيش تمام، مجلس المحاسبة الجزائري التنظيم والاختصاصات، مرجع سابق، ص 113.

<sup>3</sup> موساوي حليلة، مرجع سابق، ص 12.

<sup>4</sup> عبد العزيز عزة، مرجع سابق، ص 08.

أحكام مجلس المحاسبة والقرارات الصادرة منه لها ان تسري على المعني بالموازاة مع الأحكام القضائية الأخرى<sup>1</sup>.

لمجلس المحاسبة أن يقرر حالة العفو عن العون الذي ارتكب مخالفة أو خطأ في مجال رقابة الانضباط في تسيير الميزانية والمالية، متى تدرج بأمر كتابي من مسؤوليه السلميين أو من كل شخص مؤهل لإعطاء مثل هذا الأمر، وفي هذه الحالة تحل مسؤوليتهم، مادام ملتزماً بمبدأ الطاعة الإداري للرئيس على مرؤوسيه<sup>2</sup>.

غير أنه لا يمكن إصدار هذه الغرامات إذا تمت معاينة الخطأ بعد مضي عشر (10) سنوات من تاريخ ارتكاب الخطأ، كما يعاقب مجلس المحاسبة بغرامة يصدرها في حق كل مسؤول أو عون أو ممثل أو قائم بالإدارة في هيئته عمومية خاضعة لرقابة مجلس المحاسبة الذي خرق حكماً من الأحكام التشريعية أو التنظيمية أو تجاهل التزاماته لكسب امتياز مالي أو عيني غير مبرر لصالحه أو لغيره على حساب الدولة أو هيئة عمومية، اين يحدد مبلغ الاقصى للغرامة بضعف المبلغ المقرر في المادة 89 من الأمر 95 / 20

### الفرع الثاني: وضع المسألة في تونس

تصدر محكمة المحاسبات في مجال الصلاحيات الرقابية القضائية قرارات تتضمن خطيات مالية في حق مرتكبي المخالفات المالية الذين تثبت ادانتهم، وفي جميع الحالات يتم تحميله مبلغاً لا يقل عن ضعف المقدار المحدد طبقاً لأحكام الفصل 44 من القانون الأساسي رقم 41/19 المتعلق بمحكمة المحاسبات.

تترتب عن ارتكاب المخالفات جملة من الجزاءات التي تقضي بها محكمة المحاسبات من أجل الحفاظ على الأموال العمومية للدولة وهو ما نجده في النصوص القانونية الواردة ضمن القانون الأساسي رقم 41/19، وفي هذا الإطار في حالة الإخلال أو التأخير غير المبرر بعذر شرعي أو قوة قاهرة من قبل المحاسب في تقديم الحسابات أو الوثائق أو المعلومات التي تطلبها

<sup>1</sup> انظر: المادة 92 من الأمر 20/95 المعدل والمتمم المتعلق بمجلس المحاسبة، مصدر سابق، ص 15.

<sup>2</sup> عبد العزيز عزة، مرجع سابق، ص 13.

محكمة المحاسبات، وبالتالي يمكن لمحكمة المحاسبات أن تقضي بتحميله خطية من 200 دينار إلى 1000 دينار<sup>1</sup>.

وفي مجال زجر أخطاء التصرف تتولى محكمة المحاسبات زجر أخطاء التصرف المرتكبة من قبل أعوان الدولة والمؤسسات والمنشآت العمومية والجماعات المحلية، تعاقب محكمة المحاسبات كل شخص يثبت مسؤوليته في ارتكاب خطأ تصرف معنى الفصل 113 من هذا القانون بخطية يتراوح بين الجزء الثاني عشر وكامل المرتب الخام السنوي الذي يمنح للمعني بالأمر في تاريخ ارتكاب الخطأ دون اعتبار المنح العائلية وذلك بصرف النظر عن العقوبات التأديبية أو الجزائية التي قد يستوجبها خطأ أو أخطاء التصرف المرتكبة، بحيث تكتسب الخطايا المحكوم بها في مادة زجر أخطاء التصرف نفس صفات الخطايا المحكوم بها من قبل محكمة المحاسبات على المحاسبين العموميين ويتم استخلاصها حسب الصيغ نفسها وتتمتع بالضمانات نفسها<sup>2</sup>.

### الفرع الثالث: وضع المسألة في المغرب

طبقا للمادة 66 من القانون رقم 99-62 المتعلق بمدونة المحاكم المالية يحكم المجلس الأعلى للحسابات على شخصية تتخذ شكل غرامة يحدد مبلغها حسب خطورة وتكرار المخالفة على ألا يقل هذا المبلغ عن ألف (1000) درهم عن كل مخالفة ومن غير أن يتجاوز مبلغ الغرامة عن كل مخالفة الأجر السنوي الصافي الذي كان يتقاضاه المعني بالأمر عند ارتكاب المخالفة، وفي حالة ارتكاب أكثر من مخالفة، يجب ألا يتجاوز مجموع مبلغ الغرامات المحكوم بها أربع مرات مبلغ الأجر السنوية السالفة.

والملاحظ أن المشرع قد حدد الحد الأقصى والأدنى للغرامات فإنه من جهة أخرى ترك لهيئة الحكم سلطة تقدير المبالغ الواجب ارجاعها في حال إذا كانت المخالفات المرتكبة ترتب عنها خسارة لأحد الأجهزة الخاضعة لرقابته وتؤدي هذه المبالغ من طرف مرتكب المخالفة، وتحتسب المبالغ الواجب ارجاعها من خلال الرأسمال أولاً، إضافة إلى الفوائد التي تحتسب على

<sup>1</sup> انظر: الفصل 52 من القانون الأساسي 41/19، مصدر سابق، ص 05.

<sup>2</sup> الفصلين 114 و 115 من المصدر نفسه، ص ص 08، 09.

أساس السعر القانوني ابتداء من تاريخ ارتكاب المخالفة، وجوابا الحالة التي يكون فيها مرتكب المخالفة يتقاضى أجره غير عمومية أو لا يتقاضى أية أجره نصت المادة 67 من القانون رقم 99-62 على أن إذا كان مرتكب المخالفات يستفيد من أجره غير عمومية، تحتسب الغرامة التي يتعرض لها على أساس أجرته السنوية الصافية، في حين أنه إذا كان لا يتقاضى أية أجره فيجوز أن يصل مقدار الغرامة إلى ما يعادل الأجره السنوية الصافية لموظف بدرجة متصرف بالإدارة المركزية يستفيد من أعلى رتبة في سلم الأجره رقم 11<sup>1</sup>.

تتجلى الآثار الناتجة عن الرقابة الممارسة من قبل المجلس الأعلى للحسابات فيما يلي:

**أولاً:** الآثار المترتبة في حالة التدقيق والبت في الحسابات: لا يدخل القرار النهائي للمجلس أي تغيير على النتيجة العامة لكل حساب أو وضعية محاسبية، غير أن المجلس يكلف المحاسب العمومي في حالة عدم ترحيل بقية الحسابات المحددة بقرار سابق بإدراج حسابات التسوية في الحساب أو الوضعية المحاسبية للتسيير الجاري، وتثبت القرارات النهائية ما إذا كان المحاسب العمومي:

- 1- بريء الذمة: حيث يتضمن القرار في هذه الحالة ابراء ذمة المحاسب العمومي بصفة نهائية والإذن عند الاقتضاء بإرجاع ضمانه المالي ورفع اليد عن التقييدات المترتبة على ممتلكاته إذا ما انقطع عن القيام بعمله.
- 2- فائض في حسابه: يكون للقرار نفس الأثر وإذا كان فائض الحساب ناتج عن مبالغ دفعها المحاسب العمومي لسد عجز ظنه موجودا، إذن له في القرار بالالتجاء إلى السلطات الإدارية لاسترجاع المبالغ المذكورة بعد تقديم المبررات اللازمة.
- 3- عجز في حسابه: حيث يحدد القرار مبلغ العجز الواجب دفعه بمجرد تبليغ القرار، ويتم تحصيل العجز طبقا للمقتضيات التشريعية والتنظيمية المعمول بها لفائدة الخزينة، أو عند الاقتضاء لفائدة المقاوله أو المؤسسة العمومية المعنية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> بداه مريم، مرجع سابق، ص ص 73، 74.

<sup>2</sup> انظر: المادة 40 من القانون التنظيمي رقم 99-62، مصدر سابق، ص 07.

## ثانيا: الآثار المترتبة في حالة التسيير بحكم الواقع

إذا اعتبر المجلس شخصا محاسبا بحكم الواقع، أمره في نفس القرار بتقديم حسابه داخل أجل يحدده له على ألا يقل عن شهرين، كما يمكن للمجلس بصرف النظر عن مقتضيات المادة 37 من هذا القانون، أن يحكم على المحاسب بحكم الواقع إذا لم يكن موضوع متابعة جنائية بغرامة تقدر باعتبار أهمية ومدة حيازة أو استعمال الأموال أو القيم دون أن يتجاوز مبلغ هذه الغرامة مجموع المبالغ التي تمت حيازتها أو استعمالها بصفة غير قانونية<sup>1</sup>.

## ثالثا: الآثار المترتبة في حالة التأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية

يعاقب المجلس الأشخاص الذين ارتكبوا مخالفة واحدة أو أكثر من المخالفات المشار إليها في المواد 54 و 55 و 56 من مدونة المحاكم المالية بغرامة يحدد مبلغها حسب خطورة و تكرار المخالفة على أن لا يقل هذا المبلغ عن ألف (1000) درهم عن كل مخالفة من غير أن يتجاوز مجموع مبلغ الغرامة عن كل مخالفة أجرته السنوية الصافية التي كان يتقاضاها المعني بالأمر عند تاريخ ارتكاب المخالفة، غير أن مجموع مبالغ الغرامات لا يمكن ان يتجاوز أربع (04) مرات مبلغ الأجرة السنوية السالفة الذكر، أما إذا ثبت للمجلس أن المخالفات المرتكبة تسببت في خسارة لأحد الأجهزة الخاضعة لرقابته قضى على المعني بالأمر بإرجاع المبالغ المطابقة لفائدة هذا الجهاز من رأسمال وفوائد وتحسب الفوائد على أساس السعر القانوني ابتداء من تاريخ ارتكاب المخالفة، وفي حالة اكتشاف أن الأفعال تستوجب اجراء تأديبيا أو جنائيا تطبق مقتضيات المادة 111 من مدونة المحاكم المالية<sup>2</sup>.

تختلف الجزاءات والعقوبات المالية الموقعة من قبل الهيئات الرقابية العليا في الجزائر وتونس والمغرب، فمن خلال الاختصاصات الرقابية القضائية تمكن الهيئات العليا للرقابة المالية من فرض جزاءات على كل مرتكبي مخالفات، ففي مجال الرقابة على الحسابات العمومية يصدر مجلس المحاسبة الجزائري في حق مرتكبي المخالفات التي تثبت ادانتهم، حيث يوقع مجلس المحاسبة الجزائري غرامة مالية تقدر بين 5000 دج و 50.000 دج في حالة

<sup>1</sup> انظر: المادتين من القانون التنظيمي رقم 99-62، مصدر سابق، ص 07.

<sup>2</sup> انظر: المادة 66 من المصدر نفسه، ص 12.

تأخر المحاسب العمومي عن ايداع حسابه على التسيير، كما له أن يحكم بغرامة مالية ما بين 5000 و 50.000 دج في حالة رفض الهيئات الخاضعة لرقابة مجلس المحاسبات تقديم المستندات عند اجراء التدقيقات، أما بالنسبة لمحكمة المحاسبات في تونس، ففي صورة الاخلال أو التأخير غير المبرر بعذر شرعي أو قوة قاهرة من قبل المحاسب في تقديم الحساب أو الوثائق أو المعلومات التي تطلبها محكمة المحاسبات يمكن للمحكمة ان تقضي بتحميله خطية من مائتي (200) دينار إلى ألف 1000 دينار، وبالنسبة للمجلس الأعلى للحسابات في المغرب فإن المجلس يحكم على الأشخاص الذين ارتكبوا مخالفة واحدة أو أكثر من المخالفات المشار إليها في المواد 54 و 55 و 56 من مدونة المحاكم المالية، بغرامة يحدد مبلغها حسب خطورة و تكرار المخالفة على ألا يقل هذا المبلغ عن الف (1000) درهم عن كل مخالفة و من غير أن يتجاوز مجموع مبلغ الغرامة عن كل مخالفة أجرته السنوية الصافية التي كان يتقاضاها.

فالمشروع الجزائري حدد العقوبة الموقعة عن كل مخالفة وقدرها ما بين 5000 دج، أما المشروع التونسي فقد حصر الخطية ما بين 200 إلى 1000 دينار، والمشروع المغربي نلاحظ أنه ترك الأمر للمجلس الأعلى للحسابات وجعل السلطة التقديرية له في تكييف المخالفات المرتكبة حيث جعل مبدأ وهو ألا يقل هذا المبلغ عن 1000 درهم والا يتجاوز الأجرة السنوية الصافية للمعني بالأمر.

على الرغم من الجزاءات التي يفرضها مجلس المحاسبة في الجزائر على انتهاك القوانين والتنظيمات المعمول بها، وبالرغم من الرقابة المتواجدة في مجال مكافحة الفساد بكل أنواعه إلا أنه بقيت دون فعالية وذلك كون التقارير التي يقوم بإعدادها المجلس تفتقد لخاصية النشر، ونفس الموقف ينسحب على محكمة المحاسبات في تونس، فهي كذلك لا تظهر للعلن، ونفس الأمر بالنسبة للمجلس الأعلى للحسابات في المغرب، فهي لا تظهر للعلن لكي لا يتمكن الجميع من الاطلاع عليها وبالتالي مواجهة هذه الهيئات بالمخالفات التي ارتكبتها ووضعها أمام الأمر الواقع ومواجهة الرأي العام، الأمر الذي يدفع مسؤولي هذه الهيئات إلى عدم تكرار الخروقات والانتهاكات التي وقعوا فيها، كما أنه من شأن هذا الأمر التأثير على أعضاء مجلس المحاسبة من الناحية المعنوية مما يجعلهم لا يقومون بمهامهم الرقابية على أكمل وجه، واعداد

تقارير مميزة وذات فعالية كونها لا تصل إلى الرأي العام، ما يدفعنا للقول أن هذا النمط من الرقابة إنما يعد كونه مجرد تقليد ومحاكاة لنموذج خارجي جاهز على أنه رقابة تبررها وجود رغبة حقيقية وفعالية لمحاربة ظاهرة الفساد، وهذا الأمر يوحي إلى عدم رعية الجزاءات المقررة في صالح المؤسسات والإدارات العمومية ذات النفوذ العالي في الدولة، مما يجعل تلك الجزاءات مجرد حبر على ورق، الأمر الذي من شأنه المساس بنزاهة وشفافية عمليات التسيير لهذه المؤسسات مما ينعكس دون شك على انتشار الفساد والعبث بالمال العام والأموال العمومية وانطوائها على كل القطاعات مادام أنه ليس هناك رادع قوي لمثل هذه التجاوزات والانتهاكات غير المشروعة<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: طرق الطعن في الأحكام الصادرة عن الهيئات العليا للرقابة المالية

في إطار الاختصاصات الرقابية القضائية للهيئات العليا للرقابة المالية وما يترتب عنها من إصدار عقوبات تمثلت في التزامات المالية المرفقة على مرتكبي المخالفات والذين تثبت ادانتهم، حيث أنه كل قرار من أي جهة يكون قابل للطعن لأنه ليس معصوم من الخطأ، فقد تكون الجهة المصدرة للقرار متعسفة في حق المعني بالأمر، وفي هذا المجال، جعل إمكانية الطعن في القرارات الصادرة عن الهيئات الرقابية العليا إلا أن طرق الطعن تختلف وتتنوع بين القرارات الصادرة عن مجلس المحاسبة في الجزائر، ومحكمة المحاسبات في تونس، وبين المجلس الأعلى للحسابات في المغرب.

### الفرع الأول: وضع المسألة في الجزائر

نستشف من خلال طرق الطعن المحددة في الأحكام الصادرة عن مجلس المحاسبة أنه ليس هناك أدنى شك أنه هيئة قضائية ذات طبيعة متخصصة في القضايا المالية والمحاسبية، بحيث يستفيد كل صاحب صفة ومصلحة (المتقاضي المعني، السلطة الرئاسية أو الوصائية التي كان يخضع لها المخالف المذنب أو كان يخضع لها وقت ارتكابه المخالفة موضوع القرار، الناظر العام من تلقاء نفسه، الغرفة بالمجلس أو الفرع الذي أصدر القرار) من ضمانات

<sup>1</sup> يعيش تمام شوقي، دور الهيئات العليا المستقلة للرقابة المالية في مكافحة الفساد - الآليات والتحديات - دراسة مقارنة بين الجزائر والمغرب، مرجع سابق، ص ص 19، 20.

المتقاضي على درجات في الطعن في القرارات النهائية في القرارات الصادرة عن مجلس المحاسبة والمشمولة بالنفاد بخلاف القرارات المؤقتة لا يمكن الطعن فيها لأنها تمهيدية.

ويكون الطعن بالطرق التالية: الطعن بالمراجعة والاستئناف والطعن<sup>1</sup>.

### أولاً: طلب المراجعة

ويقصد بالمراجعة هو إعادة النظر في موضوع الحكم لأسباب لم يطع عليها القضاء وقت إصداره الحكم<sup>2</sup>، وتكون قرارات المجلس موضوع مراجعة في الحالات التالية:

- بسبب خطأ أو السهو في الحكم.
- الاغفال أو التزوير.
- الاستعمال المزدوج
- بسبب ظهور عناصر جديدة تبرر ذلك، مثلاً وجود أدلة جديدة لم تثار في الدعوى سابقاً بحسن نية صاحب الطعن ويمكن أن تؤثر على مجريات الحكم<sup>3</sup>.

ويشترط لقبول طلب المراجعة أن يشتمل على عرض الوقائع والوسائل التي استند إليها صاحب الطلب مرفقاً بالمستندات والوثائق الثبوتية، ويوجه الطلب إلى رئيس مجلس المحاسبة في أجل أقصاه سنة واحدة من تاريخ تبليغ القرار موضوع الطعن، كما يمكن إجراء المراجعة بعد الأجل المذكور أعلاه إذا صدر القرار أساس وثائق ثبوتية اتضح أنها خاطئة<sup>4</sup>.

تدرس الغرفة أو الفرع طلب مراجعة القرار موضوع الطعن الذي صدر عن أي منهما أين يعين رئيس الغرفة أو الفرع قاضي يكلف بدراسة طلب المراجعة وتقديم اقتراحات كتابية في مدى قبول وصحة هذا الطلب، ليبلغ الملف بعد نهاية الدراسة إلى الناظر العام لتقديم استنتاجه

<sup>1</sup> بن زيان سعادة، مرجع سابق، ص 118.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 118.

<sup>3</sup> انظر: المادة 102 فقرة 03 من الأمر 20/95 المعدل والمتمم، المتعلق بمجلس المحاسبة، مصدر سابق، ص 16.

<sup>4</sup> أحمد بلودنين، مرجع سابق، ص 112.

كتابيا، ويحدد رئيس الغرفة أو الفرع بعد ذلك تاريخ الجلسة ويبلغ كل الأطراف أين يشارك صاحب الطلب في الجلسة بطلب منه أو باستدعاء من رئيس الغرفة أو الفرع<sup>1</sup>.

ولا تكون لإجراءات المراجعة التلقائية وطلبات المراجعة أثر موقف للقرار موضوع الطعن، غير أنه يمكن رئيس المجلس بعد استشارة رئيس الغرفة أو الفرع المعني والناظر العام، أين يأمر بوقف تنفيذ هذا القرار إلى غاية اصدار القرار الذي يبت في طلب المراجعة إذا تبين أن الدفع المسند اليها في المراجعة تبرر ذلك<sup>2</sup>.

### ثانيا: الطعن بالاستئناف

تكون قرارات مجلس المحاسبة قابلة للاستئناف في أجل أقصاه شهر (1) من تاريخ تبليغ القرار موضوع الطعن، ولا يقبل الطعن إلا من المتقاضي المعني أو السلطات السلمية أو الوصية أو الناظر العام، بموجب عريضة استئناف كتابية مفصلة للوقائع والدفع المسند عليها، موقعة من صاحب الطلب أو ممثله قانونا.

وللاستئناف أثر موقف لتنفيذ القرار موضوع الطعن، يدرس مجلس المحاسبة الاستئناف بتشكيلة كل الغرف مجتمعة، عدا الغرفة التي أصدرت القرار موضوع الطعن، ويفصل فيه بقرار اغلبية الأصوات<sup>3</sup>.

تطلع تشكيلة كل الغرف مجتمعة في جلستها على العريضة والوسائل المسند اليها في دعم الاستئناف ومقترحات المقرر واستنتاجات الناظر العام، ويعرض رئيس الجلسة القضية للمداولة دون حضور كل من المقرر والناظر العام<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> المادة 104 من الأمر 20/95 المعدل والمتمم، المتعلق بمجلس المحاسبة، مصدر سابق، ص 17.

<sup>2</sup> المادة 106 من المصدر نفسه، ص 17.

<sup>3</sup> أحمد بلودنين، مرجع سابق، ص 112.

<sup>4</sup> المادة 109 من الأمر 20/95 المعدل والمتمم، المتعلق بمجلس المحاسبة، مصدر سابق، ص 17.

### ثالثا: الطعن بالنقض

تكون قرارات مجلس المحاسبة الصادرة عن تشكيلة كل الغرف مجتمعة قابلة للطعن بالنقض طبقا لقانون الإجراءات المدنية، حيث يتم تقديم الطعن بالنقض بناء على طلب الشخص المعني أو محام معتمد لدى المحكمة العليا، أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية أو السلطات السلمية أو الوصية أو الناظر العام<sup>1</sup>.

يقبل الطعن بالنقض في القانون الجزائري خلال شهرين تحتسب اعتبارا من تاريخ التبليغ الرسمي لقرار المجلس المطعون فيه، حيث أنه يجدر الإشارة أن المشرع الجزائري لم يذكر أسباب قبول الطعن بالنقض في القانون المتضمن مجلس المحاسبة، بل أحال ورودها إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية وهي كالاتي: مخالفة قواعد جوهرية في الإجراءات أو اغفالها، وعدم الاختصاص النوعي، وعيب تجاوز السلطة، ومخالفة القانون، ومخالفات الاتفاقيات الدولية، انعدام التسبب أو قصوره أو تناقضه مع منطوق الحكم، الحكم بما لم يطلب أو أكثر مما طلب، السهو عن الفصل في أحد الطلبات الأصلية<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني: وضع المسألة في تونس

حدد المشرع التونسي في القانون الأساسي رقم 41/19 المتعلق بمحكمة المحاسبات طرق وكيفية الطعن ضد القرارات والأحكام الصادرة عن محكمة المحاسبات، واعتبرها هيئة قضائية ذات طبيعة متخصصة في القضايا المالية والمحاسبية.

ويكون الطعن بالطرق التالية: مراجعة قرارات السلطة الإدارية، الاستئناف، التعقيب، مراجعة الأحكام الصادرة عن المحكمة.

### أولا: مراجعة قرارات السلطة الإدارية

يجوز للمحاسبين والممثلين القانونيين للمؤسسات العمومية والجماعات المحلية القيام لدى محكمة المحاسبات بطلب مراجعة القرارات الإدارية النهائية الصادرة في حقهم، وذلك في أجل

<sup>1</sup> المادة 110 من المصدر نفسه، ص ص 17، 18.

<sup>2</sup> أحمد بلونين، مرجع سابق، ص ص 123، 124.

شهرين ابتداء من تاريخ بلوغ الاعلام بالقرار إلى الطرف المعني بالأمر، حيث يرفع الطعن بعريضة معللة تعد في نظيرين يوجه أحدهما إلى السلطة التي صدر عنها القرار المطعون فيه والآخر إلى كتابة المحكمة.

ولا يكون لطلبات مراجعة قرارات السلطة الإدارية أثر موقف لتنفيذها، غير أنه يجوز للرئيس الأول لمحكمة المحاسبات بعد أخذ رأي النيابة العمومية أن يأذن بتوقيف التنفيذ إلى حين البت في طلب المراجعة<sup>1</sup>، كما أن لمحكمة المحاسبات أن ترفض طلب الطعن إذا كان صادرا من غير ذي صفة أو تم القيام به دون مراعاة الآجال القانونية أو كان غير معلل، وفي حالة تم قبول الطعن، تصدر محكمة المحاسبات حكما في شأن المقنضيات المطعون فيها وفق الإجراءات المقررة للحكم في الحسابات<sup>2</sup>.

### ثانيا: الاستئناف

يمكن للمحاسب العمومي أو كل وزير فيما يخص ادارته والمؤسسات الراجعة اليه بالنظر أو رئيس الجماعة المحلية أن يقدم في أجل شهرين من تاريخ تسلم النيابة العمومية للحكم أو الاعلام بالحكم الصادر ابتدائيا طلب في الاستئناف يقدمه محام، كما يمكن للنياية العمومية من تلقاء نفسها الطعن بالاستئناف وفق نفس الإجراءات، ويقدم هذا الطلب إلى كتابة المحكمة مصحوبا بمذكرة في بيان أسباب الاستئناف والاستئناف يوقف التنفيذ<sup>3</sup>.

تحال جميع التقارير المتعلقة بالاستئناف على النيابة العمومية لإبداء الرأي قبل النظر فيها، وللمحكمة أن ترفض الطعن إذا لم يحترم الشروط الشكلية والاجرائية وإذا كان غير مبرر<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> انظر على التوالي: الفصول 78، 79، 80 من القانون الأساسي 41/19، مصدر سابق، ص 06.

<sup>2</sup> الفصلين 83، 84 من المصدر نفسه، ص 07.

<sup>3</sup> الفصل 85 من المصدر نفسه، ص 07.

<sup>4</sup> الفصلين 86، 87 من المصدر نفسه، ص 07.

### ثالثاً: التعقيب

جعل المشرع التونسي للمحاسب العمومي إمكانية الطعن بالتعقيب في حكم استئنافي لمخالفة الاجراءات أو لخرق القانون أو لضعف التعليل أو غيابه أو لتحريف الوقائع أو للخطأ البين، ويرفع الطعن أمام الهيئة التعقيبية عن طريق محام في ظرف شهرين من تاريخ اعلام المحاسب العمومي بالحكم، ولنفس الأسباب وفي نفس الآجال يمكن للنيابة العمومية من تلقاء نفسها أو بطلب من كل وزير فيما يخص ادارته والمؤسسات الراجعة اليه بالنظر أو من الممثل القانوني للجماعة المحلية أن تقدم مطالبا في التعقيب ويقدم مطلب التعقيب إلى كتابة المحكمة وجوبا بمذكرة في بيان أسباب التعقيب، والتعقيب لا يوقف التنفيذ<sup>1</sup>.

تبت الهيئة التعقيبية في كافة المطاعن وتصرح برفضها إذا لم تحترم الشروط الشكلية والاجرائية أو كانت غير مبررة، وإذا قضت الهيئة بنقض الحكم المطعون فيه مع الإحالة ترجع القضية إلى دائرة استئنافية أخرى وعند الاقتضاء إلى الدائرة الاستئنافية التي أصدرت الحكم المطعون فيه، لتبت في الحساب من جديد بتركيبة أخرى، وفي حالة تم الطعن بالتعقيب للمرة الثانية لنفس السبب ورأت الهيئة التعقيبية نقض الحكم المطعون فيه من جديد فإنها تبت في الأصل نهائياً<sup>2</sup>.

### رابعاً: مراجعة الأحكام الصادرة عن المحكمة

يمكن لمحكمة المحاسبات رغم صدور حكم بات في حساب ما مراجعته سواء بطلب من المحاسب بناء على عريضة معللة تقدم إلى كتابة المحكمة وتكون مشفوعة بالحجج التي وقع العثور عليها بعد أن يصبح الحكم باتا أو يطلب من النيابة العمومية بسبب خطأ أو سهو أو تزوير أو استعمال مكرر، حيث أن طلب المراجعة لا يعطل تنفيذ الأحكام غير أنه يجوز للرئيس الأول لمحكمة المحاسبات بعد أخذ رأي النيابة العمومية أن يأذن بوقف التنفيذ ويقع

<sup>1</sup> انظر: الفصل 89 من القانون الأساسي 41/19، مصدر سابق، ص 07.

<sup>2</sup> الفصلين 91، 92 من المصدر نفسه، ص 07.

ابلاغ هذا الإذن حالا إلى الوزير المكلف بالمالية و إلى الوزير الذي يهيمه الأمر وممثل المؤسسة العمومية أو رئيس الجماعة المحلية<sup>1</sup>.

ترفض محكمة المحاسبات الطعن المقدم من قبل المحاسب إذا لم يحترم الشروط الشكلية والاجرائية أو كان غير مبرر وفي صورة قبول طلب المراجعة فإن محكمة المحاسبات تبت في الحساب من جديد حسب الإجراءات المقررة للحكم في الحسابات<sup>2</sup>.

### الفرع الثالث: وضع المسألة في المغرب

فضلا عن المسطرة الكتابية والتوجيهية تضمن حقوق الدفاع بواسطة طرق الطعن العادية ضد القرارات الصادرة ابتدائيا عن الغرف وفروع الغرف.

#### أولا: الاستئناف

يعرض طلب الاستئناف على أنظار هيئة الغرف المشتركة ويحق ممارسته من طرف المحاسب العمومي ووزير المالية والوزير المعني بالأمر والوكيل العام للملك لدى المجلس الأعلى للحسابات والخازن العام للمملكة وكذا الممثلين القانونيين للأجهزة العمومية المعنية<sup>3</sup>.

ويوقف الاستئناف التنفيذ، ما لم يكن قرار المجلس مشمولا بالنفاذ المعجل، وتودع عريضة الاستئناف لدى كتابة الضبط بالمجلس داخل الثلاثين (30) يوما الموالية لتاريخ تبليغ القرار النهائي<sup>4</sup>.

فضلا عن هذا، يبت المجلس في طلبات استئناف الأحكام الصادرة بصفة نهائية عن المجالس الجهوية، وذلك بناء على عريضة يتقدم بها المحاسب العمومي أو ذوو حقوقه بصفة شخصية أو بواسطة وكيل أو وزير الداخلية أو الوالي أو العامل في حدود الاختصاصات المخولة لهم تطبيقا للنصوص لتشريعية والتنظيمية الجاري بها العمل أو الوزير المكلف بالمالية

<sup>1</sup> الفصلين 93، 94 من المصدر نفسه، ص 07.

<sup>2</sup> الفصل 96 من المصدر نفسه، ص 07.

<sup>3</sup> أحمد الميداوي ، مرجع سابق، ص ص 05، 06.

<sup>4</sup> المادة 45 الفقرتين 04 و 05 من القانون التنظيمي رقم 41/19، مصدر سابق، ص 07.

أو الخازن بالجهة أو العمالة أو الاقليم أو وكيل الملك أو الممثل القانوني للجماعة المحلية أو الهيئة أو المؤسسة أو المقولة العمومية المعنية، ويوجه ملف الاستئناف من طرف كتابة الضبط بالمجلس الجهوي إلى كتابة الضبط بالمجلس<sup>1</sup>.

### ثانيا: الطعن بالنقض

تعتبر القرارات النهائية الصادرة استثنائيا عن المجلس الأعلى للحسابات قابلة لأن تكون موضوع طعن بالنقض أمام المجلس الأعلى.

يحق للمحاسب العمومي أو ذوي حقوقه بصفة شخصية أو بواسطة وكيل أن يمارسوا الطعن بالنقض أمام المجلس الأعلى داخل أجل ستين (60) يوما الموالية لتاريخ تبليغ القرار النهائي وذلك إذا رأوا أن هناك خرق للقانون أو عدم احترام الإجراءات الشكلية أو انعدام التعليل أو عدم اختصاص المجلس، ويخول نفس الحق إلى الوزير المكلف بالمالية والوزير المعني بالأمر والوكيل العام للملك والخازن العام للمملكة وإلى الممثلين القانونيين للأجهزة العمومية المعنية داخل نفس الأجل، ويتم التحقيق والبت في طلب النقض طبقا لمقتضيات الفصل 354 من قانون المسطرة المدنية<sup>2</sup>.

### ثالثا: طلب المراجعة

في حالة اكتشاف جديد يمكن أن تكون القرارات النهائية الصادرة ابتدائيا أو استئنافية عن المجلس الأعلى للحسابات موشوع طلب مراجعة<sup>3</sup>.

وهذا الحق مخول للمحاسب العمومي أو ذوي حقوقه بصفة شخصية أو بواسطة وكيل، كما يخول نفس الحق إلى الوكيل العام للملك وإلى الوزير المكلف بالمالية والوزير المعني

<sup>1</sup> المادة 48 من المصدر نفسه، ص 08.

<sup>2</sup> المادة 49 من المصدر نفسه، ص 08.

<sup>3</sup> أحمد الميداوي، مرجع سابق، ص 06.

بالأمر والخازن العام للمملكة، ويخول الحق في طلب المراجعة بعد انصرام أجل الستين (60) يوما المنصوص عليها في المادة 49 أعلاه فيما يخص الطعن بالنقض<sup>1</sup>.

ويخصوص الطعن في القرارات الصادرة عن المجلس الأعلى للحسابات، يمكن كذلك الطعن في قرارات أو أحكام المجلس الأعلى للحسابات في ميدان التأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية بواسطة ثلاث وسائل قانونية وهي الطعن بالاستئناف والنقض من جهة وطلب المراجعة من جهة ثانية<sup>2</sup>.

وقد أحرز القانون الحالي تقدما بالمقارنة مع القانون السابق، الذي كان يتيح فقط إمكانية تقديم طلب نقض أو مراجعة بشأن أحكام المجلس الأعلى للحسابات، ولم يكن يأخذ قاعدة التقاضي على درجتين، لكن المشرع انتبه إلى هذا الأمر عندما وضع النص الحالي، وأخذ بنظام التقاضي على درجتين، وذلك من أجل أفضل تدبير لمنظومة العدالة، وتعزيز ضمانات المتقاضين في الوصول إلى المحاكمة العادلة<sup>3</sup>.

تختلف عملية الطعن في الأحكام والقرارات الصادرة عن الهيئات العليا للرقابة المالية، وفي هذا المجال نجد أن طرق في قرارات مجلس المحاسبة حددها المشرع الجزائري بثلاث طرق وهي طلب المراجعة، الطعن بالاستئناف والطعن بالنقض، أما المشرع التونسي فقد حدد كيفية الطعن في قرارات محكمة المحاسبات بأربعة طرق تمثلت في مراجعة قرارات السلطة الإدارية، الاستئناف، التعقيب، مراجعة الأحكام الصادرة عن المحكمة، وبالمقارنة كذلك مع المشرع المغربي نجده قد حصر طرق الطعن في قرارات المجلس الأعلى للحسابات بثلاث طرق وهي الاستئناف والطعن بالنقض وطلب المراجعة، نلاحظ أن طرق النقض تختلف باختلاف الهيئة العليا المصدرة للقرار، وما نستشفه أن المشرع التونسي منح أربعة طرق للطعن في قرارات محكمة المحاسبات على خلاف المشرع الجزائري والمشرع المغربي الذي أعطى للأشخاص المعنيين بالطعن ثلاث طرق للطعن في الأحكام الصادرة عن مجلس المحاسبة الجزائري والمجلس الأعلى للحسابات المغربي.

<sup>1</sup> المادة 50 من القانون التنظيمي رقم 41/19، مصدر سابق، ص 08.

<sup>2</sup> بداه مريم، مرجع سابق، ص 78.

<sup>3</sup> المرجع نفسه، ص 80.

فضلا عن هذا، نلاحظ على أن ترتيب وتصنيف عملية الطعن في الأحكام الصادرة عن الهيئات العليا للرقابة المالية مختلفة من حيث التصنيف، فالمشعر الجزائري في القرارات الصادرة عن مجلس المحاسبة جعل من طلب مراجعة القرارات الصادرة عن مجلس المحاسبة هي العملية الأولى لطرق الطعن حيث أنها لا تكون لها أثر موقوف للقرار موضوع الطعن، وهذا ما نجده لدى المشعر التونسي فقد جعل مراجعة قرارات السلطة الإدارية هي الأولى في عملية الطعن بحيث الطعن في القرارات الصادرة عن السلطة الإدارية لا يعطل تنفيذها كقاعدة عامة غير أنه يجوز للرئيس الأول لمحكمة المحاسبات بعد أخذ رأي النيابة العمومية أن يأذن بتوقيف التنفيذ إلى حين البت في طلب المراجعة، أما بالنسبة للمشعر المغربي فقد جعل طلب المراجعة في المرحلة الثالثة من مراحل الطعن في قرارات المجلس الأعلى للحسابات وذلك في حالة اكتشاف عنصر جديد يمكن أن تكون القرارات النهائية موضوع طلب للمراجعة كما نلاحظ أن المشعر الجزائري جعل الاستئناف العملية الثانية لإجراء عملية الطعن في قرارات مجلس المحاسبة وذلك في أجل أقصاه شهر (01) من تاريخ تبليغ القرار موضوع الطعن، وللاستئناف أثر موقوف لتنفيذ القرار موضوع الطعن، وهذا ما نجده لدى المشعر التونسي الذي جعل من الاستئناف عملية ثانية من عمليات الطعن ضد القرارات الصادرة عن محكمة المحاسبات وحدد أجل الطعن بالاستئناف بأجل شهرين من تاريخ تسلم النيابة العمومية للحكم أو الاعلام بالحكم وهنا نجد الاختلاف في اطار أجل الطعن بالاستئناف بين مجلس المحاسبة الجزائري شهر من تاريخ تبليغ القرار المطعون فيه بين محكمة المحاسبات المحددة بأجل شهرين من تاريخ تسلم النيابة العمومية للحكم، أما بالمقارنة مع المشعر المغربي جعل استئناف القرارات الصادرة عن المجلس ابتدائيا في المرحلة الأولى من مراحل الطعن في قرارات المجلس الأعلى للحسابات ويوقف الاستئناف التنفيذ، ما لم يكن قرار المجلس مشمولاً بالإنفاذ المعجل وقد حدد أجل إيداع عريضة الاستئناف داخل الثلاثين (30) يوما الموالية لتاريخ تبليغ القرار النهائي.

وتمثلت الطريقة الثالثة للطعن في قرارات مجلس المحاسبة في عملية الطعن بالنقض وذلك طبقا لقانون الإجراءات المدنية، أما بالنسبة للمشعر التونسي فقد جعل من عملية التعقيب هي المرحلة الثالثة كذلك، والتعقيب لا يوقف التنفيذ، بالمقارنة أيضا مع المشعر المغربي نجده جعل من عملية الطعن بالنقض بالمرتبة الثانية واعتبر القرارات الصادرة استثنائيا عن المجلس

الأعلى للحسابات قابلة للطعن أمام المجلس الأعلى، وذلك داخل أجل سنتين (60) يوما الموالية لتاريخ تبليغ القرار النهائي.

### خلاصة الفصل الثاني:

نستنتج في الأخير أن الهيئات العليا للرقابة المالية تعتبر أعلى أجهزة رقابة مالية في الدولة، وذلك راجع للدور الرقابي الفعال التي تمارسه على مختلف الهيئات والمؤسسات العمومية الخاضعة لرقابتها، وفي هذا الإطار تعمل الهيئات العليا للرقابة المالية بممارسة جملة من الصلاحيات الرقابية القضائية التي تظهر مظهر الهيئة القضائية وتجعلها مؤهلة بإصدار أحكام قضائية تحاكي فيها سلطات الرقابة القضائية الأخرى، وذلك عن طريق إصدارها لعقوبات جزائية تمثلت في توقيع الغرامات المالية.

تتجسد الصلاحيات القضائية المخولة للهيئات العليا للرقابة المالية عن طريق اصدار قرارات تكتسب الصيغة التنفيذية قياسا على قرارات الجهات القضائية الإدارية وهي قابلة للطعن، وتختلف عملية الطعن باختلاف الجهة المصدرة للقرارات، فقرارات الصادرة عن مجلس المحاسبة الجزائري فهي قابلة للمراجعة والاستئناف، ويتم الطعن بالنقض فيها أمام مجاس الدولة، أما بالنسبة للقرارات الصادرة عن محكمة المحاسبات في تونس فهي قابلة للمراجعة والاستئناف ويتم الطعن فيها بالتعقيب ومراجعة الأحكام الصادرة عن المحكمة وأخيرا، القرارات المنبثقة عن المجلس الأعلى للحسابات في المغرب فهي تقبل الاستئناف ويتم الطعن فيها بالنقض وعملية المراجعة.

إن مجمل هذه الاختصاصات الرقابية القضائية المخولة للهيئات العليا، تبدو من الناحية النظرية كافية بأن تمارس الهيئات الرقابية العليا دورا هاما في حماية الأموال العمومية والمساهمة في تحسين مستواها، ذلك أن الرقابة القضائية التي يتمتع بها كل من مجلس المحاسبة الجزائري ومحكمة المحاسبات التونسية ومجلس الأعلى للحسابات المغربي، تمكنهم من ترقية اجبارية تقديم الحسابات كقاعدة أساسية في نظام المحاسبة العمومية وتحقيق الشفافية المطلوبة في تسيير المال العام.

لكن في الواقع، فإن الدور الرقابي الممنوح للهيئات الرقابية العليا لم يرقى بعد لبلوغ هذا المستوى من التصور، والشفافية التي يسعى إلى تحقيقها في تسيير الأموال العمومية، مازالت تبدو مجرد فكرة حاملة، والفعالية التي يرمي إلى ترسيخها في سبيل ترشيد الانفاق العمومي، ما هي إلا تصور ذهني تقابلها على أرض الواقع ممارسات تتناقضها وتفرغها من محتواها.

لكننا نعتقد أن الرقابة كقاعدة عامة، هي مطلب أساسي في جميع الأنظمة الديمقراطية ويطالب بالمزيد من الشفافية في تسيير الشؤون العمومية لا يمكن له أن يخرج عن هذه القاعدة، فحاجته إلى وجود هيئات قادرة على ممارسة رقابة فعلية تبدو ملحة أكثر من أي مجتمع آخر، ومن ثم فإن حالة التهميش التي يوجد فيها هذا الجهاز، لا يمكن أن تكون إلا نتيجة طبيعية للواقع الذي يعيشه المجتمع وطبيعة النظام الأحادي وينكر فكرة قيام مسؤولية الحاكم أمام محكوميه، وحق المحكومين في محاسبة من يحكمهم، والتي تعتبر جوهر وأساس قيام أي نظام ديمقراطي.

يتضح مما سبق مدى أهمية الدور الرقابي الذي تؤديه الهيئات العليا للرقابة المالية ويظهر ذلك خاصة في مجال كشف وضبط المخالفات وجرائم الفساد المالي الإداري، وذلك بما لها من سلطات وصلاحيات رقابية والتي تدعمت بصورة واضحة وجلية في اتجاه تفعيل دور مجلس المحاسبة ومحكمة المحاسبات والمجلس الأعلى للحسابات في مكافحة الفساد المالي.

ولكن يبقى موضوع مدى فعالية رقابة الهيئات العليا محصورا بالمبادئ السامية التي وجب أن تتحقق، والتي شملت استقلالية هاته الهيئات وعدم تبعيتها لأي جهاز أعلى منها وتجسيد مبدأ المشروعية والكفاءة والنزاهة والحياد، ومدى قدرته على تطبيق مضامين الرقابة التي توخاها المشرع من إيجاد هذه الهيئات العليا، والقدرة على تحميل أصحاب الأخطاء والمخالفات المسؤولية القانونية عن أخطائهم.

# الخاتمة

مما سبق بيانه من شرح وتفصيل ضمن صفحات هذا العمل البحثي ، يمكن أن نستشف بأن وضع الآليات الرقابية الإدارية والقضائية المخولة للهيئات العليا للرقابة المالية في تشريعات دول المغرب العربي لا يزال يكتنفه الكثير من القصور الاجرائي أمام عقبة التحديات التي تواجه عملية الرقابة. ورغم الطبيعة المميزة للتشكيلة القضائية لتلك الهيئات الرقابية العليا إلا أنها مسألة إنفاذ القرارات الصادرة عنها لا تزال تطرح نفسها بحددة مرة أخرى أمام عقبة مواجهة الهيئات الادارية وغير الادارية الخاضعة لرقابتها ، وهو ما ألقى بضلاله على عدم فعالية الدور الرقابي الذي تتولاه في كثير من الأحيان.

أضف إليه، فإن الصلاحيات الرقابية الممنوحة للهيئات العليا في الرقابة اللاحقة على المال العام تبقى منقوصة بسبب عدم فعالية وفعالية الجزاءات التي تصدرها والتي لا تكون محكمة بألية النشر في الجريدة الرسمية رغم نص المشرع على ذلك في دول المغرب العربي.

نخلص من خلال تناول موضوع دور الهيئات العليا للرقابة المالية في مكافحة الفساد المالي في دول المغرب العربي (الجزائر، تونس والمغرب) إلى تقرير جملة من النتائج في شكل ملاحظات موزعة على محاور الموضوع، يمكن تفصيل ذلك كالآتي:

- إن الصلاحيات الرقابية المنوطة بالهيئات المستقلة للرقابة المالية في دول المغرب العربي العليا تركز بالأساس في التحقيق في سائر العمليات المالية للأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، ويختلف دور الهيئات العليا بحسب ما إذا كانت تهدف إلى تقييم ظروف استخدام وتسيير الأموال العمومية ويكلف تبعا لذلك بإنجاز تقارير دورية، حيث يمكن وصف إختصاصها في هذه الحالة بأنه إختصاص اداري، كما تنصب رقابة الهيئات العليا من ناحية أخرى على التحقيق في وقائع وإصدار قرارات بشأنها بحيث يتضمن منطوقها جزاءات على كل المخالفات المسجلة بمناسبة الرقابة على الحسابات العمومية، أو حالة وجود مخالفات مالية وفق المقتضيات القانونية، فيوصف إختصاصها في هذه الحالة بأنه إداري.

- تتعدد الوسائل الاجرائية المتبعة أمام الهيئات العليا بمناسبة عمليات تدقيق ومراجعة العمليات المنجزة، وهو ما يتيح مجال واسع له في سبيل ممارسة المهام الموكلة إليها بكل شفافية وموضوعية.
  - تختلف الآثار المترتبة للهيئات العليا في مجال الصلاحيات الرقابية الإدارية والقضائية، فكل هيئة عليا لها نتائج وآثار تترتب جراء ممارستها للرقابة الإدارية والقضائية المخولة لها.
- بناء على ما سبق من نتائج ، يمكن أن نقترح ما يلي:
- نقترح منح استقلالية أكبر للهيئات العليا في دول المغرب العربي في سبيل ممارسة المهام الموكولة إليها، وتوسيع مجال تدخلها، ورفع حالة القيود المفروضة عليها، لتشمل إمكانية الرقابة السابقة وحتى المعاصرة المتعلقة باستغلال المال العام.
  - نقترح توسيع مجال تدخل مجلس المحاسبة الجزائري ليشمل الرقابة على حسابات الحملة الانتخابية وحسابات الأحزاب السياسية على شاكلة ما هو متبع في التشريع التونسي والتشريع المغربي.
  - نقترح تمكين الجمهور من الاطلاع على حصيلة عمل الهيئات العليا في دول المغرب العربي (الإدارية والقضائية) من خلال الحرص على نشرها بشكل دوري ومستمر بالجريدة الرسمية لإضفاء مزيد من الشفافية على عمل كل منهما.
  - نقترح أن يتم الحرص على متابعة تنفيذ الجزاءات المالية الصادرة عن الهيئات العليا من خلال تعزيز تواجد لجان ممثلة ومنبثقة عنه تنصب على مستوى الإدارات السلمية للهيئات المعنية والخاضعة لرقابة الهيئات العليا في دول المغرب العربي.

# قائمة المصادر والمراجع

أولاً: قائمة المصادر

أ/ النصوص القانونية المتعلقة بالجزائر

- القانون رقم 01/16 المؤرخ في 06 مارس 2016، المتضمن التعديل الدستوري، الجريدة رسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 14، تاريخ 07 مارس سنة 2016.
- الأمر رقم 20/95 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 39 بتاريخ 23 يوليو سنة 1995 المعدل والمتمم بالأمر رقم 02/10 المؤرخ في 26 أوت 2016، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 50 بتاريخ أول سبتمبر سنة 2010.
- القانون رقم 21/90 المؤرخ في 15 غشت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 35، بتاريخ 15 غشت 1990.
- المرسوم الرئاسي رقم 377/95 المؤرخ في 20 نوفمبر 1995 المحدد للنظام الداخلي لمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 72، بتاريخ 26 نوفمبر 1995.
- المرسوم التنفيذي رقم 56/96 المؤرخ في 22 يناير 1996 يحدد انتقالياً الأحكام المتعلقة بتقديم الحسابات إلى مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 06.
- التقرير السنوي المؤرخ في 07 ربيع الثاني عام 1441هـ الموافق لـ 04 ديسمبر سنة 2019، المتعلق بمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية.

ب/ النصوص القانونية المتعلقة بالمغرب

- القانون التنظيمي رقم 62/99، المؤرخ في 13 يوليو 2002 المتعلق بمدونة المحاكم المالية، الجريدة الرسمية للمملكة المغربية، عدد بتاريخ 15 أغسطس 2002.
- التقرير السنوي للمجلس الأعلى للحسابات برسم سنة 2018، المقدم إلى صاحب الجلالة نصره الله، من طرف الرئيس الأول للمجلس الأعلى للحسابات، الجزء الأول المجلس الأعلى للحسابات، الكتاب الثاني

ج/ النصوص القانونية المتعلقة بتونس

- القانون الأساسي رقم 41/19، مؤرخ في 30 أبريل 2019، المتعلق بمحكمة المحاسبات، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، عدد 41، بتاريخ 20 فيفري 2020.
- التقرير السنوي الرابع والعشرون، تقرير نشاط الهيئة العليا للرقابة الإدارية والمالية لسنتين 2016 و2017، الجمهورية التونسية، الهيئة العليا للرقابة الإدارية والمالية

ثانيا: قائمة المراجع

أ/ الكتب:

- أحمد بلودنين، مجلس المحاسبة في الدستور الجزائري بين السلطة والحرية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر.
- أحمد الميداوي، المحاكم المالية للمملكة المغربية، المجلس الأعلى للحسابات، الرباط.

- كريم لحرش، الدستور الجديد للمملكة المغربية، شرح وتحليل، سلسلة العمل التشريعي والاجتهادات القضائية، 2012.

- كودار عبيد محمد صالح، الرقابة السابقة واللاحقة على تنفيذ الموازنة العامة (دراسة مقارنة)، الطبعة الأولى، مكتبة الوفاء القانونية، 2017، الإسكندرية.

- يعيش تمام شوقي، مجلس المحاسبة الجزائري التنظيم والاختصاصات، الطبعة الأولى، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية.

### ب/ المقالات العلمية المحكمة:

- أحمد سويقات، (مجلس المحاسبة كآلية أساسية دستورية للرقابة المالية في الجزائر)، مجلة العلوم القانونية والسياسية، عدد 14، أكتوبر 2016.

- بن الدين فاطمة، (مجلس المحاسبة كآلية رقابة للحد من الفساد في الجزائر)، دراسات في الوظيفة العامة، جامعة أحمد بن احمد وهران 2، عدد 04، ديسمبر 2017.

- تمار خديجة، (تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومقارنتها مع الدول المغاربية - دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية)، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، العدد الثامن، ديسمبر 2017.

- شوقي يعيش تمام وعزيزة شبري، (دور مجلس المحاسبة في مكافحة الفساد المالي في التشريع الجزائري)، مجلة الحقوق والحريات، جامعة محمد خيضر، بسكرة، عدد 02، مارس 2016.

- ضريفي نوال، نادية عبد الرحيم، (دور رقابة مجلس المحاسبة في تقييم فعالية تسيير القطاع العمومي -دراسة حالة الرقابة على قطاع الصحة العمومية)، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 03 المجلد 23، العدد 01، 2002.

## قائمة المصادر والمراجع

- عبد العزيز عزة، (اختصاص مجلس المحاسبة في ممارسة رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية في الجزائر)، مجلة التواصل في العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة باجي مختار، عنابة، عدد 32، ديسمبر 2012.
- فلفول عبد القادر، (متطلبات تفعيل دور الأجهزة العليا على الميزانية العامة للدولة بالتطبيق مع مجلس المحاسبة في الجزائر)، Revue d'Economie et de Developpement Humain، جامعة البليدة 02، العدد 09، 2014.
- لظفاوي محمد عبد الباسط، (مجلس المحاسبة أعلى هيئة رقابية على المال العام)، مجلة دراسات وأبحاث، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، مجلد 12، عدد 03، بتاريخ جويلية 2020.
- مسعود راضية، (دور مجلس المحاسبة في حماية المال العام من الفساد المالي في التشريع الجزائري)، مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، جامعة العربي التبسي، تبسة، عدد 11، سبتمبر 2018.
- موساوي حليلة، (دور مجلس المحاسبة في تقييم السياسات العامة في الجزائر)، المجلة الجزائرية للدراسات السياسية، المدرسة الوطنية العليا للعلوم السياسية، الجزائر، المجلد الخامس، العدد الأول.
- محمد يونس الصايغ، مصطفى سالم النجيفي، (المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية ودورها في الحد من الفساد الإداري)، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، جامعة كركوك المغرب، المجلد 05، العدد 17.

ج/ الأطروحات والمذكرات الجامعية

1- الأطروحات

- بن زيان سعادة، رقابة مجلس المحاسبة على النفقات العمومية، دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة وهران 02، 2018-2019.
- حاحة عبد العالي، الآليات القانونية لمكافحة الفساد الإداري في الجزائر، أطروحة دكتوراه تخصص قانون عام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012-2013.
- عبد القادر موفق، الرقابة المالية على البلدية في الجزائر: دراسة تحليلية ونقدية، أطروحة دكتوراه، شعبة تسيير المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2014/2015.

2- المذكرات

- أمجوج نوار، مجلس المحاسبة: نظامه ودوره في الرقابة على المؤسسات الإدارية، مذكرة ماجستير، تخصص المؤسسات السياسية والإدارية، كلية الحقوق، جامعة منتوري، قسنطينة، 2006/2007، (غير منشورة).
- باديس بوسعيد، مؤسسة مكافحة الفساد في الجزائر، مذكرة الماجستير، تخصص التنظيم والسياسات العامة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، جوان 2015.
- بداه مريم، دور المحاكم المالية في ميدان التأديب المتعلق بالميزانية والشؤون المالية بالمغرب، مذكرة شهادة الماستر، تخصص العلوم الإدارية والمالية، جامعة محمد الخامس بالرباط، 2019/2020.

- بوشنطير سليمة، المحاسبة العمومية ودورها في حماية أملاك الدولة، دراسة حالة (إقامة جامعية)، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010/2011، (غير منشورة).

- عبدلي حمو، مهني أمير، دور مجلس المحاسبة في مراقبة الأموال العمومية، مذكرة شهادة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم القانون العام، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، 2015-2016.

- نائل عبد علي النعيزي، مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (انتوساي)، مذكرة الماجستير، تخصص في القيادة والإدارة، أكاديمية الإدارة والسياسة للدراسات العليا، جامعة الأقصى، 2015.

#### د/ المواقع الالكترونية:

- شيخ عبد الصديق، رقابة الأجهزة والهيئات المالية على الصفقات العمومية، مداخلة مقدمة خلال الملتقى الوطني السادس الموسوم بـ: دور الصفقات العمومية في حماية المال العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة المدية بتاريخ 20/05/2014، منشور على موقع <http://www.univ-medea.dz> ص 21. تاريخ الزيارة 2020/08/15.

- محمد العفيف الجعيدي، (من دائرة المحاسبات إلى محكمة المحاسبات: تطور اصطلاحي وفعال مؤسس)، مجلة المذكرة القانونية، [www.legalagenda.com](http://www.legalagenda.com)، تاريخ الزيارة 15-08-2020.

هـ/ المداخلات غير المنشورة:

- يعيش تمام شوقي، دور الهيئات العليا المستقلة للرقابة المالية في مكافحة الفساد - الآليات والتحديات-دراسة مقارنة بين الجزائر والمغرب، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الدولي حول: آليات مكافحة جرائم الفساد في التشريعات المغربية كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة باتنة 01 يومي 04 و 05 ديسمبر 2018.

# فهرس العناوین

العنوان.....	الصفحة.....
مقدمة.....	2.....
الفصل الأول: ضوابط الرقابة الادارية للهيئات العليا المستقلة للرقابة المالية.....	9.....
المبحث الأول: حدود وأدوات الرقابة الإدارية للهيئات العليا المستقلة للرقابة المالية.....	10.....
المطلب الأول: حق الاطلاع وسلطة التحري.....	10.....
الفرع الأول: ممارسة حق الاطلاع وسلطة التحري.....	11.....
الفرع الثاني: إجراءات ممارسة حق الاطلاع سلطة التحري.....	12.....
المطلب الثاني: سلطة رقابة الأداء للهيئات العليا للرقابة المالية.....	18.....
الفرع الأول: رقابة نوعية التسيير لمجلس المحاسبة في الجزائر.....	19.....
أولاً: مدلول رقابة نوعية التسيير.....	20.....
ثانياً: مقومات رقابة نوعية التسيير.....	21.....
ثالثاً: مشتملات رقابة نوعية التسيير.....	23.....
رابعاً: إجراءات رقابة نوعية التسيير.....	26.....
الفرع الثاني: الرقابة على التصرف لمحكمة المحاسبات في تونس.....	30.....
أولاً: أهداف الرقابة على التصرف لمحكمة المحاسبات في تونس.....	30.....
ثانياً: مشتملات الرقابة على التصرف لمحكمة المحاسبات في تونس.....	31.....
ثالثاً: إجراءات الرقابة على التصرف لمحكمة المحاسبات في تونس.....	32.....
الفرع الثالث: مراقبة التسيير ومراقبة استعمال الأموال للمجلس الأعلى للحسابات في المغرب.....	33.....
أولاً: حدود رقابة التسيير واستعمال الأموال للمجلس الأعلى للحسابات المغربي.....	34.....
ثانياً: إجراءات رقابة التسيير واستعمال الأموال لمجلس الأعلى للحسابات.....	37.....

41.....	المبحث الثاني: آثار الرقابة الإدارية للهيئات العليا للرقابة المالية.
41.....	المطلب الأول: التقرير السنوي.
42.....	الفرع الأول: تعريف التقرير السنوي.
46.....	الفرع الثاني: نماذج عن التقرير السنوي.
54.....	المطلب الثاني: الآليات الأخرى المساعدة في مجال الرقابة الإدارية.
54.....	الفرع الأول: وضع المسألة في الجزائر.
55.....	أولا: مذكرة التقييم.
55.....	ثانيا: رسالة رئيس الغرفة.
55.....	ثالثا: المذكرة الاستعجالية.
56.....	رابعا: المذكرة المبدئية.
56.....	خامسا: التقرير المفصل.
57.....	الفرع الثاني: وضع المسألة في تونس.
58.....	الفرع الثالث: وضع المسألة في المغرب.
59.....	أولا: مذكرة التقييم.
60.....	ثانيا: مشروع تقرير خاص.
66.....	الفصل الثاني: آليات الرقابة القضائية للهيئات العليا المستقلة للرقابة المالية.
67.....	المبحث الأول: وسائل ومجال الرقابة القضائية للهيئات العليا المستقلة للرقابة المالية.
68.....	المطلب الأول: الرقابة على الحسابات العمومية.
68.....	الفرع الأول: وضع المسألة في الجزائر.
69.....	أولا: الرقابة على تقديم الحسابات.

- 75.....ثانيا: الرقابة على مراجعة وتدقيق الحسابات.
- 77.....الفرع الثاني: وضع المسألة في تونس.
- 77.....أولا: القضاء في حسابات المحاسبين العموميين.
- 79.....ثانيا: تقديم الحسابات.
- 81.....الفرع الثالث: وضع المسألة في المغرب.
- 82.....أولا: التدقيق والبت في الحسابات.
- 84.....ثانيا: التسيير بحكم الواقع.
- 85.....المطلب الثاني: رقابة الانضباط والتأديب.
- 85.....الفرع الأول: وضع المسألة في الجزائر.
- 90.....الفرع الثاني: وضع المسألة في تونس.
- 94.....الفرع الثالث: وضع المسألة في المغرب.
- 104.....المبحث الثاني: آثار الرقابة القضائية للهيئات العليا المستقلة للرقابة المالية.
- 104.....المطلب الأول: النتائج المترتبة عن رقابة الحسابات العمومية.
- 105.....الفرع الأول: وضع المسألة في الجزائر.
- 108.....الفرع الثاني: وضع المسألة في تونس.
- 109.....الفرع الثالث: وضع المسألة في المغرب.
- 113.....المطلب الثاني: طرق الطعن في الأحكام الصادرة عن الهيئات العليا للرقابة المالية.
- 113.....الفرع الأول: وضع المسألة في الجزائر.
- 114.....أولا: طلب المراجعة.
- 114.....ثانيا: الطعن بالاستئناف.

116.....	ثالثا: الطعن بالنقض.....
116.....	الفرع الثاني: وضع المسألة في تونس.....
116.....	أولا: مراجعة قرارات السلطة الإدارية.....
117.....	ثانيا: الاستئناف.....
118.....	ثالثا: التعقيب.....
118.....	رابعا: مراجعة الأحكام الصادرة عن المحكمة.....
119.....	الفرع الثالث: وضع المسألة في المغرب.....
119.....	أولا: الاستئناف.....
120.....	ثانيا: الطعن بالنقض.....
120.....	ثالثا: طلب المراجعة.....
126.....	الخاتمة.....
129.....	قائمة المصادر والمراجع.....
137.....	فهرس العناوین.....

## الملخص

تعتبر الهيئات العليا في دول المغرب العربي المؤسسات العليا للرقابة البعدية على النفقات العامة، وعلى ضوء ذلك تمارس صلاحيات إدارية، فبالنسبة لمجلس المحاسبة يمارس صلاحيات إدارية تمثلت في حق الاطلاع وسلطة التحري ورقابة نوعية التسيير على النفقات العامة للهيئات العمومية الخاضعة لرقابته وفق لمعايير الفعالية والكفاءة والاقتصاد، وبعد ذلك يقدم لها توصيات وحلول لمعالجة الأخطاء والمخالفات المالية للعمل على تفاديها مستقبلا وضع تكرارها، أما بالنسبة لمحكمة المحاسبات في تونس، تمارس صلاحيات إدارية في الرقابة على التصرف التي ترمي من خلالها إلى التأكد من مطابقة أعمال التصرف المنجزة من قبل الهيئات الخاضعة لرقابتها وفقا لمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية والشفافية، كما يمارس المجلس الأعلى للحسابات في المغرب صلاحيات إدارية تمثلت في مراقبة التسيير ومراقبة استعمال الأموال بهدف بسط الرقابة على الهيئات الخاضعة لرقابته حفاظا على المال العام.

فضلا عن هذا، تمارس الهيئات العليا في دول المغرب العربي صلاحيات قضائية، حيث يمارس مجلس المحاسبة في الجزائر صلاحيات ذات طبيعة قضائية من خلال التأكد من مدى فعالية العمليات المالية المتعلقة بتنفيذ النفقات العامة للقواعد التشريعية والتنظيمية المعمول بها عن طريق تقديم الأعوان العموميين، المحاسبين العموميين والأميرين بالصرف الحسابات المالية لمراجعة صحتها ويكشف عن المخالفات المالية التي ترتكب في تسيير الميزانية العامة، أما بالنسبة للاختصاصات القضائية الممارسة من قبل محكمة المحاسبات التونسية فتمثلت في القضاء في الحسابات وزجر أخطاء التصرف للهيئات العمومية الخاضعة لرقابتها وفي حالة المخالفات المالية تصدر خطية مالية على كل مرتكب في عملية الفساد المالي، كما نجد الصلاحيات القضائية المخولة للمجلس الأعلى للحسابات المغربي شملت التدقيق والبت في الحسابات وآلية التأديب المتعلقة بالميزانية والشؤون المالية.

## **Résumé**

Les organismes les plus élevés des pays du Maghreb sont les institutions les plus élevées pour le contrôle à distance des dépenses publiques. Dans cette optique, des pouvoirs administratifs sont exercés. Pour le Conseil comptable, il exerce des pouvoirs administratifs, tels que le droit d'être informé, l'autorité d'enquête et le contrôle du type de gestion des dépenses publiques des organismes publics sous son contrôle, conformément aux normes d'efficacité, et d'économie. Il fournit ensuite des recommandations et des solutions pour remédier aux erreurs et irrégularités financières afin de les éviter à l'avenir et de développer leur récurrence. Quant à la Cour de comptabilité en Tunisie Exercer des pouvoirs administratifs pour contrôler la conduite par laquelle il vise à s'assurer que les actions menées par les organes sous son contrôle sont conformes aux principes de l'économie, de l'efficacité, de l'efficacité et de la transparence. Le Conseil suprême des comptes du Maroc exerce également des pouvoirs administratifs pour contrôler l'administration et contrôler l'utilisation des fonds afin d'étendre le contrôle des organes sous son contrôle afin de préserver les fonds publics.

En outre, les plus hautes instances des pays du Maghreb exercent des pouvoirs judiciaires. Le Conseil comptable d'Algérie exerce des pouvoirs de nature judiciaire en s'assurant de l'efficacité des opérations financières liées à la mise en œuvre des dépenses publiques des règles législatives et réglementaires applicables en fournissant des fonctionnaires. Les comptables publics et les fonctionnaires des ordonnances d'échange vérifient les comptes financiers afin d'examiner leur validité et de divulguer les irrégularités financières commises dans la gestion du budget public En ce qui concerne les juridictions exercées par la Cour tunisienne de comptabilité, l'espace était représenté dans les comptes et les inconduites d'organismes publics sous leur contrôle et dans le cas d'irrégularités financières ont publié une écriture financière sur chaque auteur dans le processus de corruption financière. Nous trouvons également les pouvoirs judiciaires du Conseil suprême des comptes marocains, y compris l'audit et l'arbitrage des comptes et le mécanisme disciplinaire lié au budget et aux finances.