

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
جامعة الأمير عبد القادر للعلوم الإسلامية  
- قسنطينة -

قسم الشريعة و القانون

كلية الشريعة و الاقتصاد

الرقم التسلسلي

.....

قواعد الرقابة المالية العليا و أجهزتها في القانون الوضعي و التشريع الإسلامي  
- دراسة مقارنة -

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه (علوم) في العلوم الإسلامية - تخصص: الشريعة و القانون

إشراف: أ.د بعلي محمد الصغير

إعداد الطالب: عزة عبد العزيز

لجنة المناقشة

الاسم و اللقب	الرتبة	الجامعة الأصلية	الصفة
أ.د كمال لدرع	أستاذ التعليم العالي	جامعة الأمير عبد القادر/قسنطينة	رئيسا
أ.د بعلي محمد الصغير	أستاذ التعليم العالي	كلية الحقوق / جامعة عنابة	مشرفا و مقررا
أ.د عزري الزين	أستاذ التعليم العالي	كلية الحقوق / جامعة بسكرة	عضوا
د. كاملي مراد	أستاذ محاضر - أ-	كلية الحقوق / جامعة جيجل	عضوا
د.ة بن حمو رحيمة	أستاذ محاضر - أ-	جامعة الأمير عبد القادر/قسنطينة	عضوا
د.ة شريط وسيلة	أستاذ محاضر - أ-	جامعة الأمير عبد القادر/قسنطينة	عضوا

السنة الجامعية: 2014-2015

# مقدمة

بعد ظهور الدولة و استقرار معالمها و مؤسساتها كظاهرة قانونية و اجتماعية و اقتصادية و سياسية لامناص منها لدوام المجتمع الإنساني و استمراره و تطوره . كان من أهم ما لجأت إليه في تنظيمها للمجتمع و الأمة هو قيامها بسن الشرائع و النظم و بناء المؤسسات السياسية و الاجتماعية لإقرار الأمن و التعايش، و محاربة الظلم و الفساد و منع احتكار مصادر المال و الثروة و الإشباع. و لما كانت هذه الأمور هي سبب البلاء و الحروب و التطاحن بين الناس، حرصت الدولة ابتداء على سن القوانين الخاصة بالمال العام، و وضع النظم الكفيلة بحمايته و تنظيمه و كيفية توزيعه، و أوجدت أجهزة و هيئات للرقابة و المحاسبة على كيفية تحصيله و صرفه و إنفاقه.

و المال كما علم بالضرورة هو عصب الحياة و شريانها الذي تقوم به الدول و المجتمعات و هو أحد كليات التشريع الإسلامي الكبرى التي جاءت الشريعة الإسلامية لحياظتها و رعايتها وجودا و عدما.

و إذا كان الأمر كذلك، فإن موضوع النظام المالي و مجال المالية العامة و ما يتعلق به من إدارة و تنظيم و تسيير و تنفيذ للميزانية العامة، و رقابة على استخدام الأموال و الموارد العمومية لا يقل أهمية و مكانة عن أهمية و مكانة المال في حد ذاته، و ما لا يتم الواجب إلا به فهو واجب. و ذلك راجع لكون النظام المالي يمثل أحد أهم الركائز القانونية و المادية و المؤسساتية التي يقوم عليها نشاط الإدارة العمومية في مجال استخدام و تسيير الأموال العمومية في الوقت الحاضر، و كذا ما ينجم عن ذلك من قواعد و إجراءات و تنظيمات تناولتها أحكام الشريعة الإسلامية و القوانين الوضعية المتعلقة بالمال العام و كفاءات الرقابة عليه.

لقد تناولت الدراسات التاريخية المتعلقة بالنظم القانونية للدول و المجتمعات القديمة موضوع الرقابة المالية و ما يتعلق به من نظم و قواعد و إجراءات و هيئات رقابية بالدراسة و التنقيب، و بينت أنه ضارب بجذوره في أعماق التاريخ الإنساني، و ما شهدته ممارسة هذه العملية عند مختلف المجتمعات القديمة عبر العصور على أصعدة مختلفة، و في نطاق واسع يهدف إلى متابعة كل العمليات المالية المتعلقة بأساليب تحصيل المال العام و جبايته و كيفية إنفاقه و صرفه في المشاريع العامة.

لذلك فقد اتفق علماء القانون و المالية و الاقتصاد على مدى أهمية الرقابة على المال العام بمختلف أنواعها، لأنها تمثل حجر الزاوية في منع التجاوزات و صيانة المال العام و حمايته من كل

أشكال التبذير و التلاعب، فهو عصب كل حركة أو نشاط تقوم به الدولة في مختلف الاتجاهات، و هو وسيلتها لتحقيق التنمية و الرفاهية المنشودة في المجتمع.

إن هذا الموضوع ذو الأهمية البالغة هو ما حدا بالمجتمعات والدول الحديثة في وقتنا الراهن أن تعيره اهتماما كبيرا، مطورة بذلك من أساليب الرقابة المالية و إجراءاتها و نظمها و أنواعها إلى الحد الذي صار معه هذا الأمر معيارا أساسيا لمدى نجاح الدولة و قدرة مؤسساتها و دوائرها الرسمية على تسير المال العام و إدارته و وضعه في مكانه الملائم. و كذا على مدى تطبيق القوانين و احترام النظم المالية في هذا المجال، و مدى ترشيد الإنفاق العام و حسن تسير ميزانية الدولة.

و موضوع الرقابة المالية موضوع ثري و متشعب ، يشمل أنواعا كثيرة من أشكال الرقابة الداخلية و الخارجية ، الذاتية و المستقلة، الإدارية و السياسية و القضائية و ما إلى ذلك..

في هذا المنحى تتجلى الرقابة المالية العليا المستقلة كأهم نوع من هذه الأنواع و أكثرها فعالية، كونها تمارس من أعلى الهيئات و المستويات التنظيمية للرقابة المالية، متوجة أعمالها بتقارير عن الوضعية المالية ترفع إلى السلطة التشريعية أو إلى الرئيس الأعلى للجهاز التنفيذي في الدولة في شقها الإداري ، كما تتولى إصدار القرارات القضائية و الحكم على المحاسبين العموميين أو على مخالقات الانضباط في مجال تسيير الميزانية و المالية فيما يتعلق بمجال التسيير المالي للآمرين بالصرف في المؤسسات العمومية التي تخضع لقواعد المحاسبة العمومية.

فالرقابة العليا تحوز أهمية بالغة و أولوية قصوى في النظام المالي الحديث ، و هو ما حدا بالمجتمع الدولي أجمع أن يوجد لها أرضية دولية مشتركة من المبادئ و الأحكام و القواعد القانونية و الإجرائية، و أن يضع لها مؤسسات و أجهزة عليا و هيئات دولية و داخلية تقوم بهذا العمل الجبار المتميز.

و الجزائر كغيرها من الدول حاولت أن تجد لنفسها مكانة محترمة في مجال التنمية و التطور الاقتصادي و السياسي و القانوني بين مختلف دول العالم، بما في ذلك مجال الرقابة على استعمال الأموال العامة... لذا فقد عني المشرع الجزائري - على غرار غيره من المشرعين في مختلف دول العالم- بالمال العام، من خلال ترسانة من النصوص التشريعية الدستورية و القانونية و التنظيمية التي جاءت لتعزيز مكانته و التأكيد على أهميته القصوى في بناء و استمرار المسار الاقتصادي

و الاجتماعي للدولة. و من خلال إحاطته بسياج منيع من الحماية و الصيانة عن طريق التأكيد على ضرورة ممارسة الرقابة المالية في أي موقع يتواجد فيه المال العام، و تحميل المسؤولية المدنية و الجزائية و التأديبية كاملة لكل من يتسبب بصورة مباشرة أو غير مباشرة في تبديد الأموال العمومية أو التلاعب بها، أو سرقتها و اختلاسها. فمسألة الرقابة المالية في التشريع الجزائري تمثل بحق حجر الزاوية فيما يتعلق بالمحافظة على المال العام، و حسن تسييره.

و التشريع الإسلامي أيضا قد عرف هذا الموضوع ، و في القرآن الكريم و السنة الشريفة أصول و قواعد راسخة وردت به نصوص كثيرة تشير إلى المحاسبة على المال العام إيراد و إنفاقا ، و تدعوا القائمين بأمر المسلمين إلى القيام به و الحرص عليه . فضلا عن شواهد التطبيقات العملية في مسار الحضارة الإسلامية عبر القرون و ما أفرزته من ممارسات فذة و سوابق نادرة في الرقابة على المال العام و السؤال عنه، و بخاصة في عهد عمر بن الخطاب -رضي الله عنه- ، زيادة على ما تم استحداثه من أجهزة و هيئات إدارية و قضائية كانت تضطلع بمهام رقابية واسعة كالحسبة و المظالم و بيت المال و سائر دواوين الخلافة. و قد ضرب الخلفاء الراشدون المثل في متابعة عمالهم و محاسبة ولائهم على الجباية و الإنفاق و على كل ما يدخل و يخرج من بيت مال المسلمين، و هو خير شاهد على مدى اهتمام المسلمين في عصر ازدهارهم بموضوع الرقابة المالية.

## 1-أهمية الموضوع:

تكمن الأهمية العلمية و العملية لهذا الموضوع المتعلق بقواعد الرقابة المالية و أجهزتها في القانون الوضعي و التشريع الإسلامي في أنه محاولة جادة على بساط البحث و التنقيب بمنطق علمي و إجرائي و تقعيدي رصين في مجال النظام المالي على مستوى التشريعين الإسلامي و الوضعي بما في ذلك القانون الجزائري. و كذا مختلف التنظيمات و الأجهزة الداخلية و الدولية التي تسهر على عملية الرقابة لتحفيز هذه الجهات الرقابية نحو تبني هذه المبادئ و القواعد و المعايير التي تكتشفها الدراسات و البحوث الأكاديمية و الفنية المتخصصة، و تتوصل إليها بعد جهود مضيئة من البحث و التشريح لرفع اللثام و كشف المستور عما يشوب هذه المسائل من غموض و ما تشيره من إشكالات قانونية و منازعات و قضايا واقعية قد لا تتفق و مقاصد الشارع الحكيم في حفظ المال العام ، و كذا أهداف المشرع الوضعي في صيانة و حماية الأموال العمومية.

و ما هذا الموضوع إلا محاولة متواضعة لسط شيء من الإيضاح على مثل هذه القضايا الأساسية في الحياة العامة ، وخاصة النظام المالي للدولة، و لفتح الطريق أمام الباحثين للاستفاضة و التحري و التنقيب أكثر.

## 2- أسباب اختيار الموضوع

هناك جملة من الأسباب الموضوعية و الذاتية جعلتني أقترح أن تكون دراستي و بحثي حول موضوع: "قواعد الرقابة المالية العليا و أجهزتها في القانون الوضعي و التشريع الإسلامي -دراسة مقارنة- " أجملها في مايلي:

1. حيوية الموضوع و تحدد البحث في هذا المجال، و بخاصة ما تعلق بالدراسات المقارنة بين الفقه الإسلامي و القانون الوضعي في مجال النظام المالي و الأجهزة التي تقوم على رقابة المال العام في كلا التشريعين القانوني و الإسلامي.
2. الأهمية القصوى التي يحظى بها النظام المالي في كل دولة و دوره الخطير في البناء المؤسساتي و القانوني للدولة و المجتمع، مما يوجب وضع أجهزة فعالة للقيام بعملية الرقابة على إنفاق و صرف المال العام، و التصرف في الموارد و الممتلكات العامة.
3. المقارنة بين ما ورد في القانون الوضعي و التشريع الإسلامي بشأن هذا الموضوع، لاكتشاف مدى التقارب أو التشابه الموجود بينهما، و حدود الاختلاف و الابتعاد في مجال الإجراءات و القواعد الرقابية و الأجهزة التي تقوم عليها، و التشريعات التي تحكمها.
4. محاولة الكشف عما يزخر به التشريع الإسلامي من قواعد و إجراءات و تنظيمات فيما يتعلق بموضوع النظام المالي و كيفية ممارسة الرقابة عليه لتحقيق أهداف المجتمع و غايات التنمية في الدولة .
5. المساهمة في إثراء حقل المكتبة الشرعية و القانونية بأبحاث و دراسات قانونية في موضوع النظام المالية و قواعد الرقابة المالية.

6. محاولة الوصول إلى بناء دراسة جادة في هذا الميدان لفتح المجال من أجل طرح البدائل المناسبة في مجال الرقابة المالية و الأجهزة القائمة على ممارستها و خاصة في الجزائر، و محاولة اكتشاف إن كان مجلس المحاسبة الجزائري كهيئة عليا للرقابة المالية قادرا على القيام بالمهمة المنوطة به و لعب دور حاسم في المحافظة على الأموال العامة و حسن التصرف فيها و إدارتها و إنفاقها.

### 3- تحديد الإشكال

في هذا الإطار يبرز الإشكال و يثور التساؤل حول فاعلية و نجاعة مختلف القواعد و الأحكام الرقابية المبتكرة في هذا المجال التي تحكم النظرية العامة للرقابة المالية و أهمية و مكانة الأجهزة العليا القائمة بهذا الدور الرقابي الأصيل في الدولة؟، و مدى نجاعة و فاعلية هذا التركيب المعقد من القواعد و الأجهزة و الهيئات في تحقيق دوره المنوط به في ترشيد الإنفاق العام و الاستخدام الأمثل للأموال العمومية و الكفاية في تحصيلها و جبايتها و المحافظة عليها من الضياع و التبديد. سواء كان ذلك في النظام المالي القانوني أو في النظام المالي الإسلامي.

إن هذه الإشكالات و ما يتولد عنه من أسئلة فرعية هو ما دفعني إلى المبادرة بالبحث و التنقيب في هذا الموضوع الموسوم بـ:

### "قواعد الرقابة المالية العليا و أجهزتها في القانون الوضعي و التشريع الإسلامي

— دراسة مقارنة— "على وفق الخطة المرفقة به في آخر هذه المقدمة.

### 4 - المنهج المتبع في الدراسة

إن طبيعة هذا الدراسة بصفتها تجمع في بحثها بين نوعين من النظم القانونية المالية، الوضعية و الشرعية على سبيل المقارنة تفرض لا محالة أن يكون المنهج المتبع فيها هو المنهج المقارن كإطار منهجي ملائم للبحث و التنقيب ، و ما يفرضه من عرض للمادة في كلا الاتجاهين جمعا و تفسيريا و تحليلا و نقدا لبيان مواطن الاتفاق و الاختلاف و ما يتخللها من تشابك و تقاطع و تماس بين النظامين.

ثم إن تشعب الدراسة وتوسعها يفرض أثناء ذلك توظيف بعض مناهج البحث العلمي الأخرى التي تشكل دعامة متينة لتناول الدراسة وفق منهج رصين و متناسق و عملي، كالمنهج الاستقرائي الذي يتم به تتبع و استقصاء تفاصيل المادة العلمية و أجزائها لإعادة صياغتها و تركيبها في شكل قواعد و مبادئ و أحكام عامة تتوافق و طبيعة الموضوع و ما يخدم هذه الدراسة،

كما يلجأ البحث إلى توظيف المنهج التاريخي في مجال تتبع تاريخ و تطور مسار الرقابة المالية منذ القديم إلى هذا العصر، إضافة إلى مناهج أخرى لا استغناء عنها في المساعدة على دقة البحث و وضوحه و شموله كالمنهج التحليلي و الاستنتاجي الذي يوظف لتحليل المادة العلمية من خلال تحليل النصوص الشرعية و القانونية و إعادة بناء النسق المعرفي المتولد من تفسيراتها و نتائجها بما يخدم وجهة الدراسة. دون أن أنسى توظيف المجال الوصفي الذي اعتمد خصيصا لتوصيف الجوانب السكونية، الهيكلية و التنظيمية في مختلف أبواب و مناحي موضوع البحث.

## 5- المراجع المعتمدة

إن طبيعة الموضوع المتعلق بالدراسة المقارنة في موضوع: قواعد الرقابة المالية و أجهزتها في التشريع الوضعي و التشريع الإسلامي فرض علي أن أعتمد جملة كبيرة من المراجع العلمية المختلفة التي ستكون مصدرا أساسيا لمادة هذا البحث - فضلا عن النصوص الشرعية و القانونية- سواء كانت مؤلفات فقهاء الشريعة و علمائها أو كتب علماء و فقهاء القانون و الاقتصاد و المالية العامة المتخصصة منها و العامة التي تناولت الموضوع من قريب أو بعيد و التي سأضمنها قائمة المراجع في آخر الرسالة.

## 6- الدراسات السابقة

سبقني مجموعة من الدراسات الأكاديمية المتخصصة التي تناولت موضوع الرقابة المالية من أوجه مختلفة، كان لها فضل السبق علي كما أني أفدت منها كثير افي توجيه بحثي هذا نحو غايته المقصودة و أهداف المنشودة على وفق خطته المقررة، أذكر منها:

- الدراسة الأولى ل: محمد رسول العموري، الرقابة المالية العليا، دراسة مقارنة،- رسالة دكتوراه- منشورات الحلبي الحقوقية، ط1، بيروت، 2005. حيث ركز صاحبها في دراسته



على مقارنة الأجهزة الرقابية دون التركيز على بيان القواعد والأحكام النازمة لموضوع الرقبة في كلا التشريعين ، وبالتالي لم تحط الدراسة بكافة جوانب نظرية الرقابة المالية، والعليا منها بالتحديد.

- الدراسة الثانية ل: حسين ريان، الرقابة المالية في الشريعة الإسلامية -رسالة ماجستير-، كلية الدراسات العليا في الجامعة الأردنية، 1993. وقد كانت دراسته قاصرة على تحليل المواضيع المتعلقة بالرقابة المالية في التشريع الإسلامي دون غيره. وكانت مفيدة لبحثنا كثيرا.

- الدراسة الثالثة ل: سعيد جفري، الرقابة على المالية المحلية بالمغرب، محاولة نقدية في الأسس القانونية و السياسية، الإدارية و المالية- رسالة دكتوراه دولة في القانون العام- كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية، الدار البيضاء، 1997-1998. وهي دراسة دقيقة وجيدة ولكنها تتعلق بمالية الجماعات المحلية فقط، وقد أفدت منها كثيرا.

- الدراسة الرابعة ل: عبد الوؤف جابر، دور رقابة ديوان المحاسبة، - رسالة ماجستير - مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع ط1، عمان، الأردن، 1997. وهي دراسة وصفية تحليلية مفيدة، استفدت من كثير من مواضيعها ، غير ركزت على التشريعين الأردني واللبناني، ولم تتعرض للتشريع الإسلامي. و هناك دراسات أخرى لا يتسع المقام لذكرها.

## 7- خطة البحث

تناولت دراسة هذا الموضوع في ثلاثة أبواب وخاتمة على النحو التالي:  
الباب الأول: خصصته لدراسة قواعد و أحكام الرقابة المالية العليا في القانون و التشريع الإسلامي.

الباب الثاني: خصصته لدراسة الأجهزة العليا للرقابة المالية في القانون و النظام المالي الإسلامي .

**الباب الثالث:** خصصته لدراسة الرقابة المالية لمجلس المحاسبة في الجزائر(دراسة تحليلية تطبيقية).  
و قد قسمت كل باب إلى ثلاثة فصول و كل فصل إلى ثلاثة مباحث وكل مبحث إلى مطلبين و كل مطلب إلى ثلاثة فروع.  
**الخاتمة:** وهي حوصلة نهائية لما جاء في الأبواب الثلاثة، مع ما أمكن التوصل إليه من نتائج لدراسة في هذا البحث والتوصيات وآفاق البحث.

على وفق الخطة التفصيلية التي يتضمنها فهرس الموضوعات في آخر الرسالة.

\*\*\*\*\*

# الباب الأول

قواعد الرقابة المالية و أحكامها في القانون الوضعي  
و التشريع الإسلامي

تعددت الدراسات التاريخية المتعلقة بالنظم القانونية للدول و المجتمعات عبر العصور و التي حاولت استقصاء مجال الرقابة المالية خلال مسار التاريخ الإنساني الطويل، و في مختلف الحضارات القديم منها و الحديث. و بينت كيف تبلورت المفاهيم الأساسية للرقابة المالية بقواعدها و إجراءاتها ومعاييرها المختلفة. و ماشهدته هذه النظرية من تطورات في المفاهيم و المناهج و الأنواع الرقابية و الأساليب المعتمدة في الأداء و الممارسة، و كيفية ظهور الأجهزة القائمة بأعمال الرقابة و الإجراءات المتبعة في ذلك و التي تهدف إلى متابعة كل العمليات المالية المتعلقة بأساليب تحصيل المال العام و جبايته و إنفاقه .

إن القواعد و الأحكام و الإجراءات التي تناولت شتى جوانب النظرية العامة للرقابة المالية، مفصلة و دقيقة و كثيفة، و هي تنبئ عن مستوى التطور الهائل الذي صاحب هذه النظرية حتى وصلت إلى حد التعقيد و التداخل في بعض الأحيان.

و قد عرف النظام المالي الإسلامي قواعده و أحكامه الخاصة به ، و اتسمت مفاهيم الرقابة على المال العام فيه بطابع الجدية و العقلانية و النجاعة، كما أنه كان سابقا إلى استحداث النظم و الأجهزة الرقابية الخاصة به .

و في وقتنا الحاضر نجد الاهتمام العالمي بهذا الموضوع يأخذ وتيرة ذات نسق عال من خلال الترسانة التشريعية المعدة في هذا المجال، فضلا عن مختلف التوصيات و المعايير المقدمة في هذا الباب من قبل الأجهزة و المنظمات الدولية و الإقليمية العليا للرقابة المالية و المحاسبية التي نشأت حديثا، من أجل الاضطلاع بمهام الرقابة على الأموال العمومية. كما تزايد اهتمام الجمعيات العلمية و الفنية و مكاتب الاستشارة و التدقيق المختصة في هذا الشأن في الوقت الحاضر بوضع المعايير العامة و القواعد الأساسية لنجاح عملية الرقابة على المال العام في الدولة، و التي ينبغي توافرها في مختلف الأجهزة الداخلية و الخارجية القائمة على الرقابة، بما يفترض لها من استقلال و حياد و نزاهة في ممارسة اختصاصها و مهامها. و كذا ما ينبغي أن تتوافر عليه من كفاءة و مقدرة و عناية يتحقق بها الأداء الرقابي الجيد .

حيث تقوم الأجهزة الرقابية بتنفيذ نشاطها في الرقابة على الوحدات الإدارية القائمة على تنفيذ الميزانية بالتنوع في أساليبها الرقابية لتمكن من إحراز النجاعة و الكفاءة في العمل الرقابي.

كما تتولى الأجهزة الرقابية ممارسة نشاطاتها الرقابية على تنفيذ الميزانية بطرق مختلفة و وسائل و أدوات قانونية و تنظيمية، يستخدمها القائمون بأعمال الرقابة لبناء قاعدة البيانات و المعلومات المفيدة و المؤسسة لأدلة الإثبات التي تمنحهم القدرة على إبداء الرأي و إسناد التقارير الرقابية إزاء النتائج المتوصل إليها من عمليات التحري و الفحص و التدقيق المنفذة.

و المالية العامة في الإسلام تركز على التشريع الإسلامي الذي حدد القواعد التي تحكم النظام المالي الإسلامي، فموارد الدولة كالزكاة و الجزية و التركات و الغنائم و الفيء و نحوها فرضت بالقرآن الكريم و السنة النبوية، و ما بقي منها كالخراج و العشور أقره الاجتهاد المأمور به في الشريعة وفقا لقواعدها المقررة في ذلك. و أوجه الإنفاق في حد ذاتها قد فصلت بنصوص الشريعة كمصارف الزكاة و وجوه الفيء و الغنائم، و إن تقرر بعضها بالاجتهاد كتحديد أجر الخليفة و أجور الاعمال و نحوه .

فالمالية الإسلامية التي تنظم الموارد و النفقات العامة في النظام المالي الإسلامي قد وضعت و حددت قواعد و أساليب الرقابة الناجعة و الفاعلة على الجباية و التحصيل، و على الإنفاق العام في النظام المالي الإسلامي. فوصلت بذلك إلى تحقيق نتائج باهرة تجلت آثارها في الأداء الرقابي الجيد لأجهزة الرقابة و عمال الدواوين المختلفة.

يستدعي تفصيل البحث و تعميقه في مجال قواعد الرقابة المالية و أحكامها في القانون الوضعي و التشريع الإسلامي توزيع هذا الباب على الفصول الثلاثة التالية:

- الفصل الأول: يتناول مدخلا في النظرية العامة للرقابة المالية
- الفصل الثاني: سيتطرق إلى قواعد الرقابة المالية في القانون
- الفصل الثالث: سيتطرق إلى قواعد الرقابة المالية في النظام الإسلامي

# الفصل الأول

مدخل في النظرية العامة للرقابة المالية

قبل التطرق لمختلف القواعد و الأحكام التي تتناول شتى جوانب النظرية العامة للرقابة المالية، و قبل الغوص في دراسة هذه النظرية و تناول مختلف مسائلها و تفاريعها بالتفصيل و التحليل ينبغي التعرض لبيان مفهوم الرقابة المالية و المقصود منها، و توضيح أهدافها التي وجدت من أجلها سواء في القانون أو في التشريع الإسلامي (مبحث أول). و كيف نشأت و تطورت عبر تاريخ الدولة و مسارها الطويل إلى وقتنا الحاضر (مبحث ثان). و كذا التطرق لمختلف تشعباتها و أصنافها و أنواعها التي أفرزتها التطبيقات العملية التي شهدتها عبر الزمن سواء في المنظومة القانونية الوضعية أو في المنظومة التشريعية الإسلامية. (مبحث ثالث).

### المبحث الأول:

#### مفهوم الرقابة المالية وأهدافها

يمثل تحديد مفهوم الرقابة المالية في كل من التشريعين القانوني و الإسلامي اللبنة الأولى من المدخل القاعدي الذي يؤسس لولوج غمار البحث و التنقيب في التفاصيل الهائلة التي تزخر بها النظرية العامة للرقابة المالية عموما و الرقابة المالية العليا خصوصا. ذلك يدعو إلى تبيان ما يمكن أن يشكل مجالا من الاتفاق أو التمايز بين التشريعين المختلفين مصدرا و منهجا، و أسلوبا و أحكاما من خلال التعرض بالدراسة و التحليل لمفهوم الرقابة على المال العام في كليهما. حيث سأطرق إلى تعريف الرقابة المالية في القانون الوضعي و التشريع الإسلامي. (مطلب أول)، ثم محاولة تحديد الهدف من الرقابة المالية في كل تشريع على حده. (مطلب ثان).

### المطلب الأول:

#### تعريف الرقابة المالية في القانون الوضعي و التشريع الإسلامي

إذا كان بيان مدلولات لفظ الرقابة في اللغة لا يثير إشكالا أو يفرض أي نوع من المقابلة أو المقارنة باعتبار أن لغة الدراسة في كلا التشريعين واحدة هي اللغة العربية. و إنما الغرض هو تبيان مدى ارتباط هذه المدلولات بما سنكتشفه في التعريف الإصطلاحي في كل من التشريعين. غير أن الأمر يكون مختلفا عند تناول التعريفين الإصطلاحيين و اللذين قد نستشف من ورائها فروقا و اختلافات في حنايا التحليل تعكس طبيعة الرقابة المالية في كل منهما. حيث سأطرق إلى بيان معنى الرقابة المالية في اللغة (فرع أول)، ثم بيان معناها في القانون (فرع ثان) ثم تحديد معناها المقصود في التشريع الإسلامي (فرع ثالث).

## الفرع الأول:

### تعريف الرقابة في اللغة

الرقابة لغة تعني المحافظة و الانتظار، فالرقيب يعني الحافظ أو المنتظر، و الأمر المنتظر معناه المرتقب. جاء في لسان العرب: رقب الشيء، يرقبه أي: حرسه...، و الرقيب، الحارس الحافظ. (1)

وقد ورد لفظ الرقابة في آيات القرآن الكريم باستعمالات متقاربة على نحو ما صرح به علماء اللغة و التفسير نذكر منها:

أ- الرقابة بمعنى الحفظ، ومنه اسم الله - تعالى - الرقيب، أي: الحافظ، قال تعالى: " إن الله كان عليكم رقيبا " [سورة النساء، الآية 01]. (2)

ب- الرقابة تعني الانتظار، فرقبه تعني انتظره و ترصده، و الرقيب: المنتظر ومنه قوله تعالى: " و لم ترقب قولي " [سورة طه، الآية 94]، و قوله تعالى: " فأصبح في المدينة خائفا يترقب " [سورة القصص، الآية 18]، أي ينتظر الطلب بمعنى الاحتراز و التحوط. (3)

ت- الرقابة بمعنى الحراسة و الرعاية، فرقب الشيء أي حرسه، و رقيب القوم حارسهم، و الرقيب الحارس الحافظ، و منه قوله تعالى: " ما يلفظ من قول إلا لديه رقيب عتيد " [سورة ق، الآية 18]، و أيضا الرقيب: الحافظ المتتبع للأمر، كما في قوله تعالى: " فلما توفيتني كنت أنت الرقيب عليهم و أنت على كل شيء شهيد " [سورة المائدة، الآية 177]. (3)

ث- الرقابة بمعنى الإشراف و العلو، فارتقب المكان أي علا و أشرف، و المرقب و المرقبة هو الموضع المشرف.

على ضوء ما سبق يتبين أن مدلول الرقابة يدور حول معنيين:

الأول: المحافظة على الشيء و حراسته و صونه

الثاني: الاحتراز و التحوط و تتبع الأمور و الإشراف عليها.

(1)- الرازي، مختار الصحاح، ت محمود خاطر، مكتبة لبنان ناشرون، دط، بيروت، 1995 ج1، ص107. و ابن منظور، لسان العرب، دار صادر، ط1، بيروت، دت، ج1، ص426.

(2)- القرطبي، الجامع لأحكام القرآن، ت محمد إبراهيم الحفناوي، دار الحديث، القاهرة، دت، 2002، ج5، ص12.

(3)- القرطبي، المرجع نفسه، ج13، ص264.

(4)- القرطبي، المرجع نفسه، ج17، ص1.

(5)- عبد السلام هارون و مجموعة من المؤلفين، المعجم الوسيط ج1، ص36.



## الفرع الثاني:

### تعريف الرقابة المالية في القانون

اختلف الفقه المالي و القانوني بشأن وضع تعريف دقيق لمعنى الرقابة المالية، فتعددت التعاريف التي تناولت هذا المفهوم و تنوعت، حتى صار من الصعوبة على الباحث في هذا المضمار أن يختار تعريفا منها دون الآخر، و السبب في هذا الاختلاف راجع إلى مختلف الاعتبارات و المعايير التي اعتمدها الباحثون في الفقه المالي في تعريفها.

فبعضهم أسس تعريفه على المعنى الوظيفي للرقابة المالية، و بعضهم أسسه على المعنى الشكلي لعملية الرقابة المتمثل في مختلف الإجراءات المتخذة بهذا الشأن، و بعضهم اعتمد على معيار الأجهزة التي تقوم بعملية الرقابة<sup>(1)</sup>.

على هذا الأساس تبرز ثلاث اتجاهات مختلفة في تعريف الرقابة المالية.

### أ- الاتجاه الأول:

يهتم أصحاب هذا الاتجاه بالجانب الوظيفي للرقابة، و يركزون على الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها. حيث يدور الاهتمام حول وجود عمليات معينة تتحقق بها عملية الرقابة متضمنة تحديد الأهداف المرجو تحقيقها. فالرقابة في هذا المنظور تعني العمل على تحقيق أهداف محددة تسعى الهيئات الخاضعة للرقابة إلى تحقيقها. و وفقا لهذا الاتجاه يمكن أن نسوق بعض التعاريف منها : "الرقابة المالية تعني: عملية التحقق من مدى إنجاز الأهداف المبتغاة و الكشف عن معوقات تحقيقها و العمل على تذليلها في أقصر وقت ممكن"<sup>(2)</sup>.

كما عرفت بأنها: "التدقيق و الإشراف من قبل أجهزة عليا للاطلاع على كيفية سير العمل في الأجهزة الدنيا الخاضعة للرقابة، و التأكد من تحقيق النشاط المالي للدولة لغاية وفق ما هي محددة في الموازنة التي أجازتها السلطة التشريعية. و الثبت من أن تنفيذ الموازنة يتم دون تبذير أو إخلال، و ذلك حفاظا على الأموال العامة و ضمانا لحسن سير الإدارات الحكومية ماليا."<sup>(1)</sup>

(1)-محمد رسول العموري، الرقابة المالية العليا، دراسة مقارنة ، منشورات الحلبي الحقوقية، ط1، بيروت، 2005، ص22.

(2)- عبد الله طلبة، الإدارة العامة، جامعة دمشق، سوريا، 1983، ص254. و فكري أبو الخير، المرجع في أحكام اللامعة المالية للموازنة والحسابات، دارالفكر العربي، ط1، القاهرة، 1977، ج1، ص216 .

(3)- عبد الأمير شمس، الرقابة على تنفيذ النفقات في لبنان،-رسالة دكتوراه- جامعة القاهرة، 1977، ص58.

من خلال التعريفين السابقين و ما يصب في فلكهما مما لم يتسن ذكره يتبين للباحث أن أصحاب هذا الاتجاه يصورون عملية الرقابة المالية بأنها مجموعة من العمليات التي تتخذ في شكل إجراءات أو قرارات. الغرض من ورائها هو تحقيق هدف معين أو مجموعة من الأهداف المحددة سلفاً. حيث تتخذ عملية الرقابة في هذا الإطار ثلاثة أشكال:

**1- الرقابة المالية:** الهدف منها المحافظة على الأموال العامة من سوء التصرف و ذلك من خلال إحاطتها بمجموعة من الإجراءات و القواعد العملية المحددة سلفاً.

**2- الرقابة على الأداء:** و تهدف إلى تحقيق الأهداف الموضوعية و عدم الانحراف عن معدلات الأداء المنصوص عليها في الخطة.<sup>(1)</sup>

**3- الرقابة على الكفاية:** و غرضها التعرف على فرص و إمكانيات تحسين معدلات الأداء المرسومة، و ما يتبع ذلك من إدخال للتعديلات في الخطة.<sup>(2)</sup>

#### ب- الاتجاه الثاني:

يركز أنصار هذا الاتجاه في تعريف عملية الرقابة المالية على الخطوات التي يتعين القيام بها لممارسة عملية الرقابة من خلال مجموعة من الإجراءات، حيث يتطلب الأمر وجود مجموعة من البيانات عن أوجه النشاط المتنوعة و المعدة بكيفية تضمن الاستفادة منها بشكل جيد كشرط أساسي للقيام بعملية الرقابة، و لمتابعة و مراجعة نتائج الأعمال و فحصها. و في هذا الاتجاه يعرفها بعض الباحثين على النحو الآتي:

هي: " مجموعة العمليات و الأساليب التي يتم بمقتضاها التحقق من أن الأداء يتم على النحو الذي حددته الأهداف و المعايير الموضوعية"<sup>(3)</sup>.

كما عرفت على أنها: " مجموعة من العمليات التي تتضمن جمع البيانات و تحليلها للوصول إلى نتائج، تقوم بها أجهزة معينة للتأكد من تحقيق المشروع لأهدافه بكفاية، مع إعطاء هذه الأجهزة سلطة التوصية باتخاذ القرارات المناسبة."<sup>(4)</sup>

(1)- صادق الحسيبي، و عابد خرابشة، (متطلبات أجهزة الرقابة المالية العليا للقيام برقابة الأداء)، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 27، العدد 02، السنة 2000، ص 231 و ما بعدها.

(2)- محمد رسول العموري، المرجع السابق، ص 22.

(3)- أحمد صقر عاشور، الإدارة العامة، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1979، ص 377.

(4)- محمد عبد الله الشريف، الرقابة المالية، في المملكة العربية السعودية، ط 1، الرياض، 1986، ص 25.

استناد إلى هذا الاتجاه فإن العمليات الأساسية للرقابة فيما يتعلق بمتابعة الأهداف تتجلى

كمايلي:

1. تقييم الكفاءة.
2. مقارنة الكفاءة الفعلية مع أهداف الخطط و السياسات و المعايير الموضوعية.
3. تحليل الانحرافات عن هذه الأهداف و السياسات و المعايير.
4. اتخاذ الإجراء التصحيحي كنتيجة للتحليل.
5. متابعة تقييم فعالية الإجراء التصحيحي.
6. مد عملية التخطيط بالحقائق لتحسين مستويات الأداء مستقبلا<sup>(1)</sup>.

### ج- الاتجاه الثالث:

يركز أصحاب هذا الاتجاه في تعريفهم لعملية الرقابة المالية على الأجهزة التي تتولى عملية الرقابة و الفحص و المراجعة، و كذا جمع المعلومات و تحليل النتائج. فالرقابة هنا تعني أجهزة معينة تقوم بمجموعة من العمليات التي يتم بها التأكد من تحقيق الهيئات الخاضعة للرقابة لأهدافها، على أن تكون محولة بممارسة سلطة التوصية باتخاذ القرارات المناسبة .

وفقا لهذا الاتجاه فقد عرفت الرقابة المالية بأنها: " عملية تقييم و فحص و مراجعة تقوم بها أجهزة مختصة للتأكد من تحقيق المشروع للأهداف و السياسات و البرامج الموضوعية بكفاية، مع إعطاء هذه الأجهزة سلطة التوجيه باتخاذ القرارات المناسبة التي تضمن سير العمل، و أن توفر المعايير التي تحدد درجة الانحراف عن الأهداف و البرامج الموضوعية<sup>(2)</sup> .

إن هذه التعاريف و إن كانت تعبر عن وجهات نظر مختلفة في تعريف الرقابة المالية، فإن بعض الباحثين حاول إعطاء تعاريف تشمل الاتجاهات الثلاثة للرقابة المالية، غير أنه يؤخذ عليها أنها خرجت على حدود الاختصار و الدقة في التعبير عن معنى معين<sup>(3)</sup>. لذلك ارتأيت أن أضع هذا التعريف الذي أحسب أنه يفي بالغرض .

(1)- محمد رسول العموري، المرجع السابق، ص،23. وصادق الحسيني وآخرون ، المرجع السابق، ص 236 و ما بعدها.

(2)- عبد السلام بدوي، الرقابة على المؤسسات الإدارية، مكتبة الأنجلو المصرية، القاهرة، ص، 87 و 88.

(3)- محمود عوف الكفراوي، الرقابة المالية بين النظرية والتطبيق، مطبعة الانتصار، الإسكندرية، 1998، ص20.

**د- التعريف المختار:** الرقابة المالية هي عملية المراجعة و التدقيق التي تباشرها الجهات المخولة قانونا في الدولة من خلال إجراءات معينة، لضمان سلامة تنفيذ كافة البرامج المعتمدة المتعلقة بحسن سير الميزانية، و استعمال الأموال العامة إيرادا وإنفاقا بدقة و فعالية و اقتصادية و المحافظة عليها، وفقا للإجازة التي يمنحها البرلمان للحكومة لتحقيق غايات السياسة العامة و أهداف المجتمع.

### ثالثا- التعليق على التعريف :

**أ-** إن محتوى و مضمون عملية الرقابة المالية هو: أن تتم هذه الأخيرة من خلال عمليات المتابعة و التحقق التي تقوم بها جهات متخصصة و محددة بمقتضى القانون سواء في شكلها التقليدي المتضمن تدقيق الحسابات و مراجعة المستندات، و التحقق من سلامة تطبيق القوانين و اللوائح المالية، أو في شكلها الحديث الذي يجمع بين الرقابة الحسابية التقليدية و الرقابة الاقتصادية التي تستهدف تقييم الأداء، و تحقيق استخدام أفضل للموارد العامة، و ترشيد إدارة المشروعات الحكومية<sup>(1)</sup>.

**ب-** يجدر التأكيد هنا بأن عملية الرقابة على الأموال العامة تتخذ صورا و أشكالا متعددة، و ذلك راجع لاعتبارات مختلفة، من حيث الوقت الذي تتم فيه الرقابة، و من حيث الجهات التي تضطلع بها، و من حيث طبيعتها أو نوعها.

1. فبالنظر إلى الوقت الذي تتم فيه الرقابة، يمكن التمييز بين رقابة سابقة على التنفيذ و تتناول جانب النفقات العامة و هي رقابة وقائية، و رقابة لاحقة على التنفيذ و تتناول النفقات و الإيرادات العامة على حد سواء. و هي رقابة لمعالجة الأخطاء و تصحيحها، و من الوجهة العملية فالنوعان يتكاملان و لا ينفصلان<sup>(2)</sup>.

2. و بالنظر إلى الجهات القائمة بها، يمكن أن نميز بين الرقابة الإدارية التي تمثلها الهيئات الإدارية للرقابة المالية كالمراقب المالي و مفتشي الخزينة العمومية. و الرقابة السياسية و التي تتأني على رأس الجهات الممارسة لها السلطة التشريعية أو البرلمان . ثم الرقابة القضائية و التي تختص بها الأجهزة العليا للرقابة المالية العليا كجهات خارجية مستقلة من دواوين و محاكم حسابات كما هو الشأن في محكمة الحسابات الفرنسية و مجلس المحاسبة في الجزائر.

(1)- عبد الحميد محمد القاضي، مبادئ المالية العامة، دار الجامعات المصرية، دط، الإسكندرية، مصر، 1976، ص 306 و 307.

(2)- عبد الحميد محمد القاضي، المرجع نفسه، ص 307 .

- **الرقابة الإدارية:** وهي رقابة داخلية تتم داخل السلطة التنفيذية نفسها، من خلال تعيين موظفين خاصين يضطلعون بهذه المهمة، أو من خلال تحديد هيئات رقابة مختصة تتولى هذه المهمة بمقتضى القانون<sup>(1)</sup> مثل رقابة وزارة المالية، و المفتشية العامة للمالية و المراقب المالي في الجزائر.

- **الرقابة السياسية:** و تتولاها الهيئة التشريعية بما لها من سلطة مطلقة في الرقابة المالية، و تباشرها بطرق مختلفة، كأن تتم مباشرة أثناء السنة المالية، أو بعد قيامها بفحص الحساب الختامي (قانون ضبط الميزانية) أثناء مناقشة بيان السياسة العامة، من خلال استجواب و مساءلة الوزراء كمثلين للسلطة التنفيذية (المادة: 133 و 134 من دستور 1996 المعدل).

إن هذا النوع من الرقابة المالية قاصر و معيب، بسبب عدم إلمام أعضاء الهيئة التشريعية بالمواضيع الفنية و التقنية المعقدة المتعلقة بعملية الرقابة و ضبط الحسابات، و لذلك عادة ما تكلف لجنة خاصة بهذه المهمة تنتقى من بين أعضاء النواب الأكثر خبرة و دراية بشؤون المالية العامة، مثل اللجنة المالية في فرنسا، و لجنة الخطة و الميزانية في مصر<sup>(2)</sup>، و لجنة المالية و الميزانية في الجزائر<sup>(3)</sup>.

- **الرقابة القضائية:** عادة ما توكل مهمة الرقابة المالية القضائية إلى هيئة قضائية مختصة تتولى فحص الحسابات و تدقيقها، و اكتشاف الأخطاء و المخالفات المالية و التنبيه عنها، و متابعة كل مظاهر الغش و تبديد المال العام و تبذيره، و قد تتولى معاقبة المخالفين أو إحالتهم على القضاء الجزائي لمتابعتهم في التهم المنسوبة إليهم. و عليها أن تقدم تقريرا سنويا حول حصيلة عملها طيلة السنة إلى رئيس الجمهورية أو البرلمان أو إليهما جميعا. تسمى هذا الهيئة بالجهاز الأعلى للرقابة المالية العليا، و أوضح مثال على ذلك مجلس المحاسبة في الجزائر<sup>(4)</sup>.

(1)- عبد الكريم صادق و يونس أحمد البطريق و حامد عبد المجيد دراز، المالية العامة، الدارالجامعية، دط، بيروت، 1986، ص441 و ما بعدها. و حسن عوضة، المالية العامة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، ط4، بيروت، 1978 ص251 .

(2)- فكري بواخير، المرجع السابق، ص216. حسن عوضة، المرجع نفسه، ص253 وما بعدها.  
(3)- المادة 4/19 و المادة 23 من النظام الداخلي للمجلس الشعبي الوطني، الجريدة الرسمية لسنة 2000 العدد 46، ص13 و14.

(4)- أحمد محيو، المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط5، الجزائر 2003، ص57 و58. و مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، دط، الجزائر، 1999، ص232 و ما بعدها.

و كذا محكمة الحسابات في فرنسا و إيطاليا و بلجيكا، و الجهاز المركزي للمحاسبات في مصر، و ديوان المحاسبة في كل من لبنان و الأردن، و دائرة المحاسبات في تونس<sup>(1)</sup>.

3. و بالنظر إلى طبيعة الرقابة المالية و نوعها فهي:

- إما أن تكون رقابة حسابية و تتعلق بمراجعة الدفاتر الحسابية و مستندات الصرف و التحصيل، و مدى تطابق ذلك مع الاعتمادات المخصصة في كل بند من بنود الميزانية العامة. و كذا مدى مطابقتها للقوانين و اللوائح المالية. و قد سبقت الإشارة إلى أن هذا النوع من الرقابة يعتبر بمثابة رقابة تقليدية كلاسيكية.

- و إما أن تكون رقابة تقييمية، و هي تتجاوز ما تتناوله الرقابة التقليدية من مجرد مراجعة الحسابات و التأكد من سلامة الدفاتر الحسابية إلى محاولة تقييم النشاط الحكومي نفسه إن كان قد حقق الأهداف المرجوة من تنفيذ الميزانية أم لم يحقق، و مدى تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية و الاجتماعية في الدولة و المجتمع.<sup>(2)</sup>

يعتبر هذا النوع من الرقابة المالية من أحدث أنواع الرقابة، خاصة بعد تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي و ازدياد حجم النفقات العامة، و اتساع الوعاء الضريبي على المواطن. و بعد اعتناق الكثير من الدول لأساليب التخطيط الاقتصادي، فإن الحاجة أصبحت ماسة جدا إلى اعتماد أسلوب الرقابة التقييمية كأسلوب ناجع لمتابعة الخطط الاقتصادية، و مدى كفاءة الحكومة في إدارة و تنفيذ هذه المشروعات و الخطط.<sup>(3)</sup>

(1)- فكري أبو الخير، المرجع السابق، ص 216 و ما بعدها.

(2)- حسن عواضة، المرجع السابق 281 وما بعدها. و عبد الرؤوف جابر، دور رقابة ديوان المحاسبة، مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع ط1، عمان، الأردن، 1997. ص 47 و ما بعدها . و صرامة عبد الوحيد، (الرقابة على الأموال العمومية كأداة لتحسين التسيير الحكومي)، منشورات المؤتمر العلمي الدولي حول: الأداء المتميز للمجمعات و الحكومات، المنعقد بتاريخ 08 و 09 مارس 2005 بكلية الحقوق و العلوم الاقتصادية، - قسم علوم التسيير - جامعة ورقلة. الجزائر 2005، ص ص 137 و 138 .

(3)- عبد الكريم صادق وآخرون، المرجع السابق، ص 448.

### الفرع الثالث :

#### تعريف الرقابة المالية في التشريع الإسلامي

عرفت الرقابة المالية في الفقه المالي الإسلامي بعدة تعاريف نسوق منها مايلي:

##### التعريف الأول:

الرقابة هي: " العلم الذي يبحث في مراقبة الحقوق و الالتزامات في ضوء الشريعة الإسلامية بما تحويه من قواعد تتعلق بالمال العام جمعا و إنفاقا"<sup>(1)</sup>.

##### التعريف الثاني:

الرقابة هي: "مجموعة الأسس الثابتة المستقرة المستنبطة من مصادر الفقه الإسلامي و التي تستخدم كدستور للمحاسب المسلم في عمله سواء في مجال التسجيل و التحليل و القياس، أو في مجال إبداء الرأي عن الوقائع المعينة التي حدثت لبيان إذا كانت تتفق مع أحكام الشريعة أم لا"<sup>(2)</sup>. و هي رقابة مشروعية و مطابقة فقط.

يتبين من التعريفين السابقين أن الرقابة المالية من منظور الفقه الإسلامي تعني:

1. وجوب الالتزام بجميع ما وضعته الشريعة الإسلامية من قواعد و أحكام، و ما أقرته من أنظمة وإجراءات بهدف الحفاظ على المال العام و صيانه، يستوي في ذلك مجال تحصيل و جباية المال من موارد المقررة شرعا، و كذا مجال صرفه و إنفاقه في مصارفه المعروفة دون تهاون أو تقصير.

2. وجوب الاستمرار في عمليات المتابعة و الإشراف على تحصيل المال العام و على إنفاقه، لتجنب الوقوع في الأخطاء والانحرافات، و تلافي التقصير و الخلل و ردع المسيء و معاقبته، و التعرف على أفضل السبل و أنجعها في إدارة و تسيير المال العام مراعاة لنهوض الأمة و تحقيقا لمصالحها.

هذان التعريفان محل نقد في نظري على نحو ما سأوضحه في الفقرتين التاليتين:

(1)- وقائع الندوة الإسلامية المنعقدة في أبوظبي بتاريخ 20 صفر 1405 هـ الموافق 11-13 نوفمبر 1984، طبع مكتب التربية العربي لدول الخليج، الرياض، 1407 هـ الموافق 1987 م ، جزئين

(2)- حسين شحاتة،(الرقابة المالية في الإسلام)، مجلة الاقتصاد الإسلامي، عدد 04 ديسمبر، 1984، ص 7.

أ- بالنسبة للتعريف الأول: نوافقه على أن عملية الرقابة تقوم على العلم الذي يحدد الحقوق و الالتزامات المالية سلفا، في ضوء قواعد و أحكام الشريعة الإسلامية المتعلقة بالمال العام جمعا و إنفاقا، و لكن ذلك مفتقر إلى خطة مالية عملية و نظم قانونية فنية تبين سبل و طرق ممارسة الرقابة، و مختلف الإجراءات و الوسائل المتعلقة بكيفية المراجعة و التدقيق في الحسابات و الأجهزة التي تقوم على ذلك، حتى تكون العملية الرقابية عملا واقعا ملموسا. و العلم هو وسيلته و خريطته التي يتأسس عليها و يحقق أهدافه على ضوئها. فيكون التعريف غير شامل للمقصود من حده.

ب- بالنسبة للتعريف الثاني: فإن ما جاء فيه من اعتماد عملية الرقابة المالية على مجموعة من الأسس الثابتة المستقرة المستنبطة من مصادر الفقه الإسلامي أمر لا خلاف فيه، لكن هذه العملية ستكون مفتقرة إلى قواعد و نظم اجتهادية متجددة على مقتضى الحال و الزمان، تضعها الحكومة القائمة بما يقتضيه البناء السياسي و الإداري للدولة و التي لا ينبغي أن تخرج أو تبتعد عن نطاق المبادئ و القواعد العامة للشريعة الإسلامية السمحة، حتى تبقى عملية الرقابة المالية نشاطا مستمرا و عملا دؤوبا و جهد متطورا يبحث دائما عن أفضل السبل و أنجع الطرق لتجنب الأخطاء و تحقيق أحسن الأهداف من أجل تنمية المجتمع و تحقيق مصالحه المشروعة و أهدافه المرجوة.

إن هذا ما يدفني إلى محاولة تقديم تعريف شامل يكون أكثر انسجاما مع المعاني و الأهداف المقصودة من الرقابة المالية في أي مجتمع، و أكثر تعبيرا على مدلول الرقابة المالية في الفقه الإسلامي من الوجهتين العلمية النظرية، و العملية الفنية جميعا .

**التعريف المختار:** هي وظيفة الإشراف و المتابعة و المراجعة التي تتولاها جهات مخولة شرعا من أشخاص و هيئات، على وفق الخطة المالية و النظام المحاسبي المعتمدين من قبل الحكومة الإسلامية بناء على ما أقرته الشريعة الإسلامية من قواعد و أحكام تتعلق بكيفية تحصيل المال العام بطريقة المقررة، و إنفاقه في وجوهه المشروعة رعاية لمصالح الأمة العامة و الخاصة.

### التعليق على التعريف

1- تعني وظيفة الرقابة المالية: -وفقا لتعريفنا المختار- أن يتولى القائمون بها عملية الإشراف على من تعين لتحصيل المال العام أو إنفاقه في الدولة، بمقتضى السلطة الرئاسية أو القضائية الممنوحة لهم، و المخولين للعمل بها من قبل الشرع، بمنتهى



الكفاءة و النزاهة و الحرص على مصالح الأمة. و أن يتولوا متابعة جميع العمليات المالية الحاصلة في مختلف الدوائر، و مراجعة مختلف المستندات و الدواوين و فحص السجلات التي تحوي هذه العمليات بتواريخها و مقاديرها و كفاءات و وقوعها للنظر و التأكد فيما إذا كانت قد تمت مطابقة للقوانين المالية المعمول بها، و لاكتشاف مواطن الخلل لتجنبها و رصد الأخطاء لتصحيحها.

2- إن القيام بعملية الرقابة على المال العام يعني أن تتم هذه العملية في شكل وظيفة إدارية تتولاها الحكومة الإسلامية بشكل رسمي، من خلال ما تندبه لها من أشخاص و أجهزة و هيئات تتولى الإشراف على هذه العملية، بصفة رسمية تكون مسؤولة عنها، و لها من المكنتات و الوسائل ما يؤهلها لآداء دورها باحترافية و فعالية.

3- ينبغي أن تتأسس هذه الوظيفة على الشقين النظري و العملي الفني معاً، فتأسس ابتداء على جملة من المبادئ و القواعد و الأحكام الشرعية النظرية التي تأسس لنظرية الرقابة المالية في النظام المالي الإسلامي برمته، فتشكل بذلك الإطار القانوني الذي لا يمكن الخروج عليه. ثم يتم تنزيل هذا الوضع النظري على وفق خطة مالية مدروسة، تتضمن مختلف الكفاءات و الطرق و الوسائل و الأساليب المعتمدة التي تنفذ بها عملية الرقابة على أرض الواقع، بناء على ما يقتضيه النظام المالي بقواعده الثابتة و المتغيرة المؤسسة ابتداء على قواعد و أحكام الشريعة النازمة للمال العام من حيث تحصيله و إنفاقه.

4- أن تتم عملية الرقابة المالية على مختلف الوحدات الإدارية في الدولة الإسلامية، وفقاً للسياسة المالية المنتهجة من قبل الحكام في مرحلة ما، بما يتماشى و أحوال الزمان و المكان من غير تجاوز لمبادئ الشريعة و قواعدها في هذا الباب.

5- أن تشمل عملية الرقابة المالية في الدولة الإسلامية كل الأنشطة المالية التي تقع في جميع الأقاليم التابعة لها، مما يرد و يدخل إلى خزائنها من أموال أو ما يخرج منها، و طرق جباية و تحصيل هذه الأموال و الوجوه التي تصرف فيها، والفئات التي تنفق عليها على وفق ما تقرر شرعاً في هذا المجال.

6- أن تهدف عملية المتابعة والمراجعة إلى اقتراح مآثره مناسبة من الوسائل والطرق والإجراءات الكفيلة بتحسين الأداء الإداري والمالي، وتطويره إلى المستوى الذي يضمن التقليل من الأخطاء والانحرافات إلى أبعد حد ممكن، تحقيقاً لمزايا الحكم الرشيد، بضبط الإيراد وترشيد الإنفاق الذي لم يعرف له نظير إلا في دولة الإسلام في عصرها الذهبي.

7- أن تهدف عملية الرقابة على مختلف المعاملات المالية الجارية في الدولة و المجتمع إلى تحقيق المصالح المعتبرة العامة و الخاصة للأمة، و بما يضمن استقرارها و رفاه مجتمعها، و المحافظة على أموالها و قدراتها المادية و المعنوية.

### المطلب الثاني:

#### أهداف الرقابة المالية في القانون الوضعي والتشريع الإسلامي

إن عملية الرقابة على الأموال العامة ليست مجرد عملية تقنية تقوم بها هيئات الرقابة و أجهزتها في الدولة من غير أن تكون قد حددت أهدافها المتوخاة من وراء ممارستها، سواء كان ذلك في التشريع القانوني الحالي (فرع أول) أو في التشريع الإسلامي (فرع ثان).

#### الفرع الأول:

#### أهداف الرقابة المالية في القانون

يكن الهدف من وراء كل رقابة في حماية الصالح العام و إن الرقابة المالية هي نوع من أنواع الرقابة، تقوم بها أجهزة متعددة بغية التأكد من تحقيق أهداف النشاط المالي وفق الأهداف المقررة ، دون إسراف أو تبذير حفاظاً على حسن التسيير المالي و صيانة الأموال العامة.

فالغرض من الرقابة المالية و بخاصة تلك التي تقوم بها الأجهزة العليا المستقلة ليس التخويف و الانتقام ، و إنما الغرض هو حماية الأموال العامة و صيانتها و توجيهها إلى لأغراض الاجتماعية و أهداف السياسة العامة وفق الإجازة التي يمنحها البرلمان للحكومة في تنفيذ الميزانية العامة<sup>(1)</sup>.

(1)- محمد رسول العموري، المرجع السابق، ص26.

لقد خضع مفهوم الرقابة المالية لتطور كبير و كذلك الجانب الوظيفي منها. إن هذا التطور لم يقتصر عند هذا الحد بل وصل إلى مستوى أهداف الرقابة المالية ، فبعد أن كان الهدف من الرقابة المالية هو مراجعة و تدقيق السجلات و الدفاتر الحسابية للكشف عن الأخطاء و الغش و التلاعب بالمال العام، و مدى التقيد بالقوانين و الأنظمة و اللوائح المالية، تطور و توسع ليشمل مراقبة مدى الاقتصاد في النفقات و مدى فعالية الأجهزة المخولة بالرقابة<sup>(1)</sup>.

و للتفصيل أكثر يمكن تحديد أهداف الرقابة المالية في مايلي:

1. التحقق من أن جميع الإيرادات العامة في الدولة قد تم تحصيلها في وقتها وفقا للقوانين و اللوائح و الأنظمة.
2. التحقق من أن كافة النفقات العامة قد تمت وفقا لما هو مقرر لها، و من حسن استخدام الأموال العامة في الأغراض المخصصة لها<sup>(2)</sup>.
3. مراجعة القوانين و الأنظمة و اللوائح المالية و التأكد من مدى ملاءمتها للتطورات التي تحدث، و كذا تحليلها و اقتراح إجراء التعديلات الضرورية التي تساعد على تحقيق أهداف الرقابة المالية.
4. الكشف عن الأخطاء و المخالفات و الإنحرافات التي قد تحدث من الجهات الحكومية و تحليلها و دراسة أسبابها، و توجيه هذه الأجهزة إلى الحلول المناسبة لعلاجها و تصحيحها و تجنب تكرارها.<sup>(3)</sup>
5. العمل على ترشيد الإنفاق العام، و توجيه الأجهزة الحكومية إلى أفضل السبل لتحسين و تطوير إجراءات الأعمال المالية بما يساعد هذه الأجهزة على القيام بدورها. و كذلك اقتراح الإجراءات و الوسائل الكفيلة برفع كفاءة أداء الأجهزة التنفيذية و كذا تحسين مستوى تقديم الخدمات العامة.<sup>(4)</sup>
6. زيادة قدرة و فعالية الأجهزة الحكومية على تحقيق الأهداف العامة للدولة بأعلى درجة من الكفاءة و الاقتصاد.<sup>(5)</sup>

(1)- عبد الرؤوف جابر ، المرجع السابق، ص 20

(2)- محمد رسول العموري، المرجع السابق، ص 31 وما بعدها

(3)- عبد الحميد القاضي، المرجع السابق، ص 244.

(4)- عبد الرؤوف جابر ، المرجع السابق ، ص 21.

7. التأكد من أن القيود و السجلات و البيانات و التقارير المالية ممسوكة و معدة بالطريقة

الصحيحة التي تحددها اللوائح و الأنظمة المالية<sup>(1)</sup>.

8. ضمان عدم خروج الحكومة عن الحدود التي رسمتها لها السلطة التشريعية حسب

موافقتها و اعتمادها لبنود الميزانية<sup>(2)</sup>.

9. متابعة تنفيذ الخطة الموضوعية و تقييم الأداء في الوحدات للتأكد من أن التنفيذ يسير

وفقا للسياسات الموضوعية. و لمعرفة نتائج الأعمال والتعرف على مدى تحقيق الأهداف

المرسومة، و الكشف عما يقع من انحرافات و تجاوزات وما قد يكون في الأداء من

قصور، و تحديد أسبابه لاتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة و اللازمة للتعرف على

فرص تحسين الأداء مستقبلا<sup>(3)</sup>.

10. التنبؤ بالأخطاء و الانحرافات قبل وقوعها و تحديد المسؤل عنها.

لقد تبين مما سبق أن أهداف الرقابة المالية بصورة عامة تتلخص في المحافظة على الأموال

العامة من خلال مراقبة التصرفات المالية، و ضمان عدم مخالفتها للقوانين و اللوائح و الأنظمة،

وكذا ضمان تحقيق الأهداف المحددة لكل إدارة، و تحقيق أفضل النتائج بكل كفاءة و فعالية واقتصادية.

غير أنه يجب التأكيد على أنه بالرغم من تحقيق الرقابة المالية لأهدافها و فوائدها الجمة، فإنه

يجب الحذر من أن تتحول هذه الرقابة إلى عملية معرقة للنشاط المالي للمؤسسات، و تؤدي إلى شل

حركة الأجهزة الحكومية المختلفة و تصبح الرقابة خطرا ليس على مالية الدولة فقط، و إنما على

النشاط المالي و الإداري و الاقتصادي ككل. حيث يجب تحاشي تكرار أعمال الرقابة، أو ازدواجها

سواء كانت من قبل الجهاز الرقابي الواحد أو من أجهزة متعددة للرقابة، أو أن تراقب الأجهزة الرقابية

بعضها بعضا<sup>(4)</sup>.

(1)- محمد رسول العموري ، المرجع السابق،ص27.

(2)-أحمد زهير شامية و خالد الخطيب، المالية العامة، دار زهران، عمان، الأردن،1997، ص301.

(3)- منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، منشورات الجامعة المفتوحة، طرابلس، ليبيا، 1994، ص202. و محمد رسول

العموري، المرجع السابق، ص ص27،28.

(4)- أحمد دوش المدني، المحاكم المالية في المغرب، دراسة نظرية و تطبيقية مقارنة، مطبعة فضالة، ط1، المحمدية ، المغرب،

2003، ص35.

(2)- صرامة عبد الوحيد، المرجع السابق ص135.

## الفرع الثاني :

### أهداف الرقابة المالية في التشريع الإسلامي

يمكن تلخيص أهداف الرقابة المالية في التشريع الإسلامي في مايلي:

- 1- التحقق من أن موارد الدولة الإسلامية قد تم جمعها و تحصيلها و إيداعها في بيت مال المسلمين، و فقا للقواعد والأحكام الشرعية التي جاء بها الإسلام.
- 2- التأكد من أن الإنفاق العام في الدولة و صرف الأموال و استخدامها، تم أيضا وفق الأغراض المخصصة لها دون إسراف أو انحراف، و الكشف عن المخالفات و الأخطاء في هذا الصدد لصيانة الأموال العامة على وفق ما تقتضيه أحكام الشريعة الإسلامية.
- 3- متابعة تنفيذ الخطط الموضوعة وفقا للأهداف المسطرة للمشاريع الاقتصادية النافعة التي تخدم و تحقق المصلحة العامة للأمة، وفق ما هي مقررة في الشرع الإسلامي، و متابعة الكشف عن الأخطاء و المخالفات المالية لاتخاذ الإجراءات المناسبة لتصحيح الأوضاع الخاطئة و الانحرافات السيئة.
- 4- التأكد من مدى سلامة الأنظمة و التعليمات و القوانين المالية الموضوعة، و مدى كفايتها و انسجامها مع أحكام الشريعة و مقاصدها و تحقيق مصالح الأمة، و اقتراح البدائل و وسائل العلاج في حال تسجيل العجز و القصور في هذه الأنظمة و القوانين.
- 5- مراقبة الأسواق و الأسعار و ما يلحق عمليات البيع و الشراء و مختلف العمليات المالية الأخرى من صور التعامل الممنوعة شرعا كالغش و الاحتكار و رفع الأسعار و نحو ذلك.<sup>(1)</sup>
- 6- مراجعة إجراءات العقود و الصفقات المالية للتأكد من سلامة تطبيق نظام مشتريات الدولة.
- 7- تتبع كل حالات التلاعب في الحسابات و اختلاس الأموال العامة في الدولة، و معاقبة المتسببين و الجناة.<sup>(2)</sup>

(1)- علي بن محمد الماوردي، الأحكام السلطانية.ت أحمد جاد، دار الحديث القاهرة، 2006 ص367 . و أبو يوسف، الخراج، دار المعرفة، للطباعة والنشر، ط1، بيروت، لبنان، 1979 ص105 وما بعدها.

(2)- حسين ريان، الرقابة المالية في الشريعة الإسلامية، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا في الجامعة الأردنية، 1993، ص11.

## المبحث الثاني :

### نشأة وتطور مبدأ الرقابة المالية في القانون والتشريع الإسلامي

بعد أن تطرقت في المبحث الأول من هذا الفصل إلى توضيح مفهوم الرقابة المالية في كل من القانون و التشريع الإسلامي على حد سواء، و إثارة ما وجه من ملاحظات إلى كل التعاريف وما قدم إليها من نقد، ثم الخلوص إلى طرح التعريف المختار في كلا التشريعين أين تم اختتامه في مطلب ثان بتوضيح وشرح الأهداف التي تتوخاها الرقابة المالية في كلا التشريعين، سأتطرق في المبحث الثاني إلى الحديث عن نشأة وتطور مبدأ الرقابة المالية في القانون (مطلب أول ) وإلى نشأة وتطور مبدأ الرقابة المالية في التشريع الإسلامي(مطلب ثان )

## المطلب الأول :

### نشأة وتطور فكرة الرقابة المالية في القانون

ربما يخيل للباحث لأول وهلة أن فكرة الرقابة المالية و المحاسبة على المال العام لم تكن إلا نتاجا للتطور الهائل الذي شهده المجتمع الإنساني في التاريخ المعاصر، والذي أصبح يطبع ببصماته الحضارية كل جوانب الحياة الإنسانية الفردية والجماعية، بما في ذلك المجالات التشريعية والقانونية على المستويين المحلي والدولي.

غير أن الأمر على خلاف ذلك، فلقد أثبتت الدراسات التاريخية التي استقصت مجال تطور التشريع الإنساني بما لا يدع مجالاً للشك أن فكرة الرقابة المالية والمحاسبة على المال العام هي فكرة ضاربة بجذورها في أعماق التاريخ، وأن كثيرا من المجتمعات الإنسانية القديمة قد عرفت فكرة المال العام ومميزته عن المال الخاص. كما عرفت مبدأ الرقابة المالية و أقامت نظاما معينه للمحاسبة عليه، وأوجدت أجهزة وهيئات تقوم بمزاولة وظيفة الرقابة حول كل العمليات المتعلقة بالمال العام إيرادا وإنفاقا<sup>(1)</sup>. ذلك ما يستدعي مني أن أتبع نشأة فكرة الرقابة المالية في القانون في الدول والحضارات القديمة (فرع أول) ثم تتبع مسار تطور هذه الفكرة في الدولة الحديثة(فرع ثان) ثم البحث في معالم التطور الوظيفي الذي صاحب هذا المبدأ (فرع ثالث) .

(1)- ماهر العبيدي، مبادئ الرقابة الإدارية والمالية، جامعة بغداد/ كلية الإدارة و الاقتصاد، ص4 و ما بعدها. و عبد الرؤوف جابر، المرجع السابق، ص10.

## الفرع الأول:

### نشأة فكرة الرقابة المالية في الدولة القديمة

عرفت بعض المجتمعات القديمة والحضارات الغابرة مبدأ الرقابة المالية والمحاسبة على المال العام بصور تختلف من حضارة إلى أخرى ومن بلد إلى آخر، لأسباب تتعلق بظروف وأحوال كل مجتمع وعاداته وقوانينه، ومدى تطور نظمه السياسية والتشريعية والمالية.

إن تأكيد هذا الموضوع من عدمه يحملني كباحث مدقق يتحرى الحقيقة أن أتبع الأمر من خلال التطرق بالدراسة لبعض الأمثلة التاريخية التي تعكس بحق صدق ما سبقت الإشارة إليه في النظم القانونية لبعض الحضارات القديمة كالعراق القديم (فقرة أولى)، ومصر القديمة (فقرة ثاية) والإمبراطورية الرومانية (فقرة ثالثة).

**أولاً- في العراق :** يعد العراق من أقدم بقاع الأرض التي ظهرت فيها الحضارات الإنسانية الأولى بمنتجاتها المادية والمعنوية بما في ذلك التشريع والقوانين، ويرجع أول ظهور لفكرة المحاسبة على المال العام في جنوب العراق على عهد السومريين منذ ما يربو عن ثلاثة آلاف عام قبل الميلاد. فقد وجد لديهم ما يسمى بوظيفة الكاتب الذي كان يتولى كتابة الرسائل والوثائق القانونية ويدون عمليات البيع والشراء والقروض، كما كان يعمل محاسباً لتدوين الغنائم<sup>(1)</sup>.

إن ذلك ما يمثل فعلاً أولى بوادر الرقابة المالية في المجتمعات البدائية والدول القديمة، فلقد تم سن القوانين المنظمة لقضايا المال واستحدثت الأجهزة الإدارية العامة التي ترعى شؤون المواطنين، إذ كان من اختصاصات هذه الإدارات التحقيق والنظر في شكاوى الناس والسهر على صيانة المعابد وإنجاز الأشغال العامة، وتحري التدقيق في تحصيل الضرائب. كما كان مدير الإدارة المركزية يلتزم باعتباره مالكا للأموال العامة بتقديم كشف حساب دقيق عن وضعية كل قطعة أرض، وعن قيم المحاصيل الزراعية من الحبوب والبلح.

(1)- فتحي المرصفاوي، تاريخ القانون، داي الفكر العربي، دط، القاهرة، مصر، دت، ص45 وما بعدها. و صوفي أبوطالب، مبادئ تاريخ القانون، القاهرة، دت، ص155 وما بعدها.

إن من أقدم القوانين التي نظمت شؤون المال، هو قانون "حمورابي" الذي كان يعاقب على السرقة، و ينص على إعدام من تمسك المسروقات بيده. وكذلك تقنين "أشنونا" الذي ركز على تحديد أسعار السلع والمواد الغذائية<sup>(1)</sup>.

### ثانيا- في مصر القديمة

عرفت مصر القديمة فكرة الرقابة الإدارية والمالية منذ حوالي ألف عام قبل الميلاد، حيث كان يجري إحصاء السكان والأموال والأراضي المزروعة وتحصيل الإيرادات. ولقد كانت هذه التصرفات وغيرها تسجل وتوثق في سجلات خاصة بها، ولعل ذلك يظهر جليا في قانون "حور محب" الذي نص في بعض مواده على إجراءات معينة لمنع القرصنة على السفن التي تتولى مهمة حمل القرابين للآلهة وتسليم الضرائب. كما تضمن إجراءات عقابية ضد من يقبض الرشوة أثناء تحصيل الضريبة العامة<sup>(2)</sup>.

إضافة إلى ما سبق، فقد ظهرت بمصر إبان الاحتلال الروماني وظيفة مراقب "الحساب الخاص" الذي يقوم بدور الرقابة المالية، وهي من أخطر الوظائف في ذلك العصر. وكان نشاط مراقب الحساب الخاص يقتصر على المسائل المالية غير العادية مثل الغرامات التي تحصلها السلطة الحاكمة، وكذا إدارة ومراقبة الأموال والأراضي التي لا يعرف لها مالك أو الأملاك المصادرة.

ثم توسع اختصاصه بعد ذلك إلى مراقبة تنفيذ القوانين، ليتمكن من تحصيل الغرامات المترتبة عن عدم احترام الأنظمة والقوانين المعمول بها في الحياة العامة<sup>(3)</sup>.

### ثالثا- في الإمبراطورية الرومانية

ازدهرت الحياة السياسية والاجتماعية والقانونية في العصر الجمهوري للإمبراطورية الرومانية إلى حد كبير، وشهدت مختلف القوانين والتشريعات تطورا ملحوظا وبخاصة ما تعلق منها بمجال الرقابة المالية والمحاسبة على المال العام.

(1)- عبد الرؤوف جابر، المرجع السابق، ص13. و علي محمد جعفر، تاريخ القوانين، المؤسسة الجامعية للدراسات و النشر والتوزيع، ط1، بيروت، لبنان، 1998، ص26، و دليلة فركوس، تاريخ النظم، دار أطلس للنشر، الجزائر، 1993، ج1، ص76.

(2)- عبد الرؤوف جابر، المرجع السابق، ص13 و 14. و المرصفاوي، فلسفة نظم القانون المصري، دار الفكر العربي، القاهرة، ص370.

(3)- عبد الرؤوف جابر، المرجع السابق، ص14.



ففي هذا العصر ظهرت هيئات و أجهزة عامة كانت تقوم بمهمة أساسية في المحاسبة على المال العام و مراقبة كيفية توزيعه و صرفه و إنفاق، و قد تجلت هذه الهيئات العامة في الوظائف التالية:

أ- الرقيبان (حكام الإحصاء) تقوم هذه الوظيفة على مراقبة الآداب العامة و تسيير الأراضي التابعة للدولة، و يجري الإحصاء العام للمواطنين الرومان و أملاكهم و ثروتهم، كما تقوم باختيار أعضاء مجلس الشيوخ، و هي وظيفة رقابية إدارية كانت تعد ضمن أعمال القنصل. ثم استقلت عنه ابتداء من عام (443 ق م).

يتم الالتحاق بهذه الوظيفة عن طريق الانتخاب، حيث ينتخب لها شخصان لمدة خمس سنوات من قبل المجالس الشعبية. وقد كانت حكرا على الخاصة من الناس و بعد عام (381 ق م) أصبحت مفتوحة أمام الجميع. وهي تشبه إلى حد ما بعض دواوين الرقابة و التفتيش في عصرنا الحاضر<sup>(1)</sup>.

#### ت- المحتسبان (حكام الأسواق)

ظهرت هذه الوظيفة في حدود سنة (367 ق م) وكانت تقوم بدور الرقابة المالية حيث تتولى رقابة الأسواق والأماكن العامة، و تباشر اختصاصها القضائي فيما يتعلق ببيع الرقيق والحيوان. يتم الالتحاق بهذه الوظيفة عن طريق الانتخاب أيضا، و يتولاها شخصان لمدة عام غير قابلة للتجديد.

ما يلاحظ في هذا الصدد أن وظيفة المحتسب كانت مستقلة تماما منذ نشوئها. وعلى عكس ما كان معلنا في قواعد القانون الروماني من أن صاحب السلطة الأعلى يحق له أن يعترض على قرار صاحب السلطة الأدنى، فإن قرارات المحتسب لم تكن تقبل الاعتراض من أي جهة كانت، وإن دل هذا على شيء فإنما يدل على مدى عمق الاستقلالية التي كانت تتمتع بها هذه الوظيفة في ظل القانون الروماني.

كما تجدر الإشارة إلى أن هذه الوظيفة كانت تشمل كلا من الرقابة المالية و القضائية و الإدارية، فهي شبيهة إلى حد كبير في دورها بمجلس المحاسبة اليوم<sup>(2)</sup>.

(1)- علي محمد جعفر، المرجع السابق، ص70 و71. و عبد الرؤف جابر، المرجع السابق، ص17. دليلة فركوس، المرجع السابق، ص201.

(2)- علي محمد جعفر، المرجع السابق، ص70. و عبد الرؤف جابر، المرجع السابق، ص17 و18. و دليلة فركوس، المرجع السابق، ص201.

### ج- المحققون

تختص هذه الوظيفة ببعض المسائل المالية والتحقيقات الجنائية، ويتولاها أربعة من الناس ينتخبون لمدة عام لا تقبل التجديد، وقد كانت محتكرة ثم فتحت أمام العامة لشغلها منذ عام (318 ق م). أما فيما يتعلق بمسألة من يتولى هذه الوظائف الرقابية من المنتخبين، فإن مجلس الشيوخ الذي كانت له اختصاصات عديدة، تشريعية وإدارية ومالية ورقابية، كان صاحب السلطة والاختصاص في محاسبة هؤلاء أمام القضاء .

لقد كان الرومان يدركون تماما مدى خطورة وفاعلية هذه الوظائف الرقابية في بناء الدولة والمحافظة على المال العام، ولذلك أحاطوها بعناية واهتمام بالغين خاصة من حيث تحقيق الاستقلال الكامل لها لتمكينها من أداء دورها على الوجه اللائق بها<sup>(1)</sup>.

هذه بعض ملامح تطور فكرة الرقابة المالية في التشريعات القديمة من خلال هذه النماذج والأمثلة السابقة، والتي تبين للباحث والمتتبع مدى قدم هذه الفكرة وامتدادها في التاريخ الغابر للحضارات الإنسانية المختلفة.

### الفرع الثاني:

#### نشأة مبدأ الرقابة المالية في الدولة الحديثة

اهتمت القوانين الوضعية بمبدأ الرقابة المالية إلى حد غدت معه هذه الأخيرة من أهم الركائز التي يقوم عليها بنيان عالم الاقتصاد والقانون و المال في الدولة الحديثة، وشهدت تطورا كبيرا على كافة الأصعدة الغربي منها والعربي والدولي على حد سواء، ولاستجلاء الموضوع أكثر سأعرض لظهور مبدأ الرقابة المالية في التشريعات الغربية (فقرة أولى)، ثم إلى ظهور مبدأ الرقابة المالية في التشريعات العربية (فقرة ثانية).

#### أولا- تطور مبدأ الرقابة المالية في التشريعات الغربية

منذ بداية عصر النهضة وبازدهار الحركة التجارية في حوض المتوسط، وتطور المحاسبة كعلم متخصص في تقديم البيانات والحقائق المالية عن الأنشطة الاقتصادية، أدى ذلك إلى ظهور أساليب التسجيل المحاسبي ضمانا للرقابة والسيطرة على هذه الأنشطة.

(1) عبد الرؤوف جابر، المرجع السابق، ص18.

كما أدى قيام الثورة الصناعية في أوروبا إلى اعتماد المحاسبة كأداة لتسجيل واحتساب العمليات الإنتاجية، والرقابة على حركة الأموال وتجديد الاستثمارات، وتقديم المعلومات والبيانات الصحيحة عن سائر الأنشطة التجارية والاقتصادية.

فقد صدر في بريطانيا ميثاق الحقوق لسنة 1688 الذي أقر مبدأ (لا ضريبة بدون موافقة البرلمان). ولأجل تطبيق هذا المبدأ احتفظ البرلمان بحقه في مراقبة كل النفقات التي ينفقها الملك للتأكد من مدى انضباطيتها وكذا مراقبة الخزينة العامة<sup>(1)</sup>. وتوضيحا للرؤيا سأختار الكلام عن بعض النماذج من التشريع الغربي الحديث بدأ بفرنسا ومرورا بإيطاليا وبريطانيا وانتهاء بالولايات المتحدة الأمريكية.

## 1. في فرنسا

ظهرت أول هيئة عليا للرقابة المالية في فرنسا منذ عهد نابليون الأول في حدود عام 1807 تدعى محكمة الحسابات (La cour des comptes) وهي تشبه في تنظيمها محاكم القضاء الإداري خاصة مجلس الدولة الفرنسي.<sup>(2)</sup> حيث تتولى محكمة الحسابات في فرنسا مهمة الرقابة المالية القضائية على حسابات المحاسبين العموميين دون الموظفين الإداريين، والتي تسلم إليها سنويا لتصدر قراراتها بشأنها. وهي رقابة لاحقة فقط دون أن تمارس المحكمة أية رقابة سابقة. كما أن رقابتها القضائية هي رقابة موضوعية وليست ذاتية<sup>(3)</sup>، أي أنها تبحث في صحة الحساب دون البحث في مسؤولية المحاسب.<sup>(4)</sup> أما من حيث تنظيم هذه المحكمة فهي تتألف من قضاة غير قابلين للعزل من قبل الدولة أو الحكومة هم: الرئيس الأول، رؤساء الغرف و المستشارون و المستشارون المساعدون، ومن موظفين إداريين هم: المراقبون، ويمثل الحكومة لدى المحكمة مدع عام يساعده محامون عامون. وتتضمن محكمة الحسابات سبعة غرف.<sup>(5)</sup>

(1)- عبد الرؤوف جابر، المرجع السابق، ص16.

(2)- Raymond Muzellec, finances publiques. Dalloz. 11<sup>e</sup> édition, Paris, 2000, p286.

(3)- Jean Vincent. Serge Guinchard. Gabriel Montagnier. André Varinard. Institution judiciaires, Précis des droit privé. Dalloz. 5<sup>e</sup> édition. 1999. pp:500. et s.

(4)- يعبر عن ذلك بالفرنسية بجملة تقليدية هي:

"la cour juge les comptes et non les comptables"

(5) - Raymond Muzellec, op: cit, p:287.

أما من حيث ممارسة نشاطها، فإن محكمة الحسابات تقوم باصدار قرار مؤقت يتعلق بتدقيق الحساب، حيث يجيب عليه المحتسب في أجل لا يتجاوز شهرين، ثم تصدر بعد ذلك القرار النهائي الذي يبين إن كان المحتسب بريء الذمة أو مشغول الذمة أو مسلف. يمكن الطعن في قرارات المحكمة بطريق إعادة النظر أمام المحكمة نفسها، أو بطريق النقض أمام مجلس الدولة الفرنسي<sup>(1)</sup>.

إلى جانب الصلاحيات القضائية، فإن لمحكمة الحسابات صلاحيات أخرى إدارية ومالية في مراقبة تنفيذ الميزانية، حيث تقدم تقريرا سنويا بشأن كل الحسابات التي دقت ليرفع إلى رئيس الجمهورية. كما يبلغ هذا التقرير إلى الوزراء كل فيما يخصه لإبداء ملاحظاتهم بشأنه، ثم ينشر التقرير في الجريدة الرسمية ويطلع عليه أعضاء البرلمان<sup>(2)</sup>.

تقوم المحكمة أيضا بإجراء بيانات مطابقة عامة بين الحساب العام للإدارة والحسابات الفردية للمحتسبين العموميين من جهة، وبين حسابات المحتسبين وحسابات الإداريين من جهة أخرى . وعل أساس التقرير السنوي وبيانات المطابقة العامة تتم عملية قطع الحساب الختامي في اللجنة المالية و في الجمعية الوطنية<sup>(3)</sup>.

كما أنشئ في فرنسا ما يعرف ب:(المجلس التأديبي للمخالفات المالية) عام1948م، وأسندت له صلاحيات رقابية تطل جميع الموظفين الذين يرتكبون أي مخالفات تمس بالمال العام، سواء تعلق الأمر بالمحتسبين أو الإداريين. ويعاقب هذا المجلس على المخالفات المالية بغرامات قد يصل حدها الأعلى إلى ما يساوي الراتب السنوي غير الصافي للموظف المخالف.

تتكون تشكيلة هذا المجلس من أعضاء نصفهم من محكمة الحسابات ونصفهم الآخر من مجلس الدولة، ويرأسهم الرئيس الأول لمحكمة الحسابات أو أكبر الأعضاء سنا من بين رؤساء غرف المحكمة، كما أن لهذا المجلس نيابة عامة مؤلفة من أعضاء المحكمة فقط<sup>(4)</sup>.

(1)- Raymond Muzellec, , op:cit,p:288 et s.

(2)- Raymond Muzellec, op:cit ,pp: 292,293.

(3)- Raymond Muzellec, op:cit,p:294.

(4)- Raymond Muzellec, op:cit ,pp:296 et s.

إلى جانب محكمة الحسابات والمجلس التأديبي للمخالفات المالية، يوجد في فرنسا ما يعرف بـ: " لجنة تدقيق حسابات المؤسسات العامة "، وهي مستقلة مبدئياً عن محكمة الحسابات، غير أن تشكيلتها تتألف في غالبيتها من أعضاء المحكمة ويرسها أحد رؤساء الغرف في المحكمة.<sup>(1)</sup>

## 2. في إيطاليا

توجد في إيطاليا هيئة عليا تمارس الرقابة السابقة واللاحقة على أموال الدولة، وهي تتمتع بصلاحيات واسعة تشمل المحاسبين العموميين والأميرين بالصرف. حيث يقوم مندوب الديوان بالتأشير على معاملات عقد النفقة و صرفها، والتي هي من اختصاص مراقبي عقد النفقة ولا تدخل ضمن اختصاص محكمة الحسابات في فرنسا. حيث تكون قرارات هذه الهيئة المختصة بالرقابة الشاملة برفض التأشير غير قابلة للطعن إذا كان سبب الرفض راجعاً إلى عدم توفر الاعتمادات اللازمة، أو عدم توفر صحة تنسيب النفقة. وفي غير هاتين الحالتين من المسائل الأخرى تستأنف القرارات أمام غرفة من غرف الديوان، ويمكن رفع الأمر أمام مجلس الوزراء.<sup>(1)</sup>

## 3. في بريطانيا

يوجد في بريطانيا موظف سام يسمى " المراقب المدقق العام " يتم تعيينه من قبل الملك ويتمتع باستقلال تام، ولا يعزل إلا بقرار مشترك من قبل مجلس العموم ومجلس اللوردات.

يقوم هذا الموظف بمراقبة جميع النفقات، وتعرض عليه أوامر الصرف التي يصدرها الوزراء ليأذن بصرفها إن كانت مطابقة للقوانين والأنظمة من حساب الإيرادات المودعة في بنك انكلترا، لتنتقل هذه المبالغ إلى حساب آخر مفتوح باسم " الدافع العام " الذي ينبغي أن يؤشر على جميع المدفوعات. و يقدم المراقب المدقق العام تقريراً سنوياً إلى مجلس العموم، ويعرض ابتداءً على " اللجنة الحسابات العمومية " ليكون أساساً فيما بعد لممارسة الرقابة البرلمانية على المال العام. يتم في الواقع إعداد هذا التقرير بناءً على التقارير الفرعية التي يقدمها الموظفون المرتبطون بالمراقب المدقق العام بشأن تدقيق الحسابات وتفاصيل سائر النفقات في كل وزارة.<sup>(2)</sup>

(1)- M.duverger, Finances publiques,1965,p: 354.

(1)- حسن عوضة، المرجع السابق، ص308.

(2)- حسن عوضة، المرجع السابق، ص ص309،308. و عبد الحميد القاضي، المرجع السابق، ص383.

#### 4. الولايات المتحدة الأمريكية

يقوم رئيس الجمهورية في الولايات المتحدة على - غرار ماهو موجود في بريطانيا وتأثرا بوظيفة المراقب المدقق العام - بتعيين " مراقب عام " لمدة خمس عشرة سنة، يكون محصنا عن العزل من قبل الكونغرس إلا في حالات استثنائية.

يتولى هذا المراقب التأشير على جميع الحوالات، وله أن يوقف دفع أية نفقة مخالفة للقانون، ويقرر مسؤولية الموظف الذي أمر بصرفها أو قام بدفعها. كما يقوم بإصدار تقارير دورية وتقريراً عاماً يقدمه للكونغرس في نهاية كل سنة مالية.<sup>(1)</sup>

#### ثانياً- تطور مبدأ الرقابة المالية والمحاسبة في التشريعات العربية

حاولت كثير من البلدان العربية بعد خروجها من ربة الاستعمار أن تشق لنفسها طريقاً نحو عصنة المجتمع و الدولة بطريقة تحاكي إلى حد كبير ماهو موجود في البلدان الغربية، باعتبارها قد أضحت مثلاً يحتذى في كافة الميادين وبخاصة ما تعلق بالجوانب القانونية والتشريعية والتنظيمية، حيث صارت جل دساتيرها وقوانينها الداخلية صدى وظلاً للقانون الفرنسي خصوصاً واللاتيني عموماً.

ففي مجال الرقابة المالية ولإيجاد هيئات وأجهزة للمحاسبة على المال العام، سعت كثير من هذه الدول العربية إلى استحداث مؤسسات رقابية على غرار ما هو موجود في فرنسا أو إيطاليا أو بلجيكا أو انكلترا... الخ، و إن اختلفت التسمية من بلد إلى آخر.<sup>(2)</sup>

ذلك ما أحاول أن أتبعه في عدد من هذه الدول على سبيل المثال لا الحصر، وهي: تونس، مصر، لبنان .

(1)- حسن عوضة، المرجع السابق، ص 308 و 309.

(2)- في الجزائر تسمى هذه المؤسسة الرقابية العليا (مجلس المحاسبة) وفي مصر (الجهاز المركزي للحسابات) وفي لبنان والأردن وقطر والإمارات العربية والكويت (ديوان المحاسبة) والسودان والصومال (ديوان المراجع العام) وفي سوريا (الجهاز المركزي للرقابة المالية) وفي ليبيا (اللجنة الشعبية العامة للرقابة والمتابعة) وفي المغرب (المجلس الأعلى للحسابات) وفي اليمن (الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة) وفي موريتانيا (محكمة الحسابات) وفي سلطنة عمان (الأمانة العامة لتدقيق الحسابات) وفي العراق قبل الاحتلال (ديوان الرقابة المالية) وفي السعودية (ديوان المراقبة العامة) وفي تونس (دائرة الحسابات) وفي جيبوتي (الخزينة العامة) وفي فلسطين (هيئة الرقابة العامة)، عبد الرؤوف جابر، المرجع السابق، ص 21.

## 1- في مصر:

أحس البرلمان المصري منذ حوالي 1924م بصفته هيئة تشريعية أنه لا يستطيع أن ينظر في الحساب الختامي ويناقشه بكل ما يستحق من عناية واهتمام، كما أن الوقت لايفي بمراجعة جميع مستندات الإيراد والصرف حتى وإن استعين بمحاسبين متخصصين، ولذلك قضت المصلحة الوطنية أن يعهد بذلك إلى هيئة متخصصة مستقلة ومن هنا ظهرت فكرة ديوان المحاسبة).

فطلب البرلمان إنشاء الديوان عدة مرات، كان ذلك سنة 1926 ثم سنة 1927م و لم يتم إعداد المشروع إلا سنة 1930م حيث أقره مجلس النواب في 04 يونيو 1930م وأحيل إلى مجلس الشيوخ لإقراره، لكنه لم ير النور إلا في سنة 1942م حيث أنشئ ديوان المحاسبة بموجب القانون رقم: 52 الصادر بتاريخ 17 أغسطس 1942م تأثرا بما هو جار به العمل في فرنسا وبلجيكا وإيطاليا وانكلترا.<sup>(1)</sup>

استمر العمل بهذا القانون حت سنة 1960 حيث صدر القانون رقم: 220 بتاريخ 17 يوليو 1960م وأصبح يسمى ديوان المحاسبات، حيث أعيد تنظيم اختصاصاته وأعماله بما يتفق والأوضاع المستجدة عقب ثورة الضباط الأحرار سنة 1952م وقيام الجمهورية العربية المتحدة بين مصر وسوريا. غير أن الوضع لم يستمر طويلا، فبعد أربع سنوات صدر القانون رقم: 129 بتاريخ 21 مارس 1964م الذي أعاد تنظيم الديوان تحت تسمية جديدة هي (الجهاز المركزي للحسابات) من خلال سبع وعشرين مادة تناولت في مجموعها أهداف نشأة الجهاز، واختصاصاته وتشكيلاته ونظام العاملين به والأحكام العامة المتعلقة به، وقد صدرت اللائحة التنفيذية لهذا القانون بالقرار الجمهوري رقم: 239 بتاريخ 08 أبريل 1964م.<sup>(2)</sup>

لقد اعتبر ظهور هذا الجهاز حدث بارزا في تاريخ الرقابة الخارجية المستقلة في مصر، و خطوة هامة من خطوات تطورها كهيئة مستقلة تابعة لرئيس الجمهورية.<sup>(3)</sup>

(1)- فكري أبو الخير، المرجع السابق، ص 216 وما بعدها. د/عبد الحميد القاضي، المرجع السابق، ص 315. ود/حسن عواضة، المرجع السابق، ص ص 310، 309.

(2)- فكري أبو الخير، المرجع نفسه، ج 1، ص ص 217، 218.

(3)- طارق الساطي، رقابة ديوان المحاسبات على مشروعية تنفيذ النفقات العامة، دار الفكر العربي، القاهرة، 1968. ص 122.

ثم صدر القانون رقم:31 لعام:1975 الذي ألحق الجهاز المركزي للمحاسبات بالسلطة التشريعية ونظم العلاقة بينهما بهدف مساعدة مجلس الشعب في العمل على تحقيق رقابة مجدية وفاعلة على تنفيذ الميزانية العامة.

و أخيراً صدر القانون الموحد للجهاز المركزي للمحاسبات رقم 144 لعام 1988 و جمع كل الأحكام و القواعد التي تتصل بأعماله في القوانين والتشريعات السابقة. بعد صدور هذا القانون استكملت كل الحلقات التشريعية والتنظيمية للرقابة على تنفيذ الميزانية العامة في مصر.<sup>(1)</sup>

## 2- في لبنان :

نص الدستور اللبناني على إنشاء ديوان المحاسبة منذ سنة 1926، غير أن هذا النص لم يخرج إلى حيز التنفيذ إلا في سنة 1959م بموجب المادة 232 من قانون بالمحاسبة العمومية ليتولى وظيفة الرقابة البعدية (اللاحقة) على تنفيذ الميزانية.

ثم وسعت صلاحياته بعد سنة من تاريخ ظهوره بموجب المرسوم الاشتراعي رقم:09 الصادر بتاريخ 21 تشرين الثاني (نوفمبر) 1952م لتشمل الرقابة السابقة في أبعدها نطاقها حتى وصلت إلى حد تقدير الملاءمة، فضلاً عن الرقابة اللاحقة.<sup>(2)</sup>

غير أن الوضع لم يدم طويلاً، فبعد سنتين من التعديل السابق أعيد تقليص صلاحياته في كلا الرقابتين السابقة واللاحقة بموجب المرسوم الاشتراعي رقم:09 الصادر بتاريخ 23 كانون الأول (ديسمبر) 1954م، ثم أعيد تنظيمه من جديد عن طريق المرسوم الاشتراعي رقم:118 الصادر بتاريخ 12 حزيران 1959م لتصبح رقابته المسبقة رقابة قانونية لا رقابة ملاءمة.

ثم صدر قانون بمرسوم رقم:7366 بتاريخ 18 آب (أوت) 1961م الذي عاد إلى الحد من صلاحياته. حيث نزع من رقابته النصوص الخاصة بتعيين الموظفين وترقيتهم ونقلهم، واستخدام المتعاقدين، وأنط الرقابة عليها من الناحية القانونية بمجلس الخدمة المدنية، ومن الناحية المالية بمراقب عقد النفقات.

(1)- الكفراوي، المرجع السابق ، ص310.

(2)- عبد الرؤوف جابر ، المرجع السابق، ص13



كما رفع الحد الأدنى لنفقات اللوازم والأشغال والاتفاقات الرضائية الخاضعة لرقابته.<sup>(1)</sup> ثم جرى عليه تعديل آخر بموجب المرسوم الاشتراعي رقم 82 الصادر بتاريخ 16/09/1983م، الى أن عدل أخيراً بالقانون رقم 132 لسنة 1992م<sup>(2)</sup>.

هذا فيما يتعلق بتطور الرقابة المالية وممارستها عن طريق مجالس أو دواوين المحاسبة سواء في التشريعات الوضعية الغربية، أو بعض التشريعات العربية. لأنتقل بعدها إلى متابعة هذا التطور في المجال الوظيفي للرقابة المالية.

### الفرع الثالث:

#### التطور الوظيفي لمفهوم الرقابة المالية

إضافة إلى ما سبق بيانه في مجال التطور التاريخي والمؤسسي للرقابة المالية، فإننا نجد عملية التطور قد مست الجانب الوظيفي أيضاً لمبدأ الرقابة المالية، و ذلك من خلال تطور المبادئ التي تحكم النشاط المالي للدولة، إذ كانت تقتصر في المفهوم المالي التقليدي على الرقابة المحاسبية القائمة على مراجعة المستندات والوثائق المتعلقة بالعمليات المالية، والتحقق من سلامة تطبيق القوانين المالية.

و قد شهد مدلول الرقابة المالية تطور في التسميات والمفاهيم، فمن رقابة المشروعية إلى الرقابة المحاسبية إلى الرقابة المالية إلى الرقابة الاقتصادية ثم الرقابة على البرامج.<sup>(3)</sup>

فرقابة المشروعية تعني أن يكون التصرف القانوني ذي الآثار المالية مطابقاً للقانون بمفهومه العام والواسع، وهذا يشمل رقابة الشكل التي تهتم بصفة العضو أو الهيئة التي تصدر عنها التصرفات المالية، ورقابة الموضوع التي تهتم بطبيعة التصرف ومضمونه<sup>(4)</sup>.

و أما الرقابة المحاسبية فقد عرفت على إثر تطور المفاهيم المحاسبية كنتيجة لتطور مفهوم الميزانية العمومية و تقسيماتها. وقد تطور هذا النوع من مستوى الرقابة المحاسبية على الحسابات

(1)- حسن عوضة، المرجع السابق، ص282 و ما بعدها، و عبد الرؤوف جابر، المرجع السابق، ص 14 و 15.

(2)- عبد الرؤوف جابر، المرجع السابق، وما بعدها. و د/ يوسف شباط، المالية العامة، الكتاب الثاني، جامعة دمشق، سوريا، 1995، ص236.

(3)- محمد رسول العموري، المرجع السابق، ص 71 و ما بعدها.

(4)- عبد الكريم صادق وآخرون، المرجع السابق، ص448.

الختامية إلى الرقابة على جميع المعاملات المالية وتفصيلها بغرض التأكد من صحة الإجراءات المتبعة، وكفاية المستندات المطلوبة، وأن عمليات الصرف قد تمت في حدود الاعتمادات المقررة وكذا صحة الأرقام الحسابية لما تم تحصيله.

ثم أصبح الجمع بين هذين النوعين من الرقابة هو المعتمد، وذلك بعد تطور علمي المالية والمحاسبة والأخذ بمبادئ تخطيط الميزانية<sup>(1)</sup>.

بينما اتجهت الرقابة في مفهومها الحديث إلى الجمع بين الرقابة المحاسبية التقليدية و الرقابة الاقتصادية التي تستهدف تقييم الأداء وترشيد الإدارة . وقد ظهر هذا النوع من الرقابة بعد الحرب العالمية الثانية بهدف إصلاح ما دمرته الحرب لمواجهة الكساد وتحقيق الازدهار الاقتصادي، و يهدف إلى مراجعة أنشطة السلطات العامة من حيث تنفيذ المشروعات والبرامج للوقوف على ما تم تنفيذه من أعمال وبيان مواضع الخلل والضعف في هذا التنفيذ. بالإضافة إلى التأكد من كفاءة السلطات المشرفة على التنفيذ وحسن سير العمل في الآجال المقررة، وكذا مدى تحقيق النتائج المرجوة .

تشتمل الرقابة الاقتصادية على رقابة الكفاءة و تعني تحقيق أكبر النتائج بأقل ما يمكن من التكاليف، و على رقابة الفعالية و هي الرقابة على مدى تحقيق النتائج المرجوة<sup>(2)</sup>.

و كذلك الرقابة على البرامج: و يعنى هذا النوع من الرقابة بمدى تحقيق الخطط و الأهداف لكل جهة عامة<sup>(3)</sup>.

إن كل هذه التطورات التي مست الجانب الوظيفي والموضوعي تردت بصورة عامة اتجاهين رئيسيين في هذا المنحى هما :

- الاتجاه التقليدي- الكلاسيكي - للرقابة المالية (فقرة أولى)

- الاتجاه الحديث للرقابة المالية (فقرة ثانية)

(1)- محمد رسول العموري، المرجع السابق، ص 36.

(2)- محمد اسماعيل محمد، الرقابة المالية على مردود إنفاق الأموال، مطبعة المعارف، الشارقة، 1994، ص 16. ود/ محمد رسول العموري ، المرجع السابق، ص 37.

(3)- فهمي محمود شكري، الرقابة المالية العليا، دار مجدلاوي، دت، ص 11.

## أولاً- الاتجاه التقليدي- الكلاسيكي- للرقابة المالية

نتناول هذا الاتجاه من خلال مقتربين اثنين يمثلان مرحلتين أساسيتين في تطور هذا الاتجاه هما: مقترح رقابة المشروعية و مقترح رقابة التسيير.

### أ- مقترح رقابة المشروعية

في بداية الأمر كانت الرقابة المالية تمثل مجرد رقابة شكلية على الإنفاق العام، الهدف منها هو التأكد من مدى صحة الإنفاق والالتزام بمشروعته القانونية ثم امتدت إلى تحصيل الإجراءات العامة.<sup>(1)</sup> لكن التركيز على جوانب القواعد القانونية كالإنفاق، سواء كانت إجرائية أو مالية أو حسابية أدى إلى توسيع مدلول الرقابة و سميت برقابة المشروعية. هذا المدلول الذي أصبح يرتبط حسب الاتجاهات الفقهية بمجموعة من المصطلحات لا تتناقض من حيث الأهداف ولكنها تأخذ مسميات متقاربة كرقابة المطابقة أو الرقابة الشكلية والمحاسبية التي تعكس أولويات الاتجاهات التي يعتنقها أصحابها من الباحثين في المستويات القانونية أو الفقهية أو العملية.

تقتضي الإحاطة بتفاصيل رقابة المشروعية أن أتبع المعنى المقصود منها، و البحث في القواعد الأساسية التي تعتمد عليها في أداء وظائفها، و النطاق الذي يمكن فيه اعتماد مقارنة رقابة المشروعية في الوقت الراهن في العمل والممارسة، خصوصا و أن الساحة الدولية اليوم تعج بالتطورات الاقتصادية والمالية والمحاسبية ما أدى إلى ظهور مقاربات وتقنيات حديثة تسير هذه التطورات.<sup>(2)</sup>

### 1- مفهوم مقارنة رقابة المشروعية

تعني رقابة المشروعية بوجه عام التأكد من التزام الإدارة في المؤسسة العامة أو المنشأة الخاصة بالقوانين والأنظمة واللوائح والقرارات والتوجيهات التي تم إقرارها.<sup>(3)</sup>

وإذا كانت الرقابة المحاسبية مظهر من مظاهر رقابة المشروعية فإنه يجدر بنا الكشف عن إجراءاتها القانونية وتعيين مجالاتها من خلال متطلبات التشريع المالي العام في الدولة الجزائرية سواء

(1)- فهمي محمود شكري، المرجع السابق، عمان 1983، ص13.

(2)- أحمدوش مدني، المرجع السابق، ص 38 و39.

(3)- غسان قلعاي، رقابة الأداء، ط1، دمشق- سوريا، 1998، ص 13.

كان ذلك على مستوى المداخيل وعلى مستوى النفقات العامة للدولة.<sup>(1)</sup>

ففي مجال المداخيل فإن القواعد القانونية المنصوص عليها في قانون المحاسبة العمومية في الفصل الأول والثاني إلى تشير إلى أن أساس تقدير مختلف الأداءات والضرائب والمحاصلات أو المداخيل العامة للدولة و كذا تصنيفيتها وكيفية تحصيلها تنظم وفقا لمقتضيات النصوص الجاري العمل بها في كل واحدة منها. أما بالنسبة للنفقات العامة فإن القانون ينص على أنه يجب أن تقرر النفقات في الميزانية العامة للدولة ويجب أن تكون مطابقة للقوانين والأنظمة".<sup>(2)</sup>

تطبق قواعد وإجراءات رقابة المشروعية وفقا للنماذج الرقابية المتوفرة في الأنظمة الرقابية المالية المعروفة وفقا للنموذج اللاتيني أو النموذج الأنكلوسكسوني الذي يتميز بخاصية دمج الرقابة السابقة واللاحقة وتوحيد الإجراءات الرقابية.

في حين يطبق النموذج اللاتيني الفصل الجامد في مستوى الإجراءات القانونية للرقابة، حيث يقصر اهتمامه خاصة فيما يتعلق بالرقابة المحاسبية على المحاسب العمومي وعلى الإجراءات المرتبطة بها ، حيث تقوم رقابة المشروعية على قواعد محاسبية تهدف أساسا للحفاظ على نظام ومستلزمات تدبير الأموال العمومية.<sup>(3)</sup>

## 2-قواعد رقابة المشروعية<sup>(4)</sup>

تتأسس مقارنة رقابة المشروعية على قواعد محاسبية أساسية حت تؤدي وظائفها وغايتها في ترشيد وتدبير الأموال العمومية، حيث يمكن في هذا المضمار التمييز بين قاعدتين أساسيتين هما: قاعدة العمل المنجز وقاعدة التسيير الفعلي اللتان تشكلان الركيزة الأساسية لمقاربة رقابة المشروعية على نحو ما يتم تبيانه تاليا:

(1)- أنظر في تعريف المشروعية في المجال المحاسبي:

-Jacques Magnet, la cour des comptes, les institutions associées et les chambres régionales des comptes, 4<sup>ème</sup> ed 1996, Berger levrault, Paris, P :292.

(2)- انظر: الفصل الأول و الثاني من القانون رقم: 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتضمن قانون المحاسبة العمومية.

(3)- حميدوش مدني، المرجع السابق، ص 39.

(3)-Goja (G), l'évolution du droit budgétaire européen de 1952 à 1973 in R-S-F-J-M, 1974 L-G-D-J, Paris, P :41.

## ■ قاعدة العمل المنجز (La règle de service fait)

تشكل قاعدة العمل المنجز إحدى المكونات الأساسية لقوانين الميزانية والمالية، بل هي على حد تعبير بعض الكتاب: "الضوء المتدرج" لهذه القوانين.<sup>(1)</sup> ويؤيّر البعض أنّها مؤسسة ذات وجهين وبعدين في آن واحد، كونها تشكل إحدى أهم مكونات المحاسبة العمومية، فتسهم في وضع النظام القانوني للقروض العمومية الممنوحة للأشخاص من جهة. وباعتبارها تشكل إحدى مكونات النظام الإداري حيث تسهم في وضع القانون الخاص بالوظيفة العمومية من جهة أخرى.<sup>(2)</sup>

فقاعدة العمل المنجز تعني: تساوي الدولة مع باقي الأشخاص العمومية في عدم الحصول على أي تعويض أو مقابل إلا بعد أن يكون العمل أو الخدمة قد أُنجز فعليا وتم التأكد من تحفقه على أرض الواقع. وعلى هذا فكل تعويض أو مقابل يسبق الخدمة أو العمل المنجز يعد لاغيا وغير ذي جدوى لم يثبت إنجاز الخدمة ثبوتا قطعيا.<sup>(3)</sup>

في هذا الشأن تعرض قانون المحاسبة العمومية في الجزائر في بعض فصوله إلى مفهوم قاعدة العمل المنجز من ذلك:

المادة: 15: "يتم تنفيذ الميزانيات والعمليات المالية:

- من حيث الإيراد: عن طريق إجراء الإثبات و التصفية والتحصيل
- من حيث النفقات: عن طريق إجراءات الالتزام والتصفية والأمر بالصرف أو تحرير الحوالات والدفع.

المادة 18: "يعد التحصيل الإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين".

المادة 20: "تسمح التصفية بالتحقيق على أساس الوثائق الحسابية وتحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية".

---

(1)-Amselek(P), une institution financière en clair-obscur, La règle au service fait in Etude de finance publique offerte à(P-M),Gaudmet Economica 1984,PP :421-449.

(2)-Harakat (M),le droit du contrle séprieur des finaces publiques au Maroc,essai sur les structures d'audit à l'heure de l'ajustement structurel,tome1 eds,Babel, 1992, p :31 et suite.

(3)-أحميدوش مدني، المرجع السابق، ص 41.

المادة 21: " يعد الأمر بالصرف أو تحرير الحولات الإجراء الذي يأمر بموجبه دفع النفقات العمومية.

المادة 22: " يعد الدفع الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي".

المادة 24: " يجب اعتماد الأمرين بالصرف لدى المحاسبين العموميين المكلفين بالإيرادات والنفقات الذين يأمرون بتنفيذها".

### ■ قاعدة التسيير الفعلي (La règle de gestion de fait)

استطاع الاجتهاد القضائي لمحكمة الحسابات الفرنسية أن يبلور قاعدة التسيير الفعلي كأحد أهم مرتكزات مقارنة رقابة المشروعية ، حيث عملت المحكمة على ملاءمتها وتكييفها وفق متغيرات ظروف الزمان و المكان.<sup>(1)</sup> فهذه القاعدة تشكل في رأي بعض الفقهاء السياج المتين و المرتكز الأساسي لنظام مقرب رقابة المشروعية.<sup>(2)</sup>

لذلك فجوهر ممارسة رقابة المشروعية من قبل محكمة الحسابات يتجلى من خلال فحص مختلف العمليات والتصرفات المتعلقة بالأموال العمومية قصد التأكد من احترام مبادئ وقواعد الميزانية.

إن احترام هذه القواعد لا يتم إلا عبر احترام تطبيق شكليات معينة ومحددة، خاصة العمليات المتعلقة بتراخيص الميزانية. هذه الأخيرة التي تتطلب تدخل الأمر بالصرف والمحاسب المؤهل، إذ لا يمكن تنفيذ هذه العمليات إلا بعد قرار تصدره المحكمة بهذا الشأن.<sup>(3)</sup>

سيصبح من الضروري جدا أن يتدخل قاضي الحسابات بالمحكمة في حال عدم احترام تطبيق هذه الشكليات التي سميت بمراحل: "الغريلة" على حد تعبير بعض الفقهاء.<sup>(4)</sup> أو "الواجبات الخاصة" كما سماها البعض الآخر.<sup>(5)</sup>

(1)-Marimonde (A.P), la cour des comptes,ed sirey,1974,PP :176 et suite.

(2)- أحمدوش مدني، المرجع السابق، ص 43 .

(3)- أحمدوش مدني ، المرجع السابق، ص 43.

(4)-Tordieu(M), A quoi sert la cour des comptes, cité par Harakat (M),le droit du contrle..op cit. Tome 1 , P :37.

(5)-Nzouankeu(J.M), Rappor entre le juje des comptes et juje administratif. in revue de de sciencs financières et public N° 2-1977ed, L.G,D,J. PP 474 et suite.

إن الغرض من تدخل القاضي هو إعادة الأمور إلى نصابها القانوني المشروع عن طريق تطبيق نظرية التاسير الفعلي<sup>(1)</sup> و على هذا الأساس فإن محكمة الحسابات واستناد إلى معيار الأموال العمومية تتولى مراقبة كل شخص تنطبق عليه مواصفات المحاسب العمومي ويمارس أية عملية من عمليات المحاسبة العمومية بغض النظر عن الشخص الذي يتصرف في هذه الأموال إن كان محاسباً عمومياً أو من أجل محله.

فمعيار الأموال العمومية كاف لتدخل المحكمة في كل مرة لحماية هذه الأموال والحفاظ عليها من أي تبذير أو تلاعب<sup>(2)</sup>.

إن تاريخ الاجتهاد القضائي لمحكمة الحسابات الفرنسية والقضاء المالي عموماً يفسر بوضوح تطبيقات نظرية التسيير الفعلي، ومالها من امتدادات تطبيقية على أرض الواقع أدت إلى اكتشاف مخالفات خطيرة وممارسات غير مشروعة عبر الزمن. حيث نلاحظ في هذا المجال أن قاعدة التسيير الفعلي قد أدت في نهاية المطاف إلى التوسيع بصور مباشرة من مفهوم المحاسب العمومي من جهة و إلى توسيع مفهوم الحساب بصورة غير مباشرة من جهة أخرى<sup>(3)</sup>.

و في الأخير فإن تحقق قاعدة التسيير الفعلي في أي عملية تتعلق بالأموال العمومية تتوقف على توفر ثلاثة عناصر هي: عنصر الإرادة أو الاستعمال و أن ينصب هذا الاستعمال على أموال عمومية أو خاصة منظمة و أن تحدد أهلية المستعمل لهذه الأموال<sup>(4)</sup>.

### 3- تقيم مقارنة رقابة المشروعية

تكتسي رقابة المشروعية أهمية بالغة كأسلوب وقائي أولي من الناحيتين النظرية والتطبيقية، فقد أدى الانتشار الواسع الذي عرفته هذه الرقابة من الناحية التطبيقية إلى المساهمة الكبيرة في إرساء دعائم النظرية العامة للرقابة المالية العليا على الأموال العمومية، رغم اعتبارها أسلوباً تقليدياً أو كلاسيكياً في الرقابة المالية.

(1)-Marimonde (A.P), la cour des comptes,op.cit ,P : 185.

(2)-Nzouankeu(J.M), Rappor entre...op cit. P : 475.

(3)Magnet(j), la cour des comptes, les institutions associées et les chambres régionales des comptes, 4émé ed 1996,Berger levrault,Paris, P :292.et Marimonde (A.P), la cour des comptes,op.cit ,P : 184-194.

(4)- أحمدوش مدني، المرجع السابق،ص43.

و مع مرور الوقت واتساع نطاق الممارسة الرقابية بهذا الأسلوب بدأت تتبين عيوبه ومكامن العجز فيه، وظهرت انتقادات كثيرة وجهت له من قبل الفقه، حيث يرى جانب منه أن رقابة المشروعية هي أسلوب يكتنفه القصور والنقص ويتسم بطابع متقطع ومجزأ، مما يجعله قاصر على الإحاطة بمختلف مظاهر العمليات المالية محل الرقابة.<sup>(1)</sup>

كما يرى جانب آخر من أن رقابة المشروعية تتسم بطابعها السكوني و الشكلي كونها تنصب على تشكيلات الوثائق والمستندات، ولا تنقب في طرائق العمل المنتهجة من قبل المصالح القائمة بالأعمال. فضلا عن اتسامها بطابعها الشكلي الاختزالي الذي يقتصر على النواحي القانونية والإجرائية المحضة.

من خلال ما سبق تتبين وجهة الانتقادات الموجهة إلة رقابة المشروعية ما فسح المجال لظهور تطورات جديدة وحديثة في مجال الرقابة، وهو ما سمح بإدخال تحويرات وتغييرات أساسية على مفاهيم رقابة المشروعية كالدعم الذي صارت تساهم به مكاتب التدقيق والاستشارة في تطوير تقنيات الفحص. وكذا الاستعمال المكثف للمشروعية باعتبارها أداة فاعلة للتحكم في المراقبة الداخلية. فضلا عن تزايد الوعي لدى رؤساء المقاولات بدور الإعلام والمراقبة في التحكم بالسيير.<sup>(4)</sup>

إن مثل هذا التطور والتجديد يوحي بالقول أنه لا يمكن الاستغناء عن مقترب رقابة المشروعية، ليبقى هذا المقترب مكونا مهما من المكونات الأساسية للنظرية العامة للرقابة المالية في مختلف إجراءاتها وقواعدها، وكذا تموضعها ضمن باقي الأنواع الرقابية في إطار هذه النظرية الرقابية الشاملة.<sup>(4)</sup>

### ب- مقارنة رقابة التسيير

ظهر مقترب رقابة التسيير إلى حيز الوجود في حدود منتصف القرن التاسع عشر بالولايات المتحدة الأمريكية تأسيسا على وضعها الاقتصادي والصناعي بالخصوص.

(1)-Gournay(B):tendances actuelles du contrôle des finance publiques in R.F.A.P : juillet-septembre 1983 N° 27 P :615.

(2)- سعيد جفري، الرقابة على المالية المحلية بالمغرب، محاولة نقدية في الأسس القانوني و السياسية، الإدارية والمالية- رسالة دكتوراه دولة في القانون العام- كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الدار البيضاء، 1997-1998، ص 41.

(2)-Harakat (M),le droit du contrle....., op.cit, p :44.

(3)- حميدوش مدني، المرجع السابق، ص 45.



حيث أدى بروز المقاولات الصناعية الكبرى وتطورها وازدهارها، وتحولها إلى التطبيق اللامركزي قصد تحقيق الإنتاجية والفعالية والحفاظ على ديناميكية وسيورة هذه المقاولات التي انتشرت بعد ذلك بشكل سريع ومكثف إلى بلورة وتطوير مفهوم رقابة التسيير. ثم ترسخ هذا المفهوم بعد الأزمة الاقتصادية العالمية لسنة 1929 وماخلفته من آثار سلبية على اقتصاديات ومالية الدول.<sup>(1)</sup>

وقد تأثرت أوروبا فيما بعد بالتجربة الأمريكية خاصة فرنسا، فاتبنت هذا المفهوم خلال ستينيات القرن العشرين، حيث أخذت المقاولات الصناعية في التطور والنمو والازدهار، فتم تطبيق مقرب رقابة التسيير وانتهجه خاصة في القطاع الخاص.<sup>(2)</sup>

تعد رقابة التسيير تقنية من التقنيات الرقابية المستوحاة من طرق التدبير المعروفة في القطاع الخاص. غير أن العوامل التي أسهمت بشكل أساسي في الأخذ برقابة التسيير على مستوى التدبير العمومي تعود إلى زيادة تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي وتزايد حجم نفقاتها ومواردها العامة، ما نتج عن ذلك من اتساع نطاق النشاط العمومي و التنامي الملحوظ في عدد المشروعات العامة.

إن هذا الأمر أدى بدوره إلى قصور الرقابة الحسائية عن متابعة هذا النشاط ومسايرته وكذا القيام بالدور التقييمي الفوري اللازم لأدائه.<sup>(3)</sup>

ذلك ما فسح المجال لبروز مفهوم رقابة التسيير واعتماده كمنهج إضافي وجديد للرقابة على العمل فضلا عن رقابة المشروعية السابقة. فكيف يتجلى مفهوم رقابة التسيير كرقابة حديثة داخل التوجه الكلاسيكي العام؟، وماهي حدود مساهماته في إثراء وتطوير معالم النظرية العامة للرقابة المالية العليا؟، وماهي انعكاساته وتأثيراته من الناحية التطبيقية خاصة في مجال الرقابة التي تمارسها الأجهزة العليا للرقابة المالية كمجلس المحاسبة في الجزائر في إطار اختصاصاتها الإدارية؟.

سأحاول من خلال العناصر الثلاثة القادمة أن نجيب عن هذه التساؤلات حيث يتم التركيز على تبيان مفهوم مقارنة رقابة التسيير و توضيح أهدافها في العنصر الأول، ثم التركيز على توضيح

(1)-Harakat (M),le droit du contrôle ..... , op.cit, p :44.

(2)-Meyer(J), le contrôle de gestion.P.U.F, (Q.S.KJ ?) N °: 315 Ed 1974,P :7.

(3)- سعيد جفري ، المرجع السابق، ص43.

تفاصيل الممارسة التطبيقية للأجهزة العليا للرقابة المالية في عنصر ثان، لنخلص في العنصر الأخير إلى تقييم هذا المقترح الجديد في إطار التوجه الكلاسيكي التقليدي للنظرية العامة للرقابة على الأموال العامة.

### 1- مفهوم مقارنة رقابة التسيير وأهدافها

تعرف رقابة التسيير بصورة عامة بأنها: " هي العملية التي تهدف إلى قياس النشاط المؤدى و الوقوف على حقيقة نتائجه، ومن ثم بيان ما إذا كان النشاط متفقا في نتائجه مع الأهداف التي تسعى لتحقيقها، وما إذا كان هذا النشاط ووسائل تحقيق نتائجها تمثل أفضل و أحسن ما أمكن اتباعه لتحقيق تلك النتائج والأهداف".<sup>(1)</sup>

حتى تكون رقابة التسيير في المنظمات العمومية خاصة أكثر فاعلية وكفاءة يجب أن تتمحور حول أربعة عناصر أساسية هي: عنصر العمومية - عنصر الوسائل - عنصر الأهداف - عنصر النتائج.<sup>(2)</sup>

(1)-غسان قلعوي، المرجع السابق، ص13.

وأنظر في تعريف رقابة التسيير كذلك ما ذكره الفقهاء :

Bescose(P.L) et Bobler(P) et Mendoza(C) et Naulleau (G)

« Le contrôle de gestion est généralement défini comme un processus pour le quel les dirigeants de l'entreprise s'assurent que les moyens sont utilisées de manière efficace et efficiente pour atteindre les objectifs fixés. ».

-Voir :Bescose(P.L) et Bobler(P) et Mendoza(C) et Naulleau(G), contrôle de gestion et managment, 2<sup>ème</sup>ed. montchrestien, Paris,1993. P : 20.

و عرفها كل من الأساتذة: Ardin et Michel et Schmidt بما يلي:

« C'est l'ensemble des actions, procédés et documents visant à aider la direction à diriger leur gestion pour atteindre les objectifs de l'entreprise ou l'organisation ». Ardin (J-L) et (D) Michel et (J) Schmidt, Le contrôle de gestion, 2<sup>ème</sup>ed 1990, Publi-union, P : 1.

(2)- أحمد دوش مدني، المرجع السابق، ص 47. و أنظر كذلك:

El GADI (A) qui dit :

« Le contrôle de gestion en organisation publique s'articule donc autour de quatre poles, le premier pole celui de public, le 2<sup>ème</sup> pole celui des objectifs , le 3<sup>ème</sup> pole celui des moyens, le 4<sup>ème</sup> pole celui des résultats. ». El Gadi (A), Audit et Le contrôle de gestion, Ed 1996 , Casablanca, P :34. Voir aussi : Dupui Jérôme, le contrôle de gestion dans les organisations publiques, 1<sup>er</sup> ed 1991, P.U.F. P : 33.

مهما يكن فإن قرارات رقابة التسيير تهدف إلى تقويم النشاط المالي للدولة، وهو ما يقتضي متابعة ومراقبة عمليات تنفيذ الأعمال والمشروعات والبرامج ومعرفتها تكفلتها، ومدى كفاءة الأجهزة التي تقوم بتنفيذها، وبيان مطابقة التنفيذ للحدود والمواعيد المرسومة وبيان أثر هذا التنفيذ على النشاط الاقتصادي.<sup>(1)</sup>

كما تهدف هذه القرارات إلى مراقبة استعمال الموارد العمومية للدولة وإلى الحد من تبذيرها. و أن يتم تديورها تدييرا عقلانيا من حيث الصرف، والسعي على الزيادة والرفع في المردوية والانتاجية<sup>(2)</sup>

### 1- ممارسة الأجهزة العليا للرقابة المالية لرقابة التسيير

يعتبر مقرب رقابة التسيير في الوقت الراهن الجهاز العصبي للمنظمات والمؤسسات المعاصرة.<sup>(3)</sup> ذلك ما حدا بالمنظمات الدولية والإقليمية للرقابة المالية العليا أن تتبنى هذا المفهوم، فضلا عن حث كل المنضوين في عضويتها أن تعتمد مفهوم رقابة التسيير كطريقة جديدة في عمل أجهزتها الوطنية الخاصة المكلفة بالرقابة العليا على الأموال العمومية.

لقد أسهمت الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الدولية والإقليمية و الوطنية المختصة بممارسة الرقابة المالية العليا على الإدارات العامة والوحدات الحكومية المختلفة مساهمة فعالة في تطوير مقرب رقابة التسيير، مما أكسبه أهمية بالغة و مركزا خاصا، و جعل منه أسلوبا متميزا ذا أبعاد دولية.<sup>(4)</sup>

يعتبر إعلان(ليما) الصادر عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العليا والمحاسبة (أنتوساي) سنة 1977 أول محطة يتداول فيها مفهوم رقابة التسيير، حيث جاء في الفقرتين الأول والثانية من القسم الرابع منه تحت عنوان: الرقابة النظامية ورقابة الأداء مشيرا إلى أنه إذا كانت المهمة التقليدية

(1)- محمد سعيد فهود، علم الرقابة العامة مع دراسة تطبيقية عن المملكة العربية السعودية، معهد الإدارة العامة، المملكة العربية السعودية، 1402-1403، ص:42.

(2)- أحمدوش مدني، المرجع السابق، ص47.

(3)-Bescose(P.L) et Bobler(P) et Mendoza(C) et Naulleau(G), contrôle de gestion et...op.cit P :9

(4)- أحمدوش مدني، المرجع السابق، ص 48.

للأجهزة العليا للرقابة المالية تتمثل في مراقبة مدى المشروعية والمطابقة، فإنه إلى جانبها يوجد منهج آخر يهتم بالأداء من حيث الفعالية والتوفير والكفاءة ألا وهو مفهوم رقابة التسيير. هذا المفهوم الذي سيهتم بجميع أوجه نشاط الإدارة بما فيها التنظيم والنظم الإدارية.<sup>(1)</sup>

ثم تم التأكيد على هذا التوجه في بيان (سيدني) الذي دعا إلى جعل هذا المفهوم ضمن اختصاصات الأجهزة العليا للرقابة المالية العليا وممارسة رقابة الأداء على الإدارات العامة.<sup>(2)</sup>

كما أن إعلان (بكين) الذي صدر عن مؤتمر المنظمة الآسيوية للرقابة المالية العليا (أسوساي) تضمن تبيان وتوضيح نطاق رقابة التسيير ومجالات تطبيقاتها، و أوصى بضرورة توسيع نطاق رقابة التسيير من قبل الهيئات المكلفة بالرقابة المالية العليا في البلدان الأعضاء.<sup>(3)</sup>

في حين خلصت الوثيقة الدولية التي قدمت إلى المؤتمر الدولي الرابع عشر للأجهزة العليا للرقابة المالية العليا المنعقد بواشنطن سنة 1992 إلى أن رقابة الأداء تهتم بالتوفير (الاقتصاد) والكفاءة(النجاعة) و الفعالية وهي العناصر الثلاثة الأساسية التي تشكل منها رقابة التسيير بمفهومها الحديث والمعاصر.<sup>(4)</sup>

من خلال توصيات المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (أربوساي) الصادرة في ختام دورتها العادية الخامسة ببيروت في شهر يونيو من سنة عام 1995 و التي كانت تتويجا للمناقشات والبحوث التي دارت في المؤتمر حول موضوع رقابة وتقييم أداء المشروعات الاستثمارية العامة.

(1)- صدر إعلان ليما عن المؤتمر الدولي التاسع للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية- أنتوساي- المنعقد ب: ليما عاصمة دولة البيرو عام 1977، وقد تولى الدكتور طارق الساطي ترجمة هذا الإعلان إلى العربية في العدد الأول من السنة الأولى من مجلة الرقابة المالية - أكتوبر-1982.

(2)- صدر بيان سيدني في ختام أشغال المؤتمر الثاني عشر للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية- أنتوساي- المنعقد في سيدني بأستراليا، وقد تولى الدكتور طارق الساطي ترجمة هذا البيان إلى العربية في العدد الأول من السنة السابعة من مجلة الرقابة المالية - يونيو-1986.

(3)- صدر إعلان بكين عن المؤتمر الخامس للجمعية العامة لمجموعة العمل الآسيوية للأجهزة العليا للرقابة المالية- أسوساي- المنعقد في بكين بالصين سنة 1991.

(4)- صدر بيان واشنطن في ختام أشغال المؤتمر الرابع عشر للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية- أنتوساي- المنعقد في واشنطن بالولايات المتحدة الأمريكية سنة 1992. منشور مترجم بمنشورات المجلة المغربية للتدقيق والتنمية، سلسلة التدبير الاستراتيجي العدد الأول لسنة 1999، ص 55 وما بعدها.

تم تبني هذا المفهوم الرقابي الجديد المتفق عليه دوليا من قبل التجارب العربية الحديثة للرقابة المالية العليا في جملة من الدول العربية، والتي شعرت بالحاجة إلى تضمين قوانين أجهزتها الرقابية السلطة القانونية التي تخولها اختصاص تقويم المشاريع الاستثمارية. وإلى ضرورة الاهتمام المتزايد بجوانب الفعالية والكفاءة والتوفير وتوفير مستلزمات هذه الرقابة و العناية بصياغة تقاريرها و العمل على توحيد المصطلحات فيما بينها.

أما في الجزائر فإن مجال رقابة التسيير من قبل مجلس المحاسبة قد أخذ حيزا متميزا بذاته في مجال الرقابة على تصرفات الموظفين الإداريين. يتعلق الأمر هنا برقابة نوعية تسيير الهيئات والمصالح العمومية المذكورة في المواد من 07 إلى 10 من الأمر 20/95 (المعدل والمتمم) من قبل هؤلاء الموظفين.

بهذه الصفة يقيم شروط استعمال هذه الهيئات والمصالح للموارد والوسائل المادية والأموال العمومية وتسييرها على مستوى الفعالية والنجاعة والاقتصاد بالرجوع إلى المهام والأهداف والوسائل المستعملة. و يتولى تقييم مدى تنظيم وعمل الهيئات الخاضعة لرقابته، ويتأكد من وجود آليات وإجراءات رقابية داخلية موثقة ويقدم كل التوصيات التي يراها ملائمة لتحسين الفعالية.<sup>(1)</sup>

في هذا الشأن أيضا يراقب مجلس المحاسبة شروط منح واستعمال الإعانات والمساعدات المالية التي منحتها الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق والهيئات العمومية الخاضعة لرقابته. كما يشارك المجلس أيضا في تقييم فعالية الأعمال والمخططات والبرامج والتدابير التي تقوم بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة مؤسسات الدولة أو الهيئات العمومية محل الرقابة والتي بادرت بها السلطات العمومية على المستويين الاقتصادي والمالي بغية تحقيق أهداف المصلحة الوطنية.<sup>(1)</sup>

استثناء لا يمكن لرقابة مجلس المحاسبة الإدارية أن تمتد إلى مستوى إدارة و تسيير هذه الهيئات أو أية إعادة نظر في صحة وجدوى السياسات وأهداف البرامج التي سطرتها السلطات الإدارية أو مسؤولو الهيئات التي تمت مراقبتها.<sup>(2)</sup>

و مع تطور اختصاصات الهيئات العليا للرقابة تطورت أيضا طرائق التسيير والإدارة في مختلف المرافق والهيئات العامة، وهو ما فرض تحديات أخرى على هيئات الرقابة. غير أن التسيير

(1)- أحمدوش مدني، المرجع السابق، ص 49.

(2)- المادة 69 من الأمر 95-20 السابق.

الرديء للمرافق العامة بالدول المتخلفة والنامية مع ضعف الرقابة عليها من قبل البرلمانات أو أجهزة الرقابة المختصة زاد العبء جسامة، وخلق أزمة حادة في القطاع العام و زاد في انتشار الفساد الإداري والمالي.(1)

هذا ما فسح المجال أمام ضرورة تطوير رقابة التسيير وتحسين طرق استعمالها وفق ما أوصت به تقارير المنظمات الرقابية الدولية، من خلال إعادة تكييف تقنيات الرقابة الداخلية والاستعانة بالمكاتب الخاصة بالتدقيق والاستشارة في هذا المجال.

هكذا بدأ المفهوم الحديث لرقابة التسيير يتبلور من خلال بعض المظاهر التي توحى بذلك

منها:

- تدقيق الموارد البشرية
  - تدقيق القروض العامة والضرائب
  - تدقيق المشاريع الزراعية.
- و رغم كل المحاولات لتطوير رقابة التسيير إلا أنها لم تخل من العيوب، ولم تسلم من النقد مما سنتعرض له في العنصر الموالي.(2)

## 2-تقييم مقارنة رقابة التسيير

فضلا عن الصعوبات التي تعترض تطبيق مقارنة رقابة التسيير واشتراط جملة من الشروط منها توضيح الأهداف العمومية، وكذا اختلاط مفهوم التسيير بمفهوم المصلحة العامة، فقد واجهت أيضا مجموعة من الانتقادات بعد فشل سياسة ترشيد اختيارات الميزانية منها:

- على الرغم من اعتبار مقارنة التسيير مقتربا تحليليا وديناميكيا، إلا أنها تعاني من المحدودية التطبيقية من حيث توفير الموارد البشرية والمادية.
- حدودها مرتبطة بالمحيط أي البنية الإدارية.
- عدم فعالية العقوبات وتبعاتها .

(1)-Voir: roy (M-R), les régimes politiques du tiers monde, L.G.D.G-Paris 1977, P : 9

(2)- أحمدوش مدني ، المرجع السابق، ص 50 و51.

- وجود عيوب ونواقص أخرى مرتبطة بالمفهوم ذاته.<sup>(1)</sup>

إن هذا المفهوم لازال يمارس بأبعاده التقليدية والمبسطة في الجزائر كمقارنة الميزانية - لائحة التسيير والتجهيز- مع الإنجازات ، فهي تقترب من الرقابة الإدارية أكثر من رقابة الأداء، خصوصا وأن الموارد البشرية من موظفي القطاع العام متأثرون بالمفهوم التقليدي الإداري الصرف لرقابة التسيير. فضلا عن أن الأخذ برقابة التسيير على مستوى القطاع العمومي يعرف صعوبات خاصة بهذا القطاع وتختلف عن طبيعة ما يوجد في القطاع الخاص، ولذلك فلا ضير في أن يستفيد القطاع العمومي من القطاع الخاص في مجال رقابة التسيير مادام الهدف منها هو دفع المنظمات سواء العامة أو الخاصة لتكون أكثر فاعلية ومردودية على حد سواء.<sup>(2)</sup>

### ثانيا- الاتجاه الحديث للرقابة المالية

نتيجة جملة من المؤثرات الدولية منها الاقتصادية و المالية.... تطورت أساليب الرقابة المالية العليا نحو تبني مفاهيم وتقنيات حديثة ومعاصرة، و ذلك من أجل تجنب وتجاوز عيوب النموذج الكلاسيكي الذي يعتمد على مفهومي رقابة المشروعية و رقابة التسيير.

لقد أثبتت هذه التقنيات الحديثة نجاعتها وفعاليتها في تطوير النظرية العامة للرقابة المالية العليا في جوانبها النظرية والتطبيقية. حيث تميزت هذه الأساليب الجديدة بطابعها الشمولي، نجد من بينها مقارنة التدقيق بمختلف صوره و مقارنة تقييم السياسات العامة و مقارنة الفحص أو التدقيق بالندمج. هذا ما يدعوني إلى البحث في هذا التوجه الحديث و المعاصر للنظرية العامة للرقابة المالية العليا من خلا مقارباته الثلاثة التالية و هي: مقارنة التدقيق و مقارنة تقييم السياسات العامة و مقارنة الفحص المنذج.<sup>(3)</sup>

(1)-Haakat(M), le droit du contrôle ...op.cit, P : 95

(2)- أمحمدوش مدني، المرجع السابق، ص 51. سعيد جفري، المرجع السابق، ص 43. و:  
Agouni Samir, le contrôle des entreprises publique au Maroc, mémoire d'expertise  
comptable casa 1981. P :15.

(3)- أمحمدوش مدني، المرجع السابق، ص 52.

## أ- مقارنة التدقيق

1- تاريخ التدقيق: يرى بعض الباحثين أن مفهوم التدقيق يعود إلى أصول جد قديمة (مصر الفرعونية والحضارة اللاتينية)<sup>(1)</sup>، ويرى البعض الآخر أن التدقيق كما يصطلح عليه باللاتينية «Audit:أوديت» يعني الإنصات والاستماع، حيث ترجع مهنة الأوديت-Audit- إلى «الميستر دومينيكي» في عهد الملك «شارلمان» الفرنسي و الملك «إدوارد الأول» الإنجليزي الذي نصب مجموعة من «الأوديتورز».

وقد عرف تطورات هامة خلال القرنين الثالث عشر والرابع عشر ببريطانيا، وابتداء من القرن التاسع عشر بالولايات المتحدة الأمريكية حيث شهد تطورا كبيرا في جوانبه النظرية والتطبيقية.<sup>(2)</sup> وبظهور مكاتب التدقيق والاستشارة الخاصة بدأ مفهوم التدقيق يعرف تطورات هامة من الناحيتين النظرية والتطبيقية، ثم أن التغيرات التي مست المجتمعات خاصة الاقتصادية منها كان لها الأثر المباشر والهام على تصرفات الإدارة ما جعل هذا المقترح محل تطبيق واعتماد وتجاوز مفهومه مجرد إبداء الآراء و المقترحات بشأن المسائل المالية والمطابقات القانونية في مواجهة متطلبات واحتياجات الإدارة.

إن ضرورة الوفاء بهذه الاحتياجات أدى إلى توسع تطبيق مفهوم التدقيق في القطاع العام، كفحص ودراسة السياسات والإجراءات غير المالية من خلال الاستعانة بمختلف العلوم الاجتماعية والاقتصاد والقانون، واعتماد التقنيات الرقمية للتسيير و التدبير المحاسبي والمعلوماتية...<sup>(3)</sup>

## 2- تعريف التدقيق:

عرف التدقيق بأنه: "كل عمل يستهدف تقويم بنيات المراقبة الداخلية وفق مرجعيات علمية ومهنية دقيقة من أجل الوقوف على الخلل الذي تعاني منه

(1)-(L)Collin et (G) Valin,Audit et contrôle interne aspects financiers opérationnel et stratégiques, 3<sup>ème</sup> ed,1992,dalloz,p.p :6-19.

(2)-أحميدوش مدني، المرجع السابق، 53.

(3)- سعيد جفري، المرجع السابق، ص 47.



المنظمة أو المؤسسة في شتى المجالات وذلك في من أجل السيطرة عليها والتنبؤ بتطوراتها.<sup>(1)</sup>

كما تم تعريف التدقيق بأنه: "تحر نقدي يسمح بفحص المعلومات المقدمة من طرف منظمة عمومية أو خاصة وتقييم الأعمال والنظم المطبقة في عين المكان، لأجل ترجمتها وتوظيفها إيجابيا." و جاء في تعريف آخر بأنه: "تقييم مستقل لمختلف عمليات التسيير والمراقبة الداخلية لمنظمة معينة في القطاع العام أو الخاص للتأكد من مدى احترام السياسات والتشريعات المتبعة، وهل المعايير الموضوعية تم احترامها وهل تم استعمال الموارد المتاحة بشكل فعال واقتصادي، وهل تحققت الأهداف المحددة."<sup>(25)</sup>.

على أية حال فالتدقيق لا يمكن أن يباشر إلا بعد الترخيص للجهة المختصة بالتحقيق و البحث في معلومات تعد وتستعمل من قبل مصلحة إدارية من القطاع العمومي أو الخاص، و ذلك للاضطلاع على واقعها الحقيقي و إعداد تقرير نقدي يبرز نتائج هذا البحث، و يقترح حلولاً و مقاربات تتوخى الجودة و تبسيط الإجراءات و التشريعات قصد تأهيل التسيير و العمل الإداري و المالي لهذه المصلحة.

**ج- أهداف التدقيق:** هدف التدقيق كتقنية تعتمد الأخذ بالمعطيات الداخلية والخارجية للمصلحة محل التدقيق إلى تحليل مبدأ المخاطرة الذي تعمل في ظله الوحدات الإدارية الإنتاجية، و هو يهدف على المستوي العمومي إلى التأكد من :

- تطبيق الأحكام القانونية المتعلقة بالعمليات موضوع التدقيق.
- تقييم درجة الاقتصاد والفعالية في الإدارة و في استعمال الموارد.
- تقييم الفعالية التي تتم بها العمليات في المصلحة بناء على الأهداف المرسومة من طرف الدولة والإدارة المعنية.<sup>(3)</sup>

يتبين من محاولات التعريف السابقة أن أسس وأهداف هذا المفهوم تؤكد على الطبيعة النقدية والشمولية لتقنية الرقابة بواسطة التدقيق، والذي يشير إلى كل عمل يستهدف تقويم بنيات المراقبة

(1)- أحمدوش مدني، المرجع السابق، ص 54.

(2)- نجيب جيري، (الرقابة المالية بالمغرب بين الحكامة المالية ومتطلبات التنمية)، منشورات مجلة الحقوق المغربية 2012، ص 215.

(3)- نجيب جيري، المرجع نفسه، ص 216.

الداخلية وفق مرجعيات عملية دقيقة من أجل الوقوف على الخلل الذي تعاني منه المنظمة أو الوحدة في شتى المجالات للتنبؤ بها والسيطرة عليها.

و على هذا الأساس وكنتيجة للأخذ بتقنيات التدقيق ظهرت تفرعات متعددة لتطبيقه الأصلي، تأخذ مسميات المجالات موضوع البحث والتحري. وهكذا وإضافة إلى التقسيمات الرئيسية المتمثلة في التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي نجد أنواع كثيرة للتدقيق كالتدقيق التنظيمي والتدقيق الاستراتيجي والتدقيق القانوني... إلخ.<sup>(1)</sup>

**د- التدقيق في الجزائر:** أما في الجزائر فإن مصطلح التدقيق (Audit) لم يتفق حوله كل المختصين، فتعددت استعمالاتهم للمصطلح كفحص أو افتتاح أو تدقيق أو مراجعة أو رقابة مالية.

و الملاحظة التي تفرض نفسها هنا: هو أنه حتى على مستوى الدول العربية بالرغم من الانتماء المشترك لمؤسسة المجموعة العربية للرقابة المالية والمحاسبة ليس هناك قاموس محدد حول استعمال تقنيات ومفاهيم الرقابة المالية أو حول التدقيق بالذات.<sup>(2)</sup>

يتبين مما سبق أن التدقيق مفهوم مركب ومعقد يشوبه الكثير من الخلط. فكثيرا ما يقصد به المراقبة المالية، في حين يمكن أن يمتد مفهوم التدقيق إلى ميادين واختصاصات واسعة تتجاوز المراقبة المالية.

اكتسب مقرب التدقيق اشعاعا ونجاحا هاما عكستهما فعاليته والصورة المعاصرة والحديثة التي يقدمها بفعل أربع عوامل أساسية هي:

- غنى وخاصة وديناميكية المفهوم.
- المقاربة المتعددة الاختصاص.
- فعاليته المنهجية.
- الخاصية النقدية في التحليل والمعالجة حتى أصبح يشبه بالفحص الطبي.

فالتدقيق نتاج لتطور تاريخي اقتصادي واجتماعي، لم يتوقف عن تطور مناهجه وآلياته منذ

(1)- أحمدوش مدني، المرجع السابق، ص 55 و ما بعدها.

(2)- محمد ولد أحمد ميناط، الأسس القانونية للرقابة العليا على الأموال العمومية في الدول العربية- دراسة مقارنة-مجلة المستقبل العربي،، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، العدد 193 مارس، ص 116 وما بعدها.

بداية القرن الماضي مرور بالحرب العالمية الثانية وبخاصة في السنوات الأخيرة. حيث عرف تحولات أساسية في الموضوع والمنهج وفي الميادين والمجالات التي يهتم بها ويتدخل فيها.

فالتطورات التي عرفها لم تقتصر على مجال القطاع الخاص بل توسع تطبيقه ليشمل القطاع العمومي. كل ذلك من خلال اعتماد توجه شمولي يستعين بعدة علوم كعلم الاجتماع والعلوم القانونية والعلوم الاقتصادية... الخ. وكذا وبالتقنيات المعلوماتية في التسيير والتنفيذ.<sup>(1)</sup>

لقد أثبت التطور الرقابي بواسطة تقنية التدقيق أهميته وفاعليته في مختلف المجالات، الشيء الذي يستدعي تطبيقه على تسيير وتنفيذ الميزانية خاصة في ظل الواقع الذي توجد عليه تجربة التدقيق في الجزائر.

إن تطبيق التقنيات والمناهج العصرية للتدقيق في كندا و إنجلترا و الولايات المتحدة و غيرها من الدول المتقدمة تطلب حقا تاريخية و تطورات اقتصادية و اجتماعية و قانونية أدت إلى نتائج مهمة، دفعت الأمم المتحدة و المؤسسات المالية الدولية إلى الدعوة بإلحاح كبير لتطبيقه في القطاعات العمومية.<sup>(2)</sup> غير أن الإشكالية التي تطرح على الدول النامية و منها الجزائر تتمثل في صعوبة تكييف و تطبيق هذه التقنيات في محيط سوسيو اقتصادي مخالف للمحيط الذي نشأت فيه.

و تزداد هذه الإشكالية حدة في الجزائر، لأن مجال التدقيق هو قبل كل شيء جزء من نظام ديمقراطي يرتكز على مبادئ الشفافية و المساءلة. وترسيخ هذه المبادئ في مجتمعاتنا الجزائري رهين بتبني إستراتيجية إشعاعية تعتمد على نشر ثقافة المساءلة و الدفاع عن المال العام باعتباره ملكا للجميع. فالتدقيق مرتبط بالديمقراطية، و تطبيقه يتطلب حالة ذهنية و محيطا مناسباً لتطوره، تنعدم فيه العلاقات الرئاسية المتشددة و التسلطية.<sup>(3)</sup>

## ب- مقترح تقييم السياسات العمومية:

يرتبط المظهر الثاني المتطور للرقابة التقييمية بالمقترح المعروف بتقييم السياسات العمومية.

(1)- أحمدوش مدني، المرجع السابق، ص 57.

(2)- إدريس خدري، (الفحص والتدقيق والتقويم الجهوي)، المجلة المغربية للقانون والاقتصاد والتنمية، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة الحسن الثاني، عين الشق، العدد 45، 2001، ص 20.

(3)- طاشمة بومدين، (الحكم الراشد، ومشكلة بناء قدرات الإدارة المحلية في الجزائر)، مجلة التواصل، جامعة باجي مختار- عنابة- عدد 26، جوان، 2010، ص 31 و ما بعدها.

يُجد هذا المقترح أسسه في الأنظمة الرقابية الانجلوسكسونية خاصة كندا والولايات المتحدة الأمريكية. و على الرغم من تعدد التعاريف التي أعطيت لهذا المفهوم فإنه يهدف في الأصل إلى قياس وإبراز مختلف التأثيرات الذاتية على السياسة العمومية المختارة. وقد اتخذ هذا النوع من التقييم أهمية متزايدة في مجال التطبيق كونه يبني على احترام أربعة قواعد أساسية هي الشمول و النظامية و الدولة والاستقلالية تتجسد في أربعة مراحل أساسية هي:

- مرحلة تحليل وجمع المعطيات.
- مرحلة التحليل النقدي لهذه المعطيات.
- مرحلة تحديد النتائج.
- مرحلة الإعلان عن التوصيات و المقترحات.<sup>(1)</sup>

إذا كانت مقارنة تقييم السياسات العمومية قد عرفت تطورات هامة في الدول الانجلوسكسونية، فإنه على العكس من ذلك واجهت عدة صعوبات في الأنظمة الرقابية اللاتينية من أجل تبنيها وتفعيلها خاصة في فرنسا، وذلك راجع لجملة اعتبارات سياسية وإدارية. وأيضا إلى الدور الذي تمثله الأجهزة العليا للرقابة المالية في هذه الدول. و تزداد الصعوبات المرتبطة بتبني التوجه الرقابي أكثر بالنسبة لوضعية الدول النامية التي تفتقد في الغالب الشروط المادية والبشرية الأولية لإقرار هذا النوع من المراقبة.

ومع هذا تعتبر هذه المقاربة أهم مراحل النظرية الحديثة وأنها تعمل على تقييم ولو بأثر رجعي التأثير الواقعي للسياسات العمومية من خلال الانجازات المحققة. وهي مقارنة تعرف انتشارا واسعا بفعل الجوانب الديمقراطية التي تحتوي عليها.<sup>(2)</sup>

وبالرغم من أن تطبيق هذا التوجه الرقابي على تنفيذ الميزانية العامة في الجزائر يظل عملية صعبة بسبب عدم توافر كل المعطيات الضرورية حول تأثير كل سياسة محتملة، فإن أهمية الأخذ بآليات وتقنيات مقتربة السياسة العمومية تبدو ضرورية في ظل الإصلاحات المباشرة لتأهيل التسيير الإداري و الموازي.<sup>(3)</sup>

(1)- سعيد جفري، المرجع السابق، ص 44

(2)- إدريس خدري، المرجع السابق، ص 21.

(3)- طاشمة بومدين، المرجع السابق، ص 32 و 33.

## المطلب الثاني:

### نشأة وتطور مبدأ الرقابة المالية في التشريع الإسلامي

ظهرت فكرة الرقابة المالية في الإسلام مع تبلور فكرة الرقابة و المحاسبة على النفس و في المجتمع في مختلف الميادين انطلاقاً من العقيدة و مروراً بالعبادات و انتهاءً بسائر المعاملات، من خلال نصوص القرآن الكريم والسنة المطهرة التي ما فتئت تحت المسلمين على ضرورة الالتزام بمبدأ مراقبة النفس، و محاسبتها و انتظار نتائج أعمالها و أفعالها، في العاجل و الآجل، قال تعالى: " فمن يعمل مثقال ذرة خيراً يره و من يعمل مثقال ذرة شراً يره" [سورة الزلزلة، الآية 7 و8] .

لذلك اهتم الإسلام من خلال القرآن والسنة بإعداد الإنسان المسلم فرداً و جماعة إعداداً تربوياً وخلقياً رصيناً، يكفل نزاهة النفس و يقظة الضمير، ليكون ذلك الإعداد أداة فعالة للرقابة الذاتية الحية و الحققة على الإنسان في كل مجالات الحياة، فتنبعث الرقابة على النفس من النفس ذاتها على كل أفعال المسلم و أقواله في شتى مجالات الحياة و متعلقاتها، تطبيقاً لقوله تعالى: " ولتسألن عما كنتم تعملون" [سورة النحل، الآية 38].<sup>(1)</sup>

إن هذا الإعداد تجلت ثماره ابتداءً من عهد الرسول - صلى الله عليه وسلم- إلى عصر الخلفاء الراشدين، بل وامتد صداه إلى مختلف العصور اللاحقة للحضارة الإسلامية، وبخاصة في الفترات النيرة منها كعهد عمر بن عبد العزيز وعصر هارون الرشيد و ابنه المأمون و غيرها. لذلك سأتناول في هذا المطلب نشأة فكرة الرقابة المالية في التشريع الإسلامي (فرع أول) وتطور مبدأ الرقابة المالية في الدولة الإسلامية في عهد الراشدين (فرع ثان) ثم تطور أجهزة الرقابة المالية في العصور اللاحقة ( فرع ثالث).

## الفرع الأول:

### نشأة فكرة الرقابة المالية في التشريع الإسلامي.

أكدت كثير من النصوص الشرعية من قرآن وسنة على ضرورة الالتزام بمبدأ الأمر بالمعروف و النهي عن المنكر و إشاعة ذلك في سائر المجتمع، منها قول الله تعالى: " كنتم خير أمة أخرجت للناس تامرون بالمعروف و تنهون عن المنكر و تومنون بالله" [سورة آل عمران، الآية 110]. فالمسلم الحق هو ذلك الإنسان الصالح الذي تنبعث من نفسه مثل هذه الرقابة و اليقظة، يأتمر بالمعروف و يأمر به غيره، و ينتهي عن المنكر و ينهي عنه غيره، فلا تمتد يده إلى المال الحرام سواء

(1) عبد الرؤوف جابر، المرجع السابق، ص 18.

كان عاما أو خاصا، لا بسرقة ولا باختلاس، ولا بخيانة أمانة ولا بقبض رشوة وما إلى ذلك، وبهذا يتكامل المجتمع الصالح<sup>(1)</sup>.

هذا الإعداد تجلى فيما بعد في ممارسات الرسول - صلى الله عليه وسلم- وبخاصة في مجال الرقابة على المال العام. وكيف تم إقرار مبدأ الرقابة المالية في عهده - صلى الله عليه وسلم- (فقرة ثانية).

### أولا- إقرار مبدأ الرقابة المالية في التشريع الإسلامي

إذا كانت مختلف الدراسات الفقهية التي تناولت موضوع المال في الإسلام تؤكد أن الشريعة الإسلامية قد حثت على ممارسة الرقابة على المال العام، وضرورة صيانه والحفاظة عليه لمصلحة الأمة، فإنه من الحري بالباحث العودة إلى نصوص القرآن والسنة للوقوف على هذه الحقيقة واستجلاء مختلف القواعد والأحكام التي وضعتها لإقرار مبدأ الرقابة المالية والحماية الشرعية للمال العام.

### أ- إقرار مبدأ الرقابة المالية في القرآن الكريم

حظي موضوع المال بصورة عامة، والمال العام بصورة خاصة بكثير من العناية والاهتمام في نصوص القرآن الكريم، التي تضافرت فيما بينها لبيان القواعد والأحكام المتعلقة بطرق كسبه وتحصيله و مجالات إنفاقه و صرفه، ورغبت في مختلف الوسائل المؤدية الى تنميته وحسن استثماره، وشرعت مختلف العقود والتصرفات المالية المباحة، والكفيلة بتحقيق الغايات والمقاصد الشرعية المتوخاة منه<sup>(2)</sup>.

كما منعت كل ما يؤدي إلى تبذيره أو التلاعب به أو إنفاقه في وجوه الحرام المختلفة أو تداوله بالمعاملات الممنوعة كالربا والغش والرشوة والاحتكار والسرقه والغصب ونحو ذلك. قال تعالى "

(1) محمد رسول العموري، المرجع السابق، ص 81 وما بعدها.

(2)-الشاطبي، الموافقات في أصول لشرعية، تحقيق عبد الله دراز، دارالكتب العلمية، دط، بيروت، لبنان، دت، ج2، ص 7 وما بعدها. و أبو حامد الغزالي، المستصفى في أصول الفقه، دار الكتب العلمية، دط، بيروت، لبنان، ج2، ص 174.

ومحمد الطاهر بن عاشور، مقاصد لشرعية الإسلامية، الشركة التونسية للتوزيع، دط، 04، قرطاج، تونس، 1978، ص 79. و يوسف حامد العالم، المقاصد العامة للشرعية الإسلامية، دار الأمان، ط2، الرباط، 1993، ص 103. وفتحي الدبرني دراسات وبحوث في الفكر الإسلامي المعاصر، دار قتيبة للطباعة والنشر والتوزيع، ط1، دمشق، سوريا، 1998، ج1، ص 94 و 95. و محمد حسين، التوضيحات الأولية لعلم مقاصد الشرعية الإسلامية، المطبعة الصحراوية، ط1، الجزائر، 1994، ص 42 و 43.

و لا تأكلوا أموالكم بينكم بالباطل و تدلوا بها إلى الحكام لتأكلوا فريقا من أموال الناس بالإثم و أنتم تعلمون" [سورة البقرة، الآية:188]. وقال أيضا: " و لا تؤتوا السفهاء أموالكم التي جعل الله لكم قياما و ارزقوهم فيها و قولوا لهم قولا معروفا" [سورة النساء، الآية:05].

قال الإمام الجصاص معلقا على هذه الآية الأخيرة: " في الآية الدلالة على النهي عن تضييع المال و وجوب حفظه و تدييره و القيام به، لقوله تعالى: "التي جعل الله لكم قياما"، فأخبر أنه جعل قوام أجسادنا بالمال، فمن رزقه الله منه شيئا فعليه إخراج حق الله تعالى منه، ثم حفظ ما بقي و تجنب تضييعه، و في ذلك ترغيب من الله تعال لعباده في إصلاح المعاش و حسن التدبير، و قد ذكر الله تعالى ذلك في مواضع من كتابه العزيز، منها قوله تعالى: "ولا تبذر تبذيرا، إن المبذرين كانوا إخوان الشياطين" [سورة الإسراء، الآية 26 و 27] وقوله تعالى: "ولا تجعل يدك مغلولة إلى عنقك ولا تبسطها كل البسط فتتعد ملوما محسورا" [سورة الإسراء 29] وقوله تعالى: "والذين إذا أنفقوا لم يسرفوا ولم يقتروا" [سورة الفرقان، الآية 67] ، وما أمر الله تعالى من حفظ الأموال، و قد قيل في قوله تعالى: "التي جعل الله لكم قياما" يعني: جعلكم قواما عليها فلا تجعلوها في يد من يضيعها.<sup>(1)</sup>

فهذه الآية و أن كنت تتناول الأموال الخاصة بالأفراد، إلا أن معناها يتعدى إلى وجوب المحافظة على الأموال العامة من باب أولى، فلا تكون إلا تحت أيد أمينة، تتصرف فيها على مقتضى الشرع، سواء في جمعها من مواردها الشرعية أو إنفاقها في مصارفها المقررة. لأنها قوام الأفراد و الجماعة معا.

ومن النصوص التي وردت في القرآن تحرم الخيانة في المال و الغلول فيه، قوله تعالى: " و ما كان لنبيء أن يغفل و من يغفل يات بما غل يوم القيامة ثم توفي كل نفس ما كسبت و هم لا يظلمون". [سورة آل عمران، الآية 161].

نعت الآية الناس عن الغلول في الغنائم، و توعدت عليه، فلا يجوز أن تقع الخيانة للنبي بالغلول في الغنائم، ومثله من يلي بعده من الحكام و ولاة الأمر، فلا تجوز خيانتهم أيضا، و قد بينت السنة النبوية أن كل من يغفل شيئا، يأتي به يحمله على ظهره يوم القيامة عل رؤوس الأشهاد يهوي يهوي به في نار جهنم، و يعاقب في الدنيا قضاء، بأن يسترد الإمام منه ما غله من مال أو شيء

(1)- الجصاص، أحكام القرآن، دار الفكر للطباعة والنشر، ط1، بيروت، لبنان، دت، ج02، ص20.

ويؤدبه على ذلك تعزيراً، ومثل الغال في حكم الخيانة ما يؤخذ من هدايا العمال بمناسبة أعمالهم.<sup>(1)</sup> لقد تناولت هذه الآية موضوع الغلول، وهو خيانة مالية في أحد موارد خزينة بيت مال المسلمين، لتؤكد على موضوع الرقابة على المال العام أياً كان مورده، ولذلك تشمل الخيانة المالية كل ما يمس بالمال العام كالرشوة والاختلاس والغصب والنهب والهدية للعمال ونحوه مما يلحق بحكم الغلول.

### ب- إقرار مبدأ الرقابة المالية في السنة النبوية

وردت في السنة عدة أحاديث تفيد مشروعبة الرقابة المالية في الإسلام، حيث كان رسول الله - صلى الله عليه وسلم - يمارس هذه الرقابة بنفسه، ويكلف من أصحابه من يتولى ذلك.

من هذه الأحاديث:

**1-** ما رواه البخار ومسلم عن أبي حميد الساعدي قال: " استعمل رجلا من الأزد على صدقات بني سليم يدعى ابن اللتبية، فلما جاء حاسبه، قال : هذا ما لكم وهذا أهدي إلي، فقال رسول الله - صلى الله عليه وسلم -: فهلا جلست في بيت أبيك وأمك حتى تأتيك هديتك إن كنت صادقاً؟. ثم خطبنا فحمد الله وأثنى عليه، ثم قال: أما بعد: فإني أستعمل الرجل منكم على العمل مما ولايني الله، فيأتي فيقول: هذا ما لكم، وهذا هدية أهديت لي، أفلا جلس في بيت أبيه وأمه حتى تأتيه هديته إن كان صادقاً؟ إلا لقي الله تعالى يحمله يوم القيامة، فلأعرفن أحدا منكم لقي الله يحمل بغير له رغاء، أو بقرة لها خوار، أو شاة تيعر، ثم رفع يديه حتى روي بياض إبطيه ثم قال: اللهم هل بلغت فأعرفن أحدا منكم لقي الله يحمل بغير له رغاء، أو بقرة لها خوار، أو شاة تيعر، ثم رفع يديه حتى روي بياض إبطيه ثم قال: اللهم هل بلغت".<sup>(2)</sup>

مما يستفاد من هذا الحديث:

- أنه حاسب المؤمن: وهو الوالي الذي كلفه بجمع الزكاة، ليعلم ما قبضه وما صرفه من أموال الزكاة.

(1)- القرطبي، المرجع السابق، ج4، ص254. والجصاص، ج2، ص42.

(2)- البخاري- الإمام-، صحيح البخاري، دار إحياء التراث العربي، دط، بيروت، لبنان، دت. ج9 ص88، باب هدايا العمال، كتاب الأحكام. و مسلم - الإمام- الجامع الصحيح، دار إحياء التراث العربي، الطبعة الأولى، بيروت، لبنان، 1391هـ- 1971م. ج6، ص38، باب تحريم هدايا العمال.



- منع العمال من قبول الهدية وبين أن هدايا العمال حرام وغلول لأنه خان في ولايته وأمانته، فسبب تحريم الهدية هو الولاية.

- على العامل رد ما أخذه إلى صاحبه، فإن تعذر فألى بيت المال.

- في الحديث إبطال لكل طريق يتوصل بها من يأخذ المال إلى محبة المأخوذ منه والانفراد بالمأخوذ منه.

2- مارواه الإمام مسلم عن عميرة بن عدي الكندي قال: "سمعت رسول الله - صلى الله عليه وسلم - يقول: من استعملناه منكم على عمل فكنمنا مخيطة فما فوقه كان غلولا، يأتي به يوم القيامة. فقام إليه رجل أسود من الأنصار كأني أنظر إليه، فقال: يا رسول الله: إقبل عني عملك، قال: وما لك، قال: سمعتك تقول كذا وكذا، قال: وأنا أقوله الآن، من استعملناه منكم على عمل فليجئ بقليله وكثيره، فما أوتي منه أخذ وما نهي عنه انتهى".<sup>(1)</sup>

3- ما روي عن أبي هريرة أنه قال: "قام فينا رسول الله - صلى الله عليه وسلم - ذات يوم فذكر الغلول فعظمه وعظم أمره، ثم قال: لا ألفين أحدكم يجيئ يوم القيامة على رقبته فرس له حممة، فيقول: يا رسول الله أغثنى، فأقول لا أملك لك شيئا قد أبلغتك، لا ألفين أحدكم يجيئ يوم القيامة على رقبته شاة و لها ثغاء، فيقول: يا رسول الله أغثنى، فأقول لا أملك لك شيئا قد أبلغتك".<sup>(2)</sup>

● في الحديث تغليظ في تحريم الغلول وهو الخيانة مطلقا، فقد تبرأ النبي - صلى الله عليه وسلم - من كل من يفعل ذلك.

● وقع إجماع المسلمين على تحريم الغلول والخيانة لأنها من الكبائر، وأنه يجب عل الغال رد ما غله إلى بيت مال المسلمين.

● يجب معاقبة الغال تعزير من قبل الحاكم بما يراه مناسبا لزجره.

يتبن من الأحاديث الشريفة التي مرت معنا أن رسول الله - صلى الله عليه وسلم -، قد تولى ممارسة الرقابة على المال العام بقوله وفعله، فكان يحاسب عماله على أموال الصدقات التي يجمعونها، ويحذرهم من الغلول والهدايا، ويبين لهم العاقبة الوخيمة لمن يقع فيه في الدنيا والآخرة كما سبق بيانه.

(1)- مسلم ، المرجع السابق، ج6، ص12.

(2)- مسلم ، المرجع السابق، ج6، ص10.

## الفرع الثاني

### تطور مبدأ الرقابة المالية في الدولة الإسلامية

يعد عصر الخلفاء الراشدين مجالاً نموذجياً للتطبيق العملي لمبدأ الرقابة المالية على وفق المنهج القرآني و المنهج النبوي الذين سبقت الإشارة إليهما. حيث سأتطرق إلى بعض صور وأساليب التطبيق العملي للرقابة على المال العام في الدولة الإسلامية في ذلك العصر الراشد بدء بعهد أبي بكر الصديق (فقرة أولى)، و مروراً بعهد عمر بن الخطاب المعروف بعهد تأسيس الدولة وتشييد أركانها ومؤسساتها (فقرة ثالثة)، ثم عهد عثمان بن عفان (فقرة ثالثة)، وانتهاء بعهد علي بن أبي طالب (فقرة رابعة) خاتمة هذا العصر الراشد.

#### أولاً- تطبيقات الرقابة المالية في عهد أبي بكر الصديق-رضي الله عنه-

سار أبو بكر الصديق الخليفة الأول للمسلمين على نهج رسول الله- صلى الله عليه وسلم- في محاسبة العمال، ومراقبة الداخل والخارج من الأموال التي كانت تفتد إلى المدينة من سائر الأقطار، وكان يساعده أبو عبيدة في ضبط أموال المسلمين.

فلما وفد عليه معاذ بن جبل من اليمن بعد وفاة رسول الله- صلى الله عليه وسلم- قال له: ارفع حسابك، وحاسبه على الإيرادات والمصروفات، بل إنه كان حريصاً على الأموال التي كانت تؤدي في عهد رسول الله - صلى الله عليه وسلم-، حتى قاتل الذين منعوا الزكاة بصفتها مورداً أساسياً لبيت المال، ولم يتركهم حتى رجعت الأمور إلى ماكانت عليه، وأدى التائبون من الردة حق بيت المال من الزكاة والصدقات الواجبة عليهم. فكان بذلك أول مراقب و محتسب في الإسلام بعد رسول - صلى الله عليه وسلم-.<sup>(1)</sup>

ولما رأى نفسه قد انقطع عن التجارة وتفرغ لأموار المسلمين استشار أهل الرأي والفتوى من الصحابة الكرام- رضي الله عنهم- أن يفرضوا له من مال المسلمين ما يصلحه ويصلح عياله يوماً بيوم، وكان الذي فرض له كل سنة ستة آلاف درهم. فلما حضرته الوفاة قال: ردوا ما عندنا من مال المسلمين فإني لا أصيب من هذا المال شيئاً وإن أرضي التي بمكان كذا للمسلمين بما أصبت من أموالهم ، فدفع ذلك إلى عمر.<sup>(2)</sup>

(1)- الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، مركز الإسكندرية للكتاب، ط2، الإسكندرية، 2006، ص157.

(2)- أبو عبيد القاسم بن سلام ، الأموال، ت خليل محمد هراس، دار الفكر ، بيروت، لبنان، 1988، ص340

## ب- تطبيقات الرقابة المالية في عهد عمر بن الخطاب-رضي الله عنه-

كانت رقعة الدولة الإسلامية، قد اتسعت في عهد عمر، ودخل في الإسلام أخلاط من الناس، من مختلف الأصقاع المفتوحة وكثر المال حتى فاض عن بيت المال، وبقدر ما زادت إيرادات الدولة من الغنائم والفبيء والخراج والعشور، ازدادت نفقاتها في مختلف الأبواب وبخاصة النفقات الحربية ونفقات المصالح العامة.

وضع عمر- رضي الله عنه - القواعد والأسس الناظمة لشؤون الإدارة والحكم في عهده، وبخاصة ما تعلق بالنظام المالي وجباية الأموال العامة وإنفاقها وكيفية إحكام الرقابة المالية على موارد الدولة الإسلامية وأموالها، وقد تجلت سياسته المالية في الأعمال التالية:<sup>(1)</sup>

### 1- إنشاء ديوان بيت المال

لم يكن للأموال المقبوضة والمقسومة ديوان على عهد رسول الله - صلى الله عليه وسلم- ولا على عهد أبي بكر- رضي الله عنه- وإنما كان المال يقسم بين المسلمين شيئاً فشيئاً، وقد كان أبو بكر قد سوى بين الناس في المقاسمة، فلم يفضل أحداً على أحد، سواء من تقدم إسلامه أو من تأخر، بعد أن استشارة الصحابة في ذلك.

فلما كان عهد عمر- رضي الله عنه- كثر المال بسبب الفتوحات، تفكر في الأمر، فأدخل نظام الدواوين إلى الدولة الإسلامية وعلى رأسها ديوان بيت المال لضبط مواردها ونفقاتها، وقد تم له الأمر في شهر المحرم سنة عشرين للهجرة ، وقيل سنة خمسة عشر، ورتب المسلمين على حسب قربتهم من رسول الله، فإذا استووا في ذلك قدم أهل السابقة، مراعيًا في ذلك السبق إلى الإسلام، ونصرة الرسول في حروبه.<sup>(2)</sup>

فكان عمر بن الخطاب- رضي الله عنه- أول من وضع الديوان في الدولة الإسلامية وقد اختلف الناس في سبب وضع عمر للديوان. فقال قوم: " إن أبا هريرة قدم عليه بمال من البحرين، فقال له عمر: مالذي جئت به؟ فقال: خمسمائة ألف درهم، فاستكثره عمر، فصعد المنبر فحمد الله و أثني عليه، ثم قال: أيها الناس قد جاءنا مال كثير، فإن شئتم كلنا لكم كيلاً وإن شئتم عددنا لكم

(1)- الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام ، مرجع سابق، ص155.

(2)- محمد رسول العموري، المرجع السابق، ص 220.

عدا ". فقام إليه رجل فقال يا أمير المؤمنين قد رأيت الأعاجم يدنون ديوانا لهم، فدون أنت لنا ديوانا.

فدعا عمر بعض شباب المسلمين وأمرهم بوضع الديوان، وكان ذلك في المحرم سنة عشرين للهجرة، وقد رتب عمر الناس في الديوان على قدر السابقة في الإسلام والقربى من رسول الله - صل الله عليه وسلم - (1).

ذكر بعض المؤرخين أنه في خمس عشرة من الهجرة كثرت الفتوحات وزادت ثروة الدولة، فرأى التوسيع على المسلمين وتوزيع تلك الأموال عليهم، ولم يكن يعرف كيف يضبط ذلك وكان بالمدينة رجل من الفرس فلما رأى حيرة عمر قال له: يا أمير المؤمنين: " إن للأكاسرة شيئا يسمونه ديوانا جميع دخلهم وخرجهم مضبوط فيه لا يشذ منه شيء، وأهل العطاء مرتبون فيه مراتب لا يتطرق إليها خلل".

فتنبه عمر - رضي الله عنه - وقال صفة لي فوصفه، ففطن عمر لذلك ودون الدواوين وفرض العطاء. (2)

وقيل أن سبب تدوين الدواوين في عهد عمر، هو المال الكثير الذي قدم به أبو هريرة من البحرين. (3)

يجدر القول أنه مهما يكن السبب في ذلك، فإن المعروف أن عمر بن الخطاب - رضي الله عنه - هو أول من وضع بيت المال، وهو يشبه الخزانة العمومية في عصرنا هذا، وبوضعه يكون قد وضع اللبنة الأولى كأول أساس للرقابة المالية في الإسلام. (4)

لقد كان هدف عمر بن الخطاب من وضع ديوان بيت المال هو تحقيق الرقابة على المال العام لما كثرت إيرادات وموارد الدولة، فرأى أن يتولى توزيع هذه الأموال وفقا لسياسة مالية معينة،

(1) - الطبري ، تاريخ الأمم والملوك، دار الفكر للطباعة و النشر، دت ، ج5، ص22). و الأحكام السلطانية لأبي يعلى، محمد حامد الفقي، دار الكتب العلمية، بيروت، 1988، ص237

(2) - محمد بن طاطبا المعروف بابن الطقطقي، الفخري في الآداب السلطانية والدولة الإسلامية، مكتبة ومطبعة محمد عالي صبيح، 1962 ص 62.

(3) - أبو عبيد الله محمد بن عبدوس الكوفي، المعروف بالجهشياري، كتاب الوزراء والكتاب، تحقيق مصطفى السقا وآخرين، مطبعة الحلبي، ط1، ، ص.16

(4) - عوف الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام ، مرجع سابق،، ص15

مراعيًا في ذلك الرجل وبلاؤه في الإسلام وقدمه في الإسلام، والرجل وغناه والرجل وحاجته، فكان لزامًا أن يضع الديوان لمراقبة إيرادات الدولة وكيفية تحصيلها وتوزيعها.<sup>(1)</sup>

## 2- بيان السياسة المالية للدولة

لم يكتف عمر بوضع الأسس التي ضببت موارد الدولة الإسلامية ونفقاتها، بل أوضح سياسته المالية للريعية، والأسس التي يعتمد عليها في ذلك فقال: "لكم علي ألا أحتج شيئا من خراجكم ولا ما أفاء الله عليكم إلا في وجهه، ولكم علي إذا وقع في يدي ألا يخرج مني إلا في حقه، وأعينوني على نفسي بالأمر بالمعروف والنهي عن المنكر."

لقد حدد عمر سياسته المالية في قواعد محددة كالتالي:<sup>(2)</sup>

- لا تجب إيرادات الدولة أو تحصل إلا بالوجه المشروع الذي أقرته قواعد الكتاب والسنة.
- أن يتم الإنفاق العام وفقا لحكام الشريعة، وفي المصارف التي حددتها الشريعة الإسلامية، من غير تقتير ولا إسراف.
- الاستعانة بأهل الرأي والفتوى والمشورة من المسلمين لتنفيذ سياسته المالية، وإحكام الرقابة المالية على العمال والمتصرفين في المال.
- إغناء العمال والولاة بما يكفيهم ويسد حاجتهم من الأجور والرواتب، حتي يغل أيديهم عن الطمع في أموال المسلمين، أو الاضطرار إلى الأخذ منها.
- ممارسة الرقابة المالية على عماله الذين يتولون شؤون المسلمين بنفسه، فكان يحسبهم على وفق الخطة التي رسمها لهم في توزيع الأعطيات ونفقات الولايات، وعلى ماهو مدون في السجلات، فإذا بلغه انحراف بعضهم عن سياسته وخطته المرسومة لهم، شدد في محاسبته على المستخرج والمصرف.

## 3- إرساء قواعد دقيقة ووسائل محكمة للرقابة المالية

أرسى الخليفة عمر قواعد ووسائل جديدة، كان يعتمدها في خطته الرقابية لإحكام الرقابة على أموال الدولة منها:

(1)- ابن تيمية ، السياسة الشرعية في إصلاح الراعي والرعية، دار الجيل، الطبعة الثانية ، بيروت، لبنان، 1988، ص 45.

(2)- الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام ، مرجع سابق، ص 160 و ما بعدها

### • إحصاء ثروة عماله قبل استعمالهم

من سياسة عمر بن الخطاب الحكيمة في تتبع آثار عماله أن يتولى إحصاء ثرواتهم بل توليهم الأقاليم ، وكان يمنع عليهم التجارة ويصادر ما يأتيهم منها من كسب أو ما يأتيهم من هدايا بمناسبة أعمالهم أو استغلال لنفوذهم.

فقد صادر ما اشتهبه فيه من مال أبي موسى الأشعري حين كان واليا على البصرة. وصادر مال الحارث بن وهب، فلما راجعه الحارث قائلا: "لقد تاجرت بمالي فما ، قال له ما بعثنا بك للتجارة و إنما بعثنا بك للإمارة.(1)

كما أنه حاسب أبا هريرة حينما كان عامله على البحرين وبلغه أنه قد صار ثريا، فأمره برده إلى بيت المال بعد أن أغلظ له القول في ذلك .

فالمؤكد أن عمر بن الخطاب كان يراقب عماله مراقبة شديدة حرصا على صيانة المال العام ورعاية مصالح الأمة.

### • اتباع أسلوب مقاسمة أو مشاطرة أموال الولاية

اشتهر عن عمر أنه كان يشاطر عماله أموالهم بينهم وبين المسلمين مما اكتسبوه بجاه أو نفوذ، وقد فعل ذلك مع أكثر من واحد من أعيان الصحابة كسعد بن أبي وقاص و عمر بن العاص و خالد بن الوليد وغيرهم .

فقد ذكر أنه حينما شك عمر في مصدر مال سعد وكان اليه على الكوفة قاسمه ذلك المال.

كما كتب إلى أبي عبيدة أن يقسم مال خالد بن الوليد إلى نصفين ففعل ذلك و رضي به خالد حتى لم تبق إلا نعلاه فقال أبو عبيدة : إن هذا لا يصلح إلا بهذا، فأبى خالد أن يخالف أمر عمر وأعطاه إحداهما و أخذ الأخرى.(2)

(1)- محمد رسول العموري، المرجع السابق، ص221.

(2)- ابن تيمية، السياسة الشرعية، مرجع سابق، ص29. ابن قيم الجوزية ، الطرق الحكيمة في السياسة الشرعية، تحقيق محمد حامد الفقي، دارالكتب العلمية، بيروت، لبنان.دت، ص 61. و عباس محمود العقاد، عبقرية عمر، دار الهلال، ص 21. و حسن إبراهيم حسن ، تاريخ عمرو بن العاص، رسالة دكتوراه، قسم التاريخ، جامعة القاهرة، مصر، ص30.

كما كتب عمر إلى عمرو بن العاص واليه على مصر قائلاً: " أنه قد فشيت لك فاشية من متاع ورقيق وآنية وحيوان لم تكن حين وليت مصر". فكتب إليه عمرو: " أن أرضنا أرض مزدرع ومتجر ونحن نصيب فضلاً عما نحتاج إليه لنفقتنا".

فكتب إليه عمر: " أني قد خبرت من عمال السوء وكتابك إلى كتاب من أقلقة الأخذ الحق وقد سئت بك ظنا وقد وجهت إليك محمد بن مسلمة ليقاسمك مالك فأطعه و أخرج إليه ما يطالبك و أعفه من الغلظة عليك فإنه برج الخفاء". فأذعن عمرو بن العاص وقاسم ماله محمد بن مسلمة.(1)

هكذا نجد أن عمر بن الخطاب كان يأخذ الحق من عمال وولاته للمسلمين، ويحاسب على كل صغيرة وكبيرة ويبدأ بالأقوياء قبل الضعفاء وبالأصحاب قبل سائر الناس. فبدأ بأصحاب المراكز القوية والمناصب العليا في الدولة لا يخشى في عمله لومة لائم.

فهذا سعد بن أبي وقاص من أسبق الناس إسلاماً ومن كبراء الصحابة وهو خال النبي - صلى الله عليه وسلم - بطل القادسية والقائد الأعلى لجيوش العراق التي قهرت الفرس وكسرت شوكتهم ورغم ذلك يحاسبه عمر بن الخطاب عن ماله الذي اتجر فيه ويشاطره إياه، كسائر الولاة ثم ينتهي به إلى العزل في نهاية المطاف.(2)

كذلك كان أمره مع خالد بن الوليد القائد العام لقوات المسلمين في عهد أبي بكر، حيث قاسمه ماله أيضاً، وعزله من القيادة العامة وهوبطل اليرموك وسيف الله المسلول. والأمر ذاته وقع مع عمر بن العاص داهية العرب وقائد جيوش مصر و فلسطين.

### ● بث الرقباء والعيون

من أهم الوسائل المتبعة في عهد عمر في الخطاب بث الرقباء والعيون من حول عماله وولاته ليستطلعوا له ما ظهر وما خفي من أمرهم، حتى صار الولاة يتخوفون من أقرب الناس إليهم مخافة أن يرفعوا أمرهم إلى الخليفة.(3)

(1)- حسن إبراهيم، تاريخ عمرو بن العاص، مرجع سابق، ص196.

(2)- العقاد، المرجع السابق، ص145.

(3)- العقاد، المرجع السابق، ص145 و ما بعدها.

### • إرسال المفتشين و المحققين

كان عمر يبعث رجالا يتولون مهام التفتيش والرقابة إلى الأقاليم، حيث يقومون بجمع الشكاوى ويتولون التحقيق فيها و المراجعة بشأنها فما ينقله إليهم العيون والرقباء ليتأكدوا من حقيقة هذه الشكاوى ، وهذا يشبه ما تقوم به محاكم الحسابات ودواوين المحاسبة اليوم من فحص الشكاوى التي تحول إليها من دوائر الرقابة الإدارية بناء على ما تنهى إلى علمها من معلومات حول وقوع مخالفات مالية، حيث تتولى هذه الدواوين البحث عن هذه المخالفات وتقصي الحقائق.

### • الالتجاء إلى الحيلة

لجأ عمر إلى اعتماد الحيلة في بعض الأحيان في ممارسته للرقابة المالية من ذلك أنه لما قدم عليه أبو سفيان بن حرب من عند ولده معاوية واليه على الشام، كان أبو سفيان قد جاء بمال من عنده، فلما دخل على عمر قال له: (أجزنا يا أبا سفيان) فقال: " ما أصبنا شيئا فنجزيك" فمد عمر يده ونزع خاتما من أصبع أبي سفيان وبعث به إلى زوجته هند بنت عتبة و أمر الخادم أن يقول لها باسم زوجها أن: أنظري الخرجين اللذين جئت بهما فابعثيهما فما لبث أن عاد الرسول بخرجين فيهما عشرة آلاف درهم فطرحهما عمر في بيت المال.<sup>(1)</sup>

### • وجوب دخول العمال والولاة نهارا

كما كان عمر يأمر ولاته بالدخول إلى بلدانهم نهارا حتى لا يخفوا ما يحملون فيتمكن الأرصاء والرقباء من مراقبة ما يحملون حتى كان العامل ينطلق إلى جباية الأموال فيعود وليس معه إلا سوطه.<sup>(2)</sup>

### • تقييم الأداء كوسيلة من وسائل الرقابة

من بين وسائل عمر في الرقابة على المال العام أيضا أنه كان يقيم الأداء في العمل أو الناتج، من ذلك حرصه على تقدير الخراج بدقة بما تطيق الأرض آخذا في الاعتبار الأسباب التي تؤدي إلى زيادة أو نقص هذا الإيراد. فقد تجاوز مجرد الرقابة الإجرائية إلى الرقابة على الأداء بتحليل النتائج الإجمالية ومقارنتها بالمعدلات السابقة.<sup>(3)</sup>

(1)- الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، مرجع سابق ص 161.

(2) - عبد الحي الكتاني الفاسي، التراتيب الإدارية، الناشر حسن جعنا، دت، ج1، ص 369

(3)- الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، مرجع سابق، ص 162.



فقد رفض عمر الحجج التي تقدم بها واليه على مصر عمرو بن العاص حينما بعث إليه بنصف خراج الأرض على غير السابق وأنها لا تطبق غير ذلك، ولكن الخليفة كان حريصا على تحصيل الخراج كاملا من غير نقص مادام ليس هناك قحط ولا جذب، وأن يصل إلى بيت المال في مواعيده المحددة، وكتبه في ذلك إلى عمرو بن العاص شاهدة على الأمر وناطقه بلسان حال الرقابة التي كان يباشرها إزاء عماله حيث جاء في أحدها:

"... ولقد أكثرت في مكاتبتك في الذي على أرضك من الخراج وظننت أن ذلك يأتينا على غير نذير، ورجوت أن تفيق فتزفع إلي فإذا أنت تأتيني بمعارض تعبا بها لا توافق الذي في نفسي ولست قابلا منك دون الذي كانت تؤخذ به من خراج قبل ذلك..."<sup>(1)</sup>

فقد كثرت الكتب بينهما في شأن الخراج ومقداره وميعاده حتى شك الخليفة في عمرو وكتب إليه أن يبعث إليه برجل قديم من القبط، فاستنطقه عمر بشأن مصر وشأن خراجها قبل الإسلام.<sup>(2)</sup> هكذا يتضح جليا مما سبق بيانه أن عمر بن الخطاب قد مارس رقابة دقيقة وشديدة على إيرادات الدولة، تضمنت إجراء المقارنات وفحص أسباب الانحرافات في السنوات المختلفة كما بسط رقبته على مجال النفقات أيضا بتدوين الدواوين وفرض العطاء ونحو ذلك.

#### ● استغلال المؤتمرات العامة - موسم الحج - لمراجعة واعتماد الحسابات الختامية

جعل عمر من موسم الحج فرصة سانحة وموعدا مهما للمراجعة والمحاسبة، حيث يفد فيه الولاة والعمال من شتى أنحاء الدولة لعرض حساباتهم عن السنة الماضية.<sup>(3)</sup>

كما يفد الرقباء الذين بثهم في أنحاء البلاد لمراقبة هؤلاء العمال بملاحظاتهم وتقاريرهم ويحضر الموسم أصحاب الشكاوى والمظالم لعرض شكاواهم ومظالمهم، فيتشكل بذلك مجلس شعبي يحضره الولاة والرعية ليتم تقديم الحسابات والمظالم ومناقشتها، لعل ذلك يشبه ما تقوم به الحكومات اليوم من تقديم حساباتها الختامية أمام المجالس البرلمانية وممثلي الشعب لمناقشتها وقطعها واعتماد - الجديد منها بعد إرفاقها بالتقارير السنوية والدورية لهيئات الرقابة العليا كمجلس المحاسبة في الجزائر.

(1)- العقاد، المرجع السابق، ص 146.

(2) - حسن إبراهيم، تاريخ عمرو بن العاص، مرجع سابق، ص 196 و 197 وما بعدهما.

(3)- الكتاني، المرجع السابق، ج 1، ص 237 و 238.

فضلا عما يتم من رقابة إدارية محلية على مستوى المجالس المحلية المنتخبة اليوم.<sup>(1)</sup>

### • التفتيش المركزي من قبل الخليفة

لم يكتف عمر بأشكال الرقابة المختلفة التي كان يمارسها على المال العام إيرادا وإنفاقا، بل تولى التفتيش في بعض الأحيان بنفسه فقد رحل إلى الشام ليتفقد أحوال الرعية ويستمع إلى أصحاب الحوائج والمظالم ويرى مدى ما ينجزه العمال والولاة من شؤون الرعية ومصالحها. بل إنه عقد العزم في أواخر أيامه أن لو استقبل من أيامه مثل الذي خلى منها لأقام في كل ناحية من البلاد شهرين كالشام والعراق واليمن والبحرين ونحوها لما كان يعلمه من عدم وصول مظالم الناس وحوائجهم إليه لبعد المسافة ولأن الولاة لا يرفعونها خوفا من العقاب، فقد أثر عنه أنه قال- رضي الله عنه-: "لئن عشت إن شاء الله لأسيرن في الرعية حولاً، فإني أعلم أن للناس حوائج تقطع دوني، أما عمالهم فلا يرفعونها إلي، فأسير إلى الشام فأقيم بها شهرين، ثم أسير إلى الجزيرة فأقيم بها شهرين، ثم أسير إلى مصر فأقيم بها شهرين، ثم أسير إلى البحرين فأقيم بها شهرين، ثم أسير إلى الكوفة فأقيم بها شهرين، ثم أسير البصرة فأقيم بها شهرين، والله لنعم الحول هذا."<sup>(2)</sup>

إن مثل هذا التصور الذي عزم عمر على القيام به من زيارة سائر الأمصار والوقوف على حقيقة الأمر هناك هو ما صار من مهام رئيس الدولة اليوم بما يباشره من الزيارات التفقدية وزيارات العمل إلى مختلف الولايات داخل البلد للوقوف على مسار الإنجازات والمشاريع، ومعاينة واقع التنمية المحلية في مختلف الأقاليم لحض المسؤولين المحليين على العمل ومراقبة إنجازاتهم ومحاسبتهم.

### • ممارسة الرقابة على الخليفة وأهل بيته

من حرص عمر بن الخطاب الشديد على رعاية مال المسلمين وصيانتهم لهم أنه - رضي الله عنه - حاسب نفسه قبل أن يحاسب غيره، وحاسب أهل بيته قبل أن يحاسب الناس. فقد قال له رجل: "يا أمير المؤمنين لو وسعت على نفسك في النفقة من مال الله تعالى. فقال: عمر أتدري ما مثلي ومثل هؤلاء؟، إنما ذلك كمثل قوم كانوا في سفر فجمعوا منهم مالا وسلموه إلى أحدهم ينفق

(1) -الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، مرجع سابق، ص 163.

(2) - ابن الجوزي، تاريخ عمر بن الخطاب، دار إحياء التراث العربي، بيروت، لبنان، ص 123. و ابن الأثير، الكامل في التاريخ، دار الكتاب العربي، بيروت، ط6، 1986، ج3، ص 30.

عليهم منه، فهل يجل لذلك الرجل أن يستأثر عنهم من أموالهم؟<sup>(1)</sup>

وخطب مرة في الناس فقال: "ألا أخبركم بما أستحل من مال الله، حلتين: حلة الشتاء وحلة القيظ، وما أحج عليه واعتمر من الظهر، وقوت أهلي كرجل من قريش ليس بأغناهم ولا أفقرهم ثم أنا رجل من المسلمين يصيبني ما يصيبهم."<sup>(2)</sup>

مثلما راقب عمر نفسه راقب أهل بيته، فلم يرضى لهم أن يأخذوا من مال الله شيئاً، فقد أهدى أبو موسى الأشعري لإحدى نساء عمر وهي عاتكة بنت زيد طنفسة، فدخل عليها عمر فرأها فقال: أنى لك هذه فقالت أهداها لي أبو موسى الأشعري فأخذها عمر فضرب بها رأسها حتى نفص - تحرك واضطرب- ثم قال: علي بأبي موسى الأشعري وأتعبوه. فأتي به وقد أتعب وهو يقول لا تعجل علي يا أمير المؤمنين. فقال عمر ما يملك على أن تهدي نسائي؟، ثم أخذها عمر فضرب بها فوق رأسه وقال خذها فلا حاجة لنا فيها.<sup>(3)</sup>

هكذا تتجلى رقابة عمر الصارمة على ما يودع في بيت مال المسلمين من أموال، فعزز خازن بيت المال على ما منحه لإمرأته، كما أدب زوجته على ما قبضت من متاع بيت المال من هذا الخازن دون وجه حق.

كما روى عبد الله بن عمر- رضي الله عنه- قال: "اشترت إبلا، فلما سمنت قدمت بها إلى السوق، فدخل عمر فرأى إبلا سمانا فقال: لمن هذه؟، فقيل لعبد الله بن عمر فجعل يقول يا عبد الله: بخ، بخ، ابن أمير المؤمنين، فجئته أسعى فقلت مالك يا أمير المؤمنين؟، فقال: ماهذه الإبل؟. قلت: إبل اشتريتها وبعثت بها إلى الحمى ابتغي ما يبتغي المسلمون. فأنكر عليه هذه التجارة وقال: "يا عبد الله اغدو على رأس مالك، واجعل باقيه في بيت المال."<sup>(4)</sup>

لقد كان عمر المحتسب الأول فلم يترك الفرصة لذويه أن يتميزوا على الناس بأي مزية على سائر المسلمين وذلك قمة العدل ورأسه.

(1)- ابن تيمية، السياسة الشرعية، مرجع سابق، ص 29.

(2) - محمد رسول العموري، المرجع السابق، ص 223.

(3)- الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، مرجع سابق ص 164.

(4)- الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، مرجع سابق، ص 164.

و خلاصة الأمر نجد أن عمر بن الخطاب قد أقام نظاما متكاملا للرقابة على المال العام، فقد أنشأ بيت المال ووضع نظم الدواوين لضبط موارد الدولة ونفقاتها، وأوضح سياسته المالية التي انتهجها في تدبير شؤون المال العام وأحسن اختيار عماله وولاته وشدد على محاسبتهم حتى حاسب نفسه وأهل بيته، ما يدفعنا في هذا المضمار أن نستنتج بعض المبادئ الأخلاقية والقانونية التي بنى عليها عمر سياسته الرقابية مما لم تتوصل إليه النظم الحديثة إلا في العهد القريب، من ذلك:

- 1- وضع النظم المالية الكفيلة بتحقيق الرقابة المالية الناجحة والفعالة كبيت المال ونظام الحسبة ومحاسبة العمال بمختلف الوسائل المذكورة سابقا.
- 2- حسن اختيار العمال والولاة من الأكفاء والنزهاء تركيزا على كفاءة العنصر البشري.
- 3- إحصاء ثروة العمال قبل توليهم وتحديد مركزهم المالي قبل مباشرة أعمالهم ، حتى تتسنى محاسبتهم و كشف انحرافاتهم فيما بعد.
- 4- منع استغلال النفوذ و التعسف في استعمال السلطة من قبل الولاة و العمال اتجاه الرعية كما فعل مع عمرو بن العاص وأبي هريرة وغيرهما.
- 5- تحريم ومنع الجمع بين الوظيفة في الولاية أو العمالة وبين التجارة حتى لا ينشغل الولاة بجمع الأموال على حساب وظائفهم ما يؤدي إلى إهمال مصالح الرعية وحقوقها، وحتى لا يستغل الولاة نفوذهم لجمع الثروات على حساب التجار من أهل السوق.
- 6- إعلان مبدأ من أين لك هذا ورفعه كشعار للمحاسبة في وجه كل وال يدعي أنه حصل المال من الكسب أو التجارة أثناء ولايته.
- 7- إعلان مبدأ المساواة بين الجميع في المحاسبة على المال العام لا فرق بين صغير وكبير وحاكم ومحكوم ولو كانوا من أهل بيت الخليفة.
- 8- الاعتماد على الأجهزة الأمنية والبولسية في تتبع مسار الولاة وترقب تصرفاتهم المالية لحماية المال العام وإشعارهم بحضور الرقابة في كل وقت وفي كل مكان.
- 9- اتباع أسلوب تقييم رقابة الأداء لحماية موارد الدولة ونفقاتها من أي استغلال أو تبديد.

ج - عهد عثمان بن عفان-رضي الله عنه-

و في عهد عثمان بن عفان-رضي الله عنه- اتبع سياسة مالية كان من شأنها أن أوصى عمال الخراج بأن يأخذوا بالحق و أن ينتهوا عن الظلم، وكان أول كتاب كتبه إلى عمال الخراج : أما بعد: فإن الله خلق الخلق بالحق، فلا يقبل إلا الحق، خذوا الحق وأعطوا الحق به. والأمانة، الأمانة . قوموا عليها، ولا تكونوا أول من يسلبها، فتكونوا شركاء من بعدكم إلى ما اكتسبتم. و الوفاء، الوفاء، لا تظلموا اليتيم ولا المعاهد، فإن الله خصم لمن ظلمهم.(1)

وعن عامر الشعبي ، قال : أول خليفة زاد الناس في أعطياتهم مائة عثمان....و قال مما زاد عثمان بن عفان الناس على يده أن رد على كل مملوك بالكوفة من فضول الأموال ثلاثة في كل شهر، يتسعون بها من غير أن ينقص مواليهم من أرزاقهم(2).

و رغم توسعه عثمان على الرعية و زيادة أعطياتهم - لم يتهاون في حقوق بيت مال المسلمين لما بلغ عثمان الذي كان بين عبد الله بن مسعود و سعد بن أبي وقاص ، فإن سعد استقرض من ابن مسعود من بيت المال مالا، فأقرضه، فلما تقاضاه لم يتيسر عليه ، فارتفع بينهما الكلام حتى استعان عبد الله بن مسعود بأناس من الناس على استخراج المال، و استعان سعد بأناس من الناس على استنظاره فلما بلغ عثمان ذلك، غضب عليها وهم بها ثم ترك ذلك، و عزل سعدا، و أخذ ما عليه و أقر عبد الله بن مسعود(3).

كما كان عثمان رضي الله عنه يتابع الخراج و يقيم أداء عماله في هذا الشأن فلما بعث عبد الله بن سعد إلى عثمان بمال كثير من مصر، فدخل عمرو بن العاص على عثمان؛ فقال عثمان : أيا عمرو، هل تعلم أن تلك اللقاح درت بعدك فقال عمرو: أن فصاها هلكت(4). وبعثت أم كلثوم بنت علي بن أبي طالب إلى ملكة الروم بطيب و مشارب وأحفاش (أوعية الطيب) النساء، و دسنة

(1) الطبري ، المرجع السابق، ج4، ص245.

(3)الطبري، المرجع السابق ج4، ص 284.

(4)الطبري ، المرجع السابق ج4، ص 252 .

إلى البريد فأبلغه لها وأخذ منه، و جاءت أمرة هرقل و أهدت لها، و فيما أهدت لها عقدا فاحرا، فلما انتهى به البريد إليه أمره بإمساكه ودعا: الصلاة جامعة فاجتمعوا، فصلى بهم ركعتين وأخبرهم بذلك فقال قائلون: هو لها بالذي لها، و ليست امرأة الملك بذمة فتصانع، ولا تحت يدك فتتقيك... و لكنه أمر بردها إلى بيت المال، ورد بقدر نفقتها<sup>(1)</sup>.

#### عهد علي بن أبي طالب - رضي الله عنه -

نهج الإمام علي - رضي الله عنه - نهج من سبقه من الخلفاء الراشدين فكان يراقب عماله ويرشدهم ، ويضع لهم المنهاج الذي يسرون عليه. من ذلك وصيته إلى الأشر النخعي حين عينه والياً على مصر حيث قال له: " أنظر في أمور عمالك فاستعملهم اختصاراً ولا تولهم محاباة وأثرة فإنهم جماع من شعب الجور و الخيانة، وتوخ منهم أهل التجربة والحياء من أهل البيوتات الصالحة والقدم في الإسلام، فإنهم أكثر أخلاقاً وأصح إعراضاً وأقل في المطامع إشرافاً وأبلغ في عواقب الأمور نظراً، ثم أسبغ عليهم الأرزاق فإن ذلك قوة لهم على استصلاح أنفسهم وغنى لهم عن تناول ما تحت أيديهم، وحجة عليهم إن خالفوا أمرك أو ثلموا أمانتك. ثم تفقد أعمالهم وابعث العيون من أهل الصدق والوفاء عليهم، فإن تعاهدك في السر لأموارهم حذوة لهم على استعمال الأمانة و الرفق بالرعية وتحفظ من الأعوان. فإن أحد منهم بسط يده إلى خيانة اجتمعت بها عليه عندك أخبار عيونك، اكتفيت بذلك شاهداً فبسطت عليه العقوبة في يديه"<sup>(2)</sup> مما يستفاد من هذا الكتاب أنه:<sup>(3)</sup>

- 1- دعاه إلى حسن اختيار العاملين على مصالح المسلمين من أهل العفاف والتقوى والصلاح من أهل السابقة في الإسلام.
- 2- أن يتم اختيار العمال على أساس الاختبار فيما يصلحون له، ولا يجوز في توليتهم المحاباة أو الأثرة .
- 3- إغناء العمال في رواتبهم، و إسباغ الأرزاق عليهم حتى لا يطمعوا فيما في أيدي الناس، أو يقعوا على ماتحت أيديهم من الأموال العامة فيأخذون منها بغير وجه حق.

(1)- الطبري، المرجع السابق، ج 4 ، ص 257.

(2)- عمر أبو النصر، المرجع سابق ، ص 23.

(3)- عمر أبو النصر، المرجع السابق، ص 237. ، ومحمد كرد علي، الإدارة الإسلامية في عز العرب، دار إحياء لتراث العربي ، بيروت ، لبنان ، دت ، ص 95.

4- بث العيون والرقباء عليهم حتى يكون دائما على يقظة وتيقظ في أعمالهم فلا ينشغلوا

عن مصالح المسلمين بمصالحهم، ولا يبددوا المال العام الذي تحت أيديهم.

5- بسط الرقابة على العمال حجة الوالي لإيقاع العقوبة على من خالف نهج الشريعة في

القيام بواجبه الذي وكل به.

ومما كتبه إلى الأشر في أمر الخراج: "...وتفقد أمر الخراج بما يصلح أهله، فإن في إصلاحه

وصلاحهم صلاحا لمن سواهم، ولا صلاح لمن سواهم إلا بهم، لأن الناس كلهم عيال على الخراج

وأهله. وليكن نظرك في عمارة الأرض أبلغ من نظرك في استجلاب الخراج لأن ذلك لا يدرك إلا

بالعمارة، ومن طلب الخراج بغير عمارة أخرج أهل البلاد وأهلك العباد ولم يستقم أمره إلا قليلا... وإنما

يؤتى خراب الأرض من إعواز أهلها، وإنما يعوز أهلها لإشراف الولاة على الجمع وسوء ظنهم بالبقاء

وقلة انتفاعهم بالعبء".<sup>(1)</sup>

و من كتابه لمن كان يلي الصدقات من العمال قوله: "إذا قدمت عليهم فلا تبعن لهم كسوة

شتاء ولا صيف، ولا دابة يعملون عليها، ولا تضرب أحدا منهم سوطا واحدا في درهم، ولا تقمه في

طلب درهم، ولا تبع لأحد منهم عن صافي شيء من الخراج، وإنما أمرنا أن نأخذ العفو منهم".<sup>(2)</sup>

لقد كان الإمام علي - رضي الله عنه - شديد الحاسبة لعماله، حتى فر بعضهم إلى الشام

والتحق بمعاوية خوفا من شدة الحساب، كما فعل مصقلة بن هبيرة الشيباني وابن أحيحة التميمي.<sup>(3)</sup>

لقد ضرب الخلفاء الراشدون المثل في ممارسة الرقابة المالية على كل العمليات الجارية على

الأموال العامة في الدولة الإسلامية من خلال ضبط إيرادات الخزينة و ترشيد الإنفاق العام بمختلف

الوسائل و الأساليب التي رأيناها سابقا.

(1)- محمد كرد علي، المرجع السابق، ص 59.

(2)- أبو يوسف، المرجع السابق، ص 16 و 17 و أبو عبيد، المرجع السابق، ص 62.

(3)- سعيد عبد المنعم الحكيم، الرقابة على أعمال الإدارة في الشريعة الإسلامية و النظم المعاصرة، رسالة دكتوراه، كلية الشريعة والقانون، جامعة الأزهر، القاهرة، مصر، ص 416. و أحمد فريد الرفاعي، عصر المأمون، دار العلم للملايين، ط2، بيروت، لبنان، دت، ص 12 و 13.

### الفرع الثالث:

#### تطور أجهزة الرقابة في العصور اللاحقة للدولة الإسلامية

رأينا فيما سبق من تطبيقات الرقابة المالية في عصر الخلفاء الراشدين التي كانت تمثل الحلقة الأولى في تطور الرقابة المالية في الدولة الإسلامية من خلال ممارسات وإجراءات ابتكرها الخلفاء استلهاما لنصوص القرآن والسنة ، كيف أدت إلى تحقيق مستوى أعلى الأهداف و الغايات المرجوة لحماية المال العام و المحافظة عليها وقد ساعد في ذلك النشأة الخلقية الطيبة التي كان عليها أغلب المجتمع حكاما و محكومين.

وبميلاد العصر الأموي برزت حلقة جديدة من حلقات تطور الرقابة المالية في تاريخ الدولة الإسلامية(فقرة أولى) ، ثم كان العصر العباسي من أهم العصور التي تجلت فيها معالم الرقابة المالية بقوة وفاعلية خاصة بظهور الدواوين والأجهزة الرقابية التي تباشر هذه العمليات.(فقرة ثانية).

#### أ-العصر الأموي

حينما أدرك الأمويون أن المال العام هو أهم وسيلة يعتمد عليها في بناء الدولة و ضمان استمرارها دشنوا مرحلة جديدة في إنشاء الأجهزة و الدواوين الرقابية لضبط موارد بيت المال و ترشيد النفقات فقد كان معاوية بن أبي سفيان يدقق في اختيار عماله فلا يستعمل إلا من يثق بأمانته و كفاءته، كما يعتبر عبد الملك بن مروان المؤسس الحقيقي للنظام الإداري و السياسي للولايات الإسلامية ، فكان يعزل عماله إذا ثبت تورطهم في مخالفات مالية.

فلما ولي عمر بن عبد العزيز الخلافة نهج في سياسته نهج الخلفاء الراشدين و سار على هدايتهم ، فأعاد إلى بيت المال كثيرا من الحقوق المسلوقة ، و قلل من نفقات الخلافة إلى حد بعيد ، و أدخل إلى بيت المال كثير من الأموال التي كانت تصرف في غير موضعها. وكان حريصا على محاسبة عماله و كتابه، كما كان شديد الحرص على رد المظالم الكثيرة التي انتشرت في العهد الذي سبقه.(1)

لقد توج العصر الأموي بإنشاء مجموعة من الدواوين و الأجهزة الإدارية التي تقوم على تنظيم المال العام منها: ديوان الخراج، و ديوان المستغلات و الإيرادات المتنوعة.

(1)- الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، مرجع سابق، ص 169 وما بعدها.



ومن أهم ما تم سنه من النظم في هذا العصر نظام أقامه عبد الملك بن مروان يتولى الإشراف على جباية الأموال ، يضطلع بمهمة التحقيق مع الجباة وموظفي الخراج عند اعتزالهم. وكانت هذه التحقيقات تسمى بالتكشيف أو الاستخراج وتتم بموضع يدعى دار الاستخراج. يعتبر الخليفة عبد الملك بن مروان أول من جلس للمظالم وأفرد له يوما مستقلا. فكن يتصفح المظالم و ينظر في قصص المتظلمين فما استعصى عليه رده إلى قاضيه.<sup>(1)</sup>

مما سبق يتبين أن العصر الأموي قد أسهم في وضع بعض الأسس و اللبنة الأولى لنظرية الرقابة المالية في الإسلام منها:

1. تدعيم القواعد التي تم العمل بها في العصر الراشدي
2. إنشاء بعض الدواوين الإدارية لضبط المال لالعام كديوان الخاتم وديوان الخراج وديوان المستغلات أو الإيرادات المتنوعة.
3. ميلاد نظام المظالم وتحديد يوم خاص به تتصفح فيه المظالم و ترد إلى أهلها.
4. إنشاء دار للاستخراج والتحقيق مع الولاة وعمال بعد انتهاء ولايتهمك أو عزلهم.
5. ظهور البذور الأولى لنظام الاحتساب و ظهور المحتسبين.<sup>(2)</sup>

### ب- العصر العباسي:

ظهرت في العصر العباسي دواوين وأجهزة إدارية كثيرة، منظمة تنظيما محكما يضارع أحسن النظم اليوم منها : ديوان الخراج و ديوان الدية وديوان الزمام وديوان الجند وديوان الموالي والغلمان وتسجل فيه أسماء مواي الخليفة وعبده، وديوان البريد وديوان زمام النفقات زديوان الرسائل وديوان النظر في المظالم وديوان الأحداث والشرطة و ديوان العطاء: ومهمته صرف مرتبات الجنود النظاميين وكان الاشراف على مصالح الذميين موكلا بديوان خاص يسمى رئيسه كاتب الجهبان- كاتب الجهبنة.

الى جانب هذه الدواوين الرئيسة، توجد دواوين أخرى فرعية تتصل بالادارة والسياسة والقضاء، كما يوجد ديوان المنح أوالمقاضاة، وديوان الاكرهة للاشراف على القنوات و الترع والجسور وشؤون الري.<sup>(3)</sup>

(1)- حسن إبراهيم حسن، النظم الإسلامية، مرجع سابق، ص 251.

(2)- الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام ، مرجع سابق، ص 172

يمكن أن نستخلص من النظرة العامة للدواوين التي نشأت في عهد الدولة العباسية ما يوجد من رقابة داخلية وتقسيم للأعمال، يكفل حسن سير العمل وضبط الاموال العامة.

هذا مع الاخذ في الاعتبار أن الحكومة لم تكن تتدخل في شؤون الجماعات إلا بمقدار ما يحفظ المصلحة العامة، وإن كان عدم تدخلها يلحق بها الاضرار المالية أحيانا فكانت كل قرية أو بلدة تدبر شؤونها الخاصة بنفسها، و لا تتدخل الحكومة الا في حالة قيام الفتن أو الامتناع عن دفع الفرائض، غير أنها مع ذلك كانت تقوم بالرقابة الفعالة على جميع الشؤون بالاقليم.<sup>(1)</sup>

ففي مجال الرقابة المالية كان ديوان الزمام الذي من أعظم النظم الرقابية التي أدخلها الخليفة المهدي. وهو يشبه في عمله مجلس المحاسبة اليوم.

و ديوان الأزمة يعني: أن تجمع الدواوين كلها لرجل واحد يضبطها بزمام على رأس كل ديوان، حيث يولي رجلا على كل واحد منها، فتجتمع الأزمة لديه في ديوان واحد، يسمى ديوان الأزمة.<sup>(3)</sup>

و كذلك ديوان النظر أو ما يسمى بديوان المكاتبات والمراجعات وهو أيضا من أهم الدواوين التنفيذية المالية في الدولة الإسلامية التي كانت تمارس رقابة فاعلة على الأموال العامة إيرادا وإنفاقا.

لقد كانت النظم الادارية و الرقابية في الدولة العباسية تضارع في تقسيماتها الدقيقة وإشرافها الفعال أحسن النظم العصرية اليوم، ويرجع الفضل في ذلك إلى الخليفة المنصور مؤسس بغداد، و قد كان توزيع العمل في الدولة العباسية يعادل أفضل النظم الحديثة.<sup>(4)</sup>

(1)- الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام ، مرجع سابق، ص260.

(2)- حسن ابراهيم، النظم الاسلامية، مرجع سابق، ص 158 و 159.

(3)- الكفراوي ، الرقابة المالية في الإسلام، المرجع السابق، ص 173 وما بعدها.

(4)- حسن ابراهيم، النظم الاسلامية، مرجع سابق، ص 159

### المبحث الثالث:

#### أنواع الرقابة المالية في القانون والتشريع الإسلامي

أدى التطور المتلاحق لمفاهيم الرقابة المالية من الكلاسيكية إلى الحديثة، ومن التعدد في الجهات و الأجهزة التي تتولى ممارسة هذه المهمة والأشكال والأوقات التي تمارس فيها، إلى بروز أنواع و أشكال كثيرة من صور الرقابة المالية التي شملتها فيما بعد النظرية العامة للرقابة المالية سواء كان ذلك في القانون (مطلب أول) أو في الممارسة الإسلامية للرقابة على المال العام (مطلب ثان).

#### المطلب الأول:

##### أنواع الرقابة المالية في القانون

تختلف أنواع الرقابة المالية التي تضطلع بها مختلف الهيئات والأجهزة في كل دولة من دول العالم بما في ذلك الجزائر، وذلك راجع إلى اعتبارات عدة كاعتبار الجهات القائمة بممارسة عملية الرقابة المالية (فرع أول) و اعتبار الوقت والزمن الذي تم فيه هذه العملية (فرع ثان)، وكذا طبيعة الرقابة ذاتها إن كانت حسابية تقليدية أو تقييمية حديثة (فرع ثالث). حيث ستم معالجة موضوع هذا المطلب على النحو التالي:

#### الفرع الأول:

##### أنواع الرقابة المالية من حيث الجهات القائمة بها

إذا نظرنا إلى الجهات القائمة بعملية الرقابة المالية في الجزائر، فإنه يمكن التمييز بين الرقابة الإدارية والرقابة السياسية (رقابة البرلمان والهيئات المحلية المنتخبة) والرقابة القضائية.

#### أولاً- الرقابة الإدارية:

و هي رقابة داخلية ذاتية تتم داخل السلطة التنفيذية نفسها، من خلال تعيين موظفين خاصين يضطلعون بهذه المهمة، أو من خلال تحديد هيئات رقابة مختصة تتولى هذه المهمة بمقتضى القانون، مثل أقسام المراجعة بمختلف الوزارات و المصالح والهيئات والمؤسسات العمومية، أو هيئات تابعة لوزارة المالية أو الخزينة العامة، و تشمل المراقب المالي و مديري الحسابات ... و هي رقابة سابقة على الصرف في جملها<sup>(1)</sup>.

(1)- عبد الحميد القاضي، المرجع السابق، ص 310.

إن الغرض من هذه الرقابة هو التأكد من دقة وسلامة كافة التصرفات المالية، ومد صحة الارتباطات المالية ومدى مطابقتها للقوانين و اللوائح المالية.

إلى جانب الرقابة الإدارية السابقة على الصرف توجد أيضا رقابة لاحقة تتم من خلال إعداد حسابات شهرية أو فصلية أو سنوية على مستوى كل وزارة أو مصلحة، يقوم فيها المراقبون الماليون بفحص ومراجعة دفاتر الحسابات للتحقق من سلامة العمليات المالية التي تمت بعد الصرف ، والتأكد من سلامة المركز المالي للمصلحة أو المؤسسة مع إعداد تقارير مالية ترفع إلى إدارة الميزانية بوزارة المالية<sup>(1)</sup>.

كذلك مايقوم به الرؤساء من مراقبة لمؤسسيهم في إطار الرقابة الإدارية التسلسلية العامة ، حيث تتجلى فيها مراقبة الوزراء لأعمال موظفيهم فيما يتعلق بتنفيذ الميزانية.<sup>(2)</sup>

إضافة إلى الرقابة الوضائية التي تمارسها السلطة الوضائية على الهيئات العامة التابعة لها بما في ذلك مجال الرقابة المالية، مثل ما جاء في المادة 183 من قانون البلدية<sup>(3)</sup> من تدخل الوالي لتقديم ملاحظاته حول الميزانية غير المتوازنة أو التي لم تنص على النفقات الإجبارية، ليتم التداول بشأنها مرة ثانية وفي حال بقيت على حالها من دون تغيير ، فإن الوالي يتولى ضبطها تلقائيا. و كذلك الحال فيما إذا ترتب على تنفيذ الميزانية عجز، ولم يتخذ المجلس الشعبي البلدي التدابير التصحيحية الضرورية، فإن الوالي يتدخل أيضا لاتخاذ هذه التدابير و يأذن بامتصاص العجز على مدار سنتين أو أكثر(المادة: 184). كما يتدخل الوالي في حال وجود اختلال داخل المجلس الشعبي البلدي لاستدعائه لعقد دورة غير عادية للمصادقة على الميزانية بعد مرور الفتر القانونية لذلك، و إذا لم تحصل المصادقة ، يضبطها الوالي نهائيا.(المادة 186)

لعل أهم وجه للرقابة المالية الإدارية أو الذاتية هو ما تقوم به وزارة المالية من مراقبة تنفيذ عقد النفقات، إضافة إلى الرقابة الشكلية التي يمارسها المحاسبون العموميون سواء على المستوى المركزي أو على المستوى المحلي بواسطة المفتشية العامة للمالية أو المراقبين الماليين .

(1)- عبد الحميد القاضي، المرجع السابق، ص 311.

(2)- بعلي محمد الصغير ود/ يسري أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر، ص 111.

(3)- القانون رقم 11-10 المؤرخ في 22 يونيو 2011 يتعلق بالبلدية، ج ر رقم 37 مؤرخة في: 2011/07/03.

يؤخذ على الرقابة الإدارية على تنفيذ الميزانية، عدم استقلالية القائمين عليها فلا تكون مؤهلة لممارسة رقابة حقيقية وجادة وفعالة على كافة التصرفات المالية للحكومة، لأن السلطة التنفيذية هي التي تقوم بوضع قواعد المراقبة المالية، و هي التي تقوم بمباشرتها بنفسها بواسطة موظفيها الماليين<sup>(1)</sup>.

### ثانيا- الرقابة السياسية:

وتتولاها الهيئة التشريعية بما لها من سلطة مطلقة في الرقابة المالية، إذ الأصل أن مجال الرقابة المالية عائد إليها بالأساس وتباشرها بطرق مختلفة، كأن تتم مباشرة أثناء السنة المالية، من خلال استجواب ومساءلة الوزراء كمثلين للسلطة التنفيذية على وفق ما يقره الدستور<sup>(2)</sup> والقانون<sup>(3)</sup> عن كيفية تنفيذ الميزانية، وقد يؤدي ذلك إلى قيام المسؤولية السياسية للوزير محل المساءلة أمام أعضاء البرلمان. كما لها حق مراقبة الاعتمادات الإضافية التي تطلبها الحكومة، كما يحق للبرلمان أن يطلب إلى جهات الرقابة المستقلة أي: مجلس المحاسبة القيام بفحص ودراسة الملفات ذات الأهمية الوطنية التي تدخل في نطاق اختصاص المجلس<sup>(4)</sup>.

حيث تتجلى الرقابة القبلية للبرلمان أثناء إعداد الميزانية من خلال المصادقة على قانون المالية واعتماده، فتتولى لجنة الميزانية والمالية بالمجلس الشعبي الوطني دراسة و مناقشة مشروع قانون المالية مع ممثل الحكومة (وزير المالية)، وتنتهي أعمالها بوضع تقرير تمهيدي تضمنه ملاحظاتها و اقتراحاتها مع مراعاة أحكام المادة 121 من الدستور.

يتم عرض هذا التقرير على المجلس الشعبي الوطني لمناقشته أمام النواب في جلسة عامة تطرح فيها كل القضايا والمشاكل المتعلقة بالسياسة المالية، و مدى الالتزام بتنفيذ قانون المالية الساري المفعول من طرف مختلف الوزارات ومصالح الدولة<sup>(5)</sup>.

(1)- عبد الحميد القاضي، المرجع السابق، ص311. و عادل الحياوي، (رقابة ديوان المحاسبة على الالتزام بالنفقة في الأردن)، مجلة دراسات العلوم الإنسانية، المجلد 04، العدد 01 و 02، السنة 1977، ص 55.

(2)- : المواد 133 و134 من دستور 1996.

(3)- المواد من 65 إلى 75 من القانون العضوي رقم 99-02 الصادر في 08 مارس 1999 المحدد لتنظيم المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة، وعملهما، وكذا العلاقات الوظيفية بينهما وبين الحكومة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية لسنة 1999 م، العدد 15، ص 18 و 19.

(4)- المواد 84 و 135 و 136 و 137. من دستور 1996. والمواد من 50 إلى 64 من القانون نفسه.

(5)- بعلي محمد الصغير وآخرون، المالية العامة، مرجع سابق، ص 100 و 101.

ثم يصوت البرلمان ويصادق على ميزانية الدولة بغرفتيه مع مراعاة أحكام المادة 121 من الدستور<sup>(1)</sup>. كما يمكن اعتماد لجنة تحقيق برلمانية في أي مسألة تتعلق بالمصلحة العامة وبخاصة ماتعلق بالإيراد والإنفاق العام. ويمكن لهذه اللجنة أن تستمع إلى أي شخص وأن تعين أي مكان وأن تطلع على أية وثيقة أو معلومة ترى أن لها علاقة بموضوع التحقيق، باستثناء ما يكتسي طابعا سريا أو استراتيجيا يهيم الدفاع الوطني والمصالح الحيوية للاقتصاد الوطني، و أمن الدولة الداخلي والخارجي. و102. للنواب والحكومة وأعضاء اللجنة التقدم باقتراح تعديلات مكتوبة أمام اللجنة المختصة لمناقشتها .

تقوم هذه اللجنة بإعداد تقرير مفصل عن نتائج تحقيقاتها ، يسلم التقرير إلى كل من رئيس المجلس الشعبي الوطني أو رئيس مجلس الأمة حسب الحالة، الذي يمكن أن يقرر نشره جزئيا أو كليا. كما يبلغ هذا التقرير قبل النشر إلى كل من رئيس الجمهورية ورئيس الحكومة.<sup>(2)</sup>

كما تتجلى رقابة البرلمان في مرحلة تنفيذ الميزانية بصورة واضحة لدى مناقشة قانون المالية التكميلي الذي تتقدم به الحكومة للبرلمان أثناء السنة المالية بغرض تكملة أو تعديل بعض الأوضاع المستجدة.<sup>(4)</sup> يمكن للبرلمان أيضا أن يمارس رقابة بعدية من خلال العرض الذي يجب أن تقدمه الحكومة للبرلمان عن استعمال الاعتمادات المالية، التي أقرتها لكل سنة مالية وتحتتم السنة المالية فيما يخص البرلمان بالتصويت على قانون يتضمن تسوية ميزانية السنة المالية المعنية من قبل كل غرفة من البرلمان. كما أن قانون ضبط الميزانية يعطي الفرصة للبرلمان لمراقبة الحكومة على تنفيذ قانون المالية وعند الاقتضاء قوانين المالية التكميلية أو المعدلة الخاصة بكل سنة مالية من إلزام الحكومة بتقديم البيانات والوثائق اللازمة التي تمكن البرلمان من ممارسة عملية الرقابة.<sup>(5)</sup>

يبقى أن هذا النوع من الرقابة المالية يؤخذ عليه أنه قاصر ومعييب، بسبب عدم إلمام أعضاء الهيئة التشريعية بالمواضيع الفنية والتقنية المعقدة المتعلقة بعملية الرقابة وضبط الحسابات،

(1)- بعلي محمد الصغير وآخرون، المالية العامة، مرجع سابق، 101

(2)- المادة 161 من دستور 1996. والمواد من 76 إلى 86 من القانون العضوي المتعلق بالبرلمان السابق الذكر.

(3)- بعلي محمد الصغير وآخرون، المالية العامة، مرجع سابق، ص 114.

(4)- المادة 160 من دستور 1996.

(5)- المادة 5 من القانون 84-17 الصادر في 7 يوليو 1984 المتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 28 ، سنة 1984 .

و لذلك عادة ما تكلف لجنة خاصة بهذه المهمة، تنتقى من بين أعضاء النواب الأكثر خبرة ودراية بشؤون المالية العامة، مثل اللجنة المالية في فرنسا، ولجنة الخطة والميزانية في مصر<sup>(1)</sup>، ولجنة المالية والميزانية في الجزائر و التي تختص بالمسائل المتعلقة بالميزانية وبالقانون العضوي المتعلق بقوانين المالية، ونحوها من المسائل المالية<sup>(2)</sup>.

رغم كل هذا يرى بعض الفقهاء أن عملية الرقابة المالية التي يقوم بها البرلمان في أي دولة تظل قاصرة وغير مرضية ما لم تدعم برقابة الهيئات المستقلة كمجلس المحاسبة في الجزائر<sup>(3)</sup>.

أخيرا يجدر أن أئوه و على ضوء المادة السابعة من الأمر(95-20 المعدل والمتمم) المتعلق بمجلس المحاسبة التي تحدد مجموع الهيئات و المرافق العامة التي تخضع لرقابة هذا المجلس، بأن عملية التسيير المالي لميزانية غرفتي البرلمان تخضع لمراقبة مجلس المحاسبة أيضا كباقي المؤسسات العامة الأخرى بنص المادة 104 من القانون العضوي المتعلق بالبرلمان.

### ثالثا- الرقابة القضائية (المستقلة)

عادة ما توكل مهمة الرقابة المالية المستقلة إلى هيئة قضائية مختصة، تتولى فحص الحسابات وتدقيقها، واكتشاف الأخطاء والمخالفات المالية والتنبيه عنها، ومتابعة كل مظاهر الغش وتبديد المال العام وتبذيره، وقد تتولى معاقبة المخالفين أو إحالتهم إلى القضاء الجزائي لمتابعتهم في التهم المنسوبة إليهم، وعليها أن تقدم تقريرا سنويا حول حصيلة عملها طيلة السنة إلى رئيس الجمهورية أو البرلمان أو إليهما جميعا، وأوضح مثال على ذلك محكمة الحسابات في فرنسا وإيطاليا وبلجيكا، والجهاز المركزي للمحاسبات في مصر<sup>(4)</sup>.

(1)- عبد الحميد محمد القاضي، المرجع السابق، ص312.

(2)- المادة رقم 19 والمادة رقم 23 من النظام الداخلي للمجلس الوطني، الصادر في 30 يوليو 2000، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، لسنة 2000، العدد 46، ص 13 و 14.

(3)- عبد الحميد محمد القاضي، المرجع السابق، ص312. ود/ عواضة، المرجع السابق، ص313.

(4)- عبد الكريم صادق وآخرون، المرجع السابق، ص441 وما بعدها. ود/ عواضة، المرجع السابق، ص251. (5)- فكري

أبو الخير، المرجع السابق، ص216. د/ حسن عواضة، المرجع السابق، ص253 وما بعدها.

أما في الجزائر فإن عملية الرقابة المالية المستقلة منوطة بمجلس المحاسبة في حدود الاختصاص الذي خوله إياه القانون، وقد نص دستور 1996 المعدل على أن هذه الرقابة تكون بعدية وليست قبلية<sup>(1)</sup>، على غرار ماهو موجود في فرنسا حيث لا تمارس محكمة الحسابات الفرنسية أي نوع من أنواع الرقابة المسبقة.<sup>(2)</sup>

كما نصت المادة الثانية/ فقرة أولى من قانون مجلس المحاسبة على مايلي : " يعتبر مجلس المحاسبة المؤسسة العليا للرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية..."، وبهذا تكون هاتان المادتان الدستورية والقانونية قد فصلتا في نوع الرقابة المالية التي يمارسها مجلس المحاسبة في الجزائر من أنها رقابة بعدية لاحقة.

في هذا الإطار يتمتع مجلس المحاسبة في الجزائر باختصاص إداري واختصاص قضائي في مباشرة الرقابة المالية البعدية على المال العام<sup>(3)</sup>، جاء في المادة الثالثة من الأمر رقم 95-20 المعدل و المتمم بالأمر: 10-02 مايلي: "مجلس المحاسبة مؤسسة تتمتع باختصاص إداري وقضائي في ممارسة المهمة الموكلة إليه".

كما نصت قوانين الجماعات الإقليمية على اختصاص مجلس المحاسبة بإجراء الرقابة المالية على كل من البلديات و الولايات طبقا للتشريع المعمول به. حيث نصت المادة 175 قانون البلدية على مايلي: "تتم مراقب وتدقيق الحسابات الإدارية للبلدية وتطهير حسابات التسيير الخاصة بها من طرف مجلس المحاسبة طبقا للتشريع الساري المفعول".

و نصت المادة 175 من قانون الولاية<sup>(4)</sup> على مايلي: " يمارس مجلس المحاسبة مراقبة الحساب الإداري و حساب تسيير المحاسب و تطهيرهما طبقا للتشريع المعمول به.

إن مجال رقابة مجلس المحاسبة على المال العام هو محور من محاور هذه الدراسة المستفيضة لذلك سأكتفي هنا بهذا القدر، لأعود إليه بالتفصيل و بشيء من الدقة في الباب الأخير من هذه الرسالة.

(1)- المادة:170 من دستور 1996.

(2)- مسعود شيهوب، المرجع السابق، ج2، ص239.

(3)- القانون رقم 11-10 المتعلق بالبلدية.

(4)- القانون رقم 12-07 المؤرخ في 21 فبراير 2012 يتعلق بالولاية. ج ر رقم 12 مؤرخة 29 فبراير 2012



## الفرع الثاني:

### أنواع الرقابة المالية من حيث طبيعتها

تنقسم الرقابة المالية بالنظر إلى طبيعتها باعتبارين مختلفين: اعتبار كلاسيكي، و اعتبار حديث

#### أولاً - الاعتبار الكلاسيكي

يقسمها أصحاب هذا الاعتبار إلى قسمين: رقابة حسابية و رقابة تقييمية.

#### 1- الرقابة الحسابية

يتعلق هذا النوع من الرقابة بمراجعة الدفاتر الحسابية ومستندات الصرف والتحصيل، ومدى تطابق ذلك مع الاعتمادات المخصصة في كل بند من بنود الميزانية العامة، وكذا مدى مطابقتها للقوانين واللوائح المالية. وقد سبقت الإشارة إلى أن هذا النوع من الرقابة يعتبر بمثابة رقابة تقليدية،<sup>(1)</sup> يمارسها مجلس المحاسبة في إطار عملية التدقيق في مستندات المحاسبين العموميين ومراجعتها، ويدقق في صحة العمليات المادية الموصوفة فيها ومدى مطابقتها مع الأحكام التشريعية والتنظيمية المطبقة عليها<sup>(2)</sup>.

#### 2- الرقابة التقييمية

يتجاوز هذا النوع ما تناوله النوع السابق، من مجرد مراجعة الحسابات والتأكد من سلامة الدفاتر الحسابية إلى محاولة تقييم النشاط الحكومي نفسه إن كان قد حقق الأهداف المرجوة من تنفيذ الميزانية أم لم يحقق، ومدى تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية والاجتماعية في الدولة والمجتمع.<sup>(3)</sup> يعتبر هذا النوع من الرقابة المالية من أحدث أنواع الرقابة المالية، خاصة بعد تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي وازدياد حجم النفقات العامة، واتساع الوعاء الضريبي على المواطن. و بعد اعتناق الكثير من الدول لأساليب التخطيط الاقتصادي، فإن الحاجة أصبحت ماسة جدا إلى اعتماد أسلوب الرقابة التقييمية كأسلوب ناجح لمتابعة الخطط الاقتصادية، و مدى كفاءة الحكومة في إدارة و تنفيذ هذه المشروعات و الخطط<sup>(4)</sup>.

(1)- عبد الرؤوف جابر ، المرجع السابق، ص23

(2)- المادة 74 من الأمر 95-20 السابق.

(3)- محمد رسول العموري، المرجع السابق، ص35.

(4)- عبد الكريم صادق وآخرون، المرجع السابق، ص448.

## ب- ثانيا: الاعتبار الحديث

تقسم بهذا الاعتبار إلى: رقابة المشروعية و الرقابة المحاسبية و الرقابة الاقتصادية و الرقابة على البرامج.

### 1- رقابة المشروعية

تعني أن يكون التصرف القانوني ذي الآثار المالية مطابقا للقانون بمفهومه العام والواسع، وهذا يشمل رقابة الشكل التي تهتم بصفة العضو أو الهيئة التي تصدر عنها التصرفات المالية، و رقابة الموضوع التي تهتم بطبيعة التصرف ومضمونه<sup>(1)</sup>.

### 2- الرقابة المحاسبية

عرف هذا النوع من الرقابة على إثر تطور المفاهيم المحاسبية كنتيجة لتطور مفهوم الميزانية وتقسيماتها. وقد تطور هذا النوع من مستوى الرقابة المحاسبية على الحسابات الختامية إلى الرقابة على جميع المعاملات المالية وتفصيلها وذلك للتأكد من صحة الإجراءات المتبعة، وكفاية المستندات المطلوبة، وأن عمليات الصرف قد تمت في حدود الاعتمادات المقررة وكذا صحة الأرقام المحاسبية لما تم تحصيله. ثم أصبح الجمع بين هذين النوعين من الرقابة هو المعتمد، وذلك بعد تطور علمي المالية والمحاسبة، والأخذ بمبادئ تخطيط الميزانية<sup>(2)</sup>.

### 3- الرقابة الاقتصادية

ظهر هذا النوع من الرقابة بعد الحرب العالمية الثانية بهدف إصلاح ما دمرته الحرب، لمواجهة الكساد وتحقيق الازدهار الاقتصادي. ويهدف إلى مراجعة أنشطة السلطات العامة من حيث تنفيذ المشروعات والبرامج للوقوف على ما تم تنفيذه من أعمال ولبیان مواضع الخلل والضعف في هذا التنفيذ. بالإضافة إلى التأكد من كفاءة السلطات المشرفة على التنفيذ وحسن سير العمل في الآجال المقررة، وكذا مدى تحقيق النتائج المرجوة. حيث تشمل الرقابة الاقتصادية على رقابة الكفاءة و تعني تحقيق أكبر النتائج بأقل ما يمكن من التكاليف، وعلى رقابة الفعالية وهي الرقابة على مدى تحقيق النتائج المرجوة<sup>(3)</sup>.

(1)- يوسف شباط، المالية العامة، الجزء الثاني، جامعة دمشق، سوريا، 1995، ص 236.

(2)- محمد رسول العموري، المرجع السابق، ص 36.

(1)- محمد اسماعيل محمد، الرقابة المالية على مردود إنفاق الأموال، مطبعة المعارف، الشارقة، 1994، ص 16. ود/ محمد رسول العموري، المرجع السابق، ص 37.

#### 4- الرقابة على البرامج:

يعنى هذا النوع من الرقابة بمدى تحقيق الخطط والأهداف لكل جهة عامة<sup>(1)</sup>.

#### الفرع الثالث:

#### أنواع الرقابة المالية من حيث الوقت الذي تتم فيه

أما باعتبار الوقت الذي تتم فيه عملية الرقابة المالية في الجزائر، فإنها على غرار باقي الدول تكون هذه العملية إما رقابة سابقة على التنفيذ، وإما رقابة مرافقة للتنفيذ وإما رقابة لاحقة عليه، أي على تنفيذ الميزانية. ومن الوجهة العملية فالأنواع الثلاثة تكمل بعضها.

#### أولاً- الرقابة السابقة:

يسمى هذا النوع من الرقابة أيضا بالرقابة القبلية، وتتناول جانب النفقات العامة دون الإيراد العام حيث لا يجوز لأي جهة أمرة بالصرف دفع أي مبلغ ما لم تحصل على موافقة الجهة المختصة بالرقابة قبل الصرف، فقد تتولى هذه الرقابة إدارة داخلية تتبع الجهة نفسها التي تقوم بالصرف مثل أقسام ووحدات المراجعة في الوزارات والمصالح المختلفة، أو تكون تابعة لوزارة المالية كالمراقب المالي<sup>(2)</sup>.

ظهرت الرقابة المسبقة على النفقات العمومية في فرنسا مع نهاية القرن التاسع عشر للميلاد، وكانت تمارس في بداية ظهورها من طرف موظفين يعينهم الوزراء من بين الموظفين التابعين لمصالحهم، وهذه الوضعية لم تكن تسمح بممارسة رقابة فعالة، طالما أن الأعوان المكلفين بها يخضعون لسلطة الوزير الذي يراقبون نشاطه لذلك أصبح تعيينهم فيما بعد من صلاحيات وزير المالية و يخضعون لسلطته.

أما في الجزائر ، تمارس الرقابة المسبقة على النفقات العمومية من طرف أعوان تابعين لوزارة المالية يسمون مراقبين ماليين<sup>(3)</sup>.

قد تتخذ الرقابة قبل الصرف صورا وأشكالا متعددة كالتصريح للبنك المركزي بوضع المبالغ التي وفق عليها البرلمان تحت تصرف الأمرين بالصرف في المصالح والوزارات المختلفة للإنفاق منها. أو

(1)- فهمي محمود شكري، المرجع السابق، ص11.

(2)- عبد الكريم صادق بركات وآخرون، المرجع السابق، ص 444 .

(3)- عبد الحميد محمد القاضي، المرجع السابق، 308

تتضمن ضرورة الحصول مقدما على إقرار الجهة المختصة بصحة كل عملية على حدة من الوجهة القانونية. إلى ما هنالك من الأشكال والصور<sup>(1)</sup>.

فإذا تمت عملية الرقابة السابقة بفعالية ونجاح فلا شك أنها تمنع من ارتكاب المخالفات المالية ابتداء لذلك سميت بالرقابة الوقائية، كما تقلل من حجم المسؤولية على عاتق مختلف الوزارات والمصالح في الدولة.

الجدير بالذكر أن مجلس المحاسبة في الجزائر لا يتمتع بهذا النوع من الرقابة السابقة بصريح العبارة الوارد بنص المادة 01/171 من دستور 1996.

إن مما يعيب هذا النوع من الرقابة كونها تؤدي إلى عرقلة سير المرافق العامة، والإبطاء في أعمالها بسبب طول الإجراءات التي تستغرقها هذه الرقابة القبليّة قبل مباشرة عملية الصرف<sup>(2)</sup>.

### ثانيا- الرقابة المرافقة:

وتسمى أيضا بالرقابة الآنية، وتتمثل هذه الرقابة في مختلف عمليات المتابعة التي تتولاها الجهات المختصة بالرقابة في الدولة على ما تقوم به السلطة التنفيذية من نشاط مالي يتعلق بالنفقات العامة وكذا الإيرادات العامة الواردة بميزانية الدولة.

عادة ما تمارس هذه الرقابة والتي ترافق التنفيذ من قبل اللجان البرلمانية المختصة، وكذا الجهات الإدارية التي تتولى الرقابة الداخلية. كما تتميز بالاستمرارية والشمول، حيث تبدأ مع تنفيذ الأعمال وتساير مختلف خطوات التنفيذ. من أهم إيجابيات هذه الرقابة أنها تساعد على اكتشاف الأخطاء والانحرافات فور وقوعها، فتعطي بذلك الفرصة على اتخاذ مايلزم من إجراءات تصحيحية. وهذا النوع أسلم وأقل تعرضا للنقد من النوعين الآخرين (الرقابة السابقة واللاحقة)<sup>(3)</sup>.

### ثالثا- الرقابة اللاحقة:

وتسمى أيضا بالرقابة البعدية، وتتناول جانب النفقات العامة والإيرادات العامة و الوسائل المادية و الموارد و الأموال العمومية على حد سواء. فهي رقابة بعدية لمعالجة الأخطاء وتصحيحها، ولتحميل المسؤولية لكافة الجهات الخاضعة لهذه الرقابة، ولا تبدأ إلا بعد انقضاء السنة المالية.

(1)- عبد الكريم صادق بركات وآخرون، المرجع السابق، ص445. و عبد الحميد محمد القاضي، المرجع السابق، ص308.

(2)- محمد رسول العموري، المرجع السابق، ص33.

(3)- محمد رسول العموري، المرجع السابق، ص34.

تتخذ الرقابة اللاحقة أشكالاً متعددة ، مثل الرقابة التي يقوم بها البرلمان من خلال مناقشة بيان السياسة العامة بعد كل سنة من عمل الحكومة لتقييم نشاطها وأدائها. وقد تتولاها إدارة تابعة للوحدات الحكومية، أو إدارة تابعة لوزارة المالية كالحزينة العمومية أو المفتشية العامة للمالية<sup>(1)</sup> التي تختص بممارسة الرقابة على التسيير المالي و المحاسبي لمصالح و أجهزة الدولة المركزية، الجماعات الإقليمية و جميع الهيئات و الأجهزة الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية. كما تشمل رقابتها المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري و هيئات الضمان الاجتماعي و الهيئات ذات الصبغة الاجتماعية و الثقافية التي تستفيد من مساعدات مالية من قبل الدولة أو من الجماعات المحلية أو أي هيئة عمومية.<sup>(2)</sup>

في الغالب أن الرقابة الإدارية اللاحقة تقتصر هنا على المراجعة الحسابية والمستندية لكافة العمليات المالية لكشف التلاعب بالأموال العامة. وربما تمتد إلى مستوى التأكد من مدى كفاءة الوحدة الإدارية في استخدام الأموال العامة<sup>(3)</sup>

إن الأنجع و الأكثر جدية في عملية الرقابة اللاحقة أو البعدية هو أن تتولاها هيئة مستقلة عن السلطة التنفيذية، وذلك ما يضطلع به مجلس المحاسبة في الجزائر حسب ما نص عليه دستور 1996، حيث جاء في المادة 1/170 منه مايلي: "يؤسس مجلس محاسبة يكلف بالرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الإقليمية و المرافق العمومية...".

كما نص قانون مجلس المحاسبة على أنه: "يعتبر مجلس المحاسبة المؤسسة العليا للرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية..."<sup>(4)</sup>.

بهذه الصفة يمكن للمجلس أن يدقق في شروط و كيفيات استعمال الهيئات للموارد والأموال العامة التي تدخل في نطاق اختصاصه، و يقيم عمليات التسيير الواقعة بشأنها، كما يتأكد من مدى مطابقة هذه العمليات المالية و المحاسبية التي تقوم بها هذه الهيئات و المؤسسات للقوانين و التنظيمات المعمول بها في الدولة.<sup>(5)</sup>

(1)- عبد الرزوف جابر ، المرجع السابق، ص25.

(2)- مثل رقابة المفتشية العامة للمالية و مجلس المحاسبة في الجزائر.

(3)- صادق بركات وآخرون، المرجع السابق، ص446 و 447. و عبد الحميد القاضي، المرجع السابق، ص308، 309.

(4)- المادة: 1/03 من القانون 95-20 السابق

(5)- المادة: 2/03 من القانون 95-20 السابق

## المطلب الثاني:

### أنواع الرقابة المالية في التشريع الإسلامي

تنوعت أشكال الرقابة على المال العام في الدولة الإسلامية على وفق ما نراه اليوم في النظم الوضعية القائمة، فكانت منها الرقابة الذاتية والرقابة الداخلية والرقابة الخارجية، والرقابة السابقة والرقابة اللاحقة، ورقابة هيئات الشورى (السياسية)، والرقابة القضائية المستقلة عن طريق هيئات وأجهزة مستقلة عن السلطة التنفيذية. لكن مسألة الرقابة هذه لم تبدأ فقط مع بروز هذه المفاهيم والتصنيفات المصاحبة لظهور المؤسسات وتحكم السلطة وتمكن الدولة.

بل أن أول ما تجلّى من مظاهر الرقابة هو تلك التي تنصبت على ذات الفرد من خلال إعداده خلقياً وتربوياً ليعمل على محاسبة نفسه (فرع أول) و قبل أن يحاسبه الله يوم القيامة على ما قدم من خير أو شر. و قبل أن تحاسبه الجهات الرسمية في الدولة والمجتمع (فرع ثان)

لمزيد من البيان سأعرج على شرح بعض هذه الأنواع ومميزاتها في التشريعات والنظم المالية في الدولة الإسلامية على النحو التالي:

### الفرع الأول:

#### الإطار التكويني الديني (الوازع الديني والأخلاقي)

يعد الإطار التكويني الديني أو ما يعرف بغرس الوازع الديني والخلقي في الفرد المسلم أهم حلقة في منظومة الرقابة الشاملة على كل أفعال المسلم فرداً كان أو جماعة وفي مختلف المجالات بما فيها مجال التعامل مع الأموال العامة.

لقد اهتمت الشريعة الإسلامية بالرقابة الذاتية اهتماماً بالغاً، واعتبرتها خط الدفاع الأول في مواجهة الانحراف المالي في شتى الصور. حيث اهتم الإسلام في هذا الإطار بإعداد الإنسان المسلم فرداً وجماعة إعداداً تربوياً خلقياً يكفل نزاهة الضمير ويقظته، فيكون أداة فعالة للرقابة الذاتية الحية والحقة، حيث تنبع الرقابة من النفس ذاتها على كل أفعال المسلم وأقواله في شتى المجالات، تطبيقاً لقوله تعالى: "ولتسألن عما كنتم تعملون" [سورة النحل، الآية: 38].

فالمسلم الحق هو الذي تنبعث من نفسه مثل هذه الرقابة واليقظة فلا تمتد يده إلى المال الحرام عاماً كان أو خاصاً، لا بسرقة ولا باختلاس ولا بخيانة أمانة ولا بقبض رشوة وما إلى ذلك<sup>(1)</sup>.

(1)- ابن العربي، المرجع السابق، ج1، ص292. و الحصص، المرجع السابق، ج2، ص34 و35.

إن الرقابة المالية الذاتية في الإسلام تتحقق من خلال قيام عضو الإدارة المالية في الدولة بإعادة النظر في سائر أعماله وتصرفاته، ومراجعة حساباته ومستنداته، ليتحقق من مدى مشروعيتها وعدم مخالفتها للنظم القانونية المعمول بها في الدولة، ولما صدر إليه من أوامر وتوجيهات من رؤسائه. فيقوم من تلقاء نفسه بتصحيح الأخطاء المكتشفة، وتقويم الانحرافات التي وقعت وتعديلها أو استبدالها بما هو أسلم.<sup>(1)</sup>

يرى بعض الباحثين<sup>(2)</sup> أن الرقابة في حقيقتها هي فكرة سلوكية مجردة يرجع أصلها إلى علم النفس الاجتماعي ، لذلك نجد أن المسلم آنذاك عمل على تهذيب نفسه وتطهير قلبه وتغذية عقله بالمبادئ السامية كالحجة والبر والتقوى، وعلى أساس هذه المبادئ كان ينظم حياته المالية والاقتصادية.

إن هذا الأمر هو ما يعرف بالمبدأ العكسي الذي يعد من المبادئ العلمية التي أخذت تهتم بها الدراسات الحديثة والمتعلقة بمجالات الرقابة المالية. إذ أن الاستخدام الخاطئ للسلطات الرقابية على الوحدات الاقتصادية قد ينجم عنه العديد من المشاكل السلوكية لدى الأفراد الخاضعين لأجهزة الرقابة المالية، على افتراض أن عملية الرقابة في حد ذاتها تنصب في حقيقة الأمر على مراقبة تصرفات وسلوك الأفراد العاملين في تلك الوحدات و ليس على الأموال بحد ذاتها.

وإذا ما تمعنا في الفكر الإسلامي وما كانت عليه أساليب الرقابة المالية في الإسلام، نجد أنه قد تم اعتماد المبدأ السلوكي كأساس مهم في زيادة فاعلية أنظمة الرقابة المالية في الدولة الإسلامية من خلال الاعتماد و بشكل كبير على مايلي :

1. تدعيم فكرة الرقابة الإلهية المستمرة لأفعال العباد لدى الأفراد والقائمة على أساس الثواب والعقاب ، استناداً لقوله تعالى "يوم تجد كل نفس ما عملت من خير محضراً وما عملت من سوء تود لو أن بينها وبينه أمداً بعيداً" [سورة آل عمران، الآية: 30] وعلى ضرورة خشية الأفراد العاملين من الله قبل خشيتهم من رقابة الناس والأجهزة الرقابية الرسمية.

(1)- شوقي عبده الساهي، الفكر الإسلامي و الإدارة المالية للدولة، مكتبة النهضة المصرية، القاهرة، 1991، ص150. و محمد رسول العموري، المرجع السابق، ص89.

(2)- محمد رسول العموري، المرجع السابق، ص90.

2. ما يمتلكه الأفراد من قوة إيمانية داخلية رسختها العقيدة الإسلامية في نفوس أفراد المجتمع الإسلامي، حيث يتم الاعتماد على تقييم التصرفات الشخصية لكل فرد إنطلاقاً من رقابة الذات ومدى حبها للخير وتوجهها نحوه و الابتعاد عما هو خلاف ذلك.

و انطلاقاً مما سبق يمكن القول بأن اعتماد الدولة الإسلامية على المبدأ السلوكي في الرقابة المالية على أموال المسلمين يمكن اعتباره من أهم المبررات التي توضح أسباب رقي وتطور الرقابة المالية في الدولة الإسلامية عما هو موجود الآن من أنظمة رقابية في غالبية بلدان العالم المختلفة.

### الفرع الثاني:

#### الإطار الرسمي للرقابة المالية في النظام المالي الإسلامي

تنوعت أشكال الرقابة على المال العام في إطارها الرسمي والمؤسسي في النظام المالي الإسلامي على وفق ما نراه اليوم في النظم الوضعية القائمة. فكانت منها الرقابة الداخلية و الرقابة الخارجية، و الرقابة السابقة (فقرة أولى) و الرقابة اللاحقة (فقرة ثانية)، و الرقابة السياسية (هيئات الشورى) (فقرة ثالثة)، و الرقابة القضائية المستقلة عن طريق هيئات وأجهزة مستقلة عن السلطة التنفيذية، وهكذا.

#### أولاً- الرقابة المسبقة

تجلت معالم هذا النوع من الرقابة على المال العام من خلال السياسة التنفيذية للدولة الإسلامية في مجال المعاملات والتصرفات المالية، إذ قد حرص رسول الله - صلى الله عليه وسلم - منذ البداية على التأكيد على مبدأ النزاهة في التصرف مع المال العام مبيناً الحدود التي يمكن أن يصلها الوالي أو العامل في الإنفاق من هذا المال فقال - صلى الله عليه وسلم - : " من ولي لنا شيئاً فلم تكن له امرأة فليتزوج امرأة، ومن لم يكن له مسكن فليتخذ مسكناً، ومن لم يكن له مركب فليتخذ مركباً، ومن لم يكن له خادم فليتخذ خادماً، فمن اتخذ سوى ذلك كنزاً أو إبلاً جاء الله به يوم القيامة غالا أو سارقاً " [رواه أحمد]<sup>(1)</sup>.

فقد حدد النبي - صلى الله عليه وسلم - أوجه الإنفاق التي تسمح بها الشريعة للوالي ومن في حكمه ممن يتولى أمور المسلمين ومصالحهم العامة، وذلك ليعرف ما يحق له مما لا يحق له فلا يتجاوز هذه الحدود، فمن تجاوزها فقد اكتنز الأموال العامة وسرقها وخان الأمانة الموكلة إليه.

(1) - الإمام أحمد بن حنبل الشيباني، مسند أحمد دار المعارف، مصر، 1998، رقم الحديث 17329.



و على نفس النهج سار الخلفاء الراشدون من بعده في سياستهم المالية وشواهد التاريخ حافلة بذلك، فلقد كان الخليفة عمر بن الخطاب - رضي الله عنه - يحصي ثروة عماله قبل أن يوليهم العمل ليتمكن فيما بعد من مراقبة مداخيلهم وثرواتهم<sup>(1)</sup>.

### ثانيا- الرقابة اللاحقة

إن هذا النوع من الرقابة المالية يتم بعد استكمال العمليات المالية المختلفة في الدولة، وأول ما حدث ذلك في عهد النبي - صلى الله عليه وسلم - عندما ولي رجلا يدعى: (ابن اللبية) على صدقات (بني سليم) فجاء يقول هذا لكم وهذا أهدي إلي، فقام رسول الله - صلى الله عليه وسلم - فحمد الله وأثنى عليه ثم قال: " ما بال الرجل العامل نبعثه فيقول هذا لكم وهذا أهدي إلي ، أفلا جلس في بيت أبيه وأمه فينظر هل يهدى إليه أم لا، والذي نفس محمد بيده لا يأتي أحد منهم بشيء إلا جاء به يوم القيامة على رقبته إن كان بعيرا له رغاء أو بقرة لها خوار، أو شاة بفرورة ، ثم رفع يديه حتى رأينا عفرة إبطيه ثم قال: اللهم هل بلغت اللهم هل بلغت" [رواه مسلم]<sup>(2)</sup>.

كما كان الخليفة عمر بن الخطاب - رضي الله عنه - يراقب عماله بعد انتهاء مدة عملهم ويصادر الأموال التي يحصلون عليها دون وجه حق أثناء ولايتهم، كالهدايا والأموال التي يحصلون نتيجة لاستغلال نفوذهم، فقد صادر أموال أبي موسى الأشعري حين كان واليا على البصرة، وصادر مال الحارث بن وهب ، وكذلك فعل مع أبي هريرة حين ولاه البحرين. بل كان يأمر عماله إذا قدموا المدينة أن يدخلوها نهارا حتى لا يخفوا شيئا مما يحملونه عن عيون الرعية<sup>(3)</sup>.

لقد تطورت هذه الرقابة فيما بعد في الدولة الإسلامية ، بتطور أجهزتها ودواوينها حتى غدت سمة رئيسية للرقابة المالية في الدولة، وكانت بتكاملها مع الرقابة السابقة تشكلان رقابة مالية فعالة ومستمرة تحول دون التلاعب أو العبث بالأموال العامة<sup>(3)</sup>.

(1)- محمد حسين الوادي و زكريا أحمد عزام، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار المسيرة، عمان ، 2000، و شوقي عبده الساهي، الفكر الإسلامي و الإدارة المالية للدولة ، مرجع سابق، ص142.

(2)- أحمد، المرجع السابق ، رقم 22492.

(2)- ابن الجوزي المرجع السابق، ص122، و عمر أبو النصر، المرجع السابق، ص167، الطبري، تاريخ، المرجع السابق ، ج3، ص204. و عباس محمود العقاد، المرجع السابق، ص272 .

(3)- حمد رسول العموري، المرجع السابق، ص92.

### ثالثا- الرقابة الداخلية

كانت الرقابة الداخلية في الدولة الإسلامية تقوم بها السلطة التنفيذية، وقد تولاهما النبي - صلى الله عليه وسلم - بنفسه، ومن بعده الخلفاء والولاة في كل عصر ومصر. ثم صار الخلفاء في العصور اللاحقة يتخذون الوزراء ليساعدوهم في تدبير شؤون الأمة، فكانوا يراقبون عمليات تحصيل الأموال العامة وكيفية إنفاقها، ويرفعون نتائج أعمالهم إلى الخلفاء<sup>(1)</sup>.

بعد تطور الدولة الإسلامية، أصبحت لها دووين وأجهزة تضطلع بمهمة الرقابة الداخلية على المال العام، كديوان بيت المال وديوان المكاتبات والمراجعات وديون الزمام ونحو ذلك.

### رابعا- الرقابة الخارجية

تقوم بهذا النوع من الرقابة أجهزة مستقلة عن السلطة التنفيذية، بل تقوم هذه الأجهزة بمراقبة وفحص كل العمليات المالية التي تقوم بها السلطة التنفيذية وتوابعها من مختلف المؤسسات والإدارات العامة. حيث أوجد النظام الإسلامي فيما بعد هيئات للرقابة المستقلة تأتي على رأسها هيئات الشورى، التي كانت تتألف من كبار أهل الفتوى والرأي والمشورة في كل عصر، وهذا أحد مجالات تطبيق مبدأ الشورى الذي أسسه الإسلام، وتناوله القرآن بالذكر في أكثر من موضع، قال تعالى: "وأمرهم شورى بينهم" [سورة الشورى، الآية 38]. وتقابل رقابة هيئات الشورى عندنا اليوم ما يعرف بالرقابة التشريعية أو (السياسية) التي تقوم بها المجالس النيابية.

كانت هيئات الشورى تمارس دورها عبر العصور في إسداء النصيح والمشورة للخلفاء الولاة، فقد عمل الصديق أبو بكر بهذا المبدأ في أكثر من مرة، فشاور أهل الرأي والفتوى في أن يفرضوا له عطاء من بيت المال وفي قتال مانعي الزكاة وفي التسوية في العطاء<sup>(2)</sup>.

كما انتهج عمر بن الخطاب المنهج ذاته حين استشار كبار الصحابة وأهل الرأي منهم في تقسيم الأراضي المفتوحة كأرض السواد بالعراق وفي فرض الخراج عليها، وفي أمر العشور فأقره على ما أراد<sup>(3)</sup>.

(1)- محمد رسول العموري، المرجع السابق، ص93.

(2)- غازي عناية، أصول المالية الإسلامية، دار ابن حرب، بيروت، 1993، ص37. و شوقي عبد الساهي، مراقبة الموازنة العامة للدولة في ضوء الإسلام، دار النهضة المصرية، القاهرة، 1983، ص105.

(3)- غازي عناية، المرجع نفسه، ص37 و ما بعدها.

### خامسا- الرقابة القضائية المستقلة

و عبر السنين تطورت أجهزة الدولة المستقلة التي تتضلع بالرقابة المالية المستقلة، فأنشئ ديوان الحسبة وديوان المظالم، وكانت لهما اختصاصات قضائية في هذا المجال، وهما من أعظم الأجهزة خطرا في مسار الدولة الإسلامية عبر التاريخ.<sup>(1)</sup> سنتبع بعض تفاصيلهما في الباب الثاني من هذه الرسالة في الفصل المتعلق بالأجهزة العليا التي كانت تمارس الرقابة على المال العام في الدولة الإسلامية.

### الفرع الثالث:

### مقارنة أنواع الرقابة المالية بين القانون والتشريع الإسلامي

إذا كانت النظم القانونية الوضعية قد عرفت مبدأ الرقابة المالية منذ الزمن القديم، وتطور هذا المفهوم ليصبح في الوقت الحاضر نظرية قائمة بذاتها تتخللها جملة هائلة من التفاصيل و الإجراءات و المعايير الرقابية، و تنوعت فيها مظاهر الرقابة و أصنافها و أساليبها و طرقها، فإن النظام المالي الإسلامي قد عرف بدوره نظريته المتكاملة في مجال الرقابة المالية بكل تفاصيلها و بسائر أنواعها و أجهزتها كما سبق بيانه. حيث مورست عمليات الرقابة على مختلف المستويات السابقة و اللاحقة و المرافقة و السياسية و الإدارية والقضائية وكذا رقابة المطابقة و الرقابة الحسابية و المستندية، و رقابة نوعية التسيير و الرقابة على البرامج و الأهداف و الرقابة التقييمية و هكذا دواليك.

غير أن نظرية الرقابة في مجال النظام المالي الإسلامي تميزت بجملة من الخصائص والمميزات طبعتها بطابعها الخاص، و منحتها أفضلية سبق و الفاعلية و النجاعة في وقت مبكر جدا لم تكن تعرف الأمم الأخرى مثله، و سبقا رائدا على ما توصلت إليه تطورات نظرية الرقابة المالية في القانون التي لم تتكامل فيها سائر مفاهيمها وأسسها إلا حديثا ، أبرزها في العناصر التالية:

1. أن الرقابة المالية في الفكر الإسلامي كانت قائمة على أساس التكامل بين كل من المفاهيم القانونية والإدارية والاقتصادية والمحاسبية وذلك سعياً لتحقيق الأهداف الرقابية المتمثلة بالمحافظة على أموال المسلمين، و رفع كفاءة أداء الجهاز الإداري القائم على شؤون بيت مال المسلمين.

(1)- شوقي عبده الساهي، مراقبة الموازنة العامة للدولة في ضوء الإسلام ، مرجع سابق، ص145 و 146. محمد رسول العموري، المرجع السابق، ص88.

2. إن أنواع الرقابة المالية المتعارف عليها في الوقت الحاضر كانت قد عرفت في الدولة الإسلامية عبر عصورها المختلفة بصيغة أو بأخرى، حيث كان الرسول صلى الله عليه وسلم و الخلفاء المسلمين من بعده يمارسونها بصورة مباشرة أو غير مباشرة.
3. إن أجهزة الرقابة المالية الإسلامية كانت تأخذ بنظر الاعتبار إدراك الفرد المسلم للرقابة الإلهية التي يفرضها الله (سبحانه وتعالى) على عباده، إضافة إلى رقابة الفرد الذاتية لنفسه، كأنواع رقابية فاعلة لضمان حسن تصرف الأفراد العاملين في تحصيل و صرف أموال بيت مال المسلمين على أتم وجه، و المحافظة عليها من الضياع أو السرقة، و هو ما تفتقر إليه غالبية النظم الرقابية في الوقت الحاضر.
4. لقد مرت الرقابة المالية في الدولة الإسلامية بمراحل تطور عديدة عبر عصورها المختلفة. فحينما كانت الدولة الإسلامية لا تزال حديثة النشأة، صغيرة المساحة و السكان، قليلة الموارد و الإنفاق كانت الرقابة المالية تمارس في مسجد الرسول -صلى الله عليه وسلم- و يتولى إدارته بنفسه. ثم أنشئت الدواوين المختصة في زمن عمر بن الخطاب -رضي الله عنه-.
5. أخيراً تكاملت في أجهزة متخصصة بالرقابة المالية في العصر العباسي، حيث تضمنت العديد من الوظائف الإدارية اعتماداً على مستوياتها المختلفة و المتعددة مع تمتعها بالصلاحيات اللازمة لممارسة أنواع الرقابة المالية المتعارف عليها في الوقت الحاضر.
6. بالرغم من حداثة المبادئ العلمية للرقابة المالية، نجد أن غالبية هذه المبادئ قد تم مراعاتها في عمل نظم الرقابة المالية في الدولة الإسلامية عبر عصورها المختلفة، وهو ما تؤكد الشواهد المتوفرة في الآيات القرآنية الكريمة و الأحاديث النبوية الشريفة و ممارسات التي كان يبيدها خلفاء المسلمين و الأجهزة القائمة.
7. إن مراعاة العوامل السلوكية و النفسية و الروحية من قبل أجهزة الرقابة المالية في الدولة الإسلامية يعد من أهم الأساليب التي أدت إلى زيادة كفاءة و فاعلية أنظمتها الرقابية.

# الفصل الثاني

قواعد الرقابة المالية و أحكامها في القانون

تزايد اهتمام المنظمات الدولية والإقليمية للأجهزة العليا للرقابة المالية و المحاسبية و كذا الجمعيات العلمية والفنية المختصة في هذا الشأن في الوقت الحاضر بوضع المعايير العامة والقواعد الأساسية لنجاح عملية الرقابة على المال العام في أي دولة، و التي ينبغي توافرها في مختلف الأجهزة الداخلية والخارجية القائمة على الرقابة من استقلال و حياد حقيقي في ممارسة اختصاصها ومهامها، و ما ينبغي أن تتوافر عليه من كفاءة مهنية ضرورية، وما ينبغي بذله من عناية مهنية لازمة نابعة من الضمير المهني والقناعة بمجدوى الأهداف مما يمكن هذه الأجهزة من استخدام الإجراءات والوسائل الرقابية بكفاءة ومقدرة عالية (مبحث أول).

حيث تقوم الأجهزة الرقابية بتنفيذ نشاطها في الرقابة على الوحدات الإدارية القائمة على تنفيذ الميزانية باعتماد بعض الأساليب الرقابية المختلفة، فقد تعتمد أسلوب الرقابة الشاملة، أو تقتصر على أسلوب الرقابة الانتقائية، وهي أساليب رقابية تتناول جوانب تتعلق بكيفيات التنفيذ . و قد تتم الرقابة المالية بشكل مستمر أو بشكل دوري أو بشكل مفاجئ. و هي أساليب رقابية تتناول جانب الوقت الذي يقع فيه تنفيذ الأنشطة الرقابية .

كما تتولى الأجهزة الرقابية ممارسة نشاطاتها الرقابية على تنفيذ الميزانية بطرق مختلفة كاعتماد طريق الملاحظة والمتابعة لمختلف العمليات المالية، واعتماد تقنيات التدقيق والفحص، وتكريس نظام الحوافز والمكافآت لتنمية العنصر البشري (مبحث ثان).

تعتمد عملية الرقابة أيضا على وسائل و أدوات يستخدمها القائمون بأعمال الرقابة للحصول على البيانات الهامة والمعلومات المفيدة لفحصها والتحقق من مدى صحتها، و التي توفر لهم أدلة للإثبات تخولهم القدرة على إبداء الرأي وإسناد التقارير الرقابية إزاء النتائج المتوصل إليها من عمليات التحري والفحص والتدقيق التي قاموا بها. واتي تتجسد بالأساس في الميزانية العامة كوسيلة أساسية للرقابة وكذلك التقاربية الحسابية المختلفة مثل التقارير الدورية والحساب الختامي و التقارير الرقابية (مبحث ثالث).

## المبحث الأول:

### القواعد العامة للرقابة المالية على تنفيذ الميزانية العامة

لقد تم اعتماد الكثير من المعايير و القواعد الرقابية الحديثة من قبل المنظمات الدولية لأجهزة الرقابة المالية و المحاسبة، والجمعيات العلمية والفنية المختصة في هذا الشأن وذلك من أجل أن تتم عملية الرقابة على المال العام بنجاح و فعالية. إذ ينبغي على مختلف الأجهزة الداخلية والخارجية القائمة على الرقابة أن تحرص على تبنيها والعمل بمقتضاها، فتعمل على تحقيق الاستقلال و الحياد الحقيقيين في ممارسة اختصاصها ومهامها لأن اسقلال أجهزة الرقابة على تنفيذ الميزانية بصورة حقيقية هو من أهم القواعد الأساسية التي قررتها المؤتمرات الدولية المتوالية لأجهزة الرقابة المالية والمحاسبة، فقد صارت هذه القاعدة بمثابة المبدأ العام في الضمير الإنساني لم يعد من المقبول إنكاره أو تجاوزه، وأصبح تطبيق هذا المبدأ ضرورة حتمية لتأمين رقابة فعالة على تنفيذ الميزانية العامة بكفاءة و اقتصاد ونجاعة<sup>(1)</sup>. (مطلب أول).

كما يجب عليها أن تعمل على تزويد مؤسساتها بالكفاءة المهنية الضرورية، و أن تحمل كل موظفيها على بذل المستوى المطلوب من العناية المهنية اللازمة، و ذلك حتى تتمكن هذه الأجهزة من استخدام الإجراءات والوسائل الرقابية بكفاءة ومقدرة عالية. إن توافر عنصري الكفاءة والعناية اللازمتين يعني توفر العنصر المهني الكفاء والكوادر المؤهلة فنيا في الأجهزة القائمة بالرقابة على تنفيذ الميزانية العامة لارتباطها بأنشطة الإدارة العامة التي أصبحت تتضمن جوانب فنية ذات تخصصات دقيقة وخبرات على مستوى رفيع. فعملية الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة تتسم بطابع فني ينفذها مراقبون مختصون، ينبغي أن يكونوا على قدر كبير من التحلي بالشروط المطلوبة لهذه الوظيفة فيما سطرته المنظمات الدولية والإقليمية في مؤتمراتها الدورية حول الرقابة المالية في كل دول العالم. زيادة على مستوى التطور الهائل في أجهزة الرقابة بمختلف الأساليب والطرق من تدريب وتعليم وتأهيل فني ومهني، يمكن من القيام بالمهمة الرقابية المسندة إليها بكل كفاءة وفعالية، فضلا عما يجب بذله من عناية فائقة في أداء النشاط المالي أثناء تنفيذ الميزانية والقيام بمختلف التصرفات المالية<sup>(2)</sup>. (مطلب ثان).

(1)- عطا الله سالم جويعد الصرايرة، الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة في النظام الأردني - دراسة مقارنة - رسالة دكتوراه، كلية الحقوق/ عين شمس، مصر، 1999، ص 248 و 249.

(2)- عطا الله سالم جويعد الصرايرة، المرجع نفسه، ص 250.

## المطلب الأول:

### الاستقلالية والحياد

إن تحقيق الاستقلال والحياد التامين للقائمين بأعمال الرقابة يتطلب توفر الضمانات الكافية التي تحميهم من تعسف الادارة وبطشها، بحيث يكون للمراقب فردا كان أو جهازا الحصانة الكافية التي تمكنه من أداء واجبه وإبداء آرائه بكل حرية.<sup>(1)</sup> فمتى ضمنت الأجهزة الرقابية على تنفيذ الميزانية العامة استقلالها القانوني (فرع أول) و استقلالها السياسي (فرع ثان) و كذا الاستقلال الإداري والمالي (فرع ثالث) شكلا ومضمونا استطاعت أداء مهامها بفاعلية ونجاعة واقتصاد.

### الفرع الأول: الاستقلال القانوني

فمن الناحية القانونية كلما كان استقلال أجهزة الرقابة مدعما بنصوص قانونية وتطبيقية كان العمل الرقابي أكثر فعالية وكفاءة. إذ يجب النص على استقلال أجهزة الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة في دستور الدولة وقوانينها ولوائحها التي تنظم عمل الجهاز الإداري بصورة عامة والجهاز الرقابي بصورة خاصة. فضلا عن تقرير الحماية التشريعية اللازمة لهذا الاستقلال توجب الرجوع إلى محكمة عليا للطعن في أي تدخل يتضمن المساس باستقلال أجهزة الرقابة المالية أو التدخل في صلاحياتها الرقابية وبخاصة أجهزة الرقابة المالية المستقلة التي يجب أن تكفل لها النصوص الدستورية الاستقلال الوظيفي والمالي كي تتمكن من أداء مهامها على أكمل وجه.

### الفرع الثاني: الاستقلال السياسي

ج - من الناحية السياسية يجب ألا يؤدي استقلال أجهزة الرقابة المالية إلى حدوث علاقات عدائية ونشوب الحرب بين أجهزة الرقابة والأجهزة التنفيذية الخاضعة لرقابتها، فلا بد أن تتم هذه الرقابة بصورة موضوعية وغير متحيزة، وألا تضعف العلاقة بين أجهزة الرقابة وكل من السلطتين التنفيذية والتشريعية التي تمثل عينها الساهرة في حماية المال العام، وهي الأداة الرئيسية لتوفير المعلومات وعرض النتائج الرقابية على تنفيذ الميزانية العامة في الدولة. وبصورة عامة يمكن القول أن استقلال أجهزة الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة يعكس الفلسفة السائدة في الدولة، وأنه لا وجود لرقابة حقيقية على تنفيذ الميزانية العامة دون وجود استقلال حقيقي لأجهزة الرقابة على اختلاف أنواعها.<sup>(2)</sup>

(1)- الكفراوي، المرجع السابق، ص 64 و 65.

(2)- طارق الساطي، (إعلان لهما بشأن المبادئ الأساسية للرقابة المالية) مجلة الرقابة المالية، السنة الأولى، العدد 01، أكتوبر 1982، ص 08.



### الفرع الثالث

#### الاستقلال الإداري المالي

يجب أن يوفر نظام الإدارة السلمية استقلال وحدة الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية، حيث يكون ارتباط المراقبين مباشرة برئيس الوحدة الرقابية استثناء من التدرج الوظيفي أو أن يكون ارتباطهم مع جهة الرقابة الخارجية. كذلك ينبغي أن تكون وحدات الرقابة الداخلية على مستوى عال من التنظيم على غرار دعمها ماليا و إداريا ومدتها بالإرشادات والمساعدات الفنية اللازمة من قبل أجهزة الرقابة المالية المستقلة التي تتولى فص نظام الرقابة الداخلية و التنظيم الإداري وكفاية الأداء بالنسبة لكل جهة. كما تلعب القدرات المهنية والمهارات الفنية دورا أساسيا في تحقيق إستقلالية جهات الرقابة الخارجية، ذلك أن اتساع نطاق الرقابة بدرجة أكبر من القدرات المتاحة للأعضاء سيؤدي حتما إلى إضعاف استقلاليتهم الفنية، فالاستقلالية لا تعني إجراء تحليلات أو إصدار أحكام ذات طبيعة خارجية عن نطاق مهمة الرقابة المسندة إلى المراقبين.<sup>(1)</sup>

#### المطلب الثاني:

#### توافر التخصص والتأهيل والعناية في عمال وهيئات الرقابة

يعد توفر عنصر الكفاءة المهنية اللازمة في القائمين بأعمال الرقابة أمرا في غاية الأهمية، فلن تتحقق الرقابة المالية المحكمة والرشيده على تنفيذ الميزانية العامة، ما لم يحظى جهاز الرقابة بدرجة عالية من الكفاءة في أعضائه وهيئاته تمكنه من حماية أكبر قدر ممكن من مقدرات الأمة وإمكانيات الوطن وخيرات أرضه. و لتحقيق عنصر الكفاءة المهنية في القائمين بأعمال الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة لا بد من توفر أمرين أساسيين هما : توافر التخصص والخبرة المهنية في المسائل المالية (فرع أول) و تدريب وتأهيل موظفي أجهزة الرقابة المالية (فرع ثان).

غير أن ذلك لا يكون كافيا ما لم يتوج الأمر من الناحية الواقعية و الميدانية للعمل الرقابي للقيام به على أكمل وجه، إذ يتوجب على عمال الرقابة أن يقوموا ببذل العناية المهنية اللازمة والضرورية حينما يكونون بصدد تنفيذ عمليات الرقابة والتحريات (فرع ثالث)، فتكتمل بذلك حلقات المقومات و القواعد المؤسسة لرقابة فاعلة وناجعة واقتصادية.

(1)- عطاالله سالم جويعد الصرايرة، المرجع السابق، ص 249. و الكفراوي، المرجع السابق، ص 66.

## الفرع الأول:

### توافر التخصص والخبرة المهنية في المسائل المالية

يشكل توفر عنصر التخصص والخبرة المهنية في المسائل المالية لدى القائمين على أعمال الرقابة على تنفيذ الميزانية العمومية في هذا الشأن الدعامة الأساسية لتحقيق الكفاءة والفعالية في أعمال هذه الهيئات، ولذلك يجب ألا تنقص قدرات المراقبين الفنية أو تقصر بهم عن بلوغ أهدافهم الرقابية أو حت تتمكن من القيام بالأعمال الخاضعة لرقابتهم، فضلا عما ينبغي توافره من الشروط العامة الأخرى لممارسة أي وظيفة عامة.

لقد اعتنت كثير من الأجهزة العليا للرقابة المالية في مختلف الدول باختيار العاملين الفنيين بها، استجابة لما جاء من توصيات في المؤتمر السابع للمنظمة الدولية للأجهزة للمحاسبة المنعقد بمونتريال بكندا عام 1971، تتعلق بكيفية اختيار العاملين الفنيين في هذه الأجهزة على النحو التالي<sup>(1)</sup>:

- 1- يتم اختيار الأعضاء الفنيين الذين يعينون في أدنى المستويات الوظيفية من حديثي التخرج من الجامعات والمعاهد ومن المتخصصين في المحاسبة والاقتصاد والإدارة و القانون ومن أصحاب التخصصات الأخر التي تحتاجها هذه الأجهزة في عملها الرقابي ، حيث تمنح عادة هذه الأجهزة سلطات واسعة في الاختيار فتضع من الشروط ما يمكنها من اختيار أفضل المتعاملين.
- 2- يتم تدريب الأعضاء الجدد فترة كافية كل في مجال التخصص الذي يعمل فيه قبل مباشرتهم أعمالهم الرقابية.
- 3- يتم اختيار الأعضاء الفنيين لشغل الوظائف العليا من ذوي الخبرة الطويلة من كبار موظفي الأجهزة الحكومية الأخرى والقطاع الخاص وفق شروط وإجراءات تتعلق بتحديد السن و كفاءات التعيين، على أن يكونوا أيضا يتمتعون بالكفاءة المهنية والأمانة والإخلاص والقدرة على القيادة.
- 4- على أن اختيار أعضاء اللجان البرلمانية ينبغي أن يكون من ذوي التخصصات وأهل الخبرة و الكفاءة في هذا المجال، لتتمكن من ممارسة الرقابة اللازمة على تنفيذ الميزانية العامة.

(1) عطا الله سالم جويعد الصرايرة، المرجع السابق، ص 250.

## الفرع الثاني:

### تدريب و تأهيل موظفي أجهزة الرقابة المالية

يجب القيام بتدريب و تأهيل موظفي أجهزة الرقابة المالية القائمين بأعمال الرقابة على تنفيذ الميزانية على اختلاف مستوياتهم. و ينبغي على السلطة السياسية والإدارية في الدولة أن تولي هذا الأمر اهتماما بالغاً لما له من دور مهم في تحقيق الرقابة الناجحة.

إن مهمة الرقابة الناجحة تتطلب توافر الموارد البشرية والفنية القادرة على الممارسة ومتابعة تنفيذ الميزانية وتقييم الأداء. ذلك ما يفرض تعيين موظفين أولي كفاءة علمية وعملية كبيرتين في مجال الرقابة الشاملة وتدريبهم بصفة مستمرة، وتمكينهم من تطوير أساليبهم الرقابية واستعمالهم التقنيات الحديثة. إن مثل ذلك ما أكدت عليه توصيات المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (أنتوساي) في مؤتمرها الحادي عشر المنعقد بمنى عاصمة الفلبين في أبريل 1983. بضرورة تطوير أساليب وإجراءات الرقابة الهادفة وتدريب القائمين عليها.<sup>(1)</sup>

في هذا الصدد سيكون من واجب الحكومات أن تنشئ مراكز للتدريب في مجال الرقابة على تنفيذ الميزانية العمومية. وضرورة تشجيع البحث العلمي وتطويره في مجال الرقابة وجعلها ضمن المقررات الجامعية لتكوين وتخرج طلبة أكفاء في مجال الرقابة من الناحية النظرية على الأقل على أن يتم صقل مواهبهم وقدراتهم بالتجربة العملية والعمل الميداني في أطقم الأجهزة الرقابية التي تتولى رقابة تنفيذ الميزانية العامة.<sup>(2)</sup>

## الفرع الثالث:

### بذل العناية المهنية اللازمة من المراقبين

من أجل القيام بالعمل الرقابي على أكمل وجه يتوجب على عمال الرقابة أن يقوموا ببذل العناية المهنية اللازمة والضرورية حينما يكونون بصدد تنفيذ عمليات الرقابة والتحريات، وتأكيداً على هذا الموضوع نقل بعض الباحثين عن معهد المحاسبين الأمريكي أحد المعايير المتعارف عليها كمؤشر على بذل العناية المهنية اللازمة أثناء التحقيقات والتحريات بأنه: " يجب أن يحصل المراقب على قدر واف من أدلة الإثبات والقرائن عن طريق الفحص المستندي و الملاحظة والاستفسارات والمصادقات

(1)- الكفراوي، المرجع السابق، ص68. وعطالله سالم جويعد الصرايرة، المرجع نفسه، ص 251.

(2)- عطالله سالم جويعد الصرايرة، المرجع السابق، ص 251.

كأساس سليم يستند عليه في التعبير عن رأيه في القوائم المالية محل الفحص.<sup>(1)</sup>

في حقيقة الأمر لا يمكن للقائمين بالعمل الرقابي أن يبذلوا الجهد الكافي و العناية المهنية اللازمة في ممارسة مهامهم المسندة إليهم إلا ضمن شروط معينة نوجزها في مايلي:

1- أن يتحلى عمال الرقابة والقائمون عليها بقدر وافر من الفهم و العلم القائمين عل الوعي و الإيمان بأهداف عملهم و أن يتحلوا بروح المسؤولية و يقظة الضمير أثناء القيام بمهمة الرقابة على تنفيذ الميزانية العمومية . و القيام على أداء مهامهم بكل ذكاء و لباقة و احترافية.<sup>(2)</sup>

2-توفير بيئة ملائمة للعمل الرقابي و تحسين ظروف الوظيفة داخل أجهزة الرقابة بهدف استقطاب الكفاءات و المهارات و المؤهلين من العمال والموظفين ، و وضع الأطر الملائمة وتوفير الشروط المناسبة للاحتفاظ بهم مدة أطول، وتشجيعهم بالحوافز المادية و المعنوية مع مراعاة تجنب التكلفة و الإسراف في النفقات .

3-تنظيم الأعمال و الوظائف الرقابية وتغطيتها بالعدد المناسب والكافي من المراقبين دون تضخيم في أعداد الموظفين التي ترهق كاهل الأجهزة الرقابية، و من دون نقصان يؤدي إلى الخلل في الوظيفة الرقابية أو إرهاق كاهل العمال بسبب عدم كفايتهم. كما أنه يلزم مراعاة قواعد العدالة والإنصاف أثناء توزيع المهام لتمكين الجميع من أداء مهامهم بكفاية و نجاعة وفعالية ، وتمكينهم أيضا من متابعة النصوص القانونية الكثيرة في هذا الشأن و الإطلاع عليها، ومتابعة السوابق القضائية و الأحكام الفقهية.

4-تمكين أعضاء الرقابة من الاطلاع على كافة المستندات و السجلات العائدة للأشخاص الطبيعية أو المعنوية العائدة لاختصاصهم ما يمكنهم من أداء مهامهم بكفاية عالية ويؤدي إلى نتائج رقابية طيبة في هذا الصدد.<sup>(3)</sup>

هذه بعض الشروط والمواصفات العامة التي ينبغي توافرها في عمال الرقابة ليتمكنوا من بذل العناية المهنية اللازمة أثناء قيامهم بأعمال الرقابة على تنفيذ الميزانية، فضلا عن باقي الشروط والإجراءات الأخرى التي تم التطرق إليها في مواضع أخرى من هذا البحث.

(1)-عوف الكفراوي، الرقابة المالية بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص69.

(2)- عطاالله سالم جويعد الصرايرة، المرجع السابق، ص 251.

(3)- شوقي عبد الساهي، مراقبة الموازنة العامة للدولة في ضوء الإسلام، مرجع سابق، ص74.

## المبحث الثاني:

### أساليب وطرق الرقابة المالية على تنفيذ الميزانية العامة

تقوم الأجهزة الرقابية بتنفيذ نشاطها الرقابة على الوحدات الإدارية القائمة على تنفيذ الميزانية باعتماد بعض الأساليب والطرق الرقابية التي سأتناولها في هذا المبحث بالشرح والتفصيل ، حيث سأتطرق إلى أساليب الرقابة على تنفيذ الميزانية (مطلب أول) ثم أتطرق إلى طرق الرقابة على تنفيذ الميزانية (مطلب ثان) على النحو التالي:

## المطلب الأول:

### أساليب الرقابة المالية على تنفيذ الميزانية

تقوم الجهات القائمة على الرقابة المالية بأداء عملها بأساليب مختلفة، إذ قد تعتمد أسلوب الرقابة الشاملة، أو قد تقتصر على أسلوب الرقابة الانتقائية، وهي أساليب رقابية تتناول جانب كفاءات التنفيذ. (فرع أول) وقد تتم الرقابة المالية بشكل مستمر أو بشكل دوري أو بشكل مفاجئ. وهي أساليب رقابية تتناول جانب الوقت الذي يقع فيه تنفيذ الأنشطة الرقابية (فرع ثان). كما تتولى الأجهزة الرقابية ممارسة نشاطاتها الرقابية على تنفيذ الميزانية بطرق مختلفة (فرع ثالث).

## الفرع الأول:

### أساليب الرقابة من حيث كفاءات التنفيذ

تأخذ أساليب الرقابة هنا أحد أسلوبين: الرقابة الشاملة والرقابة الانتقائية:

#### أولاً- الرقابة الشاملة

حيث تتولى جهات الرقابة إجراء هذه العملية بشكل شامل و تفصيلي على جميع و كل المعاملات المالية التي تمارسها الجهات الخاضعة للرقابة، وربما طبق هذا الأسلوب على إدارة معينة أو في مجال نوعي من مجالات الأعمال المالية للجهة الخاضعة للرقابة المالية. غير أن هذا الأسلوب يصعب تطبيقه بسبب كثرة المعاملات المالية في الدولة الحديثة<sup>(1)</sup>.

#### ثانياً- الرقابة الانتقائية

في هذا الأسلوب يتم اختيار عينة من بين المعاملات المالية محل المراقبة، حيث يتم فحص تلك العينة كنموذج قياسي للأعمال المالية للجهة الخاضعة للرقابة ، ويتم هذا الأسلوب بعدة طرق:

(1) - فهمي محمود شكري، المرجع السابق، ص 38.

**1-العينة العشوائية:** يتم هنا اختيار عينة أو مجموعة من العينات العشوائية من بين المعاملات الخاضعة للرقابة بطريقة عشوائية من قبل جهات الرقابة.

**2-العينة الإحصائية:** يتم وفقا لهذه الطريقة تقسيم المعاملات المالية التي تقوم بها الجهات الخاضعة للرقابة المالية إلى طبقات متجانسة أو متشابهة من جهة الحجم والنوع ، ثم يتم اختيار عينة من كل طبقة على حدة<sup>(1)</sup> .

**3-العينة العنقودية:** يتم اختيار عينة معينة، حيثي يمتد هذا الاختيار إلى بعض مفردات موضوع المعاملة المالية التي اختيرت، حيث تمثل العينة مجموعة من المعاملات المالية لموضوعات مترابطة ومتكاملة ذات صلة بموضوع العينة المختارة .

مما يؤخذ على أسلوب الرقابة الانتقائية هو عدم الدقة والموضوعية، لكون الانتقاء يتم بشكل عشوائي، وبالتالي فإن نتائج الرقابة لا تعبر بشكل واضح على وضع جميع المعاملات المالية في الدولة<sup>(2)</sup>.

### الفرع الثاني:

#### أساليب الرقابة من حيث وقت التنفيذ

تشمل أساليب الرقابة من حيث وقت تنفيذه عدة أنواع منها: الرقابة المستمرة والرقابة الدورية والرقابة المفاجئة والرقابة المتقطعة والرقابة السنوية على النحو التالي:

**أ- الرقابة المستمرة:** يعني هذا الأسلوب عملية الفحص الدائم والمستمر والمراقبة بشكل دائم للمستندات والمعاملات المالية للجهات الخاضعة للرقابة طول السنة، وينفع هذا الأسلوب في الرقابة الداخلية التي يمارسها المحاسب العمومي. وهذا الأسلوب قاصر على الجهات الداخلية فقط وتلك بعض مآخذه<sup>(3)</sup>.

(1)- محمد رسول العموري المرجع السابق، ص 49،50.

(2)- فهمي محمود شكري المرجع السابق، ص 41.

(3)- محمد رسول العموري ، المرجع السابق، ص 50.

**ب- الرقابة الدورية:** تتم الرقابة هنا على فترات دورية خلال السنة، حيث تقوم أجهزة الرقابة بعمليات فحص ومراجعة دورية للمعاملات المالية لبعض الوحدات الخاضعة لرقابتها، هذه الفترات الرقابية تحددها الإدارة أو جهة الرقابة. وهذا الأسلوب أيضا قاصر لوحده لأنه لا يغطي جميع المعاملات المالية مما قد يؤدي إلى إفلات كثير من الأخطاء والمخالفات في العمليات المالية التي لم تشملها الرقابة<sup>(1)</sup>.

**ج- الرقابة المفاجئة:** تقوم هنا جهة الرقابة بإجراء رقابة مباغتة ومفاجئة تستهدف موضوعا أو مواضيع معينة حينما يتناهى إلى علمها بعض الأخبار المسبقة عن وجود مخالفات مالية أو بناء على طلب من جهات مسؤولة. وقد يقوم جهاز الرقابة بهذه العملية بين فترات وأخرى لجعل المؤسسات الخاضعة لرقابته في حالة شعور دائم بيقظة الجهاز الرقابي ومتابعته المستمرة لكل معاملات المالية<sup>(2)</sup>. يتم استخدام هذا الأسلوب من قِبل أجهزة الرقابة الإدارية والمستقلة.

#### د- الرقابة المتقطعة

يتم تنفيذ هذا النوع من الرقابة في فترات زمنية غير محددة، أو يتم تنفيذها على موضوع معين، فهذا الأسلوب لا يتصف بالاستمرارية النمطية، يتم استخدام هذا الأسلوب من قِبل أجهزة الرقابة الإدارية والتشريعية والمستقلة<sup>(3)</sup>.

#### هـ- الرقابة السنوية

وهي الرقابة التي تمارس سنويا على الحسابات النهائية كل سنة، ويتم بموجبها إعداد تقرير رقابي سنوي، سواء عند إعداد الحساب ائتماني السنوي للوحدة المعنية بالرقابة، أو الحساب الختامي للدولة وهو ما يعرف بقانون ضبط الميزانية، لبيان مدى حقيقتها ومطابقتها للواقع. يتم استخدام هذا الأسلوب من قِبل أجهزة الرقابة التشريعية والمستقلة.

إن هذه الأساليب الرقابية تظل نسبية، باعتبار أن كل أسلوب منها تتناهب بعض العيوب التي تؤدي إلى إفلات بعض الأجهزة أو المعاملات المالية من عملة الرقابة الفعالة.

(1)- عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية بين النظرية والتطبيق، مرجع السابق، ص 79.

(2)- فهمي محمود شكري، المرجع السابق، ص 40، 41. و محمد رسول العموري، المرجع السابق، ص 50، 51.

(3)- فهمي محمود شكري المرجع السابق، ص 39.

(4)- عوف الكفراوي، الرقابة المالية بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 67.

إن أجهزة الرقابة الحديثة وتناديا لما يعاب على هذه الأساليب متفرقة تحاول جاهدة الجمع التنسيق بين مختلف أنواع الرقابة المالية وأساليبها للتقليل إلى حد كبير من الأخطاء والمخالفات المالية ولتتبع الإنحرافات في مختلف مراحل العمليات المالية ومراحل الرقابة التي تشملها. كما تحاول التخفيف بالمقابل من العملية الرقابية حتى لا تؤدي إلى عرقلة نشاط الوحدات الإدارية والجهات التنفيذية في الدولة.<sup>(1)</sup>

### الفرع الثالث:

#### طرق الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة

تتولى الأجهزة الرقابية ممارسة نشاطاتها الرقابية على تنفيذ الميزانية بطرق مختلفة، وذلك بحسب ما إذا كان نظام الرقابة يفرض نوعا معينا من هذه الطرق ويقرر الالتزام به لتحقيق الأهداف الرقابية دون غيره. أو بناء على شكل الوحدة الحكومية الخاضعة للرقابة وطبيعة نشاطاتها. نتاولها كمايلي:

#### أولاً- الملاحظة والمشاهدة

من أهم الطرق البسيطة المباشرة والفعالة للرقابة على تنفيذ الميزانية العامة، وبخاصة مجال الرقابة الداخلية طريق الملاحظة والمشاهدة. فهي تقوم على أساس الاتصال المباشر بالقائمين على التنفيذ و توجيه النصح والإرشادات.

تستخدم هذه الطريقة غالبا لمراقبة وحدات التنفيذ و ملاحظتها أثناء القيام بالعمل، يزاولها الرؤساء والمشرفون في مختلف مستويات الإدارة لتدارك الأخطاء وتصحيحها في الوقت المناسب. هذه الرقابة الدائمة والمستمرة تتوافر لأجهزة الرقابة الداخلية و لا تتوافر لأجهزة الرقابة الخارجية، التي لا تكون لديها الفرصة لإمكانية ممارسة الرقابة الفورية عن طريق الملاحظة والمشاهدة.<sup>(2)</sup>

#### ثانياً- الفحص والتدقيق

تم عمليات الفحص والمراجعة لكافة المستندات والدفاتر المنظمة لتحصيل الإيرادات العامة وإنفاقها وتطال كافة العمليات الحسابية للتحقق من صحة المركز المالي ومدى مشروعية الحسابات. تتم عمليات التفتيش والتحري للوصول إلى حقيقة الشيء محل التفتيش، كالتفتيش المالي على الحسابات و الدفاتر والمستندات، والتفتيش على سير العمليات المستودعية وغير ذلك.

(1)- عبد الرؤوف جابر المرجع السابق، ص35.

(2)- عوف الكفراوي، الرقابة المالية بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص74. عطاالله سالم جويعد الصرايرة، المرجع السابق، ص



وعادة ما يتم التفتيش بطريقة فجائية، حيث تستخدم هذه الطريقة من قبل أجهزة الرقابة الداخلية التي لم تشترك في تنفيذ الميزانية العامة، وأجهزة الرقابة الخارجية على حد سواء.<sup>(1)</sup>

### ثالثا - الحوافز و الجزاءات

تعد الحوافز و الجزاءات من الطرق غير المباشرة في إجراء الرقابة على تنفيذ الميزانية، حيث بينت الدراسات العلمية والعملية أن منح الحوافز لمكافأة العمال الأكفاء، وتوقيع الجزاء على المخالفين المهملين، يشعر الموظفين بأهمية الرقابة الموقعة عليهم ، ما يدفعهم إلى تجنب الوقوع في الأخطاء و يدعوهم إلى المحافظة على المال العام، والاستمرار في رفع معدلات الأداء وهو من أهم أهداف الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة.<sup>(2)</sup>

### المطلب الثاني:

#### مقومات نجاح الرقابة المالية على تنفيذ الميزانية العامة

يرى كثير من الباحثين أن هناك جملة من المقومات التي يجب أن تبنى عليها العملية الرقابية برمتها حتى تحقق الفعالية والنجاعة المطلوبة، تتجسد هذه المقومات في مجموعة النظم والمناهج الإدارية والمالية والقانونية التي تعتمدها الإدارة الحكومية كمحددات أساسية وهيكلية في بنية النظام المالي في الدولة، وتشمل: تحديث نظام الميزانية (فرع أول) و اعتماد نظام محاسبي فعال (فرع ثان) و اعتماد المناهج الرقابية الحديثة (فرع ثالث).

#### الفرع الأول:

#### تحديث نظام الميزانية العامة

تعد الميزانية العامة من أهم الوسائل المعتمدة في الرقابة في كل مراحل النشاط العام للدولة خاصة في مرحلة التنفيذ والتطبيق. ونظرا لتطور دور الدولة وازدياد نشاطها فقد أدى ذلك إلى تطور أساليب إعداد الميزانية العامة وكيفيات تبويبها تطورا جذريا. حتى غدت الميزانية العامة أكثر فعالية في الرقابة على صحة الاختيارات وأفضلية البرامج التي تخصص لها الاعتمادات المالية دون غيرها، والتحقق من صحة استخدام هذه الاعتمادات وكفائتها.

(1)- عطاء الله سالم جويعد الصرايرة، المرجع السابق، ص 251. وعوف الكفراوي، الرقابة المالية بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 75.

(2)- عطاء الله سالم جويعد الصرايرة، المرجع السابق، ص 251. و عوف الكفراوي، الرقابة المالية بين النظرية و التطبيق، مرجع سابق، ص 75.

تأخذ الميزانية العامة للدولة العديد من الأشكال لعل أهمها في مجالنا هذا الميزانية التقليدية وهي النظام الشائع في الدول النامية والجزائر واحدة منها(فقرة أولى) . أما النظام الآخر فهو نظام ميزانية الأداء والبرامج و هو مطبق في العديد من دول العالم المتطورة (فقرة ثانية).  
يختلف هذان النظامان اختلافا رئيسيا من حيث درجة المناعة و المشاشة فضلا عن كونهما لا يمنعان من الفساد و نهب المال العام.

### أولا- الميزانية التقليدية

هي الميزانية المطبقة الآن في معظم الدول النامية و من بينها الجزائر حيث تتصل فكرة الميزانية التقليدية بالأفكار الأساسية التي قام عليها المدخل المؤسسي أو البيوي الذي تمتد جذوره إلى قواعد الفكر الاجتماعي و السياسي و الإداري التقليدي و بالذات إلى نظرية "ماكس فيبر" في البيروقراطية.(1)

تقوم فكرة هذا المدخل على أساس افتراض رئيسي مفاده أنه يمكن فهم و دراسة النظم السياسية و الإدارية والاجتماعية و ممارستها، و بناء نظرياتها بالتركيز على أبنيتها و هيكلها العامة و تحديد عناصرها أو مكوناتها ومستوياتها و خصائصها الهرمية و علاقاتها الرسمية.

قياسا على هذا الفهم العام أصبح ينظر إلى الميزانية العامة في تنظيم دورتها بأنه يخضع إلى المحددات الهيكلية التي يتكون منها الكيان المؤسسي للدولة، بل إنها نفسها تمثل عنصرا هاما في البناء لا بد أن تتميز بمجموعة من الخصائص أو المبادئ التي تحكمها، حيث يتم تنظيم الإيرادات العامة و النفقات العامة للدولة بالاستناد إليها.

لعل الحديث عن مبادئ الميزانية " الوحدة و الشمولية و السنوية و عدم التخصيص و التوازن المالي" (2) التي لا تزال ترتكز عليها ميزانية الدولة في الجزائر تتصل اتصالا مباشرا بهذا الفهم التقليدي.

تعتمد الميزانية التقليدية على نظام الأبواب والفصول والبنود كأساس لها بشكل يظهر التقديرات الخاصة بالموارد أو النفقات بصورة تفصيلية وغير مجملة.

(1)-خالد الغازي، الفعل الإداري المغربي بين التدبير الضبطي ومتطلبات التنمية، مجلة طننجيس، المعرفة، عدد 4، سنة 2004، ص 105 إلى 110.

(2)- حسن عواضة، المرجع السابق، ص 86 و 87.

و مما تجدر ملاحظته بالنسبة لأنماط التبويب فإنه يمكن تطبيق أكثر من نمط واحد فيتم تبويب الميزانية على النحو التالي:

- من الناحية القانونية والإدارية بتوضيح التفاصيل المتعلقة بالمواد والنفقات وذلك حسب التفرعات التنظيمية الخاصة بكل قطاع حكومي.

- من الناحية الوظيفية، حيث يقوم التبويب هنا على التصنيفات المتعلقة بأوجه النشاط التي تغطيها الميزانية لنشاط التعليم أو الصحة أو نشاط الصناعة...

- من الناحية الاقتصادية حيث يتم تقسيم الميزانية العامة في هذا الإطار إلى نفقات التسيير و نفقات الاستثمار. سيتم هذا الأمر على حسب ما تجده السلطة التنفيذية والتشريعية ملائماً لتحقيق قواعد الوضوح والشمول المأمول.<sup>(1)</sup>

يحمل نظام ميزانية الأبواب والفصول والبنود- النظام التقليدي الذي تأخذ به الجزائر- عوامل في بنيته وفي هيكلته وفي أسلوب عمله تجعله عرضة للفساد و الهدر وسوء استخدام الموارد لاسيما جوانب الإنفاق. تكمن في أنه :

1. لا يستجيب من الناحية التقنية لمتطلبات مناقشة الميزانية ومتطلبات المراقبة القانونية والمحاسبية للنفقات، كما لا يتيح استغلال المعلومات الواردة في الميزانية بحكم غياب التناسق في مجال التصنيف على مستوى (الباب و الفصل و البنود).

2. يبين الأسلوب الحالي للميزانية التقليدية بشكل منهجي الفرعية العضوية للوزارات، ومن جهة أخرى فإن مستوى تفصيل الاعتمادات المدرجة في الميزانية القطاعية ليس دوماً منسجماً، الشيء الذي لا يسمح بتقدير تكلفة الخدمات والتدخلات العمومية.

3. أساس تقدير المبالغ الواردة في الميزانية أساس تقديري وتاريخي، يعني الذي خصص في السنة الماضية لجهة ما يبقى لهذه السنة مع زيادة عشر بالمائة (10%) أو خمسة عشرة بالمائة (15%) أو نقص كذا بالمائة دون معيار موضوعي.<sup>(2)</sup>

(1)- نجيب جيري، الرقابة المالية بالمغرب بين الحكامة المالية و متطلبات التنمية، دار نشر المغرب، الرباط، المملكة المغربية، الطبعة الأولى سنة 2012، ص 61.

(2)-HARAKAT.m, Finances publiques et droit budgétaire au Maroc ,édition 2002 pp 40-446.

4. إن نظام الميزانية التقليدية لا يتضمن آلية لضبط و تخطيط و قياس مردود جدوى والإنفاق، و هو يعتمد الآلية اللاتحفية و الإجرائية للضبط و الرقابة التي تعد آلية شكلية و رسمية يسهل الالتفاف حولها من قبل أطراف الفساد، يصعب معها تضيق الخناق على الفساد و على عوامل هدر المال العام لان النظام يقوم على تخصيص الموارد ليس على أساس النتائج المستهدفة أو المردود المستهدف فحسب، و إنما على أساس طبيعة النفقة و الالتزام باللوائح.<sup>(1)</sup>

ترتب على هذا الأسلوب التقليدي في بلورة الميزانية العامة إغراق العملية الإدارية في حالة من الرسمية التي إن أدت إلى ترسيخ تقاليد الحياة القانونية و فرضت إلى حد ما احترام القانون و القواعد التنظيمية، إلا أنها أدت أيضا إلى تعطيل فرص الإبداع و المبادرة في تسيير العمل الإداري و تحسين الأداء الوظيفي، و حصر الرقابة بكل أشكالها في الجوانب الشكلية دون أن تتمكن من متابعة جوهر العمليات المالية، وبالتالي تقوم الأداء و نتائج تسيير المالية العمومية.

إن العمل بأسلوب الميزانية التقليدية قد أدى إلى تكريس أساليب الرقابة التقليدية التي تفرض على الموظفين الالتزام الحرفي بالميزانية و بالقواعد المحددة للإنفاق. وكذا التهديد بالعقوبة الرادعة إذا حصلت أية أخطاء أو تجاوزات دون الاهتمام بتحقيق النتائج المستهدفة.<sup>(2)</sup>

### ب- ميزانية البرامج و الأداء:

تعود الإرهاصات الأولى لميزانية الأداء إلى ما بعد الحرب العالمية الثانية عندما برز دورها في تنظيم الحياة العامة و توجيه الاقتصاد الوطني، و هذا ما دفع إلى تشكيل "لجنة هوفر" بالولايات المتحدة الأمريكية التي كلفت بإجراء دراسة تهدف إلى تغيير نظام الميزانية العامة. حيث كان من أبرز توصيات هذه اللجنة العمل على تعديل الفكرة الكاملة التي تقوم عليها الميزانية التقليدية، و الأخذ بنظام الميزانية القائمة على تحديد المهام و النشاطات و المشروعات، و تسمية ذلك بميزانية البرامج و الأداء.<sup>(3)</sup>

(1) - زياد حافظ، واقع الرقابة المالية في لبنان، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت لبنان، الطبعة الأولى، ص 68 .

(2) - زياد حافظ، المرجع نفسه، ص 69.

(3) - ألين سكيك، الطريق إلى نظام التخطيط و البرمجة و الموازنة، مراحل الإصلاح في مجال الموازنة، ترجمة محمد سعيد أحمد، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، سلسلة الفكر الإداري المعاصر، عدد 4 القاهرة، مصر، 1977، ص 37.

من هنا كان من الضروري أن يخضع هذا النظام لتطورات تاريخية حسب حاجيات وخصائص كل بلد. حيث زاد اهتمام الكتاب على اختلاف تخصصاتهم في السنوات الأخيرة بموضوع ميزانية البرامج و الأداء، وترتب على ذلك تعدد التعريفات وغموض المصطلحات التي استخدموها في دراستهم، فاستخدم الكثير منهم ميزانية البرامج و ميزانية الأداء و ميزانية الانجاز كتسميات مختلفة لمصطلح واحد.<sup>(1)</sup>

## 1- مفهوم و خصائص ميزانية البرامج و الأداء

يتلخص مفهوم و خصائص ميزانية البرامج و الأداء حول الأعمال التي تقوم بها الدولة في شكل برامج محددة في المجالات المختلفة. بمعنى أن هذه الميزانية تهتم بالأعمال التي تنفذها وحدات الدولة أكثر من الاهتمام بالسلع و الخدمات التي تشتريها هذه الوحدات. و بالتالي فإن الاهتمام في تقسيم ميزانية البرامج و الأداء لا يوجه في المقام الأول إلى تحديد عناصر الإنتاج المستخدمة بكل وحدة إدارية، بل إلى المنتج النهائي نفسه.<sup>(2)</sup>

في حين تركز الميزانية التقليدية الاهتمام حول وسائل تنفيذ العمل دون الأخذ بعين الاعتبار العمل نفسه وما يحقق من نتائج ، وليس معنى ذلك أن ميزانية البرامج و الأداء تغفل دور وحدات الدولة في تنفيذ الأنشطة و البرامج المختلفة، حيث تهتم بتقسيم الاعتمادات المالية على البرامج التي تقسم بدورها إلى أنشطة يتولى تنفيذها مصالح وإدارات الدولة.

إن الهدف في ميزانية البرامج و الأداء ليس هو بند الإنفاق أو الاعتماد المالي المطلوب إنفاقه إنما الهدف يدور حول الخطوات الأساسية التالية:<sup>(3)</sup>

\* وضع خطط الأنشطة و برمجتها زمنيا، وهذا يعني أنها تهتم بما تريد الحكومة أو أية منظمة من منظماتها أو إدارتها تحقيقه و لماذا؟، وكم من وحدات العمل تريد إنجازها؟، ومتى؟.

\* أن تهتم بعملية التمويل بإحداث مقارنة بين تكاليف الخطط و النشاطات مع مصادر التمويل، أي تحديد ما الذي يمكن إنجازه بالاستناد إلى مصادر التمويل المتاحة، وهذا يفترض حساب التكاليف

(1)- حامد عبد المجيد دراز «مبادئ المالية العامة» مركز الإسكندرية للكتاب، الإسكندرية، مصر، طبعة 2000، ص528.

(2)- نجيب جيري، المرجع السابق، ص 19 .

(3)- محمد السيد الانجاءات الحديثة في مجال الرقابة «مدخل تقييم الأداء في الوحدات الحكومية»، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1986، ص24.

بصورة دقيقة.

\* أن تهتم بتحقيق الخطط والأهداف التي تم اعتمادها خلال الوقت المحدد وطبقا لنظام وتوزيع الموارد المتاحة.

### 1- التكامل بين ميزانية البرامج والأداء ونظام التخطيط

يغلب على ميزانية البرامج والأداء الاتجاه التخطيطي وأن هناك تكاملا بين أسلوب البرامج والأداء ونظام التخطيط، ويعود ذلك للتداخل الوظيفي بينهما من خلال عدم التركيز على عناصر أو بنود الإنفاق التي يحتكم إليها. والتركيز بدلا من ذلك على الانجاز المطلوب تحقيقه، ويز هذا التكامل فيما يلي:

إن ميزانية البرامج و الأداء تركز على النشاطات والأعمال التي تسعى الدولة أو الحكومة أو الإدارة المعنية لإنجازها خلال فترة الميزانية، و تصبح أهداف هذه الميزانية بالتالي متمثلة في إنجاز هذه النشاطات و الأعمال

في حين أن المخطط يحتوي على الهدف العام الذي تسعى هذه النشاطات و الأعمال إلى الوصول إليها. و بالتالي فإن المخطط يضيف للميزانية بعدا مستقبليا و تفكيريا بعيدا يتعدى حدود الجزئيات ليني برامج و نظما شاملة و كلية. بينما تركز ميزانية البرامج و الأداء على أسلوب التعامل و التفكير الجزئي.

إن المخطط يهتم بتقسيم النشاط العام للدولة أو الحكومة على المدى المتوسط أو الطويل إلى برامج عديدة و متنوعة. يتكون كل برنامج من عدد من الأعمال و النشاطات التي يكون كل منه عدد من وحدات الأداء.

يحتوي بالتالي نظام ميزانية البرامج و الأداء على معايير وآليات للقياس و حساب الكفاءة والإنتاجية وتفعيل للمناهج الحديثة في الميزانية. فالقياس يساعد على تحديد الأسباب التي تؤدي إلى زيادة التكلفة لأحد النشاطات أو الأعمال. وهل جاءت هذه الزيادة نتيجة زيادة في حجم العمل المبذول أو لزيادة التكلفة الطبيعية الناجمة عن زيادة في الأثمان والأسعار، أو بسبب الانخفاض في الكفاءة الإنتاجية للعاملين أو لحصول هدر وإسراف.<sup>(1)</sup>

(1) - Khoudry .D, « le contrôle des finances de l'état au Maroc », thèse de doctorat d'état en droit ,Casablanca,19889 ;P162.

كما يحتوي على آليات للمقارنة بين الجهات القادرة على تحقيق نتائج أعلى و أجود بنفقات أقل.

إن مثل هذه المقارنة تجعل النظام الحكومي نفسه محفزا بالأداء و الإنتاجية و ليس هذا نظاما ماليا فحسب، لأنه يجعل آلية العمل الحكومي و برمجتها تستهدف تحقيق النتائج، و تحاسب على هذه النتائج التي ينبغي أن تكون بدورها مرتبطة بأولويات تنموية و بما هو موضوع في المخطط التنموي.(1)

## الفرع الثاني:

### اعتماد نظام محاسبي فعال

يعتبر النظام المحاسبي الجيد من المقومات الرئيسة لعملية الرقابة المالية الناجحة كونه يمثل أداة أساسية لتزويد الإدارة بالبيانات والمعلومات المطلوبة حتى تتمكن من اتخاذ القرارات الصائبة.

إن تعدد أوجه النشاط و البرامج التي تقوم بها الوحدات الحكومية في مختلف دول العالم أدت إلى تعقيد النظام المحاسبي، ما يعكس ضرورة الاستمرار في تطويره وتعديله ليتماشى مع كل القضايا والمستجدات. فهو لم يعد في يومنا هذا مجرد أداة للكشف عن طبيعة العمليات المالية التي تنفذها مختلف الوحدات الحكومية ومدى مطابقتها للقانون. بل صار أداة هامة لخدمة الإدارة وباقي الجهات بما يوفره من بيانات لازمة وكافية في مختلف المجالات.

لقد ازداد الاهتمام في السنوات الأخيرة من مختلف الهيئات العلمية والعالمية بضرورة التركيز على الإصلاح والتطوير في مجال المحاسبة الحكومية و تحسين الإدارة المالية لاسيما في الدول النامية.

حيث جاءت التوصيات في هذا الشأن بضرورة الربط بين التخطيط والميزانية وبين الرقابة والنظام المحاسبي وكذا الربط بين الميزانية ودرجة أداء البرامج والعمل على التعاون بين الإدارات الحكومية لتطبيق النظم المحاسبية ومواكبتها بالإعلام الآلي، والربط بين هذه النظم ونظم الرقابة داخل هذه الإدارات مع وضع الخطط الملائمة لتدريب العاملين على مستوى جهات التنفيذ.(2)

(1)– Khoudry .D, « le contrôle des finances de l'état au Maroc ;op :cit.p 163 et suite.

(2)– أميدوش مدني، المرجع السابق، ص359.

## أولاً- دور النظام المحاسبي في تحقيق الرقابة

حينما يعد النظام المحاسبي على أسس علمية سليمة يصبح أداة أساسية تساهم في تحقيق الرقابة بصورة عامة وفي الوحدات الحكومية بصورة خاصة. حيث يتحقق دوره بصورة ناجحة ما سنلخصه في النقاط التالية:

- 1- يوفر النظام المحاسبي كافة البيانات والمعلومات التي تساعد الأجهزة الحكومية في تحليل مختلف الأنشطة الممارسة وآثارها الناجمة.
- 2- يوفر الأساس اللازم للرقابة على البرامج من واقع تحليل بيانات التكاليف والنتائج التي حققت.
- 3- تمثل حسابات التشغيل أحد العناصر الرئيسية في أي نظام محاسبي والتي توفر عنصر الرقابة على الأنشطة والبرامج داخل الأجهزة الحكومية المنفذة لها، فضلا عن الحسابات والدفاتر المساعدة.
- 4- يساعد النظام المحاسبي الجيد على إعداد تقارير متابعة دورة تسهم في تحقيق رقابة فعالة على أنشطة وبرامج الحكومة وتساعد في تقييم أدائها.<sup>(1)</sup>

## ثانياً- أسس زيادة فاعلية النظام المحاسبي في مجال الرقابة

هناك جملة من الأسس والمقومات التي تزيد من فاعلية أي نظام محاسبي في مجال تحقيق مفاهيم الرقابة الحديثة وبصفة خاصة في الوحدات الحكومية تتمثل في ما يلي:

### 1 - متطلبات التشريعات و القوانين والميزانية

حيث يتعين أن تصمم النظم المحاسبية الحكومية بطريقة تتفق وتتماشى مع المتطلبات الدستورية والقانونية والتشريعية الأخرى في البلد المعين، وأن ترتبط بتقسيمات الموازنة باعتبار أن الحسابات والموازنة ما هي إلا عناصر متكاملة للإدارة المالية الحكومية.

### 2 - المراجعة الداخلية والخارجية:

يتعين أن تعد النظم المحاسبية وتنفذ بطريقة تيسر إنجاز عملية المراجعة الداخلية والخارجية بالسرعة المناسبة، وإجراء الرقابة الإدارية الفعالة على الأموال وعلى البرامج وإدارتها وتقييم أدائها.

(1)- محمد السيد سرايا، الاتجاهات الحديثة في مجال الرقابة - مدخل تقييم الأداء في الوحدات الحكومية - الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1986، ص 51



### 3 - توضيح نتائج البرامج والأنشطة:

حيث يتعين أن تعد الحسابات بشكل يوضح النتائج الاقتصادية والمالية لتشغيلات البرنامج توضيحا كاملا بما في ذلك قياس الإيرادات والتعرف على التكاليف، وتحديد نتائج التشغيل بالنسبة لبرامج الحكومة ووحداتها وأجهزتها الإدارية. معنى ذلك أن تصمم الحسابات بطريقة توفر الأساس اللازم لتنظيم وقياس وتحليل نتائج البرامج الحكومية الاقتصادية منها والاجتماعية على السواء.

### 4 - خدمة متطلبات خطط التنمية:

يجب أن تعد الحسابات بحيث تكون قادرة على خدمة ما تتطلبه خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية وبرامجها من بيانات مالية، وأن توفر البيانات اللازمة للتحليل الاقتصادي والتي تمكن من تبويب المعاملات الحكومية. كما يجب أن تعد الحسابات بطريقة توضح كلا من الموضوع والغرض من الأموال المحصلة والمنصرفه والسلطات التنفيذية المسؤولة عن حماية الأموال واستخدامها في شكل برنامج تنفيذي.

### 5- توافر معايير البساطة والمنفعة:

حتى تزداد فاعلية النظام المحاسبي في مجال تحقيق مفاهيم الرقابة وتقييم أداء الأنشطة والبرامج الحكومية يجب أن تتوافر المعايير التالية.<sup>(1)</sup>

#### ❖ معيار البساطة و الدقة:

حيث يجب أن تكون البساطة هي السمة الرئيسية للنظام بحيث لا يتضمن سجلات ليس لها أهدافا محددة، كما ينبغي الابتعاد عن المزيد من التفاصيل والسجلات غير الضرورية. ومن ناحية أخرى ينبغي أن تقدم البيانات في الوقت المناسب وبالدرجة المطلوبة حتى يمكن الاعتماد عليها و الاستفادة منها، وينبغي أن تكون درجة الدقة في البيانات المالية لبرنامج معين في حدود ما هو ضروري لاتخاذ قرار خاص بنفس البرنامج.

#### ❖ معيار المنفعة :

يجب أن ترتبط البيانات المالية التي يقدمها النظام المحاسبي بأهداف محددة مطلوبة، ويكون هناك دليل على فائدتها في مجال تحديد المسؤولية ومتطلبات الإدارة.

(1)- محمد سرايا، المرجع السابق، ص 53.

لذلك يجب أن تقدم البيانات في الحال وبطريقة منظمة وواضحة وأن تكون مفهومة لمن تقدم إليه حتى يمكن استخدامها بفاعلية في مختلف الأغراض.

#### 6- إعداد جيد للتقارير المالية :

يجب أن تعكس درجة الدقة والبساطة السابقة إعداد مجموعة من التقارير الدقيقة والشاملة والتي تعبر تعبيرا صادقا عن نتائج النظام المحاسبي وذلك بان تتضمن هذه التقارير مايلي:

أ - يجب أن توضح التقارير في بساطة ودقة الاستخدامات المختلفة للمعلومات في مجال اتخاذ القرارات.

ب - يجب أن تتضمن التقارير المعلومات الكاملة عن نتائج تنفيذ البرامج الحكومية.

ج - يجب أن توضح التقارير المالية نتائج تأدية الخدمات الحكومية ودرجة إنجازها.

د - يجب أن يتضمن التقارير مدى اقتصاديات المعلومات ودرجة توافرها.

#### 7- توافر الأفراد المتخصصين:

يتعين تدريب العاملين فيالإدارة المالية تدريبا جيدا وأن يكتسبوا الخبرات ليكونوا قادرين على مواجهة الأعباء المكلفين بها وعلى ضمان انتظام العمل تحت مسؤولية قيادة محاسبية ومالية قادرة على الإشراف والمتابعة.

كما يجب توافر قنوات الاتصال اللازمة بين هؤلاء الأفراد والعاملين في المستويات الإدارية العليا وباقي الموظفين الذين يستخدمون البيانات المالية (1).

#### 8- محاولة وضع دليل محاسبي موحد :

ليس هناك نمط محاسبي وحيد يمكن أن يفي باحتياجات جميع الأغراض في مختلف دول العالم، حيث تختلف احتياجات الحكومات من دولة لأخرى. ومع ذلك يمكن استخدام أسلوب عام و موحد يسمح بوجود أساس سليم لتقديم بيانات إجمالية لها أهمية في مجال التحليل والمقارنات اللازمة لأغراض الرقابة. فيمكن إعداد دليل شامل للحسابات المختلفة يوفق ويرتب عناصر وملامح

(2)-محمد السيد سرايا، المرجع السابق، ص 55 .

النظام. يجب أن يتضمن هذا الدليل الإجراءات التنظيمية للإدارة المالية للحكومة وطريقة إعداد الميزانيات والحسابات والتقارير وعملية التقييم النهائية، وكذا المفاهيم المحاسبية التي تتناول الأصول والخصوم والرقابة الداخلية.

لاشك أن وجود دليل محاسبي بهذه الصورة يمكن استخدامه كمرشد للعاملين في المجال المالي، وللمراجع والمدقق الحكومي. ويوفر أساسا مشتركا موثوقا به وخاصة عندما تكون الحسابات غير مركزية، كما يوفر هذا الدليل أسس المراجعة والتقييم الدوري للعمليات المحاسبية<sup>(1)</sup>.

## 9- إعلامية النظام المحاسبي: (2)

إن استخدام الإعلام الآلي في تنفيذ العمليات المحاسبية يعمل علي زيادة كفاءة النظام في مجال توفير أفضل المعلومات المالية بالسرعة المطلوبة ويحقق الفوائد التالية:

- تسهيل إعداد البيانات المحاسبية.
  - تأدية الأعمال بطريقة أكثر كفاءة وبدقة عالية وسرعة فائقة .
  - زيادة حجم المعلومات المتاحة للإدارة عن طريق توفير البيانات في الوقت المناسب.
- من الطبيعي أن يسبق استعمال الإعلام الآلي دراسة للجدوى من المشروع، وبيان مدى ملاءمته بالنسبة لظروف الدولة.

كما يجب أن توضح هذه الدراسة إمكانية تحسين النظام القائم ومقارنة تكاليف ومنافع النظام الجديد بتكاليف ومنافع النظام اليدوي القائم.

و بصفة عامة يتعين حل المشاكل الجوهرية في المجالات الإدارية المرتبطة بالنظام المحاسبي من تخطيط وبرمجة وإعداد ميزانيات وتقارير المتابعة والمراجعة. وكذلك القيام بعملية مسح كامل للنظام القائم والأساليب المطبقة.

(1)-محمد السيد سرايا ، المرجع السابق ، ص 56.

(2)- Raffegau :Audit et informatique(Q.S.J ?)N°2299 Eds P.U.F.1986 P :14.

### الفرع الثالث:

#### اعتماد المناهج الرقابية الحديثة لتحقيق الرقابة الفاعلة

إن التوجه العالمي يدفع في اتجاه الشفافية و الصلابة المالية عندما يتعلق الأمر بالتسيير الموازي، يظهر ذلك من خلال توصيات المؤسسات الدولية للتمويل.

على أن حالة الجزائر تستدعي مرحلة أولى في تطبيق التقنيات الحديثة للمراقبة تواكب الإصلاحات الإدارية و المالية المباشرة. إذ تمثل الرقابة التقييمية أسلوبا فعالا في المتابعة من شأنها أن تساهم في تطوير التصورات الجديدة للتسيير الموازي في أفق تطبيق المناهج الحديثة للتدقيق و الفحص.

أ- **المراقبة التقييمية:** تعتبر الرقابة التقييمية من أحدث أساليب الرقابة المالية، حيث بدأ التفكير فيها بعد الحرب العالمية الثانية. ومع ازدياد دور الدولة في النشاط الاقتصادي وبالتالي ازدياد حجم النفقات العامة أصبحت مراقبة المشروعية غير ذات جدوى بمفردها. من هنا بدأ محاولات وضع الرقابة التقييمية موضع التنفيذ. و باعتماد الكثير من الدول لأساليب التخطيط الاقتصادي و اعتماد الأساليب الحديثة في التقييم الموازي ازدادت الحاجة إلى الرقابة التقييمية.<sup>(1)</sup>

يشكل التوجه التقييمي للرقابة أحد المظاهر الحديثة للتطور الذي عرفته النظريات الرقابية العمومية، بالإضافة إلى الاعتبارات الداخلية المتجلية في اهتمام السلطات العمومية والمختصين والباحثين باعتماد مقاربات شمولية تأخذ باعتبار مختلف الأبعاد المكونة للفعل الرقابي.<sup>(2)</sup>

فعلى المستوى الخارجي يمثل عمل بعض المؤسسات المالية الدولية كهيئة الأمم المتحدة و البنك العالمي و صندوق النقد الدولي كذا المنظمات الدولية للرقابة الدور المحوري في هذا التوجه<sup>(3)</sup> أن تجليات هذا المنحى ستبرز من خلال بعض النظريات والمفاهيم الرقابية، وهكذا ظهرت نظرية التحري المندمج أو الفحص المندمج التي تجمع بشكل متكامل الرقابة المالية و رقابة الأداء و مقتربت تقييم السياسات العمومية.

(1)- سعيد جعفرى، المرجع السابق، ص 50.

(2)- سعيد جعفرى، المرجع السابق، ص 51.

(3)- أحمدوش مدني، المرجع السابق، ص 61.

## 1. رقابة الأداء:

تمثل مراقبة الأداء فحصا موضوعيا تشخص به السياسات والنظم وإدارة العمليات في الجهات الخاضعة للرقابة، يقارن من خلاله الانجاز بالخطط والنتائج بالقواعد بغية كشف الانحرافات وبيان أسبابها، وذلك في سبيل توجيه الأداء نحو تحقيق كفاءة واقتصاد وفاعلية أكبر.

ذلك أن عمليات رقابة الأداء تهدف إلى التأكد من أن الإنفاق العام يجري وفقا للقرارات والسياسات المرسومة. وأن الأهداف المقررة تتحقق بشكل فعال واقتصادي وبكفاءة عالية. وعليه فإن تقويم الأداء يتركز على ثلاثة قواعد أساسية هي: (1)

- قاعدة فعالية أداء المشروع في تحقيق الأهداف المقررة، وهي التحقيق الفعلي للأهداف و الغايات و منافع المشاريع الحكومية و الإدارات العمومية، وذلك من خلال الاستخدام الفعلي لطرق العمل المعتمدة في تنفيذ الخطط و السياسات المقررة. (2)
- قاعدة كفاءة أداء التشكيلات الإدارية والتنظيمية في المشروع ومنتسبيه، ومدى نجاحهم في تنفيذ الواجبات والاعمال الموكلة إليهم. ويقصد بذلك تنفيذ الخطط والسياسات المقررة بخصوص كميات ومستويات الإنتاج، أو الأهداف الأخرى لمشروع معين بطريقة نظامية تساهم في تقليل الكلفة إلى الحد الأدنى دون أن تؤثر سلبا في مستوي ونوع الأعمال. (3)
- قاعدة الاقتصادية في استخدام الموارد الاقتصادية والموارد العامة وتجنب الإنفاق غير الضروري، حيث يهدف مقياس الاقتصاد إلى تقليل تكليف الموارد أو إلى استعمال مداخيل الدولة المرصودة لنشاط معين مع مراعاة الجودة. (4) كما يعتمد مقياس الاقتصاد والمطبق في استعمال مداخيل الدولة على معيار التسيير الجيد أو تبذير للموارد.

و مع أن هذه القواعد يمكن أن تشكل دعائم مستقلة بذاتها ومعتمدة على نفسها بشكل رئيسي، فإن نتائج تقويم الأداء تفترض ارتباط بعضها البعض. وكما هو الحال بالنسبة لمقاييس

(1)- عيسى عيسى المراقبة الإدارية علي تنفيذ الميزانية العامة بالمغرب، رسالة الدكتوراه في القانون العام، جامعة الحسن الثاني، عين الشق، الدار البيضاء السنة الجامعية 2004-2005 ص 235، 236

(2)-Harkat.n. « le droit du contrôle supérieur des finances publiques au Maroc », édition Babel,Rabat ;1992,

(3)- عيسى عيسى المرجع اسابق ص235

(4)- محمد سعيد فرهود مبادئ المالية العامة، الجزء الأول منشورات جامعة حلب 1990 ص58-59.

الاقتصادية يجب استعمال نقطة مراجعة لفهم مقياس الكفاءة كالمقارنة بين نسب المدخلات و المخرجات الخاصة بالوحدات المتشابهة.

أما قاعدة الفاعلية فتمكن من قياس درجة تحقيق الأهداف والعلاقة الموجودة بين الهدف المعلن والتأثير الحقيقي للنشاط، من خلال مقارنة النتائج مع الأهداف المسطرة في البرنامج العمومي. على العموم فإن رقابة الأداء تهدف بالضرورة إلى إصدار بعض العلامات حول القواعد الثلاثة: الاقتصاد و الكفاءة و الفعالية .

حتى لو اقتصر هدفها (رقابة الأداء) على القيام بتحليل منفصل حول اقتصاد و نجاعة النشاطات دون الأخذ بعين الاعتبار ولو باختصار فعاليتها لن يكون ذلك مثمراً، والعكس بالعكس. ذلك أنه أثناء القيام بمراقبة الفعالية يستطيع المراقب أن يراعي الاقتصاد والكفاءة، فيمكن أن تشهد نتائج الوحدة أو أي نشاط أو برنامج أو عملية معينة التأثير المرغوب فيه.<sup>(1)</sup>

## 2 - تقييم السياسات العمومية:

يرتبط المظهر الثاني المتطور للرقابة التقييمية بالمقترح المعروف بتقييم السياسات العمومية، ويجد هذا المقترح أسسه في الأنظمة الرقابية الانجلوسكسونية خاصة كندا والولايات المتحدة الأمريكية.

و على الرغم من تعدد التعاريف التي أعطيت لهذا المفهوم فإنه يهدف في الأصل إلى قياس وإبراز مختلف التأثيرات الذاتية على السياسية العمومية المختارة. وقد اتخذ هذا النوع من التقييم أهمية متزايدة في مجال التطبيق كونه يبني على احترام أربعة قواعد أساسية هي الشمول و النظامية و الدولة والاستقلالية تتجسد في أربعة مراحل أساسية هي:

- مرحلة تحليل وجمع المعطيات. - مرحلة التحليل النقدي لهذه المعطيات. - مرحلة تحديد النتائج.
- مرحلة الإعلان عن التوصيات و المقترحات.<sup>(2)</sup>

(1)- مناهج وتقنيات الرقابة على المال العام، المبادئ التوجيهية الأوروبية المتعلقة بتطبيق معايير الانتوساي - المحكمة الأوروبية للحسابات 2001 ص122.

(2)- سعيد جفري ، المرجع السابق، ص44.

إذا كانت مقارنة تقييم السياسات العمومية قد عرفت تطورات هامة في الدول الانجلوسكسونية، فإنه على العكس من ذلك واجهت عدة صعوبات في الأنظمة الرقابية اللاتينية من أجل تبنيها وتفعيلها خاصة في فرنسا، وذلك راجع لجملة اعتبارات سياسية وإدارية. وأيضا إلى الدور الذي تمثله الأجهزة العليا للرقابة المالية في هذه الدول. وتزداد الصعوبات المرتبطة بتبني التوجه الرقابي أكثر بالنسبة لوضعية الدول النامية التي تفتقد في الغالب الشروط المادية والبشرية الأولية لإقرار هذا النوع من المراقبة.

ومع هذا تعتبر هذه المقاربة أهم مراحل النظرية الحديثة وأنها تعمل على تقييم و لو بأثر رجعي التأثير الواقعي للسياسات العمومية من خلال الانجازات المحققة. وهي مقارنة تعرف انتشارا واسعا بفعل الجوانب الديمقراطية التي تحتوي عليها.<sup>(1)</sup>

و بالرغم من أن تطبيق هذا التوجه الرقابي على تنفيذ الميزانية العامة في الجزائر يظل عملية صعبة بسبب عدم توافر كل المعطيات الضرورية حول تأثير كل سياسة محتملة، فإن أهمية الأخذ بآليات وتقنيات مقترب السياسة العمومية تبدو ضرورية في ظل الإصلاحات المباشرة لتأهيل التسيير الإداري و الموازي.

## أ- اعتماد مناهج وآليات التدقيق

### 1- نشأة التدقيق وتطوره

يرى بعض الباحثين أن مفهوم التدقيق يعود إلى أصول جد قديمة (مصر الفرعونية و الحضارة اللاتينية)، وقد عرف تطورات هامة خلال القرنين الثالث عشر والرابع عشر ببريطانيا، وابتداء من القرن التاسع عشر بالولايات المتحدة الأمريكية حيث شهد تطورا كبيرا في جوانبه النظرية والتطبيقية.<sup>(2)</sup>

ويرى البعض الآخر أن التدقيق كما يصطلح عليه باللاتينية «**Audit**:أوديت» تعني الإنصات والاستماع، حيث ترجع مهنة الأوديت **Audit** إلى «الميتس دومينيكي» في عهد «شارلمان» الفرنسي والملك «إدوارد الأول» الإنجليزي الذي نصب مجموعة من «الأوديتورز».

(1)- أحمدوش مدني ، المرجع السابق، ص69.

(2)- إدريس خدري، " الفحص والتدقيق والتقوم الجهوي " المجلة المغربية للقانون والاقتصاد والتنمية ، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية ،جامعة الحسن الثاني ،عين الشق ،العدد 45 ،2001

أما في الجزائر فإن مصطلح التدقيق (**Audit**) لم يتفق حوله كل المختصين، فتعددت استعمالاتهم للمصطلح كفحص أو افتتاح أو تدقيق أو مراجعة أو رقابة مالية.<sup>(1)</sup>

و الملاحظة التي تفرض نفسها هنا: هو أنه حتى على مستوى الدول العربية بالرغم من الانتماء المشترك لمؤسسة المجموعة العربية للرقابة المالية والمحاسبة ليس هناك قاموس محدد حول استعمال تقنيات ومفاهيم الرقابة المالية أو حول التدقيق بالذات.

يتبين مما سبق أن التدقيق مفهوم مركب ومعقد يحيط به الكثير من الخلط . فكثيرا ما يقصد به المراقبة المالية في حين يمكن أن يمتد مفهوم التدقيق إلي ميادين واختصاصات واسعة تتجاوز المراقبة المالية.

اكتسب مقرب التدقيق اشعاعا ونجاحا هاما عكستهما فعاليته والصورة المعاصرة والحديثة التي يقدمها بفعل أربع عوامل أساسية هي:

- غنى وخاصة وديناميكية المفهوم.
- المقاربة المتعددة الاختصاص.
- فعاليته المنهجية.
- الخاصية النقدية في التحليل والمعالجة حتى أصبح يشبه بالفحص الطبي.<sup>(2)</sup>

فالتدقيق نتاج لتطور تاريخي اقتصادي و اجتماعي، لم يتوقف عن تطور مناهجه و آلياته منذ بداية القرن الماضي مرور بالحرب العالمية الثانية و خصوصا في السنوات الأخيرة.

حيث عرف تحولات أساسية في الموضوع والمنهج و في الميادين و المجالات التي يهتم بها و يتدخل فيها. فالتطورات التي عرفها لم تقتصر على مجال القطاع الخاص بل توسع تطبيقه ليشمل القطاع العمومي.

تم كل ذلك من خلال اعتماد توجه شمولي يستعين بعدة علوم كعلم الاجتماع و العلوم القانونية و العلوم الاقتصادية... الخ. و كذا و بالتقنيات المعلوماتية في التسيير والتنفيذ.<sup>(3)</sup>

(1)-DE MENOUELLEe ,D . REFFEGEAN,J,DUFFILP : « L'audit financier », édition Soufir, Casablanca, 1996,P7.

(2)- أحمدوش مدني، المرجع السابق، ص 54 وما بعدها.

(3)- أحمدوش مدني، المرجع السابق، ص 53.



## 2- تعريف التدقيق

يمكن تعريف التدقيق: بأنه تحر نقدي يسمح بفحص المعلومات المقدمة من طرف منظمة عمومية أو خاصة وتقييم الأعمال والنظم المطبقة في عين المكان، لأجل ترجمتها وتوظيفها إيجابيا. كما عرف أيضا بأنه: «تقييم مستقل لمختلف عمليات التسيير ومراقبة الداخلية لمنظمة معينة في القطاع العام أو الخاص للتأكد من مدى احترام السياسات والتشريعات المتبعة، وهل المعايير الموضوعية تم احترامها وهل تم استعمال الموارد المتاحة بشكل فعال واقتصادي، وهل تحققت الأهداف المحددة.»<sup>(1)</sup>.

تنخرط النظرية المعاصرة في مسلسل تراكمي من المعارف والأعمال والتقنيات، تهدف إلى إدماج هذا الأسلوب في مسلسل التنمية الاقتصادية الاجتماعية في إطار مقارنة شاملة ومتعددة الاختصاص، أين يجب التمييز بين تصورين أساسيين للتدقيق، تصور كلاسيكي و تصور حديث.

فأما التصور الأول- الكلاسيكي- فيركز على مبادئ المشروعية ومراقبة التسيير، ويتميز برؤيته الضيقة للتدقيق سواء تعلق الأمر بالقطاع العمومي أو القطاع الخاص.

أما التصور الثاني-الحديث- فيتجاوز هذه النظرية التقليدية، ويعتمد مقارنة شمولية ومتعددة الاختصاص تجعل من التدقيق عنصرا ينخرط في مسلسل التنمية الاقتصادية و الاجتماعية، و يسهم بفعالية في مشاريع التغيير.

و على أية حال فالتدقيق لا يمكن أن يباشر إلا بعد الترخيص للجهة المختصة بالتحقيق و البحث في معلومات تعد و تستعمل من قبل مصلحة إدارية من القطاع العمومي أو الخاص، وذلك للاضطلاع على واقعها الحقيقي و إعداد تقرير نقدي يبرز نتائج هذا البحث، و يقترح حلولاً ومقاربات تتوخى الجودة وتبسيط الإجراءات والتشريعات قصد تأهيل التسيير و العمل الإداري و المالي لهذه المصلحة.<sup>(2)</sup>

يهدف التدقيق كتقنية تعتمد الأخذ بالمعطيات الداخلية والخارجية للمصلحة المدققة إلى تحليل مبدأ المخاطرة الذي تعمل في ظله الوحدات الإدارية الإنتاجية، و هو يميل على المستوي العمومي إلى التأكيد من :

(1)- نجيب جيزي، المرجع السابق، ص 215.

(2)- أمحمدوش مدني، المرجع السابق، ص 55.

- تطبيق الأحكام القانونية المتعلقة بالعمليات موضوع التدقيق.
- تقييم درجة الاقتصاد والفعالية في الإدارة وفي استعمال الموارد.
- تقييم الفعالية التي تتم بها العمليات في المصلحة بناء على الأهداف المرسومة من طرف الدولة والإدارة المعنية.<sup>(1)</sup>

يتبين من محاولات التعريف السابقة أن أسس و أهداف هذا المفهوم تؤكد على الطبيعة النقدية والشمولية لتقنية الرقابة بواسطة التدقيق، والذي يشير إلى كل عمل يستهدف تقويم بنيات المراقبة الداخلية وفق مرجعيات عملية دقيقة، م ن أجل الوقوف على الخلل الذي تعاني منه المنظمة أو الوحدة في شتى المجالات للتنبؤ بها والسيطرة عليها.

على هذا الأساس وكتيجة للأخذ بتقنيات التدقيق ظهرت تفرعات متعددة لتطبيقه الأصلي تأخذ مسميات المجالات موضوع البحث والتحري. وهكذا وإضافة إلى التقسيمات الرئيسية المتمثلة في التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي نجد أنواع كثيرة للتدقيق كالتدقيق التنظيمي والتدقيق الاستراتيجي والتدقيق القانوني... إلخ.<sup>(2)</sup>

لقد أثبت التطور الرقابي بواسطة تقنية التدقيق أهميته وفاعليته في مختلف المجالات، الشيء الذي يستدعي تطبيقه على تسيير وتنفيذ الميزانية خاصة في ظل الواقع الذي توجد عليه تجربة التدقيق في الجزائر.

إن تطبيق التقنيات والمناهج العصرية للتدقيق في كندا وإنجلترا والولايات المتحدة وغيرها من الدول المتقدمة تطلب حقا تاريخية وتطورات اقتصادية واجتماعية وقانونية أدت إلى نتائج مهمة، دفعت الأمم المتحدة والمؤسسات المالية الدولية إلى الدعوة بإلحاح كبير لتطبيقه في القطاعات العمومية.

غير أن الإشكالية التي تطرح على الدول النامية ومنها الجزائر تتمثل في صعوبة تكييف وتطبيق هذه التقنيات في محيط سوسيو اقتصادي مخالف للمحيط الذي نشأت فيه.

تزداد هذه الإشكالية حدة في الجزائر، لأن مجال التدقيق هو قبل كل شيء جزء من نظام ديمقراطي يركز على مبادئ الشفافية والمساءلة. وترسيخ هذه المبادئ في مجتمعاتنا الجزائري رهين

(1)- نجيب جيري ، المرجع السابق، ص 216

(2)- أمحمدوش المدني، المرجع السابق، ص 55

تبنى إستراتيجية إشعاعية تعتمد على نشر ثقافة المساءلة والدفاع عن المال العام باعتباره ملكا للجميع.

فالتدقيق مرتبط بالديمقراطية، وتطبيقه يتطلب حالة ذهنية ومحيطا مناسباً لتطوره، تنعدم فيه العلاقات الرئاسية المتشددة والتسلطية.

مما سبق نخلص إلى النتائج التالية:

1- إن المقاربة المبنية على آلية التدقيق بكل أوجهها تسعى وترمي إلى الإحاطة بالجوانب الجوهرية أكثر من الجوانب الشكلية والجزئية في قياس وتقييم النتائج والمنجزات، ومقابلتها بالأهداف المسطرة ضمن المخطط والميزانية.

2- إن انتشار و بروز الأساليب الحديثة في المساءلة والتقويم في جميع المجالات الاقتصادية والاجتماعية يرجع لوعي الدولة-المسؤولين والمقررين السياسيين والاقتصاديين- بالأهمية الإستراتيجية للتدقيق في مراقبة وضبط تسيير نظام الإنتاج العالمي.

3- لما كانت تقنيات التدقيق غريبة عن الأساليب وأشكال الرقابة التي تعودنا عليها وجب بذل مجهود أكبر لملائمة هذه التقنيات مع واقع الإدارة في الجزائر، خصوصا إذا عرفنا أن تجربة الجزائر في تطبيق آليات ومناهج التدقيق تعتبر متخلفة.

4- ينبغي التأكيد على أن مستقبل مراقبة المالية العمومية ككل والميزانية العامة بالخصوص يكمن في انتهاج أسلوب التدقيق. غير أن مصداقية وفعالية هذا الأخير لا يمكن أن تتأتى إلا إذا كان عملا ديمقراطيا وعلميا ومستقلا يشمل كل القطاعات العمومية. كما أن الاقتراحات والتوصيات والتقارير التي تخلص إليها أعمال التدقيق يجب أن تكون موضوع متابعة وتنفيذ.

5- إن تفعيل الرقابة المالية في الجزائر لا يتأتى رغم توفر المقومات التي تناولتها بالشرح في هذه الدراسة ما لم تتوفر إرادة سياسية حقيقية تؤمن بجدوى المراقبة، ومستعدة لإمدادها بكافة الضمانات والطاقت البشرية والإمكانات المالية والقانونية، وتخولها السلطة الردعية والزجرية المناسبة، والى إجماع وطني وشراكة فعلية و تنسيق بين مختلف الفاعلين لتفعيل القوانين ومباشرة التغيير والإصلاح.

### المبحث الثالث:

#### وسائل الرقابة المالية

تمثل وسائل الرقابة تلك الأدوات التي يستخدمها القائمون بأعمال الرقابة للحصول على البيانات الهامة والمعلومات المفيدة لفحصها والتحقق من مدى صحتها، والتي توفر لهم أدلة للإثبات تخولهم القدرة على إبداء الرأي وإسناد التقارير الرقابية إزاء النتائج المتوصل إليها من عمليات التحري والفحص والتدقيق التي قاموا بها.

تتمثل هذه الوسائل والأدوات المستخدمة في العمليات الرقابية المختلفة في الوسائل التالية:

- الميزانية العامة كوسيلة للرقابة (مطلب أول)
- التقارير الحسابية المختلفة و تشمل: التقارير الدورية والحساب الختامي من جهة والتقارير الرقابية من جهة أخرى (مطلب ثان).

#### المطلب الأول:

##### الميزانية العامة للدولة وسيلة للرقابة

الأصل أن نظام الميزانية العامة نشأ كأداة للرقابة الشعبية على التصرفات المالية للسلطة التنفيذية، حيث يتم التأكد بموجبها من سير عمليات التنفيذ التي تباشرها الإدارة الحكومية وفق المنهجية المحددة سلفا من أجل تحقيق الأهداف المسطرة من غير إفراط ولا تفريط.

تعد الميزانية العامة من أهم الوسائل المعتمدة في الرقابة في كل مراحل النشاط العام للدولة خاصة في مرحلة التنفيذ والتطبيق. ونظرا لتطور دور الدولة وازدياد نشاطها فقد أدى ذلك إلى تطور أساليب إعداد الميزانية العامة وكيفيات تبويبها تطورا جذريا. حتى غدت الميزانية العامة أكثر فعالية في الرقابة على صحة الاختيارات وأفضلية البرامج التي تخصص لها الاعتمادات المالية دون غيرها، والتحقق من صحة استخدام هذه الاعتمادات وكفايتها.

لقد أدت عوامل مختلفة إلى حصول هذا التطور الكبير في أساليب الميزانية العامة للدولة فتحولت من ميزانية البنود أو الرقابة إلى ميزانية البرامج والأداء (فرع أول) إلى ميزانية التخطيط والبرمجة و أخيرا الميزانية الصفرية(فرع ثان) ومن خلال هذه التقسيمات تبلورت خصائص الرقابة المالية على تنفيذ الميزانية.

## الفرع الأول:

### ميزانية البنود(الرقابة) و ميزانية البرامج والأداء

سأتناول في هذا الفرع ميزانية البنود أو الرقابة في (فقرة أولى) و ميزانية البرامج والأداء في (فقرة ثانية) على النحو التالي:

#### أولاً: ميزانية البنود -الرقابة-

أ- مضمون ميزانية الرقابة: يقوم هذا الشكل من أساليب الميزانية العامة على تأكيد الرقابة الشديدة على أوجه الإنفاق و تقييد صلاحيات الموظفين الحكوميين في التصرف في النفقات العامة، يتم تبويب هذا الأسلوب تبويبا إداريا على أساس الوزارات والمصالح الحكومية ثم تبويب مرة أخرى تبويبا نوعيا يبين بالتفصيل نوع النفقات والإيرادات العامة.(1)

#### ب- طبيعة الرقابة على التنفيذ في ميزانية البنود

إن هذا الشكل من التبويب يضمن سهولة الرقابة على تنفيذ الميزانية في الدولة، غير أنها تقتصر غالبا على الناحية المالية الحسابية التي تستهدف فحص حسابات الحكومة والتدقيق في مستندات الصرف والتحصيل بهدف التأكد من عدم تجاوز الاعتمادات المقررة عند الصرف.(2)

#### ج - تقدير ميزانية البنود

يعد هذا الأسلوب من أقدم صور الميزانية العامة للدولة وأكثرها انتشارا في معظم دول العالم. وهو يهتم بما تشتريه الحكومة فعلا دون الالتفات إلى بيان أسباب الشراء ولا مدى الإنجازات التي تحقّقها النفقات العامة.(3)

تتميز ميزانية البنود بالبساطة سواء بالنسبة لأجهزة التنفيذ أو لأجهزة الرقابة كونها تستخدم مفاهيم يمكن تطبيقها بسهولة بالنسبة لجميع المخاطبين بها من إداريين وبرلمانيين و مواطنين.

كما أنها تحكم الرقابة الحسابية على الحسابات الحكومية، فضلا عن عما توفره من معلومات وبيانات لأعداد الحسابات الختامية وقوانين ضبط الميزانية التي تمكن السلطة التشريعية متابعة تنفيذ الميزانية العامة .

(1)-محمد شاعر عصفور، (الاتجاهات الحديثة في الميزانية)، ميزانية البرامج، مجلة العلوم الإدارية، القاهرة، سنة 22، عدد 01، 1980، ص136.

(2)- عطاالله سالم جويعد الصرايرة، المرجع السابق، ص262.

و تسهيل تقدير الميزانية العامة القادمة.<sup>(3)</sup> غير أنه ظهرت عدة سلبيات ومساوئ تتعلق بتطبيق هذا النوع من أساليب الميزانية من ذلك:

- إذا كان تقسيم ميزانية البنود سهل عملية الرقابة فإنه على العكس من ذلك فيما يتعلق بعملية التحليل الاقتصادي للعمليات المتعلقة بنشاط الدوالة المالي التي يجعلها عملية غير سهلة، فضلا عن كون هذا التقسيم لا يحدد حجم وقيمة النفقات المتعلقة بأنشطة الدولة المختلفة بسبب التداخل الإداري فيما بينها أو حتى تحديد حجم النفقات لكل نشاط على حده مقدما.
- من جهة أخرى يثير موضوع التبويب الإداري في ميزانية البنود مجال الإيرادات العامة إشكالات تتعلق بعدم القدرة على قياس مستوى العبء الإجمالي لتحصيل هذه الإيرادات أو حت تحديد عبء و تكاليف كل إيراد على حده، و هذا ما يؤدي في الأخير إلى عدم القدرة على وضع سياسة إيرادية شاملة من الناحية الاقتصادية.<sup>(4)</sup>
- يعد التركيز في ميزانية البنود على بيان تفاصيل أنواع النفقات دون التركيز على الأهداف عائقا كبيرا يحول دون اتخاذ القرارات السليمة في هذا الشأن، فضلا عن صعوبة معرفة نتائج تنفيذ الأنشطة الحكومية ومدى تقدمها و استحالة قياس الكفاية الإنتاجية للإدارة الحكومية.
- يلعب وتر العامل الشخصي والمساومة و المصالح الخاصة دورا هاما في إقرار الاعتمادات نتيجة لغياب المعايير الموضوعية التي يتم بناء عليها إقرار الاعتمادات لكل وحدة حكومية.
- مادام وجود ميزانية البنود مرتبطا بمذهبية الاقتصاد الحر فإن ذلك يقف عائقا أمام تطورها وتلاؤمها مع دور الدولة الجديد وتدخلها في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، خاصة في الدول النامية.

(1)- عبد الكريم صادق بركات، الاقتصاد المالي، ص 81 و 82.

(2)- عادل أحمد حشيش، أصول الفن المالي للاقتصاد العام، ص 326.

أضف إلى هذا الغموض الناشئ عن طبيعة العلاقة بين اعتماد هذا الأسلوب من تبويب الميزانية وبين الخطة العامة التي تبنتها الدول النامية من الوجهة الاقتصادية، لأن ما يعتمد هذا الأسلوب لا يعكس ما تنفذه الوحدة الحكومية من نشاط.<sup>(1)</sup>

### ثانيا: ميزانية البرامج والأداء

#### أ- مضمون ميزانية البرامج والأداء

يعد هذا الأسلوب الصورة الثانية لتطور أساليب الميزانية العامة بعد أن تطورت المفاهيم الأساسية التي ارتكز عليها أسلوب ميزانية البنود عبر الزمن لتصل إلى ميزانية البرامج والأداء.

إن مضمون ميزانية البرامج والأداء يعني في معناه الواسع الاهتمام بالأعمال التي تنجزها الحكومة في صورة البرامج و الأنشطة المكونة لها أكثر من الاهتمام بالسلع والخدمات التي تشتريها الحكومة. فالتركيز هنا ينصب على العمل المنجز أكثر مما ينصب على وسائل هذا العمل.<sup>(2)</sup> والغرض هنا هو لرفع كفاءة الإدارة الحكومية وتحقيق الاستخدام الأمثل للموارد وتسهيل مهمة الرقابة على تنفيذها.

#### أ- تاريخ ظهور ميزانية البرامج والأداء

تعد الولايات المتحدة الأمريكية من أول الدول التي عملت على تطوير ميزانيتها من ميزانية البنود إلى ميزانية البرامج والأداء، فقد بدأت أولى بوادر هذه الفكرة بالظهور عام 1907 فيما نشره مكتب الأبحاث الإدارية لمدينة نيويورك عن ميزانية الإدارة الصحية على أساس الوظائف. ثم تبلورت الفكرة على صعيد الحكومة الفيدرالية في حدود عام 1934 حين شكلت لجنة " تافت"<sup>(3)</sup> للاقتصاد والكفاءة بناء على ما وجه من انتقادات لميزانية البنود ودراسة التنظيم الإداري والمالي للحكومة، حيث تمت التوصية باعتماد الميزانية على أساس الوظائف والبرامج، التي وجدت صداها في ميزانية وزارة الزراعة، ثم انتقلت إلى الجهات الإدارية الأخرى.

و في حدود العام 1949 كانت قد شكلت لجنة هوفر الأولى بهدف إصلاح الجهاز الحكومي الأمريكي من خلال التوصية بتبويب الميزانية

(1)- قحطان السيوي، اقتصاديات المالية العامة، ص81 و82. و عطاالله سالم جويعد الصرايرة، المرجع السابق، ص 260.

(2)- سيد أحمد بواب، موازنة الأداء لخدمة الكفاءة في الحكومة، مركز البحوث الإدارية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، 1970، ص10.

(3)- نسبة إلى الرئيس الأمريكي: وليام تافت.

الفدرالية على أساس الوظائف والأنشطة والمشروعات والتي وجد صداها في ميزانية وزارة الدفاع الأمريكية. و في العام 1950 صدر قانون الميزانية والحسابات متضمنا العديد من الإصلاحات بغرض توفير البيانات اللازمة عن تكلفة وحدة الأداء. بعدها شكلت لجنة هوفر الثانية لتأكيد توصية لجنة هوفر الأولى سنة 1955.

بعد ذلك عمم الرئيس الأمريكي " جنسون " سنة 1965 استخدام ميزانية البرامج والأداء في الوزارات والقطاعات الحكومية بأسرها. بعدها تم تبني هذا الأسلوب في ميزانية العديد من الدول كالسويد والفلبين وفرنزويلا.<sup>(1)</sup>

### ج- العوامل المؤثرة في تطور أسلوب الميزانية إلى ميزاني البرامج والأداء

إن التحول الذي حصل وبخاصة في الولايات المتحدة الأمريكية من أسلوب ميزانية البنود إلى ميزانية البرامج والأداء يكون مرده في الحقيقة إلى تظافرو تأثير جملة من العوامل و الأسباب أهمها<sup>(2)</sup>

1- الزيادة الكبيرة المسجلة في حجم النفقات العامة نتيجة تطور دور الدولة وتدخلها في المجتمع، والاتساع الكبير في الوظائف الحكومية والبرامج العامة ما أدى إلى صعوبة المتابعة للأوجه المتعددة للنفقات العامة وعدم القدرة على تحديد مدى كفاءة استخدامها لتحقيق الأهداف المسطرة.

2- صعوبة إيجاد مصادر جديدة للإيرادات العامة لتغطية حجم النفقات العامة المتزايد بصورة كبيرة ما أدى إلى إحداث عجز مستمر في الميزانية العامة، وفرض اعتماد مصادر تضخمية.

3- لتغطية العجز وهو ما طرح بإلحاح فكرة ترشيد الإنفاق العام الذي ألح بدوره على ضرورة تطوير أسلوب الميزانية العامة من ميزانية البنود إلى ميزانية البرامج والأداء لتحقيق التوازن وربط مدى كفاءة العمل الحكومي بحجم النفقات.

مما ساعد على ظهور ميزانية البرامج و الأداء ظهور الأجهزة الرقابية المنفصلة عن جهاز الميزانية العامة التي استأثرت بمهمة الرقابة لوحدها في حين قصر نشاط الميزانية العامة على خدمة الإدارات الحكومية، وخاصة بعد ما تطورت القوانين والأنظمة في مواجهة الانحرافات

(2)- محمد سعيد فهدود، المرجع السابق، ص 616 و 617.

(3)- السيد عبد المولى، المالية العامة، ص 608 و ما بعدها. و قطب إبراهيم محمد، الموازنة العامة للدولة، الجزء الثاني، ص 91 و 92.



4- و المخالفات، مثل تطوير قوانين الوظيفة العامة وقطاع المشتريات والمخازن والحسابات الحكومية بغرض إحكام الرقابة على مختلف عمليات البيع والشراء الحكومية وتنظيم المخازن الحكومية.

5- الضغط الحاصل من قبل دافعي الضرائب وممولي الخزينة العمومية لوضع النظم الكفيلة باستخدام أمثل للأموال العامة لتجنب الإسراف والتبذير، والرفع من مستوى الخدمات وتقليل استحداث ضرائب جديدة، الأمر الذي عجل بظهور ميزانية البرامج والأداء.

6- إن مقتضى الرقابة الحقيقية للمجالس النيابية على تنفيذ الميزانية يقتضي الاهتمام بتحديد الأعمال والأهداف و كفاية ونوعية الخدمات الناتجة عن إنفاق الاعتمادات كهدف أساسي بدل التركيز عن إنفاق الاعتمادات في حد ذاتها لمجرد الإنفاق وهو ما تحققه ميزانية البرامج و الأداء.

#### د- تبويب ميزانية البرامج والأداء

يتم تبويب ميزانية البرامج والأداء على أساس التبويب الوظيفي والإداري و البرامج والأنشطة على النحو الآتي:

1- التبويب الوظيفي: يتم على أساس تحديد خدمات معينة متجانسة تقدمها الحكومة للأفراد ووضعتها في إطار مجموعات كالدفاع والتعليم.

2- التبويب الإداري: يتم حسب الوحدات التنظيمية في الجهاز الحكومي فهي من يخطط و ينفذ برامج الحكومة وأنشطتها.

3- تبويب البرامج: يتم حسب الأعمال التي تؤدي إلى خدمة نهائية طبقا لنوع الخدمة والغرض من إنشائها. مثل برنامج التعليم المهني.

4- تبويب الأنشطة: يتم على أساس وضع الأعمال المتشابهة التي يتضمنها برنامج العمل في مجموعات، والذي يفيد في تحقيق أهداف الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة. حيث تمثل هذه الأنشطة الأساس الأول لمقارنة الحمل المنفذ بالعمل المطلوب تنفيذه.<sup>(1)</sup>

(1)- عطا الله سالم جويعد الصرايرة، المرجع السابق، ص 263.

## هـ - طبيعة الرقابة على التنفيذ في ميزانية البرامج والأداء

تطور مفهوم الرقابة على تنفيذ الميزانية في ظل ميزانية البرامج والأداء متخطيا حدود الرقابة المالية التقليدية ليشمل رقابة الكفاية التي تهدف إلى رقابة أهداف البرامج وأدائها.<sup>(1)</sup>

في هذا الإطار يتم ربط الإنفاق بالأداء المادي، حيث يتم تضمين التقارير المالية بعمليات مقارنة أداء العمل المنفذ وتكاليفه بالعمل المطلوب تنفيذه، وهو ما يعني إجراء المتابعة في كل مراحل الأداء، وتحديد ما صرف في كل مرحلة قياسا إلى أهداف البرنامج وأنشطته.

تتضمن الرقابة هنا والتي تكون مرافقة للتنفيذ كشف القصور أو مستوى الانحراف عن معدلات الأداء التي تضمنتها الخطط المرسومة سلفا، مع الإشارة إلى أسباب هذا الانحراف والنتائج المترتبة عنه وتحديد المسؤولية فيه، وكذا اقتراح العلاج المناسب وتجنب حصوله مستقبلا.<sup>(2)</sup>

## و- تقدير نظام ميزانية البرامج والأداء

رغم المزايا التي يتميز بها هذا الأسلوب في وجود رقابة تقييمية اقتصادية للأداء الحكومي، وتحديد معايير الإنجاز وتقديم العون للحكومة في مزاولة أنشطتها وتقديم خدماتها بكفاية عالية، إلا أنه لا يساعد على تقييم تكلفة و منفعة الإنفاق و ينحصر دوره في بيان معايير الإنجاز وتكاليفه.

فضلا عن صعوبة تطبيقه في مجال قياس مخرجات النشاط الحكومي كونه يفتقر إلى مقاييس مادية ملموسة تمكن من قياس الكم أو العدد.<sup>(1)</sup>

## الفرع الثاني:

### ميزانية التخطيط والبرمجة

يتضمن هذا الفرع الحديث عن مضمون ميزانية التخطيط و البرمجة و أسباب ظهورها (فقرة أولى)، ثم التطرق إلى عناصر نظام ميزانية التخطيط والبرمجة و تبويبها (فقرة ثانية). و تحديد طبيعة الرقابة على التنفيذ في ميزانية التخطيط و البرمجة (فقرة ثالثة) وأخيرا تقدير ميزانية التخطيط والبرمجة (فقرة رابعة).

(1)- قطب إبراهيم، المرجع السابق، الجزء الثاني، ص 117.

(2)- عبد العزيز سيد محمد، ميزانية البرامج والأداء، مكتبة الأنجلو المصرية، القاهرة 1966، ص 233 و 234.

(1)- العوضي العوضي عثمان، الرقابة القانونية على مالية الدولة، ص 60.

## أولاً- مضمون ميزانية التخطيط والبرمجة وتاريخ وأسباب ظهورها

### أ- مضمون ميزانية التخطيط والبرمجة

يعد هذا الأسلوب الصورة الثالثة لتطور أساليب الميزانية العامة واتجاهاتها الحديثة التي ظهرت في الولايات المتحدة الأمريكية التي كانت لا تؤمن بفكرة التخطيط القومي، في الوقت الذي لم يحظ فيه بالقبول والاهتمام في الدول التي تبنت أسلوب التخطيط الشامل.

تعرف ميزانية التخطيط والبرمجة بأنها الأداة تمكن من تحويل بيانات الميزانية من بيانات تخطيطية إلى بيانات إدارية والعكس لتحقيق أهداف الرقابة والإدارة والتخطيط. حيث يركز هذا النظام اهتمامه على الإدارة العليا لمساعدتها في أداء وظيفتها التخطيطية، واتخاذ القرارات المختلفة في محاولة لربط السياسة المالية والاقتصادية للحكومة بخطة اقتصادية محددة عن طريق مجموعة من البرامج والأنشطة، الغرض منها هو تحقيق الأهداف المالية والاقتصادية للحكومة.<sup>(1)</sup>

### ب - تاريخ وأسباب ظهور ميزانية التخطيط والبرمجة

يهدف هذا الأسلوب أساساً إلى خدمة أهداف التخطيط وربط وظيفته بوظيفة الميزانية العامة، وقد تم استخدامه في إعداد ميزانية وزارة الدفاع الأمريكي للسنة المالية 1963. و بحلول العام 1966 حاولت الولايات المتحدة تعميمه في كافة الوزارات والأجهزة الحكومية. و هناك عدة أسباب أدت إلى ظهور نظام التخطيط والبرمجة منها:

- انتشار ظاهرة التخطيط القومي في معظم دول العالم والعمل على ربط الميزانية العامة بالخطة العامة للدولة
- ازدياد أهمية التحليل الاقتصادي ودوره على مستوى المشروعات والنشاط الانتاجي الوطني.
- اكتشاف و تطور الأساليب الإحصائية والفنية الحديثة لجمع و تحليل المعلومات و استخدامها أساساً في اتخاذ القرارات المناسبة، و وضع الخطط على أسس موضوعية وعلمية تتمثل في بحوث العمليات وتحليل النظم و التكلفة.
- رغبة السلطات المالية في قيام الميزانية العامة بوظائفها الثلاثة الأساسية بالتوازي كونها أداة للسياسة المالية وهي الرقابة والإدارة والتخطيط.

(1)- عطاء الله سالم جويعد الصرايرة، المرجع السابق، ص264.

(2)- أنور عبد الخالق، تطور نظام ميزانية التخطيط و البرامج، مرجع سابق، ص03.

## ثانيا- عناصر نظام ميزانية التخطيط والبرمجة و تبويبها

### أ- عناصر نظام ميزانية التخطيط والبرمجة

يتشكل نظام ميزانية التخطيط والبرمجة من ثلاثة عناصر هي: التخطيط، تالبرمجة، الميزانية.

- **التخطيط:** يتولى تحديد الأهداف القومية المبتغاة للنشاط الحكومي على المدى البعيد.

- **البرمجة:** تتضمن مجموعة الوسائل التي تسمح بتحقيق أهداف النشاط الحكومي السابقة التحديد، وذلك لمدي متوسط الأجل.

- **الميزانية:** تتضمن تحديد الجزء السنوي من البرنامج الذي تشمله الميزانية السنوية للدولة حيث تحدد الوحدات الحكومية الأهداف المتعلقة بكل منها على ضوء الأهداف الوطنية.<sup>(1)</sup>

### ب- تبويب ميزانية التخطيط و البرمجة

اتسم تبويب الميزانية العامة في ظل نظام ميزانية التخطيط والبرمجة بالغموض والتأرجح بسبب تركيزه وارتباطه بالأهداف العامة.

1- **تبويب النفقات العامة:** يتم تبويبها بناء على هذه الأهداف التي تعمل الحكومة على تحقيقها.

2- **تبويب البرامج والأنشطة:** تعتبر البرامج والأنشطة مجرد وسائل لتحقيق الأهداف المقصودة بالتحقيق، وبالتالي لا يهتم هذا النظام بها.

لهذا وقع الاختلاف بين الوزارات والإدارات الحكومية في تبويب الميزانية العامة لعدم وجود علاقة مباشرة بين الإنفاق العام ونشاط الوحدات الحكومية ما أدى إلى استحالة وضع دليل موحد للميزانية العامة ترتبط به هذه الوحدات.<sup>(2)</sup>

(1)- السيد عبد المولى، المرجع السابق، ص 611 و 612.

(2)- عطا الله سالم جويعد الصرايرة، المرجع السابق، ص 265.

### ثالثا- طبيعة الرقابة على التنفيذ في ميزانية التخطيط و البرمجة

تهدف الرقابة في هذا النظام إلى التأكد من مدى تطابق التنفيذ الفعلي مع المخطط له، ومدى تحقيقه فعلا لأهداف الوحدة الإدارية والأهداف العامة، والتأكد من التكامل في أنشطة كل برنامج وكشف عيوب الوحدة الإدارية أو التعديل في الأهداف أو في اختيار البرامج وطرق أداء النشاط.<sup>(1)</sup>

### رابعا- تقدير نظام ميزانية البرامج والأداء

من مزايا هذا النظام أنه يربط الميزانية العامة بالخطة الاقتصادية، ويحقق استخداما أفضل للموارد من خلال الاختيار بين البدائل المطروحة لتحقيق الأهداف.

كما يعطى صورة واضحة عن المنافع والتكاليف لفترة قادمة، ويمكن أجهزة الرقابة من متابعة تنفيذ الأهداف والتأكد من سلامة المخرجات وعدم إساءة استعمال المدخلات.

غير أن هذا النظام واجه انتقادات عديدة كونه يركز على العقلانية الاقتصادية و يقلل من أهمية العامل السياسي، فضلا عن المركزية التي تطبعه من خلال إعطاء سلطة واسعة لمكتب الميزانية ولرئيس الدولة في إقرار البرامج العامة.

كما أنه يركز على الجانب الكمي في الوقت الذي تظهر فيه جوانب كثيرة في الميزانية العامة لا يمكن ترجمتها إلى أرقام كمية.<sup>(2)</sup>

إن هذه الانتقادات وغيرها أدت إلى انهيار نظام موازنة التخطيط والبرمجة. وتخلت عنه الولايات المتحدة.<sup>(3)</sup>

ليتم التحول إلى نظام الميزانية ذات الأساس الصرفي كأحدث نظام للميزانية، نتناوله في الفرع الموالي:

(1)- محمد سعيد فرهود، المرجع السابق، ص631.

(2)- نائل عبد الحافظ العواملة، الإدارة المالية العامة بين النظرية والتطبيق، مؤسسة زهران، للطباعة والنشر، ط2، عمان، الأردن، 1990، ص118 .

(3)- أنور عبد الخالق، (الاتجاه التخطيطي لموازنة العامة نظام موازنة التخطيط والبرمجة، مجلة الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، عدد 13، 1981، ص118 و ما بعدها.

### الفرع الثالث:

#### الميزانية ذات الأساس الصفري

##### أ- مضمون الميزانية ذات الأساس الصفري

يعرف هذا النظام بأنه أسلوب يعد بموجبه مشروع الميزانية العامة في صيغته النهائية على أساس التقييم لجميع البرامج والمشروعات والأنشطة الواردة فيها، بغض النظر إن كانت هذه البرامج والمشروعات والأنشطة جديدة أو كانت قائمة فعلا.<sup>(1)</sup>

أساس هذا النظام أنه يقوم على افتراض مفاده عدم وجود أية خدمات مسبقا، على أن يضع في الحسبان مراعاة الحد الأدنى للتكلفة والطريق الأمثل للحصول على مجموعة من المخرجات ، وأن يتم وضع الإطار لكيفية تقييم الفاعلية في مستويات النفقات الجارية و المعتمدة وفقا لهد الاعتبار. <sup>(2)</sup>

أيضا يتجنب هذا النظام الالتفات إلى مسار الميزانية في السنوات الفارطة، حيث تبدأ عملية تحضير الميزانية الجديدة من قاعدة الصفر وبالتالي يتجنب إدراج الاعتمادات بطريقة تلقائية مجرد أنها أدرجت في ميزانية السنة السابقة، بل يتم إدراجها من جديد كأنها لم تكن من قبل أي بعد أن تتم مراجعتها بصورة دورية.<sup>(3)</sup>

##### ب - تاريخ ظهور نظام الميزانية الأساس الصفري

ظهر نظام ميزانية الأساس الصفري كبديل جديد وحديث لنظام التخطيط والبرمجة نتيجة لفشل وانحيار هذا الأخير بسبب ما واجهه من مشاكل وصعوبات، أدت في النهاية إلى التحلي عنه تماما و التحول إلى نظام ميزانية الأساس الصفري الذي يعتبر أحدث الأنظمة في العالم ممثلا بذلك الطور الرابع من أطوار التطور في الاتجاهات الحديثة للميزانية ، حيث بدء في تطبيقه في أوائل الستينيات من قبل وزارة الزراعة الأمريكية رغم فشل المحاولة.

بحلول العام 1967 كانت الأمم المتحدة قد أوصت باعتماد هذا الأسلوب كبديل جديد

(1)- نعيم دهمش، الموازنة الصفرية، ص16.

(2)- أنور عبد الخالق، نظام الأساس الصفري، (اتجاه حديث لأعداد الموازنة العامة) ، مجلة الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، عدد10، 1980، ص92.

(3)- السيد عبد المولى، المالية العامة ، المرجع السابق، ص216.

في ميزانية الدولة، فتم استخدامه فعليا من قبل قطاع الأعمال الأمريكي سنة 1969 كوسيلة للرقابة على المصروفات العامة.

وفي سنة 1973 انتقل تطبيقه إلى ميدان الإدارة الحكومية الأمريكية حيث تم اعتماده من قبل الرئيس الأمريكي " جيمي كارتر" في ولاية جورجيا الأمريكية حينما كان حاكما لها، ثم عممه على سائر الولايات بعد أن أصبح رئيسا للدولة كوسيلة للرقابة على تنفيذ الميزانية العامة.<sup>(1)</sup>

### ج- طبيعة الرقابة على التنفيذ في الميزانية ذات الأساس الصفري

تم الرقابة على تنفيذ الميزانية في ظل نظام الأساس الصفري عن طريق التقييم المستمر لمختلف الأنشطة والبرامج التي تنفذها الحكومة القائمة منها و الجديدة على حد سواء، بما يحقق الاستخدام الأمثل للموارد والأموال و بما يصل إلى تحقيق الأهداف المحددة سلفا. هذا ما يعكس دور الرقابة الجادة والصارمة على التنفيذ والقدرة على قياس الأداء الفعلي و رقابة فاعلية الخطط والبرامج ، ومدى صحة القرارات المتخذة في المشروعات محل التنفيذ وكذا التعرف إلى مختلف الإنحرافات و الصعوبات واتخاذ القرارات العلاجية.<sup>(2)</sup>

### د- تقدير نظام الميزانية ذات الأساس الصفري

يبقى في الأخير أن نقول بأن هذا النظام قد واجه بدوره صعوبات في التطبيق مما أفقده أهميته، وتضاءل العمل به "إلى أن تم التحلي عنه تماما في عام 1980 في الولايات المتحدة الأمريكية، ليفسح المجال لتطبيقات مختلفة من أشكال الأساليب والأنظمة السابقة في معظم دول العالم كوسيلة للرقابة على تنفيذ الميزانية.<sup>(3)</sup>

(1)- نعيم دهمش، الموازنة الصفرية ، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، عمان، 1981.ص15. و عطاالله سالم جويعد الصرايرة، المرجع السابق، ص268.

(2)- عوف الكفراوي، المرجع السابق، ص125.

(3)- أنور عبد الخالق، نظام الأساس الصفري، مرجع سابق، ص67 و 68.

## المطلب الثاني:

### التقارير الحسابية الدورية و الحساب الختامي و التقارير الرقابية

#### الفرع الأول:

#### التقارير الحسابية الدورية

التقارير الحسابية الدورية أو الختامية من أهم وسائل الرقابة التي توفر المعلومات الكافية عن سير العمل و الإمكانيات المتاحة، حيث تتضمن الأنظمة المالية و المحاسبية الحكومية مجموعة من التقارير الدورية الحسابية تهدف بها إلى إحكام الرقابة على العمليات المالية. تكمن المزية في هذه التقارير أنها تمكن السلطات المشرفة على تنفيذ الميزانية العامة و هي بالدرجة الأولى وزارات المالية و مجالس المحاسبة ودواوينها من التعرف على المراكز المالية للوحدات الحكومية بصورة دورية منتظمة، فتستطيع أن تتخذ القرارات المالية و الإدارية المناسبة في الوقت الملائم لحماية الأموال العامة من الضياع و التبديد و سوء التسيير.

تستخدم تقارير المتابعة الدورية كوسيلة للرقابة للتأكد من مدى التزام القائمين بالتنفيذ وتحقيق الأهداف المخططة وإجراء التنسيق اللازم بين جهات الرقابة.

يتمثل دور تقارير المتابعة الدورية في كشف الحساب المالي الشهري وكشف الحساب الربع سنوي، حيث تتضمن هذه الكشوف الاستخدامات والإيرادات الفعلية المقيدة في الدفاتر الحسابية للمدة المعمول عنها هذا التقرير. فيتم من خلالها تبادل المعلومات بين المستويات الإدارية داخل الوحدات الحكومية أو خارجها.<sup>(1)</sup>

في هذا الإطار تقوم الوحدات الإدارية الحكومية التي تتولى تنفيذ الميزانية بإعداد كشوف المتابعة الدورية الإحصائية والحسابية و إرسالها إلى وزارة المالية وأجهزتها في مواعيد محددة تنظمها القواعد القانونية. كل ذلك من أجل تمكينها من ممارسة رقابتها بإحكام على ما تم إنفاقه من بنود الاستخدامات وما تم تحصيله من بنود الإيرادات على مدار السنة المالية.

بهذا تتمكن وزارة المالية من متابعة تنفيذ الميزانية العامة في هذه الوحدات، واتخاذ القرارات اللازمة لتلافي أسباب الانحرافات ومعالجتها في الوقت المناسب.<sup>(2)</sup>

(1)- حامد دراز، مبادئ المالية العامة، ص 67 و 68.

(2)- عطاء الله سالم جويعد الصرايرة، المرجع السابق، ص 269.



## الفرع الثاني:

### الحساب الختامي

#### أ- ماهية الحساب الختامي

يمثل التقرير الختامي أو السنوي عن النشاط الحكومي للوحدات الإدارية الحكومية وسيلة أخرى تهدف إلى إحكام الرقابة على التنفيذ، للتأكد من مدى التزامها بما تضمنته الميزانية العامة من اعتمادات وكذا مدى التزامها بالإجراءات التي تضمنتها القواعد القانونية المالية والحسابية الخاصة بتنفيذ الميزانية.

يقدم هذا التقرير السنوي إلى وزارة المالية طبقاً للكتاب الدوري الذي تصدره هذه الأخيرة نهاية كل سنة تحدد فيه مواعيد تقديم التقرير السنوي والجداول التفصيلية المرفقة به، والتعليمات التي يعد على أساسها التقرير السنوي أو الحساب الختامي.

فالحساب الختامي هو: بيان لما تم إنفاقه وما تم تحصيله فعلاً من مبالغ عن طريق الوحدات الحكومية خلال فترة مالية سابقة، غالباً ما تكون سنة أي يشكل ما يعرف بالميزانية بعد التنفيذ<sup>(1)</sup>

#### ب- إعداد الحساب الختامي وتقديمه

تقوم وزارة المالية بإعداد هذا التقرير السنوي الختامي بعد أن تحصل على جميع الحسابات الختامية للوحدات الحكومية المختلفة، فيتضمن الاعتمادات المدرجة بالميزانية العامة بتفصيل كل الأنواع، والاعتمادات الإضافية الممنوحة وما تم الترخيص به من استثناءات خلال السنة المالية، وكذا المبالغ المالية التي أنفقت وأسباب الفروقات المسجلة وتقديرات الميزانية لكل باب وبند في مجال الإيرادات العامة والمحصلات الفعلية منها وما يسجل بينها من فروق محتملة.

يرفق التقرير الختامي بمجموعة من الجداول ومحاضر جرد الخزينة العمومية والمخازن والأمانات والسلف وصور الشهادات الصادرة من البنوك ومختلف الجهات التي تؤيد صحة أرصدة الحسابات المفتوحة وغير ذلك.

(1)- عطاء الله سالم جويعد الصرايرة، المرجع السابق، ص 270 وما بعدها.

بعد الانتهاء من إعدادها للتقرير السنوي تقوم وزارة المالية بتدوين ملاحظاتها عليه ليتم عرضه على مجلس الوزراء لمناقشته واعتماده، ثم يتم تحويله إلى السلطة التشريعية لمناقشته واعتماده وفقا لأسلوب المتبع في هذا الشأن في كل دولة.<sup>(1)</sup>

يتم إعداد الحساب الختامي بأحد طريقتين كما هو معروف في علم المالية:

#### **الطريقة الأولى: طريقة حساب القطع أو ما يعرف بحساب الخزنة**

يتم إعداد الحساب الختامي وفقا لهذه الطريقة بناء على المبالغ التي تم إنفاقها وتحصلها فعلا، خلال السنة المالية الجارية بغض النظر عن تاريخ نشأة التزام الحكومة بالدفع أو تاريخ نشأة حقها في التحصيل، فهذه الطريقة تعتمد سنة التسديد وليس سنة الاستحقاق.

تتميز هذه الطريقة بالبساطة والوضوح و السرعة في غلق الحسابات المالية، وكذا السرعة في إعداد الحساب الختامي لعرضه على السلطة التشريعية لإقراره ومناقشة الوزراء في تصرفاتهم المالية في تنفيذ الميزانية، ولتحديد المسؤوليات بشأن ذلك أثناء قيامهم بأعمالهم ووظائفهم. لأنه إذا تأخرت رقابة السلطة التشريعية حتى تنتهي أعمال الوزراء فإن ذلك سيقبل من فاعلية الرقابة المالية.<sup>(2)</sup>

هذه الطريقة هي أكثر دلالة ودقة في إعداد الحساب الختامي للدولة وتأخذ بها كثير من البلدان مثل انكلترا وفرنسا و مصر و الأردن و الجزائر...

#### **الطريقة الثانية: طريقة حساب الإتمام أو طريقة التسوية أو الاستحقاق**

يتم إعداد الحساب الختامي وفقا لهذه الطريقة على أساس المبالغ التي التزمت الدولة بدفعها ولم يتم دفعها فعلا، وكذا المبالغ التي نشأ حق الدولة في تحصيلها و لو لم يتم تحصيلها فعلا خلال السنة المالية المعنية. فهذه الطريقة تعتمد على سنة الاستحقاق وليس على سنة التسديد.

تمتاز هذه الطريقة بإظهار المركز المالي الحقيقي للدولة في السنة الجارية وتمكن من مقارنة الحسابات الختامية لعدة سنوات لأن الموازنات منفذة بالحجم الذي أعد لها. اعتمدت هذه الطريقة في تركيا وبلجيكا.<sup>(3)</sup>

(1)- حامد دراز، المرجع السابق، ص 68 و 69.

(2)- عطاالله سالم جويعد الصرايرة، المرجع السابق، ص 272 وما بعدها.

(3)- عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، مرجع سابق، ص 283.

### ج- ممارسة الرقابة عن طريق الحساب الختامي

يتم تحويل التقرير السنوي إلى السلطة التشريعية لمناقشته واعتماده بعد أن تمت مناقشته واعتماده من قبل السلطة التنفيذية.

تتولى السلطة التشريعية فحص هذا التقرير السنوي المتضمن الحساب الختامي للسنة المالية التي تولت السلطة التنفيذية من خلال تنفيذ الميزانية العامة التي أقرها البرلمان في أول السنة المالية كإجازة قانونية تسمح للسلطة التنفيذية بالتصرف في الأموال العامة.

تراقب السلطة التشريعية بواسطة هذا التقرير مدى سلامة تنفيذ الميزانية العامة من قبل مختلف الوحدات الحكومية ضمن حدود الخطة المرسومة لها سلفاً. حيث تتم مناقشة الحكومة في جلسات تعقد لهذه المهمة ، يمكن ملاحظة هنا أنه يمكن الاكتفاء في بعض الدول بمجرد اطلاع السلطة التشريعية على الحساب الختامي والحق في مناقشة الحكومة دون اعتماده بقانون. كما هو الحال في انكلترا وبعضى الدول العربية كالأردن مثلاً.(1)

في حين تختار بعض الدول الأخرى بأن تمنح السلطة التشريعية فضلاً عن ذلك حق اعتماد هذا الحساب وبالشكل الذي يصدر فيه الحساب بنفس الأداة التي تصدر بها الميزانية العامة، أي بقانون كما هو الشأن في فرنسا ومصر.(2) و في الجزائر يتم قسح هذا الحساب واعتماده بما يعرف بقانون ضبط الميزانية العمومية.

### د- التمييز بين الحساب الختامي والميزانية العامة كوسائل للرقابة المالية

يتفق الحساب الختامي والميزانية العامة في مايلي:

- 1- أن كلا منهما يتم إعداداه لسنة مالية واحدة لكليهما.
- 2- كما يتحدان في الأساس الذي يتبع في تبويب كل منهما.
- 3- كلاهما يعتمد من قبل السلطة التشريعية في الدولة.
- 4- كلاهما يمثل وسيلة رقابية تتضمن إجراءات قانونية وإدارية تهدف إلى حماية الأموال العامة وعدم الإسراف في استخدامها.

(1)-عطاالله سالم جويعد الصرايرة، المرجع السابق، ص 271 .

(2)- طارق الساطي، المحاسبة العامة والإدارية، مرجع سابق ، ص 183 و ما بعدها.

و يختلف الحساب الختامي عن الميزانية العامة في مايلي:

- 1- الميزانية العامة هي بيان تقديري مفصل لنفقات الحكومة وإيراداتها عن سنة مالية قادمة، في حين أن الحساب الختامي بيان فعلي لنفقات الحكومة وإيراداتها عن سنة مالية سابقة.
- 2- تشمل الميزانية العامة تقديرا معتمدا لنفقات الدولة و إيراداتها خلال السنة المالية، بينما يشمل الحساب الختامي عادة بيانات أخرى مثل أرصدة المخازن والعهد و حسابات الخزنة العامة والأمانات و غيرها.(1)

### ه- أهمية الحساب الختامي كوسيلة للرقابة المالية

يعد الحساب الختامي الوسيلة الأساسية لممارسة الرقابة البرلمانية على تنفيذ الميزانية العامة في الدولة، كونه يمثل المستند القانوني الأساسي المقابل لقانون اعتماد الميزانية العامة. فهو يعطي الفرصة لمقارنة التقديرات الواردة في قانون الميزانية العامة و يبين النسب والأرقام المتحققة في نهاية السنة المالية، رغم أن هذا الأسلوب يجسد رقابة حسابية فقط إلا أنها ذات قيمة وفائدة. كما أنه يمثل إجراء قانونيا تلتزم السلطة التنفيذية بتقديمه في نهاية السنة المالية، ليتم بموجبه التأكد من مدى سلامة تنفيذ الميزانية العامة وممارسة الرقابة من خلاله.(2)

يمكن عن طريق الحساب الختامي أيضا الكشف عن الانحرافات والمخالفات التي ارتكبت خلال التنفيذ في السنة المالية المنتهية مما يمكن من اتخاذ الإجراءات المناسبة والقرارات الصحيحة لتدارك الأخطاء وعلاج الانحرافات.

### و- تقدير رقابة الحساب الختامي:

يعد الحساب الختامي للدولة نتيجة منطقية من نتائج الأخذ بمبدأ اعتماد السلطة التشريعية المسبق للميزانية العامة للدولة. فقد فرض التطور الاقتصادي والقانوني والمالي الذي أدى إلى تقييد اختصاص السلطة التنفيذية في التصرف في الأموال العامة إنفاقا وإيرادا، باعتماد وسيلة الميزانية العامة كوسيلة رقابية تقرها السلطة التشريعية بأن تقدم السلطة التنفيذية بعد انتهاء السنة المالية وإفصال حساباتها حسابا ختاميا عن الميزانية العامة بعد تنفيذها.

(1)- قطب إبراهيم محمد، المرجع السابق، ص 161.

(2)- خطار شلي، العلوم المالية، الموازنة، ص 203 دار الكتاب اللبناني، بيروت 1968..

كانت انكلترا هي أول دولة أخذت بمبدأ الميزانية العامة، وهي أول دولة أخذت أيضا بمبدأ الحساب الختامي للدولة كأهم ركنين من أركان النظام الديمقراطي في المجال المالي والاقتصادي.

لكن ما يلاحظ أن على رقابة السلطة التشريعية بواسطة الحساب الختامي تكون غير مجدية و لا تحقق الفعالية المطلوبة، ففي معظم دول العالم وبخاصة النامية منها يتم التصديق على الحساب الختامي دون أية مناقشة تذكر، ويتخذ الموضوع طابعا شكليا محضا. من غير فحص حقيقي للحال التي تم فيها تنفيذ الميزانية العامة. ولهذا تحولت هذه الصلاحية الرقابية للسلطة التشريعية إلى أجهزة فنية متخصصة تتولى ممارسة الرقابة المالية الحقيقية على تنفيذ الميزانية العامة ممثلة في مجالس ودواوين المحاسبة، وانحصرت مهمة السلطة التشريعية في التصديق الشكلي على التقرير السنوي للحساب الختامي للدولة.<sup>(1)</sup>

لذا وحتى يكتسي قانون الحساب الختامي للدولة أهمية خاصة كوسيلة من وسائل الرقابة البرلمانية على تنفيذ الميزانية العامة أكثر من كونه مجرد مستند حسابي، فإنه ينبغي تحديد الوقت المناسب لممارسة الرقابة البرلمانية لتنفيذ الميزانية العامة فضلا عن إرفاقها بجداول ومستندات تتميز بالبساطة والوضوح وفي وقت قريب من انتهاء السنة المالية للدولة.<sup>(3)</sup>

يتضح مما سبق مدى أهمية النظام المحاسبي المطبق في الدولة، ومدى تطوره وقدرته على تسهيل مهمة إعداد هذه التقارير ودقة البيانات التي تتوفر عليها. مما يمكن من التوصل إلى نتائج رقابية على مستوى التنفيذ في الوحدات الحكومية وقياس مستوى أدائها.

فالمحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة يشكلان عنصرين متلازمين من نظام متكامل للرقابة يكفل المسالة القانونية التي تضمن التأكد من استخدام الأموال العامة في تحقيق أهدافها. ففي الجزائر تتضمن الأنظمة المالية والمحاسبية مجموعة من هذه التقارير الدورية و الختامية التي تنظمها الوحدات الحكومية وتضمنها نتائج تنفيذ الميزانية العامة، وتقوم برفعها إلى المسؤولين داخل الوحدة الإدارية وإلى وزارة المالية وهيئة الرقابة الإدارية المستقلة ممثلة في المفتشية العامة للمالية

(1)- عطا الله سالم جويعد الصرايرة، المرجع السابق، ص271.

(2)- العوضي العوضي عثمان الرقابة القانونية على مالية الدولة، ص 83 و عطا الله سالم جويعد الصرايرة، المرجع السابق، ص271.

و الجهاز الرقابة العليا في البلاد ممثلا في مجلس المحاسبة و إلى السلطة التشريعية في نهاية المطاف كونها تمثل الشعب (1).

### الفرع الثالث:

#### التقارير الرقابية

أ- مفهومها من بين لوازم الرقابة المالية على تنفيذ الميزانية العامة أن تقوم جهات التنفيذ والرقابة جميعا بإعداد تقارير دورية عن سير عمليات التنفيذ والرقابة عليها تتضمن عرضا لحالة تنفيذ الميزانية العامة ونتائج الرقابة عليها. تمثل هذه التقارير وسيلة شائعة تأخذ بها كافة النظم الرقابية لسهولة إعدادها ودقة ووضوح ما تتضمنه من معلومات وبيانات رقابية، وقدرتها على ربط مختلف مستويات التنفيذ ببعضها في الوحدات الحكومية القائمة على التنفيذ، ما يساعد على إحكام الرقابة واتخاذ القرارات المناسبة لحل مشاكل التنفيذ في وقتها.

عند إنهاء كل مهمة يتوجب على المراقب أن يقوم بإعداد تقرير رسمي وكتابي فضلا عما يقدم من تقارير شفوية عن نتائج الأعمال. يتضمن هذا التقرير الملاحظات والاستنتاجات التي تعرض تفاصيل كل خلاصة مهمة وصل إليها المراقب. كما يحتوي التقرير على المؤشرات والعلاقات بين الأسباب والنتائج وما يكشفه المراقب من مخالفات وانحرافات توجب العقوبة أو اتخاذ القرارات اللازمة لإصلاحها ومدى ضرورة اتخاذ هذه القرارات (2).

#### ب- أنواع التقارير الرقابية:

تتخذ هذ التقارير الرقابية أشكالا متعددة بحسب مصدرها وطبيعتها وتوقيتها والهدف من استخدامها:

من حيث مصدرها: قد تكون التقارير داخلية تصدرها جهات الرقابة الداخلية، كالتقارير الصادرة عن جهات الرقابة في الوحدات الحكومية، أو وزارة المالية وقد تكون خارجية تصدرها أجهزة الرقابة الخارجية كالتقارير الصادرة عن الجهاز الأعلى للرقابة المالية مثل مجلس المحاسبة في الجزائر.

(1)-أنظر هذه التقارير الرقابية في الجزائر بالصفحة 151 من هذه الرسالة.

(2)- رمضان بطيخ، الرقابة على أداء الجهاز الإداري، دراسة علمية وعملية في النظم الوضعية والإسلام، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1996 ص 280.

- من حيث طبيعتها: تكون التقارير الرقابية تقارير مالية إذا تعلقت بحسابات الإنفاق أو التحصيل، وقد تكون تقارير فنية إذا تعلقت بالمسائل الفنية وقد تكون تقارير إحصائية إذا كانت تتضمن بيانات إحصائية، وقد تكون تقارير إدارية تتعلق بالوظائف الإدارية.
- من حيث التوقيت: قد تكون التقارير دورية تصدر بصفة منتظمة، يوميا أو أسبوعيا أو شهريا أو سنويا، وقد تكون غير دورية لا ميعاد لها وإنما ترتبط بأمر من الأمور، كالتقارير الخاصة.
- من حيث أهدافها: فقد تهدف هذه التقارير لفحص الأعمال أو لبيان حالة الإنجاز أو لقياس كفاءة العاملين.<sup>(1)</sup>

### ج-أهمية التقارير الرقابية

إن التقارير التي تعدها الإدارة العامة تشكل وسيلة مهمة من وسائل الرقابة المالية الداخلية على تنفيذ الميزانية العامة، فهي تتضمن عرضا عن النتائج التي يتم التوصل إليها بعد تنفيذ الإدارة لأنشطتها، والتي تحول بدورها إلى أجهزة الرقابة الخارجية خلال المدد القانونية المحددة، وبخاصة الجهاز الأعلى للرقابة المالية العليا في البلاد ممثلا عندنا في الجزائر بمجلس المحاسبة.

تتضمن هذه التقارير عادة عرضا وافيا عن مدى تنفيذ البرامج التي طالتها الرقابة الداخلية وما سجل من ملاحظات هامة في هذا المجال والإجراءات المتخذة بشأنها، كما تشمل طريقة الجرد ومدى تعبير الميزانية العامة والحسابات الختامية عن المركز القانوني للوحدة الإدارية.<sup>(2)</sup>

يجب أن تتسم هذه التقارير الرقابية بالموضوعية والحياد حتى تحقق أهدافها المنشودة، كما ينبغي صياغتها بأسلوب دقيق ومتوازن محتوى وأسلوبا، فتبين مدى التقدم في تنفيذ الأنشطة الحكومية ومدى اتفاق هذا التنفيذ مع الخطة المرسومة له.

تتطلب دقة هذه التقارير أن تتضمن البيانات والمعلومات الصحيحة عن النشاط محل الرقابة، على أن توضع هذه الأخيرة بأسلوب مرتب وسهل للقراءة و الفهم في ضوء المعايير الرقابية المقررة

(1)- عطاالله سالم جويعد الصرايرة، المرجع السابق، ص272.

(2)- أحمد السيد عوضين، أجهزة الرقابة على النواحي المالية في مجال الرقابة الذاتية للإدارة على أعمالها، ص187 و188.

فضلا عن أنه يجب رفعها إلى الجهات المعنية في الوقت المناسب.<sup>(1)</sup>

هذا فيما يتعلق بالتقارير الرقابية الإدارية، أما التقارير الرقابية التي تقدمها أجهزة الرقابة المالية العليا المستقلة إلى السلطة التشريعية أو رئاسة الدولة من أهم التقارير الرقابية في هذا المجال، لاسيما التقرير السنوي الذي تؤكد عليه معظم دساتير العالم بما فيها الجزائر.

فهو من أهم الوثائق التي تسجل فيه الأجهزة العليا للرقابة المالية أنشطتها الرقابية، وما سجلته من مخالفات وانحرافات وماتقترحه من حلول وما تنصح به من توصيات في هذا الشأن. وعادة ما تتضمن هذه التقارير السنوية عرضا عن مدى مطابقة أعمال أجهزة التنفيذ الخاضعة للرقابة بالنظام القانوني والقواعد السائدة التي تحكم الميزانية العامة. وكذا استخدام الموارد العامة بكفاية واقتصاد ومدى تعبير الحساب الختامي للدولة عن حقيقة مركزها المالي.

إضافة إلى هذه التقارير توجد تقارير خاصة تقدمها هذه الأجهزة العليا في أي وقت تراه مناسباً لذلك للتنبيه عن المسائل ذات الأهمية البالغة من أجل الكشف عنها أو التحقيق فيها، وفي بعض الأحيان يتم تقديم هذه التقارير الخاصة بناء على طلب السلطات العليا أو المجالس التشريعية في الدولة أو يتم تقديمها من قبل هذه الأجهزة مباشرة.<sup>(2)</sup>

ففي فرنسا و في إطار صلاحياتها الإدارية في مراقبة تنفيذ الميزانية، تقدم محكمة الحسابات الفرنسية تقريرا سنويا بشأن كل الحسابات التي دقت ليرفع إلى رئيس الجمهورية، كما يبلغ هذا التقرير إلى الوزراء كل فيما يخصه لإبداء ملاحظاتهم بشأنه، ثم ينشر التقرير في الجريدة الرسمية ويطلع عليه أعضاء البرلمان.<sup>(3)</sup>

كما تقوم المحكمة أيضا بإجراء بيانات مطابقة عامة بين الحساب العام للإدارة والحسابات الفردية للمحتسبين العموميين من جهة، وبين حسابات المحتسبين وحسابات الإداريين من جهة أخرى. و على أساس التقرير السنوي وبيانات المطابقة العامة تتم عملية قطع الحساب الختامي في اللجنة المالية و في الجمعية الوطنية<sup>(4)</sup>.

(1)- رمضان بطيخ، المرجع السابق، ص281.

(2)- فهمي شكري، المرجع السابق، ص 80

(3) - Raymond Muzellec, op:cit ,pp: 292,293.

(4) - Raymond Muzellec,op:cit ,p294.



و في بريطانيا يقوم مكتب الرقابة الوطني بإعداد تقرير سنوي يقدمه إلى مجلس العموم عن طريق لجنة الحسابات العامة بالمجلس. يقدم المراقب المدقق العام تقريرا سنويا إلى مجلس العموم، ويعرض ابتداء على "لجنة الحسابات العمومية" ليكون أساسا فيما بعد لممارسة الرقابة البرلمانية على المال العام.

حيث يتم إعداد هذا التقرير بناء على التقارير الفرعية التي يقدمها الموظفون المرتبطون بالمراقب المدقق العام بشأن تدقيق الحسابات وتفصيل سائر النفقات في كل وزارة.

و في مصر يقدم الجهاز المركزي للمحاسبات تقريره السنوي وعليه ملاحظاته. و هو مطالب بتقديم التقارير الرقابية اللازمة متى طلب منه مجلس الشعب ذلك بصفته هيئة رقابية عليا تابعة لهذا الأخير لتساعده في الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة.

و في الأردن أوجب الدستور على ديوان المحاسبة أن يقدم تقريرا عاما إلى مجلس النواب يتضمن ملاحظاته ونتائج رقبته وما يقترحه من توصيات لمواجهة المخالفات والوقاية منها في المستقبل.

و في تونس تمارس دائرة المحاسبات أيضا رقابة إدارية أو اختصاصا إداريا على الأمين بالصرف في شكل رقابة إدارية لاحقة ، تتوج بتقديم تقرير عام يرفع إلى رئيس الجمهورية والسلطة التشريعية. و هكذا الحال في كثير من الدول الغربية و العربية.<sup>(1)</sup>

أما في الجزائر، فإن التقرير العام هو وثيقة إجمالية مفصلة يعدها مجلس المحاسبة في نهاية كل سنة، ويتضمن كافة الملاحظات والتقييمات الرئيسية الناجمة عن أشغال تحريات مجلس المحاسبة، تكون مرفقة بالتوصيات التي يرى المجلس أنه يجب تقديمها، وكذا ردود المسؤولين والممثلين القانونيين والسلطات الوصية المعنية المرتبطة بذلك.<sup>(2)</sup>

يعد التقرير العام من أهم الوسائل التي تمكن المجلس من عرض نتائج عمله على رئيس الجمهورية وعلى أعضاء البرلمان وعلى الرأي العام، حيث ينشر الجريدة الرسمية للجمهورية.<sup>(3)</sup>

(1)- عبد الرؤوف جابر، المرجع السابق، ص 45.

(2)- المادة 16 الفقرة الأولى من الأمر 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتضمن قانون مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية رقم 39 مؤرخة في 23 جويلية 1995. المعدل و المتمم بالأمر 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010. الجريدة الرسمية رقم 50 مؤرخة في 01 سبتمبر 2010.

(3)- الفقرتان الثانية و الثالثة من المادة 16 من نفس الأمر.

يتم تحضير مشروع التقرير العام من قبل لجنة خاصة في مجلس المحاسبة، تسمى لجنة البرامج والتقارير. (1)

مما سبق يتبين بأن التقرير العام الذي يرفعه مجلس المحاسبة إلى رئيس الجمهورية هو وثيقة مهمة تتضمن كشف بالمخالفات المالية المسجلة التي ترتكبها مختلف الجهات والدوائر الخاضعة لرقابة المجلس، مرفقة بالملاحظات والانتقادات الموضوعية، و اقتراح الحلول اللازمة لمعالجة هذه الأخطاء، و هو ما يساعد هذه الجهات والسلطات العامة على تجاوز أخطائها ومخالفاتها وعدم الوقوع فيها مرة ثانية.

إن هذا ما يعكس دور مجلس المحاسبة في إقرار مبدئين أساسيين في عمله هما:

- 1- إعلام الرأي العام بأخطاء الإدارات والهيئات العامة وبمخالفاتها المالية.
- 2- مبدأ تقديم المساعدة لهذه الجهات لتجاوز أخطائها بتقديم الحلول والمعالجات المناسبة لهذه الأخطاء. (2)

أما فيما يتعلق بالتقارير الادارية الخاصة التي يقدمها مجلس المحاسبة في الجزائر، فالمعروف أنه يترتب على الأشغال التقييمية التي يقوم بها المجلس إعداد تقارير تحتوي على المعاينات والملاحظات والتقييمات، ترسل بدورها إلى مسؤولي المصالح والهيئات المعنية. وإذا اقتضت الحاجة فإلى سلطاتهم السلمية أو الوصية لتسمح لهم بتقديم إجاباتهم وملاحظاتهم في الأجل الذي يحدده لهم مجلس المحاسبة. و من أجل أن تكون أشغال المجلس أكثر استنارة ، فإنه يمكن له أن ينظم نقاشا في هذا الشأن يشارك فيه مسؤولو ومسيرو الهيئات المعنية. (3)

حيث تتوج هذه النقاشات بضبط التقييم النهائي من قبل المجلس، فتصدر على أثره كافة التوصيات و الاقتراحات المقصود من ورائها تحسن فعالية ومردودية تسيير المصالح والهيئات محل الرقابة. ثم ترسل بعد ذلك إلى مسؤوليها وإلى الوزراء والسلطات الإدارية المعنية. (4)

(1)- المادة 54 من الأمر 95-20 المعدل والمتمم السابق.

(2)- محمد رسول العموري، المرجع السابق، ص167.

(3)- المادة 3/73 من الأمر 95-20 السابق.

(4)- المادة 4 /73 من الأمر 95-20. السابق

في الأخير لابد من الإشارة إلى الاهتمام المتزايد في هذ العصر بتحليل المالي للبيانات والمعلومات التي تضمنتها تقارير الرقابة وتقارير المتابعة الدورية ، والحساب الختامي للدولة والميزانية العامة و المتعلقة بالنشاط محل الرقابة بغرض توفير نتائج وتوصيات محددة من هذا التحليل تحقق أهداف الرقابة الشاملة. وبذلك يعد التحليل المالي وسيلة أساسية لتحقيق الرقابة المجدية على تنفيذ الميزانية العامة. لذلك يجدر بالأجهزة القائمة على الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة الداخلية والخارجية منها أن تولي اهتمامها البالغ لاستخدام أساليب التحليل المالي التي تتيح لها المعلومات حتى تعمل على زيادة كفاءة الوحدات الحكومية التي تتصرف بالأموال والموارد العامة التي تتطلب حسن الاستخدام والتوجيه.(1)

حيث نجد أن تقارير المتابعة والتقارير الدورية والحسابات الختامية والميزانية العامة هي أهم أدوات التحليل المالي التي ينبغي أن تقوم بها كل الوحدات الحكومية القائمة على التنفيذ، وأن تتوفر عليها وزارة المالية في كل دولة على وفق ما ذهب إليه الفقه المالي.(4)

\*\*\*\*\*

(1)-Harold N Groves and Robert L.Bsish,financing Government,7<sup>th</sup> Edition, New York ,197 5. P 513.

(4)- د/ السيد المتولي المرسي،( التحليل المالي لبيانات المحاسبة الحكومية، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، عمان، م11، عدد1987،4، ص 44 و مابعدها.

# الفصل الثالث

قواعد الرقابة المالية و أحكامها في النظام الإسلامي

يمثل النظام المالي في أي دولة في وقتنا الحاضر مرآة عاكسة لمختلف توجهات النظام السياسي والاقتصادي والاجتماعي، إذ يعمل لأجل تحقيق الأهداف والغايات الكبرى لهذه التوجهات من خلال ما يستغله من أدوات فعالة في نشاطه اليومي ممثلة في الإيرادات العامة والنفقات العامة، محددًا أنواعها وحجمها وأولوياتها.

و الذي لا خلاف فيه أن شريعة الإسلام هي المعين الذي يستمد منه النظام المالي الإسلامي قواعده وأحكامه، حتى غدا هذا النظام عنوانا على ازدهار الإسلام وترسخ مبادئه وتحقيق التوازن في المجتمع الإسلامي، وكفالة حرمة المال وصيانه. (1)

و المالية العامة في الإسلام مؤسسة على التشريع الإسلامي، إذا نجد نصوصه وأحكامه الاجتهادية قد حددت ترسانة القواعد والإجراءات التي تحكم النظام المالي الإسلامي. فموارد الدولة كالزكاة والجزية والتركات والغنائم والفيء ونحوها فرضت بالقرآن الكريم والسنة النبوية، وما بقي منها قرره الاجتهاد المأمور به في الشريعة وفقا لقواعدها المعروفة، فالخراج قرره الخليفة عمر بن الخطاب - رضي الله عنه- استنتاجا من آيات الكتاب في مسألة أرض السواد، بعد أن جمع علماء الصحابة ووجوه الناس واستشارهم في أمرها حتى استقر الأمر على فرض الخراج، وترك الأرض في أي أصحابها يخدمونها من دون توزيعها بين الفاتحين كي لا يكون المال دولة بين الأغنياء من الناس. (2)

و العشور إنما تقررت بموجب مبدأ المعاملة بالمثل، بعد أن فرضت على تجار المسلمين في البلاد الأجنبية. بل إن أوجه الإنفاق في حد ذاتها قد فصلت بآيات الكتاب، أو سنة المصطفى - صلى الله عليه وسلم- كما هو الحال في مصارف الزكاة و وجوه الفيء و الغنائم مما يصرف على فئات معينة من المجتمع أو مما يعود إنفاقه على المصالح العامة للمسلمين من شق الترع وبناء القناطر وحفر الأبار وترميم الطرق ونحوها، أو الإنفاق على عمارة المساجد وعلى طلبه العلم، وأهل الفضل، والجنود والشرطة والعمال...إلخ. ولو أن كثيرا من أوجه الإنفاق قد تقررت بالاجتهاد كتحديد أجر الخليفة مما يعول به نفسه وأهله، إذ قدر المسلمون أجرا معلوما لكل من الخليفين أبي بكر الصديق

(1)-قطب إبراهيم، النظم المالية في الإسلام، الهيئة المصرية العامة للكتاب، القاهرة، 1996، ص14 ) و محمد رسول العموري، المرجع السابق، ص83

(2)- أحمد الحصري، السياسة الاقتصادية و النظم المالية في الفقه الإسلامي، دار الكتاب العربي، بيروت، 1986، ص451.

(3)-قطب إبراهيم محمد، المرجع نفسه، ص26

و عمر بن الخطاب -رضي الله عنها - مقابل ما يقومون به من أعباء الخلافة والحكم، التي تصرفهما عن طلب الرزق والسعي في الأرض. كان ذلك في زمن لم يكن أمر الفصل بين مالية الحاكم والدولة مستساغاً ولا ممكناً و لا مقبولاً لدى أمم أخرى.<sup>(1)</sup> فهو نظام متطور له أدوات المحددة ممثلة في الإيرادات العامة و النفقات العامة.

و النظام المالي الإسلامي يهدف إلى تحقيق غايات اقتصادية واجتماعية في المجتمع الإسلامي الغرض منها تحقيق التوازن و التكافل بين أفراد المجتمع الواحد، فالزكاة على سبيل المثال فضلاً عن أهدافها الدينية و المالية ، فهي ترمي إلى تحقيق نوع من التوازن والاستقرار والتكامل الاجتماعي بين الأغنياء وأصحاب الثروات من جهة وبين الفقراء والمساكين ومن يدور في فلكهم من جهة أخرى، قال تعالى: " إنما الصدقات للفقراء والمساكين والعاملين عليها والمؤلفة قلوبهم وفي الرقاب والغارمين وفي سبيل الله وابن السبيل فريضة من الله والله عليم حكيم". [سورة التوبة ، الآية 60].

كما يهدف النظام المالي الإسلامي إلى تحقيق غايات أخلاقية وقيمة حيث يسعى إلى تحقيق مستوى رفيع من الأخلاق الفاضلة والمثل العليا للشعوب التي اعتنقت الإسلام كمنج شامل للحياة دينا ودنيا، فالعلم والمال والأخلاق هي أساس كل مدنية خالدة كما صرح بذلك العلماء والكتاب في هذا الشأن. لقد كان للعمل في الإسلام شأن عظيم، و شرف كبير حتى صار أحقر الأعمال عند الله شرف لصاحبه من سائر أنواع الكسب الأخرى . قال - صلى الله عليه وسلم - " ما أكل أحد طعاماً قط ، خير من أن يأكل من عمل يده".<sup>(2)</sup>

و التشريعات المالية في النظام الإسلامي تحقق المرونة و السماحة و تتماشى مع واقع الحال والزمان. فالأحكام والقواعد التي جاء بها التشريع الإسلامي متنوعة ومختلفة من حيث العموم والخصوص والإجمال والكلية والتفريع والتفصيل على حسب الأبواب الفقهية والمواضيع المعالجة، وطبيعة تلك المواضيع من دنيوية إلى أخروية.

لقد ترك التشريع الأساسي (القرآن والسنة)، المجال مفتوحاً أما التشريع الثابت بالاجتهاد في مواضيع كثيرة تتعلق بالحياة العامة المدنية والتجارية للمسلمين، باجتهاد أولي العلم والرأي وأهل الحكمة والفهم من الخلفاء والصحابة الكرام، والعلماء في كل الأعصار والأمصار.

(1) محمد رسول العموري، المرجع السابق، ص 86 .

(2) - البخاري، المرجع السابق، صحيح البخاري، دار إحياء التراث العربي، دط، بيروت ، لبنان، دت. ج 2 ، ص 648.

ففي مجال المعاملات المالية، وقواعد وأحكام النظام المالي الإسلامي صور كثيرة من هذا الاجتهاد، من ذلك ما حدث في زمن عمر بن الخطاب -رضي الله عنه- حين طلب إليه نصارى العرب أن يطبق عليهم أحكام الزكاة بدل الجزية تأسيا بإخوانهم المسلمين كون العرب أمة واحدة وهم أبناء وطن واحد، فإن الجزية تشعروهم أنهم أقل شأنًا من غيرهم من المسلمين، فأجابهم عمر لذلك بوضع خطة تستجيب لهذا الشأن وتقرب من الزكاة المفروضة.<sup>(1)</sup>

فالمبادئ والأصول المالية التي وردت في القرآن والسنة، هي مبادئ عامة ومجردة فسحت المجال واسعا للاجتهاد في تطبيقاتها العملية، بما لا يخالف الشريعة نصوصا وقواعد و أحكاما لتلائم ظروف كل زمان ومكان.<sup>(2)</sup>

و المالية الإسلامية منظبطة انضباطا شديدا، لما فيها من تأكيد بالغ على ترشيد الإنفاق العام، فالمبدأ الأساس هو منع التبذير والإسراف، لأن أداء الخدمات والمصالح العامة يتوقف على إنفاق المال فلا تتحقق بذلك الأهداف المرجوة، وقد حددت الآية القرآنية معالم منهج إنفاق المال عند حد التوسط والاعتدال والاقتصاد، قال تعالى: "و الذين إذا أنفقوا لم يسرفوا ولم يقتروا وكان بين ذلك قواما" [سورة الفرقان، الآية 67]

لقد حرص النبي-صلى الله عليه وسلم- وخلفاؤه من بعده على تشديد الرقابة على إنفاق المال العام وكيفية تحصيله، ونصبوا الرقابة عليه بطرق مختلفة، وحاسبوا العمال والولاة وأخذوهم بالشدة والقسوة على كل درهم أو دينار أنفقوه في غير وجهه المشروع أو الملائم، حتى توصلوا إلى إنشاء الأجهزة المختلفة والمتخصصة في الرقابة والمحاسبة على المال العام، كالحسبة والمظالم، وبيت المال و نحوها.<sup>(3)</sup>

إن البحث في هذا النظام المالي المتميز يدفني إلى أن أتناول الموضوع من من ثلاثة جوانب: جانب الموارد و النفقات العامة في النظام المالي الإسلامي (مبحث أول)، و الجانب المتعلق بقواعد وأساليب الرقابة على الجباية و التحصيل في النظام المالي الإسلامي (مبحث ثان)، و الجانب المتعلق بقواعد وأساليب الرقابة على الإنفاق العام في النظام المالي الإسلامي (مبحث ثالث).

(1)- قطب محمد إبراهيم، المرجع السابق، 23.

(1)- العموري، المرجع السابق، ص 86.

(2)- غازي عناية، أصول المالية الإسلامية، دار ابن حرب، بيروت، 1993، ص 37

## المبحث الأول:

### الموارد و النفقات العامة في النظام المالي الإسلامي

موارد الدولة في الإسلام متعددة ومتنوعة، منها الثابت الدائم ومنها المتغير المؤقت، وهي الزكاة والخراج والعشور والفيء والغنائم والحزبة والضرائب وما إلى ذلك. إن هذا التنوع يعني وفرة في موارد الخزينة العامة، كونها تعوض النقصان الحاصل في بعضها بالزيادات المتوفرة في نظيراتها، ما يجعل النظام المالي والضريبي في الإسلام على قدر كبير من المرونة والشمولية والصلاحية لكل زمان ومكان. (مطلب أول) إن هذه الوفرة كفيلة بتغطية أوجه الإنفاق المحددة في النظام المالي الإسلامي سلفاً بموجب النص الشرعي قرآناً كان أو سنة كما هو الحال في مصارف الزكاة و وجوه الفيء و الغنائم، مما يصرف على فئات معينة من المجتمع أو مما يعود إنفاقه على المصالح العامة للمسلمين، أو ما ماكان منها متروكا للاجتهاد حسب واقع الحال و الزمان في أمة الإسلام(مطلب ثان).

لذلك فالمالية العامة في الإسلام تتكون من باين اثنين: باب الإيرادات العامة و باب النفقات العامة ولكل باب قواعده وأحكامه مما سأتناوله في المطلبين القادمين.

## المطلب الأول:

### الإيرادات العامة في النظام المالي الإسلامي (موارد بيت المال)

يذهب معظم الباحثين والكتاب عادة في تصورهم التقليدي لموارد بيت مال المسلمين إلى تصنيفها إلى قسمين:

- موارد دورية ثابتة<sup>(1)</sup> وهي التي تتسم بالدورية والثبات والانتظام ، ويتكرر ورودها في الميزانية العامة للدولة الإسلامية (فرع أول).
- و موارد غير دورية وغير ثابتة<sup>(2)</sup> تتسم بعدم الدورية وعدم الانتظام، ولا يتكرر ورودها في الميزانية العامة للدولة الإسلامية (فرع ثان).
- فهل يتفق هذا التقسيم الإسلامي التقليدي مع تقسيم علماء الاقتصاد وفقهاء القانون المالي لموارد الخزينة العمومية في الدولة الحديثة أم يختلف عنه؟. (فرع ثالث)

(1)- غازي عناية، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار الجيل، الطبعة الأولى، 1410-1990، ص158

(2)- غازي عناية، المرجع نفسه، ص159.



## الفرع الأول:

### الموارد الدورية الثابتة

و هي الموارد التي تتسم بالدورية والثبات والانتظام، ويتكرر ورودها في الميزانية العامة للدولة الإسلامية الإسلامية، و تمثل الدعامة الأساسية للنظام المالي الإسلامي، وتشمل: الزكاة والخراج والجزية والعشور.<sup>(1)</sup>

### أولاً- الزكاة

الزكاة بأنها ثالث ركن من أركان الإسلام، وعبادة من أهم عباداته التي يجازى عليها المسلم في الآخرة، وهي بالمقابل دعامة أساسية من دعائم النظام المالي والاقتصادي في الدولة الإسلامية، كونها تشكل أهم مورد من موارد الدولة المالية، ومن أغزر الإيرادات الثابتة والدورية لبيت المال.

#### أ- حكمها

الزكاة واجبة على كل مسلم حر عاقل بالغ، ملك نصاباً من المال ملكاً تاماً بشروطه التي نص عليها الفقهاء في كتبهم أخذاً من نصوص القرآن و السنة الصحيحة، كحولان الحول ونحوه.

وقد ثبت وجوبها بالكتاب والسنة والإجماع، والمعقول

جاء في القرآن الكريم: "و أقيموا الصلاة وآتوا الزكاة" [سورة البقرة، الآية 09]، و قوله تعالى: "و الذين في أموالهم حق معلوم للسائل والمحروم" [سورة المعارج، الآية 24 و 25].

أما من السنة فقد وردت أحاديث كثيرة تتحدث في شأن الزكاة ، سواء ما تعلق بأصل مشروعيتها أو ما تعلق بتفاصيل أدائها جباية و صرفاً، من ذلك قوله - صلى الله عليه وسلم - : " بني الإسلام على خمس ، شهادة أن لا إله إلا الله ، وإقام الصلاة، وإيتاء الزكاة، وصوم رمضان ، وحج البيت من استطاع إليه سبيلاً." [رواه البخاري]<sup>(1)</sup>

وفي حديث معاذ لما بعثه قاضياً إلى اليمن: "... و أعلمهم أن الله قد افترض عليهم صدقة تؤخذ من أغنيائهم وترد على فقرائهم..." [رواه البخاري]<sup>(2)</sup>

(1)- البخاري، المرجع السابق، ج1، ص09.

(2)- البخاري، المرجع السابق، ج2، ص144

و قد أجمع الفقهاء على وجوب الزكاة على سائر المسلمين وجوبا عينيا متى توافرت شروطه. أما من المعقول: فإن ذلك ظاهر من وجوه:<sup>(1)</sup>

1- أن أداء الزكاة من باب التكافل الذي حث عليه الإسلام بين المسلمين، فهي إعانة للضعيف والعاجز بسبب الفقر والحاجة والعوز، مصداق قوله تعالى: " و تعاونوا على البر و التقوى ولا تعاونوا على الإثم والعدوان" [ سورة المائدة، الآية: 02 ].

2- في الزكاة تطهير للنفوس من الشح والبخل، وتزكية لأخلاق المسلم بترسيخ فضيلة الجود والكرم والسماحة في التعامل مع المال.

3- أن في أداء الزكاة شكرا للمنعم على نعمته التي تفضل بها على الأغنياء، فيزيد إنعامه ويتولى فضله.

ب- شروطها: للزكاة عديدة نذكرها في مايلي:

### 1- أن يملك النصاب ملكا تاما

النصاب هو الحد الأدنى المقرر شرعا لإخراج الزكاة، وهو الفرق بين الفقير المحتاج للزكاة وبين الغني المخرج لها. وأن يكون ملك هذا النصاب ملكا تاما لا تشوبه شائبة من عدم قبض لدين أو حجز ونحو ذلك...<sup>(2)</sup>

### 2- حولان الحول

يشترط لوجوب الزكاة أيضا أن يحول الحول على المال، وهو اثنا عشر شهرا قمريا، إلا ما استثني من زكاة الزروع و الثمار فإن وقت استحقاقها هو يوم حصادها، لقوله تعالى: " و اتوا حقه يوم حصاده" [سورة الأنعام، الآية 141].

### 3- وعاء الزكاة (الأموال التي تجبى منها الزكاة)

وعاء الزكاة هو: مجموع الأموال التي تجب فيها الزكاة وهي: الذهب والفضة وتسمى زكاة العين، الأنعام أو الماشية، الزروع والثمار أو الحارث، عروض التجارة، المعدن والركاز.

(1) - الكساني، بدائع الصنائع، في ترتيب الشرائع، دار الكتب العلمية، بيروت، لبنان، 1986 ج2، ص3

(2) - ابن رشد القرطبي، - الحفيد- بداية المجتهد ونهاية المقتصد، دار المعرفة، بيروت، لبنان، ص245 و الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، مرجع سابق، ص70.

## 1-الذهب و الفضة

تجب الزكاة في الذهب والفضة فيما لم يكن مستثمرا منها متى بلغت نصابا، ونصاب الذهب عشرون دينار أو مثقالا، و نصاب الفضة مائتي درهم أو خمس أواق.

لا زكاة في الذهب المعد للباس و الزينة، كحلي ونحوه، وهو مذهب الإمامين مالك والشافعي - رحمهما الله-.<sup>(1)</sup>

### ➤ الأنعام

تتعلق زكاة الأنعام بإيرادات الثروة الحيوانية، وتتناول ثلاثة أصناف من الحيوان باتفاق العلماء: الإبل والبقر والغنم.

- الإبل: نصابها خمس ذود فما فوق، فإذا بلغت كذلك وجبت فيها الزكاة
- البقر: إذا بلغت البقر ثلاثين بقرة وجبت فيها الزكاة، ويضم إليها الجواميس
- الغنم: وتضم الضأن والماعز، فإذا بلغت سائمتها أربعين شاة وجبت فيها الزكاة.<sup>(2)</sup>

### ➤ الحرت

فرضت زكاة الحرت على دخل الاستغلال الزراعي، وهي تجب في أربعة أصناف، صنفين من الحبوب و هما الحنطة (القمح) والشعير، وصنفين من الثمار هما: التمر و الزبيب باتفاق، و اختلف الفقهاء في الأنواع الأخرى، فقال مالك: تجب في كل ما يدخر ويقتات من النبات، وقال أبو حنيفة: تجب في كل ما تخرجه الأرض ما خلا الحشيش و الحطب...<sup>(3)</sup>

و نصاب الزروع والثمار خمسة أوسق، والوسق ستون صاعا، أي ما يبلغ مجموعه ثلاثمائة صاع، والصاع أربعة أمداد بمد النبي - صلى الله عليه وسلم-<sup>(2)</sup>

(1)- الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام ، مرجع سابق، ص70.

(2)- ابن الهمام ، شرح فتح القدير ،.دار الفكر، بيروت، لبنان،دت،ج1.ص ص 519 و520.

(3)- ابن رشد، المرجع السابق، ج2 ، ص 253.، وابن الهمام ، المرجع السابق، ج1، ص05.

### ➤ عروض التجارة

تجب الزكاة في عروض التجارة، أي كل ما يعد ويعرض للبيع والاتجار فيه، مما ليس نقداً، كالطعام والثياب والحيوان وسائر أنواع الممتلكات والمتمولات المعدة للتجارة وقصد الربح، وتجب الزكاة في قيمة العروض لا في عينها، ويضم بعضها إلى بعض عند التقويم، فبضم الربح المحقق في نهاية الحول إلى أصل المال، وما للتاجر من ديون ممتازة وقوية، وتخصم الديون التي عليه، ثم يكون الباقي محلاً ووعاءً للزكاة، ويحسب حولها من يوم الشراء بنية الاتجار وهذا مذهب الجمهور من العلماء<sup>(1)</sup>

### ➤ المعدن والركاز

الركاز هو مال دفن في الجاهلية، ووجد في أرض لم يجر عليها في الإسلام ملك، وهو المعدن يوجد من غير عمل من الذهب أو الفضة، دون غيرهما من المعادن.<sup>(2)</sup> ولا نصاب في ركاز الذهب و الفضة، وإنما تستحق فيه الزكاة في الكثير و القليل منه تشبيهاً له بالغنيمة، ويجب فيه الخمس حتى ولو كان واجده مديناً.<sup>(3)</sup>

أما المعادن فلا زكاة فيها، إلا الذهب والفضة، ففيهما بعد التصفية والتخليص ربع العشر، ولا يدخل في و عاء هذه الفريضة الحجارة الكريمة مثل الياقوت، والفيروزج، و ما اتصل بها من الزئبق و الكبريت و نحوه... لأن ذلك كله بمثابة الطين و التراب على ما ذكره القاضي أبو يوسف...<sup>(4)</sup>

### زكاة الفطر

زكاة الفطر واجبة على كل مسلم، له فضل عن قوته وقوت عياله يوم الفطر و ليلته، ومقدارها صاع بصاع رسول الله من بر أو دقيق أو ما يقتات به من عامة قوت أهل البلد...<sup>(5)</sup> هذا النوع من الزكاة يتعلق بالأبدان، وبصوم شهر رمضان على خلاف أنواع الزكاة الأخرى المتعلقة بالمال. وهي تلزم المسلم المكلف أن يخرجها عن نفسه ومن تلزمه نفقتهم شرعاً من الزوجة والأولاد والخدم، ومن يعول من أقاربه و أهل رحمه...<sup>(6)</sup>

(1)- ابن رشد، المرجع السابق، ج1، ص 265. و الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، مرجع سابق، ص 72.

(2)- أبو حامد الغزالي، إحياء علوم الدين، دار المعرفة، بيروت، لبنان، ج1، ص 211.

(3)- الغزالي، المرجع نفسه، ج1، ص 111. ابن رشد، المرجع السابق، ج1، ص 269.

(4)- أبو يوسف، المرجع السابق، ص 22. الغزالي، المرجع نفسه، ص 211. و ابن رشد، المرجع السابق، ج 1، ص 258.

(5)- أبو يوسف، المرجع السابق، ص 22 وما بعدها.

(6)- الغزالي، المرجع السابق، ج1، ص 211.

#### 4- مقادير الزكاة

##### 1- مقدار الذهب والفضة والأوراق النقدية

مقدار الزكاة أو سعرها في في الذهب والفضة وسائر النقود هو ربع العشر أي بنسبة 2.5 %، ويضم الذهب والفضة عند الحساب لاكمال النصاب عند مالك و أبي حنيفة.<sup>(1)</sup>

أما الركان ففيه الخمس كما سبق بيانه، أي بنسبة: 20%. وتؤخذ نسبة ربع العشر، أي بنسبة 2.5% من المعدن.

المقصود هنا معدن الذهب و الفضة بعد الطحن والتخليص، وأضاف أبو يوسف إلى أنواع المعدن: الحديد والرصاص والنحاس.<sup>(2)</sup>

##### 2- مقادير الأنعام:

الأنعام هي: الإبل والبقر والغنم

سعر الزكاة ومقدارها في هذه الأنعام يكون تصاعديا على حسب كل صنف، حيث يطبق على كل صنف منها سعر معين بالانتقال من شريحة إلى أخرى، أما الخيل فلا زكاة فيها عند جمهور العلماء و على مذهب أبي حنيفة تجب فيها الزكاة، إن كانت سائمة ذكورا وإناثا أي يقصد منها النسل<sup>(3)</sup>، فصاحبها مخير بين أن يعطي دينارا عن كل فرس، وإن شاء قومها و أعطى عن كل مائتي درهم خمس دراهم، والقول بالتخيير بين الدينار أو التقويم مأثور عن عمر بن الخطاب - رضي الله عنه-، و لا زكاة في البغال و الحمير إلا أن تكون معدة للتجارة.<sup>(4)</sup>

##### 3- مقادير الحبوب والثمار(الحرث)

هنا يفرق بين حالتين:

الأولى: إن كانت الحبوب والثمار مما سقي بالسماة أي بماء المطر أو الثلج، فمقدارها عند

الحصاد هو العشر أي بنسبة: 10%.

(1)- ابن رشد، المرجع السابق، ج1، ص 278 و ما بعدها.

(2)- الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، مرجع سابق، ص 75، وأبو يوسف، المرجع السابق، ص21.

(3)- ابن رشد، المرجع السابق، ج1، ص 251. و الغزالي، الإحياء، مرجع سابق، ج1، ص 209.

(4)- ابن الهمام ، المرجع السابق، ج 1، ص494.

الثانية: إن كانت الحبوب والثمار مما سقي بالآلات و المشقة ففيه نصف العشر، أي بنسبة 05%. مراعاة للمشقة والتكاليف في سقيه ورعايته.<sup>(1)</sup>

#### 4-مقدار عروض التجارة

مقدار عروض التجارة هو ربع العشر أي بنسبة 2.5% من قيمة هذه العروض.<sup>(2)</sup>

#### 5-مقدار زكاة الفطر

مقدار زكاة الفطر صاع من تمر أو صاع من شعير أو ما شاكله من غالب قوت أهل البلد، و يمكن إخراج هذا المقدار نقدا.<sup>(3)</sup>

#### 6-الأموال النامية في هذا العصر

مما لا شك فيه أنه ظهر في عصرنا هذا من الأموال النامية التي تشكل وعاء للزكاة ما لم يكن معروفا في عصور الإسلام الأولى، ما أوجب على فقهاء المسلمين المحدثين النظر فيه بالاجتهاد وإلحاقه بأصوله ونظائره، من ذلك:

- الأدوات والآلات الصناعية التي تشكل وسيلة استغلال لصاحبها، والتي تخضع للعد والحساب، كأدوات الحدادة والتجارة ونحوها مما يعمل بها، فإن الزكاة تتناولها في غلتها ونتاجها بنسبة العشر من الربح الصافي قياسا على زكاة الزروع و الثمار.
- الأوراق المالية والأسهم، إذا أعدت للتجارة والكسب فإنها تعتبر من عروض التجارة، وتتناولها الزكاة بنسبة 2.5%.
- ما يجمع من كسب العمل والمهن الحرة، يؤخذ منه زكاة النقد، ربع العشر أن بلغ نصابا وحال عليه الحول.
- إيرادات العقارات المبنية والأماكن المستغلة، تؤخذ منها الزكاة بمثل زكاة الأراضي الزراعية، إذ لا فرق بين غلات العقار المزروع وغلات العقار المبنى.<sup>(1)</sup>

(1)- ابن رشد، المرجع السابق، ج1، ص 265.

(2)- الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، مرجع سابق، ص 76.

(3)- ابن رشد، المرجع السابق، ج1، ص281.

(4)- الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، مرجع سابق، ص7

## ثانيا- الخراج

### أ- مفهوم الخراج

1- لغة: الخراج لغة هو الكراء و الغلة.<sup>(1)</sup>

2- اصطلاحاً: هو ما وضع على رقاب الأرض من حقوق تؤدي عنها، وهو خلاف العشور التي تفرض على منتجات الأرض وغلاتها، وتسمى في الاصطلاح الحديث بالضريبة العقارية على الأراضي الزراعية. وقد استحدثت ضريبة الخراج في عهد عمر بن الخطاب - رضي الله عنه- حينما امتنع عن تقسيم الأراضي الزراعية (أرض السواد) بين الفاتحين، ووضع الخراج عليه، حتى صار الخراج من أكبر موارد بيت المال في الدولة الإسلامية آنئذ لما امتدت الفتوحات واتسعت الأراضي الخراجية.<sup>(2)</sup>

### ب- وعاء الخراج

يتمثل وعاء ضريبة الخراج في الأراضي الزراعية التي وضع عليها الخراج بعد فتحها من قبل المسلمين و هي على قسمين:

#### القسم الأول: أراض فتحت صلحا

فتحت هذه الأراضي بالتصالح مع أهلها على قدر معلوم من الخراج، يؤدونه إلى بيت مال المسلمين، ليس يلزمهم أكثر منه و هي أيضا على نوعين على ما ذهب إليه العلامة الماوردي:

1- ما خلا عنه أهله بغير قتال فتصير وفقا على مصالح المسلمين ويضرب عليها الخراج، لا يتغير أجره بإسلام ولا ذمة، ولا يجوز بيع رقابها.

2- ما أقام فيه أهله وصلحوا على إقراره في أيديهم بخراج يضرب عليهم، فهذا أيضا على ضربين:

- أن ينزلوا عن ملكيتها للمسلمين، فتصير كالنوع الأول، ويكون الخراج المفروض عليهم أجرة لا تسقط بإسلامهم، ولا يجوز لهم بيع رقابها.

(1)- أبو عبيد. القاسم بن سلام، كتاب الأموال، ت خليل محمد هراس، دار الفكر، بيروت، لبنان، 1988، ص104.

(2)- الماوردي، الأحكام السلطانية، ت أحمد جاد، دار الحديث، القاهرة، مصر 2006، ص227

- ما أقاموا عليه واستبقوه من أراضيهم يملكون رقابها ويصالحون بخراج يوضع عليها، فهذا الخراج جزية تؤخذ منهم ما أقاموا على شركهم، وتسقط عنهم بإسلامهم، ويجوز لهم بيع هذه الأرض لمن شاؤوا من المسلمين أو أهل الذمة، فإن تابعوها فيما بينهم كانت على حكمها في الخراج، وإن بيعت لمسلم سقطت عنها خراجها.(1)

### القسم الثاني: أراض فتح قهرا

و هي الأراضي التي فتحها المسلمون بالحرب، وفي حكمها خلاف بين الفقهاء:

■ فقال جماعة هي غنيمة فتخمس وتقسّم، أخماسها الأربعة للفاحين، والخمس الباقي لمن سمى الله في كتابه.(2)

■ وقال فريق آخر بأن حكمها إلى الإمام ينظر في أمرها، فإن شاء جعلها غنيمة فيخمسها ويقسمها كما فعل رسول الله - صلى الله عليه وسلم- بأرض خيبر، وإن شاء جعلها فيئا فلا يخمسها، وتوقف على عامة المسلمين كما فعل عمر بأرض السواد، ووضع عليها الخراج.(3)

فالأراضي الخراجية التي فتحت عنوة، إذا أسلم أهلها فإن الخراج لا يسقط بإسلامهم، فمن أسلم منهم فهو بالخيار في أرضه، إن شاء أمسكها وأدى عنها ما كان يؤديه قبل إسلامه، وإن شاء تركها فبأخذها الإمام مع ما في يده. وقد ثبت أن رجلا جاء إلى عمر بن الخطاب بعد أن أسلم يطلب رفع الخراج عن أرضه، فقال له عمر بن الخطاب- رضي الله عنه-: " إن أرضك أخذت عنوة، فهذا غير ما صولحوا عليه".(4)

و عن عمر بن عبد العزيز أنه قال: " من أسلم من أهل الأرض فله ما أسلم عليه، من أهل أو مال، فأما داره و أرضه فإنها في بيء الله- عزوجل- على المسلمين(5) .

(1)- الماوردي، المرجع السابق، ص 228.

(2)- الماوردي، المرجع السابق، ص 228.

(3)- أبو عبيد، المرجع السابق، ص 82.

(5)- يحيى بن آدم القرشي، الخراج تحقيق أحمد محمود شاكر، دار المعرفة، بيروت، لبنان، دت. ص 8.

(6)- يحيى بن آدم القرشي، المرجع نفسه، ص 39



فالخراج هنا بمثابة ضريبة عينية لا تؤخذ في الاعتبار شخص المكلف بعد فرضها على هذه الأرض التي فتحت عنوة، لذلك فإنه يكره شراء المسلم لهذه الأرض، حت يستمر خراج هذه الأرض مورداً من موارد بيت المال فهو فيء للمسلمين ، ولا يليق بالمسلمين دفع الخراج المفروض على هذه الأرض كأهل الذمة، وقد نهي عمر بن الخطاب عن شرائها من الذميين وكذلك فعل علي بن أبي طالب، وابن عباس، وقد تتابعت الأخبار بكراهية شراء أرض الخراج.<sup>(1)</sup>

### ثالثاً- الجزية

الجزية ضريبة تفرض على رؤوس أهل الذمة من أهل الكتاب ومن كان في حكمهم، ولا تطال أهل الأوثان من المشركين العرب ولا المرتدين، لأنه لا يقبل منهم غير الإسلام.

#### 1 - تعريف الجزية:

الجزية مقدار من المال توضع على رؤوس الكفار تسقط بالإسلام، فمن أسلم فهو حر مسلم، ترفع الجزية عن رأسه.<sup>(2)</sup>

#### 2 - دليل فرض الجزية

قال تعالى: " قاتلوا الذين لا يؤمنون بالله ولا باليوم الآخر ولا يحرمون ما حرم الله ورسوله ولا يدينون دين الحق من الذين أوتوا الكتاب حتى يعطوا الجزية عن يد وهم صاغرون " [سورة التوبة، الآية 29].

#### 3-وعاء الجزية

تؤخذ ضريبة الجزية من الذمي، ويشترط أن يكون رجلاً حراً بالغاً عاقلاً، فلا تجب على امرأة، ولا عبد ولا صبي ولا مجنون.<sup>(3)</sup>

#### 4- مقدار الجزية

ضريبة الجزية على نوعين ولذلك يختلف مقدارها من نوع إلى آخر.

(1)-الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، المرجع السابق، ص82 " فقد اشترى عتبة بن فرفد أرضاً من أرض الخراج، ثم أتى عمر فأخبره فقال ممن اشتريتها، قال من أهلها، قال: هؤلاء أهلها- يقصد المسلمين-، ابغتموه شيئاً، قالوا: لا، قال عمر: فاذهب فاطلب مالك حيث وضعته، أو قال فارددها على من اشتريتها منه وخذ مالك. (بجي بن آدم القرشي، الخراج...ص39.  
(2)- بجي بن آدم، المرجع نفسه، ص807 . و ابن الهمام، المرجع السابق، ص374. و أبو عبيد، المرجع السابق، ص66.  
(3)- الماوردي، المرجع السابق، ص223.

**النوع الأول:** يوضع على أهل الذمة بالتراضي والصلح ، فتقدر الضريبة فيه بحسب ما وقع عليه الاتفاق.

**النوع الثاني:** يوضع من قبل الإمام على الكفار الذين غلبهم، وأقرهم على أموالهم.<sup>(1)</sup> وقع الخلاف في تحديد مقدار هذه الجزية. فقد أثر عن النبي-صلى الله عليه وسلم- أنه فرض الجزية دينار في السنة على كل حامل<sup>(2)</sup>. كما أن عمر بن الخطاب فرض الجزية على رؤوس أهل الذمة ثمانية و أربعين، و أربعة وعشرين، و اثني عشر و لا يوضع عليهم أكثر من ذلك، و من يعجز منهم يخفف عنه.<sup>(3)</sup>

جعل الإمام مالك مقدار الجزية متروكا لتقدير الإمام.<sup>(4)</sup> وعند الإمام أبي حنيفة، ضريبة الجزية مقدرة ولا يجوز للإمام الاجتهاد في تقدير أسعارها. وقد صنف الذميين إلى ثلاثة أصناف<sup>(5)</sup>:

1. أغنياء يؤخذ منهم ثمانية وأربعون

2. أوساط يؤخذ منهم أربعة وعشرون

3. فقراء يؤخذ منهم اثنا عشر درهما.

الواضح أن ضريبة الجزية ضريبة شخصية، يراعى عند فرضها ظروف الممول الشخصية، أي مراعاة المقدرة التكليفية للممول والتي تعكس درجة ثرائه.

(1)- ابن الهمام ، المرجع السابق،، ج4 ، ص 368.

(2)- يحيى بن آدم القرشي، المرجع السابق، ص 51، و أبو عبيد، المرجع السابق، ص 57.

(3)- يحيى بن آدم القرشي، المرجع السابق، ص 9

(4)- الماوردي، المرجع السابق ، ص 224. و الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام ، مرجع سابق، ص 89.

(5)- الماوري، المرجع السابق، ص 224.

## رابعاً- عشور التجارة:

### 1- تعريف العشور:

عرفها فقهاء الإسلام بقولهم:

- هي ما يؤخذ من تجار أهل الحرب إذا دخلوا دار الإسلام.<sup>(1)</sup>  
والعاشر: هو من نصبه الإمام على الطريق ليأخذ الصدقات من التجار.<sup>(2)</sup>

### 2- مشروعيتها:

عشور التجارة ضريبة استحدثها الخليفة عمر بن الخطاب - رضي الله عنه- في عهده، تتناول البضائع والسلع التي يدخل بها غير المسلمين إلى البلاد الإسلامية من البلدان المتاخمة أو ما يسمى يومئذ بدار الحرب، وكان يقوم بتحصيلها عامل يسمى العاشر.<sup>(3)</sup> و قد وردت في مشروعيتها بعض الأحاديث النبوية منها:

ما رواه أبو داوود بسنده عن جده أبي أمه عن أبيه قال: " قال رسول الله - صلى الله عليه وسلم- إنما العشور على اليهود و النصارى و ليس على المسلمين عشور".<sup>(4)</sup>

### 3- مقدار عشور التجارة

يتولى العاشر تحصيل هذه الضريبة من صنفين من التجار، تجار أهل الذمة و تجار دار الحرب.

3- يأخذ نصف العشر من تجار أهل الذمة

4- يأخذ العشر من تجار دار الحرب، وإن كان له علم بما يأخذه أهل البلاد المتاخمة من تجار المسلمين، فإنه يعاملهم بالمثل و يأخذ من تجارهم مثلما أخذوا من تجار المسلمين قل أو أكثر ما لم يستغرق الكل، ويكون فيه ظلم وإجحاف.<sup>(5)</sup>

قال ابن تيمية: " فإن علم أنهم يأخذون منا ربع العشر أو نصف العشر يأخذ بقدره، وإن كانوا يأخذون الكل لا نأخذ الكل لأنه غدر، وإن كانوا لا يأخذون أصلاً لا نأخذ".<sup>(6)</sup>

(1)- ابن الهمام، المرجع السابق، ج2، ص224.

(2)- ابن تيمية، السياسة الشرعية، مرجع سابق، ص36.

(3)- الكاساني، المرجع السابق ج2، ص38 و39 و الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، ص91.

(4)- رواه أبو داود ، ج2، ص434، باب 33، رقم: 3036.

(5)- عوف الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام مرجع السابق، ص91

(6)- ابن تيمية، السياسة الشرعية، مرجع سابق، ص4

4-وعاء العشور وشروطه : يقوم العاشر بتحصيل هذه الضريبة من كل ما يمر به على التخوم و كان معدا للتجارة، على شرط أن يبلغ نصابه مائتي درهم فصاعدا أو عشرين مثقالا فأكثر. فإن كان ما يمرون به أقل من ذلك لم يأخذ منهم شيئا، و لم تجب عليهم الضريبة كما جاء في السنة (1)

### الفرع الثاني:

#### الموارد غير الدورية أوغير الثابتة

##### أولا- الغنائم

كانت الغنائم أحد أهم موارد بيت المال في الدولة الإسلامية، ويقصد بها ما يظفر به المسلمون عنوة و قهرا من الكفار بعد الغلبة عليهم في الحرب.(2)  
وقد ورد ذكر الغنائم إشارة إلى حلها ومشروعيتها في القرآن الكريم في قوله تعالى : " و اعلموا أنما غنمتم من شيء فإن لله خمسه وللرسول ولذي القربى واليتامى والمساكين وابن السبيل" [سورة الأنفال، الآية:41] . و قال أيضا: " فكلوا مما غنمتم حلال طيبا واتقوا الله إن الله غفور رحيم" [سورة الأنفال، الآية 69].

من السنة: عن جابر بن عبد الله - رضي الله عنه - قال، قال رسول الله- صلى الله عليه وسلم:- " أعطيت خمسا لم يعطهن نبي قبلي،...إلى أن قال و أحلت لي الغنائم ولم تحل لأحد قبلي".(3)

الإجماع: قال ابن تيمية: " لا زالت الغنائم تقسم بين الغانمين من لدن رسول الله- صلى الله عليه وسلم- وحتى دولة بني أمية وبني العباس".(2)

##### 1 - أحكام الغنائم

القاعدة العامة أن الغنائم تقسم على المقاتلين، ونصيبهم منها أربعة أخماس، إلا ما كان من أمر الأراضي المفتوحة التي وقفت على كل المسلمين بأيدي أصحابها.

(1)- رواه البخاري، المرجع السابق، ج3، ص104.

(2)- الماوردي، المرجع السابق، ص207 و عوف الكفراوي، المرجع السابق، ص 94.

(3)- رواه البخاري، المرجع السابق، ج4، ص104

(4)- ابن تيمية السياسة الشرعية، مرجع سابق، ص 13.

يجب قسمة الغنائم بين المقاتلين بالعدل ، و لا يجوز الغلول فيها... لأن المقاتل كان ينفق على نفسه وعتاده الحربي من هذه الغنائم.

يرى بعض الباحثين<sup>(1)</sup> اليوم أن هذه الغنائم قد صارت في عصرنا حقا للدولة الإسلامية، لما تنفقه من أموال طائلة في سبيل تسليح الجيوش مما لا قبل للأفراد القيام به، وكذا إقامة الصناعات الحربية التي لها صلة بها، وهي من يتولى دفع رواتب وأجور المقاتلين ومعاشاتهم.

ثم إن طبيعة بعض الغنائم لا تقبل التقسيم كالطائرات والسفن الحربية والدبابات والصواريخ ومختلف الأسلحة الفتاكة مما لا يجوز أن يمتلكه الأفراد. و على هذا الأساس فإن الدولة الإسلامية يتعذر عليها تقسيم هذه الغنائم في وقتنا الحاضر للاعتبارات السابقة.

أما الخمس الأخير فهو لبيت المال، يقسم في المصارف التي حددها القرآن الكريم، وهي: لله ولرسوله ولذي القربى واليتامى والمساكين وابن السبيل على النحو الآتي:

(1)- الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام ، مرجع سابق، ص 92 .

## ثانيا- الفيء

### 1- تعريفه

- لغة: مأخوذ من فاء بمعنى رجع،<sup>(1)</sup> وسمي فيئا لأن الله رده للمسلمين.<sup>(2)</sup>  
- اصطلاحا: هو كل مال وصل من المشركين عفوا من غير قتال ولا بإيجاف خيل ولا ركاب، فهو كمال الهدنة والجزية وأعشار متاجرهم.<sup>(3)</sup>  
فهو المال الذي يؤخذ من الكفار عفوا من غير قتال، وهو أحد موارد بيت المال حقا لجميع المسلمين.<sup>(4)</sup>

### 5- مشروعيته: شرع الفيء بالقرآن والسنة والإجماع

### 6- القرآن

قال تعالى: "وما أفاء الله على رسوله منهم فما أوجفتم عليه من خيل و لا ركاب و لكن الله يسلط رسله على من يشاء و الله على كل شيء قدير، ما أفاء الله على رسوله من أهل القرى فله و للرسول و لذي القربى و اليتامى و المساكين و ابن السبيل كي لا يكون دولة بين الأغنياء منكم".  
[سورة الحجرات، الآية 6 و 7] .

### 7- السنة:

فقد روي عن عمر بن الخطاب - رضي الله عنه- أنه قال: "كانت أموال بني النضير مما أفاء الله - عز وجل - على رسوله - صلى الله عليه وسلم- ، وكانت خالصة له، و كان ينفق منها على أهل بيته نفقة سنة، وما بقي جعله في الكراع و السلاح".<sup>(5)</sup>  
كما روي أن أهل فدك لما بلغهم أن أهل خيبر سألوا رسول الله - صلى الله عليه وسلم- أن يجليهم ويحقن دماءهم، ويخلوا بينه وبين أموالهم، بعثوا إلى رسول الله - صلى الله عليه وسلم- وصالحوه على النصف من فدك، فصالحهم عليه السلام على ذلك"<sup>(6)</sup>

(1)- عبد السلام هارون ومجموعة من المؤلفين المعجم الوسيط.

(2)- ابن تيمية، السياسة الشرعية، مرجع سابق ص 36.

(3)- الماوردى، المرجع السابق، ص 217 وما بعدها

(4)- الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، ص 95

(5)- رواه البخاري، المرجع السابق، ج 4، ص 96.

(6)- رواه البخاري، المرجع السابق، ج 4، ص 116.

### - الإجماع:

ذكر شيخ الإسلام بن تيمية: أن الفيء من الأموال التي يستحق الإمام قبضها بالإجماع.<sup>(1)</sup>

### 3- أحكامه

الفيء مورد من موارد بيت المال، وهو من الأموال العامة ينفق كله بعد وفاة رسول الله - صلى الله عليه وسلم- في المصالح العامة للمسلمين، وهو رأي الجمهور، ومن قال بأن فيه الخمس صرف سهم النبي - صلى الله عليه وسلم- في المصالح العامة للمسلمين.<sup>(2)</sup>

قال ابن رشد: " وإن الإمام يعطي منه للمقاتلة وللحكام وللولاة، وينفق منه في النوائب التي تنوب المسلمين كبناء القناطر وإصلاح المساجد وغير ذلك، ولا خمس في شيء منه وبه قال الجمهور وهو الثابت عن أبي بكر و عمر.<sup>(3)</sup>

### ثالثا- القروض

عرفت النظم المالية الإسلامية نظام التجاء الدولة إلى الاقتراض كمورد غير عادي في حال لم تكف موارد الدولة العادية التي سبق بيانها لتغطية الإنفاق العام.

قال الماوردي: " فلو اجتمع على بيت المال حقان وضايق عن كل واحد منهما ، جاز لولي الأمر إذا خاف الفساد أن يقترض على بيت المال ما يصرفه"<sup>(4)</sup>

كما أجاز العلماء تعجيل دفع الزكاة إذا احتيج لها لأكثر من سنة، فقد أجاز رسول الله زكاة مال عمه العباس لمدة سنتين وكان محتاجا إلى المال، ولم ير الأولون بذلك بأسا.<sup>(5)</sup>

والسؤال في هذا المقام هو: هل يجوز للدولة أن تستخدم القروض ذات الفائدة، وكما هو معلوم فإن الربا حرام في الإسلام بنص الكتاب ولو كان دينارا واحدا. قال تعالى: " و أحل الله البيع و حرم الربا" [سورة البقرة، الآية: 275 ]

(1)- ابن تيمية ، السياسة الشرعية، مرجع سابق ، ص37.

(2)- الكفراي، المرجع السابق، ص95

(3)- ابن رشد، المرجع السابق، ج1، ص403

(4)- الماوردي المرجع السابق، ص317 .

(5)- ابن الهمام، المرجع السابق، ج1، ص518.

قرر بعض العلماء أنه إذا لم تجد الحكومة الإسلامية ما يفي بحاجاتها من الموارد لتغطية نفقاتها العامة أن تلجأ إلى الأفراد من أهل البلد لطلب القروض الحسنة، فإذا لم يف ذلك بحاجاتها فلها أن تستدين من البنوك القائمة بالبلاد من ودائع الأفراد لديها وذلك كحقها في فرض الخدمة العسكرية على أهالي البلاد ووضع اليد على أموال الأفراد عند الحاجة والطوارئ...<sup>(1)</sup>

لقد ظهرت البنوك الإسلامية اليوم التي لا تقوم على أساس التعامل بالربا، بل على المشاركة في الأرباح واستثمار الأموال، وهي تتكون من أموال المسلمين الذين يودعونها لدى البنك الإسلامي بدون فوائد، فتستطيع الحكومة الإسلامية بذلك أن تمول مشاريعها التنموية من هذه البنوك من غير حرج.

و الحال كذلك في ضرورة وجود بنك إسلامي خارجي، على غرار البنك الدولي للإنشاء والتعمير، تشترك فيه حكومات البلدان الإسلامية وظيفته إقراض الحكومات الإسلامية لأغراض التنمية بدون فوائد ربوية.<sup>(2)</sup>

#### رابعاً- الأموال التي ليس لها مستحق

هناك موارد أخرى إضافية لبيت المال، منها الأموال التي لا يعرف لها مستحق، فكل مال استحققه المسلمون ولم يتعين مالكة منهم فهو من حقوق بيت المال، فإذا قبض صار بالقبض مضافاً إلى حقوق بيت المال سواء أدخل إلى حرزه أو لم يدخل، لأن بيت المال عبارة عن الجهة لا المكان"<sup>(3)</sup>

يدخل في الأموال التي ليس لها مالك معين:

- 1- تركة من لا وارث له، فتؤول إلى بيت المال، استناداً إلى قول النبي - صلى الله عليه وسلم -: " من ترك مالا فلورثته، و أنا وارث من لا وارث له، أعقل عنه و أرثه".<sup>(4)</sup>
- جاء في المهذب للشيرازي: وإن مات رجل ولم تكن له عصابة يرثونه وليس له ورثة نظر، فإن كان كافراً صار ماله لمصالح المسلمين وإن كان صار ماله ميراثاً للمسلمين لأنهم يعقلونه إذا قتل

(1)- الكفراوي، المرجع السابق، ص 98

(2)- أبو الأعلى المودودي، الربا، دار الفكر الإسلامي، دمشق. دت، ص 182.

(3)- الماوردى، المرجع السابق، ص 213

(4)- البخاري، المرجع السابق، ج 8، ص 178.



فانتقل ماله إليهم بالموت ميراثا كالعصبة، فإن كان للمسلمين إمام عادل سلم إليه ليضعه في بيت المال لمصالح المسلمين، وإلا فيصرفه من بيده المال في المصالح.<sup>(1)</sup>

2- سائر الأموال التي لا يعرف لها مالك كاللقطة،<sup>(2)</sup> والضوائع والضوال، والغصوب والعواري التي تعذر معرفة أصحابها، سواء كانت من المال المنقول أو العقار.<sup>(3)</sup>

3- الأوقاف التي لا متولي لها، على شروط من وقفها إذا عرفت الشروط.<sup>(4)</sup>

4- الأموال التي يصلح المسلمون عليها أعداءهم، وما يهدونه إليهم.... فلقد أهدى إلى أم كلثوم بنت علي وهي يومئذ زوجة عمر بن الخطاب..... فطرحة في بيت المال.

5- الأموال المصادرة، من ذلك ما يقوم به ولي الأمر من مصادرة أموال من ينقض العهد من أهل الذمة، كما فعل النبي - بأموال يهود خيبر، وما فعله عمر بن الخطاب - بأموال أهل الذمة الذين نقضوا العهد في خلافته، وكذلك ما يصادره ولي الأمر من أموال عماله و ولاته الذين يشك في تصرفاتهم كما فعل عمر بن الخطاب مع عماله وعمر بن عبد العزيز مع أموال أقاربه وعمال من سبقه من خلفاء بني أمية.<sup>(6)</sup>

6- إيرادات الدولة الخاصة والتبرعات، كان أغلب هذه الإيرادات يتمثل في إيرادات الأراضي التي تبقى في يد الحاكم يديرها لبيت مال المسلمين، وكذلك أموال التبرعات التي كان يتبرع بها أغنياء المسلمين للدولة وبخاصة لتجهيز الجيوش، كما فعل عثمان بن عفان في جيش العسرة، وعبد الرحمن بن عوف في عام الرمادة.<sup>(7)</sup>

(1)- الشيرازي، المهذب في فقه الإمام الشافعي، دار الفكر، بيروت، لبنان، ج2، ص31.

(2)- ابن رشد، المرجع السابق، ج2، ص256

(3)- الكساني، بدائع الصنائع، ج2، ص68

(4)- أبو حامد الغزالي، المرجع السابق، ج5 ص884.

(5)- الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، مرجع سابق، ص98

(6)- الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام مرجع سابق، ص99

### خامسا- الضرائب (الإنفاق في سبيل الله)

إذا طرأت ظروف يحتاج فيها المجتمع إلى الأموال، جاز لولي الأمر أن يفرض على الناس الضرائب التي يراها كفيلة بتلبية حاجات المجتمع، ويقوم بالتحصيل من كل فرد على قدر استطاعته ويساره (المقدرة التكليفية).

هذه الضرائب تعد ضمن الإنفاق في سبيل الله من غير الزكاة، فقد روي عن رسول الله - صلى الله عليه وسلم - أنه قال: " في المال حق سوى الزكاة ".<sup>(1)</sup>

ثم تلا قوله تعالى: " ليس البر أن تولوا وجوهكم قبل المشرق والمغرب ، ولكن البر من آمن بالله واليوم الآخر والملائكة والكتاب والنبئين، وآتى المال على حبه ذوي القربى واليتامى والمساكين وابن السبيل والسائلين وفي الرقاب وأقام الصلاة وآتى الزكاة " [سورة البقرة، الآية 122]

لقد ورد النص على كل من الإنفاق والزكاة في آية واحدة، وهو دليل قاطع على أنهما فريضتان مختلفتان.

قال الإمام القرطبي - رحمه الله تعالى - : " وأقام الصلاة وآتى الزكاة، فذكر الزكاة مع الصلاة، وذلك دليل على أن المراد بقوله " وآتى المال على حبه " ليس الزكاة المفروضة، فإن ذلك يكون تكرارا، واتفق العلماء على أنه إذا نزلت بالمسلمين حاجة بعد أداء الزكاة، فإنه يجب صرف المال إليها. قال مالك: " يجب على الناس فداء أسراهم وإن استغرق ذلك أموالهم " وهذا إجماع أيضا، وهو يقوي ما اخترناه".<sup>(2)</sup>

إن أمر الإنفاق في سبيل الله أمر به القرآن الكريم في أكثر من موضع، من ذلك قوله تعالى: " و أنفقوا في سبيل الله ولا تلقوا بأيديكم إلى التهلكة " [سورة البقرة، الآية 195]، وكذلك قوله تعالى: " وأنفقوا مما جعلكم مستخلفين فيه " [سورة الحديد ،: الآية 07]

لقد أجمع المفسرون على أن المقصود من تعبير (في سبيل الله) ينصرف إلى كل ما تتطلبه مصلحة المجتمع على وجه الدوام والاستمرار.<sup>(3)</sup>

(1) - رواه الترمذي في السنن ، سنن الترمذي، دار الكتب العلمية، الطبعة الأولى، بيروت ، لبنان 1408هـ-1987م. ج2، ص85، باب 27، حديث: 654 بإسناد صحيح.

(2) - القرطبي، المرجع السابق، ج2، ص242.

(3) - الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، مرجع سابق، ص 100 و ما بعدها .

فالإنفاق في سبيل الله هو ما ينفق من أموال لتغطية النفقات العامة التي تحقق مصالح المجتمع وحاجاته، كحفظ الأمن و الصحة، ورعاية شؤون الأفراد و الفئات المختلفة، وإقامة المشروعات الصناعية والاقتصادية في المجتمع لتطويره وازدهاره.

و قد صرح علماء الشريعة في مختلف العصور بجواز فرض الضرائب تأسيساً على مبدأ الإنفاق في سبيل الله الذي حث عليه الإسلام كثيراً، إذ يجب إمداد بيت المال بما يلزمه من مال في شكل ضرائب يفرضها الحاكم المسلم لدرء خطر أو سد حاجة أو خلة.<sup>(1)</sup>

وفي هذا يقول أبو حامد الغزالي: وإذا خلت الأيد من الأموال، ولم يكن من مال المصالح ما يفي بخراجات العسكر، وخيف من ذلك دخول العدو بلاد الإسلام، أو ثوران الفتنة من من قبل أهل الشر، جاز للإمام أن يوظف على الأغنياء مقدار كفاية الجند، لأننا نعلم أنه إذا تعارض شران أو ضران، قصد الشرع دفع أشد الضررين، وأعظم الشرين، وما يؤديه كل واحد منهم قليل بالإضافة إلى ما يخاطره من نفسه وماله لو خلت خطة الإسلام من ذي شوكة يحفظ نظام الأمور، ويقطع مادة الشرور".<sup>(2)</sup>

وقال الإمام الشاطبي: "إنا إذا قدرنا إماماً مطاعاً مفتقراً إلى تكثير الجنود لسد حاجة الثغور وحماية الملك المتسع الأقطار، وخلا بيت المال وارتفعت حاجة الجند إلى مال يكفيهم، فللإمام إذا كان عدلاً أن يوظف على الأغنياء ما يراه كافياً لهم في الحال إلى أن يظهر مال في بيت المال، ثم النظر في توظيف ذلك على الغلات والثمار وغير ذلك".<sup>(3)</sup>

فأقول هؤلاء العلماء مؤسسة على قاعدة شرعية مهمة، هي قاعدة وجوب تحمل الضرر الأدنى لدفع الضرر الأعلى والأشد.<sup>(4)</sup>

(1)-حسين ريان، المرجع السابق، ص26

(2)- الغزالي، المستصفي من علم الأصول، دار الكتب العلمية، الطبعة الأولى، بيروت، لبنان 1408هـ-1987م. ج1، ص303 وما بعدها

(3)- الشاطبي، الاعتصام، مرجع سابق، ج2، ص295

(4)- القرضاوي، فقه الزكاة، مؤسسة الرسالة، بيروت، الطبعة السادسة، 1401هـ-1981، ج2، ص1077

### الفرع الثالث:

#### مقارنة الموارد العامة في النظام القانوني بالموارد العامة في النظام الإسلامي

تعد الضرائب في النظام المالي للدولة الحديثة في هذا العصر من أهم الموارد التي يتوقف عليها تمويل الخزينة العمومية، وقد لاحظنا كيف أن التشريع الإسلامي قد أكد بدوره على أهمية هذا المورد المالي في تغطية أهم نفقات الدولة الإسلامية واحتياجاتها أفرادها في مصالحها العامة و الخاصة جميعا.

و قد أقر النظام المالي الإسلامي أهم القواعد و الأسس التي يقوم عليها النظام الضريبي اليوم في الدولة الحديثة منذ زمن بعيد، من ذلك القواعد التي تتعلق بتحديد وعاء الضريبة و تحديد أسعارها وطرق وإجراءات تحصيلها، وكذا المبادئ التي تقوم عليها الضريبة مما تكلم عنه علماء المالية أخيرا، مراعيًا في ذلك تحقيق أهدافها الاجتماعية و الاقتصادية و السياسية فضلا عن الأهداف المالية التي وضعت خصيصا لها.

و لتوضيح هذا الأمر بطريقة أكثر تفصيلا و حجية، سأتناول الموضوع من عدة نواح تتجلى فيها الصورة للعيان، مبرزا ما يمكن أن يلتقي فيه التشريع الإسلامي بنظيره القانوني وما يمكن أن تفترق فيه الوجهات و التصورات بينهما على النحو التالي:

#### أ- في مجال المبادئ العامة للضريبة

يعتبر المفكر و عالم الاقتصاد الأنكليزي (آدم سميث) أول من تكلم عن المبادئ العامة للضريبة في الدولة الحديثة و قد حددها بأربعة مبادئ هي: العدالة واليقين و الملاءمة و الاقتصاد. ثم توالى عليها الشروحات و الإضافات من علماء المالية و فقهاء القانون المالي في محاولة لتطوير هذه المبادئ و وضعها في نسق التطورات المالية والاقتصادية المعاصرة.<sup>(1)</sup> فهل عرف المذهب المالي والاقتصادي الإسلامي مثل هذه المبادئ، وكيف تمت صيغتها و نطاقات تطبيقها؟.

#### 1. مبدأ العدالة الضريبية

يعد مبدأ العدالة الضريبية من أهم المبادئ التي يقوم عليها النظام الضريبي في هذا العصر كأساس موضوعي لتوزيع أعباء الضريبة على كل المكلفين التي تلزمهم على سبيل الإلزام من قبل السلطة العامة. على مما يشوب هذا المبدأ من نسبية في تصور العدالة الضريبية التي تختلف من مجتمع إلى آخر. إذ أن إيمان أغلبية المكلفين بعدالة نظام ضريبي معين يعطي الانطباع بأنه عادل فعلا.

(1)- حسن عواضة ، المرجع السابق، ص 401 .

إن المفهوم المعاصر لمبدأ العدالة الضريبية يتناول جانبين:

- جانب العدالة الأفقية و يعني تطبيق مبدأ المساواة بين الأشخاص الممولين المتساويين في المعاملة الضريبية، فيعاملون معاملة واحدة في ظل ظروف اقتصادية متماثلة.
- جانب العدالة الرأسية و يعني عدم المساواة في المعاملة الضريبية بين الأشخاص الممولين الذين تختلف ظروفهم، فيعاملون معاملة مختلفة لخضوعهم لظروف اقتصادية غير متماثلة.

و التشريع الضريبي الإسلامي بدوره قد كرس مبدأ العدالة الضريبية، بين الممولين، ولم يميز بين نفس الأشخاص في دفع الضريبة ، وقواعد فرض الزكاة والجزية والخراج والعشور تشهد على ذلك. كما تم تطبيق مفهوم العدالة الرأسية في التشريع الإسلامي ، حينما طبق الأسعار التصاعدية في زكاة الأنعام على المسلمين، وكذا التصاعد في أسعار الجزية على الذميين حسب الظروف الاقتصادية لكل مكلف بالجزية تطبيقاً لمبدأ العدالة الضريبية.<sup>(1)</sup>

## 2. مبدأ اليقين

أي أن تكون الضريبة التي يدفعها المكلف محددة على سبيل اليقين في مقدارها و ميعادها وطريقة دفعها تحديد واضحاً من غير تحكم أو غموض.<sup>(2)</sup> و قد سبق التشريع الإسلامي إلى تكريس هذه القاعدة كما في قوله تعالى: " و الذين في أموالهم حق معلوم للسائل والمحروم" [سورة المعارج، الآية 24 و 25] ، كما حدد ميعاد زكاة الزروع بقوله تعالى: " وأتو حقه يوم حصاده" [سورة الأنعام، الآية 141]، كما بينت السنة مقادير كل نوع من الزكاة ومقادير الجزية والخراج والعشور، وكل ذلك تطبقاً لمبدأ اليقين في الضريبة.

## 3. مبدأ الملاءمة

بمعنى أن تتم جباية الضريبة في وقت ملائم ووفق إجراءات وطرق ملائمة لظروف المكلف ، وقد راعى التشريع الإسلامي هذا المبدأ في العديد من التطبيقات الضريبية ، من ذلك أن جباية زكاة

(1)- الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام ، مرجع سابق، ص 103 و 104.

(2)- حسن عوضة ، المرجع السابق، ص 402.

المحاصيل الزراعية لا يكون إلا في أوقات الحصاد وهو الوقت الملائم للمول، كما رعى أحول المكلف المدين ، فلا تجب عليه الزكاة، ولا تركزى الديون إلا بعد تحصيلها أو رجاء ذلك، ولا تقع الزكاة إلا بشرط الملك التام و النماء المعترف في المال، ولا يجوز تحصيل الضريبة من حاجات الإنسان و ضرورياته وما به معاشة إن لم يكن في ماله فضل.

كما يجوز للإمام تخفيض ضريبة الخراج إذا لم تطق الأرض أكثر مما فرض عليها. وقد كانت الجزية تحصل على أقساط شهرية مراعاة للمقدرة التكلفة للمولين، وملاءمة مع ظروفهم الاقتصادية، ومن عجز عن دفعها أعفي منها.

#### 4. مبدأ الاقتصاد

إن الاقتصاد في جباية الضريبة يعني أن يقع تحصيل الضرائب بأقل التكاليف، فلا يجوز الإنفاق إلا بالقدر الذي احتيج إليه من غير إسراف ولا تبذير، وفي الإسلام لا ينبغي أن يستغرق سهم العاملين عليها أكثر الصدفة مثلما أوصى به القاضي أبو يوسف في رسائله إلى الخليفة هارون الرشيد.<sup>(1)</sup>

### ب- في مجال التنظيم الفني للضرائب

#### 1. تحديد وعاء الضريبة

يتفق علماء المالية في الوقت المعاصر على أن وعاء الضريبة يتمثل في المال دون سواه و لا مجال في وقتنا هذا لما كان يعرف من نظام الضريبة على الرؤوس الذي كان سائدا في العصور القديمة و الوسطى.<sup>(2)</sup> والضرائب في الإسلام تتعلق كلها بالمال ( الزكاة و الخراج و العشور.. ) ماعدا ضريبة الجزية التي كانت تفرض على الرؤوس من أهل الذمة مقابل ما يحظون به من حماية ورعاية داخل تراب الدولة الإسلامية. و لكن هذه الضريبة كانت تراعي المقدرة التكلفة لكل مكلف بها من أهل الذمة ، فمن كان لا يملك مالا أعفي منها تماما، و من كان قليل اليسار خفف عنه.

و المعروف في علم المالية الحديث أن هناك اعتبارات متعددة تراعى أثناء فرض الضرائب قانونية تتعلق بالعدالة و المساواة و اعتبارات سياسية واجتماعية وظروف خاصة تتعلق بطبيعة الأموال فيخضع بعضها للضريبة ويعفى بعضها الآخر ، كما يعفى من الضريبة القدر الأدنى اللازم

(1)- أبو يوسف، المرجع السابق، ص 80.

(2)- حسن عواضة ، المرجع السابق، ص 420 و 421.

للمعيشة لإشباع الحاجات الضرورية ومواجهة الأعباء العائلية.

و قد سبق التشريع الإسلامي إلى تكريس هذه القواعد ومراعاتها عند فرض الضريبة، حيث أبقى الثروات الصغيرة مما به قوام الحياة و المعيشة من ذلك ، فشرع النصاب في أموال الزكاة ليكون حدا فاصلا بين الكفاية و الغنى و ليقدر إن كان المال ستطاله ضريبة الزكاة أم لا .

كما أن اعتماد أسلوب الخرص في تقدير وعاء الزكاة من النخيل والأعناب كان مبني على التخفيف فيه بترك جزء من هذه الثمار لصاحبها لما يطالها من حقوق السابلة و الواصلة و الواطئة، أي مما يأكله عابر السبيل أو ما يوصل به أهل لقربي أو تنال منه البهائم و الطيور أو ما تسقطه الريح.

و وفقا للتقسيم الحديث للضرائب و هي الضريبة على الدخل والضريبة على رأس المال والضريبة على الإنفاق سنتبع معالجة التشريع الإسلامي لمختلف هذه القضايا من منظوره المتميز والفريد على النحو التالي:

### • الضريبة على الدخل

تعتبر الضرائب على الدخل المصدر الأساسي و الطبيعي المتجدد للضريبة كضريبة متكررة، كما أنه يمثل العنصر الاقتصادي الذي تقع عليه أغلب الضرائب ماعدا حالات استثنائية، كما أنه يعد المعيار الأحسن للتعبير عن مقدرة الممول على الدفع. و الضريبة على الدخل تأخذ أحد شكلين، إما أن يتم الأخذ بنظام الضريبة الموحدة و إما أن يتم الأخذ بنظام تعدد الضرائب المعروف بنظام الضرائب النوعية.

فأما نظام الضريبة الموحدة فيعني فرض الضريبة على مجمل الدخول المستمدة من المصادر المختلفة بعد خصم التكاليف دون تمييز بين هذه الدخول مهما كان مصدرها وطبيعتها. حيث يتم توحيد سعرها على الكافة، وتوحيد إجراءات تحديد الوعاء الضريبي و إجراءات تقديرها وتحصيلها، وهي في نظر أنصارها أقرب إلى العدالة كونها تراعي المقدرة التكلفة للممول وسهولتها في التحصيل، إلا أنها تتطلب كفاءة إدارية عالية وإمساكا منتظما للحسابات ووعيا ضريبيا متزايدا لدى الممولين بها.(1)

(1)- حسن عوضة، المرجع السابق، ص443. و عبد الكريم صادق و آخرون، المرجع السابق، ص 207.

لاقى نظام الضريبة الموحدة نقدا لادعا كونه بعيد عن الواقع، كما أن فرض ضريبة واحدة على مصادر الدخل وعلى فئة دون أخرى فيه إهدار للعدالة و تقزيم لإنتاج العديد من الأنشطة الاقتصادية وإحلال بمفهوم التضامن الاجتماعي.

كما أن هذا النظام لا يملك القدرة في الاستمرار بالوفاء بحاجات الدولة المتزايدة إلى الأموال ما يهدد إيرادات الخزينة العمومية ويجعلها عرضة للعجز المالي قياسا مع حجم النفقات المتزايد واتساع نطاقه.(1)

لذلك أصبح نظام الضرائب النوعية هو النظام البديل و السائد من حيث التطبيق في مختلف النظم الضريبة الحديثة وهو سمتها البارزة اليوم، ما أدى إلى انتشار الضرائب وتنوعها محققا بذلك مختلف الأهداف الاقتصادية والمالية وحتى الاجتماعية للضريبة.

و نظام الضرائب النوعية يأسس على الدخل على حسب مصادره المختلفة، فيتم التفريق بين دخول العمل و دخول رأس المال و الدخول المختلطة، حيث تتفرق هذه الأصناف إلى فروع كثيرة من الضرائب، فتفرض على دخول العمل الضريبة على الأجور و ما في حكمها ، والضرائب على المهن الحرة غير التجارية، وفي إيرادات رأس المال نجد الضريبة على إيرادات العقارات المبنية وغير المبنية، و في رأس المال المنقول نجد الضريبة على إيرادات القيم المنقولة.

أما في الدخول المختلطة فتفرض الضريبة على الأرباح التجارية و الضريبة على الأرباح الزراعية و هكذا.(2)

و إذا تمعنا في النظام الضريبي الإسلامي نجده قد تبني أسلوب الضرائب النوعية، حيث تم فرض الزكاة بأنواع متعددة مميّزا بين فروع الدخل المختلف ومصادرها. كما جعل من ضريبة الخراج ضريبة عقارية على الأرض الزراعية التي تشكل الثروة الحقيقية للدولة بما تدره من دخل. و كذلك العشور و الجزية مراعيًا في فرضها المقدرة التكاليفية لكل ممول وظروفه الاقتصادية و الاجتماعية، ففرض النصاب و أسقط الأداء باستغراق الديون و خفف في الخرص، و أعفى من الجزية عند العجز و مايز في الخراج و العشور بين أنواع الأرضين و أنواع منتجاتها وما إلى ذلك من الإجراءات والمعايير التي تحقق العدالة الفعلية ليتجنب ما وجه إلى نظام

(1)- عبد الكريم صادق و آخرون، المرجع السابق، ص208.

(2)- الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، مرجع سابق، ص 105.



الضريبة الموحدة من نقد بهذا الخصوص من عدم مراعاة المقدرة التكليفية للممول ، و متجنباً الوقوع في الازدواج الضريبي الذي يوجه كنفد للضرائب النوعية اليوم، فلا زكاة إلا على المسلمين دون غيرهم من رعايا الدولة، و لاجزية إلا على أهل الذمة، و الخراج على رقاب الأرض و العشور على ماتنتجه من محاصيل و غلال، فلا تؤخذ إلا ضريبة واحدة على وفق ذلك السبب.

### • الضريبة على رأس المال

الضرائب على رأس المال هي ضرائب نوعية قد تكون منخفضة السعر فتدفع من دخل رأس المال، وقد تفرض بنسبة عالية و هذه تمس بأصل رأس المال لأنها تقتطع جزء منه. و رأس المال من وجهة النظر الضريبية هو مجموع الأموال العقارية و المنقولة القابلة مادية أو معنوية قابلة للتقويم نقداً، يملكها الشخص في لحظة معينة سواء كانت تدر دخلاً نقدياً أو عينياً أو كات معطلة عن كل إنتاج.(2)

فالضريبة على رأس المال تشمل كل عناصر الثروة المكونة للذمة المالية ، وهيئ أكثر ملاءمة لتوزيع الأعباء العامة لأن مقدار ما يملكه الشخص في لحظة معينة من عناصر الثروة يكون أكثر تعبيراً ووضوحاً من مقدار دخله. كما أن في فرض هذه الضريبة على الأموال العاطلة يدفع أصحابها إلى استثمارها بما يعود بالفائدة على الاقتصاد القومي لما يحصل من إنتاج جديد. فضلاً عن أنها تؤدي إلى تخفيف الأعباء عن دخل العمل.

واجه هذا المذهب العديد من الانتقادات منها: أن الضريبة على رأس المال تؤدي إلى استنفاد رأس المال القومي باعتباره أحد عوامل الإنتاج الرئيسية، كما أن الزيادة في سعرها تدفع المكلفين بها إلى التهرب من دفعها و خاصة في الأموال المنقولة، و هو ما يخل بمبدأ العدالة في توزيع العبء الضريبي بينهم و بين أرباب الأموال الثابتة الذي يصعب عليهم التهرب منها. كما أنها تقلل من حجم الإدخار لدى الخواص.(3)

و قد اعتمد النظام الضريبي في الإسلام الضريبة على رأس المال، حيث جعل و عاء الزكاة هو رأس المال (النقدين، الأنعام، عرروض التجارة)، و جعل سعرها منخفضاً و لا يحصل إلا بعد حولان الحول و هو الزمن المقدر للنماء إذ لا زكاة فيما ليس نامياً، ما يعني أنه قصد إخضاع الدخل

(1)- الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام ، مرجع سابق، ص 109 .

(2)- عبد الكريم صادق بركات و آخرون، المرجع السابق، ص 203 و 204.

الناتج من رأس المال و لم يقصد رأس المال ذاته و هو السر في اشتراط النماء و اشتراط الحول. كما أن ضريبة الخراج قد اعتبر فيها قيمة ما تدره الأرض من المحاصيل و الغلال، و مدى خصوبة الأرض في حد ذاتها فتفاوتت أسعارها بين كل جريب و جريب و بين كل نوع و نوع و بين كل ناحية و ناحية .

أما فرض الضريبة على الأموال المعطلة فغرضه تحريك عجلة الاستثمار وتنمية الأموال لضمان غزارة موارد بيت المال، وحت لا يتقاعس الناس عن الكسب و السعي في طلب الرزق لذاته ولو كانت عواظهم تكفيهم لتجنب الكسب بطريق الانتظار و البطالة.

### • الضريبة على الإنفاق

تفرض هذه الضريبة حين ينفق الفرد كل أو بعض رأس ماله أو دخله في سبيل سد حاجة أو تحقيق رغبة و هي إما أن تفرض على الإنفاق بصورة عامة أو تفرض على فروع الإنفاق في أشكاله المختلفة.<sup>(1)</sup> تتناول الضرائب على الإنفاق الضرائب على استهلاك أو تداول أو إنتاج سلعة ما داخل الدولة، أو عند دخولها أو خروجها من الدولة و هي الضرائب الجمركية.

تشمل الضرائب على الإنفاق صوراً عديدة منها: الضرائب العامة على الإنفاق كالضريبة على رقم الأعمال الناشئ عن المبيعات الصناعية و التجارية و الضريبة الوحيدة على الانتاج و الضرائب على المشتريات كما تشمل الضرائب على أنواع النفقات، كالضرائب على الحاجات الضرورية، أو الضرائب على الحاجات الكمالية أو الضرائب على الحاجات الشائعة الاستهلاك. و كذلك الضرائب الجمركية التي تمثل أهم أنواع الضرائب غير المباشرة على الاستهلاك، و تفرض على السلع المستوردة إلى البلاد أو الصادرة منها و يتحمل عبئها في النهاية المستهلك الذي يشتري السلعة.

أما النظام الإسلامي فإنه أيضاً قد أقر بنظام الضرائب على الإنفاق أو الاستهلاك من خلال فرض ضريبة العشور كضريبة جمركية على السلع الداخلة إلى البلاد الإسلامية، كانت تؤخذ من تجار أهل الذمة و تجار دار الحرب ليمول بها بيت مال المسلمين كمورد من موارده.<sup>(3)</sup>

(1)- حسن عواضة ، المرجع السابق، ص 442.

(2)- حسن عواضة، المرجع السابق، ص 446. عبد الكريم صادق بركات و آخرون ، المرجع السابق، ص 305.

(3)- الكفراوي ، الرقابة المالية ، مرجع سابق، ص 112.

## المطلب الثاني:

### النفقات العامة في النظام المالي الإسلامي

إن أوجه الإنفاق في النظام المالي الإسلامي محددة في جملها بنصوص الكتاب و السنة المطهرة كما هو الحال في مصارف الزكاة، و وجوه الفيء و الغنائم مما يصرف على فئات معينة من المجتمع أو مما يعود إنفاقه على المصالح العامة للمسلمين من شق الترع و بناء القناطر و حفر الأبار و ترميم الطرق و نحوها، أو الإنفاق على عمارة المساجد و على طلبة العلم، و أهل الفضل، و الجند و الشرطة و العمال... إلخ.

و رغم هذا فإن كثيرا من أوجه الإنفاق قد تقررت بطريق الاجتهاد كتحديد أجر الخليفة مما يعول به نفسه و أهله، ... إلخ.

لقد بالغ المذهب المالي الإسلامي في الحث و التأكيد على ترشيد الانفاق العام، و المبدأ الأساس في هذا الأمر في النظام المالي الإسلامي هو منع التبذير و الإسراف، لأن أداء الخدمات و المصالح العامة يتوقف على إنفاق المال فلا تتحقق مع هذه المفاسد، و قد حددت الآية القرآنية معالم منهج إنفاق المال عند حد التوسط و الاعتدال و الاقتصاد، قال تعالى: "والذين إذا أنفقوا لم يسرفوا ولم يقتروا و كان بين ذلك قواما" [سورة الفرقان، الآية 67].

لذلك كان النبي -صلى الله عليه وسلم- حريصا كل الحرص على تشديد الرقابة على إنفاق المال العام و كيفية تحصيله، و قد سار خلفاؤه من بعده على نفس النهج فنصبوا الرقابة عليه بطرق مختلفة، و حاسبوا العمال و الولاة و أخذوهم بالشددة و القسوة على كل درهم أو دينار أنفقوه في غير وجهه المشروع أو الملائم، حتى توصلوا إلى إنشاء الأجهزة المختلفة و المتخصصة في الرقابة و المحاسبة على المال العام، كالحسبة و المظالم، و بيت المال و نحوها<sup>(1)</sup>.

و لأجل الوقوف على القواعد و الأحكام الشرعية النازمة لمجال الإنفاق العام و التعرف عليها، سأنتقل إلى مفهوم الإنفاق العام في المالية الإسلامية (فرع أول)، ثم أبين ضوابط الإنفاق العام في الإسلام (فرع ثان)، لأعقد بعد ذلك مقارنة بينه و بين الإنفاق العام في النظام المالي القانوني (فرع ثالث).

(1) - غازي عناية، أصول المالية الإسلامية، مرجع سابق، ص 37.

## الفرع الأول:

### مفهوم الإنفاق العام

يشمل مفهوم الإنفاق العام في النظام المال الإسلامي تحديد المقصود بالإنفاق العام(فقرة أولى) ، وبيان صفة النفقة العامة(فقرة ثانية) ومصدر النفقة العامة (فقرة ثالثة)والهدف من النفقات العامة في المالية الإسلامية(فقرة رابعة) مما سأفصله على النحو التالي:

### أولاً- تعريف الإنفاق العام

#### أ- لغة:

النفقة في اللغة تعني ذهاب المال، ومنه أنفق الرجل إذا افتقر وذهب ماله، قال تعالى: " إذا لأمسكنم خشية الانفاق" [سورة الإسراء، الآية 100] . والنفقة اسم من الإنفاق، وأنفق المال صرفه.(1)

#### ب- إصطلاحاً:

إخراج قدر من المال من بيت مال المسلمين بقصد إشباع حاجة عامة.(2)  
وقيل: " الإنفاق هو صرف المال في وجوه المصالح، لذلك لا يقال في المضيع إنه منفق..."(3)

وقد عبر عن هذا المفهوم الإمام الماوردي بقوله: " كل حق وجب صرفه في مصالح المسلمين فهو حق على بيت المال، فإذا صرفه في جهة صار مضافاً إلى الخارج من بيت المال ، سواء خرج من حرزه أم لم يخرج، لأن ما صار إلى عمال المسلمين أو خرج من أيديهم فحكم بيت المال جار عليه".(4)

ما يفهم من كلام الماوردي أن النفقة العامة هي الجزء المقتطع من المال العام الذي ينفقه شخص عام كالدولة، أو الهيئات والمؤسسات العامة.(5)

(1)-ابن منظور، المرجع السابق ، ج 12 ، ص 235 .

(2)- عوف الكفراوي، النفقة العامة في الإسلام، ص 21

(3) الفخر الرازي، التفسير الكبير، دار إحياء التراث العربي الطبعة الثالثة، بيروت ، لبنان، دت.ج 6، ص 256.

(4)الماوردي، المرجع السابق، ص 213

(5)-حسين ريان، المرجع السابق، ص 96، و زكريا محمد بيومي، المالية العامة الإسلامية، دار النهضة العربية، مطبعة جامعة القاهرة، الطبعة الأولى، 1947، ص 412.

### ثانيا- صفة النفقة العامة

يعتبر من قبيل النفقات العامة كل مال تنفقه الحكومة الإسلامية في منفعة مباحة شرعا، يقصد به الصالح العام كدفع أجور الموظفين والجند والمستزقين، أو ما يدفع عن طريق منح الدولة بعض الأفراد الحق في الاستفادة من خراج أرض محدودة من أراضي الدولة ، وأخذه من المزارع مباشرة باعتباره أجره على الخدمة التي يقدمها للدولة، ويطلق على هذا الاسم الإقطاع، ولا يملك الأرض ولا تخرج بذلك الأرض عن كونها ملكا للمسلمين.(1)

### ثالثا- مصدر النفقة العامة

مصدر النفقة العامة هو بيت مال المسلمين، فكل ما ينفقه عمال وحاكم المسلمين من أموال في سبيل إشباع حاجات عامة من بيت المال، تعد نفقات عامة، وبيت المال هو الجهة وليس المكان ويمثل الذمة المالية للدولة الإسلامية منذ نشوؤها.(2)

### رابعا- هدف النفقة العامة

إن الهدف من النفقة العامة في الدولة الإسلامية هو إشباع حاجة عامة، أي تحقيق النفع العام، فإذا كانت النفقة لا تحقق مصلحة للمسلمين، وكان الهدف منها تحقيق مصلحة خاصة لأخذها. فيجب على الإمام أن يدفعها من ماله الخاص، لأنها لا تعد من قبيل النفقات العامة.(3)

وقد قسم فقهاء الإسلام المصالح العامة للمسلمين، والتي تمثل الحاجات العامة للمجتمع بالتعبير المعاصر لعلماء المالية العامة إلى ثلاثة أقسام:

**1-** ما كان ضروريا لحياة المجتمع لا تستمر الحياة إلا بتحصيله، ولا يستقيم المجتمع بدونه ويطلق عليه اسم الضروريات، ويشمل المرافق المتعلقة بالأمن الداخلي والعدالة والدفاع والضمان الاجتماعي...

**2-** ما يعتبر منها على قدر كبير من الأهمية، مما يلحق بتركه مشقة كبيرة وتصير الحياة مع فقدانه عسيرة وصعبة، ويطلق عليه اسم الحاجيات، وتدخل فيه مرافق التنمية الاقتصادية والخدمات الأساسية اللازمة لتحقيق هذه التنمية.

(1)- زكريا محمد بيومي، المرجع السابق، ص412 وما بعدها.

(2)- الماوردي، المرجع السابق، ص213، وزكريا محمد بيومي، المرجع السابق، ص412 وما بعدها.

(3)- الماوردي، المرجع السابق، ص126 وأبو يعلى، المرجع السابق، ص138 وما بعدها. و حسين ريان، المرجع السابق، ص97.

**3-** ما يضفي على أوجه الحياة المختلفة رقيا وازدهارا، ويشعر معه المجتمع بطيب العيش ورغد الحياة، ولا يقع من تخلفه الإرهاق أو العنت، ويدخل فيه مرافق الترفيه، كالمتنزهات والحدائق العامة والمرافق الرياضية... ويطلق عليها اسم الكماليات أو التحسينيات.<sup>(1)</sup>

في هذا الشأن توجب قواعد الشريعة على الحكومة الإسلامية، وهي بصدد الإنفاق العام وإشبع الحاجات الأساسية للمجتمع أن تتبع هذا الترتيب الفقهي للمصالح العامة، فتقدم ما كان في مرتبة الضروري على ما كان في مرتبة الحاجي أو التحسيني.

وإلى مثل هذا المعنى أشار العلامة ابن رجب الحنبلي بقوله: "إن الفيء يجب فيه البداءة بمهمات المسلمين العامة - الضروريات - ثم ذوي الحاجات من المسلمين - الحاجيات - ثم يقسم الباقي بين عمومهم - الكماليات-".<sup>(3)</sup>

### الفرع الثاني:

#### قواعد وضوابط الإنفاق العام

يبدو موضوع تحديد قواعد وضوابط الإنفاق العام في النظام المالي الإسلامي على علاقة متينة بقواعد السياسة الشرعية في تحقيق الصالح العام، أي شرعية السياسة المالية في الإنفاق، سواء ما تعلق بمصادره ومصارفه وحجمه وأغراضه وأولوياته في الإشباع، والتي وردت في القرآن الكريم والسنة النبوية على النحو التالي:

#### أولا- قاعدة الصالح العام

المقصود بالصالح العام هو تحقيق المنفعة العامة، وتتجلى آثار هذه القاعدة الشرعية من خلال مبادئ اثنين:<sup>(4)</sup>

#### 1- شرعية الصالح العام

تقتضي شرعية الصالح العام أن تنضبط عملية الإنفاق العام بجملة من الضوابط التي قررها

- 
- (1)- الشاطبي، الموافقات في أصول الشريعة، ت عبد الله دراز وآخرون، دار الكتب العلمية، دط، بيروت، لبنان، دت، ج 2، ص: 5 و6 وركريا محمد بيومي، المرجع السابق، ص412 وما بعدها
  - (2)- الشاطبي، الموافقات، ج 2، ص 5 و6.
  - (3)- ابن رجب الحنبلي، الاستخراج لأحكام الخراج، ص89 و90.
  - (4)- حسين ريان، المرجع السابق، ص 99

القرآن الكريم، وكرستها السنة المطهرة في هذا الباب، منها مطابقة مصادر وأوجه الإنفاق للنصوص و القواعد الشرعية، ووجوب استهداف المصلحة العامة وتحقيق النفع العام، والانضباط بالقوامة والاقتصاد في النفقات. وكذا منع الاكتناز في الأموال واحتكارها، وتوخي العدالة في التوزيع إحقاقاً للعدل والمساواة في الإنفاق وتحقيقاً للتكافل الاجتماعي. فصلها على النحو التالي:

#### ■ مطابقة النصوص الشرعية:

أن يتم تمويل النفقات العامة من المصادر المشروعة للمال وهي كل ماجاء بطريق الكسب الحلال الطيب كقاعدة عامة، وأن يوجه الإنفاق إلى وجوهه التي ثبت الأمر بالصرف إليها وفقاً لما وردت به النصوص الشرعية، أو ما استنبطه الاجتهاد الشرعي الصحيح. قال تعالى: " يا أيها الذين آمنوا أنفقوا من طيبات ما كسبتم ومما أخرجنا لكم من الأرض ولا تيمموا الخبيث منه تنفقون" [سورةالبقرة، الآية 267].<sup>(1)</sup>

فمصدر الإنفاق العام ينبغي أن يكون من الحلال والكسب الطيب، ومما تخرج الأرض من خيراتها ومنافعها الكثيرة من الغلال الزراعية والثمار والموارد المختلفة المستخرجة من الباطن كالمعادن ونحوها.

مع وجوب تجنب المحرم منها والخبيث الذي لا يصلح للإنفاق كالخمر والخنزير وما كان مستقذراً شرعاً.

ثم يجب صرف المال في وجوهه ومصارفة المشروعة والمعروفة، كما هو الشأن في مصارف الزكاة والغنيمة والفيء وما إلى ذلك.

#### ■ تحقيق النفع العام

فمقتضى الصالح العام أن يكون الإنفاق في سبيل الله، قال تعالى: " وأنفقوا في سبيل الله ولا لاتلقوا بأيديكم إلى التهلكة وأحسنوا إن الله يحب المحسنين" [سورةالبقرة، الآية 190] فيه تحديد للهدف من الإنفاق العام وهو استهداف المصلحة العامة للمسلمين وتحقيق النفع العام لهم، بإشباع الحاجات الأساسية العامة وما يعود بالنفع على عمومهم أو أغلبهم.<sup>(2)</sup>

(1)- يوسف ريان، المرجع السابق، ص 99 و 100.

(2)- غازي عناية، المالية العامة و النظام المالي الإسلامي، مرجع سابق، ص 706 و 707

### ■ القوامة والاقتصاد في النفقات

قال تعالى: "والذين إذا أنفقوا لم يسرفوا ولم يقتروا وكان بين ذلك قواما [سورة الفرقان، الآية 67] .

و هذا يعكس مبدأ الاقتصاد في النفقات في النظام المالي الإسلامي الذي يقف موقف الاعتدال والاعتزان والوسطية بين حدي الإسراف والتبذير من جهة والتقتير والبخل من جهة أخرى.<sup>(1)</sup>

### ■ تحريم اكتناز الأموال

تقتضي شرعية الصالح العام أيضا منع اكتناز الأموال واحتكارها، لأنها إنما وجدت للاستثمار والإنفاق بقدر ما تقتضيه حاجات الإنسان والمجتمع، قال تعالى: "والذين يكتزون الذهب والفضة ولا ينفقونها في سبيل الله فبشرهم بعذاب أليم" [سورة التوبة، الآية 34].

### ■ العدالة في التوزيع

حتى تتحقق الفائدة من الإنفاق العام وتتحقق أهدافه باستهداف المصلحة العامة، ووصول نفعه إلى عموم الناس، وجب على الحكومة الإسلامية أن تتوخى العدالة في التوزيع وأن تراعي الحاجات الأساسية لكل رعاياها من غير استثناء لجهة دون أخرى أو فئة دون غيرها، من خلال توزيع الأعباء والنفقات على كل مواطنيها بالقسط إحقاقا للعدل والمساواة في الإنفاق وتحقيقا للتكافل الاجتماعي. قال تعالى: "كي لا يكون دولة بين الأغنياء منكم" [سورة الحشر، الآية 07].<sup>(2)</sup>

### 2-عمومية الصالح العام: تشمل عمومية الصالح العام عمومية المصالح في الحاجات ،

وعمومية الأفراد.

### ■ عمومية الحاجات

تعني عمومية الحاجات أن يتم إشباع كل ما يؤدي إلى تحقيق المصلحة العامة، وكل ما يؤدي إلى إقامة هذه المصالح، عملا بالقاعدة الشرعية: "ما لا يتم الواجب إلا به فهو واجب"، ومن باب

(1)- غازي عناية، المالية العامة والنظام المالي الإسلامي، ص ص 707 .

(2)- أحمد الحصري، السياسة الاقتصادية والنظم المالية في الفقه الإسلامي، ص 405 . و حسين ريان، المرجع السابق، ص 99.



تحقيق العدل في الإنفاق أن يتم التنازل عن إشباع الحاجات الأقل أهمية لصالح ما هو أعلى منها شأنًا وأكثر خطورة وأهمية للمجتمع، من خلال التدرج في الإنفاق بدأ بالضروريات ثم الحاجيات ثم الكماليات أو التحسينيات على وفق ما قرره الفقهاء.

قال الشاطبي: " تكاليف الشريعة ترجع إلى حفظ مقاصدها في الخلق، وهذه المقاصد لا تعدو ثلاثة أقسام: أحدها أن تكون ضرورية. والثاني أن تكون حاجية. والثالث أن تكون تحسينية. "(1)

وفي هذا المقام يرى الإمام أحمد -رحمه الله- أن الفيء يجب أن يبدأ فيه بإشباع حاجات المسلمين العامة التي لا تخص فردا بذاته وهي الدفاع والأمن والعدالة، ثم ذوي الحاجة الذين لم تكفهم الزكاة ثم بقية حاجات المسلمين.(2)

وإلى مثل هذا المعنى ذهب ابن قدامة في كتابه المغني قائلا: " أما الفيء فهو مصروف في مصالح المسلمين، لكن يبدأ بجند المسلمين لأنهم أهم المصالح لكونهم يحفظون المسلمين، وما فضل قدم الأهم فالأهم من عمارة الثغور وكفابتها بالأسلحة والكراع وما يحتاج إليه، ثم الأهم فالأهم من عمارة المساجد والقناطر وإصلاح الطرق والأنهار وأرزاق القضاة ونحو ذلك مما فيه نفع للمسلمين. "(3)

ففي قول ابن قدامة التأكيد على ضرورة مراعاة المصالح وترتيبها من الأهم إلى المهم إلى الأقل أهمية في الإنفاق من مال الفيء وهو من الأموال العامة وموارد بيت المال، حيث بدأ بالدفاع وتحقيق الأمن الخارجي لصد خطر الأعداء المترصص بالأمة، بالإنفاق على العسكر من خلال دفع رواتبهم وأرزاقهم وما تقوم به حياتهم ومن يليهم، لأنهم هم الأداة الأولى للدفاع عن الحوزة الإسلامية وحماية بيضة الأمة.

ثم الإنفاق على عمارة الثغور وهي المواقع التي يسهل على العدو اختراقها والولوج منها إلى ديار المسلمين، وملؤها بما يكفي من السلاح والخيل وما في حكمه اليوم من الأسلحة الحديثة والمتطورة، التي تثير الرعب وتزرع هيبة الدولة الإسلامية في نفوس الأعداء.

(1)-الشاطبي، الموافقات،مرجع سابق، ج 2، ص07.

(2)-ابن رجب الحنبلي،المرجع السابق، ص89 و90.

(3)- ابن قدامة، المغني، مكتبة الرياض الحديثة، الرياض ، المملكة العربية السعودية، دت . ج01، ص450 .

ثم يليها بعد ذلك في الأهمية الإنفاق على المؤسسات العامة والبنية التحتية للدولة، بدأ ببيوت العبادة ومرورا بالمرافق العامة الأخرى التي يحتاجها الناس في تدبير معاشهم كالطرق والجسور وشق الأنهار والترع وما إلى ذلك.

ثم يأت في الدرجة الموالية الإنفاق على الموظفين وعمال الدولة، وقد بدأ بالقضاة قبل غيرهم لما للقضاء من خطر في قوة الدول والمجتمعات، فهم قائمون على إحقاق الحق لأهله وإشاعة العدل في الأمة وقمع الظلم ورد المظالم والغصوب. كما فيه إشاعة للسلام والأمن والاستقرار الداخلي في البلاد، وكف العدوان والجور فيها.

ثم يليهم غيرهم في هذا المقام مما فيه نفع لسائر المسلمين على حسب تفاوت المصالح وأهميتها وعموميتها للمجتمع قاطبة.

#### ■ عمومية الأفراد

تعني عمومية الأفراد أن يتم إشباع حاجات كل الأفراد من رعايا الدولة الإسلامية وكل من يحمل جنسيتها، يستوي في ذلك المسلمون وغيرهم من أهل الذمة ومن لحق بهم، إذ لا يتطرق الشك إلى النفوس في أن الإنفاق من بيت المال على مصالح المسلمين يتناول عموم أفرادهم، صرحت بذلك النصوص القرآنية وأحاديث النبي - صلى الله عليه وسلم - وآية الزكاة صريحة في ذلك.<sup>(1)</sup>

لكن أمثال قوله تعالى: " لا ينهاكم الله عن الذين لم يقاتلوكم في الدين ولم يخرجوكم من دياركم أن تبروهم وتقسطوا إليهم" [سورة الممتحنة ، الآية 08] تحض على الإحسان لغير المسلمين من أهل الذمة. و قوله تعالى: "ويطعمون الطعام على حبه مسكينا ويتيما وأسيرا" [سورة الإنسان، الآية 08]، وقد كان الأسرى حين نزلت الآية من المشركين، وقد أنفق عليهم من مال المسلمين ولو كان خاصا على ما جاء في سبب نزول الآية.

يدعم هذا ما قرره الخليفة عمر بن الخطاب - رضي الله عنه - حين استند على عموم الآية في الإنفاق على المسلمين وغير المسلمين في صرف الزكاة إلى اليهودي الضرير الذي أنهكه الهرم ولم تعد به قدرة على دفع الجزية، فقال لخازن بيت المال: " أنظر هذا وضرباءه، فوالله ما أنصفناه إن أكلنا

(1)- يوسف ريان ، المرجع السابق، ص 100.

شبيته ثم نأخذله عند الهرم. "إنما الصدقات للفقراء والمساكين..." [سورة التوبة ، الآية 60] والفقراء هم المسلمون، وهذا من المساكين من أهل الكتاب، ووضع عنه الجزية وعن ضربائه.<sup>(1)</sup>

### ثانيا- قاعدة الاستخلاف

جاءت نصوص القرآن الكريم صريحة وحاسمة في أن المال ملك لله تعالى و أن الإنسان مستخلف فيه، فجميع الناس حكاما كانوا أو محكومين خلفاء لله على هذا المال، وعلى الكافة القيام بأعباء هذا الخلافة في الصرف والإنفاق على مقتضى النظر الشرعي، قال تعالى: " آمنوا بالله ورسوله وأنفقوا مما جعلكم مستخلفين فيه " [سورة الحديد ، الآية 07]، وقال أيضا: " وآتوهم من مال الله الذي آتاكم " [سورة النور، الآية 33].

إن هذه الخلافة في المال تقتضي الالتزام منا بالإنفاق بما يرضي رب المال وهو الله - عزوجل - ويشمل ذلك الغرض والأسلوب.

فالنسبة للغرض ينضبط الإنفاق بالصرف الشرعي في محله، فيقع الإلتزام على خليفة الله في ماله بصرفه في أغراض الخير المشروعة، وبما يكفل سد الضرورة والحاجة.

أما الإلتزام في أسلوب الإنفاق من قبل المستخلف على المال، فبالصرف الشرعي بما يعود بالنفع العام على المجتمع من غير إسراف ولا تقتير ولكن بين ذلك قواما، أي بأسلوب اقتصادي مشروع.<sup>(2)</sup>

### ثالثا- قاعدة ترشيد الإنفاق العام

وردت نصوص كثيرة في القرآن الكريم تنهى عن تبذير المال العام واستعماله في غير الوجوه المشروعة والمحرمة، ونهت عن الإسراف في إنفاقه في المباحات ونهت عن الغلول والشح والتقتير، قال تعالى: " و آت ذا القربى حقه والمسكين وابن السبيل ولا تبذر تبذيرا [سورة الإسراء، الآية 26] ، وقال أيضا: " و لا تجعل يدك مغلولة إلى عنقك ولا تبسطها كل البسط فتتعد ملوما محسورا " [سورة الإسراء، الآية 29]، وقال أيضا: " والذين إذا أنفقوا لم يسرفوا ولم يقتروا وكان بين ذلك قواما " [سورة الفرقان ، الآية 67].

(1)- أبو يوسف، المرجع السابق، ص126

(2)- غازي عناية، المالية العامة، مرجع سابق، ص714

لقد أشارت النصوص الكريمة إلى معنى القوامة في الإنفاق، وتعني الاعتدال بين أمرين مذمومين، أي سلوك مسلك وسط بين الإسراف والتبذير وبين الشح والتقتير و هو مسلك الاقتصاد في الإنفاق. وهو عين التصرف برشد في التعامل مع إنفاق المال العام و صرفه.<sup>(1)</sup>

تشمل قاعدة ترشيد الإنفاق العام أموراً كثيرة، منها:

1- أن يتم خفض الإنفاق على تكاليف الجباية، وحصصها بالضرورة في تحقيق الغرض والربط بين التكاليف والعوائد.

2- الاقتصاد في نفقات تحصيل الزكاة ، يتضح ذلك من خلال قوله- صلى الله عليه وسلم-: " لا جنب ولا جلب ولا تؤخذ صدقاتهم إلا في ديارهم". [رواه أبو داود]<sup>(2)</sup>، حيث أن المصدق هو الذي يأتي للصدقات ويأخذها على مياه أهلها، ثم يتم صرفها في المكان الذي جمعت منه.

3- حسن اختيار القائمين على الإنفاق لقوله تعالى: " ولا توتوا السفهاء أموالكم التي جعل الله لكم قيماً" [سورة النساء، الآية 05]، فلا يجوز استعمال السفهاء الذين لا يحسنون التصرف بالأموال على الإنفاق. وفي مبدأ حسن الاختيار يقول الإمام أبو يوسف: " و إنما ينبغي أن يتخير للصدقة أهل العفاف والصلاح، فإذا وليتها رجلاً ومن قبله ممن يوثق بدينه وأمانته، أجريت عليهم من الرزق بقدر ما ترى و لا تجر عليهم ما يستغرق أكثر الصدقة".<sup>(3)</sup>

#### رابعاً- قاعدة التخصيص

عرف النظام المالي الإسلامي في باب الإنفاق العام قاعدة التخصيص في الإيراد والإنفاق والتي تعني أن يتم تخصيص نوع من الإيراد إلى باب معين من الإنفاق، وما يعرف بالتخصيص المكاني أو الإقليمي وكذلك التخصيص في الطوارئ.<sup>(1)</sup>

1- فإيراد الزكاة جرى تخصيصه للمصارف الثمانية التي ذكرتها أية الصدقات في سورة التوبة، ضمن ميزانية مستقلة عن الميزانية العامة للدولة ولا يمكن تجاوزها أو صرفها في أبواب أخرى.

(1)-غازي عناية، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام ، مرجع سابق ، ص708 و أحمد الحصري، المرجع السابق، ص415. حسين ريان، المرجع السابق، ص101.

(2)- أبو داود، سنن أبي داود، دار الكتب العلمية، بيروت ، لبنان، دت، ج2، ص 250، الباب 08، رقم 1591

(3)-أبو يوسف، المرجع السابق، ص80.

كما خصصت إيرادات خمس الغنائم لمصارف معينة ذكرتها آية الغنائم، في قوله تعالى: " و اعلموا أنما غنمتم من شيء فإن لله خمسه و للرسول و لذي القربى و اليتامى و المساكين و ابن السبيل" [سورة الأنفال، الآية: 41] .

و الأخماس الأربعة الباقية جرى تخصيصها للإنفاق على المحاربين، وكذلك الحال في إيراد الفيء الذي خصص بدوره لمصارف الفيء في قوله تعالى: " ما أفاء الله على رسوله من أهل القرى فله و للرسول و لذي القربى و اليتامى و المساكين و ابن السبيل كي لا يكون دولة بين الأغنياء منكم" . [سورة الحجرات، الآية 7] .<sup>(1)</sup>

2- أما التخصيص المكاني أو الإقليمي، فقد جرى تخصيص إيرادات كل إقليم للإنفاق على مصالحه، ولا يرد منه على الأقاليم الأخرى أو إلى عاصمة الدولة إلا ما زاد عن حاجة أهله، وقد حرم الفقهاء نقل الزكاة من بلد إلى بلد آخر إلا للضرورة أو عند الكفاية أو انعدام مصارفها بإقليم تحصيلها.

3- كما جرى التخصيص في الطوارئ، فخصصت بعض الإيرادات العامة الطارئة أو غير العادية لتغطية نفقات الأحوال الطارئة كالحروب والكوارث الطبيعية، وقد صرح علماء الحنفية بجواز الإدخار من الفوائض العامة لبيت المال للإنفاق على حاجات الطوارئ غير المتوقعة.<sup>(2)</sup>

\*\*\*\*\*

(1) - ابن قدامة، للمرجع السابق، ج2، ص531

(2) - غازي عناية، المالية العامة و النظام المالي في الإسلام ، مرجع سابق ، ص708. و محمود مرسي لاشين، المرجع السابق، ص197.

## المبحث الثاني:

### قواعد وأساليب الرقابة على الجباية و التحصيل في النظام المالي الإسلامي

تخضع عملية الجباية و تحصيل الموارد المالية التي تزود بيت المال في المالية العامة الإسلامية على غرار ماهو موجود في المالية العامة في القانون إلى جملة من القواعد و الإجراءات و الأساليب التي تنظم هذا المجال برمته، وذلك من أجل مواجهة الانحراف والتفريط في تحصيل الأموال العامة التي تتحقق بها مصالح الأمة. و ما دامت موارد بيت المال متنوعة منها الثابت ومنها غير الثابت كما سبقت الإشارة إليه، فإني سأتطرق إلى دراسة و تحليل هذه القواعد و الأساليب الرقابية على جباية و تحصيل الموارد الثابتة كالزكاة و الجزية و الخراج و العشور (مطلب أول) ثم أتطرق قواعد و أساليب الرقابة على جباية و تحصيل الموارد غير الثابتة كالضرائب و الاقتراض العام.

## المطلب الأول:

### قواعد وأساليب الرقابة على جباية و تحصيل الموارد الثابتة

سأتطرق في هذا المطلب إلى دراسة قواعد و أساليب الرقابة على جباية الزكاة (فرع أول) و قواعد و أساليب الرقابة على تحصيل الجزية (فرع ثان) و قواعد و أساليب الرقابة على جباية الخراج و العشور (فرع ثالث).

## الفرع الأول:

### قواعد و أساليب الرقابة على جباية و تحصيل الزكاة

تتناول قواعد و أساليب الرقابة على جباية و تحصيل الزكاة تحديد الجهة المسؤولة عن جمع الزكاة و جبايتها (فقرة أولى) و الرقابة على الوعاء الذي تجمع منه الزكاة وهي المصادر المالية للتمويل بأموال الزكاة. (فقرة ثانية) ثم تحد يد مختلف الضمانات التي تحول دون التهرب من دفع الزكاة (فقرة ثالثة).

### أولاً- تحديد الجهة المسؤولة عن جباية و تحصيل الزكاة

إن وظيفة جباية الزكاة و تحصيلها هي مسؤولية الدولة في الإسلام، فقد أمر الله ولاة الأمور أن يأخذوا الزكاة من كل من وجبت في ماله من المكلفين، وقد ثبت ذلك بنصوص القرآن والسنة و أعمال الخلفاء الراشدين. نذكرها على النحو التالي:

- من القرآن، قال تعالى: "خذ من أموالهم صدقة تطهرهم وتزكيهم بها وصل عليهم إن صلواتك سكن لهم" [سورة التوبة، الآية 103]، فالخطاب للنبي - صلى الله عليه وسلم- ومن جاء من بعده من ولاة أمور المسلمين، كما أن المراد بالصدقة في الآية الكريمة الزكاة المفروضة، على نحو ما بينه الجهابذة من المفسرين.<sup>(1)</sup> قال ابن الهمام : إن ظاهر قوله تعالى: " خذ من أموالهم صدقة "، يوجب حق أخذ الزكاة مطلقا للإمام ، وعلى هذا كان رسول الله - صلى الله عليه وسلم- والخليفان من بعده. فلما ولي عثمان وظهر تغير الناس كره أن يفتش السعاة على الناس مستور أموالهم، ففوض الدفع إلى الملاك نيابة عنهم ، ولم يختلف الصحابة عليه في ذلك. وهذا لا يسقط طلب الإمام أصلا، ولذا لو علم أن أهل بلد لا يؤتون زكاتهم طالبهم بها.<sup>(2)</sup>

قال تعالى: "إنما الصدقات للفقراء والمساكين والعاملين عليها..." [سورة التوبة، الآية 60]. فقد ورد ذكر السعاة القائمين على أمر الزكاة جباية وصرفا، وسماهم القرآن بالعاملين عليها وجعل لهم سهما فيها، ولم يوجههم إلى أخذ أجورهم من باب آخر، وهو إشارة إلى مسؤولية الدولة في جمع الزكاة من المكلفين بها وتفريقها على مستحقيها ، فلو لم يكن للإمام أن يطالب أرباب الأموال بصدقات الأموال في أماكنها وكان آداؤها إلى أرباب الأموال لم يكن لذكر العاملين وجه.<sup>(3)</sup>

## 2 - من السنة:

عن ابن عباس - رضي الله عنهما- أن النبي - صلى الله عليه وسلم - بعث معاذًا إلى اليمن فقال: "...أعلمهم أن الله افترض عليهم صدقة في أموالهم تؤخذ من أغنيائهم وترد على فقرائهم" [رواه البخاري].<sup>(4)</sup> قال ابن حجر العسقلاني: " استدل بهذا الحديث على أن الإمام هو الذي يتولى قبض الزكاة وصرفها إما بنفسه وإما بنائبه، فمن امتنع منهم أخذت منه قهرا ".<sup>(5)</sup> و من السنة العملية أن رسول الله بعث عمر على الصدقة ، كما استعمل ابن اللتبية على صدقات بني سليم...<sup>(6)</sup>

(1)- القرطبي، الجامع المرجع السابق ، ج 8 ، ص 248

(2)- ابن الهمام، المرجع السابق، ج 2، ص 162.

(3)- الكاساني، المرجع السابق، ج 2 ص 35.

(4)- البخاري، المرجع السابق، ج 2 ص 130، باب وجوب الزكاة، أبو داود ، السنن، ج 2، ص 105 رقم: 1548

(5)- ابن حجر العسقلاني، المرجع السابق، ج 3، ص 23.

(6)- البخاري ، المرجع السابق ، ج 9، ص 88، باب هايا العمال من كتاب الأحكام.

### 3- أعمال الخلفاء الراشدين: سار الخليفة أبو بكر وعمر ومن جاء بعدهم على نهج

رسول الله - صلى الله عليه وسلم - حتى إن أبا بكر قاتل من منع الزكاة واعتبره من الردة . فالواضح من كل ما تقدم أن أمر جباية الزكاة وصرفها هو من مهام الدولة ويقع على مسؤوليتها، ما يوجب عليها أن تنظم لذلك جهازا إداريا خاصا يتولى جباية وتحصيل الزكاة وتوزيعها إلى مستحقيها على وفق ما جاء به القرآن الكريم، وأن تبسط رقابتها على عمالها القائمين على أمر الزكاة، وتحاسبهم على الإهمال والتفريط بحقوق الناس وموارد بيت المال رعاية للمصلحة العامة ودفعاً لآفة الفساد .

### ثانياً- الرقابة على وعاء الزكاة (الأموال الظاهرة والأموال الباطنة)

المقصود بوعاء الزكاة هو مختلف ما تجب فيه من أموال ظاهرة وباطنة كما قسمها الفقهاء. فالأموال الظاهرة: وهي ما لا يمكن إخفاؤه كالزروع والثمار والمواشي و الأموال الباطنة: وهي ما أمكن إخفاؤه كالذهب والفضة وعروض التجارة.

فأما الأموال الظاهرة فقد اتفق الفقهاء على أن للإمام أن يلي جبايتها وتفريقها بنفسه أو بمن ينوب، وهي عين الأموال التي كان النبي - صلى الله عليه وسلم - يبعث سعاته لجبايتها وتحصيلها من أهلها.<sup>(1)</sup> أما الأموال الباطنة: ففي وجوب تحصيلها من الإمام خلاف بين الفقهاء:

فعند الأحناف: أن هذه الأموال تكون مفوضة إلى أربابها، والأصل أنها كانت للإمام حتى عهد عثمان -رضي الله عنه- فلما كثرت أموال الناس ، ورأى في تتبعها حرجا عليهم، فوض أمر أدائها إلى أربابها ، على أن للإمام المطالبة بأداء الأموال الباطنة إذا امتنع الناس عن أدائها.

قال ابن الهمام: "لو علم السلطان من أهل بلدة أنهم لا يؤدون زكاة الأموال الباطنة فإنه يطالبهم بها."<sup>(2)</sup> و قد استدلوا لقولهم بعموم الآيات والأحاديث التي سبقت في وجوب تحصيل الزكاة للإمام على غير تفريق بين مال ظاهر أو باطن.

(1)- الكاساني، المرجع السابق، ج2، ص35 . والدسوقي محمد بن عرفة ، حاشية الدسوقي على الشرح الكبير للعلامة أبي البركات أحمد اعبد الدردير، دار إحياء الكتب العربية، عيسى الباني الحلبي وشركاؤه، ج1، ص503 و النووي، روضة الطالبين، وعمدة المفتين، إشراف زهير الشاويش، المكتب الإسلامي، الطبعة الثانية، دار الفكر، بيروت، لبنان، ج2، ص 205 . و ابن قدامة، المرجع السابق، ج2، ص 35 و36.

(2)- ابن الهمام، المرجع السابق، ج2 ص162



و عند المالكية: تدفع الزكاة وجوبا إلى الإمام العدل في أخذها و صرفها، وإن كان جائرا فيما دون ذلك، سواء كانت ماشية أو حرثا أو عينا.<sup>(1)</sup>

و عند الشافعية: يجوز لرب المال أن يفرق زكاة الأموال الباطنة بنفسه، لما روي عن عثمان - رضي الله عنه- أنه قال في المحرم: " هذا شهر زكاتكم فمن كان عليه دين فليقض دينه، ثم ليترك بقية ماله". و يجوز أن يدفع إلى الإمام لأنه نائب عن الفقراء، فجاز الدفع إليه كولي اليتيم.<sup>(2)</sup>

و في الأفضل ثلاثة أوجه:

الأول: تفريق المال بنفسه، وهو ظاهر النص لأنه على ثقة من أدائه وليس على ثقة من أداء غيره.

الثاني: الدفع للإمام عادلا كان أو جائرا، لما روي عن المغيرة بن شعبة -رضي الله عنه- قال لمولى له: كيف تصنع بصدقة مالي؟ قال: منها ما أتصدق به ومنها ما أدفعه إلى السلطان، قال: وفيم أنت من ذلك. قال إنهم يشترون بها الأراضي ويتزوجون بها النساء. فقال: إدفعها إليهم، فإن رسول الله أمرنا أن ندفع إليهم، و لأنه أعرف بالفقراء و قدر حاجتهم.

الثالث: إن كان الإمام عادلا فالدفع إليه أفضل، وإن كان جائرا فإن تفرقت بنفسه أفضل، ولأنه على ثقة من أدائه إلى العادل وليس على ثقة من أدائه إلى الجائر لأنه ربما يصرفه في شهوته.<sup>(2)</sup>

و عند الحنابلة: أنه لا يجب دفعها إلى الإمام ولكن له أخذها، قال الإمام أحمد: أحب إلي أن يخرجها، وإن دفعها إلى السلطان فهو جائز. ولم يفرقوا بين الأموال الظاهرة أو الباطنة.<sup>(3)</sup>

و خلاصة الأمر أن الأئمة اتفقوا على أن من حق الإمام أن يطالب الرعية بالزكاة في سائر الأموال الظاهرة والباطنة، وخاصة إذا علم تهاونهم بأدائها، لعموم الأدلة من الكتاب والسنة من غير تفريق بين مال ظاهر أو باطن و هو مذهب الأحناف والمالكية والراجح عند الشافعية. لكن إذا علم أرباب الأموال أن الحكام لا يضعون الزكاة في مواضعها، فالأفضل أن يتولوا إخراجها وتوزيعها على مستحقيها بأنفسهم، وهو مذهب جماعة من التابعين كالحسن وسعيد بن جبير وميمون بن مهران وعطاء والشعبي واختاره أحمد والنووي وأبو جعفر وبعض أصحاب الشافعي وهو الراجح والله أعلم.

(1)-الدسوقي، المرجع السابق ج2، ص503 و504

(2)-الشيرازي، المرجع السابق، ج1 ص168. و النووي، المرجع السابق، ج2 ص205. و الخطيب الشربيني، مغني المحتاج، إلى معرفة معاني ألفاظ المنهاج للنووي، دار الفكر، بيروت، لبنان، ج1 ص413. الماوردي، المرجع السابق، ص180.

## 1- الرقابة على التصريح و الدفع من قبل المكلف

اتفق العلماء على أن من أنكر الزكاة وجحدتها كافرا بها، صار مرتدا خارجا عن رتبة الإسلام، يقاتل عليها حتى يدفعها كما فعل أبو بكر مع المرتدين الذين منعوا الزكاة في خلافته فقاتلهم على ذلك حتى كسر شوكتهم ورجعوا عن غيهم.<sup>(1)</sup> و من منعها بخلا بها وهو مقر بوجودها عليه، ففيه أقوال:

### القول الأول:

تؤخذ منه عنوة وقهرا، ويعززه الإمام بالسجن ونحوه. ولكن ليس له أخذ زيادة من ماله كعقوبة له، وهو مذهب الجمهور من الحنفية والمالكية والراجح عند الشافعية ورواية عن أحمد.<sup>(2)</sup> وقد احتجوا لقولهم بمايلي:

- 1- ما روي عن النبي - صلى الله عليه وسلم- أنه قال: " ليس في المال حق سوى الزكاة "<sup>(3)</sup>. فلا زيادة في المال عن الزكاة في الحديث سواء أداها أو منعها.
- 2- الزكاة عبادة ، فلا يجب بالامتناع منها أخذ شطر ماله كسائر العبادات.
- 3- أنه لم يثبت أن أبا بكر أخذ الزكاة ممن منع الزكاة، وقد وقع المنع في عهده، ولم ينقل عن الصحابة قول أو فعل في ذلك.<sup>(4)</sup>

### القول الثاني:

من امتنع عن أداء الزكاة، تؤخذ منه قهرا و شطرا من ماله عقوبة له، وهو قول الشافعي في القديم، واسحاق ورواية عن أحمد.<sup>(5)</sup> و حجتهم في ما ذهبوا إليه:

ما رواه أبو داود بسنده عن بهز بن حكيم عن أبيه عن جده أنه - صلى الله عليه وسلم -

(1)- الكاساني، المرجع السابق، ج2، ص35 ، و الدسوقي، المرجع السابق، ج1، ص 503. الشيرازي، المرجع السابق، ج1، ص 140 ، و ابن قدامة، المرجع السابق، ج1 ص 572.

(2)- الدسوقي، المرجع السابق، ج1، ص 503 و النووي، المجموع شرح المهذب، مرجع سابق، ج5 ص 33. و ابن قدامة، المرجع السابق، ج2 ص 573.

(3)- الترمذي ، المرجع السابق، ج2 ص8 باب رقم 04 حديث 2224. و رواه أبو داود في سننه ج2 ص101 رقم:1575 والنسائي في السنن ج 5 ، ص 15 ورواه الحاكم في المستدرک ج1، ص 398، وصحح إسناده وقال يحيى بن معين، إسناده صحيح، وقال أحمد صالح الإسناد، وروي عن أبي داود : أنه حجة عنده.

(4)- الشيرازي، المهذب ، المرجع السابق، ج01 ، ص 148

(5)- ابن قدامة، المرجع السابق، ج2 ، ص572.

قال: " من أعطاها مؤتجرا فله أجرها، ومن منعها فإننا آخذوها وشطر ماله عزمة من عزمات ربنا عز وجل ليس لآل محمد منها شيء"<sup>(1)</sup>. وقد ضعف الجمهور هذا الحديث، بأقوال يطول ذكرها، ورد خصومهم بأن الحديث صحيح، وساقوا حديثا آخر بعكس حديث الجمهور وهو قوله - صلى الله عليه وسلم- " في المال حق سوى الزكاة"

و الراجح في المسألة هو القول الثاني، لصحة حديث الزيادة ، والتي تمثل عقوبة تعزيرية متروكة إلى الإمام يعزر بها من يمتنع عن أداء الزكاة ، خصوصا وأنها مورد أساسي لبيت مال المسلمين، وما يتعلق بها من حقوق الفقراء والمساكين وباقي مصالح الأمة، والله أعلم.

## 2- الرقابة على العمال الجبابة

أوجب الإسلام على عمال الصدقة أن يقوموا بدورهم على الوجه المشروع الذي يحتم عليهم تحصيلها من مصادرها و صرفها في وجوهها التي أمر بها القرآن الكريم، ولا يحق لأي منهم أن يستغل وظيفته أو أن يكتم مما جمعه شيئا لنفسه قليلا كان أو كثيرا، فإن ذلك من الغلول الذي نهى عنه الإسلام، فقد ورد في السنة من النصوص ما فيه وعيد شديد على من يخالف أمر الله في هذا الباب.

أولا- ما رواه البخاري ومسلم عن أبي حميد الساعدي قال: " استعمل رسول الله - صلى الله عليه وسلم- رجلا من الأزد على صدقات بني سليم يدعى ابن اللثبية فلما جاء حاسبه. قال : هذا ما لكم وهذا أهدي إلي، فقال رسول الله - صلى الله عليه وسلم-: فهلا جلست في بيت أهلك وأمك حتى تأتئك هديتك إن كنت صادقا؟. ثم خطبنا فحمد الله وأثنى عليه، ثم قال: أما بعد: فإنني أستعمل الرجل منكم على العمل مما ولاني الله، فيأتي فيقول: هذا ما لكم، وهذا هدية أهديت لي، أفلا جلس في بيت أبيه وأمه حتى تأتية هديته إن كان صادقا؟ إلا لقي الله تعالى يحمله يوم القيامة، فلأعرفن أحدا منكم لقي الله يحمل بغير له رغاء، أو بقره لها خوار، أو شاة تيعر، ثم رفع يديه حتى رؤي بياض إبطيه ثم قال: اللهم هل بلغت فأعرفن أحدا منكم لقي الله يحمل بغير له رغاء، أو بقره لها خوار، أو شاة تيعر، ثم رفع يديه حتى رؤي بياض إبطيه ثم قال: اللهم هل بلغت"<sup>(3)</sup>

(1)- رواه الترمذي عن فاطمة بنت قيس ج، المرجع السابق، ج2، ص 85 باب رقم 27 حديث: 654 - 655.

(2)- حسين ريان، المرجع السابق، ص38.

(3)- البخاري، المرجع السابق، ج9 ص88، باب هدايا العمال ، كتاب الأحكام. و مسلم ، المرجع السابق، ج6، ص11، باب تجريم هدايا العمال.

يستفاد من هذا الحديث أن رسول الله - صلى الله عليه وسلم-، قد تولى ممارسة الرقابة على المال العام بقوله وفعله، فكان يحاسب عماله على أموال الصدقات التي يجمعونها، ويجذرهم من الغلول والهدايا، ويبين لهم العاقبة الوخيمة لمن يقع فيه في الدنيا والآخرة، حيث:

- أنه حاسب المؤمن: وهو الوالي الذي كلفه بجمع الزكاة، ليعلم ما قبضه وما صرفه من أموال الزكاة.
- منع العمال من قبول الهدية ممن له عليه حكم، وبين أن هدايا العمال حرام وغلول، لأنه خان في ولايته وأمانته، فسبب تحريم الهدية هو الولاية.
- يؤخذ من الحديث أنه على العامل رد ما أخذه إلى صاحبه، فإن تعذر فإلى بيت المال.
- في الحديث إبطال لكل طريق يتوصل بها من يأخذ المال إلى محبة المأخوذ منه والانفراد بالمأخوذ منه. واعتبره الإسلام بمثابة الرشوة التي يحرم أخذها.<sup>(1)</sup>

**ثانيا -** ما رواه الإمام مسلم عن عميرة بن عدي الكندي قال: "سمعت رسول الله - صلى الله عليه وسلم - يقول: من استعملناه منكم على عمل فكتمنا مخيطة فما فوقه كان غلولا، يأتي به يوم القيامة. فقام إليه رجل أسود من الأنصار كأني أنظر إليه، فقال: يا رسول الله: إقبل عني عملك، قال: وما لك، قال: سمعتك تقول كذا وكذا، قال: وأنا أقوله الآن، من استعملناه منكم على عمل فليجئ بقليله وكثيره، فما أوتي منه أخذ وما نهي عنه انتهى".<sup>(2)</sup>

1- تحذير العمال من أخذ شيء من أموال الزكاة وإخفائه عن الحكام، ولو كان بمقدار الإبرة، هو من خيانة الأمانة.

2- اعتبار كل ما يخذ العامل زيادة على أجرته من الغلول المحرم المعاقب عليه في الدنيا والآخرة.

3- أن يكتفي العامل براتبه، ولا يجوز له أخذ الزيادة، ويجب تسليم كل زيادة إلى بيت المال.<sup>(3)</sup>

لقد صرح الفقهاء في سائر الأعصار والأمصار بتحريم الرشوة على عمال الصدقات وإن جاءت في شكل هدايا.

(1)- ابن حجر العسقلاني، المرجع السابق، ج13، ص140

(2)- مسلم، المرجع السابق، ج6، ص12

قال الإمام مالك- رحمه الله-: " لا أحب لصاحب الماشية أن ينزل السعاة عنده، و لا يعيرهم دوابه خيفة التهمة لكي لا يخففوا عنه".<sup>(1)</sup>  
و قال : الماوردي:"لا يجوز للعامل على الصدقات أن يأخذ رشوة أرباب الأموال ولا يقبل هداياهم، فإذا ظهرت على العامل خيانة كان واجبا على الإمام أن يعاقبه بمصادرة ما أخذه حراما ووضعه في بيت مال المسلمين، و يعزره بالعقوبة التي يراها مناسبة".<sup>(2)</sup>

4-اختيار العاملين الأمناء العدول بأن يكونوا من أهل الصلاح والتقوى، حتى لا يظلموا الناس و حتى يأمنو جورهم. فقد ورد عن النبي- صلى الله عليه وسلم قوله: " العامل على الصدقة بالحق كالغازي في سبيل الله حتى يرجع، و المعتدي في الصدقة كمانعها".<sup>(3)</sup> وجاء في كتاب القاضي أبي يوسف لأمير المؤمنين هارون الرشيد، ينصحه بقوله: " و مر يا أمير المؤمنين باختيار رجل أمين ثقة عفيف ناصح مأمون عليك وعلى رعيتك فوله الصدقات في البلدان".<sup>(4)</sup>

### 3- الرقابة على الجودة

لقد بسطت الشريعة رقابتها في شؤون أموال الزكاة حتى على نوعيتها ومدى جودتها ، فلا يجوز للمزكي أن يقدم الرديء أو الهزيل، وما في حكمهما لما في ذلك من تعطيل لحكمة الزكاة وإهدار لحق الفقراء ، ولما فيه من طاعة لشح النفس.  
كما أوجب الفقهاء على الساعي أن يعتدل في جبايته ، ولا يأخذ إلا الوسط من الأموال، فلا يأخذ جيدا ولا رديئا، كي لا يضر بصاحب المال ولا يضر بحق الفقراء، فيكون الوسط عدلا بينهما.<sup>(5)</sup> فقد جاء عن النبي في وصيته لمعاذ بن جبل حين أرسله إلى اليمن: " أخبرهم أن الله قد فرض عليهم زكاة تؤخذ من أغنيائهم وترد على فقرائهم، فإذا أطاعوك لذلك ، فخذ منهم وتوق كرائم أموال الناس".<sup>(6)</sup>

(1)- الخطاب أبو عبد الله محمد بن عبد الرحمان المغربي، مواهب الجليل لشرح مختصر خليل وبهامش التاج و الإكليل لمختصر خليل لأبي عبدالله محمد بن يوسف العبدري الشهير بالمواق، دار الفكر، ط2، 1978 ، ج2، ص 277.

(2)- الماوردي، المرجع السابق ، ص 198.

(3)- أبو داود، المرجع السابق ج2، ص253، رقم:1585.

(4)- أبو يوسف، المرجع السابق، ص80.

(5)- ابن رشد، المرجع السابق، ج 1 ، ص 262.

(6)- القرطبي المرجع السابق، ج3، ص320.

في الحديث دلالة على النهي عن أخذ أجود الأموال لما فيه من الإجحاف بأرباب الأموال من أخذ للحييد و ترك للرديء.

وروي عن عمر بن الخطاب -رضي الله عنه- " أنه مرت به غنم الصدقة فيها شاة ذات ضرع عظيم، فقال عمر: ما أعطى هذه أهلها وهم طائعون، لا تغضبوا الناس، ولا تأخذوا حزرات المسلمين، يعني بذلك خيار أموال الناس".

قال مالك -رحمه الله- : " السنة عندنا و الذي أدركت عليه أهل العلم ببلدنا أنه لا يضيق على المسلمين في زكاتهم، وأن يقبل منهم ما دفعوا من أموالهم." (1)

يتضح مما سبق أنه:

- 1- لا يجوز أخذ كرائم الأموال من الممولين، فلا تؤخذ ذات الولد، ولا الماخض (الحامل)، ولا الفحل أو التيس، ولا الأكولة وهي السمينة المعدة للأكل، ولا حزرات المال، أي خياره.
- 2- لا يجوز أخذ المعيب، كالحرملة من الأنعام وقليلة اللبن، والمريضة والجرباء والعجفاء؟ ولا يجوز الرديء من الثمار و الحبوب.
- 3- وجوب أخذ الوسط في الأموال، فهو العدل، وإنما فرضت الزكاة على الرفق، وأخذ الخيار والأفضل تجاوز حد الرفق. وأخذ الرديء تضييع لحق الفقراء.
- 4- يجوز العدول إلى أخذ البدل والعوض إذا لم يوجد المطلوب أو أخذ القيمة.
- 5- يجوز أخذ الخيار متى تبرع به رب المال المزكي.
- 6- لا تؤخذ زكاة الثمار إلا بعد الجفاف، فلا يؤخذ العنب إلا زيباً، ولا يؤخذ التمر رطباً، ولا تؤخذ الحبوب إلا بعد التصفية. (2)

#### 4- الرقابة على إجراءات وطرق التحصيل

قررت الشريعة ألا تترك عمال الصدقة يتعاملون مع الناس على أهوائهم أو التغليظ عليهم في جمع الصدقات، لأن الإسلام دين يسر و رحمة بالناس، و لذلك قرر الفقهاء جملة من الأحكام والإجراءات يجب على الجباة الالتزام بها في تعاملهم مع أرباب الأموال أثناء جباية الزكاة من ذلك:

(1) - مالك بن أنس - الإمام - الموطأ، مرجع سابق، ج 1، ص 268.

(2) - ابن رشد، المرجع السابق، ج 1، ص 262. و الشيرازي، المرجع السابق، ج 1، ص 150

1- عدم إغضاب الناس بأخذ كرائم أموالهم لما فيه من التنفير من أحكام الإسلام، وقد سبق في ذلك حديث معاذ-رضي الله عنه- في مقدمه على أهل اليمن. و قول عمر بن الخطاب في غنم الصدقة.  
2- عدم الإجحاف بالناس وتحميلهم ما لا يطيقون، فلقد كان النبي- صلى الله عليه وسلم- يأمر بالتخفيف في الخرص، فقد روى أبو داود بسنده عن سهل بن حنمة قال: (أمرنا رسول الله- صلى الله عليه وسلم- قال: " إذا خرصتم فخذوا ودعوا الثلث، فإن لم تدعوا الثلث فدعوا الربع".<sup>(1)</sup> كما يروى أن النبي - صلى الله عليه وسلم- كان يقول: " خففوا الخرص فإن في المال الوصية، و العرية و الواظفة و النائبة".<sup>(2)</sup> يقصد ما يوصى به بعد الوفاة و ما يعار أثناء الحياة، و ما تأكله السابلة و ما تنوبه الجوائح من الثمار كالريح.

4- الانتقال إلى مقر الممول، ولا يكلف بالحضور إلى مقر عمل الجابي، فعلى الجابي الانتقال إلى حيث توجد أوعية هاته الأموال من الزروع و الثمار و الحيوانات، قال -صلى الله عليه وسلم-: " لا جلب و لا جنب، و لا تؤخذ صدقاتهم إلا في دورهم".<sup>(3)</sup>

5- النهي عن الجور و الظلم، فقد ورد في حديث معاذ: "...فإن أطاعوك لذلك، فإياك و كرائم أموالهم، و اتق دعوة المظلوم، فإنها ليس بينها و بين الله حجاب".<sup>(4)</sup>

6- حق التظلم مكفول للممول في حال وقع به إجحاف أو ظلم، فإذا أخذ الجابي أكثر من الواجب، فللممول أن يتظلم لدى الإمام لاسترجاع ما أخذ من زيادة ما لم يكن بتأويل سائغ، كأن يأخذ الصحيحة بدل المراض، أو الكبيرة عن الصغار.<sup>(5)</sup>

7- أخذ الصدقات من وجوهها، الإبل من الإبل، و البقر من البقر، و التمر من التمر و الحنطة من الحنطة، و تجوز القيمة، فقد روى البخاري عن معاذ أنه قال لأهل اليمن: " ائتوني بعرض ثياب خميصا و لبيس في الصدقة مكان الشعير و الذرة، أهون عليكم و خير لأصحاب النبي- صلى الله عليه وسلم- بالمدينة".<sup>(7)</sup>

(1)- رواه أبو داود، المرجع السابق، ج 2، ص 110، رقم: 1605.

(2)- البيهقي، السنن الكبرى، دار صادر، بيروت، لبنان، دت.، ج 4، ص 124

(3)- أبو داود، المرجع السابق، ج 2، ص 124. رقم 1591.

(4)- أبو داود، المرجع السابق، ج 2، ص 243، حديث: 1585.

(5)- ابن قدامة، المرجع السابق، ج 2، ص 615.

(7)- البخاري، المرجع السابق، ج 2، ص 144.

9-مراعاة الحول في الزكاة: فالمعمول به أن يتم دفع و تحصيل الزكاة عند رأس الحول القمري، و هو أول شهر المحرم، فقد روي عن عثمان - رضي الله عنه- أنه قال في المحرم: " هذا شهر زكاتكم، فمن كان عليه دين فليقض دينه، ثم ليزك بقية ماله."<sup>(1)</sup> وجاء في حاشية الدسوقي: " قال ابن عبد السلام: الظاهر أنه يطلب منهم الزكاة في أول الحول، وهو أول السنة القمرية في شهر المحرم في أي فصل كان، لأن الأحكام الشرعية إنما هي منوطة في الغالب بالسنين القمرية."<sup>(2)</sup>

### الرقابة على نفقات التحصيل والصرف

أي بضرورة الاقتصاد في نفقات الجباية والصرف، إذ يجب أن يخفض الإنفاق على الزكاة تحصيلًا و صرفًا إلى الحد الأدنى الممكن، حتى لا يستغرق وعاء الزكاة بالتكاليف، كما هو مراعى اليوم في تحصيل الضريبة بالاقتصاد في تحصيلها وتقليل النفقات المواكبة لذلك.<sup>(3)</sup>

جاء في كتاب السنة في موضع الزكاة الذي أملاه الخليفة عمر بن عبد العزيز- رحمه الله- على ابن شهاب الزهري: " وسهم العاملين عليها، ينظر فيمن سعى على الصدقات بأمانة وعفاف أعطي على قدر ما ولي وجمع من الصدقة، وأعطى عماله الذين سعوا معه على قدر ولايتهم وجمعهم، ولعل ذلك أن يبلغ قريبًا من ربع هذا السهم، ويبقى من هذا السهم الذي يعطي عماله ثلاثة أرباع، فيرد ما بقي على من يغزو من الأمراء والمشتترطة إن شاء الله."<sup>(4)</sup>

إن ما ذهب إليه الخليفة عمر بن عبد العزيز في تقدير سهم العاملين عليها، وهو من الإنفاق المواكب لتحصيل الزكاة و صرفها لا يتجاوز نسبة: ثلاثة بالمائة: 03% من مجموع ما يجبي من أموال الزكاة، وهو ما توصلت إليه النظريات الاقتصادية الحديثة في وقتنا الحاضر.<sup>(5)</sup>

(1)-الخطاب، المرجع السابق، ج2، ص270.

(2)- ابن عرفة الدسوقي، المرجع السابق، ج1، ص503.

(3)- محمود مرسي لاشين، المرجع السابق، ص125.

(4)- أبو عبيد، المرجع السابق، ص691.

(5)- حسين ريان المرجع السابق، ص47.



### ثالثا: ضمانات عدم التهرب من دفع الزكاة في الإسلام

تكملة لما بسطته الشريعة من وسائل و أطر و إجراءات للرقابة على تحصيل الزكاة وجمعها، فإنها أيضا قد أقرت جملة من الضمانات التي تقف في وجه أي تهرب من أداء الزكاة على الوجه المطلوب، حتى تصل إلى مستحقيها كاملة غير منقوصة، من ذلك:

#### أ- الضمير الديني والخلقي

الزكاة هي الركن الثالث في الإسلام، وهي عبادة جليلة من عبادات الإسلام الكبرى، فهي أخت الصلاة وقرينتها وقد جمعتا في كثير من نصوص القرآن الكريم معا، وإذا كانت الزكاة هي إخراج جزء من المال إلى مستحقه من الفقير ونحوه، فهي في حقيقة الأمر تسلم إلى الله، وما الفقير إلا نائب عنه، ووكيل في التسلم، قال تعالى: " ألم يعلموا أن الله هو يقبل التوبة عن عباده ويأخذ الصدقات " [سورة التوبة، الآية 104].

وقوله - صلى الله عليه وسلم -: " ما تصدق أحد بصدقة من طيب ولا يقبل الله إلا الطيب، إلا أخذه الرحمن يمينه وإن كانت تمر، فتربو في كف الرحمن حتى تكون أعظم من الجبل، كما يربي أحدكم فلوه أو فصيله."<sup>(1)</sup> و مادامت الزكاة عبادة، فيعني أن تقوم على الإخلاص لله بالكلية.<sup>(2)</sup>

#### ب- التعاون مع الجباة والسعاة

يجب على المزكي أن يظهر ماله الذي وجبت فيه الزكاة، ولا يخفي شيئا منه و أن يتعاون مع السعاة والجبابة و لا يكتهم شيئا، فمن أخفى شيئا من ذلك فلا يعفيه ذلك من دفع الزكاة، وتبقى ديننا في ذمته، قال الحسن في رجل وجبت عليه الزكاة، فلم يرك حتى ذهب ماله قال: هو عليه حتى يقضيه.<sup>(3)</sup> و من حق الإمام أن يجبره على دفعها بما يراه مناسبا لذلك، ولا يجوز للساعي أن يظلم أو يجور حتى لا ينفر الناس في دفع الزكاة. فالاعتداء متصور من الطرفين المزكي أو الساعي.

فعن جابر - رضي الله عنه - قال: " جاء ناس من الأعراب إلى رسول الله - صلى الله عليه وسلم - فقالوا: إنا ناسا من المصدقين يأتونا فيظلمونا، قال: فقال: أرضوا مصدقيكم، قالوا: يا رسول الله وإن ظلمونا؟، قال أرضوا مصدقيكم.<sup>(4)</sup>

(1)- مسلم، المرجع السابق، ج 3، ص 85.

(2)- الكاساني، المرجع السابق، ج 2، ص 39.

(3)- البيهقي، المرجع السابق، ج 4، ص 94.

(4)- مسلم، المرجع السابق، ج 3، ص 74.

وعن عبد الرحمن بن جابر عن أبيه أن النبي - صلى الله عليه وسلم- قال: "سيأتكم ركب مبغضون فإذا جاؤوكم فرحبوا بهم و خلوا بينهم و بين ما يبتغون، فإن عدلوا فلأنفسهم و إن ظلموا فعليها، و أرضوهم فإن تمام زكاتكم رضاهم و ليدعوا لكم".<sup>(1)</sup>

#### أ- منع التحايل على الدفع - النصاب أو الحول-

اختلف العلماء فيمن يتحايل على الزكاة لإسقاطها إلى فريقين:

**الفريق الأول:** وهم القائلون بتحريم الاحتيال لإسقاط الزكاة، وعليه الإمام مالك، و الإمام

أحمد والصاحبان من الحنفية، وبعض الشافعية، والأوزاعي وابن الماجشون، وإسحاق وأبو عبيد.<sup>(2)</sup>

قال مالك: " من باع بعد الحول نصاب إبل بنصاب غنم هربا من الزكاة، أخذ المصدق منه

زكاة ما أعطى وإن كان زكاة ما أخذ أفضل لأن ما أخذ لم يجب فيه بعد زكاة".<sup>(2)</sup>

وقال بن بشير من المالكية: " من ملك ماشية فأبدلها بماشية فرارا من الزكاة، فإنه يؤخذ بزكاة

الأولى، ولا يمكن من قصده إلى إسقاط الزكاة، وهذا بلا خلاف عند المالكية".<sup>(3)</sup>

و قال أبو يوسف: " لا يحل لرجل يؤمن بالله واليوم الآخر منع الصدقة، ولا إخراجها من

ملكه إلى ملك جماعة غيره ليفرقها بذلك، فتبطل الصدقة عنها بأن يصير لكل واحد منهم من الإبل

والبقر والغنم ما لا يجب فيه الصدقة، ولا يحتال في إبطال الصدقة بوجه ولا سبب".<sup>(4)</sup>

و جاء في أعلام الموقعين لابن القيم: " إذا كان في يده نصاب فباعه أو وهبه قبل الحول ثم

استرده، قال أرباب الحيل تسقط عنه الزكاة، وهذه حيلة محرمة باطلة لا يسقط عنه ذلك فرض الله

الذي فرضه، وأوعد بالعقوبة الشديدة من ضيعه وأهمله".<sup>(5)</sup>

(1)- مسلم، المرجع السابق، ج3ص121. و أبو داود، المرجع السابق، ج2، ص105، حديث رقم، 1588.

(2)- الخطاب، المرجع السابق، ج2، ص 264. وأبو يوسف، المرجع السابق، ص80. والخطيب الشريبي، المرجع السابق،

ج1، ص 379. و ابن قدامة، المرجع السابق، ج2، ص276.

(3)- الخطاب، المرجع السابق، ج2، ص 264.

(4)- الخطاب، المرجع السابق، ج2، ص 264

(5)- أبو يوسف، المرجع السابق، ص80.

(6)- ابن قيم الجوزية، أعلام الموقعين، ت عصام الدين الصباطي، دار الحديث، القاهرة، 2006، ج3، ص 181.

- حجة هذا الرأي:

- من القرآن:

قوله تعالى: "إنا بلوناكم كما بلونا أصحاب الجنة إذ أقسموا ليصرمنها مصبحين و لا يستثنون فطاف عليها طائف من ربك وهم نائمون فأصبحت كالصريم" [سورة القلم، الآيات: 17- 20].  
و وجه الدلالة: أن الله عاقبهم بذلك لفرارهم من الصدقة.

- من السنة:

ما ورد عن النبي - صلى الله عليه وسلم أنه قال: " لا يجمع بين متفرق، ولا يفرق بين مجتمع خشية الصدقة." (1)

قال مالك: " و تفسير قوله: " لا يجمع بين متفرق " أن يكون نفر الثلاثة الذين يكون لكل واحد منهم أربعون شاة قد وجبت على كل واحد منهم في غنمه الصدقة، فإذا أظلمهم المصدق جمعوها لثلا يكون عليهم فيها إلا شاة واحدة، فنهوا عن ذلك." (2)

- من المعقول:

إن المتحايل قصد إسقاط نصيب من انعقد سبب استحقاقه فلم يسقط، كما لو طلق امرأته في مرض موته، ولأنه لما قصد قصدا فاسدا اقتضت الحكمة معاقبته بنقيض قصده، كمن قتل مورثه لاستعجال ميراثه، فعاقبه الشرع بالحرمان. (3)

قال ابن القيم: " فلو جاز إبطاله - يقصد النصاب - بالحيلة التي هي مكر و خداع ، لم يكن في إيجابه والوعيد على تركه فائدة، وقد استقرت سنة الله في خلقه شرعا وقدرًا على معاقبة العبد بنقيض قصده، كما حرم القاتل الميراث، وورث المطلقة في مرض الموت، وكذلك الفار من الزكاة لا يسقطها عنه فراره، ولا يعان على قصده الباطل ، فيتم مقصوده ويسقط مقصود الرب تعالى، وكذلك عامة الحيل إنما يساعد فيها المتحيل على بلوغ غرضه ويبطل غرض الشارع." (4)

(1)- رواه البخاري، صحيح البخاري، ج2، ص135.

(2)- مالك بن أنس، -الإمام-، الموطأ، مرجع سابق، ج1، ص264.

(3)- ابن قدامة، المرجع السابق، ص676 و677.

(4)- ابن القيم، إعلام الموقعين، مرجع سابق، ج3، ص181.

### الفريق الثاني:

قالوا بسقوط الزكاة على المتحيل، وعليه الإمامان أبو حنيفة والشافعي، ووجه قولهم: أن النصاب نقص قبل تمام الحول، فلا تجب فيه الزكاة، كما لو أتلّف لحاجته.<sup>(1)</sup> غير أن الشافعية قالوا: بأن ذلك مكروه كراهة تنزيه، إذا كان فعله للفرار من الزكاة لأنه فر من القرية. وقال في الوجيز: يحرم إذا قصد بذلك الفرار من الزكاة، وزاد في الإحياء أنه لا تبرأ الذمة في الباطن، وقال ابن الصلاح: يكون آثماً بقصده لا بفعله.<sup>(2)</sup> و الراجح هو ما ذهب إليه أصحاب الرأي الأول لقوة حجّتهم ولأجل المحافظة على أهم مورد من موارد بيت المال، ومنع التهرب من أداء الزكاة لما فيه من إضرار بحق الفقراء، فضلا عن كون ذلك نقيض مقصود الشارع من فرض الزكاة، والزكاة عبادة لا يصح معها التحايل أو التهرب، والله أعلم.

### د - المعاقبة على منع الزكاة

فقد قرر الشرع للمتنع عن دفع الزكاة عقوبات مالية وجنائية، حيث قرر الفقهاء أنه للإمام أن يأخذ شطر مال الممتنع قهرا وزيادة على الالقدر الواجب إخراجه كقفوبة مالية عن امتناعه، وله أن يجبسه ويؤدبه بما يراه مناسبا، كما سبقت الإشارة إليه.<sup>(3)</sup>

### هـ - الحجز على المال عند المنبع

كان الخلفاء يتولون بأنفسهم اقتطاع حق الزكاة مما يجب على الناس من أعطياتهم التي تجب لهم في بيت المال، فإذا لم يجب على الرجل زكاة دفع إليه عطاؤه كاملا، قال القاسم بن محمد: " وكان أبو بكر إذا أعطى الناس أعطياتهم، يسأل الرجل: هل عندك من مال وجبت عليك فيه الزكاة، فإذا قال نعم أخذ من عطائه زكاة ذلك المال، وإن قال لا: أسلم إليه عطاءه ولم يأخذ من شيئا.<sup>(4)</sup>

(1)- ابن عابدين، حاشية ابن عابدين: رد المختار على الدر المختار شرح تنوير الأبصار ويليه تكملة ابن عابدين لنجل المؤلف، دار الفكر، لبنان، بيروت، دت، ج2، ص69. و الخطيب الشريبي، المرجع السابق، ج1، ص379.

(2)- الخطيب الشريبي، المرجع السابق، ج1، ص379.

(3)- ابن قدامة، المرجع السابق، ج2، ص572. الشيرازي، المهذب، ج1، ص169. والدسوقي، المرجع السابق، ج1، ص503. و الكاساني، المرجع السابق، ج2، ص35.

(4)- مالك بن أنس، الموطأ مرجع سابق، ج1، ص245.

روى مالك عن عائشة بنت قدامة عن أبيها أنه قال : إذا جئت عثمان بن عفان أقبض عطائي، سألي: هل عندك من مال وجبت عليك فيه الزكاة؟، قال فإن قلت : نعم أخذ من عطائي زكاة ذلك المال، وإن قلت لا دفع إلي عطائي. و روى أيضا: أن معاوية بن أبي سفيان كان يأخذ الزكاة من الأعتية.<sup>(1)</sup> و كذلك فعل عمر بن الخطاب وعمر بن عبد العزيز، فكان إذا أعطى الرجل عمالته أخذ منها الزكاة ، وإذا رد المظالم أخذها منها الزكاة ، وكان يأخذ الزكاة من الأعتية إذا خرجت لأصحابها.<sup>(2)</sup>

فهذا يدل على أن طريقة الحجز عند المنع كانت معروفة في النظام المالي في الإسلام، قبل أن تتوصل إليها النظم المالي الحديثة في اقتطاع الضريبة من المنع.

### و- أسلوب الخرص

الخرص هو تقدير مقدار الثمار عند بدو صلاحها على الأشجار، ويكون في النخل والكرم، وهو طريقة يلجأ إليها عمال الصدقة ليحفظ حق بيت المال من الزكاة قبل أن يتحايل أهله في قطعه وقطفه خفية، أو يدعون عليه الجائحة للهرب من النصاب، فيكون قد عرف الواجب فيه فيطالب به عند أوانه ، كما يحفظ بهذه الطريقة حقوق رب المال فيحق له التصرف في ثماره بما شاء على أن يضمن قدر الزكاة بعد الخرص.

و قد اختلف الفقهاء في العمل بالخرص، فذهب أبو حنيفة إلى عدم مشروعية العمل بالخرص، لأنه ظن وتخمين لا يلزم به حكم، ولا ضمان فيما أكل أو أطمع بعد الخرص. و ذهب الجمهور إلى جواز الخرص في تقدير الثمار عند بدو صلاحها، قال به مالك و الشافعي و أحمد و عمر بن عبد العزيز و الزهري و أبو عبيد و أبو ثور و أكثر أهل العلم.<sup>(5)</sup>

(1)- مالك، الموطأ، مرجع سابق، ج1، ص246.

(2)- أبو عبيد، المرجع السابق، ص467.

(3)- أبو الوليد الباجي القاضي سليمان بن خلف الأندلسي، المنتقى شرح موطأ مالك، مطبعة السعادة بمصر، نشر دار الكتاب العربي، بيروت، لبنان، دت، ج1، ص159، النووي، المجموع شرح المهذب، مرجع سابق، ج5، ص477. و القرضاوي، المرجع السابق، ج1، ص381.

(4)- الكاساني، المرجع السابق، ج2، ص64.

(5)- مالك بن أنس، الموطأ، مرجع سابق، ج1، ص271، و الباجي، المرجع نفسه، ج1، ص159، و النووي، المجموع، مرجع سابق، ج5، ص477، و الشيرازي، المرجع السابق، ج1، ص169، و الشربيني، المرجع السابق، ج1، ص416، و ابن قدامة، المرجع السابق، ج2، ص706.

و حجتهم في ذلك:

- ما رواه البخاري عن أبي حميد الساعدي: " قال غزونا مع رسول الله - صلى الله عليه وسلم - غزوة تبوك ، فلما جاء وادي القرى إذا امرأة في حديقة لها، فقال النبي - صلى الله عليه وسلم - : أحرصوا، وحرص رسول الله - صلى الله عليه وسلم - عشرة أوسق ، فقال لها أحصي ما يخرج منها... فلما أتى وادي القرى قال للمرأة كم جاء حديقتك؟، قالت: عشرة أوسق حرص رسول الله - صلى الله عليه وسلم -".<sup>(1)</sup>

- كذلك ما روي عن عتاب بن أسيد قال: " أمر رسول الله - صلى الله عليه وسلم - أن يحرص العنب، كما يحرص النخل، وتؤخذ زكاته زيبا كما تؤخذ زكاة النخل تمرا"<sup>(2)</sup>

- و عن عائشة - رضي الله عنها- أن النبي - صلى الله عليه وسلم - كان يبعث عبد الله بن رواحة إلى يهود، فيحرص النخل حين يطيب، قبل أن يؤكل منه، ثم يخبر يهود: أيأخذونه أم يدفعونه إليهم بذلك الخرص؟، قالت: وإنما كان أمر بالحرص قبل أن تؤكل الثمار وتفرق".

- يستشف من هذ الأحاديث أن النبي - صلى الله عليه وسلم - قد تعامل بالحرص وحرص بنفسه، كما كان يرسل أصحابه ليحرصوا الثمار، مما يدل على جواز ومشروعية هذه الطريقة في تقدير الثمار، وبخاصة أنه أمرهم في نصوص سبقت معنا أن يتركوا الثلث أو الربع عند الخرص، حتى لا يضيقوا على أرباب الأموال ويكون الخرص أقرب الدقة والعدل. فيكون رأي الجمهور هو الراجح والأولى بالاتباع، والله أعلم.

### ي- عدم سقوط الزكاة بالتقادم

هل تسقط الزكاة بالتقادم على من وجبت عليه ولم يخرجها، وإن طال زمانها؟. قال العلماء بأن الزكاة التي لم تدفع تظل دينا في ذمة صاحبها و إن تكاثرت الأعوام، ولا تسقط بالتقادم، كما هو الشأن في عدم سقوط المال العام في القانون بالتقادم.<sup>(4)</sup>

(1)- البخاري، المرجع السابق، ج2، ص155.

(2)- أبو داود، المرجع السابق، ج2، ص110، رقم:1603.

(3)- أبو داود، المرجع السابق، ج2، ص110، رقم:1606. و أبو عبيد، المرجع السابق، ص651.

(4)- زكريا محمد بيومي، المالية العامة الإسلامية، مرجع سابق، ص233.

قال الإمام مالك - رحمه الله - في رجل تجب عليه الصدقة، فلا يأتيه الساعي حتى تجب عليه صدقة أخرى، قال: يأخذ المصدق الصدقتين اللتين وجبتا على رب المال عن كل عام صدقته.(1) فلا تسقط الزكاة إذن بالتأخير.

و قال الإمام الحطاب: "و إن فر بالزكاة لأكثر من عام، تؤخذ منه صدقة سائر الأعوام على ما هي عليه لأنه قد ظهر كذبه بالفرار عن الزكاة، فلم يعتبر بقوله لو ادعى أنها زادت قريباً، وهذا قول ابن الماجشون من المالكية.(2)

و جاء في المحلى لابن حزم: "من اجتمع في ماله زكاتان فصاعدا وهو حي، تؤدي لكل سنة على عدد ما وجبت عليه في كل عام، وسواء كان ذلك لهروبه بماله أو لتأخر الساعي أو لجهله، وسواء في ذلك العين والحرث والماشية، وسواء أتت الزكاة على جميع ماله أو لم تأت، وسواء رجع ماله بعد أخذ الزكاة منه إلى ما لا زكاة فيه أو لم يرجع، ولم يأخذ الغرماء شيئاً حتى تستوفي الزكاة.(3)

تؤكد أقوال هؤلاء الفقهاء على أن الزكاة لا تسقط بالتقادم وإن تكررت الأعوام لأنها حق الله، وحق بيت المال الذي فيه حق الفقراء والمساكين، فيجب على السعاة أن يلاحقوا الفارين من أدائهم عن كل عام ولو تكرّر ذلك، حتى يردعهم عن هذا التهرب، وحتى لا يضيع حق الله وحق عباده المحتاجين.

### ك- عدم سقوط الزكاة المتأخرة بالموت

إذا وجبت الزكاة في مال ولم يخرجها رب المال حتى هلك فإنها تبقى ديناً في ذمته تخرج من تركته، لتعلق حق الله بها وحق مستحقيها من المصارف المقررة شرعاً، قال به عطاء والحسن والزهري، وقتادة ومالك والشافعي وأحمد وإسحاق وأبو ثور وابن المنذر.

وقد استدلووا لمذهبهم بقوله - صلى الله عليه وسلم-: "فدين الله أحق بالقضاء". و هو

القول الراجح في المسألة.(4)

(1)- مالك، الموطأ مرجع سابق، ج1، ص266، الباجي، المرجع السابق، ج2، ص113.

(2)- الحطاب، المروّج السابق، ج2، ص276، و الباجي، المرجع السابق، ج2، ص113.

(3)- ابن حزم الظاهري أبو محمد علي بن محمد بن حزم، المحلى بالآثار، ت لجنة إحياء التراث العربي، دار الآفاق الجديدة، بيروت، لبنان، ج6، ص78.

(4)- مالك بن أنس، الموطأ، مرجع سابق، ج1، ص252، والباجي، المرجع السابق، ج1، ص11، و الشريبي، المرجع السابق، ج1، ص411، و ابن قدامة، المرجع السابق، ج2، ص683.

و عند الأحناف تسقط الزكاة المتأخرة بالموت إذا لم يوص بقضائها، و إن أوصى به لم تسقط، لأنها عبادة والعبادة تؤدي بالاختيار وهو حاصل إما بنفسه أو بإنابته غيره ليقوم مقامه. ولأن الزكاة وجبت بطريق الصلة والصلوات تسقط بالموت قبل التسليم. و هو مرجوح و الله أعلم.<sup>(1)</sup>

### ل- تقديم الزكاة عند الأداء على سائر الديون

إذا اجتمع على المكلف دين الزكاة ودين الآدمي فأيهما أولى بالوفاء؟. في المسألة أقوال:

- **القول الأول:** لا يأخذ الغرماء شيئاً حتى تستوفى الزكاة، وإن اجتمعا في تركة قدمت الزكاة على ديون العباد، قال به الشافعي في أصح الروايات عنه، ورواية عن أحمد واختاره ابن حزم الظاهري.<sup>(2)</sup>

حجتهم: ما رواه مسلم بسنده عن ابن عباس - رضي الله عنهما- قال: " جاء رجل إلى النبي - صلى الله عليه وسلم- فقال: يا رسول الله: إن أمي ماتت وعليها صوم شهر أفأقضيه عنها، فقال: لو كان على أمك دين أكنت قاضيه عنها؟، قال: نعم، قال: فدين الله أحق أن يقضى، وفي رواية جاءت امرأة..."<sup>(3)</sup>

### القول الثاني:

يقدم دين الآدمي وتسقط الزكاة، وقال به الحنفية والمالكية ورواية عن الشافعي ورواية عن أحمد.<sup>(4)</sup> و حجتهم: قوله - صلى الله عليه وسلم-: " لا صدقة إلا عن ظهر غني"<sup>(5)</sup> وقوله - صلى الله عليه وسلم-: " أمرت أن آخذ الصدقة من أغنيائهم فأردها على فقرائهم"

(1)- الكاساني، المرجع السابق، ج2، ص52 و53

(2)- الشريبي، المرجع السابق، ج1، ص411. و ابن قدامة، المرجع السابق، ج2، ص466 و ابن حزم، المرجع السابق، ج6، ص88.

(3)- مسلم، المرجع السابق، ج2، ص804، باب: 27، رقم: 1148.

(4)- الطحاوي أحمد الطحاوي الحنفي، حاشية الطحاوي على الدر المختار، دار المعرفة للطباعة والنشر، ط2، 1395هـ- 1976م، ج1، ص390. و ابن نجيم الحنفي زين الدين بن نجيم، البحر الرائق شرح كنز الدقائق، دار المعرفة، ط2، بيروت، لبنان، ج2، ص218. و الباجي، المرجع السابق، ج2، ص113 و الشريبي، المرجع السابق، ج1، ص411 و ابن قدامة، المرجع السابق، ج2، ص466.

(5)- البخاري، المرجع السابق، ج2، ص518 و الدارمي، سنن الدارمي عبد الله بن عبد الرحمن التميمي السمرقندي، دار إحياء السنة النبوية، القاهرة، مصر، ج1، ص390، باب 25.

(6)- البخاري، المرجع السابق، ج2، ص147.



ووجه الدلالة أن المدين محتاج ، والصدقة إنما تجب على الأغنياء ، فلا صدقة على مدين بل تسدد أمواله للغرماء.(1)

- كما استدلوا بأقوال الصحابة من ذلك أن عثمان بن عفان كان يقول: هذا شهر زكاتكم فمن كان عليه دين فليؤده حتى تخرجوا زكاة أموالكم، فقدم قضاء الدين على أداء الزكاة.(2)  
يقدم الدين لأن حقوق الأدميين مبنية على المضايقة والمشاحة لافتقارهم واحتياجهم.

### القول الثالث:

و هو إحدى الروايات عن الشافعية، قالوا: أن حق الغرماء ودين الزكاة يستويان فيوزع المال عليها، لأن الزكاة عائدة أيضا إلى الأدميين، وفي قول آخر: يقدم أسبقهما في الوجوب.(4)

و الراجع من هذه الأقوال أن يقدم حق الغرماء على الزكاة، لأن فيه اتباعا للسنة من حيث أن الزكاة تؤخذ من الأغنياء وترد على الفقراء ، وهذا الذي عليه دين يحيط بماله، حتى صار فقيرا من أهل الصدقة كيف تجب عليه الزكاة، وهو من مستحقيها، وكيف يكون غنيا فقيرا في آن واحد وهو من الغارمين الذين تشملهم مصارف الزكاة الثمانية.

هذه جملة من الضمانات التي جعلتها الشريعة الإسلامية سياجا منيعا من التهرب من دفع الزكاة، لتضاف إلى سائر أشكال وطرق الرقابة المبسوطة من قبلها على هذا المورد الرئيس لبيت مال المسلمين حتى يجبي من مصادره المعروفة، ويصرف في وجوهه المحددة، لأنتقل بعد ذلك إلى بيان طرق وأساليب الرقابة على مورد آخر من موارد بيت المال الثابتة في الإسلام ألا وهو الجزية.

(1)- ابن قدامة، المرجع السابق، ج2، ص687.

(2)- ابن قدامة، المرجع السابق، ج2، ص687.

(3)- الشرييني، المرجع السابق، ج1، ص411.

(4)- الشرييني، المرجع السابق، ج1، ص411.

## خلاصة

الزكاة فريضة شرعية، وحق ملزم تؤخذ من الأغنياء وترد على الفقراء، بقوة الشرع، ليست تبرعا من أحدا ولا إحسانا منه، قال تعالى: " و الذين في أموالهم حق معلوم للسائل والمحروم" [سورة المعارج، الآية 24 و25]. لذلك أمر الله تعالى رسوله - صلى اله عليه وسلم- وكل حكومة من بعده بأخذها وتحصيلها من أموال المكلفين ولو إكراها. قال تعالى: "خذ من أموالهم صدقة تطهرهم وتزكيهم بها". [سورة التوبة، الآية 103] ، فكان رسول الله - صلى الله عليه وسلم- يتولى جمعها ويرسل عماله إلى مختلف القبائل والأقاليم المسلمة لتحصيلها وجبايتها، فقد بعث معاذ بن جبل إلى اليمن وأمره بأن يخبرهم: " أن الله قد فرض عليهم صدقة في أموالهم تؤخذ من أغنيائهم وترد على فقرائهم" [رواه البخاري]... وبعث علي بن أبي طالب إلى أهل نجران لجمع صدقات من أسلم منهم وجزية من لم يسلم.

كذلك استعمل رسول الله - صلى الله عليه وسلم- كثيرا من العمال لجمع الزكاة منهم: عمر بن الخطاب وخالد بن سعيد بن العاصي وعدي بن حاتم الطائي، والزبرقان بن بدر التميمي وغيرهم.

كذلك فعل الخلفاء من بعده ، فهذا أبو بكر الصديق، قد قاتل من منع الزكاة وعده من الخارجين والمرتدين عن الإسلام، وأرغمهم على إخراج ما استحق لله في أموالهم حت أخضعهم جميعا، كما بعث عمر بن الخطاب عماله، وحثهم على جبايتها، فقد أثر عنه قوله - رضي الله عنه- : " و لكم علي ألا أجي شيئا من خراجكم إلا من وجهه، ولكم علي إذا وقع في يدي ألا يخرج مني إلا في حقه..." و هذا تأكيد قاطع وصریح علي أنه لا تجبى الزكاة و لا تصرف إلا بعلم الحاكم و معرفته. و عنه أنه قال: "إن الأموال التي تليها أئمة المسلمين ثلاث وردت بكتاب الله عزوجل، الفيء والخمس والصدقة".

أما فيما يتناول كيفية تحصيل أموال الزكاة، فقد كانت تجبى طبقا لأحكام الشريعة في الأموال الظاهرة، وهي الزروع والثمار والإبل والبقر والغنم، أما الأموال الباطنة وهي النقود وعروض التجارة، فكان أصحابها يذهبون بها إلى النبي - صلى الله عليه وسلم- وخلفائه من بعده. فالثابت أن المسلمين كانوا يدفعون الزكاة طواعية، ويحرصون على ذلك كل الحرص باعتبارها ركنا من أركان الإسلام لا يكونون مؤمنين إلا بأداها ما كانت واجبة عليهم، سواء كانت أموالا ظاهرة أم باطنة،

وكان الجبابة في الدولة الإسلامية يؤخذون بإقرار المكلف بالأداء بما وجب عليه، اعتماداً على عقيدته التي تدعوه إلى تأدية ما افترض الله عليه، وإلى البذل والإنفاق والعطاء.

و في عهد عثمان بن عفان - رضي الله عنه - وحينما ازدحم بيت المال بالأموال، اكتفى بتحصيل الأموال الظاهرة دون الباطنة، وترك أمر الأموال الباطنة لأصحابها، يؤدونها بأنفسهم من قبيل التفويض لهم والإنابة عن عمال الدولة. وهو ما حمل العلامة الماوردي على التصريح بأنه: " ليس لوالي الصدقات نظر في زكاة الباطن، وأربابه أحق بإخراج زكاته منه إلا أن يبذلها أرباب الأموال طوعاً، فيقبلها منهم ويكون في تفريقها عوناً لهم، ونظره مختص بزكاة الأموال الظاهرة، يؤمر أرباب الأموال بدفعها إليه".

نستنتج مما سبق مايلي:

4- أن تحصيل الزكاة هو حق ثابت لأجهزة الدولة وعمالها في الأموال الظاهرة وهي الزروع والشمار والإبل والبقر والغنم.

5- يتم تحصيل الزكاة من أوعيتها المحددة طبقاً لأحكام الشريعة، وطبقاً لأسعارها ومقاديرها المقررة شرعاً.

6- تدفع زكاة الأموال الباطنة من النقود وعروض التجارة طبقاً لإقرار المكلفين بها.

7- لا تدفع زكاة الأموال الباطنة إلى ولي الأمر أو الحاكم إلا طواعية، ولهم أن يقوموا بصرفها بأنفسهم في مصارفها التي حددتها الشريعة، نيابة عن ولي الأمر كما فعل عثمان - رضي الله عنه - .

8- إذا صارت الأموال الباطنة ظاهرة حق للعمال تحصيلها، كأن يمر بها أصحابها على الجبابة ولم يكونوا قد أخرجوها، فإنها تؤخذ منهم.

9- الأموال المودعة في البنوك وصناديق التوفير، والأسهم والحصص في رأسمال الشركات تعد أموالاً قد خرجت من الخفاء إلى العلانية وأصبحت أموالاً ظاهرة تجب منها الزكاة من قبل عمال الدولة.

10- في كل أنواع الزكاة لا يأخذ العامل أجودها، ولا أردأها، بل يأخذ من أوسط المال.. الحديث، وعلى المكلف الأ يقدم الأردأ أو الأدي.

11- لا يجوز للمكلف أو الممول أن يخفي شيئاً من الأموال عن الجبابة، وإلا صار غالاً، فإذا اكتشف أمره أخذ منه عنوة.

12- إحسان التعامل مع عمال الصدقات والجبابة بصورة عامة لتمكينهم من أداء عملهم بكل رضا وراحة. فقد قال - صلى الله عليه وسلم-: " لا يصدر المصدق عنكم إلا وهو راض". و ثبت عن بعض السلف قولهم: " حقا على الناس إذا قدم عليهم المصدق أن يرحبوا به، ويخبروه بأموالهم كلها، ولا يخفزن عنه شيئا، فإن عدل فسييل ذلك، وإن كان غير ذلك واعتدى لم يضر إلا نفسه وسيخلف الله لهم".

و في الأخير فإن الزكاة فريضة شرعية إجبارية، تشمل جميع الأموال النامية في عصرنا، تتولى الدولة تحصيلها، ويخضع لها كل مكلف ملك النصاب من غير تمييز بين فرد وآخر أو فئة أو طبقة دون غيرها، وهي تخرج وفقا للمقدرة التكلفة للممول كما يقول علماء المالية اليوم في شأن الضريبة، وتحقق المساواة الكاملة بين الممولين الذين تتساوى مقدرتهم التكلفة، وإن اشترط النصاب يعني أن لا يخضع الحد الأدنى للمعيشة للزكاة حتى لا يكون هناك ظلم أو جور. وتحقق مقاديرها وأسعارها التصاعدية في الأموال المختلفة العدالة والانصاف وحسن توزيع الدخول، وتقليل الفوارق بين الطبقات كونها تؤخذ من الأغنياء وترد على الفقراء.

فللزكاة وظيفة اجتماعية تهدف إلى إشباع الحاجات العامة بما تدفعه من غائلة الجوع والفقر عن المحتاجين، كونها تستند إلى مبدأ التكافل الاجتماعي.

كما أن لها وظيفة اقتصادية تتجلى في محاربة اكتناز الأموال، لأن فرض الزكاة على الأموال المعطلة يدفع أصحابها إلى استثمارها واستغلالها وإلا أهلكتها الزكاة وهو ما يرفع من وتيرة النشاط الاقتصادي في الدولة الإسلامية.

## الفرع الثاني:

### قواعد وأساليب الرقابة على تحصيل الجزية

سأتناول في هذا الفرع : وعاء الجزية أو مصادر التمويل بالجزية (فقرة أولى) و طرق تحصيل الجزية (فقرة ثانية) و الرقابة على دفع الجزية (فقرة ثالثة) وإجراءات جباية الجزية (فقرة رابعة) على النحو التالي:.

#### أولاً- وعاء الجزية

تؤخذ الجزية من أهل الكتاب باتفاق الفقهاء، وهم اليهود والنصارى ومن في حكمهم كالصابئة والسامرة، كما يعامل المجوس معاملة أهل الكتاب لما رواه البخاري عن بجالة قال: "لم يكن عمر أخذ الجزية من المجوس حتى شهد عبد الرحمن بن عوف أن رسول الله - صلى الله عليه وسلم- أخذها من مجوس هجر.<sup>(1)</sup>

و روى مالك - رحمه الله - عن ابن شهاب قال: "بلغني أن رسول الله - صلى الله عليه وسلم- أخذ الجزية من مجوس البحرين.<sup>(2)</sup>

#### ب- طرق تحصيل الجزية

كان تحصيل الجزية يتم وفقاً للطرق التالية:

1- تم تقسيم الأمصار الكبيرة إلى مناطق إدارية كالكوفة والبصرة وبغداد والشام، حيث يتم تعيين مسؤول عن كل مصر ممن يوثق بدينه وأمانته، ويستعين بالأعوان فيجمع أهل الأديان فتؤخذ منهم الجزية كل حسب طبقتهم، فإذا اجتمعت عند الولاية حملت إلى بيت المال.

2- أما القرى: فيبعث إليها الولاية برجال ممن يوثق بدينهم وأمانتهم، فيأخذون الجزية ممن وجبت عليهم من أهل الذمة حسب طبقاتهم.

3- لا يصلح أهل القرى على الجزية ولا يجابون إليه إذا ما طلبوه لئلا تنقص الجزية، فيتضرر بيت المال.<sup>(3)</sup>

(1)- البخاري، المرجع السابق، باب الجزية والموادعة مع أهل الحرب ج2، ص117. و النسائي، المرجع السابق، ج5، ص234.

(2)- مالك، الموطأ، مرجع سابق، ج1، ص287. والنسائي، المرجع السابق، ج5، ص234.

(3)- أبو يوسف، المرجع السابق، ص123 و124.

- 4- إذا كان بينهم وبين المسلمين عقد صلح فإنه يثبت في دواوين الأمصار ليؤخذوا به إذا تركوه، فإن لكل قوم صلحا ربما يخالف ما سواه.<sup>(1)</sup>
- 5- تؤخذ الجزية قيمة مما تيسر من أموال الناس، ولا يتعين أخذها من الذهب والفضة، بل تقبل من العروض كالثياب والمتاع والدواب، فمن أهل التمر تؤخذ تمرا ومن أهل الحنطة تؤخذ حنطة، وهكذا... لحديث معاذ لما بعثه إلى اليمن.<sup>(2)</sup>
- 6- يعد لأهل الجزية سجل تدون فيه أسماءهم وصفاتهم وأنسابهم التي لا يطرأ عليها تغيير بمرور الزمن كاللون والطول والقصر.<sup>(3)</sup>
- 7- يجعل لكل طائفة عريف يجمعهم عند أداء الجزية ويعرف من يبلغ من غلمانهم أو من يموت أو يسلم منهم أو يفيق من جنون أو يعود من غيبة، حتى يحتاط لتحصيل الجزية.
- 8- كتابة صك بالبراءة لمن قبضت جزيته منهم ليحتج بها متى احتاج إليها.<sup>(4)</sup>
- 9- لا يجوز إسقاط الجزية عن بعض من غير عذر شرعي، مساواة لهم ببعضهم، ولأن دماءهم وأموالهم إنما أحرزت بأداء الجزية.<sup>(5)</sup>

### ج - الرقابة على دفع الجزية

- من امتنع عن آدا الجزية بخلا بها وهو قادر على دفعها، فإنه يجبر على أدائها ويجبس حتى يؤديها من غير تعذيب أو ضرب... أما من لم يؤديها بسبب الإعسار فإنه ينظر أو يعفى منها.<sup>(6)</sup>
- أما من امتنع عن أدائها تمردا، ففيه خلاف بين الفقهاء:
- 1- أنه يعتبر ناقضا لعهد الذمة، لأن دفع الجزية من شروط عقد الذمة فيتنقض بنقضها، و يحل قتالهم وبه قال الأئمة: مالك و الشافعي وأحمد.<sup>(7)</sup>

(1)- الماوردي، المرجع السابق، ص226.

(2)- أبو يوسف، المرجع السابق، ص122، الدسوقي، المرجع السابق، ج2، ص202. وابن قدامة، المرجع السابق، ج8، ص506.

(4)- الشيرازي، المرجع السابق، ج2، ص253.

(5)- أبو يوسف، المرجع السابق، ص123.

(6)- أبو يوسف، المرجع السابق، ص123، الدسوقي، المرجع السابق، ج2، ص204. الماوردي، المرجع السابق، ص226. ابن قدامة، المرجع السابق، ج8، ص525.

(7)- الدسوقي، المرجع السابق، ج2، ص203، الشيرازي، المرجع السابق، ج2، ص275. الماوردي، المرجع السابق، ص226، و ابن قدامة، المرجع السابق، ج8، ص525 و ما بعدها.

2- لا يعد الممتنع عن أداء الجزية ناقضا للعهد، وبه قال أبو حنيفة، لأن الغاية التي ينتهي بها القتال عنده هي التزام الجزية وليس أداؤها، والالتزام ثابت ، ولا ينتقض العهد إلا إذا الكفار من أهل الذمة بدار الحرب أو يغلبوا على بعض الموضع من بلاد المسلمين بالحرب.

و الراجح هو ما ذهب إليه الجمهور لأن الذي يمتنع عن أداء الجزية تمردا يعتبر ناقضا للعهد، لأن الله أمر بقتالهم حتى يعطوا الجزية عن يد وهم صاغرون. والعهد موقوف على الشرط، والشرط هو دفع الجزية فعلا.<sup>(2)</sup>

#### د- إجراءات جباية الجزية

1- من كان غير مؤهل لوجوب الجزية عليه، ثم صار من أهلها كمن بلغ من الصغار أو أفاق من المجانين، أو أعتق من العبيد، فإنه يستقبل به حولا ثم تؤخذ منه الجزية بالعقد الأول، كونه تابعا في الأمان فيتبع في الذمة، فإن تأهل في أثناء الحول أخذت منه الجزية في آخره بقدر ما أدرك منه لئلا تختلف احوالهم فتقع المشقة بضبطها.<sup>(3)</sup>

2- إذا اجتمعت على الذمي جزية سنين فإنها تؤخذ منه عن كل السنين، ولا تتداخل لأن الحق مالي يجب في آخر كل حول كالدية والزكاة. وهي أحد نوعي الخراج فلا تسقط بالتأخير إلى سنة أخرى وبه قال الشافعية والحنابلة والصاحبان من الحنفية.<sup>(4)</sup> وخالف أبو حنيفة والإمام مالك، وقالوا بسقوط الجزية إذا مضت سنة كاملة ودخلت سنة أخرى ولم يؤدها الذمي، فتؤخذ عن السنة المستقبلية ، ولا تؤخذ للسنة الماضية، وذلك لأن الجزية إنما وجبت لرجاء الإسلام، فإذا لم يقع حتى دخلت سنة أخرى، فقد انقطع الرجاء في الماضي، ويبقى الرجاء في المستقبل، فيؤخذ للسنة المستقبلية.<sup>(5)</sup> كما أن الجزية إنما وجبت لحقن الدم في المستقبل، فإذا حقن دمه في السنة الماضية، فلا تؤخذ الجزية لأجلها لانعدام الحاجة إلى ذلك.<sup>(6)</sup>

(1)- الكاساني، المرجع السابق، ج7، ص109.

(2)- الشيرازي، المرجع السابق، ج2، ص275، وابن قدامة، المرجع السابق، ج8، ص525.

(3)- الشيرازي، المرجع السابق، ج2، ص252.

(4)- الشيرازي، المرجع السابق، ج2، ص252، و الكاساني، ج7، ص112.

(5)- الكاساني، المرجع السابق، ج7، ص112. الدسوقي، المرجع السابق، ج2، ص203.

(6)- الكاساني، المرجع السابق، ج7، ص112.

و لعل الراجح هو الرأي الأول والله أعلم.

3- من مات من أهل الذمة بعد الحول وعليه جزية، أخذ من جزيته بقدر ما مضى ولم تسقط عنه وبه قال الشافعية والحنابلة، ومن أسلم منهم بعد الحول كان ما لزم من جزيته ديناً في ذمته يؤخذ بها ، وبهذا قال الشافعية. وقال الحنفية والمالكية تسقط الجزية بالإسلام و الموت،، وقد وافقهم الحنابلة في سقوطها بالإسلام دون الموت، وللفقهاء في آرائهم هذه حجج و أدلة يطول ذكرها.(1)

و خلاصة الأمر أن فرض الإسلام على الذميين الذين يخضعون لسلطانه وتشملهم حماية دولته وأمانها ضريبي الجزية والخراج، مراعيًا في ذلك المقدرة التكليفية لكل مكلف بهما منهم، فإن عجز عن الدفع، خفف عنه أو أسقطت عنه الضريبة.

لقد وردت الآثار بحفظ ذمة أهل الذمة، ومنع ظلمهم لأنهم من رعايا الدولة الإسلامية، من ذلك أن آخر ما أوصى به رسول الله - صلى الله عليه وسلم- : " احفظوني في ذمتي " ..... كم روي عنه أنه قال: " من ظلم معاهدا أو كلفه فوق طاقته فأنا حججه يوم القيامة". كما أوصى عمر بن الخطاب حينما طعن بقوله: " أوصى الخليفة من بعدي بذمة رسول الله - صلى الله عليه وسلم- أن يوفى لهم بعهدهم".

مما سبق يتضح لنا:

❖ أن الجزية ضريبة تراعي مقدرة المكلف على الدفع، فلا يجبر المكلف على دفع ما لا يستطيع، ولا يجوز أخذها مما هم مظطرون إليه من أسباب العيش.

❖ جعل أمر سدداها على أقساط شهرية تتناسب مع كل فئة بقدر غناها أو فقرها، بل إن من سماحة الإسلام أن قرر لبعض فئات الذميين راتباً من بيت مال المسلمين.

(1)- النووي، روضة الطالبين، مرجع سابق، ج10، ص312. و الشيرازي، المرجع السابق، ج2، ص251. و الدسوقي، المرجع السابق، ج2، ص202.



### الفرع الثالث:

#### قواعد وأساليب الرقابة على جباية الخراج والعشور

سأتطرق في هذا الفرع إلى قواعد وأساليب الرقابة على جباية الخراج (فقرة أولى)، ثم أتطرق إلى قواعد وأساليب الرقابة على جباية الخراج (فقرة ثانية).

#### أولاً- قواعد وأساليب الرقابة على جباية الخراج

تتناول قواعد وأساليب الرقابة على جباية الخراج إجراءات تحصيل الخراج والرقابة على الزيادة والنقصان في غلة الخراج ثم التخفيف على أهل الخراج والرفق بهم

##### أ- إجراءات تحصيل الخراج

قرر الفقهاء جملة من القواعد والإجراءات التي يتبعها العمال والجباة في تحصيل الخراج منها:

##### 1- مسح و تقدير الأرض الخراجية

يجب على عامل الخراج أن يتعرف على مساحة الأرض المعنية بالخراج حتى يمكن تقديره تقديراً سليماً، بمعرفة ما يؤخذ من كل قطعة من الأرض، مراعيًا نوعية المحصول بها. فقد ثبت أن عمر بن الخطاب - رضي الله عنه - بعث عثمان بن حنيف وحذيفة بن اليمان لمسح سواد العراق، فبلغ ستة وثلاثين ألف ألف جريب، ووضع على كل جريب من الزرع درهما وقفيزاً، وعلى الكرم عشرة دراهم، وعلى النخل ثمانية دراهم... الخ.<sup>(1)</sup>

##### 2- الرقابة على خصوبة وجودة الأرض الزراعية

يجب على عامل الخراج أن يراعي ما تحتمله الأرض وذلك ليحسن تقدير ما يضرب عليها من خراج من غير زيادة تجحف بأهل الخراج، ولا نقصان يضر بأهل الفيء، ولا يجعل قيمة الخراج غاية ما تتحمله الأرض، فقد ثبت أن عمر بن الخطاب - وضع الخراج على وفق ما تتحمله الأرض، ففرض بعض نواحي السواد عن كل جريب من الأرض درهما وقفيزاً، وفي بعض النواحي مثل الكوفة اختلف مقدار الخراج من أرض إلى أخرى، اعتباراً بالمحصول الذي تنتجه الأرض، ومراعاة لتكاليف الزراعة في كل صنف. وما فرضه على عموم أرض السواد لم يفرضه على بعض نواحي الشام

(1) - أبو يوسف، المرجع السابق، ص 36. ويحي بن آدم، المرجع السابق، ص 77. ابن رجب الحنبلي، الاستخراج لأحكام الخراج، مرجع سابق ص 62. الماوردي، المرجع السابق، ص 227 وما بعدها. و ابن الهمام، المرجع السابق، ج 6، ص 36.

لاختلاف الأرضين، فتبين أنه راعى في كل أرض ما تحتمله.<sup>(1)</sup>

- استخلص الفقهاء من فعل عمر بن الخطاب - رضي الله عنه - بعض القواعد والشروط التي ينبغي مراعاتها عند تقدير الخراج منها:
- درجة خصوبة الأرض: إذ يختلف مقدار الخراج على الأراضي الخصبة ذات الانتاج الوفير عنه في الأراضي غير الخصبة ذات الانتاج الضعيف
  - طبيعة المحصول المزروع بالأرض: فإن كان مما يرتفع ثمنه زادت قيمة الخراج ، وإن كان مما يقل ثمنه، نقصت قيمة الخراج.
  - الطريقة التي تروى بها الأرض: فما كان يسقى بتكلفة ومؤنة كالنضح والآلات، لا يتحمل من الخراج مما كان يسقى بالأمطار والسيول.
  - بعد الأرض وقربها من العمار: فيفرض على ماكان قريبا منها من العمار والأسواق أكثر مما يفرض على الأراضي البعيدة.<sup>(2)</sup>
- قال يحيى بن آدم: " فعلى واضع الخراج أن يراعي اختلاف الأرضين، واختلاف ما يزرع بها، وطريق سقي هذه الزروع وتعهدتها، وذلك ليعلم ما تتحملة الأرض من ضريبة من غير زيادة تححف بأهل الخراج ولا نقصان يضر بأهل الفيء، ولا يجعل قيمة الخراج غاية ما تتحملة الأرض ليجعل فائضا لأرباب الأرض، وعن علي أنه قال: " إنا أمرنا أن نأخذ منهم العفو يعني الفضل".<sup>(3)</sup>

### 3-الإعفاء من الخراج

سبقت الإشارة إلى بعض القواعد والشروط، التي تراعى فيها العدالة والمقدرة التكاليفية للممول، فإن الخراج كضريبة على العقارات الزراعية يرتفع عن الأراضي التي اجتاحتها الفيضانات، أو انقطع عنها الماء، أو أتلف زرعها بسبب جائحة أخرى، لأنه قد فات عنها التمكّن من الزراعة، وهو النماء المعتبر في الخراج.<sup>(4)</sup> أما إذا عطّلها صاحبها فلا يرتفع عنه الخراج، لأن التمكّن كان ثابتا وإنما فات بسببه. و حتى لا يتخذّه الذميون ذريعة لتفويت الخراج على المسلمين، إلا إذا حدثت أحوال

(1)- رواه البخاري، المرجع السابق، ج5، ص19. و الماوردى، المرجع السابق، 230 وما بعدها. و أبو يعلى الفراء، المرجع السابق، ص165. و ابن الهمام، المرجع السابق، ج6، ص37.

(2)- الماوردى، المرجع السابق، ص230. و أبو يعلى الفراء، المرجع السابق، ص167. وابن الهمام، المرجع السابق، ج6، ص37.

(3)- يحيى بن آدم القرشي، المرجع السابق، ص54.

(4)- الماوردى، المرجع السابق، ص231. و أبو يعلى الفراء، المرجع السابق، ص169. و ابن الهمام، ج6، ص39.

استثنائية أدت إلى عجز المكلف عن الدفع، فإن الخراج يخفف على هذه الأرض.<sup>(1)</sup>

كما سبق يتبين أن:

- الخراج ضريبة عينية على الأراضي الزراعية، تتعلق بطبيعة الأراضي المفروضة عليها، ولا تتعلق بشخص الممول.
- تتحمل أرض الخراج سعر الخراج المناسب الذي يترك فائضا للممول، من غير إضرار لا بالمكلف ولا ببيت المال.
- تراعي ضريبة الخراج ظروف الممول الشخصية، بما تتضمنه من إعفاءات تدخل على هذه الضريبة العينية بعض عناصر التشخيص.

### ب- الرقابة على الزيادة والنقصان في غلة الخراج

فرق الفقهاء في أمر الزيادة و النقصان في ما يفرض على أرض الخراج بين حالتين اثنتين:

#### - الحالة الأولى: إذا لم يطرأ تغيير على الأرض

انقسم رأي الفقهاء في هذه الحالة على قولين:

**القول الأول:** جواز الزيادة و النقصان، فإذا لم تطق أرض الخراج ما وضع عليها أنقص

الإمام عليهم من الخراج، وقد أجاز فقهاء الأحناف النقصان عند قلة الربح ودليلهم في ذلك:

قول عمر لعثمان بن حنيف وحذيفة: "لعلكما حملتما الأرض ما لا تطيق فقالا: " لا بل حملناها ما تطيق، ولو زدنا لأطقت". وهذا يدل على جواز النقصان لأن هذا كان طلب عمر، وقد أجاز الزيادة عند زيادة الربح محمد بن الحسن من الأحناف ومنعها أبو يوسف لأن عمر لم يزد حين أخبر بزيادة الطاقة.<sup>(2)</sup>

**القول الثاني:** إذا وقع الخراج على الشروط المطلوبة والمعتبرة فيه شرعا، صار على التأييد

لايخضع لزيادة ولا لنقصان، ما بقيت الأرض على أحوالها في السقي والزرع، وقد اختاره الشافعية والحنابلة.<sup>(3)</sup>

(1)- الكمال ابن الهمام، المرجع السابق، ج4، ص364). محمد عوف الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، مرجع سابق، ص 83 و ما بعدها.

(2)- ابن الهمام، المرجع السابق، ج6، ص38.

(3)- أبو يعلى الفراء، المرجع السابق، ص168.

و لعل الراجح في ذلك أن المسألة تقديرية متروكة للإمام ينظر فيها فيزيد وينقص على قدر ما تطبق الأرض وأهلها.<sup>(1)</sup>

### - الحالة الثانية : إذا طرأ تغيير على الأرض في هذه الحال أيضا وقع الخلاف على قولين:

**القول الأول:** قالوا أنه إذا غلب على أرض الخراج الماء، أو انقطع الماء عنها أو أصابت الزرع آفة فلا خراج عليه لأنه يفوت به النماء التقديري المعتبر في الخراج ، ما لم يمكن زراعة الأرض مرة أخرى أثناء الحول وفي هذه الأثناء لا يسقط الخراج وهو قول الأحناف.<sup>(2)</sup>

### **القول الثاني:** قال به الشافعية والحنابلة و فرقوا بين أمرين:

1- أن تحصل الزيادة والنقصان بسبب عائد إلى أهل الخراج، كأن تحدث الزيادة بسبب شق أنهار جديدة أو إجراء قنوات تفيض بالماء، أو يكون نقصان بسبب تقصير في خدمة الأرض وعمارتها، في هذا الحالة لا تفرض عليهم زيادة ولا نقصان، ولكنهم يجبرون على عمارة الأرض لئلا تخرب ويتعطل الخراج كله.<sup>(3)</sup>

2- أن تحصل الزيادة والنقصان بغير سبب منهم، كأن يتعطل نهر أو ينشق سد، فوجب إصلاحه من بيت المال من سهم المصالح، وإذا لم يصلح سقط عنهم الخراج ما لم ينتفع بالأرض في شيء آخر كالرعي والصيد فيوضع عليها الخراج على قدر ما تطبق وما تصلح له..

فأما الزيادة التي تحصل من غير جهد منهم، كأن ساق الله إليهم السيول فكفاهم عن الآلة والمؤنة، فإن كان عارضا ثبت الخراج على حاله الأول. وإن وثق بدوامه نظر فيه بالمصلحة للفريقين أهل الفيء وأرباب الضياع بطريق العدل زيادة أو تركا.<sup>(4)</sup>

(1)- أبو يعلى الفراء، المرجع السابق، ص 166.

(2)- ابن الهمام، المرجع السابق، ج 6، ص 39.

(3)- الماوردي، المرجع السابق، ص 232.

(4)- الماوردي، المرجع السابق، ص 232. وأبو يعلى الفراء، المرجع السابق، ص 168.

### ج- التخفيف على أهل الخراج والرفق بهم

يجب على عامل الخراج أن يجتهد في وضع الخراج على الأرض بقدر ما تحتمله، و أن يترك فيه بقية لأصحابها يحتاطون به لنوائب الدهر وجوائحه.

فقد روى عمرو بن ميمون قال " شهدت عمر بن الخطاب قبل أن يطعن بثلاثة أيام وعنده حذيفة وعثمان بن حنيف، وكان قد استعمل حذيفة على ما سقت دجلة، واستعمل عثمان على ما سقت الفرات، فقال لعلكما كلفتما أهل عملكما مالا يطيقون. فقال حذيفة: لقد تركت فضلا، وقال عثمان: لقد تركت الضعف، ولو شئت لأخذته. قال: فقال عمر: أنظرا لعلكما حملتما الأرض ما لا تطيق، أما والله لئن بقيت لأرامل العراق لأدعنهم لا يفتقرون إلى أمير بعدي".<sup>(1)</sup>

كما روي أن أمير المؤمنين علي بن أبي طالب استعمل رجلا على الخراج، فقال له: " لا تبيعن لهم رزقا يأكلون، ولا كسوة شتاء ولا صيف، ولا تضربن منهم رجلا سوطا في طلب درهم فإننا لم نؤمر بذلك، ولا تبيعن لهم دابة يعملون عليها، إنا أمرنا أن نأخذ منهم العفو".<sup>(2)</sup>

من هذ النصوص والمعاملات استخلص الفقهاء بعض الأمور التي ينبغي مراعاتها من قبل عمال الخراج، والتي تهدف إلى الرفق بهم وحمايتهم من الظلم والجور منها:

- لا يخرص عليهم ما في البيادر، ولا يجرز عليهم حزرا ثم يؤخذوا بنقائص الحزر، فإن هذا هلاك لأهل الخراج وخراب للبلاد.
- أن لا يزداد عليهم في الميزان والمكيال بترك الزروع بعد كيلها مددا تؤدي إلى نقصانها دون إخراج خراجها بالكيل الأول.
- لا يفرض على أهل الخراج إلا خراج الأرض، فلا توظف عليهم أجور العمال أو هداياهم أو تؤخذ منهم أجور الكيانيين، أو أثمان الصحف والقراطيس.<sup>(3)</sup>
- من عجز منهم عم دفع خراج أرضه أنظر إلى وقت الميسرة، وأجيز التخفيف عنه أو إسقاط الخراج عنه إذا ثبت عجزه.<sup>(4)</sup>

(1)- رواه البخاري، المرجع السابق، ج5، ص19. و أبو يوسف، الرجع السابق، ص37. ويحيى بن آدم، المرجع السابق، ص76.

(2)- الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، مرجع سابق، ص85.

(3)- أبو يوسف، المرجع السابق، ص108 و109.

(4)- ابن الهمام، المرجع السابق، ج6، ص39.

## د- الأرض التي تزرع عاما وتراح عاما آخر:

- إذا كانت الأرض تزرع عاما وتراح في العام التالي، فإن الخراج يضرب عليها بما هو أنفع وأصلح لأرباب الخراج ولأهل الفيء وفق أحد ثلاثة أساليب:
- أن يجعل خراجها على النصف من خراج غيرها من الأرضين، فيؤخذ من المزروع والمتروك.
  - أن يمسح كل جريبين منها بجريب ليكون أحدهما للمزروع والآخر للمتروك.
  - أن يضعه كاملا على مساحة المزروع والمتروك، ويستوفي من أربابه الشطر من زراعة أرضهم.<sup>(1)</sup>

## هـ- ضمانات عدم الإعتداء على أموال الخراج

### ■ منع التقبل على أهل الخراج:

المقصود به أن يلتزم شخص فيكون قبلا أو كفيلا بتحصيل الخراج وأخذه لنفسه مقابل قدر معلوم يدفعه لبيت المال. ويعرف بـ: "الالتزام" فيستفيد السلطان تعجيل المال و يستفيد المتقبل الفرق بين ما دفعه وحصله.<sup>(2)</sup>

يقول الماوردي: "فأما تضمين العمال لأموال العشر والخراج، فباطل لا يتعلق به في الشرع حكم لأن العامل مؤتمن يستوفي ما وجب ويؤدي ما حصل فهو كالوكيل الذي أدى الأمانة لم يضمن نقصانا ولم يملك زيادة، وضمن الأموال بقدر معلوم يقتضي الاقتصار عليه في تملك ما زاد و غرم ما نقص وهذا مناف لوضع العمالة وحكم الأمانة فبطل."<sup>(3)</sup>

كما روي أن رجلا أتى ابن عباس - رضي الله عنهما - يتقبل منه الأبله<sup>(4)</sup> بمائة ألف درهم، فضربه ابن عباس مائة سوط، وصلبه حيا تعزيرا وأدبا.<sup>(5)</sup> و ذكر عن الإمام أحمد أن حكم التقبل مثل حكم الربا في البطلان وفساد العقد.<sup>(6)</sup>

(1)- الماوردي، المرجع السابق، ص232، وأبي يعلى الفراء، المرجع السابق، ص169.

(2)- الماوردي، المرجع السابق، ص167. و أبو يعلى الفراء، المرجع السابق، ص186، أبو يوسف، المرجع السابق، ص105.

(3)- الماوردي، المرجع السابق، ص230.

(4)- (ناحية بالعراق، فتحها خالد بن الوليد)

(5)- الماوردي، المرجع السابق، ص230.

(6)- أبو يعلى الفراء، المرجع السابق، ص186.

### ■ منع التأخير في جني المحصول وحصاد الزرع

يُمْتَنَعُ عَلَى الْفَلَاحِينَ وَالْمِزَارِعِينَ تَرْكُ الزَّرْعِ بِلَا حِصَادٍ أَوْ الْحَصُولِ مِنْ غَيْرِ جَنِيٍّ، وَلَا يَتَأَخَّرُونَ إِلَّا بِالْقَدْرِ الَّذِي يِقْتَضِيهِ الْحِصَادُ وَدِيَّاسُ الزَّرْعِ وَجَنِيَّ الْحَاصِيلِ مِنَ الْغَلَالِ وَالشَّمَارِ، حَتَّى لَا يَبْقَى عَرْضَةٌ لِلجَوَائِحِ أَوْ أَنْ تَفْسُدَ الْمَارَةُ وَالطَّيْرُ وَالضُّوَالُ فَيُضَيِّعُ الْخِرَاجَ عَلَى أَهْلِهِ، وَيَقَعُ التَّفْرِيطُ فِي مَوْرَدِ مَهْمٍ مِنْ مَوَارِدِ بَيْتِ الْمَالِ.<sup>(1)</sup>

### ■ إصلاح الأنهار والسدود والقنوات وما به قوام المحاصيل

إِذَا وَقَعَتِ الْحَاجَةُ مِنْ أَهْلِ الْخِرَاجِ لِإِصْلَاحِ السُّدُودِ وَالْأَنْهَارِ، وَجَبَ عَلَى الْإِمَامِ إِصْلَاحُ ذَلِكَ لِأَنَّ بِهِ قِوَامَ الْأَرْضِ، وَتَكُونُ نَفَقَتُهُ مِنْ بَيْتِ الْمَالِ وَلَا يَقَعُ عَلَى أَهْلِ الْخِرَاجِ شَيْءٌ مِنْهُ لِإِنْ عَائِدَ مِنَ الزَّائِدِ فِي الْغَلَالِ وَالْحَاصِيلِ عَائِدَ إِلَى بَيْتِ الْمَالِ.<sup>(2)</sup>

### ■ متابعة عمال الخراج ومحاسبتهم وتفقد تصرفاتهم مع أهل الخراج

يَجِبُ أَنْ تَفْرُضَ الرِّقَابَةَ عَلَى الْعَمَالِ مِنْ قَبْلِ الْإِمَامِ فَيَجْعَلُ عَلَيْهِمْ عَيُونًا مِنْ أَهْلِ الصَّلَاحِ وَالْعِفَافِ، يَتَحَسُّونَ سِيرَةَ الْعَمَالِ وَمَا تَصَرَّفُوا بِهِ مَعَ أَهْلِ الْخِرَاجِ إِنْ كَانَ عَلَى وَفْقِ مَا أَمَرُوا بِهِ أَوْ كَانُوا قَدْ جَارُوا وَبَغَوْا. فَإِذَا ثَبِتَ أَنَّهُمْ فَعَلُوا عَلَى غَيْرِ الْمَقْتَضَى وَالْمَطْلُوبِ عَاقِبَهُمْ عَلَيْهِ، وَصَادَرَ مَا أَخَذُوا زِيَادَةً عَلَى الْقَدْرِ الْوَاجِبِ، فَأَعَادَهُ إِلَى أَهْلِهِ أَوْ طَرَحَهُ فِي بَيْتِ الْمَالِ.<sup>(3)</sup>

### ■ إجزاء العطاء لعمال الخراج

يَنْبَغِي عَلَى الْإِمَامِ أَنْ يَجْزِلَ الْعَطَاءَ لِعَمَالِ الْخِرَاجِ حَتَّى يَغْنِيَهُمْ عَنِ الطَّمَعِ فِي الرِّشَا وَالْهَدَايَا وَالْإِخْتِلَاسِ وَنَحْوِهِ... فَلَا تَمْتَدُّ أَيْدِيهِمْ إِلَى الْحَرَامِ وَالْخِيَانَةِ كَمَا جَاءَ فِي وَصِيَّةِ أَبِي عُبَيْدَةَ لِعَمْرِ بْنِ الْخَطَّابِ.<sup>(4)</sup>

(1)- أبو يوسف، المرجع السابق، ص108.

(2)-الماوردي، المرجع السابق، ص232. و أبو يعلى الفراء، المرجع السابق، ص186، أبو يوسف، المرجع السابق، ص110.

(3)- أبو يوسف، المرجع السابق، ص111..

(4)- أبو يوسف، المرجع السابق، ص113.

## ثانيا- قواعد وأساليب الرقابة على تحصيل العشور

### أ- مقدار عشور التجارة

يتولى العاشر تحصيل هذه الضريبة من صنفين من التجار، تجار أهل الذمة وتجار دار الحرب. على النحو التالي:

1. يأخذ نصف العشر من تجار أهل الذمة

2. يأخذ العشر من تجار دار الحرب.

فضلا عن زكاة تجار المسلمين وهي ربع العشر، وهو اختيار الحنفية والحنابلة وقول للشافعية.<sup>(1)</sup>

فإن كان له علم بما يأخذه أهل البلاد المتاخمة من تجار المسلمين، فإنه يعاملهم بالمثل ويأخذ من تجارهم مثلما أخذوا من تجار المسلمين قل أو أكثر ما لم يستغرق الكل، ويكون فيه ظلم وإجحاف. قال ابن تيمية: " فإن علم أنهم يأخذون منا ربع العشر أو نصف العشر يأخذ بقدره، وإن كانوا يأخذون الكل لا تأخذ الكل لأنه غدر، وإن كانوا لا يأخذون أصلا لا تأخذ." <sup>(2)</sup> و قد استدلو لما ذهبوا إليه بمايلي:

- ما رواه أبو داود عن النبي - صلى الله عليه وسلم- أنه قال: " ليس على المسلمين عشور إنما العشور على اليهود و النصارى." <sup>(3)</sup>

- ما روي عن عمر بن الخطاب- رضي الله عنه- أنه كتب إلى العشار في الأطراف: " أن خذوا من المسلم ربع العشر- يعني الزكاة- ومن الذمي نصف العشر ومن الحربي العشر، وكان ذلك بمحضر الصحابة ولم يخالفه منهم أحد فيكون إجماعا منهم على ذلك." <sup>(4)</sup>

كما استدل هذا الفريق بفعل عثمان بن حنيف حين بعثه عمر إلى الكوفة، فجعل على أهل

(1)- السمرقندي علاء الدين، تحفة الفقهاء، دار الكتب العلمية، ط1، بيروت، لبنان، 1405هـ-1984، ج2، ص315. و المرغيناني برهان الدين أبي الحسن علي بن أبي بكر بن عبد الجليلالرشداني المغيناني، الهداية شرح بداية المبتدئ، المكتبة الإسلامية، دت، ج1، ص106. وأبي يوسف، المرجع السابق، ص132 و133. و الكاساني، المرجع السابق، ج2، ص38 و39. وابن قدامة، المرجع السابق، ج8، ص519 و أبي البركات مجد الدين الحنبلي، المحرر في الفقه، دار الكتاب العربي، بيروت، لبنان، دت، ج2، ص126. و الشيرازي، المرجع السابق، ج2، ص295.

(2)- ابن تيمية، السياسة الشرعية، مرجع سابق، ص40.

(3)- رواه أبو داود، المرجع السابق، ج3، ص434. باب 33 حديث 3046

(4)- الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، ص91 و ما بعدها.



الذمة في أموالهم التي يختلفون فيها (يخرجون فيها إلى التجارة) في كل عشرين درهما درهما و قد اشتهرت مثل هذه الأخبار فكانت إجماعاً عمل به الخلفاء من بعده. وهو الرأي الأول في المسألة.<sup>(1)</sup> و الرأي الثاني ما قال به الإمام مالك، وهو أن تجار أهل الذمة الذين لزمهم الجزية بالإقرار في بلدهم يجب أن يؤخذ منهم مما يجلبون من بلد إلى بلد العشر، إلا ما يسوقون إلى المدينة خاصة ففيه نصف العشر، وحكم الحربي إذا دخل بأمان حكم الذمي.<sup>(2)</sup> و وافق الشافعية في اشتراط دخول الحجاز.<sup>(3)</sup>

وفي رأي ثالث للفقهاء: أنه لا يجب على الذمي ولا الحربي لا عشر ولا نصف عشر أصلاً، في نفس التجارة، وليس فيه شيء محدد إلا ما تصالحوا عليه أو اشترط عليهم من المسلمين. ومآل ذلك إلى تقدير الإمام واجتهاده، وإنما كان أقل ما ينبغي أن يأخذوا به هو العشر، لأن عمر بن الخطاب أخذ العشر من أهل الحرب، فكان سابقة في المسألة.<sup>(4)</sup> و في كل الأحوال فإنه لم يصح عن النبي، حديث في الباب، إلا حديث أبي داود و هو ضعيف، وضعفه البخاري وبين اضطراب الرواة فيه، و قال: لا يتابع عليه. ....<sup>(5)</sup>

و أما تحديد ذلك بالعشر ونصف العشر فهو اجتهاد عمر بن الخطاب - رضي الله عنه ، وبعض الناس يرى عدم لزومه، وإنما يستأنس به ويسترشد لأنه من باب السياسة الشرعية المبنية على المصلحة، وأن ذلك متروك إلى رأي الإمام واجتهاده وتقديره والله أعلم.<sup>(6)</sup> فإن كان له علم بما يأخذه أهل البلاد المتاخمة من تجار المسلمين، فإنه يعاملهم بالمثل يأخذ من تجارهم مثلما أخذوا من تجار المسلمين قل أو كثير ما لم يستغرق الكل، ويكون فيه ظلم وإجحاف. قال ابن تيمية: " فإن علم أنهم يأخذون منا ربع العشر أو نصف العشر يأخذ بقدره، وإن كانوا يأخذون الكل لا تأخذ الكل لأنه غدر، وإن كانوا لا يأخذون أصلاً لا تأخذ."<sup>(7)</sup>

- (1)- أبو عبيد، المرجع السابق، ج2، ص 638. وأنظر: البخاري، المرجع السابق، ج5، ص19. وهو الرأي الأول في المسألة.
- (2)- ابن رشد، المرجع السابق، ج1، ص 406 و 407. وعليش، شرح منح الجليل على مختصر العلامة خليل، دار صادر، ج1، ص760.
- (3)- الشيرازي، المرجع السابق، ج2، ص 258 و 259.
- (4)- الشيرازي، المرجع السابق، ص 258 و 259. والنووي، روضة الطالبين، مرجع سابق، ج1، ص 319.
- (5)- الخطابي، معالم السنن شرح سنن أبي داود، دار الكتب العلمية، ط1، بيروت، لبنان، 1971، ج3، ص434.
- (6)- الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، مرجع سابق، ص93.
- (7)- ابن تيمية، السياسة الشرعية، مرجع سابق، ص40.

- ب- نصاب العشور: يقوم العاشر بتحصيل هذه الضريبة من كل ما يمرون به على التخوم وكان معدا للتجارة، على خلاف بين الفقهاء حول النصاب حيث:
- شرط الحنفية أن يبلغ نصاب المال مائتي درهم فصاعدا أو عشرين مثقالا فأكثر. فإن كان ما يمرون به أقل من ذلك لم يأخذ منهم شيء، ولم تجب عليهم الضريبة. ولو مر التاجر الذمي أو الحربي مرار مختلفة بأقل من النصاب في كل مرة لم تجب عليه الضريبة، ولا يجمع عليه المال لأن لا يجمع مرات دخوله إلى البلاد الإسلامية.<sup>(1)</sup>
  - وعند المالكية أن النصاب ليس بشرط، ويؤخذ العشر في القليل والكثير من الذمي والحربي على حد سواء.<sup>(2)</sup>
  - أما الشافعية فقالوا أن ذلك على شرط الإمام وتقديره، فهو من يعود إليه تقدير النصاب باجتهاده.<sup>(3)</sup>
  - وقال الحنابلة: النصاب على الذمي عشرين دينار، فإن نقصت فليس عليه شيء. وأما الحربي فنصابه عشرة دنانير، فإن نقصت لم يؤخذ منه شيء.<sup>(4)</sup>
- ولعل الراجح في هذا هو تحديد النصاب كما ذهب إليه الأحناف حتى يمكن التفريق بين ماهو معد للتجارة من الأموال التي يدخل بها غير المسلمين وما هو معد لقوام عيشتهم وإصلاح أحوالهم والله أعلم؟، ولأنه الأنسب في مراعاة الظروف الشخصية للممول و المقدرة التكليفية له.

### ج- وعاء ضريبة العشور:

- يتمثل وعاء العشور في مختلف الأموال المعدة للتجارة، فإن لم تكن معدة للتجارة ومروا بها على العاشر فلا يأخذوا منها شيء كشأن مرتحل بأمواله أو سوائمه باتفاق الفقهاء...<sup>(5)</sup>

---

(1)- السمرقندي، المرجع السابق، ج2، ص 316. والكاساني، المرجع السابق، ج2، ص37. و أبي يوسف، السابق، ص132 و133. المرغيناني، المرجع السابق، ج1، ص 106.

(2)- ابن رشد، المرجع السابق، ج1، ص406. و محمد عليش، المرجع السابق، ج1، ص760.

(3)- الشيرازي، المرجع السابق، ج2، ص259. و الخطيب الشربيني، المرجع السابق، ج4، ص 247.

(4)- ابن قدامة، المرجع السابق، ج8، ص519.

(5)- الكفراوي، الرقابة المالية في أسلام، مرجع سابق، ص 92.

## د- حكم تعشير الأموال المحرمة كالخمر والخنزير:

إذا مر المكلف بضريبة العشور، بخمر أو خنازير معدة للتجارة، فإنه تعشر عليه الخمر ولا عشر في الخنازير عند أبي حنيفة، وعند أبي يوسف يأخذ العشر منهما جميعاً، الخمر والخنزير...<sup>(1)</sup> وهو مذهب أحمد بن حنبل<sup>(2)</sup>، على أن يتولى أربابها بيعها بأنفسهم و يأخذ العاشر من أثمانها، فقد روي عن عمر بن الخطاب - رضي الله عنه- أنه قال: "ولوهم بيعها وخذوا أنتم من ثمنها"...<sup>(3)</sup> وإنما فرق أبو حنيفة بين الخمر والخنزير، لأنه يمكن للمسلم أن يحمي خمره لتخليه، فله حماية خمر غيره، وليس له ذلك في الخنزير لا له و لا لغيره البتة...<sup>(4)</sup> ولم يؤثر عن المالكية والشافعية قول في تعشير الخمر والخنزير، بل لا يعتبران مالا أصلاً، ويمنع عندهم أهل الذمة أن يظهروا الخمر والخنزير حتى لا يمسا بمشاعر المسلمين.

## ه- أهم الإجراءات الرقابية التي يتخذها العاشر

مما سبق يتضح أن العاشر كان يقوم بمايلي:

❖ تقدير وحساب الضريبة على قيمة ما يمر به تجار أهل الذمة، أو تجار دار الحرب من أموال التجارة ، ولا يباشر تحصيل هذه الضريبة إلا إذا بلغت أموال التجارة نصاباً محددًا وهو عشرون مثقالاً أو مائتي درهم على الراجح من الأقوال. حيث يتم تحصيل الضريبة وفقاً للنسب التالية:

05% من أموال أهل الذمة. أي: نصف العشر

10% من أموال أهل دار الحرب. أي: العشر

❖ إعمال مبدأ المعاملة بالمثل، وهو مبدأ عام في كل المعاملات القائمة بين المسلمين وغيرهم، مادام المبدأ لا يخالف القيم والمبادئ الأخلاقية الإسلامية والإنسانية، فيأخذ منهم في هذه الضريبة مثل ما أخذوا من المسلمين من مختلف النسب ، الربع أو العشر، أو نصف العشر... فإن أعفوا أعفى، وإن صادروا كل الأموال أو استولوا على جميعها لم يفعل ذلك

(1)-المرغيناني، المرجع السابق، ج1، ص107، و الكساني، المرجع السابق، ج2، ص38. أبو يوسف ، المرجع السابق، ص133.

(2)- ابن قدامة، المرجع السابق، ج8، ص520.

(3)- ابن قدامة، المرجع السابق، ج8، ص520. يحيى بن آدم، المرجع السابق، ص69.

(4)-الكاساني، المرجع السابق، ج6، ص38.

بأموال تجارهم لأنه ظلم وغدر لا يرتضيه الإسلام، ويكتفي بالنسبة المقررة وهي: العشر.<sup>(1)</sup>

❖ يرى بعض الفقهاء أنه إذا مر تجار أهل الذمة أو تجار أهل الحرب بأموال محرمة عندنا شرعا كالخمر والخنازير، فإنه يضاعف الضريبة عليها، ذكر يحيى بن آدم القرشي في كتابه "الخراج" أن في أموال أهل الذمة نصف العشر وفي الخمر العشر، وذكر عن بعض العلماء أنه يقوم عليهم العاشر الخمر والخنازير إذا تجروا فيها، ويأخذ عشورها من القيمة". ولا تضاعف هذه الأسعار في الخمر والخنزير عند أبي يوسف.<sup>(2)</sup>

❖ تفرض ضريبة العشور وتحصل مرة واحدة في السنة، فهي ضريبة سنوية ولو مر بالعاشر أكثر من مرة، ما لم يخرج من البلاد الإسلامية إلى البلاد المتاخمة في الأرجح من الأقوال... فإذا تجاوز الحدود ثم عاد ولو بالتجارة نفسها فإنه يؤدي الضريبة مجددا لأنه سيمنح أمانا جديدا ومقابل ما سيتمتع به من حقوق في البلاد الإسلامية.<sup>(3)</sup>

#### و- تقييم ضريبة العشور

كان تقدير ضريبة العشور يتم بعدالة وموضوعية تامة، من غير جور على المكلفين لأنه تفریط في حق الدولة، ويخير بين أن يدفع من البضاعة أو من القيمة، فقد ذكر أبو يوسف في كتابه الخراج عن أحد عمال العشور: أنه مر به ذمي ومعه فرس فقومها بعشرين ألفا، فخيره بين أخذها وتعويضة بتسعة عشر ألفا أو بين أن يمسكها ويدفع ألفا ، فأمسكها ودفع ألفا ضريبة للعشور.<sup>(4)</sup> إن مثل هذا التصرف من هؤلاء الجباة يدل على مدى عدالة وموضوعية هذه الضريبة، حتى تكون أكثر ملاءمة للممول، وهي بصورة ما تمثل ضريبة جمركية على الأموال والبضائع التي تدخل حدود البلاد الإسلامية، وكانت القيمة هي الأساس لفرضها وليس النوع لتكون أكثر مرونة وسهولة في التطبيق، وللتخفيف على الناس، مراعية في ذلك مبدأ المعاملة بالمثل، وإعفاء الحد الأدنى من الأموال من الضريبة مراعاة للمقدرة التكاليفية للممول، وتشجيعا للتجارة ودخول الأموال إلى البلاد الإسلامية من البلاد المجاورة. وهي من أحدث المبادئ التي يراعيها نظام الضرائب الجمركية في عصرنا الحالي.

(1)- ابن تيمية، السياسة الشرعية، مرجع سابق، ص38.

(2)- يحيى بن آدم المرجع السابق، 49 و القاضي أبو يوسف، المرجع السابق، 133.

(3)- ابن الهمام، المرجع السابق، ج 1، ص535.

(4)- الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام ، مرجع سابق، ص93.

أضف إلى هذا فإن العاشر لا يلجأ إلى تفتيش التجار كما هو سائد اليوم في المناطق الجمركية، فقد نهي عمر بن الخطاب عن التفتيش، فعن زياد بن حدير قال: "أول من بعث عمر بن الخطاب على العشور أنا، فأمرني أن لا أفتش أحدا".<sup>(1)</sup>

يذكر الدكتور الكفراوي أن: "عشور التجارة هي ما نطلق عليه الآن الضرائب الجمركية، وهي ضريبة عينية لا تراعي شخص المكلف، كما أنها كانت ضريبة قيمة تفرض على أساس نسب مئوية معينة من قيمة السلعة ولا تختلف من سلعة إلى أخرى، إلا على الخمر والخنازير، فإنها تضاعف لغرض ديني وهو الحد من دخول هذه الأصناف المحرمة والتي لا يستعملها المسلمون، وعلى العموم فإن هذه الضرائب الجمركية التي فرضت في عهد عمر بن الخطاب لم تكن أداة للحماية، حيث لم تكن في الدولة الإسلامية في ذلك الوقت من الصناعات ما يتطلب فرض ضرائب حامية، بل كانت مساهمة في نفقات إقامة الأمن الداخلي، الذي يتمتع به دافعو الضريبة داخل أرض الإسلام".<sup>(2)</sup>

(1)- أبو يوسف، المرجع السابق، ص136

(2)- الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، مرجع سابق، ص93

## المطلب الثاني:

### الرقابة على جباية وتحصيل الموارد غير الثابتة

سبقت الإشارة إلى كيفية الرقابة على تحصيل وجباية الموارد الثابتة لبيت المال، وهي الزكاة و الجزية والخراج والعشور، فهل تختلف إجراءات التحصيل والجباية في الموارد غير الثابتة لبيت المال وهي: الفبيء والغنائم (فرع أول) والاقتراض والضرائب، (فرع ثان)، وهل يتشابه نظام الاقتراض والضرائب في المالية العامة الإسلامية مع نظيره في المالية العامة في القانون أم يختلف عنه (فرع ثالث).

### الفرع الأول:

#### الرقابة على تحصيل الفبيء والغنائم

يختلف الفبيء عن الغنائم في النظام المالي الإسلامي كموردين غير ثابتين لخزينة بيت المال في أن الفبيء هو ما يستولي عليه المسلمون من أموال الكفار من أهل الحرب من غير قتال (فقرة أولى) ، أما الغنائم فعي ما يحصلون عليه بعد أن تقع الحرب فعلا بينهم وبين الكفار و يجمعونه بعد الوقعة بعد أن تدور الدائرة على عدوهم (فقرة ثانية).

#### أولاً- قواعد وأساليب الرقابة على تحصيل الفبيء

##### أ- وعاء الفبيء

هو كل مال تسلط عليه المسلمون من غير إيجاب بلا خيل ولا ركاب، أي من دون حرب و قتال، على ما ذهب إليه جمهور العلماء، كالأموال المأخوذة على موادة أهل الحرب، أو ما وصل الإمام برسالة وخراج الأراضي المفتوحة ونحوه...<sup>(1)</sup>

يشمل الفبيء الأنواع التالية من الأموال:

1- كل مال هرب عنه الكفار، قبل نزول جيش المسلمين أرضهم، وكذلك خراج الأرض والخمس الذي لله والرسول وما تصالحوا عليه من الجزية أو ما كان عنوة، وعشور تجارة أهل الذمة وخراج أرض الصلح، وما صولح عليه أهل الحرب، وعشور تجارتهم، تصرف كلها في مصالح المسلمين العامة والخاصة و يعود نظر صرفها إلى الإمام بما استقر عليه منتهى اجتهاده.<sup>(2)</sup>

(1)- الكاساني، المرجع السابق، 7، ص116 و الماوردي، المرجع السابق، ص 126. و محمد عليش، المرجع السابق، ج1، ص737.

(2)- الكفراوي، المرجع السابق، ص94 و ما بعدها.

1- كل عقار يظهر عليه المسلمون فهو فيء، كونه من جملة ما أخذ من دار الحرب... (1)

#### ب- شروط عامل الفيء وصفته.

يؤكد فقهاء الإسلام على أنه ينبغي على من يتولى عملاً أو وظيفة في مصالح المسلمين أن يكون على قدر كبير من الأمانة والعفة وطهارة اليد، ذو كفاءة وضبط ومعرفة وعلم بأمور وظيفته وعمله، ففي المجالات المالية فضلاً، عما سبق، عليه أن يكون: عالماً بالحساب و المساحة وما تقتضيه جباية الأموال وصرفها من إجراءات وأحكام ومسالك تتبع في هذا الشأن حتى يتم بلوغ الغاية في مجال حماية المال العام والمحافظة عليه تحصيلاً وصرفاً رقيقاً بالاقتصاد الإسلامي وترشيدها للإنفاق العام. (2)

#### ثانياً- قواعد وأساليب الرقابة على تحصيل الغنائم

كانت الغنائم من أهم موارد بيت المال في العصور الأولى من دولة الإسلام التي يجب جمعها والعناية بها حتى توضع في مواضعها المعروفة و تصرف في أبوابها المحددة شرعاً. ولذلك قررت لها جملة من الأحكام الشرعية التي تنظم تحصيلها وجمعها و المحافظة عليها حتى تقسم ويصل كل حق إلى مستحقه. من ذلك مايلي:

#### أ- وجوب المسارعة إلى جمع الغنائم

إذا انتهت المعركة وتحقق النصر وجب على المقاتلين المسارعة إلى جمع الغنائم، وتسليمها إلى أمير الجيش الذي يحوزها ويضع عليها من يراها ويحفظها حتى يتم توزيعها على مستحقيها شرعاً. (3)

حيث روى عن عبد الله بن عمرو - رضي الله عنهما - قال: "كان رسول الله - صلى الله عليه وسلم - إذا أصاب غنيمة أمر بلالا فنادى في الناس فيجيئون بغنائمهم فيخمسه ويقسمه، فجاء رجل بعد ذلك بزمام من شعر فقال: "يا رسول الله، هذا فيما كنا أصبناه من الغنيمة فقال:

(1)- الماوردي، المرجع السابق، ص215.

(2)- الماوردي، المرجع السابق، ص206، وأبي يعلى، المرجع السابق، ص140، و ابن رشد، المرجع السابق، ج1، ص402. وحسين ريان، المرجع السابق، ص46.

(2)- الشيرازي، المرجع السابق، ج2، ص248. وابن قدامة، المرجع السابق، ج8، ص454.

(3)- رواه أبو داود، المرجع السابق، ج3، ص159، باب 144، رقم: 2721.

أسمعت بلالا ينادي، قال نعم، قال: فما منعك أن تجيء به؟، فاعتذر إليه فقال: كن أنت تجيء به يوم القيامة، فلن أقبله عنك".<sup>(1)</sup>

## ب- تحريم الغلول ومنعه في الغنائم

الغلول هو إخفاء شيء من الغنيمة قبل قسمتها، أو تناول منها دون وجه حق، وقد اتفق الفقهاء على عظم حرمة، واستدلوا على ذلك بالكتاب والسنة والإجماع.<sup>(2)</sup>

### 1. القرآن:

من النصوص التي وردت في القرآن تحرم الخيانة في المال والغلول فيه، قوله تعالى: "وما كان لنبي أن يغفل ومن يغفل يات بما غل يوم القيامة ثم توفى كل نفس ما كسبت وهم لا يظلمون". [سورة آل عمران، الآية 161].

نهت الآية الناس عن الغلول في الغنائم، وتوعدت عليه، فلا يجوز أن تقع الخيانة للنبي بالغلول في الغنائم، ومثله من يلي بعده من الحكام وولاة الأمر، فلا تجوز خيانتهم أيضا، وقد بينت السنة النبوية أن كل من يغفل شيئا، يأتي به يحمل على ظهره يوم القيامة عل رؤوس الأشهاد يهوي به في نار جهنم.<sup>(3)</sup>

### 2. السنة

- ما روي عن أبي هريرة أنه قال: "قام فينا رسول الله - صلى الله عليه وسلم- ذات يوم فذكر الغلول فعظمه وعظم أمره، ثم قال: لا ألفين أحدكم يجيء يوم القيامة على رقبته فرس له حممة، فيقول: يا رسول الله أغثني، فأقول لا أملك لك شيئا قد أبلغتك، لا ألفين أحدكم يجيء يوم القيامة على رقبته شاة أو لها ثغاء، فيقول: يا رسول الله أغثني، فأقول لا أملك لك شيئا قد أبلغتك".<sup>(4)</sup>

(1)- القرطبي، الجامع، المرجع السابق، ج4، ص254. والجصاص، ج2، ص42. ابن رشد، المرجع السابق، ج1، ص359. وابن قدامة، الكافي، ج4، ص307.

(2)- حسين ريان، المرجع السابق، ص47.

(3)- القرطبي، الجامع، المرجع السابق، ج4، ص254. والجصاص، المرجع السابق، ج2، ص42.

(4)- مسلم، المرجع السابق، ج6، ص10.



- ما رواه البخاري عن عبد الله بن عمرو قال: " كان على نفل النبي - صلى الله عليه وسلم رجل يقال له كركرة فمات. فقال رسول الله - صلى الله عليه وسلم-: " هو في النار" فذهبوا ينظرون إليه فوجدوا عباءة قد غلها".<sup>(1)</sup>

و قد وردت في الباب أحاديث كثيرة بعضها ضعيف لا يصلح للاستدلال، وإن اتفقت كلها على التغليظ في تحريم الغلول، وهو من الخيانة، التي تبرأ الله منها ورسوله ال- صلى الله عليه وسلم- و من كل من يفعل ذلك.

#### - الإجماع:

وقع إجماع المسلمين على تحريم الغلول والخيانة لأنها من الكبائر، وأنه يجب على الغال رد ما غله إلى بيت مال المسلمين. كما تجب معاقبة الغال تعزيراً من قبل الحاكم بما يراه مناسباً لجره.<sup>(2)</sup>

#### ج- عقوبة الغلول

اتفق الفقهاء على أن من غل من الغنيمة يعاقب ويعزر، ولكنهم اختلفوا في نوع عقوبته، فذهبت طائفة منهم إلى القول بحق الإمام في استرداد المال المغلول ووضعها في بيت المال، ويعزر الغال بما يراه الإمام مناسباً لذلك. وعليه أبو حنيفة ومالك والشافعي.

واستدلوا لمذهبهم بعموم الآيات والأحاديث الواردة في الغلول، والتي بينت عقوبة الغلول بأنها التعزير دون زيادة عليه.<sup>(1)</sup>

و ذهبت جماعة أخرى إلى أن عقوبة الغال هي أن يحرق رحله ومتاعه كله إلا المصحف أو ما كان ذا روح قال به الحسن البصري مكحول والأوزاعي والإمام أحمد.<sup>(2)</sup>

و قد استدلوا بحديث: " إذا وجدتم الرجل قد غل فأحرقوا متاعه واضربوه" الذي رواه أبو داود بسنده عن صالح بن محمد بن زائدة الذي ضعفه البخاري وجماعة من المحدثين.

(1)- رواه البخاري، المرجع السابق، ج2، ص91. باب القليل من الغلول.

(2)- النووي، شرح النووي على صحيح مسلم، مؤسسة مناهل العرفان، بيروت، لبنان، ج12، ص216.

(3)- الجصاص، المرجع السابق، ج2، ص42. و القرطبي، المرجع السابق، ج4، ص254. و ابن رشد، المرجع السابق، ج1، ص359. و النووي، روضة الطالبين، مرجع سابق، ج10، ص268.

(4)- ابن قدامة، المرجع السابق، ج8، ص470

- قال البخاري: "إنما روى هذا الحديث صالح بن محمد وهو أبو واقد الليثي وهو منكر".  
وذكر عندما روى حديث عبد الله بن عمر في الغال أن النبي - صلى الله عليه - وسلم -  
لم يأمر بحرق متاع الغال.<sup>(1)</sup>

- و قال الترمذي: "هذا الحديث غريب لا نعرفه إلا من هذا الوجه".<sup>(2)</sup>  
- و قال ابن عبد البر: "وصالح عندنا ضعيف لا يجب بحديثه انتهاك حرمة ولا إنفاذ حكم  
لما يعارضه من الآثار التي هي أقوى منه، وما ذهب إلي أصحاب القول الأول أصح من  
جهة النظر وصحيح الأثر والله أعلم".<sup>(3)</sup>

مما سبق يتبين أن الرأي الأول أول بالترجيح لصحة أدلتهم وضعف أدلة مخالفهم، فضلا عما  
في إحراق المال والمتاع من المفسدة الظاهرة والله أعلم.<sup>(4)</sup>

#### د- حكم الانتفاع بالجيش بالغنيمة قبل القسمة

يجوز لمن كان ذا حاجة من أفراد الجيش أن يتناول حاجته من الغنيمة قبل القسمة باتفاق  
الفقهاء حتى وإن لم يبلغ حد الضرورة، وإن لم يستأذن الإمام. فإن منعه من ذلك لم يجز له الأخذ  
إلا إن كان مضطرا من غير غلول ولا خيانة، كقطعام أو لباس أو سلاح أو ظهر على أن ينوي  
إرجاعه إلى الغنيمة بعد انقضاء حاجته ولا ينوي به التملك.<sup>(5)</sup>

فقد روي عن عبد الله بن مغفل قال: دلي لي جراب من شحم يوم خيبر فأتيته فالتزمته  
وقلت: هذا لي فالتفت فإذا رسول الله - صلى الله عليه وسلم - يتسم لي فاستحييت منه ".  
كما روي البخاري عن ابن أبي أوفى قال: "كنا نصيب في مغازينا العسل والعنب فنأكله ولا  
نرفعه". ....<sup>(6)</sup>

(1) - البخاري، المرجع السابق، ج 4، ص 91.

(2) - الترمذي، المرجع السابق، ج 3، ص 11، رقم: 1486، و الخطابي، المرجع السابق، ج 3، ص 157.

(3) - القرطبي، المرجع السابق، ج 4، ص 240.

(4) - حسين ريان، المرجع السابق، ص 91.

(5) - المرغيناني، المرجع السابق، ج 2، ص 128. والدسوقي، المرجع السابق ج 2، ص 180. و ابن رشد المرجع السابق، ج 1، ص  
395. الشيرازي، المرجع السابق، ج 2، ص 420. و النووي، روضة الطالبين، مرجع سابق، ج 10، ص 220. و ابن قدامة ،  
الكافي، ج 4، ص 284.

(6) - البخاري، المرجع السابق، ج 4، ص 116، رقم: 20.

## هـ - حكم بيع الغنائم قبل القسمة

ذهب الحنفية إلى عدم جواز بيع الغنائم، قبل القسمة في دار الحرب لأنها لم تملك بعد<sup>(1)</sup>. وذهب الجمهور إلى جواز ذلك للأمير في دار الحرب وقبل القسمة للغنائم ولغيرهم، دون غبن في الثمن إذا رأى المصلحة فيه، لأن الولاية ثابتة له عليها.<sup>(2)</sup>

### الفرع الثاني :

#### قواعد وأساليب الرقابة على الضرائب و الاقتراض العام في الدولة الإسلامية

إذا كانت المالية العامة الحديثة تجعل من الضرائب أهم مورد للخزينة العمومية، وقد تلجأ إل تمويل خزنتها في الحالات الاستثنائية عن طريق القروض العامة، فإن المالية العامة الإسلامية قد عرفت هذين الوسيلتين ( فرض الضرائب، واللجوء إلى القرض العام) لمد بيت المال بما يحتاج إليه من أموال وموارد تتطلبها حاجات الإنفاق العام في الدولة. حيث لجأت إلى فرض الضرائب في بعض الظروف الاستثنائية(فرع أولى)، كما أشار الفقهاء إلى إمكانية لجوئها إلى القرض العام لتغطية احتياجاتها المالية (فقرة ثانية).

#### أولاً: الرقابة على تحصيل الضرائب في الدولة الإسلامية

صرح علماء الشريعة - كما سبق بيانه- في مختلف العصور بجواز فرض الضرائب تأسيساً على مبدأ الإنفاق في سبيل الله الذي حث عليه الإسلام كثيراً، إذ يجب إمداد بيت المال بما يلزمه من مال في شكل ضرائب يفرضها الحاكم المسلم لدرء خطر أو سد حاجة أو خلة.<sup>(3)</sup> فما هي الإجراءات المتبعة في تحصيل الضرائب ، وكيف تتم الرقابة على ذلك:

#### أ- أساليب تقدير و تحصيل الضرائب

اتبع النظام المالي الإسلامي لتقدير الضرائب أسلوبان مختلفان هما: أسلوب الإقرار و أسلوب الحرص ، فضلاً عن الطريق الحسابية الحديثة.

#### 1-أسلوب الإقرار:

الإقرار يعني إخبار عمال الجباية بوعاء المال الذي تخرج منه الزكاة أو الضريبة على اختلاف

(1)- المرغيناني، المرجع السابق، ج2، ص 143.

(2)- الدسوقي، المرجع السابق، ج2، ص 194 . والنووي، روضة الطالبين، مرجع سابق، ج 10، ص 265.

(3)- حسين ريان، المرجع السابق، ص26

أنواعها كالخراج و العشور ونحو ذلك، ولا يجوز إخفاء شيء منها أو التستر عنه، فقد روى أبو داود بسنده عن بشير بن الخصاصية قال: قلنا إن أهل الصدقة يعتدون علينا . أفنكتم من أموالنا بقدر ما يعتدون علينا: فقال - صلى الله عليه وسلم: لا "[رواه أبو داود].<sup>(1)</sup>

ففي الحديث وجوب الإقرار بكل الأموال التي تجب فيها الزكاة حت ولو جار عمال الصدقة في تحصيل أكثر من القدر الواجب فإنه لا يجوز كتمان أو إخفاء شيء فيه حق الفقراء حت لا يتجاسر الناس على كتمان أموالهم بدعوى جور أو ظلم العمال.

و عن أبي هريرة و أبي أسيد- رضي الله عنهما- أنهما كانا يقولان: " إن حقا على الناس إذا قدم عليهم المصدق، أن يرحبوا به ويخبروه بأموالهم كلها ولا يخفوا عنه شيئا".<sup>(2)</sup>

يستبطن الإقرار من الناس بما ظهر من أموالهم ، فلا يجوز التفتيش عليهم أو التنقيب على ما بطن من أموالهم . فقد روى زياد بن حدير قال: "بعثني عمر بن الخطاب على العشور فأمرني ألا أفتش أحدا". و كتب عمر بن عبد العزيز إلى عامله زريق بن حيان يأمره أن يأخذ العشور مما ظهر من أموال التجار.<sup>(3)</sup>

فالواضح أن الإقرار كان أسلوبا معتمدا في تقدير وعاء الضريبة في النظام الضريبي الإسلامي، وهو ما يعرف اليوم بالتصريح بالوعاء أو بالممتلكات والثروات التي يملكها المكلف بالضريبة، ولا يجوز التفتيش أو التحري على أموال الناس الباطنة أو ما يخفونه، وإنما يكتفى بما ظهر من الأموال تطبيقا للمبدأ العام في الإسلام وهو الحكم بالظاهر، وتوكيل البواطن و السرائر إلى الله- عز وجل- .

## 2- أسلوب الخرص:

الخرص نوع من التقدير اعتمده الطريقة الإسلامية في قياس وعاء بعض أنواع الأموال التي تجب فيها الزكاة وهي الغلال والثمار على رؤوس الأشجار. و ينتدب لها أهل الخبرة والمهارة في التقدير. و أول ما بدأ العمل بالخرص في الإسلام كان في ثمار النخيل والأعناب بالمدينة المنورة على

(1)- أبو داود ، المرجع السابق، ج2، ص244، حديث رقم 1586.

(2)- أبو عبيد، المرجع السابق، ص245.

(3)- أبو يوسف ، المرجع السابق، ص 136.

عهد رسول الله - صلى الله عليه وسلم- حيث كان يبعث عبد الله بن رواحة ليحرص على اليهود نخيلهم و أعنابهم في خيبر.(1)

و قد استعمل أسلوب الحرص في الثمار الظاهرة لسهولة تقديرها كالتمر و العنب بغرض معرفة مقدار ما يجب فيها من الزكاة. و إنما جعل الحرص لتقدير الثمر على رؤوس الشجر بعد صلاحه حتى لا يتهرب مالكوه من النصاب أو للتقليل من مقدار الزكاة عند حصاده وجنيه. فيقطعون منه قبل حصاده يتهربون بذلك من الزكاة أو من ارتفاع نسبة ما يخرج منها.

## ب- ضمانات منع التهرب الضريبي

أقرت أحكام الشريعة جملة من الضمانات لمنع التهرب من أداء الضريبة على مختلف أنواعها نذكر منها:

### 1. إرفاق دعوى الدفع بالبينة

أي على دافع الضريبة سواء كانت جزية أو خراجاً أو عشوراً أن يثبت أنه أداها ودفعها إلى بيت مال المسلمين، حيث ينبغي الرجوع إلى سجلات الدخل في بيت المال وشواهد الدواوين السلطانية للثبوت من أن اسمه مدون في قائمة الذين تولو أداء ضرائبهم ودفعها إلى الجباة. و ذلك حتى يتجنب الدفع مرة أخرى.(2)

### 2. منع المماطلة في دفع الضريبة

إذا كان المكلف بالخراج كضريبة على الأراض الزراعية قادراً على الدفع ولم يفعل رغم يساره ، فإن لولي الأمر حبسه حتى يسدد ما عليه من الخراج، و إلا أخذ من أمواله ما يكفي لذلك و لو يبيع بعض أغراضه ومتاعه، على ألا تباح حاجاته الأساسية من طعام أو مسكن أو ملابس أو آلات عمل ونحوه مما به قوام حياته. فإن لم يكن له سوى أرض الخراج جاز لولي الأمر بيع جزء منها بمقدار الخراج، أو تأجيرها واستيفاء ضريبة الخراج من أجرتها، فما بقي من الأجرة رده عليه، وإن نقصت فعليه ضمانها.(3) و الأمر يشبه عندنا اليوم ما يعرف بالحجز على الأملاك المنقولة للمكلف لاستيفاء الضريبة ببيعها في المزاد العلني.

(1)- أبو داود ، المرجع السابق، ج2، ص260، حديث رقم 1606. و أبو عبيد ، المرجع السابق، ص 582 وما بعدها.

(2)- الماوردى، المرجع السابق، ص234 وأبو يعلى الفراء، المرجع السابق، ص155.

(3)- أبو يعلى الفراء، المرجع السابق، ص156. و الماوردى، المرجع السابق، ص234

### 3. حساب الأموال وحصر الممولين

حيث كان يجري إحصاء الممولين لبيت المال بالضريبة، وإحصاء أموالهم الخاضعة للضريبة ، من ذلك أن عمر بن الخطاب أمر بمسح سواد العراق، فبلغ ستة وثلاثين ألف ألف جريب، فوضع عليها الخراج، و أمر بأهل السواد فأحصوا ووضع عليهم الجزية.<sup>(1)</sup>

### 4. مطالبة الممول بخراج ما أعدت له الأرض

فمن كانت تحت يده أرض زراعية أعدت من قبل لزراعة الكرم فقطعه وزرع الحبوب بدله فعليه خراج الكرم، ومن كان قد أعدت أرضه لزراعة الخضروات، فزرعها حبوبا فعليه خراج الخضروات وهكذا.

إن الغرض من إقرار هذ الضمانات هو حفظ حق الدولة في تحصيل الضرائب والحرص على أموال المسلمين وتحقيق الرقابة عليها بما يمنع كل إهدار أو تفريط في المال العام.

### ثانيا: الاقتراض العام في الدولة الإسلامية

أقر النظام المالي الإسلامي جملة من الأحكام تتعلق بالاقتراض العام لمصلحة الدولة أو بيت مال المسلمين نوجزها فيما يلي:

- 1- لا قرض إلا لحاجة، فلا تلجأ الدولة للاقتراض إلا عند الاضطرار وخلو بيت المال من الأموال اللازمة لسد النفقات الأساسية والحاجات المطلوبة.
- 2- لا تكون القروض إلا بالقدر الكافي لسد الحاجات الأساسية، فالضرورة تقدر بقدرها...
- 3- لا تجري القروض إلا على وفق الأحكام الشرعية، فما صاحبها من شروط مخالف للشرعية أو مضر بمصلحة الأمة يقع لاغيا، أو يجرم أخذ القرض.
- 4- لا يجوز أخذ القرض بالفوائد الربوية ، لأن الربا محرم بصريح النص
- 5- تحديد أجل القرض بما يحقق مصلحة الأمة ولا يرهق كاهل بيت مال المسلمين .
- 6- إذا عدت القروض المافقة لأحكام الشريعة ، تلجأ الحكومة الإسلامية إلى القروض الحسنة من أغنياء المسلمين.

(1)- ابن عابدين، حاشية ابن عابدين، مرجع سابق، ج3، ص363.

- 7- إنشاء البنوك التي تعتمد الطريقة الإسلامية، داخليا وخارجيا والتي لا تقوم على أساس التعامل بالربا، بل على المشاركة في الأرباح واستثمار الأموال، وهي تتكون من أموال المسلمين الذين يودعونها لدى البنك الإسلامي بدون فوائد، فتستطيع الحكومة الإسلامية
- 8- بذلك أخذ قروضها منها لتمويل مشاريعها التنموية من هذه البنوك من غير حرج. أو سد حاجاتها من النفقات التي عجز عنها بيت المال وبخاصة وقت الحروب والمجاعات و نقص الإنتاج الفلاحي بسبب الجفاف، أو الناتج التجاري والاقتصادي بسبب كساد السوق وما إلى ذلك، بدلا من اللجوء إلى البنوك الأجنبية الربوية الدولية منها و الوطنية كالبنك الدولي للإنشاء والتعمير، وصندوق النقد الدولي و نادي لندن و نادي باريس...<sup>(1)</sup>

(1)- أبو الأعلى المودودي، المرجع السابق، ص182

### المبحث الثالث:

#### قواعد و أساليب الرقابة على الإنفاق العام في المالية العامة الإسلامية

أوجه الإنفاق في المالية العامة الإسلامية متعددة ومتنوعة، وقد ورد التصريح ببعضها في نصوص الشريعة كتابا وسنة، كما هو الحال في مصارف الزكاة و وجوه الفيء و الغنائم مما يصرف على فئات معينة من المجتمع أو مما يعود إنفاقه على المصالح العامة للمسلمين مما تعلق بإنشاء المرافق العامة والإنفاق على عمارة المساجد طلب العلم و في المصالح العسكرية و رواتب الجند و الشرطة والعمال وما إلى ذلك .

فضلا عن ذلك فإن كثيرا من أوجه الإنفاق قد تقررت بطريق الاجتهاد كتحديد أجور الخلفاء والولاة و الأمراء والولاة ونحوها.

و إذا كان الغرض من الإنفاق في الدولة هو إشباع حاجات المجتمع والأفراد المختلفة والمتنوعة، فإن ذلك لا يقع بالكيفية الصحيحة إلا بناء على وجود نظام مالي قائم يتولى تنظيم مجال الإنفاق وفق قواعد و أساليب رقابية، يكون القصد من ورائها ترشيد النفقات العامة ومحاربة التبذير والفساد بمختلف أنواعه.

ذلك ما يدعوني إلى أن أتطرق إلى دراسة وتحليل هذه القواعد والأساليب الرقابية على إنفاق الموارد ذات المصارف المحددة شرعا وهي الزكاة و الخراج والعشور (مطلب أول) ثم أتطرق إلى قواعد و أساليب إنفاق الموارد غير المحددة المصارف شرعا وهي ما يعرف بالمصالح العامة والمصالح الخاصة.(مطلب ثان)

#### المطلب الأول:

##### قواعد و أساليب الرقابة على إنفاق الموارد ذات المصارف المحددة شرعا

الموارد ذات المصارف المحددة شرعا هي الزكاة و الخراج والعشور والتي حددت مصارفها في نصوص القرآن الكريم أو نصوص السنة المطهرة أو أفعال الرسول الكريم - صلى الله عليه وسلم-، حيث سأتطرق في هذا المطلب لبحث قواعد و أساليب الرقابة على إنفاق الزكاة (فرع أول) و قواعد و أساليب الرقابة على إنفاق الغنائم (فرع ثان) و قواعد و أساليب الرقابة على إنفاق الفيء (فرع ثالث) على النحو التالي:



## الفرع الأول:

### قواعد وأساليب الرقابة على إنفاق الزكاة

حدد القرآن الكريم أوجه إنفاق مورد الزكاة كأهم مورد من موارد بيت المال بطريقة حصرية في ثمانية أبواب عرفت في الفقه الإسلامي بمصارف الزكاة (فقرة أولى)، ووضع لها الفقهاء جملة من القواعد والإجراءات المستنبطة من نصوص الشريعة وبخاصة ماجاء في السنة المطهرة من أحكام تفصيلية تخص هذا المورد في كيفية تحصيله وجمعه و في كيفية توزيعه على مستحقيه (فقرة ثانية).

### أولاً- مصارف الزكاة

مصارف الزكاة هي الأوجه التي حددها القرآن الكريم لإنفاق ما تم تحصيله من فريضة الزكاة في ثماني فئات في قوله تعالى: "إنما الصدقات للفقراء و المساكين و العاملين عليها و المؤلفة قلوبهم و في الرقاب و الغارمين و في سبيل الله و ابن السبيل، فريضة من الله و الله عليم حكيم " [سورة التوبة، الآية 60].

و هي:

- 1- الفقراء و الفقير هو من لا يملك شيئاً و قيل لا يملك قوت يومه.
- 2- المساكين: قيل هم الفقراء المرضى وهم أحوج من الفقراء
- 3- العاملون عليها: و هم الموظفون القئمون على جمع الزكاة، أي الجباة.
- 4- المؤلفة قلوبهم: و هم الذين يرجى إسلامهم ، أو يتقى شرهم بالدفع لهم اتقاء لشرهم .
- 5- في الرقاب أي في تحرير العبيد
- 6- الغارمين: و هم الذين استغرقتهم الديون.
- 7- في سبيل الله: كالجهاد و طلب العلم.
- 8- ابن السبيل: و هم المنقطعون عن بلدانهم بالأسفار و الرحلة

و مجمل القول أن أوجه الإنفاق في هذا الشأن تتناول نوعين رئيسيين هما:

### أ- نفقات الإصلاح الاجتماعي:

و هي نفقات تحويلية اجتماعية في غالبها، حيث يتولى كل فرد إنفاق ما صرف إليه بالكيفية

التي تناسبه، و يشمل هذا مصرف الفقراء و المساكين و العاملين عليها و المؤلفة قلوبهم و الغارمين و ابن السبيل.<sup>(1)</sup>

### ب- نفقات الخدمات العامة:

وتتناول النفقات التي تنفق في المصالح العامة للأمم، وتعود عليها بالنفع العام ، وتتضمن مصرف عتق الرقاب، ومصرف الإنفاق في سبيل الله.<sup>(2)</sup>

### ثانيا- قواعد وإجراءات توزيع الزكاة

من شروط نجاح الزكاة في تحقيق أهدافها هو حسن توزيعها في مصارفها، وقيام هذا التوزيع على قواعد وأسس سليمة، فلا يحرم منها مستحقها ولا يأخذها من لا يستحقها، ولا يقدم الأحسن حالا على الأشد حاجة، ولا البعيد على القريب وهكذا، مما يستدعي أن أشير إلى هذه القواعد والأجراءات على النحو التالي:

#### أ- التأكد من أهلية الاستحقاق للزكاة<sup>(3)</sup>

يجب على القائمين على أمر توزيع الزكاة التحقق من هوية كل شخص يدعي أنه أهل للزكاة، حتى لا تصرف لكل من طلبها متظاهرا بالفقر أو المسكنة؟، أو من ادعى أنه غارم أو أنه عابر سبيل أو مجاهد في سبيل الله، بل يستوثق أمره بالشواهد الدالة على حاله، كمعرفة وشهادة العدول من أهل حييه. أو غير ذلك من الطرق التي يراها ولاة الأمور صالحة لاكتشاف حال العباد من الغنى والثراء والفقر والحاجة والعوز، وبخاصة في عصرنا هذا، حيث يجري إحصاء السكان ويعرف حال العاملين منهم و المنتسبين إلى عمالة الدولة أو من يزاولون التجارة والحرف والمهن الحرة ، و كذا البطالين ومن لا يجدون عملا يسترزقون منه ونحو ذلك من خلال ما تعده الإدارات الحكومية من جداول وسجلات بأسماء كل الفئات الاجتماعية في الدولة تنكشف وتعرف بها أحوال الناس المعيشية وأوضاعهم الاقتصادية والمالية. فقد ثبت في حديث قبيصة بن المخارق الهلالي عن النبي - صلى الله عليه وسلم- أن المسألة لا تحل إلا لأحد ثلاثة ، حيث قال: " تحملت حمالة فأتيت

(1)- غازي عناية ، أصول الإنفاق العام في الفكر المالي الإسلامي، دراسة مقارنة، دار الجيل، ط1، بيروت ، لبنان، 1989، ص66.

(2)- الكفراوي، المرجع السابق، ص128.

(3)- حسين يوسف ريان، المرجع السابق، ص 108.

رسول - صلى الله عليه وسلم- أسأله فيها فقال: أقم حتى تأتينا الصدقة فنأمر لك بها ثم قال: يا قبيصة إن المسألة لا تحل إلا لأحد ثلاثة، رجل تحمل حمالة فحلت له المسألة حتى يصيبها ثم يمسك، ورجل أصابته جائحة اجتاحت ماله فحلت له المسألة حتى يصيب قواما من عيش أو قال سدادا من عيش، أو رجل أصابته فاقة حتى يقول ثلاثة من ذوي الحجا من قومه : لقد أصابت فلانا فاقة فحلت له المسألة حتى يصيب قواما من عيش، فما سواهن المسألة يا قبيصة سحت يأكل صاحبها سحتا"<sup>(1)</sup>

● فالثابت من الحديث أنه لا تجوز المسئلة إلا لواحد من ثلاثة أصناف:

1- ما يستدان من مال ليدفع في إصلاح ذات البين كالإصلاح بين حيين أو فريقين أو قبيلتين.

2- من أصابته الجوائح بمختلف أنواعها في ماله فألكته.

3- من أصابه عوز أو فاقة ، شهد له به ثلاثة من عقلاء قومه ممن لهم معرفة بأهله.

● عدم جواز المسئلة لمن ليس في حاجة إلى المال، أو من له مصدر كسب يغنيه.<sup>(2)</sup>

إن هذا الحيث ينبغي أن يعد أصلا في التحقق والتوثق من أهلية كل من تصرف له الزكاة . إذ يجب على الحكام أن يقوموا على مراقبة كيفية توزيع الزكوات على مستحقيها، وأن يقيموا على ذلك العمال والوكلاء وأن يستعينوا بأهل الخبرة والمعرفة في التثبت من أحوال الناس من الفقر والغنى والحاجة .

## ب- الكفاية في المحل

و مقتضى ذلك أن يكون أهل كل بلد من المستحقين للزكاة أولى بزكاتهم من غيرهم من البلدان، ولا تنقل من بلد إلى آخر إلا إذا استغنى فقراؤه و زاد المال عن الحاجة، فما فضل من المال ينقل إلى المركز من الدولة ليتم توزيعه على الجهات الأكثر عوزا وحاجة من الأقاليم المجاورة على ما قرره الفقهاء...<sup>(3)</sup>

(1)- النووي، شرح صحيح مسلم، مرجع سابق، ج7، ص133.

(2)- الخرشبي أبو عبد الله محمد بن عبد الله بن علي، شرح الخرشبي على مختصر خليل، وبهامشه حاشية العدوي، دار صادر ، بيروت ، لبنان، دت، ج2، ص 213.

(3)- الدسوقي، المرجع السابق، ج 1، ص 500، و الباجي، المرجع السابق، ج2، ص149، والشيرازي ، المرجع السابق، ج1، ص173 و ابن عابدين، المرجع السابق، ج2، ص353.

جاء في المغني لابن قدامة: "...ولأن المقصود بالزكاة إغناء الفقراء بها، فإذا أبقنا نقلها أفضى إلى بقاء فقراء ذلك البلد محتاجين"<sup>(1)</sup>.

استدل الفقهاء على أقوالهم هذه بما رواه أبو عبيد من أن معاذاً لم يزل بالجند لما بعثه رسول الله - صلى الله عليه وسلم- إلى اليمن حت مات النبي - صلى الله عليه وسلم - وأبو بكر- رضي الله عنه- ، ثم قدم على عمر- رضي الله عنه- فرده على ما كان عليه ، فبعث إليه معاذ بثلاث الصدقة فأنكر ذلك عمر وقال: لم أبعثك جايياً ولا آخذ جزية ولكن بعثتك لتأخذ من أغنياء الناس فتردها على فقرائهم ، فقال معاذ: ما بعثت إليك بشيء و أنا أجد أحدا يأخذه مني..."<sup>(2)</sup>

قال أبو عبيد: فهذه الأحاديث تثبت أن كل قوم أولى بصدقتهم حتى يستغنوا عنها، ونرى استحقاتهم ذلك دون غيرهم إنما جاءت به السنة لحزمة الجوار، وقرب دارهم من دار الأغنياء.<sup>(3)</sup>

### ج - نقل الزكاة للضرورة

اختلف الفقهاء في نقل الزكاة من بلد إلى بلد غير الذي جمعت فيه على أقوال نذكرها في مايلي:

قال الأحناف: " يكره نقل الزكاة من بلد إلى بلد إلى أن ينقلها الإنسان إلى قرابته أو إلى قوم هم أحوج من أهل بلده لما فيه من الصلة أو زيادة دفع الحاجة."<sup>(4)</sup>

و قال الإمام مالك- رحمه الله- " لا يجوز نقل الزكاة إلا أن يقع بأهل بلد حاجة فينقلها الإمام إليهم على سبيل النظر والاجتهاد.

و قال ابن القاسم من أصحاب مالك: " إن نقل بعضها للضرورة رأته صواباً."<sup>(5)</sup> و إلى مثل هذا ذهب الشافعية و الحنابلة<sup>(6)</sup>.

(1)- ابن قدامة، المرجع السابق، ج2، ص 672.

(2)- أبو عبيد، المرجع السابق، ص 710.

(3)- أبو عبيد، المرجع السابق، ص 710.

(4)- المرغيناني، المرجع السابق، ج115.

(5)- القرطبي، المرجع السابق، ج 8 ، ص 175. والدسوقي، المرجع السابق، ج1، ص 500.

(6)- الشيرازي، المرجع السابق، ج1، ص 174.

### ج-مراعاة العدالة في التوزيع

يجب على القائمين على أمر الزكاة أن يتحروا العدل بين مختلف الأصناف الذين تصرف لهم الزكاة من مستحقيها، ويقضي العدل هنا أن ترعى الأهلية وشدة الحاجة ومصالح المسلمين كما قرره الفقهاء.<sup>(1)</sup>

في هذا المقام تتأسس بعض القواعد والأحكام الشرعية التي قررها الفقهاء في مختلف المذاهب الفقهية والتي تحقق مقتضى العدل والإنصاف في توزيع حصيلة الزكاة على مستحقيها، من ذلك:

1- ذكر الفقهاء أنه ينبغي تعميم الزكاة على الأصناف المستحقين إذا فاض المال وتزاحمت الحاجات في الأصناف كلها، فلا يجوز حرمان صنف منهم مادام سبب استحقاقه قائم، وهو واجب على الإمام، قال به الشافعي وهو رواية عن أحمد.<sup>(2)</sup>

و يرى الإمام مالك - رحمه الله - أنه لا يجب أن يسوى بين الأصناف الذين تدفع لهم الزكاة، وإنما يجوز إيثار صنف الأوفر يكون إذا كان أكثر عددا وحاجة خلافا للشافعي.<sup>(3)</sup>

2- يجوز صرف الزكاة كلها لبعض الأصناف على وجه التخصيص إذا دعت الضرورة إلى ذلك وظهر وجه راجح للمصلحة الشرعية فيه. كما تجوز المفاضلة بين أفراد الصنف المخصوص بالزكاة حسب حاجتهم، وهو مذهب الحنفية والمالكية والحنابلة.<sup>(4)</sup>

3- تقتضي الحكمة أن يكون الفقراء هم أول الأصناف الذين تصرف إليهم الزكاة، فالفقر هو الغائلة الأولى المقصود دفعها بالزكاة، وذلك ما أشار إليه حديث معاذ - رضي الله عنه - إذ أن رسول الله - صلى الله عليه وسلم - لم يذكر إلا هذا المصنف فقال: "تؤخذ من أغنيائهم وترد على فقرائهم". قال ابن قدامة: "فأخبر أنه برد جملتها في الفقراء وهم صنف واحد ولم يذكر سواهم"<sup>(5)</sup>.

(1) - محمود مرسي لاشين، المرجع السابق، ص 173.

(2) - الشيرازي، المهذب، ج 1، ص 173.

(3) - الدسوقي، المرجع السابق، ج 1، ص 498.

(4) - الكاساني، المرجع السابق، ج 2، ص 46 و الدسوقي، المرجع السابق، ج 1، ص 498، وابن قدامة، المرجع السابق، ج 2، ص 668.

الاقتصاد في نفقات تحصيل الزكاة ، والمقصود هو التقليل من مصرف العاملين عليها قدر الإمكان لإجل التوسعة على الفقراء والمساكين ومن في حكمهم، وقد حدد الشافعية يالثلث من كامل حصيلة الزكاة. قال الشيرازي: " يقسم الإمام الزكاة على ثمانية أسهم، ويبدأ بسهم العامل، فإن كان سهمه قدر أجرته دفعه إليه، وإن كان أكمن أجرته رد الفضل على الأصناف وقسمه على سهامهم، وإن كان أقل من أجرته تمه من سهم المصالح ."<sup>(1)</sup>.

لا بد من الإشارة إلى أن الفقهاء قد ذكروا أنه إذا تولى رب المال توزيع الزكاة بنفسه سقط سهم العامل إذ لا عمل له، وتقسم الزكاة على الباقيين<sup>(2)</sup>.

### الفرع الثاني:

#### قواعد وأساليب إنفاق الغنائم

يتناول هذا الفرع إجراءات ما قبل القسمة (فقرة أولى)، ومكان تقسيم الغنائم (فقرة ثانية)، وكيفية تقسيم الغنائم (فقرة ثالثة)، وأحكام توزيع الغنائم (فقرة رابعة).

#### أولاً- إجراءات ما قبل القسمة

1- دفع الأجرة لمن تحمل أعباء جمع الغنيمة وحفظها وحراستها ونحو ذلك ، وكذلك دفع الأجر المشروط لمن ساعد المقاتلين في الوصول إلى حصن أو دهم على طريق، أو جنبهم مهلكة ونحو ذلك من شؤون الحرب.<sup>(3)</sup>

2- دفع السلب إلى مستحقه: اختلف الفقهاء في سلب القتل يعطى لقاتله في المعركة أم يقسم في الغنيمة على رأيين :

**الرأي الأول:** يعطى السلب لمن قتل قتيلا من الكفار في الحرب، شرطه الإمام له أم لم يشترط، و عليه الشافعي وأحمد.<sup>(4)</sup> و استدلوا بقوله - صلى الله عليه وسلم- : " من قتل قتيلا فله سلبه".<sup>(5)</sup> حيث صرح الحديث بأن السلب للقاتل، وخاصة إذا قتله مقبلا لأنه أكثر عناء.<sup>(6)</sup>

(1)- الشيرازي، المرجع السابق، ج1، ص171.

(2)- المرغيناني، المرجع السابق، ج1، ص112. والشيرازي، المرجع السابق، ج1، ص173.

(3)- الشيرازي، المرجع السابق، ج2، ص244.

(4)- الشيرازي، المرجع السابق، ج2، ص237.

(5)- رواه مسلم، المرجع السابق، ج5، ص148. و أبوداود، المرجع السابق، ج3، ص159،

(6)- الشيرازي، المرجع السابق، ج2، ص237.

**الرأي الثاني:** لا يستحق القاتل سلب المقتول إلا أن ينفله له الإمام على جهة الاجتهاد

بعد الحرب وعليه أبو حنيفة و مالك.<sup>(1)</sup>

و استدلل الفريق الثاني بقوله تعالى: "و اعلموا أنما غنتم من شيء فأن لله خمسه" [سورة الأنفال ، الآية 104]. أنه لما نص على أن للأم الثلث في الموارث، علم أن للأب الثلثين.<sup>(2)</sup>

كما استدللوا بالمعقول من أن السلب مأخوذ بقوة الجيش فيكون غنيمة، فيقسم قسمة غنائم كما نطق به النص<sup>(3)</sup>. و هو الأرجح حتى لا يقاتل الناس من أجل الغنائم فقط، ولإن معنى نص الحديث كان فيه حث الناس على الجهاد في بدء الأمر، فلما اشتد عود الإسلام وجب مراعاة قواعد الشريعة في هذا المقام، وهي القتال لإعلاء كلمة الله و طلب الآخرة وتنظيم الأحكام العسكرية لجيش المسلمين...

وجوب رد ما يكون للمسلم من مال ضمن الغنيمة قبل قسمتها، فقد روي عن ابن عمر - رضي الله عنهما أنه كان له فرس، فأخذها العدو فظهر عليه المسلمون فرد عليه في زمن النبي - صلى الله عليه وسلم -<sup>(4)</sup>

و عنه أن غلاما له أبق إلى أرض العدو وظهر عليه المسلمون فرده النبي - صلى الله عليه وسلم - ولم يقسم.<sup>(5)</sup>

#### ثانيا: مكان تقسيم الغنائم:

تعددت آراء الفقهاء في مكان تقسيم الغنائم إلى ثلاث أقوال نذكرها في مايلي:

**القول الأول:** لا تقسم الغنيمة إلا بعد الخروج من دار الحرب إلى دار الإسلام ، لأن الملك

للغنائم لا يثبت إلا بعد إحرازه بدار الإسلام. وهو رأي فقهاء الحنفية.<sup>(6)</sup>

(1)- المرغيناني، المرجع السابق، ج2، ص149. وابن رشد، المرجع السابق، ج2، ص397.

(2)- ابن رشد، المرجع السابق، ج1، ص397.

(3)- ابن رشد، المرجع السابق، ج1، ص397.

(4)- البخاري، المرجع السابق، ج4، ص89، باب 187. و أبو داود، المرجع السابق، ج3، ص148، حديث: 2699. باب 135.

(5)- أبو داود، المرجع السابق، ج3، ص147، حديث: 2698. باب 135.

(6)- الكاساني، المرجع السابق، ج7، ص121.

**القول الثاني:** استحباب قسمة الغنيمة في دار الحرب ، ويكره تأخيرها إلى دار الإسلام من غير عذر، وبه قال المالكية والشافعية.(1)

**القول الثالث:** ذهب أصحابه إلى أن الإمام مخير بين قسمتها في دار الحرب أو تأخير قسمتها إلى دار الإسلام، إذا رأى في ذلك مصلحة.(2)

### ثالثا: كيفية قسمة الغنائم

اتفق الفقهاء على أنه يجب على الإمام أن يخرج خمس الغنيمة ويجعله في بيت المال لقوله تعالى: " وأن لله خمسهُ وللرسول". [سورة الأنفال، الآية 41] ، وتقسم الأخماس الأربعة بين الغانمين. لقوله تعالى: " فكلوا مما غنمتم حلالا طيبا". [سورة الأنفال، الآية 69] .

### رابعا- أحكام توزيع الغنائم:

#### أ- المساواة بين أصناف المقاتلين

على الإمام أن يسوي بين المقاتلين إن كانوا من صنف واحد، فإن كانوا رجالا سوى بينهم ، وإن كانوا فرسانا سوى بينهم، وإن كانوا رجالا وفرسانا أعطى للرجل سهما وللفرس ثلاثة أسهم، سهما له وسهمين لفرسه. وهو قول الجمهور من الفقهاء..و قال أبو حنيفة: للفرس سهم ولفرسه سهم، فلا يجوز عنده تفضيل بهيمة على إنسان فيجعل لها سهما وللرجل سهم.

#### ب - لا إسهام لامرأة و لا لمملوك و لا لصبي في الغنيمة

اتفق الفقهاء على أنه لا يسهم من الغنيمة لا للمرأة ولا لعبد ولا لصبي ولكن يرضخ لهم بشيء من ذلك دون سهم المقاتل، تحريضا لهم على الجهاد في سبيل الله.

و الدليل على ذلك أن النساء كن يشتركن في الحرب، ويشغلن بمداواة الجرحى والمرضى، وكان يرضخ لهن من الغنيمة.(3)

#### ج - حكم المدد في الغنيمة

إذا وصل المدد قبل انقضاء الحرب، وحياسة الغنيمة أسهم لهم منها و إن لم يقاتلوا، لأن من

(1)- الكاساني، المرجع السابق، ج7، ص121.

(2)- الدسوقي، المرجع السابق، ج2، ص194.

(3)- ابن رشد ، المرجع السابق، ج1، ص 392. والماوردي، المرجع السابق، ص 218.



لم يقاتل رداء لمن قاتل، وقد قال عمر بن الخطاب- رضي الله عنه-: " الغنيمة لمن شهد الواقعة.(1) فإذا انقضت الحرب، و قسمت الغنيمة أو حيزت، لم يسهم لهم، لأنهم حضروا بعدما صارت الغنيمة للغانمين.(2)

#### د- حكم السرية من الجيش في الغنيمة:

إذا أرسلت سرية من الجيش، فعادت بالغنائم، شتاركهم بقية الجيش فيها ، وإن غنم الجيش أشرك سراياه في غنيمته باتفاق الفقهاء...(3)

و يجوز للأمر أن ينفل سراياه ويزدها على نصيبها من الغنيمة.فقد روى ابن عمر -رضي الله عنه- " أن رسول الله -صلى الله عليه وسل- بعثهم في سرية كان فيها، قبل نجد فغنموا إبلا كثيرة، فكانت سهامهم اثني عشر بعيرا ونفلوا بعيرا بعيرا".(4)

#### هـ - حكم من كان يعمل لمصلحة الجيش:

مثل الطليعة والجاسوس والعيون والحرس ونحوه...إذا لم يحضروا الغنيمة أسهم لهم لأنهم في مصلحة الجيش مثل السرية، وقد ثبت أن النبي-صلى الله عليه وسلم- أشرك عثمان بن عفان- رضي الله عنه- في غنيمة بدر وضرب له بسهم، وهو لم يحضرها لاشتغاله بتمريض زوجته رقية ابنة رسول الله - صلى الله عليه وسلم-. (5)

#### و- حكم من تنازل عن حقه في الغنيمة

من ترك حقه قبل القسمة سقط حقه فيها، لأنه أخلص نيته للمقصود الأعظم من الجهاد وهو إعلاء كلمة الله، وما الغنيمة إلا عرض تابع، وإذا أسقط جميع المقاتلين حقهم صح ذلك، فتصير فيئا أو تصرف في مصارف الخمس.

(1)- البخاري، المرجع السابق، ج4، ص 105.

(2)- المرغيناني، المرجع السابق، ج2، ص143. و الدسوقي، المرجع السابق، ج2، ص91 و الشيرازي، المرجع السابق، ج2، ص246.

(3)- ابن رشد، المرجع السابق، ج1، ص 394. و الشيرازي، المرجع السابق، ج2، ص246. المرغيناني، المرجع السابق، ج2، ص149 و أبي البركات الحنبلي، المرجع السابق، ج2، ص177.

(4)- البخاري، المرجع السابق، ج4، ص105.

(5)- البخاري، المرجع السابق، ج4، ص108.

#### أ- تخصيص القسمة

يجوز أن تقسم الغنيمة قسمة تحكم، فيخص بعض الغانمين ببعض الأنواع أو الأعيان، ويجوز تقسيمها قسمة متاع كسمة المتاع بين الشركاء فتقيم الأشياء ماعدا الأثمان، فتدفع إلى الغانمين بقيمتها، فإن أمكن تخصيص كل إنسان فهو أحسن ، وإن لم يمكن أشرك بين الجماعة في العين الواحدة.(4)

#### ك- التسوية بين المتطوعين والجنود

يستوي المتطوع في الحرب مع المسجل في ديوان الجند في الحصول على الغنيمة.(5)

(3)- النووي، روضة الطالبين، مرجع سابق، ج10، ص 268.

(4)- النووي، روضة الطالبين، مرجع سابق، ج10، ص268 .

(5)- أبو يوسف، المرجع السابق ، ص 19.

### الفرع الثالث:

#### قواعد وأساليب الرقابة على إنفاق الفيء

الفيء كما سبق بيانه هو المال الذي يؤخذ من الكفار عفوا من غير قتال، وهو أحد موارد بيت المال حقا لجميع المسلمين. فكيف يقسم الفيء وماهي مصارفه؟.

وقع الخلاف بين الفقهاء في كيفية تقسيم الفيء وفي بيان الجهة التي يدفع إليها، على قولين:

#### القول الأول:

أن الفيء لجميع المسلمين فقيرهم وغنيهم، يصرف في مصالحهم ، ولا خمس في شيء منه وعليه الجمهور من الحنفية والمالكية والحنابلة.(1)  
وقد استدلو لقوهم هذا بمايلي:

1- بما جاء في القرآن وهو قوله تعالى: " و ماأفء الله على رسوله منهم فما أوجفتم عليه من خيل ولا ركاب ولكن الله يسلط رسله على من يشاء والله على كل شيء قدير".

ثم ذكر الله تعالى المهاجرين فقال: " للفقراء المهاجرين الذين أخرجوا من ديارهم... " ثم ذكر الأنصار فقال: " والذين تبوأوا الدار والإيمان من قبلهم... " ثم قال تعالى: " والذين جاؤوا من بعدهم يقولون ربنا اغفر لنا ولإخواننا الذين سبقونا بالإيمان " [سور الحشر، الآيات 6- 10].

فذكر الله تعال أن أموال الفيء هي للمهاجرين والأنصار ثم الذين جاؤا من بعدهم ، فدخل من الصنف الثالث كل من جاء على هذا الوجه إلى يوم القيامة.(2)

قال عمر بن الخطاب - رضي الله عنه - لما قرأ هذه الآية: استوعبت جميع المسلمين، ولئن عشت ليأتين الراعي وهو بسرو حمير نصيبه منها لم يعرق فيها جبينه".(3)

(1)- الكاساني، المرجع السابق، ج7، ص116. وابن رشد ، المرجع السابق ، ج1، ص403، الدسوقي، المرجع السابق، ج2، ص92..

(2)- الكاساني، المرجع السابق، ج7، ص116، و أبو يوسف، المرجع السابق، ص23، وابن رشد، المرجع السابق، ج1، ص403.

(3)- أبو داود، المرجع السابق، ج3، ص372، رقم: 2966.

2- بما روي عن عمر بن الخطاب - رضي الله عنه - أنه قرأ هذه الآية: " و ما أفاء الله على رسوله منهم فما أوجفتم عليه من خيل ولا ركاب..." [سورة الحشر، الآية 6]، قال كانت أموال بني النضير مما أفاء الله على رسوله وكانت خالصة له فكان رسول الله - صلى الله عليه وسلم - ينفق منها على أهله نفقة سنتهم من هذا المال، ثم يأخذ ما بقي فيجعله يجعل مال الله. (1)

فهذا يدل على أن النبي - صلى الله عليه وسلم - لم يخمس مال الفيء وإنما كان ينفق منه على نفسه و عياله وما بقي يجعله في الكراع والسلاح. (2)

5. لا خمس في الفيء لأنه ليس بغنيمة، فهي مما يؤخذ على سبيل القهر والغلبة ، ولا يوجد ذلك في الفيء.

**القول الثاني:** أن الفيء يخمس وهو قول الشافعي - رحمه الله تعالى - وقد استدل بقوله تعالى: " ما أفاء الله على رسوله من أهل القرى فله وللرسول ولذي القربى واليتامى والمساكين وابن السبيل كي لا يكون دولة بين الأغنياء منكم". [سورة الحجرات، الآية: 7] .  
و وجه الدلالة:

6. أن نص الكتاب في خمس الفيء يمنع من مخالفته، فقد أطلق ههنا وقيد في الغنيمة فحمل المطلق على المقيد جمعا بينهما لاتحاد الحكم ، فالحكم واحد وهو رجوع المال من المشركين إلى المسلمين، وإن اختلف السبب بالقتال أو بعدمه. مثل حمل الرقبة في الظهار على المؤمنة وكذلك في كفارة القتل. (3)

7. أنه مال مأخوذ من الكفار بحق الكفر لا يختص به بعض المسلمين دون بعض، فوجب تخميسه كالمال الذي انجلوا عنه. (4)

مما سبق يتبين أن الراجح هو قول الجمهور بعدم تخميس الفيء لقوة أدلتهم ، وعلى هذا يرصد الفيء في بيت مال المسلمين فيكون ملكا عاما لكافتهم، حيث يتولى الإمام مراقبة تحصيله وجمعه وإنفاقه في مصالح المسلمين حسب الأولوية مقدما الأهم فالمهم وهكذا.

(1)- البخاري، المرجع السابق، ج 4 ، ص 96 و 97 ورواه مسلم، المرجع السابق، ج 5، ص 151 و 152.

(2)- ابن رشد، المرجع السابق، ج 1، ص 403 و الكاساني، المرجع السابق، ج 7، ص 116.

(3)- الشيرازي، المرجع السابق، ج 2، ص 242. و الشريفي، المرجع السابق، ج 3، ص 93.

(4)- الشيرازي، المرجع السابق، ج 2، ص 247.

## المطلب الثاني:

### قواعد وأساليب الرقابة على الموارد ذات الإنفاق غير المحدد شرعا

يشمل هذا النوع من الموارد: الجزية والخراج والعشور وما تركه الكفار فرعا ( من صور الفبيء)، و كذلك خمس الغنيمة و الركاز و تركة من لا وارث لها، والضوال والضوائع التي لا يعرف لها مالك، وما بعث إلى الإمام برسالة، وما أخذ على موادعة أهل الحرب... ونحوه، يتولى النظر فيها الإمام ويصرفه حسب اجتهاده في مصالح المسلمين العامة والخاصة.<sup>(1)</sup>

8. المصالح الخاصة: كنفقة فقير، أو فداء أسير أو قضاء دين معسر أو تزويج عازب أو تجهيز ميت، أو ما شابه ذلك .

9. المصالح العامة: كالجهاد والرباط وبناء المساجد والقناطر والأسوار والحصون والمراكب والجسور والطرق.<sup>(2)</sup>( فرع أول).

ثم أتناول مختلف القواعد والإجراءات الرقابية العامة المتبعة في الإنفاق من بيت المال في مختلف وجوه المصالح العامة.

## الفرع الأول:

### أوجه الإنفاق في المصالح العامة

و تشمل النفقات العسكرية بكل جوانبها(فقرة أولى) والنفقات الخدمات الاجتماعية كنفقات التكفل المعيشي و نفقات المرافق العامة كالصحة والتعليم (فقرة ثانية) والنفقات الاقتصادية من عمارة البلاد وبناء الجسور و الطرق والسدود، وشق القنوات وتأمين مياه الشرب والري وسبل المواصلات... ( فقرة ثالثة) ومخصصات الأمراء والولاة و العمال والموظفين (فقرة رابعة)

### أولا- النفقات العسكرية

يشكل هذا النوع أهم أنواع النفقات في الدولة الإسلامية وهو ما يعرف اليوم بميزانية الدفاع، و ذلك بسبب حالة الحرب التي كانت قائمة بين المسلمين وبين كثير من المتربصين والحاقدين من أعدائها في الداخل والخارج، حيث كانت هذه النفقات توجه لتغطية الجوانب التالية:

(1) ابن عابدين، المرجع السابق، ج2، ص 338. أبو يوسف، المرجع السابق، ص 23 و24. محمد عليش، المرجع السابق، ج1، ص737. و الدسوقي، المرجع السابق، ج2، ص190. وابن رشد، المرجع السابق، ج1، ص403. و الشيرازي، المرجع السابق، ج2، ص247. و الخطيب الشربيني، المرجع السابق، ج3، ص93. و الكاساني، المرجع السابق، ج2، ص68 و69.

(2) - محمد عليش، المرجع السابق، ج1، ص737.

أ- دفع رواتب الجند و ما يحتاجون إليه من تكاليف ومؤن، أي كفاية أجناد المسلمين أرزاقهم وتوفير ما يحتاجون من المؤونة، حيث يفرض للمقاتلة قدر كفايتهم لأنهم كفوا المسلمين أمر الجهاد فيجب أن يكفوا المؤونة ، ويتعاهد عدد عيالهم لأنهم قد يزيدون ويتعرف أسعار ما يحتاجون إليه من الطعام<sup>(1)</sup>.

يرى الإمام الماوردي أن تقدير عطاء الجند يعتبر بالكفاية حتى يقع الاستغناء بها عن التماس ما يقطعه عن حماية البيضة. و الكفاية معتبرة من ثلاثة أوجه:

10. عدد من يعوله من الذراري والمماليك

11. عدد ما يرتبطه من الخيل والظهر

12. الموضوع الذي يحله من الرخص والغلاء فإن احتاج الجندي إلى الزيادة زيد.<sup>(2)</sup>

وعند الغزالي أنه: إذا خلت أيدي الجند من الأموال، ولم يكن مال المصالح يفي بمخرجات العسكر، وخيف من دخول العدو بلاد الإسلام أو ثوران الفتنة من قبل أهل الشر جاز للإمام أن يوظف على الأغنياء مقدار كفاية الجند.<sup>(3)</sup>

ب- تحصين الدفاعات الحدودية و المنافذ البحرية المتاخمة للعدو: أي مما يسهل اختراقه والمباغته منه و هو ما يعرف لدى الفقهاء بسد الثغور، و بناء ما يحتاج إلى بنائه وحفر الخنادق وشراء السلاح والكراع وإعدادها لآداء دورها في وقت الحاجة.<sup>(4)</sup>

ج- كفالة عائلات المقاتلين الموتى: من كان مجاهدا و مات عن عائلته، أجرى عليهم من النفقة قدر كفايتهم حت يتفرغوا للجهاد ولا يخافوا العقاب عليهم من الغوائل، ولا يسقط حق أرملة المجاهد المتوفى إلا أن تتزوج، ولا يسقط حق الأبناء حتى يبلغوا. و يفرض العطاء مرة في العام أو مرتين، ولا يجعل ذلك في الشهر حتى لا ينشغلوا عن الجهاد.<sup>(5)</sup>

(1)- ابن قدامة المقدسي موفق الدين عبد الله بن أحمد بن قدامة المقدسي، الكافي في فقه الإمام أحمد بن حنبل، ت زهير الشاويش، المكتب الإسلامي ، ط4، بيروت، لبنان ، 1980، ج4، ص318. و الشيرازي، المرجع السابق، ج2، ص 249.

(2)- الماوردي، المرجع السابق، ص305.

(3)- الغزالي، المستصفي من علم الأصول، مرجع سابق، ج1، ص 303 و304.

(4)- محمد عليش، المرجع السابق، ج1، ص738. و الشيرازي، المرجع السابق، ج2، ص 248. و أبو يوسف، المرجع السابق، ص 27. و ابن قدامة المقدسي، المرجع نفسه، ج4، ص318.

(5)- ابن قدامة المقدسي، المرجع نفسه، ج4، ص319. و الشيرازي، المرجع السابق، ج2، ص 248 و 249.

### ثانيا- نفقات الخدمات الاجتماعية:

يشمل هذا النوع نفقات التكفل المعيشي ونفقات المرافق العامة كالصحة و التعليم.

أ- نفقات التكفل المعيشي: ألزم التشريع الإسلامي الدولة أن تكفل لكل فرد حد الكفاية في المعاش، وهو الحد الأدنى من المستوى اللائق للمعيشة حسب ظروف الزمان والمكان على خلاف بين الفقهاء في تحديد المقصود بحد الكفاية.<sup>(1)</sup> وتشمل هذه النفقات فضلا عن الطعام والشراب واللباس والسكن العلاج ورعاية الزمنى والزواج وقضاء ديون المحتاجين.<sup>(2)</sup>

### ب- نفقات المرافق العامة كالتعليم والصحة ونحوه

حظي التعليم في دولة الإسلام باهتمام عظيم ، فقد شجع النبي - صلى الله عليه وسلم - والخلفاء من بعده على تحصيله، وفي عهد عمر أمر ببناء المكاتب ونصب الرجال لتعليم الصبيان وتأديبهم.<sup>(3)</sup> و قد أجاز العلماء لمن اشتغل بتعليم الناس أن يأخذ عليه أجرا ولو كان غنيا.<sup>(4)</sup>

### ثالثا- نفقات الخدمات الاقتصادية:

المقصود بها تلك النفقات التي تصرفها الدولة لتحقيق أهداف اقتصادية من أجل إحداث التنمية و عمارة البلاد، كبناء الجسور والطرق والسدود، وشق القنوات وتأمين مياه الشرب والري وسبل المواصلات بين الحواضر و البوادي و المدن و القرى.<sup>(5)</sup>

قال الماوردي: " فالبلد إذا تعطل شربه أو استهدم سورده أو كان يطرقه بنو السبيل من ذوي الحاجات ، فإن كان في بيت المال مال لم يتوجه عليهم فيه ضرر أمر بإصلاح شربهم، وبمعوونة أهل السبيل في الاجتياز بهم لأنها حقوق تلزم بيت المال دونهم و كذلك لو استهدمت مساجدهم وجوامعهم." <sup>(6)</sup>

- (1)- السرخسي شمس الدين، المبسوط، دار المعرفة، بيروت ، لبنان، ج3، ص18، و المرغيناني ، المرجع السابق، ص 114. و ابن عرفة الدسوقي، المرجع السابق، ج1، ص492، و الخرشبي، المرجع السابق، ج2، ص 214. و الشيرازي، المرجع السابق، ج1، ص171. و النووي، المجموع ، مرجع سابق، ج6، ص 193. وابن قدامة، المرجع السابق، ج2، ص 760.
- (2)- محمد عليش، المرجع السابق، ج1، ص 738 . و الدسوقي، المرجع السابق، ج2، ص190.
- (3)- عبد الحي الكتاني - الفاسي، المغربي- التراتيب الإدارية، ج1، ص 374 و 375.
- (4)- ابن عرفة الدسوقي، المرجع السابق، ج2، ص 181.
- (5)- ابن تيمية، السياسة الشرعية، مرجع سابق، ص45.
- (6)- الماوردي، المرجع السابق، ص 357.

#### رابعاً - مخصصات الأمراء و الولاة و الموظفين و العمال

أول هذه المخصصات مخصصات الرسول - صلى الله عليه وسلم - وآل بيته ثم عطاء أمراء المسلمين من الخلفاء و السلاطين ثم أجور الولاة و العمال و الموظفين كل على قدر مرتبته.

##### أ- مخصصات الرسول - صلى الله عليه وسلم - وآل بيته

خص رسول الله - صلى الله عليه وسلم - وآل بيته الفيء الذي أفأؤه الله عليه من أموال بني النضير، حيث أنفق منها نفقة سنة وما بقي جعله في السلاح و الكراع ، عدة في سبيل الله.(1) كما صالح أهل فدك على مثل ذلك.(2) و آل بيت رسول الله - صلى الله عليه وسلم - بنو هاشم و بنو المطلب الذين نصره في الجاهلية و الإسلام، و الذين تحرم عليهم الصدقة باتفاق الفقهاء(3).

##### ب- عطاء أمراء المسلمين

من تولى أمر المسلمين من الخلفاء و الأمراء و السلاطين فإنه يجر عليه من بيت مال المسلمي جناية بقدر ما يكفيه و عياله بالمعروف، و قد فرض لأبي بكر و عمر - رضي الله عنهما - ستة آلاف درهم كل عام ليتفرغ لأمر المسلمين و يرعى أحوالهم و شؤونهم.(4)

##### ج - رواتب الولاة و القضاة و العمال و الموظفين

ذكر أبو يوسف في كتاب الخراج أن هذه الرواتب و الأجور تكون من بيت المال لأنهم قائمون للنظر في شؤون المسلمين، حيث خاطب الخليفة هارون الرشيد بقوله: "... فاجعل ما يجري على القضاة و الولاة من بيت مال المسلمين من جباية الأرض أو من خراج الأرض و الجزية، لأنهم في عمل المسلمين فيجري عليهم من بيت مالهم، و يجري على كل والي مدينة أو قاضيها بقدر ما يحتمل، و كل رجل تصيره في عمل المسلمين فأجر عليه من بيت مالهم، ولا تجر على القضاة و الولاة من مال الصدقة شيئاً إلا والي الصدقة فإنه يجري عليه منها، كما قال الله تعالى: "وَالْعَامِلِينَ عَلَيْهَا"..."(5)

(1)- البخاري، المرجع السابق، ج4، ص96 و 97، و مسلم، المرجع السابق، ج5، ص151 و 152. وأبو عبيد ، المرجع السابق، ص14.

(2)- أبو داود، المرجع السابق، ج3، ص371، رقم: 2965. و أبو عبيد ، المرجع السابق، ص16.

(3)- المرغيناني، المرجع السابق، ج2، ص124 . و محمد عليش، المرجع السابق ، ج1، ص737. و الشيرازي، المرجع السابق، ج2، ص248. و ابن قدامة، المرجع السابق، ج4، ص320.

(4)- الطبري، المرجع السابق، ج2، ص164.

(5)- أبو يوسف، المرجع السابق، ص168 و 187.



## الفرع الثاني:

### القواعد والإجراءات الرقابية العامة المتبعة في الإنفاق من بيت المال

قرر الفقهاء بعض القواعد والإجراءات التي يتوجب اتباعها عند صرف أي نفقة من بيت مال المسلمين منها:

#### أولاً- وضع الديوان:

الديوان سجل أو كتاب تثبت فيه أسماء كل من استحق نفقة من بيت المال من الجند والموظفين والعمال والقضاة وكل من يلي عملاً للمسلمين. حيث تبين فيه أقدار أرزاقهم ومواعيد دفعها لهم، وقد كان أول من دون الديوان عمر بن الخطاب، بعد وفرة المال والغنائم.<sup>(1)</sup>

#### ثانياً- وضع عريف لكل طائفة:

العريف شخص يوضع كنقيب على رأس طائفته من ذوي النفقات المستحقة لهم في بيت المال يتحرى أحوالهم ويجمعهم في وقت العطاء والغزو، ويجعل العطاء في كل عام مرة أو مرتين أو بحسب الحاجة، فقد ثبت أن النبي -صلى الله عليه وسلم- جعل عام خيبر على كل عشرة عريفاً.<sup>(2)</sup>

#### ثالثاً- التسوية بين الناس في العطاء:

يكون أفراد كل طائفة متساوون في الأرزاق والعطاء بقدر أعمالهم ومراتبهم، وقد أخذ ذلك من فعل أبي بكر- رضي الله عنه- وقال: "فضائلهم عند ربهم".<sup>(3)</sup>

#### رابعاً- الأولوية في المحل:

أي أن كل أهل بلد هم أولى من غيرهم بأموالهم، فيبدأ بهم في إنفاق ما جمع بين أظهرهم قبل غيرهم، فتراعى مصالحهم العامة كبناء وترميم مساجدهم وقناطرهم وتعمير ثغورهم و دفع أرزاق قضائهم وموظفيهم وعمالهم. كما تراعى مصالحهم الخاصة قبل غيرهم فتقضى ديونهم وتعقل

(1)- ابن قدامة المقدسي، المرجع السابق، ج4، ص320. والشيرازي، المرجع السابق، ج2، ص248. و ابن عرفة الدسوقي، المرجع السابق ج2، ص181.

(2)- ابن قدامة المقدسي، المرجع السابق، ج4، ص320 المذهب، ج2، ص248.

(3)- محمد عليش، المرجع السابق، ج1، ص738. و الدسوقي المرجع السابق، ج2، ص190. و ابن قدامة المقدسي، المرجع السابق، ج4، ص321 و الشيرازي، المرجع السابق، ج2، ص249.

(4)محمد عليش، المرجع السابق، ج1، ص738.

جناياتهم، و يزوج عزابهم و يفدى أسراهم ... و يعطى محتاجهم كفاية سنة. ولا يحول المال إلى غيرهم إلا لذي حاجة بعد إغنائهم من مما جمع في بلده.<sup>(1)</sup>

#### رابعاً- البدء بالفقراء وذوي الحاجات :

بمعنى أن يبدأ بالفقراء في العطاء لأنهم أحوج الناس إلى النفقة، ثم يعدل إلى غيرهم إن بقي شيء من المال. قال الإمام مالك: " يبدأ العطاء بالفقراء فما بقي كان بين الناس بالسوية".<sup>(2)</sup>

#### خامساً- إيداع الفائض من المال:

إذا زاد المال عن حاجة الناس أودع في بيت المال وحبس فيه تحسباً لنوائب المسلمين واحتياطاً لوقت حاجتهم وإعسارهم.<sup>(3)</sup>

(1)- (2)- (3) محمد عليش، المرجع السابق، ج1، ص738 و الدسوقي، المرجع السابق، ج2، ص190.

## ملخص الباب الأول و نتائجه

### أولاً- الملخص

إن القواعد و الأحكام والإجراءات التي تناولت شتى جوانب النظرية العامة للرقابة المالية، مفصلة و دقيقة و كثيفة، وهي تنبئ عن مستوى التطور الهائل الذي صاحب هذه النظرية حتى وصلت إلى حد التعقيد والتداخل في بعض الأحيان.

و قد عرف النظام المالي الإسلامي قواعده وأحكامه الخاصة به ، واتسمت مفاهيم الرقابة على المال العام فيه بطابع الجدوية والعقلانية والنجاعة، كما أنه كان سباقاً إلى استحداث النظم والأجهزة الرقابية الخاصة به .

و في وقتنا الحاضر نجد الاهتمام العالمي بهذا الموضوع يأخذ وتيرة ذات نسق عال من خلال الترسانة التشريعية المعدة في هذا المجال، فضلاً عن مختلف التوصيات والمعايير المقدمة في الباب من قبل الأجهزة و المنظمات الدولية والإقليمية العليا للرقابة المالية و المحاسبية التي نشأت حديثاً من أجل الاضطلاع بمهام الرقابة على الأموال العمومية. كما تزايد اهتمام الجمعيات العلمية و الفنية ومكاتب الاستشارة و التدقيق المختصة في هذا الشأن في الوقت الحاضر بوضع المعايير العامة والقواعد الأساسية لنجاح عملية الرقابة على المال العام في الدولة، و التي ينبغي توافرها في مختلف الأجهزة الداخلية والخارجية القائمة على الرقابة. بما يفترض لها من استقلال و حياد ونزاهة في ممارسة اختصاصها ومهامها، و ما ينبغي أن تتوفر عليه من كفاءة ومقدرة وعناية يتحقق بها الأداء الرقابي الجيد .

و المالية العامة في الإسلام تركز على التشريع الإسلامي الذي حدد القواعد التي تحكم النظام المالي الإسلامي، فموارد الدولة كالزكاة والجزية والتركات والغنائم والفيء ونحوها فرضت بالقرآن الكريم والسنة النبوية، وما بقي منها كالحراج والعشور أقره الاجتهاد المأمور به في الشريعة وفقاً لقواعدها المققرة في ذلك. و أوجه الإنفاق في حد ذاتها قد فصلت بنصوص الشريعة كمصارف الزكاة و وجوه الفيء و الغنائم، وإن تقرر بعضها بالاجتهاد كتحديد أجر الخليفة و أجور الاعمال نحوه .

فالمالية الإسلامية التي تنظم الموارد و النفقات العامة في النظام المالي الإسلامي قد وضعت وحددت قواعد وأساليب الرقابة الناجعة و الفاعلة على الجباية و التحصيل، وعلى الإنفاق العام في

النظام المالي الإسلامي. فوصلت بذلك إلى تحقيق نتائج باهرة تجلّت آثارها في الأداء الرقابي لأجهزة الرقابة و عمال الدواوين المختلفة.

لقد كانت مختلف هذه القواعد والإجراءات والمبادئ الرقابية محل دراسة مستفيضة في هذا الباب الأول الذي تناولت من خلال ثلاثة فصول أخصها على النحو التالي:

**الفصل الأول:** تناولت في مدخلا عاما في النظرية العامة للرقابة المالية من خلال ثلاث مباحث كالتالي:

**المبحث الأول:** تعرضت فيه لبيان مفهوم الرقابة المالية بدء بمعناها في اللغة الذي يدور حول معنيين اثنين هما: المحافظة على الشيء وحراسته وصونه وكذا الاحتراز والتحوط وتتبع الأمور والإشراف عليها.

أما في الاصطلاح فقد اختلف الفقه المالي و القانوني بشأن وضع تعريف دقيق لمعنى الرقابة المالي بسبب الاختلاف حول الاعتبارات و المعايير التي اعتمدها الباحثون في الفقه المالي في تعريفها.

حيث ذهب اتجاه إلى تأسيس تعريفه على المعنى الوظيفي للرقابة المالية، وذهب اتجاه ثان إلى اعتماد الاعتبار الشكلي في عملية الرقابة بناء على مختلف الإجراءات المتخذة بهذا الشأن، و اختار اتجاه ثالث الاعتماد على معيار الأجهزة والهيئات التي تقوم بعملية الرقابة في وضع تعاريفه، لتتوج هذه الاتجاهات بمحاولة وضع تعريف جامع لمختلف الاتجاهات من قبل الباحث .

كما حول المهتمون بمجال الرقابة في التشريع الإسلامي تقديم جملة من التعاريف في هذا الشأن، تناولت منها تعريفين بالدراسة والتحليل غير أنها لم تسلم من النقد على غرار نظيراتها في القانون، ما دعني إلى تقديم تعريف جديد أراه من وجهة نظري مناسبة للموضوع.

ثم تطرقت إلى البحث عن أهداف الرقابة المالية في كلا التشريعين الإسلامي و الوضعي فلاحظت على مستوى الرقابة المالية في القانون أنه بعد أن كان الهدف منها هو مراجعة وتدقيق السجلات والدفاتر الحسابية للكشف عن الأخطاء والغش والتلاعب بالمال العام، ومدى التقيد بالقوانين والأنظمة واللوائح المالية، تطور وتوسع المفهوم والهدف ليشمل مراقبة مدى الاقتصاد في النفقات ومدى فعالية الأجهزة المخولة بالرقابة.

كما تابعت أهدافها على مستوى النظام المالي في الإسلام فوجدته لا يختلف كثيرا عما ورد في القانون فهي تهدف إلى التحقق من أن موارد الدولة الإسلامية قد تم جمعها وتحصيلها وفقا للقواعد و الأحكام الشرعية التي جاء بها الإسلام. و التأكد من أن الإنفاق العام في الدولة و صرف الأموال واستخدامها أيضا يتم وفق الأغراض المخصصة لها دون إسراف أو انحراف صيانة الأموال العامة على وفق ما تقتضيه أحكام الشريعة الإسلامية. و متابعة الكشف عن الأخطاء والمخالفات المالية لاتخاذ الإجراءات المناسبة لتصحيح الأوضاع الخاطئة والانحرافات السيئة. و في نهاية المطاف حماية الأموال العامة وصيانتها من كل تبذير أو انحراف.

**المبحث الثاني:** وتابعت فيه كيفية نشأة الرقابة المالية وتطورها عبر تاريخ الدولة ومسارها الطويل إلى وقتنا الحاضر، بدء بالدول القديمة كالعراق القديم ومصر القديمة و الإمبراطورية الرومانية، حيث عرفت هذه الحضارت مبدأ الرقابة المالية و أقامت نظما خاصة للمحاسبة عليه، وأوجدت أجهزة وهيئات تقوم بمزاولة وظيفة الرقابة حول كل العمليات المتعلقة بالمال العام ثم تتبعت مسار تطور هذه الفكرة في الدولة الحديثة، حيث اهتمت القوانين الوضعية بمبدأ الرقابة المالية إلى حد غدت معه هذه الأخيرة من أهم الركائز التي يقوم عليها ببيان عالم الاقتصاد والقانون و المال في هذا العصر، وشهدت تطورا كبيرا على كافة الأصعدة الغربي منها والعربي والدولي على حد سواء، ففي التشريعات الغربية ، تناولت كيفية ظهور بعض النماذج المشهورة في ذلك كالنموذج الفرنسي والإيطالي والبريطاني ونموذج الولايات المتحدة الأمريكية، ثم تعرضت إلى ظهور هذا المبدأ في البلدان العربية من خلال النموذج المصري والنموذج اللبناني على سبيل التمثيل لا الحصر.

ثم عرجت على البحث في معالم التطور الوظيفي الذي صاحب هذا المبدأ من خلال تطور المبادئ التي تحكم النشاط المالي للدولة من الاتجاه التقليدي الذي يعتمد على مقرب رقابة المشروعية ومقرب رقابة التسيير إلى الاتجاه الحديث الذي صاحب التحولات الاقتصادية العميقة التي مست العالم ويعتمد على مقرب التدقيق ومقرب تقييم السياسات العمومية.

كما تطرقت من الجهة المقابلة لنشأة وتطور مبدأ الرقابة المالية في التشريع الإسلامي حيث تبين لي أن هذا المبدأ قد ظهر في الإسلام مع تبلور فكرة الرقابة والمحاسبة على النفس و في المجتمع في مختلف الميادين انطلاقا من العقيدة ومرورا بالعبادات وانتهاء بسائر المعاملات لدى الأفراد و الدولة و المؤسسات الإسلامية آنذا. وقد تجلّى ذلك في إقرار هذا المبدأ في نصوص القرآن والسنة و في

ممارسات الرسول - صلى الله عليه وسلم- والخلفاء من بعده وفي كل عصور الدولة الإسلامية، وبظهور الأجهزة و الهيئات المختلفة القائمة على مراقبة استخدام الأموال العامة.

**المبحث الثالث:** تطرقت فيه إلى بيان مختلف أنواع الرقابة المالية وأصنافها التي أفرزتها التطبيقات العملية التي شهدتها عبر الزمن سواء في المنظومة القانونية الوضعية أو في المنظومة التشريعية الإسلامية. حيث أدى التطور المتلاحق لمفاهيم الرقابة المالية من الكلاسيكية إلى الحديثة، ومن التعدد في الجهات و الأجهزة التي تتولى ممارسة هذه المهمة والأشكال والأوقات التي تمارس فيها، إلى بروز أنواع و أشكال كثيرة من صور الرقابة المالية التي شملتها فيما بعد النظرية العامة للرقابة المالية فصار تقسيمها يعتمد على معايير متعددة و اعتبارات عدة كاعتبار الجهات القائمة بممارسة عملية الرقابة المالية، و اعتبار الوقت والزمن الذي تم فيه هذه العملية، و كذا طبيعة الرقابة ذاتها إن كانت حسابية تقليدية أو تقييمية حديثة.

كما شهدت الممارسة الإسلامية تنوع أشكال الرقابة على المال العام في الدولة الإسلامية على وفق ما نراه اليوم في النظم الوضعية القائمة، فكانت منها الرقابة الذاتية والرقابة الداخلية والرقابة الخارجية، والرقابة السابقة والرقابة اللاحقة، و رقابة هيئات الشورى(السياسية)، والرقابة القضائية المستقلة عن طريق هيئات وأجهزة مستقلة عن السلطة التنفيذية. لكن مسألة الرقابة هذه لم تبدأ فقط مع بروز هذه المفاهيم والتصنيفات المصاحبة لظهور المؤسسات وقيام الدولة. ولكن أول ما تجلّى من مظاهر الرقابة هو تلك التي الرقابة الذاتية انطلاقاً من الفرد من خلال محاسبة النفس وهو ما يعرف بالمبدأ العكسي في الرقابة قبل الوصول إلى رقابة الهيئات والأجهزة.

**الفصل الثاني:** كنت قد تناولت فيه قواعد الرقابة المالية في القانون من خلال ثلاثة مباحث أيضاً :

**المبحث الأول:** تعرضت فيه إلى بيان أهم المعايير العامة و القواعد الأساسية لنجاح عملية الرقابة على المال العام في أي دولة، و التي ينبغي توافرها في مختلف الأجهزة الداخلية والخارجية القائمة على الرقابة من استقلال و حياد حقيقي في ممارسة اختصاصها ومهامها، و ما ينبغي أن تتوفر عليه من كفاءة مهنية ضرورية، و ما ينبغي بذله من عناية مهنية لازمة نابعة من الضمير المهني والقناعة بجدوى الأهداف مما يمكن هذه الأجهزة من استخدام الإجراءات والوسائل الرقابية بكفاءة ومقدرة عالية. حيث تقوم الأجهزة الرقابية بتنفيذ نشاطها في الرقابة على الوحدات الإدارية القائمة على تنفيذ

الميزانية باعتماد بعض الأساليب الرقابية المختلفة، فقد تعتمد أسلوب الرقابة الشاملة، أو تقتصر على أسلوب الرقابة الانتقائية، وهي أساليب رقابية تتناول جوانب تتعلق بكيفيات التنفيذ . و قد تتم الرقابة المالية بشكل مستمر أو بشكل دوري أو بشكل مفاجئ. و هي أساليب رقابية تتناول جانب الوقت الذي يقع فيه تنفيذ الأنشطة الرقابية .

**أما المبحث الثاني:** فتناولت فيه أساليب و طرق الرقابة المالية على تنفيذ الميزانية العامة من مختلف القواعد التي تباشرها الأجهزة الرقابية ممارسة نشاطاتها الرقابية على تنفيذ الميزانية حيث تقوم الجهات القائمة على الرقابة المالية بأداء عملها بأساليب مختلفة، إذ قد تعتمد أسلوب الرقابة الشاملة، أو قد تقتصر على أسلوب الرقابة الانتقائية، وهي أساليب رقابية تتناول جانب كيفيات التنفيذ و قد تتم الرقابة المالية بشكل مستمر أو بشكل دوري أو بشكل مفاجئ. وهي أساليب رقابية تتناول جانب الوقت الذي يقع فيه تنفيذ الأنشطة الرقابية. كما تتولى الأجهزة الرقابية ممارسة نشاطاتها الرقابية على تنفيذ الميزانية بطرق مختلفة كاعتماد طريق الملاحظة والمتابعة لمختلف العمليات المالية، واعتماد تقنيات التدقيق والفحص، وتكريس نظام الحوافز والمكافآت لتنمية العنصر البشري. ثم تعرضت لمقومات نجاح الرقابة المالية على تنفيذ الميزانية العامة وهي جملة من المقومات التي تتأسس عليها العملية الرقابية برمتها حتى تحقق الفعالية والنجاح المطلوبة، مجسدة في مجموعة النظم والمناهج الإدارية والمالية والقانونية التي تعتمد عليها الإدارة الحكومية كمحددات أساسية وهيكلية في بنية النظام المالي في الدولة، وتشمل: ضرورة تحديث نظام الميزانية و اعتماد نظام محاسبي فعال و اعتماد المناهج الرقابية الحديثة .

**أما المبحث الثالث:** تناولت فيه وسائل الرقابة المالية على تنفيذ الميزانية فبينت فيه كيف تعتمد عملية الرقابة أيضا على وسائل و أدوات يستخدمها القائمون بأعمال الرقابة للحصول على البيانات الهامة والمعلومات المفيدة لفحصها والتحقق من مدى صحتها، و التي توفر لهم أدلة للإثبات تخولهم القدرة على إبداء الرأي وإسناد التقارير الرقابية إزاء النتائج المتوصل إليها من عمليات التحري والفحص والتدقيق التي قاموا بها. والتي تتجسد بالأساس في الميزانية العامة كوسيلة أساسية للرقابة و التي تتنوع إلى صور عديدة من نظم الميزانية التي تطورت في العالم عبر الزمن من الميزانية التقليدية إلى صور الميزانية الحديثة و كذلك التقايرية الحسابية المختلفة مثل التقارير الدورية والحساب الختامي و التقارير الرقابية المختلفة التي تصدرها أجهزة الرقابة المختلفة الإدارية منها والقضائية.

**الفصل الثالث** تم التطرق فيه إلى الحديث عن قواعد الرقابة المالية في النظام الإسلامي، و قمت بتقسيمه إلى ثلاثة مباحث على النحو التالي :

**المبحث الأول:** تناولت فيه الموارد و النفقات العامة في النظام المالي الإسلامي: فمن جهة باب الموارد العامة في المالية الإسلامية و قمت ببيان أنواعها و أصنافها هي وهي في مجملها على ضربين :

- موارد ثابتة ودورية و هي : الزكاة و الجزية و الخراج و العشور، وهي مجموعة الموارد الدائمة والمستمرة ، والتي توفر لبيت المال الأرصدة النقدية التي يواجه مختلف أوجه الإنفاق العامة و الخاصة في الدولة الإسلامية.

- موارد غير ثابتة و غير دورية أي أنها ظرفية و مؤقتة وهي الضرائب و الاقتراض. وهي قليلة الحصول بسبب أنها ظرفية و مؤقتة، و لذلك لا يعتمد عليها كثيرا في توفير المبالغ المالية اللازمة لتغطية الإنفاق العام في المجتمع.

و في هذا الشأن قمت بتوضيح و بتحليل مختلف القواعد و الأحكام الفقهية التي تنظم هذه الموارد، كما قمت بمقارنتها بالموارد العامة للخرزينة العمومية في القانون و بينت مواطن الاتفاق و الاختلاف بينهما ، و مجال التقاطعات و نقط التماس و التباين و الخصائص المميزة لكل نظام مالي منهما .

و تناولت من جهة أخرى باب النفقات العامة في النظام المالي الإسلامي و يتشكل من شقين:

الشق الأول: تطرقت فيه لأوجه الإنفاق المحددة سلفا بموجب النصوص الشرعية كمصارف الزكاة و أوجه إنفاق الفيء و الغنائم.

و الشق الثاني: و هو الجانب الذي لم تحدد فيه أوجه الإنفاق، و إنما تركت لاجتهاد أهل الخبرة و الاختصاص من العلماء و السلطات العامة و يشمل ما يعرف بنفقات المصالح الخاصة و المصالح العامة.

فقمت خلال ذات بتحديد ماهية الإنفاق العام في المالية الإسلامية، و أهم القواعد و لأحكام و المبادئ القانونية و الاقتصادية التي تحكمه، والتي تهدف في آخر المطاف إلى محاولة



التحكم في ظاهرة ازدياد حجم النفقات واعتماد أساليب الاقتصاد فيه وترشيد النفقات ومحاربة التبذير.

أما المبحث الثاني فتطرق فيه إلى الكلام عن قواعد و أساليب الرقابة على الجباية في النظام المالي الإسلامي، حيث بينت اتضح لنا بأن عملية الجباية و تحصيل الموارد المالية التي تزود بيت المال في المالية العامة الإسلامية إلى جملة من القواعد والإجراءات والأساليب التي تنظم هذا المجال برمته على غرار ما هو موجود في المالية العامة في القانون ، مادامت موارد بيت المال متنوعة منها الثابت ومنها غير الثابت كما سبقت الإشارة إليه، فقد تطرقت إلى دراسة و تحليل هذه القواعد والأساليب الرقابية على جباية و تحصيل الموارد الثابتة كالزكاة والجزية والخراج و العشور، وقد بدأت بدراسة قواعد و أساليب جباية الزكاة باعتبارها أهم مورد لبيت المال و هي كثيرة و مفصلة من أهمها: .

و أما الجزية، فينبغي فيها تحديد الوعاء الذي تؤخذ منه و يتناول الأشخاص الذين تفرض عليهم الجزية من الذميين ، وهي ضريبة على الرؤوس، ولها طرق في كيفية تحصيلها مع مراعاة المعاملة الحسنة والرفق بالناس.

و أما الخراج و العشور فللرقابة على تحصيلها وجبايتها قواعد وإجراءات و أساليب كثيرة منها في الخراج، أن يتم تحديد وعائه من الأرض الزراعية بدقة ونظام على اختلاف في أنواعها وأصناف محاصيلها، وتقدير خصوبة الأرض، وزيادة ونقصان المحاصيل والغلال، وضمانات منع الخراج أو التفریط فيه كمنع التقبل ومراقبة العمال القائمين عليه. وكذلك الرفق بأهل الأرضين من الملاك والفلاحين. وكذلك الحال في العشور من تقدير للوعاء ، و متابعة التجار الوافدين إلى البلد الإسلامية، وأنواع الأموال المسموح بدخولها وما لا يأخذ من العشر كأموال الخمر والخنزير ونحو ذلك...

كما عرجت على بيان قواعد جباية و تحصيل الغنائم و الفية والمتمثلة في ضرورة المسارعة إلى جمع الغنائم وتحريم الغلول فيه والمعاقبة عليه، وعدم جواز الانتفاع من الغنيمة قبل القسمة إلا للضرورة، وكذلك تحديد وعاء الفية ، و صفة وشروط عمال الفية.

ثم تناولت قواعد و أساليب الرقابة على جباية الخراج و العشور مبينا ما يتعلق بإنفاقيهما من قواعد وأحكام و مايعتمد في ذلك من أساليب وطرق الغرض منها مواجهة الانحراف والتفريط في تحصيل الأموال العامة التي تتحقق بها مصالح الأمة.

بعدها تطرقت إلى قواعد وأساليب الرقابة على جباية وتحصيل الموارد غير الثابتة كالضرائب والاقتراض العام. أما الرقابة على تحصيل الضرائب في الدولة الإسلامية فتحكمها جملة من القواعد والإجراءات مثل تحديد أساليب تقدير و تحصيل الضرائب كأسلوب الإقرار و أسلوب الخرص وإقرار ضمانات منع التهرب الضريبي كمنع المماطلة في دفع الضريبة و حساب الأموال و حصر الممولين و منع التحايل أو الإنقاص في الضريبة و مطالبة الممول بما فرض عليه. و كل هذه الإجراءات لحماية الأموال العامة. ثم بينت قواعد الاقتراض في الدولة الإسلامية التي تمنع التعامل بالربا ، حيث تملي الضرورة على المسلمين اعتماد نظام للبنوك والقروض على الطريق الإسلامية، وقد حصل ذلك في كثير من البلدان الإسلامية لكن الظاهرة تحتاج إلى تعميم.

**أما المبحث الثالث:** فتناولت فيه قواعد و أساليب الرقابة على الإنفاق العام في النظام المالي الإسلامي أين بينت فيه بأن أوجه الإنفاق في المالية العامة الإسلامية متعددة ومتنوعة، وقد ورد التصريح ببعضها في نصوص الشريعة كتابا وسنة ، كما هو الحال في مصارف الزكاة و وجوه الفياء و الغنائم مما يصرف على فئات معينة من المجتمع أو مما يعود إنفاقه على المصالح العامة للمسلمين كإنشاء المرافق العامة والإنفاق على عمارة المساجد طلب العلم و في المصالح العسكرية و رواتب الجند و الشرطة و العمال و ما إلى ذلك .

فضلا عن ذلك فإن كثيرا من أوجه الإنفاق قد تقررت بطريق الاجتهاد كتحديد أجور الخلفاء والولاة و الأمراء والولاة ونحوها.

و قد اتضح لدينا أن الغرض من الإنفاق في الدولة هو إشباع حاجات المجتمع و الأفراد المختلفة والمتنوعة، و ليس يحصل ذلك بالكيفية الصحيحة إلا بناء على وجود نظام مالي قائم يتولى تنظيم مجال الإنفاق وفق قواعد وأساليب رقابية، يكون القصد من ورائها ترشيد النفقات العامة ومحاربة التبذير والفساد بمختلف أنواعه.

## ثانيا- نتائج الباب الأول

من خلال ما سبق بيانه وتحليله من مادة هذا الباب توصلت إلى بعض النتائج كالتالي:

1. تعني عملية الرقابة المالية قيام أجهزة الرقابة العديدة بمختلف عمليات التدقيق و الفحص والمراجعة باتباع أساليب وطرق و إجراءات رقابية لضمان حسن استخدام الأموال العمومية

- و حماية المال العام من كل أشكال التبذير والتلاعب، حيث نجد هذا المعنى قائما في كلا التشريعين الوضعي و الإسلامي على حد سواء وإن اختلفت الأشكال والإجراءات.
2. نلاحظ في مستويات الرقابة المالية في القانون أنه بعد أن كان الهدف منها هو مراجعة وتدقيق السجلات والدفاتر الحسابية للكشف عن الأخطاء والغش والتلاعب بالمال العام، ومدى التقيد بالقوانين والأنظمة واللوائح المالية، تطور هذا المفهوم وتوسع ليشمل مراقبة مدى الاقتصاد في النفقات ومدى فعالية الأجهزة المخولة بالرقابة أو ما يعرف بالرقابة الاقتصادية التي تعني الفعالية والنجاعة والاقتصاد.
3. يهدف نظام الرقابة المالية في الإسلام إلى التحقق من أن موارد الدولة الإسلامية قد تم جمعها وتحصيلها وفقا للقواعد و الأحكام الشرعية التي جاء بها الإسلام و التأكد من أن الإنفاق العام في الدولة و استخدام الأموال يتم وفق الأغراض المخصصة لها. و متابعة الكشف عن الأخطاء و المخالفات المالية واقتراح الحلول والمعالجات المناسبة لها. كل ذلك لحماية الأموال العامة وصيانتها من كل تبذير أو انحراف.
4. يتوقف تفعيل نظام الرقابة المالية في أي دولة على ضرورة تحديث نظام الميزانية واعتماد المنهاج و المعايير الرقابية الحديثة، وذلك هو ما مكن الدول المتطورة من فرض مستويات عليا من الشفافية والمساءلة، وترشيد استخدام الأموال والموارد العامة على مستوى وحدات التنفيذ، و هو ما رفع من مستوى الأدار الرقابي الجيد لأجهزتها الرقابة المالية العليا. غير أن من أهم الأسباب المساعدة على انتشار و بروز الأساليب الحديثة في المساءلة والتقويم في جميع المجالات الاقتصادية والاجتماعية هو ازدياد الوعي بالأهمية الاستراتيجية لدور التدقيق في مراقبة وضبط تسيير نظام الإنتاج القومي لدى المسؤولين والمقررين السياسيين والاقتصاديين في الدولة.
5. لقد أقام المجتمع الإسلامي عبر العصور نظاما شاملا و متكاملا للرقابة على المال العام، فقد أنشأ بيت المال ووضع نظم الدواوين لضبط موارد الدولة ونفقاتها، كما تم التركيز على اعتماد جملة من المعايير والإجراءات الرقابية التي لم تعرفها المدنية الحديثة إلا في الآونة الأخيرة من ذلك:

- حسن اختيار العمال والموظفين الذين يملكون المهارة والنزاهة، وكذا التشديد في محاسبتهم على اختلاف رتبهم ومناصبهم. و منع استغلال النفوذ و التعسف في استعمال السلطة من قبل هؤلاء الولاة والعمال اتجاه الرعية.
- وضع النظم و الأجهزة الكفيلة بتحقيق الرقابة المالية الناجحة و الفعالة كبيت المال، وديوان الحسبة وقضاء المظالم و نحوها.
- إحصاء ثروة العمال قبل توليهم وتحديد مركزهم المالي قبل مباشرة أعمالهم ، حتى تتسنى محاسبتهم و كشف انحرافاتهم فيما بعد.
- تحريم و منع الجمع بين الوظيفة في الولاية أو العمالة وبين التجارة حتى لا ينشغل الولاة بجمع الأموال على حساب وظائفهم ما يؤدي إلى إهمال مصالح الرعية و حقوقها، وحتى لا يستغل الولاة نفوذهم لجمع الثروات على حساب التجار من أهل السوق.
- إعلان مبدأ من أين لك هذا و رفعه كشعار للمحاسبة في وجه كل وال يدعي أنه حصل المال من الكسب أو التجارة أثناء ولايته.
- إعلان مبدأ المساواة بين الجميع في المحاسبة على المال العام لا فرق بين صغير و كبير و حاكم و محكوم و لو كانوا من أهل بيت الخليفة.

## الباب الثاني

أجهزة الرقابة المالية وهيئاتها العليا في القانون الوضعي  
و النظام الإسلامي

إن التطور الهائل الذي شهدته النظرية العامة للرقابة المالية على مختلف المستويات في الدولة الحديثة جعل من مهمة السلطة التشريعية في القيام بدور الرقابة المستقلة على المال العام أمر معقدا وصعبا إلى أبعد الحدود ، فتقرر أن توكل هذه المهمة الخطيرة إلى أجهزة فنية أكثر تخصصا و تفرغا، و أكثر إحاطة وإلماما بهذا الموضوع ، تكون مستقلة في أداء وظيفتها عن كل سلطة. يطلق عليها اسم أجهزة الرقابة المالية العليا وهي ذات تنظيمات مختلفة على المستويين الدولي و الإقليمي.

والتالي فهي ستوفر للأجهزة النيابية فرصة أساسية في ضمان أداء رقابي متميز و ناجح على هذه التصرفات و العمليات المتعلقة بتسيير المال العام على ضوء ما تقدمه من نتائج ومعلومات، تتعلق بمختلف العمليات والتصرفات التي تقوم بها مختلف الإدارات و الوحدات الحكومية القائمة على تنفيذ الميزانية واستخدام الأموال و الموارد العامة.

و في هذا الإطار تعد النماذج الغربية للرقابة المالية العليا بما فيها الأجهزة العليا الوطنية للرقابة المالية في هذه الدول بتوجهاتها المختلفة من أفضل التجارب العالمية وأحسنها أداء و مقدرة على تحقيق أهدافها في ضمان رقابة فاعلة وناجحة. سواء تعلق الأمر بالنموذج اللاتيني للرقابة المالية العليا الذي تنزعمه المدرسة الفرنسية والألمانية أو تعلق الأمر بالنموذج الأنكلوسكسوني للرقابة الذي تتبناه كل من بريطانيا والولايات المتحدة الأمريكية وكندا. و تماشيا مع أوضاع الحداثة المتجددة سعت كثير من الدول العربية إلى تأسيس تجارب رقابية خاصة بكل بلد ، وإن كان المنحى الاعم فيها أنها استقت في معظمها نظمها وتشريعاتها وأجهزتها الرقابية من التجربة الفرنسية العريقة في هذا المجال ، حيث سأطرق خلال ثنايا هذا الباب لدراسة بعضها لاكتشاف واقع الرقابة المالية العليا في الدول العربية و هما التجربة التونسية والتجربة المصرية(فصل أول).

و الجزائر إحدى هذه الدول التي حاولت أن تؤسس لنفسها منظومة تشريعية خاصة بما في مختلف مجالات القانون بما فيها مجال الرقابة المالية. حيث أنشأت بدورها جهاز أعلى للرقابة المالية العليا اللاحقة هو مجلس المحاسبة، رغم أن ذلك جاء متأخرا نوعا قياسا مع باقي المؤسسات الدستورية في الدولة، حيث لم يظهر بصفة فعلية حتى سنة 1980 أين صدر القانون رقم 80-05 المؤرخ المتعلق بمجلس المحاسبة ثم صدر بعده القانون 90-32 الذي لم يعمر طويلا ليتم استبداله نص جديد هو الأمر 95-20 الذي أعاد تنظيم مجلس المحاسبة وتحديد صلاحياته ومهامه كجهاز

أعلى للرقابة المالية المستقلة في الجزائر، خاصة بعد التعديل الذي مسه في سنة 2010 بموجب الأمر 03-10. و هو القانون الساري به العمل إلى حد الساعة.(فصل ثان).

و بالعودة إلى النظام الإسلامي كمنظومة تشريعية مستقلة وقائمة بذاتها لها مرجعيتها وخصوصياته وطبيعتها، فإنها أيضا قد اهتمت بمسار الرقابة على المال العام ووضعت له النظم والأجهزة الرقابية الكفيلة بحمايته ودفع الانحرافات عنه وذلك عن طريق إقامة نظم إدارية و أخرى قضائية تتولى هذه الوظيفة الرقابية منها الأجهزة التنفيذية للرقابة المالية في النظام المالي الإسلامي التي تجسد رقابة الخفاء والوزراء وسائر الدواوين التنفيذية على المال العام من كل تبذير أو تبديد. وكذلك الأجهزة القضائية وشبه القضائية المستقلة للرقابة المالية العليا ممثلة في رقابة ديوان الحسبة يراقب الحالة الاقتصادية و الإنفاق على المرافق العامة وصيانتها، فيكون بذلك قد تناول برقابه قطاع الإنفاق العام و قطاع الإيرادات العامة. وكذلك نظام المظالم الذي تأسس كقضاء إداري ينظر في مظالم السلطات العامة وله صلاحيات عديدة في مجال الرقابة على الأموال العامة في الدولة الإسلامية (فصل ثالث).

# الفصل الأول

التنظيمات الدولية و الإقليمية لأجهزة الرقابة المالية العليا  
في القانون



الأصل أن عملية الرقابة المالية الخارجية إنما تناط بجهة مستقلة تخضع لإشراف السلطة التنفيذية بشكل من الأشكال، كما أن الرقابة السياسية هي تلك التي تمارسها الهيئة التشريعية، وهو ما تكفله جل دساتير دول في العالم. غير أنه و بسبب التطور الهائل الذي عرفته مختلف الميادين في الدولة الحديثة لم يعد بمقدور السلطة التشريعية القيام بهذا الدور في الرقابة المستقلة على المال العام، فتقرر أن توكل هذه المهمة الخطيرة إلى أجهزة فنية أكثر تخصصا وتفردا، و أكثر إحاطة وإلما بما بهذا الموضوع، وتكون مستقلة في أداء وظيفتها عن كل سلطة.

حيث تستطيع الأجهزة النيابية من خلالها أن تمارس دورها في الرقابة المالية المستقلة على هذه التصرفات والعمليات المتعلقة بتسيير المال العام في هذا المجال على ضوء ما تقدمه من نتائج ومعلومات، تتعلق بمختلف العمليات والتصرفات المالية التي تقوم بها مختلف الإدارات.<sup>(2)</sup> يطلق عليها اسم أجهزة الرقابة المالية العليا و هي ذات تنظيمات مختلفة على المستويين الدولي و الإقليمي (مبحث أول).

فضلا عن ذلك بروز النماذج العربية للرقابة المالية العليا مشخصة في مختلف الأجهزة العليا الوطنية للرقابة المالية في هذه الدول المصنفة إلى ثلاث نماذج هي: النموذج اللاتيني للرقابة المالية العليا الذي تتزعمه المدرسة الفرنسية العريقة والرائدة في هذا المجال وباقي التجارب التي حذت حذوها في أوروبا وغيرها، و النموذج الأنكلوسكسوني للرقابة المالية العليا يتجسد من خلال تجارب الدول الثلاث للرقابة المالية العليا الرائدة في هذا التوجه وهي بريطانيا والولايات المتحدة الأمريكية وكندا. وكذلك النموذج الاشتراكي للرقابة المالية العليا الذي كان سائدا في في الدول الاشتراكية والذي اندثر بعد انهيار المعسكر الشرقي وتحوله إلى اعتناق النموذج اللاتيني. (مبحث ثان).

كما سيتطرق في هذا الفصل إلى دراسة بعض التجارب العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية لبيان واقع الرقابة المالية العليا في الدول العربية من خلال نموذجين محددين على سبيل المثال لا الحصر هما التجربة التونسية والتجربة المصرية. (مبحث ثالث) .

## المبحث الأول:

### أجهزة الرقابة المالية العليا وتنظيماتها الدولية والإقليمية

ظهرت بسبب هذا الشأن منظمات دولية و إقليمية عديدة تجمع تحت إطارها عضوية الكثير من الدول منها على سبيل المثال لا الحصر المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (أنتوساي)(مطلب أول)، و محكمة الحسابات الأوروبية كذا المنظمة الإفريقية (أفوساي)، و المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (أرساي)<sup>(1)</sup> (مطلب ثان).

### المطلب الأول: التنظيمات الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية

إذا كان موضوع الرقابة المالية قد حظي بعناية فائقة على مستوى التشريعات الداخلية للدول، فإن مرد ذلك يعود أساسا إلى التطور المؤسساتي الهائل الذي حققه هذا الموضوع على المستويين الإقليمي والدولي معا. و قبل التطرق لدور بعض هذه المنظمات في ممارسة الرقابة المالية و تفعيلها على المستويين الإقليمي أو الدولي، لابد أن أشير ابتداء إلى مفهوم أجهزة الرقابة المالية العليا و إلى مدى استقلالها في ممارستها دورها المنوط بها(فرع أول)، و نشأة المنظمة الدولية للرقابة المالية العليا (فرع ثان) ثم التطرق إلى البنية التنظيمية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية.

(1)- عبد الرؤوف جابر، المرجع السابق، ص ص21،20.

(2)- د/محمد رسول العموري، المرجع السابق، ص54.

## الفرع الأول: مفهوم واستقلال الأجهزة العليا الرقابة المالية

لقد أطلق على هذه الأجهزة اسم أجهزة الرقابة المالية العليا، حيث برز هذا المصطلح إلى الوجود بعد نشوء المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة، والتي تنضوي تحت مظلتها أغلب أجهزة الرقابة المالية العليا في مختلف بلدان العالم على اختلاف أسمائها. لقد اعتمد مصطلح الرقابة المالية العليا بدلا من الرقابة المالية الخارجية للسلطة التشريعية وذلك لأعطاء الفرصة لأجهزة الرقابة المالية العليا في البلدان التي تكون فيها هذه الأجهزة تابعة للسلطة التنفيذية حتى تتمكن من إحراز عضويتها بالمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية، فصار الانضمام مسموحا به لكل هيئة عليا تمارس الرقابة المالية في أي بلد من بلدان العالم ، سواء كانت الهيئة تابعة للسلطة التشريعية أو تابعة للسلطة التنفيذية<sup>(1)</sup>.

فما مفهوم هذه الأجهزة العليا التي تمارس الرقابة المالية العليا في أي بلد،(فقرة أولى)، وهل تحظى بالاستقلال الكامل في ممارسة صلاحياتها الرقابية (فقرة ثانية)؟؟.

### أولا- مفهوم الأجهزة العليا الرقابة المالية

تعرف أجهزة الرقابة المالية العليا بأنها " أجهزة متخصصة ومستقلة تنبثق عن الدولة، وتختص بالرقابة على المال العام عن طريق مراقبة حسابات الدولة وحسابات الهيئات والمؤسسات العامة وعملياتها المالية، والقيام بغيرها من الأعمال التي ترى ضرورة القيام بها، أو التي يعهد بجل إليها القانون أو إحدى السلطات العليا المختصة، وفقا للتشريعات المنظمة لهذه الرقابة في كل بلد، وفي إطار المبادئ العامة للرقابة المتعارف عليها في ذلك"<sup>(2)</sup>.

كما عرفت بأنها: " تلك الهيئة العليا المستقلة، أو شبه المستقلة التي تعمل نيابة عن المجلس التشريعي ومجلس الوزراء أو أحدهما، في مراقبة الأموال العامة، هذه الرقابة التي تمثل رقابة خارجية، تختلف كل الاختلاف عن الرقابة الداخلية التي تمارسها وزارة المالية أو الإدارة نفسها، وعن الرقابة البرلمانية التي تتولاها السلطة التشريعية"<sup>(1)</sup>.

هناك تعاريف أخرى وردت في كتابات وأبحاث بعض الفقهاء لا يتسع المقام لسردها ولذلك سأكتفي بما سبق ذكره.

(1)- د/فهمي محمود شكري، المرجع السابق، ص 47.

(2)- د/محمد رسول العموري، المرجع السابق، ص 55 .

## ثانيا- استقلال أجهزة الرقابة المالية العليا

إن ظهور أجهزة الرقابة المالية العليا إلى حيز الوجود، يعتبر ثمرة ونتيجة من نتائج الديمقراطية السياسية والإدارية التي انتهجها العالم في الوقت الراهن. فكان دورها أن تقوم بعملية الرقابة المالية الخارجي والمستقلة نيابة عن السلطة التشريعية.

و حتى تتمكن من أداء هذا الدور بصورة فعالة وناجعة، فإنه سيكون من الواجب والضروري أن تحظى هذه الأجهزة باستقلال تام عن السلطة التنفيذية وعن كل ما يعرقل دورها في عملية الرقابة المالية.<sup>(1)</sup>

إن مدى استقلالية أجهزة الرقابة المالية العليا هي حجر الزاوية في عمل هذه الأجهزة، وهي المعيار الأمثل لتمييز عملية الرقابة المالية الخارجية عن الرقابة المالية الداخلية.

لقد دأبت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية، ومنظماتها الإقليمية على العمل والسعي والدعوة بشكل مستمر إلى ضرورة استقلال هذه الأجهزة وحيادها، من خلال التوصيات المتكررة التي تصدرها بين الحين والآخر في مؤتمراتها المتعددة الدولية ومنها والإقليمية<sup>(2)</sup>.

من ذلك ما جاء في توصيات المؤتمر العربي الثالث لمجموعة العمل العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة(أرساي)، المنعقد بتونس عام 1983، من أن الوسائل الكفيلة بتدعيم استقلال هذه الأجهزة هي:

1- أن ينص دستور الدولة أو نظامها الأساسي على إنشاء الجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة، وأن يحاط هذا الجهاز وكذا أعضاؤه بالضمانات والحصانات اللازمة التي تكفل لهم أداء عملهم باستقلال تام، مع تنظيم العلاقة بين الجهاز والسلطة التشريعية والتنفيذية وفقا لظروف كل دولة.

(1)- ماجد محمد خزرجي،(استقلال الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة)مجلة الرقابة المالية-السنة الرابعة عشر العدد33، ديسمبر،1988،ص2. وطارق الساطي / صادق الحسيني،(استقلال أجهزة الرقابة المالية العليا)- دراسة مقارنة- المجلة العربية للإدارة،1990، ص:7-75 عمان، الأردن.

(2)- د/محمد رسول العموري، المرجع السابق، ص57.

- 2- يجذب أن يكون جهاز الرقابة على صلة وثيقة بالسلطة التشريعية في الدولة، كعين لها للاطلاع على الصورة الواقعية والحقيقية التي تتم بها عملية إدارة الأموال العامة، من خلا التقارير والبحوث المقدمة لها.
- 3- وجوب مسايرة الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، من حيث نطاق اختصاصها ووسائل عملها أحدث التطورات التي بلغتها الرقابة المالية بقدر المستطاع، حتى تتمكن من رقابة فعالة وناجعة، ومفيدة لكل الجهات في الدولة مما يكسب هذه الأجهزة ثقة بالنفس، تدعم فيها الحرص على حفظ كيانها واستقلالها.
- 4- أن يتضمن قانون الجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة جميع المؤيدات والضمانات القانونية التي تكفل قيام هذه الجهاز برقابته على أكمال وجه، وقدرته على اتخاذ قرارات مناسبة وجريئة ومستقلة.
- 5- أن تعطى الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة الحرية الكاملة في وضع لوائحها وأنظمتها الداخلية، بحيث تصدر جميعها بقرارات عن رؤسائها ودون تدخل أي جهة.
- 6- أن تكون تقارير هذه الأجهزة محل اهتمام كل السلطات العليا في الدولة، وأن تعمل على تنفيذ قراراتها وتلافي جميع الأخطا والمخالفات التي نبهتها إليها.
- 7- لا يعين رئيس الجهاز ونوابه وكبار الأعضاء في الجهاز إلا من قبل أعلى سلطة في الدولة، وتتم معاملتهم من حيث الرتب وقواعد الاتهام والمحاكمة التأديبية معاملة تحفظ لهم استقلالهم.
- 8- أن يتضمن قانونا لجهاز جميع الضمانات التي تتعلق بتعيين أعضائه، وبتوقيتهم ونقلهم وانتدابهم، وكيفيات انتهاء مهامهم ، وأن يتمتع عضو الجهاز بعدم قابلية للعزل إلا بالطريق التأديبي المحاط بكافة ضمانات النزاهة والحيدة والإنصاف.
- 9- وجوب توفر الحرية الكاملة للجهاز في إعداد تقديرات نفقاته في الميزانية العامة للدولة، مع استعمال تلك التقديرات دون تدخل أو وصاية أية جهة إدارية.

أكد أيضا إعلان ليما الصادر عن المؤتمر الدولي التاسع للمنظمة الدولية العليا للرقابة المالية، على مثل هذه التوصيات السابقة وأشار إلى ضرورة أن تحظى هذه الأجهزة باستقلال مالي حيث يجب<sup>(2)</sup>:

1- أن تزود هذه الأجهزة بالوسائل المالية التي تمكنها من القيام بأعمالها على أكمل وجه  
2- أن تخول حق استعمال ضمن حدود مسؤولياتها الاعتمادات المخصصة لها في القسم الخاص بها من الميزانية للدولة.

3- ولها الحق أن تقدم طلبا مباشرا إلى الجهة المختصة باعتماد الميزانية التقديرية بأن تمنحها الاعتمادات المالية اللازمة.<sup>(1)</sup>

إن ما ورد بشأن استقلالية هذه الأجهزة الرقابية العليا سواء في التوصيات الدولية أو في التوصيات الإقليمية، يبين بوضوح أن هذه الاستقلالية تتجلى في ثلاث صور رئيسة هي:

**أ- الاستقلال الوظيفي:** ويعني أن تتوافر للهيئة الرقابة العليا جميع الضمانات التي تكفل قيامها بوظيفتها بصورة مستقلة، كالنص على وجود الهيئة واستقلالها في الدستور، وأن تكون ذات ارتباط وثيق بالسلطة التشريعية، وأن تكون لها الحرية الكافية في وضع لائحتها الداخلية ونظام موظفيها، واهتمام كل من السلطتين التشريعية والتنفيذية بتقارير الهيئة.

**ب- الاستقلال العضوي:** ويقصد به توافر جميع الضمانات التي تتعلق بتعيين رئيس الهيئة وموظفيها وترقيتهم ونقلهم وإنهاء خدماتهم، وغير ذلك مما يتصل بهم وبأوضاعهم القانونية، ليوفر لهم الحيدة والحرية والموضوعية في إجراء العمل الرقابي المالي.

**ج- الاستقلال المالي:** ويعني توفر الضمانات المتعلقة بوضع تقديرات الاعتمادات المخصصة للهيئة العليا للرقابة في الموازنة العامة للدولة باستعمال هذه الاعتمادات<sup>(2)</sup>.

(1)- د/ محمد رسول العموري، المرجع السابق، ص 60.

(2)- د/ محمد رسول العموري، المرجع السابق، ص 60.

(3)- د/ محمد رسول العموري، المرجع السابق، ص 61.

## الفرع الثاني:

### المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية

يتطرق هذا المبحث إلى نشأة المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (أنتوساي) (فقرة أولى) ثم إلى الحديث عن البنية التنظيمية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العليا (فقرة ثانية)

#### أولاً- نشأة المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية(أنتوساي)

تم إنشاء المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية في العام 1953م، وهي عبارة عن تشكيل دولي مركزها مدينة فيينا في النمسا، وعضويتها مفتوحة للأجهزة العليا التي تمارس الرقابة المالية في الدول الأعضاء في الأمم المتحدة أو إحدى وكالاتها المتخصصة، وتهدف هذه المنظمة الدولية إلى إيجاد وخلق فضاء دولي حر لتبادل الآراء والخبرات والتقنيات الحديثة في مجال الرقابة المالية بين مختلف الأجهزة العليا القائمة بها على المستويين الوطني أو الإقليمي.

تتحدد علاقة هذه الهيئة الدولية بمنظمة الأمم المتحدة من حيث أن هذه الأخير تقوم بتقديم الدعم المالي لبعض نشاطات أنتوساي، كما أن أنتوساي تعد جهاز استشاريا للمجلس الاقتصادي والاجتماعي التابع لهيئة الأمم المتحدة منذ العام 1966.<sup>(3)</sup>

(1)- طارق الساطي، رقابة ديوان المحاسبات على مشروعية تنفيذ النفقات، دار الفكر العربي، القاهرة، 1956، ص 15، 16.

(2)- محمد رسول العموري، المرجع السابق، ص 62 .

(3)- محمد رسول العموري، المرجع السابق، ص 62 و ما بعدها .

### الفرع الثالث:

#### ثانيا- البنية التنظيمية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية

تضم المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة الدولية في تشكيلها الهيكلي الوحدات الآتية: مؤتمر المنظمة (فقرة أولى)، السكرتارية العامة (فقرة ثانية)، مجلس إدارة المنظمة (فقرة ثالثة)، اللجان الدائمة (فقرة رابعة).

أ- المؤتمر: ينعقد هذا المؤتمر كل ثلاث سنوات لاجتماع مختلف الأجهزة العليا للرقابة المالية العضوة في هذه المنظمة الدولية في إحد عواصم الدول الأعضاء.

يتم التباحث في هذا المؤتمر حول المسائل والقضايا والموضوعات ذات الصلة. حيث يقدم المؤتمرين بحوثا متخصصة في هذا المجال وفي الموضوعات المقررة للمناقشة، ويختتم المؤتمر بسلسلة من التوصيات والقرارات والتي غالبا ما تأخذ طابع الإعلان<sup>(1)</sup>.

تتخذ قرارات المؤتمر بنظام الأغلبية البسيطة في التصويت، عدا بعض المسائل التي تقتضي أغلبية لا تقل عن ثلثي أصوات الأعضاء الحاضرين.

تم اعتماد عدة لغات رسمية في المؤتمر هي الأنكليزية والفرنسية والإسبانية والعربية التي أدرجت كلغة رسمية للمنظمة في المؤتمر الحادي عشر المنعقد بمنيلا عاصمة الفلبين سنة 1983، بناء على طلب مجموعة العمل العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية<sup>(2)</sup>.

تم عقد عدة مؤتمرات من قبل المنظمة في مجموعة من العواصم العالمية، بلغت إلى حد 17 مؤتمرا إلى غاية سنة 2001 م . تناولت قضايا ومسائل مختلفة، تتعلق بالرقابة المالية والمحاسبية<sup>(3)</sup>. أما فيما يتعلق بمشاركة مجلس المحاسبة الجزائري في هذه المؤتمرات فإنها قليلة وربما تكون منعدمة، إذ لم أعر على ما يثبت عكس ذلك.

(1)-أحمد قايد الشيباني:(الوصايا العشر للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية)،مجلة الرقابة المالية / ديسمبر،1992،ص 18،19.

(2)- د/ فهمي محمود شكري، المرجع السابق،ص160. ومحمد رسول العموري، المرجع السابق، صص64،63.

(3)- أنظر: موقع المنظمة على الأنترنت: WWW.INTOSAI.ORG



## ب- مجلس الإدارة:

يضم مجلس الإدارة مايلي:

- 1- السكرتير العام للمنظمة.
  - 2- خمسة أعضاء من رؤساء الأجهزة العليا للرقابة المالية، يختارون من قبل مجلس الإدارة لمدة ست سنوات.
  - 3- سبعة أعضاء آخرين من رؤساء الأجهزة العليا للرقابة المالية، يختارهم أيضا مجلس الإدارة لمدة ست سنوات.
- يرأس المجلس رئيس جهاز الرقابة في الدولة التي انعقد فيها آخر مؤتمر، وله نائب أول هو رئيس جهاز الرقابة التي استضافت المؤتمر ماقبل الأخير، يتولى الرئاسة أثناء غياب الرئيس. و له نائب ثان و رئيس جهاز الرقابة للدولة التي ستستضيف المؤتمر القادم، ويتولى الرئاسة في حال غياب الرئيس ونائبه الأول. وإذا غاب الجميع تعود رئاسة المجلس للسكرتير العام للمنظمة.
- يجتمع المجلس مرة كل عام أو عند الضرورة، وتكون قراراته نافذة عند صدورها، وتعقد اجتماعاته في مقر السكرتارية الدولية (فيينا، النمسا) وله مهام عديدة منها:
- 1- يتولى المهام المكلف بها من قبل المؤتمرات.
  - 2- النظر في في شروط ومواصفات الأجهزة العليا للرقابة التي ترغب في الانضمام للمنظمة العالمية للرقابة المالية العليا.
  - 3- إقرار الاعتراف بمجموعات العمل الإقليمية كأعضاء في المنظمة الدولية إذا قدمت طلب الانضمام.
  - 4- إقرار الإجراءات والوسائل التنفيذية لتحقيق أهداف المنظمة، وذلك في إطار ما يصدر عن المؤتمرات من مقررات<sup>(1)</sup>.

(1)- محمد رسول العموري، المرجع السابق، ص 65،66.

### ج- السكرتارية العامة:

السكرتير العام للمنظمة الدولية هو رئيس محكمة المحاسبة في دولة النمسا، ونائبه هو نائب رئيس تلك المحكمة، وتتكون من الأعضاء العاملين في جهاز الرقابة النمساوي، ومقرها هو مقر محكمة النمسا بمدينة (فيينا).

تقوم هذه السكرتارية بعدة مهام منها:

1- القيام بما أوكل إليها من مهام في المؤتمرات الدولية أو التي تكلف بها من مجلس إدارة المنظمة.

2- التحضير والإعداد لاجتماعات مجلس إدارة المنظمة.

3- تقديم يد المساعدة في تنفيذ المهام التي يتولاها مجلس إدارة المنظمة واللجان الدائمة.

4- تنظيم العلاقات والاتصالات بين الأجهزة العليا للرقابة المالية على مستوى كل بلد مع المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية.

5- دعم وتشجيع التعاون الإقليمي بين الأجهزة العليا للرقابة وتنظيماتها الإقليمية.

6- الاهتمام بالتوثيق والمكتبة والإعلام وإصدار النشرات، وتوحيد المصطلحات الخاصة بمجال الرقابة المالية<sup>(1)</sup>.

### د- اللجان الدائمة للمنظمة:

يتم إنشاء لجان دائمة بقرار من المؤتمر، وتقوم هذه اللجان بإعداد الدراسات المتعلقة بأنشطة المنظمة، من هذه اللجان:

1- لجنة معايير تدقيق الحسابات.

1- لجنة معايير الرقابة الداخلية.

2- لجنة الدين العام.

هذا فيما يتعلق بهياكل المنظمة، إذا لا يفوتني في هذا المقام أن أنه إلى أن الموارد المالية للمنظمة تعتمد أساسا على مساهمة الدول الأعضاء بنسبة مساهمة كل دولة في ميزانية الأمم المتحدة، إضافة إلى عوائد الناتج عن توزيع مطبوعات المنظمة.

(1)-محمد رسول العموري، المرجع السابق، ص66.

في حين تتولى محكمة المحاسبة النمساوية تأمين الموظفين والمكاتب لإعما السكرتارية، وتقع نفقات المؤتمر على عاتق جهاز الرقابة في البلد المضيف. تصدر المنظمة مجلة علمية تحت عنوان: (المجلة الدولية للرقابة المالية) كل ثلاثة أشهر، تعنى بالبحوث والدراسات المتعلقة بالرقابة على الأموال العامة<sup>(1)</sup>. أخيرا و إن كان مجلس المحاسبة الجزائري بصفته الجهاز الأعلى للرقابة المالية المستقلة في الجزائر على علاقة وطيدة بالمنظمة الدولية، فإن ذلك ما يدعو إلى ضرورة التكثيف من حضور مؤتمرات هذه المنظمة والاستفادة مما تقدمه من بحوث ودراسات في هذا المجال، ومحاولة الاستفادة من مختلف الطرق والوسائل والإجراءات التي تنبه عليها المنظمة الدولية للرقابة المالية، على الأقل لأنقاذ ما تبقى من المال العام في الجزائر قبل أن تصبح عملية الرقابة صعبة جدا أو مستحيلة تماما.

### المطلب الثاني:

#### التنظيمات الإقليمية للرقابة المالية العليا

ظهرت عدة منظمات دولية إقليمية تجمع في عضويتها مختلف الأجهزة العليا للرقابة المالية في المناطق الدولية التي تنتمي إليها هذه المنظمات على غرار المنظمة الإفريقية للأجهزة العليا للرقابة المالية (أفروساي) (فرع أول)، المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية و المحاسبة (أربوساي) (فرع ثان).

#### الفرع الأول:

##### المنظمة الإفريقية للأجهزة العليا للرقابة المالية (أفروساي)<sup>(1)</sup>

تأسست المنظمة الإفريقية للأجهزة العليا للرقابة المالية (أفروساي)، سنة 1976م كمجموعة عمل إقليمية تضم في عضويتها جميع الأجهزة العليا للرقابة المالية في دول إفريقيا الأعضاء في منظمة الوحدة الإفريقية سابقا، والإتحاد الإفريقي حاليا.

كان تأسيس هذه المنظمة بمثابة الاستجابة لقرارات المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (أنتوساي) التي صدرت أثناء مؤتمرها الثامن المنعقد في مدينة مدريد عام 1974م، والتي أكدت

(1) - محمد رسول العموري، المرجع السابق، ص 67.

(1) - عبد الله الشريف، المرجع السابق، ص 115، 116 ود/ محمد رسول العموري، المرجع السابق، ص 75 وما بعدها.

على التعاون المثمر فيما بين الأجهزة العليا للرقابة المالية على صعيد كل قارة من قارات العالم وإنشاء مجموعات عمل إقليمية كمراكز فرعية للمعلومات وتبادل الأراء والخبرات بين الأجهزة العليا. تتألف المنظمة من عدة تشكيلات هي : المؤتمر العام، المجلس التنفيذي أو مجلس المديرين، الأمانة العامة، اللجان الفنية.(1)

أ- **المؤتمر العام:** وهو أعلى هيئة في المنظمة ويتكون من وفود الأجهزة الأعضاء في المنظمة، وينعقد في دورة عادية كل ثلاث سنوات، وله أن يعقد دورة استثنائية بناء على طلب من المجلس التنفيذي، أو من ثلثي أعضاء المنظمة. يرأس الدورة العادية ممثل الجهاز الأعلى للبلد المضيف، ويرأس الدورة الطارئة رئيس المجلس التنفيذي، وللمؤتمر صلاحيات واسعة وأساسية مثل:

- 1- تشكيل المجلس التنفيذي
  - 2- تعديل النظام الأساسي للمنظمة
  - 3- اختيار الجهاز العضو الذي تسند إليه مهام السكرتارية العامة للمنظمة.
  - 4- إنشاء اللجان الفرعية وتكليفها بمهامها.
  - 5- إصدار اللائحة الإجرائية واللائحة المالية للمنظمة.
  - 6- الموافقة على المواضيع الفنية التي يتم بحثها خلال كل دورة
  - 7- تعيين البلد الذي يستضيف الدورة المقبلة.
- تم عقد العديد من المؤتمرات منذ تأسيس المنظمة إلى يومنا هذا، حيث أفرزت العديد من التوصيات المهمة في مجال تنظيم وتطوير عمل أجهزة الرقابة المالية.

#### ب- المجلس التنفيذي

يمثل المجلس لتنفيذي الجهاز التنفيذي للمنظمة ويتكون من :

- 1- الرئيس وهو ممثل الجهاز الأعلى للرقابة للبلد الذي عقد فيه آخر مؤتمر عادي للمنظمة.

(1)- النظام الأساسي للمنظمة، مجلة الرقابة المالية، العدد الثاني/ديسمبر 1990، ص ص 20 و ما بعدها.

2- نائب رئيس أول هو ممثل الجهاز الأعلى للبلد الذي عقد فيه المؤتمر العادي ما قبل الأخير للمنظمة.

3- نائب رئيس ثان هو ممثل الجهاز الأعلى للبلد الذي سيعقد فيه المؤتمر العادي الثاني للمنظمة.

4- السكرتير العام

5- ثلاثة أعضاء ينتخبون لمدة ثلاث سنوات بواسطة المؤتمر العادي.

6- ممثلي الأجهزة العليا للرقابة المالية في الدول الإفريقية الذين يشغلون مقاعد العضوية في المجلس التنفيذي للمنظمة الدولية (أنتوساي).

يعقد المجلس التنفيذي اجتماعا عاديا مرة واحدة كل سنة على الأقل، كما يعقد اجتماعات طارئة كلما دعت الحاجة إلى ذلك بدعوة من رئيسه أو يطلب من نصف أعضائه على الأقل.

يسهر المجلس على احترام النظام الأساسي للمنظمة واتخاذ الإجراءات المناسبة لتحقيق أهدافها والاضطلاع بالمهام الموكلة إليه من قبل الجمعية العامة ، ولتأكد من توافر الصفة اللازمة في الأجهزة العليا للرقابة الراغبة في الانضمام إلى المنظمة<sup>(1)</sup>.

### ج- السكرتارية العامة

تمثل السكرتارية العامة جهازا إداريا للمنظمة، وتناط هذه المهمة بجهاز رقابة من الأجهزة الأعضاء يختاره المؤتمر، ويكون رئيسه هو السكرتير العام للمنظمة.

تتولى هذه السكرتارية مسؤولية تنفيذ القرارات التي يتخذها المجلس التنفيذي، كما تتولى تنشيط العلاقات اللازمة بين الأعضاء في المنظمة، والقيام بغيرها من المهام مما يوكله إليها المؤتمر.

### د- اللجان الدائمة

تشكل المنظمة لجانا فنية لغرض دراسة بعض الموضوعات بصفة دائمة أو مؤقتة، وهنا يمكن الاستعانة بخبراء من جميع الأصناف، إذ قد أنشئ العديد من هذه اللجان الفنية خلال المؤتمرات المنعقدة للقيام ببعض المهام الظرفية أو الدائمة ك لجنة التدريب والبحث العلمي .

(1)- عبد الله الشريف، المرجع السابق، ص 116، 115.

## الفرع الثاني:

### المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (أرياسي).

تهدف هذه المجموعة العربية إلى تنظيم وتنمية التعاون بمختلف أشكاله بين أجهزة الرقابة المالية والمحاسبة للدول الأعضاء، كما تسعى إلى تشجيع تبادل وتنمية الخبرات ووجهات النظر و تكثيف الدراسات والبحوث المعمقة بهذا الشأن.

لقد تأسست هذه المجموعة سنة 1976، وتم تنظيم العمل فيها بموجب اللوائح التأسيسية والتنظيمية لعام 1976، ثم وضع لها نظام أساسي تم إقراره في المؤتمر الثالث المنعقد في تونس سنة 1983<sup>(1)</sup>. وتعتبر جميع الأجهزة العليا للرقابة المالية في الدول العربية الأعضاء في جامعة الدول العربية أعضاء فيها<sup>(2)</sup>.

تتكون هذه المجموعة العربية من عدة هيئات تقوم بوظائف متنوعة في إطار ممارسة الرقابة المالية العليا هي:

الجمعية العامة، ب- المجلس التنفيذي، ج- الأمانة العامة.

أ- الجمعية العامة: تمثل السلطة العليا في المجموعة، وتقوم برسم السياسات العامة وتحديد الخطط ووضع البرامج اللازمة لقيامه المجموعة بعملها وتحقيق أهدافها التي وجدت من أجلها. تتألف هذه الجمعية من وفود الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الأعضاء في مجموعة العمل. رئيسها هو رئيس جهاز البلد المستضيف، وله نائبان، الأول هو رئيس جهاز البلد الذي استضاف الدورة السابقة، والثاني هو رئيس جهاز البلد الذي سيستضيف الدورة المقبلة.

تعقد الجمعية العامة دوراتها مرة كل ثلاث سنوات، في دورتها العادية في مقر جامعة الدول العربية أو في مقر أحد الأجهزة الأعضاء بدعوة منه، كما يمكن الاجتماع في دورات استثنائية إذا لزم الأمر. ويعبر الاجتماعاً صحيحاً إذا حضرته تسعة وفود من الأجهزة الأعضاء على الأقل وتتخذ القرارات والتوصيات بالأغلبية المطلقة للأعضاء الحاضرين.

(1)- عبد الرؤف جابر، المرجع السابق، ص ص19،20.

(2)- محمد رسول العموري، المرجع السابق، ص68.

**ب- المجلس التنفيذي:** يختص هذا المجلس بالقيام بالأعمال والمهام التي توكلها إليه الجمعية العامة، ويتابع تنفيذ قراراتها، وتوصياتها، كما يقوم بإقرار الميزانية السنوية للمجموعة.

يتكون المجلس التنفيذي من: رئيس يمثله رئيس الجهاز المستضيف للدورة الحالية، ونائب أول هو رئيس الدورة السابقة ونائب ثان هو رئيس الدورة المقبلة، إضافة إلى ثمانية أعضاء تنتخبهم الجمعية العامة بالاقتراع السري لمدة ست سنوات.

يعقد المجلس دورة عادية كل سنة، كما يجوز له أن يعقد دورات استثنائية، وتتم اجتماعاته في مقر جامعة الدول العربية، وتكو هذه الاجتماعات صحيحة إذا حضرها نصف عدد الأعضاء على الأقل. ويتخذ قراراته بأغلبية الأعضاء الحاضرين<sup>(1)</sup>.

**ج- الأمانة العامة:** يتولى وظيفة الأمانة العامة أحد الأجهزة الأعضاء الذي تختاره الجمعية العامة، ويقوم بهذا الدور بناء على اختيار الجمعية العامة دائرة المحاسبة في الجمهورية التونسية، والأمين العام لمجموعة العمل هو الرئيس الأول لدائرة المحاسبة في تونس.

تتولى الأمانة العامة القيام بمهام أمانة السر وكافة الأعمال الإدارية لمجموعة العمل، وكذا تنفيذ القرارات والتوصيلت التي تصدرها الجمعية العامة أو المجلس التنفيذي، ومتابعة وحفظ كافة الوثائق، والمستندات الخاصة بمجموعة العمل وإجراء كافة الإتصالات والمراسلات، وإعداد مشروع ميزانية مجموعة العمل<sup>(2)</sup>.

(1)- عبد الرؤوف جابر، المرجع السابق، ص 21، 20. و د/محمد رسول العموري، المرجع السابق، ص 71، 70.

(2)- النظام الأساسي لمجموعة العمل للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في الدول العربية/ مجلة الرقابة المالية، العدد الأول، السنة الثانية عشر، جوان 1993. أربساي/ تونس.

## المبحث الثاني:

### نماذج من الأجهزة الوطنية الغربية للرقابة المالية العليا

إن مجال دراسة النماذج الغربية للرقابة المالية العليا مشخصة في مختلف الأجهزة العليا الوطنية للرقابة المالية في هذه الدول سيعتمد على التصنيفات الفقهية في هذا المجال والتي ذهبت إلى صنيفها إلى ثلاث مجموعات أو ثلاث نماذج هي:

1. النموذج اللاتيني للرقابة المالية العليا الذي تتزعمه المدرسة الفرنسية العريقة والرائدة في هذا المجال وباقي التجارب التي حذت حذوها في أوروبا وغيرها.
2. النموذج الأنكلوسكسوني للرقابة المالية العليا وهو ذو محور ثلاثي: بريطاني، أمريكي، كندي أي: يتجسد من خلال تجارب الدول الثلاث للرقابة المالية العليا الرائدة في هذا التوجه.
3. النموذج الاشتراكي للرقابة المالية العليا الذي كان سائدا في في الدول الاشتراكية والذي اندثر بعد سقوط الاتحاد السوفييتي متزعم هذا الاتجاه سابقا، وإنما نشير إليه للفائدة النظرية والتاريخية فقط.

## المطلب الأول:

### النموذج اللاتيني للرقابة المالية العليا

تأخذ الأجهزة العليا للرقابة المالية في النموذج اللاتيني شكل المحاكم القضائية التي تتمتع بالاستقلال التام والكامل، ويكون لأحكامها قوة تنفيذية شأنها في ذلك شأن المحاكم العادية. وقد يأخذ بعضها شكل الأجهزة شبه القضائية شأن المحكمة الألمانية.

تمارس بعض هذه الأجهزة القضائية في هذا النموذج رقابة سابقة كما هو الشأن في إيطاليا والبرتغال، ويمارس بعضها الرقابة المالية اللاحقة كما هو الحال في بلجيكا.

في حين يهتم بعضها بالرقابة المالية والاقتصادية كمحكمة المحاسبة الفيدرالية الألمانية، هذا وتتولى مهمة الرقابة المالية العليا في فرنسا هيئة قضائية متخصصة وهي محكمة الحسابات الفرنسية، المحكمة المثال.



سأركز في دراستي للنموذج اللاتيني على أهم تجربتين فيه، و هما التجربة الفرنسية للرقابة المالية العليا ممثلة في محكمة الحسابات الفرنسية (فرع أول)، والتجربة الألمانية للرقابة المالية العليا ممثلة في محكمة الحسابات الألمانية الفيدرالية (فرع ثان) على اعتبار أنهما أعرق وأفضل التجارب الرقابية ذات التوجه اللاتيني، إحداهما تمثل النظام الرقابي القضائي وتمثل الثانية نظاما شبه قضائي، فضلا عن شهرتهما الواسعة التي تجاوزت الحدود الوطنية، وكان لهما التأثير الواضح في تجارب رقابية لدول أخرى كـبعض دول العالم العربي خاصة النموذج الفرنسي الواسع الصيت.

ثم سأعرج بعد ذلك على دراسة النموذج الاشتراكي المتحول إلى النموذج الاتيني بعدما فقد مبررات وجوده إثار انخيار المنظومة الاشتراكية بقيمها ومبادئها وفلسفتها واضمحلال الدول الكبرى التي كانت تبناها كالاتحاد السوفياتي والاتحاد اليوغسلافي، وذوبانها في المنظومة السياسية والاقتصادية والقانونية لأروبا الغربية اللاتينية. (فرع ثالث) .

## الفرع الأول:

### محكمة الحسابات الفرنسية

يتطرق هذا الفرع لنشأة محكمة الحسابات الفرنسية(فقرة أولى) ثم يتطرق إلى البنية التنظيمية لمحكمة الحسابات الفرنسية (فقرة ثانية)

#### أولا- نشأة محكمة الحسابات الفرنسية

تعتبر فرنسا أول دولة في الغرب طبقت أسلوب الرقابة المالية العليا قبل أن تتأثر بها الدول الأوروبية الأخرى ، ففي حدود سنة 1265 تم استحداث غرفة المحاسبة بباريس ل يتم إنشاء اللجان البرلمانية للرقابة المالية بعد الثورة الفرنسية لعام 1789. هذه الأخيرة التي لم تلب حاجة البرلمان ولا قدرته على الرقابة، ما جعل الضرورة ملحة إلى وجود هيئة فنية مستقلة تتولى مهمة الرقابة المالية العليا المستقلة نيابة عن البرلمان فتم إنشاء مكتب الحسابات سنة 1791.

لكن التطورات السياسية و الدستورية و الإدارية المتلاحقة التي مرت بها فرنسا في تلك الحقبة أدت إلى توسيع فكرة الرقابة المالية العليا الخارجية، وعجلت بميلاد محكمة الحسابات الفرنسية كجهاز قضائي مستقل متخصص في الرقابة العليا على الأموال العمومية في فرنسا.

هكذا ظهرت أول هيئة عليا للرقابة المالية في فرنسا في عهد نابليون الأول تدعى محكمة الحسابات (**La cour des comptes**) بموجب قانون 16 سبتمبر 1807 وهي تشبه في تنظيمها محاكم القضاء الإداري خاصة مجلس الدولة الفرنسي.<sup>(1)</sup>

#### ثانيا- البنية التنظيمية لمحكمة الحسابات الفرنسية

من حيث تنظيم هذه المحكمة فهي تتألف من قضاة غير قابلين للعزل من قبل الدولة أو الحكومة هم: الرئيس الأول الذي يعين من قبل رئيس الجمهورية بمرسوم رئاسي بعد عرضه على مجلس الوزراء ، وهو يسهر على سير وتنظيم أنشطة المحكمة، يساعده في ذلك رؤساء الغرف السبعة والمستشارون وعددهم خمسة وثمانون مستشارا، وثمانية عشر مستشارا موقرا و ستة وثمانين مدققا ووكيل، وموظفون إداريون هم المراقبون، ويمثل الحكومة لدى المحكمة مدع عام يساعده محامون عامون. وتتضمن محكمة الحسابات سبعة غرف.<sup>(2)</sup>

(1)- Raymond Muzellec, op:cit,p286.

(2)- Raymond Muzellec, op:cit,p287.

أما على مستوى التشكيلات فتتألف المحكمة من التشكيلات التالية: غرفة المشورة و الغرف  
مجتمعة والغرف والمدعي العام.

#### أ- غرفة المشورة: *Chambre de conseil*

تشكل غرفة المشورة من رؤساء الغرف تحت رئاسة الرئيس الأول للمحكمة، ويحضر اجتماعها صفة استشارية عدد من المستشارين والمدعي العام والكاتب العام للمحكمة. وتختص بوضع الصيغة النهائية للتقرير العام للخاص بالرقابة السنوية بعد إعداده من قبل اللجنة المعنية. تنعقد هذه الغرفة لأحد سببين:

- إما كمحكمة تأديبية لأعضاء المحكمة عند مخالفتهم للقوانين أو الوقوع في أخطاء تأديبية.
- و إما لمناقشة القضايا التي يحيلها إليها رئيس المحكمة من تلقاء نفسه أو بناء على اقتراح من المدعي العام ، وتختص الهيئة بوضع الصيغة النهائية للتقرير العام الخاص<sup>(1)</sup>.

#### ب- الغرف مجتمعة: *les chambres réunies*

تتكون تشكيلة الغرف مجتمعة من رؤساء الغرف وعدد من المستشارين من الدرجة الأولى، وتنعقد اجتماعاتها بقرار من رئيس المحكمة وتحت رئاسته.

تختص تشكيلة الغرف مجتمعة بالنظر في القضايا التي يحيلها إليها الرئيس الأول أين يتم تقييم الحسابات التي تقدمها إحدى الغرف أو المدعي العام أو لإبداء الرأي في بعض القضايا الإجرائية أو القضائية وكذا النظر في قضايا الطعن ضد الأحكام الصادرة عن الغرف.

#### ج- الغرف: *les chambres*

تضم المحكمة سبعة غرف، حيث تتولى كل غرفة النظر في حسابات عدد من الوزارات و الإدارات العامة .

يتم توزيع الأعمال على الغرف من قبل الرئيس الأول للمحكمة للنظر في تدقيقها وإصدار القرارات القضائية بشأنها.<sup>(2)</sup>

(1)- أحمد دوش مدني، المرجع السابق، ص 131

(2)- أحمد دوش مدني، المرجع السابق، ص 1

## د- المدعي العام: Ministère public

يختار المدعي العام من قبل الحكومة ويعين ويتم تعيينه بمرسوم رئاسي باقتراح من مجلس الوزراء، يساعده في أداء مهامه محاميان عامان.

### هـ- التشكيلات الاستشارية :

تضم التشكيلات الاستشارية لجنة التقرير العام والبرامج ولجان مساعدة متخصصة تساعد الرئيس الأول للمحكمة من خلال تقديم الاستشارة الضرورية، كما يجوز للمحكمة أن تستعين بخبراء.<sup>(1)</sup>

## ثالثا- اختصاصات محكمة الحسابات الفرنسية

### • الصلاحيات القضائية

تتولى محكمة الحسابات في فرنسا مهمة الرقابة المالية القضائية على حسابات المحاسبين العموميين دون الموظفين الإداريين، والتي تسلم إليها سنويا لتصدر قراراتها بشأنها، وهي رقابة لاحقة فقط دون أن تمارس المحكمة أية رقابة سابقة.

كما أن رقابتها القضائية هي رقابة موضوعية وليست ذاتية<sup>(2)</sup>، أي أنها تبحث في صحة الحساب دون البحث في مسؤولية المحتسب.<sup>(3)</sup>

أما من حيث ممارسة نشاطها، فإن محكمة الحسابات تقوم باصدار قرار مؤقت يتعلق بتدقيق الحساب، حيث يجيب عليه المحتسب في أجل لا يتجاوز شهرين، ثم تصدر بعد ذلك القرار النهائي الذي يبين إن كان المحتسب بريء الذمة أو مشغول الذمة أو مسلف. يمكن الطعن في قرارات المحكمة بطريق إعادة النظر أمام المحكمة نفسها، أو بطريق النقض أمام مجلس الدولة الفرنسي.<sup>(3)</sup>

### • الصلاحيات الإدارية

إلى جانب الصلاحيات القضائية، فإن لمحكمة الحسابات صلاحيات أخرى إدارية ومالية في

(1)- Raymond Muzellec, op:cit,p:287

(2)-Jean Vincent.et autres .op:cit .pp:500.et s.

(3)- يعبر عن ذلك بالفرنسية بجملة تقليدية هي: " la cour juge les comptes et non les comptables "

(4)- Raymond Muzellec, , op:cit,p:288 et s.

مراقبة تنفيذ الميزانية، حيث تقدم تقريرا سنويا بشأن كل الحسابات التي دقت ليرفع إلى رئيس الجمهورية، كما يبلغ هذا التقرير إلى الوزراء كل فيما يخصه لإبداء ملاحظاتهم بشأنه، ثم ينشر التقرير في الجريدة الرسمية ويطلع عليه أعضاء البرلمان.<sup>(1)</sup>

تقوم المحكمة أيضا بإجراء بيانات مطابقة عامة بين الحساب العام للإدارة والحسابات الفردية للمحتسبين العموميين من جهة، وبين حسابات المحتسبين وحسابات الإداريين من جهة أخرى .  
وعلى أساس التقرير السنوي وبيانات المطابقة العامة تتم عملية قطع الحساب الختامي في اللجنة المالية و في الجمعية الوطنية<sup>(2)</sup>.

#### رابعاً- الهيئات الرقابية المكملة لمحكمة الحسابات الفرنسية

استحدثت في فرنسا عدة هيئات مكملة لعمل محكمة الحسابات ونشاطها الرقابي تتولى أيضا اختصاصات رقابية في مجال الرقابة المالية العليا لا تؤديها المحكمة الأم في فرنسا هي: المجلس التأديبي للمخالفات المالية و لجنة تدقيق حسابات المؤسسات العامة و مجلس الضرائب. نتناولها كمايلي:

#### 1- المجلس التأديبي للمخالفات المالية:

أنشئ هذا المجلس في فرنسا عام 1948م وأسندت له صلاحيات رقابية تطل جميع الموظفين الذين يرتكبون أي مخالفات تمس بالمال العام، سواء تعلق الأمر بالمحتسبين أو الإداريين. يعاقب هذا المجلس على المخالفات المالية بغرامات قد يصل حدها الأعلى إلى ما يساوي الراتب السنوي غير الصافي للموظف المخالف.

تتكون تشكيلة هذا المجلس من أعضاء نصفهم من محكمة الحسابات ونصفهم الآخر من مجلس الدولة، ويرأسهم الرئيس الأول لمحكمة الحسابات أو أكبر الأعضاء سنا من بين رؤساء غرف المحكمة، كما لهذا المجلس نيابة عامة مؤلفة من أعضاء المحكمة فقط<sup>(3)</sup>.

(1)- Raymond Muzellec, op:cit ,pp: 292,293

(2)- Raymond Muzellec, op:cit,p:294.

(3)- Raymond Muzellec, op:cit ,pp:296 et s.

## 1- لجنة تدقيق حسابات المؤسسات العامة:

إلى جانب محكمة الحسابات والمجلس التأديبي للمخالفات المالية، يوجد في فرنسا ما يعرف ب: لجنة تدقيق حسابات المؤسسات العامة أو اللجنة المركزية للتقصي التي تبحث في مراقبة تكاليف ومردودية المصالح العامة. وهي مستقلة مبدئياً عن محكمة الحسابات غير أن تشكيلتها تتألف في غالبيتها من أعضاء المحكمة ويرسها أحد رؤساء الغرف في المحكمة.

## 2- مجلس الضرائب:

يهتم بالميدان الجبائي وقد أنشئ سنة 1971 ويبحث في القضايا الجبائية وقياس تطوراتها.

أخيراً فإن أهم ما يميز التجربة الفرنسية في إطار الرقابة المالية العليا هو:

- توافرها على هيئات تساعد محكمة الحسابات في مجال الرقابة المالية العليا على الأموال العمومية مثل: المجلس التأديبي للمخالفات المالية الذي يتولى إيقاع العقوبة على المخالفات المحالة إليه بواسطة النائب العام لمحكمة الحسابات وكذلك مجلس الضرائب الذي يهتم بالميدان الجبائي ويبحث في القضايا الجبائية وقياس تطوراتها، وكذلك لجنة تدقيق حسابات المؤسسات العامة"، أو اللجنة المركزية للتقصي التي تبحث في مراقبة تكاليف ومردودية المصالح العامة.

- تميز هذه التجربة بلامركزية الرقابة المالية العليا على الأموال العمومية، حيث أنشئت أربع وعشرون غرفة للحسابات منذ سنة 1982 الهدف منها هو حسن تدبير الأموال المحلية والحفاظ عليها.<sup>(1)</sup>

(2)- M.duverger, Finances publiques,1965,p: 354.

## الفرع الثاني:

### محكمة الحسابات الألمانية

سأعالج في هذا الفرع المتعلق بدراسة محكمة الحسابات الألمانية نشأة محكمة الحسابات في ألمانيا (فقرة أولى) و أعالج البنية التنظيمية لمحكمة الحسابات الألمانية (فقرة ثانية) ثم أتطرق إلى اختصاصات محكمة الحسابات الألمانية .

#### أولاً- نشأة محكمة الحسابات الألمانية

يعود تاريخ ظهور محكمة المحاسبة الألمانية كأعلى جهاز للرقابة المالية في ألمانيا الفيدرالية إلى سنة 1714 عهد الملك فريدريك غيوم الأول، حيث تم إنشاء ما يعرف المجلس العام للبروسيان كمبادرة أولية لتأسيس وتعزيز الرقابة العليا على الأموال العمومية والمحافظة على استقلالها.<sup>(1)</sup>

لقد تم وضع و ترسيخ أسس الرقابة العليا على الأموال العمومية في ألمانيا الفيدرالية بموجب قانون 1950 بالشكل المتعارف عليه حالياً. ثم أعيد تنظيم المحكمة بموجب قانون 1985/07/11 وليحسم بدوره في النقاش الفقهي حول وضعية هذه المؤسسة والذي أكد في مادته الأولى على استقلالية هذا الجهاز. فكيف تم تنظيم هذه المؤسسة وماهي صلاحياتها في مجال ممارسة الرقابة المالية العليا؟، وماهي مميزات هذه التجربة الرقابية؟.

#### ثانياً- البنية التنظيمية لمحكمة الحسابات الألمانية

يرأس محكمة الحسابات الألمانية رئيس ينتخب من قبل البرلمان وباقتراح من الحكومة الذي يعينه رئيس الجمهورية في منصبه لمدة لا تزيد عن اثني عشر سنة، ويساعده في مهامه ووظائفه نائب رئيس يخضع لنفس الشروط من حيث التعيين.

في حين يعود تعيين باقي الأعضاء فيتم تعيينهم من رئيس الفيدرالية باقتراح من رئيس المحكمة.

تتشكل المحكمة بصفة عامة من تسعة أقسام وسبعة وخمسين قطاعاً للرقابة، حسب ما جاء

في قانونها الداخلي المؤرخ في: 1987/01/12.<sup>(2)</sup>

(1)- أحمدوش مدني، المرجع السابق، ص 135

(2)- أحمدوش المدني، المرجع السابق، 136

### ثالثا- اختصاصات محكمة الحسابات الألمانية

تختص المحكمة برقابة و ضمان التدبير المالي والاقتصادي للفيدرالية، كما تتولى مراقبة بعض المصالح والمؤسسات الصناعية والتجارية في إطار الفيدرالية أيضا ، وتقوم برقابة مؤسسات الضمان الاجتماعي .

للمحكمة أيضا اختصاص استشاري تجاه مؤسستي البرلمان والحكومة الفيدرالية بما فيها الوزارات.

تتولى المحكمة أيضا تقديم تقرير سنوي حول مختلف أنشطتها إلى البرلمان وإلى الحكومة الفيدرالية، وينشر ليطلع عليه الرأي العام في ندوة صحفية يعقدها رئيس المحكمة خصيصا لهذا الغرض.<sup>(1)</sup>

### رابعا- مميزات وخصائص التجربة الألمانية

من مميزات التجربة الألمانية توجد بألمانية الفيدرالية ستته عشر محافظة فيدرالية تتمتع بالاستقلال التام وتتوفر على مؤسسات خدستورية خاصة بها، وفي مجال الرقابة المالية العليا تم استحداث عشرة محاكم جهوية للحسابات تتمتع بدورها باستقلال تام عن محكمة الحسابات الفيدرالية

لا تتمتع محكمة الحسابات الألمانية بالصفة القضائية كما هو الشأن في محكمة الحسابات الفرنسية، بل يقتصر دورها على النقد والاستشارة على الرغم من تأثر نظامها الداخلي بالنظام القضائي العادي كتمتع أعضائها بامتيازات و ضمانات القضاة في النظام القضائي العادي.<sup>(1)</sup>

تتوفر التجربة الألمانية على مكاتب الفحص والتدقيق السابق وهي خاصة يتميز بها النظام الرقابي البرمالي الألماني، حيث يوجد مائة وعشرون مكتبا و ألفان من المدققين، ودور هذه المكاتب هو مساعدة المحكمة في أداء وظائفها في تدبير الأموال العمومية.

يتم مراقبة حسابات المحكمة من قبل البرلمان وفقا لمقتضيات المادة 101 من القانون المنظم لها.<sup>(1)</sup>

(1)- أحمدوش المدني، المرجع السابق، 13



### الفرع الثالث:

#### تحول النموذج الاشتراكي إلى النموذج اللاتيني للرقابة المالية العليا

بسقوط الاتحاد السوفياتي و انهيار المعسكر الشرقي، بدأت الأنظمة الرقابية ذات التوجه الاشتراكي في مختلف دول أوروبا الشرقية تتحول شيئا فشيئا عن تبني هذا النموذج لصالح النموذج اللاتيني المطبق في غرب القارة الأوروبية.

حيث سعت كل دولة إلى إعادة هيكلة جهازها الرقابي على وفق المعطيات الجديدة وبحسب ما يتناسب مع طبيعة النموذج اللاتيني على وفق ما سنراه لاحقا. ولذلك أرتأيت أن لا أفرد هذا النموذج البائد بمطلب مستقل لكونه قد انكمش من الوجود وتحول إلى اقتباس التجارب الأوروبية الأخرى ذات التوجه اللاتيني.<sup>(1)</sup>

لذا سأتناول هذا الفرع من خلال تبيان مفهوم وطبيعة الرقابة المالية في النموذج الاشتراكي (فقرة أولى)، ثم الحديث عن تطور مفهوم الرقابة المالية في الأقطار الاشتراكية السابقة (فقرة ثانية)، ثم الإشارة إلى نماذج للتحويل الاشتراكي في مجال الرقابة المالية العليا وتبنيها للنظام اللاتيني (فقرة ثالثة).

#### أولا: مفهوم وطبيعة الرقابة المالية في النموذج الاشتراكي

نشأ النموذج الاشتراكي للرقابة المالية العليا كاتجاه مستقل للرقابة المالية العليا في فترة قيام المعسكر الشرقي بزعامة الاتحاد السوفياتي سابقا، أين كانت له أصوله ومناهجه وهيكله التي يقوم عليها، وكذا أهدافه التي يتوخاها في إطار المجتمع الاشتراكي المبني على الملكية الجماعية لوسائل الانتاج. حيث اتخذت أنظمة الرقابة المالية العليا في النموذج الاشتراكي بصورة عامة ثلاث صور:

- 1- الرقابة الإدارية التسلسلية على أساس مركزية الإدارة
  - 2- الرقابة السياسية عن طريق الحزب وجهازه التفتيشي في الوحدات الإدارية
  - 3- رقابة مالية قبل الصرف وبعده عن طريق أجهزة مركزية للتدقيق والمحاسبة
- ففي هذا النموذج البائد كانت مؤسسات الرقابة عبارة عن أجهزة تتخذ مظهرها جماعيا، يترأسها رئيس الجهاز الذي يتم انتخابه من قبل البرلمان بصلاحيات واسعة. حيث كانت السيادة في النموذج الاشتراكي لنوعين من أجهزة الرقابة:

(1)- أحمدوش مدني، المرجع السابق، ص 145

**النوع الأول:** يقوم على وجود وزارة أو هيئة رقابية تابعة للسلطة التنفيذية، وهو الأكثر شيوعا في الأقطار الاشتراكية ، حيث تتولى وزارة الرقابة في الدولة عملية الرقابة على مختلف الأنشطة الاقتصادية والمالية والإدارية لأجهزة ومؤسسات الدولة. كما تتمتع بسلطات واسعة وتتخذ من الإجراءات والقرارات ما تراه مناسبا فضلا عن فرض العقوبات الجزية وتقدير الأضرار التي تصيب ممتلكات الدولة.

**النوع الثاني:** يعتمد على وجود ديوان أعلى للرقابة في الدولة يكون تابعا للمجلس الأعلى الذي يمارس السلطة التشريعية. تنحصر مهمة هذا الديوان في تقديم مختلف المعلومات ومساعدة البرلمان لمراقبة أعمال الحكومة. كما يقوم الديوان بممارسة الرقابة المالية السابقة واللاحقة. و يجوز له الاستعانة بمؤسسات التدقيق و التفتيش وفحص التقارير التي تقدمها تلك المؤسسات.

يرفع الديوان تقاريره إلى المجلس الأعلى - البرلمان - فضلا عن أجهزة التفتيش الأخرى ، وتجرى المناقشة على الحساب الختامي بموجب تلك التقارير، كما يحق للديوان أن يطلب فرض العقوبات أو إقامة دعوى مدنية.

يقتصر استعمال هذا الأسلوب في الأقطار الاشتراكية السابقة على بولندا، الدولة الوحيدة التي تتوفر على " الغرفة العليا للرقابة" وهي مستقلة عن السلطة التنفيذية.<sup>(1)</sup>

### ثانيا: تطور مفهوم الرقابة المالية في الأقطار الاشتراكية السابقة

بعد اختيار النظام الاشتراكي اتجهت مختلف الدول ذات التوجه الاشتراكي سابقا إلى إعادة هيكلة و إصلاح أنظمتها السياسية و أنظمتها الرقابية بصفة خاصة، فاتجهت في معظمها إلى منذ سنة 1989 إلى اعتماد الأنظمة الرقابية المطبقة في الدول الأوروبية الغربية، كونها تمثل النماذج الأقرب و الأكثر ملاءمة للتكيف مع أنظمتها الرقابية الخاصة وخاصة دول أوروبا الشرقية.

و قد تأكد هذ التوجه من خلال منتدى " فلانس" بالبحر المنعقد ما بين 08 و 20 سبتمبر الذي شاركت فيه الأجهزة الرقابية العليا الأساسية المنضوية تحت لواء محكمة الحسابات الأوروبية إلى

(1)- أحمدوش مدني، المرجع السابق، ص 147.

جانب الأجهزة الرقابية لدول أوروبا الشرقية المستقلة عن الاتحاد السوفيتي سابقا ، حيث شكل محور دراسة إعادة تنظيم وهيكله المؤسسات الرقابية و آفاقها المستقبلية أهم محاور الأيام الدراسية للمنتدى.<sup>(1)</sup>

### ثالثا: نماذج للتحوّل الاشتراكي في مجال الرقابة العليا

في إطار الإصلاحات والتغييرات التي مست بلدان أوروبا الشرقية في مختلف المجالات والميادين بما فيها مجال الرقابة المالية العليا، حولت كثير من بلدانها أن تعيد هيكله نظمها الرقابية على وفق النموذج اللاتيني من ذلك:

#### أ- النموذج البلغاري:

أعيدت هيكلت جهاز الرقابة في بلغاريا بعد التخلي عن النظام الاشتراكي و عاد إلى العمل بصيغة محكمة حسابات التي كان يتوفر عليه قبل العهد الاشتراكي وهي تشبه النموذج الفرنسي و تمارس اختصاصا قضائيا ثم تحولت إلى لجنة الرقابة للدولة في العهد الاشتراكي. وبعد التحوّل عنه تمت العودة إلى هذا النموذج القديم في إطار مؤسسة مستقلة ذات اختصاص قضائي.

#### ب- النموذج المجري:

أعدت الحكومة في المجر هيكله محكمة الحسابات بها من جديد لتقترب من نظيرتها النمساوية، و أصبحت تابعة للسلطة التشريعية بموجب قانون: 1989/10/30. حيث أصبح رئيس المحكمة و مساعده يعينون من طرف الجمعية الوطنية لمدة اثني عشر سنة، و تتولى مراقبة مشروعية ومطابقة الميزانية للعمليات المنفذة، كما تتولى رفع الحساب العام للدولة إلى الجمعية الوطنية.<sup>(2)</sup>

#### ب- النموذج الروسي:

و في روسيا سليله الاتحاد السوفيتي سابقا، فقد عوض قانون 16 ماي 1991 وزارة الرقابة للدولة بغرفة الرقابة وفقا للمعطيات الجديدة. لقد تم التطرق بصورة سريعة ومقتضية للنموذج الاشتراكي الذي لم تعد له فائدة عملية باستثناء الفائدة النظرية والتاريخية للموضوع. لأتحول بعدها لدراسة نموذج آخر من نماذج الرقابة المالية العليا في العالم هو النموذج الأنكلوسكسوني في المطلب المولي.

(1)- فهمي محمود شكري، المرجع السابق، ص 151-153

(2)- أحمدوش مدني، المرجع السابق، ص 148.

## المطلب الثاني:

### النموذج الأنكلوسكسوني للأجهزة العليا للرقابة المالية

يعد النموذج الأنكلوسكسوني أحد أهم النماذج الرئيسية للأنظمة الرقابية على الأموال العمومية في العالم ومن أكثرها تأثيرا وتطورا، و لأجل التعرف على هذا النموذج نقتصر في دراستنا له على التجارب الرائدة فيها والأكثر بروزا في مجال الرقابة المالية العليا وهي تجارب الدول الثلاث المتطورة، تجربة بريطانيا للرقابة المالية العليا ممثلة فيما يعرف: "المراقب المدقق العام (فرع أول)، وتجربة الولايات المتحدة الأمريكية للرقابة المالية العليا ممثلة في المكتب العام للمحاسبات (فرع ثاني)، و تجربة كندا للرقابة المالية العليا ممثلة في مكتب المراقب العام.(فرع ثالث)<sup>(1)</sup>

## الفرع الأول:

### المراقب المدقق العام في بريطانيا

يتولى المراقب المدقق العام رئاسة مكتب المراجعة الوطني الذي يقوم مقام الهيئة العليا للرقابة على الأموال العمومية في بريطانيا. حيث سأنتظرق ماهية المراقب المدقق العام (فقرة أولى)، و أتحدث عن البنية التنظيمية لمكتب المراجعة الوطني (فقرة ثانية)، ثم أعرج في الأخير على توضيح اختصاصات مكتب المراجعة الوطني (فقرة ثالثة).

### أولا- ماهية المراقب المدقق العام

المراقب المدقق العام أو المراجع المحاسب العام هو موظف سام برتبة وزير يتم تعيينه من قبل الملك، ويتمتع باستقلال تام ولا يعزل إلا بقرار مشترك من قبل مجلس العموم ومجلس اللوردات ولا يسأل إلا أمام مجلس العموم، وراتبه غير قابل للمراجعة من قبل الحكومة لا بالزيادة ولا بالنقصان كونه يصرف من النفقات ذات الاعتماد التي تقرريقوانين وتظل سارية المفعول حتى يتم تعديلها بقانون، ولا تمارس عليه السلطة التنفيذية أي سلطة ولا تتدخل في مهامه واختصاصاته.

يمثل المراقب المحاسب العام مجلس العموم في قيامه بمهام الرقابة المالية العليا ويقدم تقاريره إلى لجنة الحسابات العامة بالمجلس التي تتولى مناقشة هذه التقارير ودراستها مما يعني أنها من يتولى مراقبة أعمال مكتب المراجعة الوطني.<sup>(2)</sup>

(1)- أحميدوش مدني، المرجع السابق، ص 123.

(2)- حسن عوضة، المرجع السابق، ص 30.

### ثانيا- البنية التنظيمية لمكتب المراجعة الوطني

يتكون المكتب الوطني للمراجعة من تسع مائة موظف يتمركز أغلبهم في العاصمة لندن، ويتوزع الباقون بين المدن الشمالية واسكتلندا، وتوجد بإرلندا الشمالية مؤسسة رقابية مستقلة تتولى مهمة رقابة الحسابات الإدارية لهذه المنطقة.

يقوم المكتب أيضا بتوظيف مائتين وخمسة وخمسين مدققا بصفتهم خبراء محاسبين مؤهلين، ويتولى تكوين مائتين وعشرين آخرين للحصول على هذه الأهلية، كما يستعين بمختصين ومستشارين خارجيين للقيام بمهامه، خاصة ما تعلق منها بفحص أو تدقيق الحسابات ورقابة التسيير.<sup>(1)</sup>

### ثالثا- اختصاصات مكتب المراجعة الوطني

يقوم هذا الموظف بمراقبة جميع النفقات، وتعرض عليه أوامر الصرف التي يصدرها الوزراء ليأذن بصرفها إن كانت مطابقة للقوانين والأنظمة من حساب الإيرادات المودعة في بنك انكلترا، تنتقل هذه المبالغ إلى حساب آخر مفتوح باسم " الدافع العام" الذي ينبغي أن يؤشر على جميع المدفوعات. ويعد هذا الشكل من الرقابة رقابة سابقة على التنفيذ. كما يتولى مكتب المراجعة العامة الرقابة اللاحقة من خلال التقارير التي ترفع إليه من الموظفين التابعين له في جميع الإدارات الحكومية بتفاصيل النفقات العامة التي تم صرفها، ليتم تدقيقها وتوحيدها من أجل صياغة التقرير النهائي الذي يقدم إلى مجلس العموم .

يقدم المراقب المدقق العام تقريرا سنويا إلى مجلس العموم، ويعرض ابتداء على "لجنة الحسابات العمومية" ليكون أساسا فيما بعد لممارسة الرقابة البرلمانية على المال العام. يتم في الواقع إعداد هذا التقرير بناء على التقارير الفرعية التي يقدمها الموظفون المرتبطون بالمراقب المدقق العام بشأن تدقيق الحسابات وتفاصيل سائر النفقات في كل وزارة.

يمارس مكتب المراجع العام في بريطانيا رقابة اقتصادية فعالة لتقييم الأداء وقياس الإنجازات في الوحدات الحكومية والهيئات العامة. كما يشكل مكتب المراجع الوطني في إنجلترا من الناحية السياسية حاليا وسيلة للتوازن السياسي بين الأغلبية والمعارضة.<sup>(2)</sup>

(1)- الكفراوي، الرقابة المالية بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 34

(2)- أحمدوش مدني، المرجع السابق، ص 125.

## الفرع الثاني:

### المكتب العام للمحاسبات- الولايات المتحدة الأمريكية

سأطرق بالحديث إلى نشأة المكتب العام للمحاسبات في الولايات المتحدة الأمريكية (فقرة أولى)، و الى البنية التنظيمية للمكتب العام للمحاسبات (فقرة ثالثة) ثم الحديث عن اختصاصات المكتب العام للمحاسبات<sup>(2)</sup> (فقرة ثالثة)

#### أولاً- نشأة المكتب العام للمحاسبات

أنشئ المكتب العام للمحاسبات سنة 1921 بمثابة هيئة عليا للرقابة على الأموال العمومية في الولايات المتحدة الأمريكية. وبعد الأزمة الاقتصادية العالمية لسنة 1929 ازدادت الأهمية بمجال الرقابة المالية في أمريكا ما أدى إلى إصدار مجموعة من القوانين في هذا الشأن لدعم اختصاصات المكتب العام للمحاسبات. وهو مستقل عن السلطة التنفيذية و يتولى رئاسته المحاسب العام الذي يعين بقرار من رئيس الجمهورية بناء على توصية ومجلس الشيوخ.<sup>(1)</sup>

#### ثانياً- البنية التنظيمية للمكتب العام للمحاسبات G.A.O<sup>(2)</sup>

يتكون الجهاز العام للمحاسبات الأمريكي من ثلاث تشكيلات رئيسية:

1. الرئيس: يقوم رئيس الجمهورية في الولايات المتحدة على- غرار ما هو موجود في بريطانيا وتأثراً بوظيفة المراقب المدقق العام - بتعيين "مراقب عام" لمدة خمس عشرة سنة، يكون محصناً عن العزل من قبل الكونغرس إلا في حالات استثنائية، وقرار مشترك من الكونجرس أو نتيجة لمحاكمة أمام مجلس الشيوخ.
2. تشكيلات مساعدة للرئاسة، وتتكون من المجلس العام للمستشارين أو من مساعدين للرئيس، حيث يتولى كل منهم الإشراف على نشاط معين.
3. أقسام رقابية متخصصة تتكون من عشرة أقسام متعددة الاختصاص.
4. خمسة عشر مكتبا جهويا موزعة على مجموع التراب.
5. أربعة أقسام تقوم بمعالجة قضايا الصفقات والأمن الوطني والموارد البشرية وحماية البيئة.
6. ثلاثة أقسام أخرى ذات طبيعة تقنية تعالج مشاكل التدبير المالي والإعلاميات وتقييم البرامج.

(1)- د/ حسن عواضة، المرجع السابق، ص308.

(2)- أحمدوش مدني، المرجع السابق، ص 126.

لقد أدى اهتمام السلطات بالمكتب العام لمحاسبات لتفعيل أدائه الرقابي إلى التركيز بالدرجة الأولى على الموارد البشرية كما ونوعا، فأصبح الممقر المركزي بواشنطن وحده يتوفر على خمسة آلاف ومائة موظف، وثمانون مكتبا للرقابة موزعة بواشنطن وحدها.

كما يعتمد المكتب أساسا في هذا السياق على أطر من المحاسبين المهندسين والاقتصاديين والرياضيين وخبراء في الإعلاميات و جامعيين متخصصين في الإدارة والتجارة.<sup>(1)</sup> هذا ما يتعلق بتشكيلات المكتب و أقسامه، فما هي اختصاصاته؟.

### ثالثا - اختصاصات المكتب العام للمحاسبات<sup>(2)</sup>

- يتولى هذا المراقب التأشير على جميع الحوالات، وله أن يوقف دفع أية نفقة مخالفة للقانون، ويقرر مسؤولية الموظف الذي أمر بصرفها أو قام بدفعها.
- يعتمد أوامر الصرف التي يصدرها بحيث لا تصبح سارية إلا بعد مصادقته.
- يقوم بفحص حسابات الحكومة المركزية والولايات والمؤسسات العامة من أجل التأكد من صحة الحسابات ومطابقتها للواقع، وأنها تمت وفقا للقوانين المعمول بها وأن المصروفات صرفت في أبوابها.
- يقوم بإصدار تقارير دورية وتقريراً عاما يقدمه للكنغرس في نهاية كل سنة مالية.<sup>(1)</sup> يتضمن هذا التقرير:

1. المخالفات المالية

2. تحديد المسؤوليات والمخالفات

3. يقدم اقتراحات للقضاء على نواحي الإسراف والضياع في استخدام الموارد و أحكام الرقابة عليها.

و خلاصة الأمر فإن المكتب العام للمحاسبات يباشر نوعين من الرقابة: رقابة سابقة باعتماد أوامر الصرف التي يصدرها وزير المالية و رقابة لاحقة و شاملة على الأموال العامة.

(1)- حسن عوضة، المرجع السابق، ص282 وما بعدها، وعبد الرؤوف جابر، المرجع السابق، ص 14 و15

(2)- عبد الرؤوف جابر، المرجع السابق، ص 17 وما بعدها.

و في إطار ممارسة المكتب لاختصاصه أصبح يتمتع بسلطة وسمعة قويتين لدى الرأي العام الأمريكي، نظرا لما يتمتع به المكتب من نزاهة ومصداقية وحرص على حماية الأموال العامة من خلال ما يقدمه من تقارير في هذا الإطار.<sup>(1)</sup>

بعد هذا العرض الموجز للنموذج الأمريكي للرقابة العليا على الأموال العمومية أنتقل إلى نموذج آخر لا يقل أهمية عن سابقه (البريطاني والأمريكي)، ألا وهو النموذج الكندي ثالثه الأثافي في حلقات التوجه الأنكلوسكسوني للرقابة المالية العليا من خلال الفرع القادم.

### الفرع الثالث:

#### مكتب المراقب العام بكندا

يتولى مباشرة عملية الرقابة المالية العليا في كندا جهاز أعلى يدعى: " مكتب المراقب العام" و الذي شكل نموذجا حيا ورائدا في مجال الرقابة الشاملة على الأموال العمومية عن طريق ما يعرف بالفحص المدمج، وبخاصة بعد صدور قانون: 1977/07/14 الذي كرس الدور الحقيقي والدقيق لهذا الجهاز في مجال الأداء الرقابي الجيد في العالم.<sup>(2)</sup>

يتأسس المكتب مراقب عام يتم تعيينه لمدة عشر سنوات وهو غير قابل للعزل وله مرتبة القاضي بالمحكمة العليا بكندا.<sup>(3)</sup>

#### اختصاصات مكتب المراقب العام بكندا

يتولى مكتب المراقب العام جملة من الاختصاصات تتمحور في جلها حول القيام بفحص الحسابات وإجراء التحقيقات الضرورية التي تمكنه من إعداد التقرير السنوي العام حول أنشطة المكتب الذي يتولى تقديمه للبرلمان لتأكد من خلاله من صحة الوضعية المالية السابقة ومدى احترام وتطبيق اللوائح في هذا المجال . وعموما فإن اختصاصات المكتب تدور حول تزويد البرلمان بالمعلومات الكافية التي تساعد على فرض رقابة فعالة حول استعمال الأموال العامة في كندا.<sup>(4)</sup> مما سبق يتجلى لنا مستوى التشابه الكبير بين النماذج الثلاثة الرئيسية في التوجه الأنكلوساكسوني للرقابة العليا على الأموال العامة، خاصة النموذج البريطاني والنموذج الأمريكي.

(1)- أحمدوش مدني، المرجع السابق، ص 127

(2)- أحمدوش المدني، المرجع السابق، 128



غير أن التجربة الكندية تعتبر مدرسة رائدة في مجال الرقابة الشاملة أو ما يعرف بالفحص المدمج ، فهي كما يرى الباحثون في هذا المجال تشكل بحق المفهوم الحديث للرقابة العليا على الأموال العمومية.<sup>(1)</sup>

لكن مما يلاحظ على هذه النماذج الأنكلوساكسونية هو أنها تجمع بين خاصية واحدة تمثل قاسما مشتركا بينها جميعا وهي:

4. تبعية هذه الأجهزة للمجالس التشريعية أي أنها تعمل تحت إشراف البرلمان

5. إسناد رئاسة هذه الأجهزة في الدول الثلاثة إلى موظف سام في الدولة.

هذا هو واقع حال الرقابة العليا على الأموال العامة في الدول الغربية بنماذجها الثلاثة اللاتيني والأنكلوساكسوني، و الاشتراكي، فما هو حال وواقع الرقابة المالية العليا في أجهزة الدول العربية في المشرق والمغرب؟.

للإجابة على ذلك نتطرق في المبحث القادم لبعض التجارب العربية للرقابة المالية العليا على سبيل المثال لا الحصر.

### المبحث الثالث:

#### التجارب العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية

سعت كثير من الدول العربية بعد خروجها من ريق الاستعمار وإنشاء الدولة الوطني إلى استحداث مؤسسات رقابية للمحاسبة على المال العام على غرار ما هو موجود في الدول الغربية بمختلف نماذجها، فظهر إلى حيز الوجود كثير من الأجهزة العليا التي تتولى هذه المهمة العسيرة بأسماء متباينة من بلد إلى آخر.<sup>(2)</sup>

(1)- أحمدوش المدني، المرجع السابق، 128

(2)- في الجزائر تسمى هذه المؤسسة الرقابية العليا(مجلس المحاسبة) وفي مصر( الجهاز المركزي للحسابات) وفي لبنان والأردن وقطر والإمارات العربية والكويت(ديوان المحاسبة) والسودان والصومال(ديوان المراجع العام) وفي سوريا(الجهاز المركزي للرقابة المالية) وفي ليبيا(اللجنة الشعبية العامة للرقابة والمتابعة) وفي المغرب (المجلس الأعلى للحسابات) وفي اليمن(الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة) وفي موريتانيا(محاكمة الحسابات) وفي سلطنة عمان(الأمانة العامة لتدقيق الحسابات) وفي العراق قبل الاحتلال(ديوان الرقابة المالية) وفي السعودية(ديوان المراقبة العامة) وفي تونس(دائرة الحسابات) وفي جيبوتي(الخزينة العامة) وفي فلسطين(هيئة الرقابة العامة)، عبد الرؤوف جابر، المرجع السابق، ص2.

سأقتصر في بيان واقع الرقابة المالية العليا في الدول العربية على نموذجين محددين على سبيل المثال لا الحصر - فضلا عن النموذج الجزائري الذي نستناوله مستقلا بدراسة خاصة ومستفيضة في الباب الثالث - وهي: التجربة المصرية ممثلة في الجهاز المركزي للمحاسبات (مطلب أول) والتجربة التونسية ممثلة في دائرة المحاسبات (مطلب ثان).

إن تركيز الدراسة على هذين النموذجين دون غيرها راجع إلى بعض الاعتبارات العلمية والعملية منها:

6. يعتبر هذان النموذجان المختاران للدراسة من أرقى وأعرق التجارب العربية في مجال تطور الرقابة المالية العليا في الوطن العربي.

7. ارتباط بعض أحد هذين النموذجين بالتجربة الجزائرية واقتراحهما من بعض في واقعهما القانوني و الممارساتي وفي محيطهما الإقليمي والسياسي و هي التجربة التونسية على اعتبار أن هذه الدولة من أكبر دول الاتحاد المغاربي التي تصبو إلى التكامل و التنسيق في كافة المجالات بما فيها مجال الرقابة الشاملة.

8. تأثر هذه النماذج بما فيها النموذج الجزائر بالمدرسة الفرنسية اللاتينية في مجال الرقابة العليا على الأموال العامة التي تمارسها محكمة الحسابات الفرنسية.

### المطلب الأول:

#### الجهاز المركزي للحسابات المصري

سأتعرض في هذا المطلب لنشأة الجهاز المركزي للحسابات المصري (فرع أول) و البنية التنظيمية للجهاز ومدى استقلاله(فرع ثان)، ثم التعرض لاختصاصات هذا الاجهاز العريق في الرقابة العليا(فرع ثالث).

### الفرع الأول:

#### نشأة الجهاز المركزي للحسابات المصري

أدرك البرلمان المصري منذ حوالي1924م بصفته هيئة تشريعية أنه لا يستطيع أن ينظر في الحساب الختامي ويناقشه بكل ما يستحق من عناية واهتمام، كما أن الوقت لايفي بمراجعة جميع مستندات الإيراد والصرف حتى وإن استعين بمحاسبين متخصصين، ولذلك قضت المصلحة الوطنية أن يعهد بذلك إلى هيئة متخصصة مستقلة ومن هنا ظهرت فكرة ديوان المحاسبة.

فطلب البرلمان إنشاء الديوان عدة مرات، كان ذلك سنة 1926 ثم سنة 1927م ولم يتم إعداد المشروع إلا سنة 1930م حيث أقره مجلس النواب في 04 يونيو 1930م وأحيل إلى مجلس الشيوخ لإقراره، ولكنه لم ير النور إلا في سنة 1942م حيث أنشئ ديوان المحاسبة بموجب القانون رقم: 52 الصادر بتاريخ 17 أغسطس 1942م تأثرا بما هو جار به العمل في فرنسا وبلجيكا وإيطاليا وانكلترا.<sup>(1)</sup>

استمر العمل بهذا القانون حت سنة 1960م حيث صدر القانون رقم: 220 بتاريخ 17 يوليو 1960م وأصبح يسمى ديوان المحاسبات، حيث أعيد تنظيم اختصاصاته وأعماله بما يتفق والأوضاع المستجدة عقب ثورة الضباط الأحرار سنة 1952م وقيام الجمهورية العربية المتحدة بين مصر وسوريا.<sup>(2)</sup>

غير أن الوضع لم يستمر طويلا، فبعد أربع سنوات صدر القانون رقم: 129 بتاريخ 21 مارس 1964م الذي أعاد تنظيم الديوان تحت تسمية جديدة هي (الجهاز المركزي للحسابات) من خلال سبع وعشرين مادة تناولت في مجموعها أهداف نشأة الجهاز، واختصاصاته وتشكيلاته ونظام العاملين به والأحكام العامة المتعلقة به، وقد صدرت اللائحة التنفيذية لهذا القانون بالقرار الجمهوري رقم: 239 بتاريخ 08 أبريل 1964م. امتدت رقابة هذا الجهاز لتشمل الرقابة المالية ورقابة الأداء.<sup>(3)</sup>

لقد اعتبر ظهور هذا الجهاز حدث بارزا في تاريخ الرقابة الخارجية المستقلة في مصر، وخطوة هامة من خطوات تطورها كهيئة مستقلة تابعة لرئيس الجمهورية.<sup>(4)</sup> ثم صدر القانون رقم: 31 لعام 1975 الذي ألحق الجهاز المركزي للمحاسبات بالسلطة التشريعية، ونظم العلاقة بينهما بهدف مساعدة مجلس الشعب في العمل على تحقيق رقابة مجدية وفاعلة على تنفيذ الميزانية العامة. وأخيرا صدر القانون الموحد للجهاز المركزي للمحاسبات رقم 144 لعام 1988 وجمع كل الأحكام و القواعد التي تتصل بأعماله في القوانين والتشريعات السابقة.<sup>(5)</sup>

(1)- فكري أبو الخير، المرجع السابق، ص 216 وما بعدها. د/عبد الحميد القاضي، المرجع السابق، ص 315. ود/حسن عواضة، المرجع السابق، ص 309، 310.

(2)- فكري أبو الخير، المرجع نفسه، ج 1، ص 217، 218.

(3)- حامد دراز، مبادئ المالية العامة، مرجع سابق، ص 113.

(4)- طارق الساطي، رقابة ديوان المحاسبات على مشروعية تنفيذ النفقات العامة، مرجع سابق، ص 122.

(5)- الكفراوي، الرقابة المالية بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 310.

بعد صدور هذا القانون استكملت كل الحلقات التشريعية والتنظيمية للرقابة على تنفيذ الميزانية العامة في مصر.

### الفرع الثاني: تنظيم الجهاز المركزي للمحاسبات واستقلاله

يتولى الجهاز المركزي للمحاسبات في مصر ممارسة الرقابة المالية المستقلة على تنفيذ الميزانية العامة للدولة في النظام المصري. وهي رقابة لاحقة أو بعدية بموجب القانون 144 الصادر سنة 1988 كرقابة مالية محاسبية ورقابة على الأداء، ومتابعة تنفيذ الخطة العامة بجانب الرقابة القانونية على القرارات الصادرة في شأن المخالفات المالية مما سنينه في العناصر التالية:

#### أولاً- تشكيل الجهاز

يتشكل الجهاز المركزي للمحاسبات في مصر من رئيس ونائبين ومجموعة من الوكلاء و أعضاء فنيين للجهاز، ويتشكل مكتب الجهاز من رئيس الجهاز ونائبه الأول وأقدم الوكلاء.<sup>(1)</sup> يتولى مكتب الجهاز وضع القواعد الخاصة بتنظيم شؤونه المالية والإدارية.<sup>(2)</sup>

كما يتولى وضع الهيكل التنظيمي للجهاز، وكذا تحدد وحداته الرئيسية والمساعدة. حيث يضم الهيكل التنظيمي أربعة وعشرين (24) إدارة مركزية منها:

1. ثلاث إدارات مركزية للرقابة المالية على الحكومة المركزية ووحدات الإدارة المحلية في محافظات الوجهين البحري و القبلي.
2. ثلاث إدارات مركزية لمتابعة تنفيذ الخطة وتقييم الأداء في قطاع الخدمات والاقتصاد.
3. -إدارة مركزية للرقابة على وزارتي الدفاع والانتاج الحربي.
4. إدارتان مركزيتان للرقابة القانونية المتعلقة بالمخالفات المالية وإدارة مركزية للتفتيش على أعمال أعضاء الجهاز وإدارة مركزية للبحوث والتدريب.
5. إدارة مركزية تختص بالشؤون المالية والإدارية للجهاز.<sup>(3)</sup>

(1)- المادتان: 19 و 24 من القانون رقم 144-88 لسنة 1988 المتعلق بالجهاز المركزي للمحاسبات في مصر

(2)- المادة: 28 من القانون رقم 144-88 نفسه.

(3)- فخري عباس، (نبذة موجزة عن الجهاز المركزي للمحاسبات في جمهورية مصر العربية) ، مجلة الرقابة المالية، المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية ، تونس ، السنة 08، العدد 02، 1989، ص 25 و 26.

## ثانيا- استقلال الجهاز وعلاقته بمجلس الشعب

قرر القانون الأخير رقم: 144 لسنة 1988 إلحاق الجهاز المركزي للمحاسبات بمجلس الشعب، مما يوحي بمحاولة تأكيده على استقلال هذا الجهاز استقلالا تاما عن السلطة التنفيذية حتى يتمكن من أداء دوره في عملية الرقابة على المال العام بكل فعالية ونجاعة. ودعما لهذا الاستقلال فقد نص قانون الجهاز على أن: الجهاز المركزي للمحاسبات هيئة مستقلة ذات شخصية اعتبارية تلحق بمجلس الشعب تهدف أساسا إلى تحقيق الرقابة على أموال الدولة، وتعاون مجلس الشعب في القيام بمهامه في هذه الرقابة.<sup>(1)</sup>

كما أن تعيين رئيس الجهاز يتم بناء على ترشيح رئيس الجمهورية و موافقة مجلس الشعب، حيث يصدر قرار التعيين عن رئيس الجمهورية متضمنا معاملته المالية. ويتم إنهاء مهامه أيضا بقرار من رئيس الجمهورية بعد موافقة أغلبية أعضاء مجلس الشعب، كما تعرض استقالته على مجالس الشعب للموافقة عليها. كما يتم تعيين نائبه بقرار من رئيس الجمهورية أيضا متضمنا معاملته المالية. أما فيما يتعلق باقتحام رئيس الجهاز ومحاكمته فتسري عليه القواعد المقررة في محاكمة الوزراء.<sup>(2)</sup>

يتولى رئيس الجهاز الإشراف على أعمال الجهاز الإدارية و المالية والفنية ويصدر القرارات اللازمة لتنظيم وإدارة أعماله.<sup>(3)</sup> و لأجل التأكيد على نزاهة واستقلالية أعضاء الجهاز أثناء القيام بأعمالهم الرقابية، فإنه يمتنع عليهم أن يجمعوا مع وظيفتهم الأساسية ممارسة أي نشاط أو وظيفة أخرى.<sup>(4)</sup> و وفقا لما جاء في لائحة العاملين بالجهاز، فإن رئيس الجهاز هو الذي يتولى تعيين وكلاء الجهاز وسائر موظفيه، وكذا تعيين العاملين بمكافآت شاملة في الوظائف التي تتطلب خبرات وكفاءات خاصة. وكذلك ترقية موظفي الجهاز ومنحهم العلاوات الدورية و الشهرية. كما أن من اختصاصه ونوابه في إطار مجلس التأديب توقيع العقوبات التأديبية على العاملين والموظفين بالجهاز.<sup>(5)</sup>

(1)- المادة: 01 من قانون الجهاز المركزي للحسابات السابق.

(2)- المادتان: 20 و 21 من قانون الجهاز السابق.

(3)- المادة: 22 من قانون الجهاز السابق

(4)- المادتان: 25 و 26 من قانون الجهاز السابق.

(5)- المواد من 02 إلى 27 من لائحة العاملين في الجهاز.

إذا كان من القواعد العامة للرقابة المالية على تنفيذ الميزانية العامة في أي دولة هو رفع كفاءة العاملين بالجهاز حتي يكون الأداء الرقابي في أعلى مستوياته، فإنه يتعين اختيار الأعضاء الفنيين في الجهاز المركزي للمحاسبات على ما ورد به النص القانوني من حاملي المؤهلات الجامعية أو ما يعادلها مما يتفق وطبيعة العمل الرقابي للجهاز.<sup>(1)</sup>

ولأجل رفع مستوى الكفاءة لتحقيق أداء رقابي جيد ، فإن الجهاز مطالب بتطوير مجال العاملين وتدريبهم و رفع مؤهلاتهم، ما استدى منه تنظيم دورات تدريبية مستمرة لإطلاع العاملين على استخدا الأساليب الحديثة في الرقابة ، حيث قام الجهاز منذ فترة بإنشاء معمل للتدريب يضم أدوات تقانية حديثة لتعريف المراقبين بأدث الأساليب الرقابية الازمة لتطوير الأداء الرقابي في مصر. للجهاز في هذا الإطار علاقات عمل واسعة مع المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الأتوساي) وفروعها الإقليمية والمنظمة الإفريقية والعربية، من خلال عضوية الجهاز ومشاركته في أنشطة ومؤتمرات ودورات التدريب التي تعقدتها هذه المنظمات.<sup>(2)</sup>

يتمتع الجهاز باستقلال مالي، حيث كفل له القانون الموارد المالية اللازمة، وميزانية مستقلة تدرج كرقم واحد في ميزانية الدولة، ويتولى مجلس الشعب اعتماد الحساب الختامي لميزانية الجهاز في أجل شهرين من تاريخ ورود هذا الحساب كاملا من وزارة المالية. على أن الجهاز مطالب بتقديم التقارير الرقابية اللازمة متى طلب منه مجلس الشعب ذلك بصفته هيئة رقابية عليا تابعة لهذا الأخير تساعدة في الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة.<sup>(3)</sup>

### ثالثا- أنواع الرقابة التي يمارسها الجهاز المركزي للمحاسبات

بناء على ما جاء في المادة الثانية من قانون الجهاز فإنه يقوم بأنواع الرقابة التالية:

1- الرقابة المالية المحاسبية والرقابة المالية القانونية

2- الرقابة على الأداء ومتابعة تنفيذ الخطة

3- الرقابة القانونية على القرارات الصادرة بشأن المخالفات المالية.

(1)- المادة: 23 من قانون الجهاز المركزي للحسابات السابق.

(2)- فخري عباس، المرجع السابق ، ص 27.

(3)-المادتان: 01 و 18 من قانون الجهاز.

### الفرع الثالث:

#### الاختصاصات الرقابية للجهاز المركزي للحسابات وتقييم تجربته

نصت المادة الثالثة من قانون الجهاز على أنه يتولى الجهاز مباشرة اختصاصاته الرقابية على وحدات الجهاز الإداري للدولة ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة القائمة في مجال الخدمات، والجهات التي تتلقى الإعانات من الدولة في إطار الميزانية العامة. حيث تنصرف هذه الرقابة إلى مجالات إيرادات الدولة ومصروفاتها وشؤون العاملين و المخازن الحكومية وتقييم الأداء ورقابة المخالفات الحكومية.

#### أولاً- اختصاصات الجهاز في مجال الرقابة المالية<sup>(1)</sup>

تتجلى اختصاصات الجهاز في مجال الرقابة المالية فيما عدده الفقرة الأولى للمادة الخامسة من قانون الجهاز على النحو التالي:

- 1- مراقبة حسابات أي جهة خاضعة لاختصاصه من ناحيتي الإيرادات والمصروفات عن طريق قيام الجهاز بالمراجعة والتفتيش على مستندات وسجلات الإيرادات و النفقات العامة للتأكد من أنها تمت بطريقة سليمة وفقاً للقوانين واللوائح المحاسبية والمالية المقررة و القواعد المقررة للميزانية العامة.
- 2- مراجعة حسابات المعاشات والمكافآت وصرفيات التأمين و الضمان الاجتماعي والإعانات و التثبيت من مطابقتها للقوانين واللوائح المنظمة لها.
- 3- مراجعة القرارات الخاصة بشؤون العاملين فيما يخضع لرقابته والمتعلقة بالتعيينات و المرتبات و الأجور و الترقيات والعلاوات، وبدل السفر ومصاريف الانتقال و ما في حكمها للتثبيت من مطابقتها للميزانية العامة والقواعد القانونية.
- 4- مراجعة حسابات التسوية و الحسابات الجارية و حسابات السلف و القروض والتسهيلات الائتمانية التي عقدتها الدولة.
- 5- مراجعة المنح والهبات والتبرعات المقدمة من جهات أجنبية أو دولية للتأكد من مراعاتها للقواعد القانونية السائدة.

(1)-القانون رقم 144-88 المتعلق بالجهاز المركز للحسابات المصري السابق.

6- بحث حالة المخازن وفحص دفاترها وسجلاتها ومستندات التوريد والصرف ودراسة أسباب ما يتلف أو يتكدس منها.

7- فحص سجلات ومستندات التحصيل والصرف وكشف وقائع الاختلاس والإهمال والمخالفات المالية وبيان أسبابها واقتراح وسائل علاجها.  
مراجعة الحسابات الختامية لمختلف الوحدات الحسابية ومراجعة الحساب الختامي للميزانية العامة.

### ثانيا- اختصاصات الجهاز في مجال الرقابة على الأداء

أما اختصاصات الجهاز في مجال رقابة الأداء فقد وردت بالفقرة الثانية من المادة الخامسة من قانون الجهاز على النحو التالي:

- 1- متابعة وتقييم أداء الوحدات الخاضعة لرقابة الجهاز التي تباشر نشاطها في مجالي الخدمات والأعمال، يتم ذلك على مستوى الوحدة وعلى مستوى الوحدات ذات النشاط المماثل.
- 2- متابعة تنفيذ المشروعات الاستثمارية بالتكاليف المقدرة، وطبقا للتوقيت الزمني المحدد لها وعلى الوجه المحدد في الخطة.
- 3- متابعة وتقييم القروض والمنح المبرمة مع الدول والمنظمات الدولية والإقليمية وكذا الممنوحة من البنوك الأجنبية والمديونية الخارجية.
- 4- متابعة مدى نجاح الخطة في إقامة التوازن الاقتصادي بين القطاعات المختلفة واكتشاف مواطن الاختناق التي تمنع تنفيذ الخطة و تحقيق الأهداف المرجوة.
- 5- مراجعة السجلات المقرر إمسакها للخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية وسجلات متابعة تنفيذها.

كما جاء في قانون الجهاز أن هذا الأخير يباشر فحص اللوائح الإدارية و المالية للتحقق من مدى كفايتها واقتراح وسائل تجنب أوجه النقص فيها حيث تعتبر الميزانية العامة الأداة الأساسية والهامة في تنفيذ الخطة العامة للدولة.<sup>(1)</sup>

(1)- المادة: 08 من القانون رقم 144-88 المتعلق بالجهاز المركز للحسابات المصري السابق.



إن الرقابة على أداء تنفيذ الخطة العامة يعني في ذات الوقت الرقابة على أداء تنفيذ الميزانية العامة ومدى تحقيق أهدافها. حيث أُلزم قانون الجهاز الجهات الخاضعة لرقابته موافاته بالبيانات و المؤشرات اللازمة لتقويم الأداء ومتابعة تنفيذ الخطة، وصورة من دراسة جدوى كل مشروع استثماري، وأية تعديلات تطرأ على هذه الدراسة في أثناء تنفيذ المشروع وأسبابها.<sup>(1)</sup>

### ثالثاً- الرقابة القانونية على القرارات الصادرة بشأن المخالفات المالية.

يختص الجهاز كذلك وطبقاً لما قرره قانونه في فحص ومراجعة القرارات الصادرة عن الجهات الخاضعة لرقابته في شأن المخالفات المالية التي تقع فيها. و ذلك حتى يتم التأكد من أنه قد تم اتخاذ الإجراءات المناسبة لتجنب تلك المخالفات وأنه قد تم تحديد المسؤولية بشأنها ومعاقبة المتسببين. وهنا يتعين موافاة الجهاز بهذه القرارات خلال ثلاثين يوماً من تاريخ صدورها مصحوبة بكافة أوراق الموضوع.<sup>(1)</sup> وقد عدد قانون الجهاز مجموعة من المخالفات في هذا الباب في المادة: 11 و هي:

- 1- مخالفة القواعد والإجراءات المالية المنصوص عليها في الدستور والقوانين واللوائح المعمول بها.
  - 2- مخالفة القواعد والإجراءات الخاصة بتنفيذ الميزانية العامة وبضبط الرقابة على تنفيذها.
  - 3- مخالفة القواعد والإجراءات الخاصة بالمشتريات والمبيعات وشؤون المخازن وكافة القواعد القانونية المالية والمحاسبية السارية.
  - 4- كل تصرف خاطئ عن عمد وإهمال أو تقصير يترتب عليه صرف مبلغ من أموال الدولة بغير حق أو ضياع حق من الحقوق المالية للدولة.
  - 5- عدم موافاة الجهاز بصورة من العقود أو الاتفاقات أو المناقصات التي يقتضي تنفيذ هذا القانون موافاته بها.
  - 6- عدم موافاة الجهاز بالحسابات و نتائج الأعمال والمستندات المؤيدة لها في المواعيد المقررة ، أو بما يطلبه من أوراق أو بيانات أو قرارات أو غيرها مما يكون له الحق في فحصها، والاطلاع عليها طبقاً للقانون.
- إن من أهم المخالفات التي سجلتها تقارير الجهاز المركز للمحاسبات واقعياً هي تلك التي تتعلق بأوضاع المخازن وطرق التخزين بها. وكذا عدم كفاءة العاملين بها، وفي هذا الإطار تطالب

(1)- المادة 16 من قانون الجهاز رقم 144-88 السابق.

التقارير عادة برفع مستوى مهارات العاملين في مجالات التخزين وتكثيف الرقابة عليها ومباشرة الزيارات الدورية المفاجئة من قبل كبار المسؤولين في الدولة. كذلك تضمنت تقارير الجهاز من المخالفات المسجلة بكثرة تلاعب بعض المقاولين والموردين بتنفيذ أعمالهم. وسوء عمليات الصيانة للآليات والمعدات التي تستخدمها وحدات الجهاز الإداري للدولة ووحدات الإدارة المحلية. (1)

#### رابعاً- تقييم التجربة المصرية للرقابة العليا

إن التجربة المصرية في مجال الرقابة المالية العليا ممثلة في الجهاز المركزي للمحاسبات هي تجربة لا يستهان بها في هذا الباب، على اعتبار أن جمهورية مصر العربية هي من أقدم البلدان العربية التي قامت فيها الرقابة المالية.

فالجهاز المركزي للمحاسبات يتوفر على إمكانيات مادية وبشرية لا بأس بها، وهو عضو نشط في مشاركته بصفة منتظمة في مختلف أنشطة ومؤتمرات المنظمات الدولية والإقليمية. كما أن مصر تعتبر من مؤسسي المنظمة الإفريقية للأجهزة العليا للرقابة المالية (أفوساي)، والمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (أربوساي)، التي يعتبر جهازها الأعلى للرقابة عضو نشيطا فيها من حيث المشاركة في أعمالها واستضافة مؤتمراتها والمشاركة في حلقاتها التدريبية، وتقديم تقارير فنية إليها. لكن من مآخذ الجهاز الأعلى للمحاسبات أنه لا يتولى مهام المحاسبة القانونية لمؤسسات وشركات القطاع العام فترك ذلك لمكاتب التدقيق والاستشارة الخاصة بإشراف الجهاز نفسه، كما أنه لا يملك اختصاص القضاء الإداري فيما يتعلق بالمخالفات والجرائم المالية التي يكتشفها في الإدارات العامة التابعة للسلطة التنفيذية. (2)

هذه بعض ملامح الرقابة المالية التي يقوم بها الجهاز المركزي للمحاسبات في مصر كجهاز أعلى للرقابة المالية العليا المستقلة في البلاد وكنموذج مهم من نماذج الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. لأنتقل إلى جهاز آخر هو: دائرة المحاسبات التونسية في المطلب الموالي:

(1)- جويعد الصرايرة، المرجع السابق، ص 403.

(2)- أمحمدوش مدني، المرجع السابق، ص 156.

(3)- صلاح الدين مصطفى، الرقابة المالية. م. س، ص: 57.

## المطلب الثاني:

### دائرة المحاسبات التونسية

دائرة المحاسبات التونسية هي مؤسسة قضائية على غرار المحكمة الإدارية ومجلس الدولة في تونس، طبقا للدستور التونسي لسنة 1959، حيث تأسست بمقتضى القانون الصادر في: 08 مارس 1968. و المعدل بالأمر 218 المؤرخ في 29 ماي لسنة 1971، لينظم سير الدائرة التي كانت تتكون آنذاك من غرفة واحدة، ثم أضيفت لها غرفة ثانية تعنى بالمنشآت العمومية بموجب الأمر عدد 528 لسنة 1982 الصادر بتاريخ 17 مارس 1982. يرأس هذه الهيئة رئيس يتم تعيينه من قبل رئيس الجمهورية.<sup>(1)</sup>

تعتبر التجربة التونسية من بين التجارب العربية التي حذت حذو النظام الرقابي المالي الفرنسي كنظام قضائي، كما هو الشأن في تجارب عربية أخرى على غرار المجلس الأعلى للحسابات المغربي و محكمة الحسابات الموريتانية و ديوان المحاسبة اللبناني و غيرها.<sup>(2)</sup>

### الفرع الأول: البنية التنظيمية لدائرة المحاسبات التونسية<sup>(3)</sup>

تتولى أعمال و أنشطة دائرة المحاسبات هيئة مؤلفة من رئيس الدائرة و رؤساء الدوائر المختصة و رؤساء الأقسام و المستشارين و المستشارين المساعدين. و هي بصورة عامة تتشكل من الدائرة المالية العمومية ودائرة المشاريع العمومية، ويمكن للرئيس أن يتراأس إحدى الدائرتين.

تم أيضا إنشاء مجلس أعلى لدائرة المحاسبات بالمرسوم الصادر سنة 1970، ويتألف من التشكيلة التالية:

1. الوزير الأول رئيسا
2. رئيس دائرة المحاسبات نائبا
3. مندوب الحكومة عضوا.

(1)- فائزة الكافي، (دائرة المحاسبات و دورها في مجال الرقابة على المالية العمومية)، المجلة التونسية، مركز البحوث و الدراسات الإدارية، عدد37 سنة 2004 ، تونس، ص13 و ما بعدها.

(2)- أحمد دوش مدني، المحاكم المالية في المغرب - دراسة نظرية وتطبيقية مقارنة،... المرجع السابق، ص 156.

(3) - القانون عدد 8 لسنة 1968 / 8 مارس 1968 المنقح والمتعم للقانون رقم 17 لسنة 1970 / أبريل 1970، وبالقانون الأساسي رقم 20 - 29/1990 أكتوبر 1990 المتعلق بتنظيم دائرة المحاسبات التونسية

4. أعضاء من رؤساء الدوائر المختلفة
5. أعضاء من رؤساء الأقسام
6. نائب عن المستشارين يتم انتخابه لمدة عامين
7. نائب عن المستشارين المساعدين يتم انتخابه لمدة سنتين.

يجتمع المجلس الأعلى بدعوى من الرئيس أو من نائب الرئيس عند الاقتضاء و تحتوي الدائرة على ست غرف مركزية، وثلاث غرف جهوية، و تتضمن كل غرفة قسمين.

#### أ- الغرف المركزية

و هي على النحو التالي:

- 1- غرفة الخزينة و حسابات الدولة
- 2- غرفة التصرف في مصالح الدولة
- 3- غرفة الجماعات العمومية المحلية
- 4- غرفة المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية و المؤسسات الشبيهة بها.
- 5- غرفة الهيئات ذات المساهمات العمومية في قطاعي الفلاحة و الصناعة
- 6- غرفة الهيئات ذات المساهمات العمومية في قطاعي المالية و الخدمات

#### ب- الغرف الجهوية

و هي ثلاث غرف جهوية ، تم استحداثها سنة 2001 بقرار من رئاسة الجمهورية، تشمل أقاليم الجنوب و الوسط الشرقي و الوسط الغربي.

#### ج - الكتابة العامة

تشمل دائرة المحاسبات أيضا على كتابة عامة يرأسها قاض مكلف بإدارة الشؤون الإدارية و المالية، و تنسيق بعض الملفات كبرامج التدريب الموجهة لقضاة و موظفي الدائرة ، وكذا برنامج التعاون الدولي، فضلا عن بعض المهام الأخرى، كما تؤمن أعمال الكتابة المركزية و حفظ الوثائق.

(1)- فائزة الكافي، المرجع السابق، ص 14 و 15.

#### د- النيابة العمومية

- تتميز دائرة المحاسبات بأنها هيئة ذات صبغة قضائي، حيث توفر على نيابة عمومية يرأسها مندوب حكومة عام، و يساعده ستة مندوبي حكومة، تتمثل اختصاصاتها فيما يلي:
1. تأمين العلاقات بين دائرة المحاسبات والمؤسسات والهيئات الخاضعة لرقابتها
  2. السهر على تقديم الحسابات بصفة منتظمة
  3. تقديم الملاحظات حول القضايا المطروحة أمام الدائرة
  4. لفت نظر الهيئات والمؤسسات محل الرقابة حول الأخطاء المكتشفة إبان فحص وتدقيق الحسابات.
  5. إبلاغ ممثلي النيابة العمومية لدى محاكم القضاء العادي بالأفعال التي تشكل أوصافا جزائية.<sup>(1)</sup>

#### هـ- التشكيلات القضائية واللجان المختصة

تتمثل التشكيلات القضائية لدائرة المحاسبات فيما يلي:

1. **الجلسة العامة:** يرأسها الرئيس الأول للدائرة ، وتضم رؤساء الغرف ورؤساء الأقسام و المستشارين و النيابة العمومية و الكاتب العام الذي يتولى دور المقرر، وتختص ب:
  - المصادقة على التقرير السنوي
  - المصادقة على مشروع ميزانية الدائرة
  - المصادقة على البرنامج الرقابي السنوي
  - المصادقة على تقرير غلق الميزانية.
2. **اللجان المختصة:** و عددها ثلاث لجان تسهر على تنسيق، بعض الجوانب من نشاط الدائرة و هي:
  - لجنة التقرير والبرمجة
  - لجنة التكوين والرسكلة
  - لجنة الإعلامية.<sup>(2)</sup>

(1)- فائزة الكافي، المرجع السابق، ص15.

(2)- فائزة الكافي، المرجع السابق، ص15 و 16.

## الفرع الثاني:

### اختصاصات دائرة المحاسبات التونسية<sup>(1)</sup>

تتجلى هذه الاختصاصات من خلال بيان نوعي الاختصاص الذين تتمتع بها دائرة المحاسبات التونسية كما يلي:

#### أولا- الاختصاص الوظيفي

تتمتع دائرة المحاسبات باختصاص قضائي كالحكم على الحسابات و المحاسبين العموميين و حتى المحاسبين الفعليين، بعد مراجعة الحسابات و الأنشطة الفعلية التي قاموا بها عن طريق تنفيذ الحسابات لتحميلهم المسؤولية الشخصية كمحاسبين للدولة والجماعات المحلية. و فضلا عن هذا النوع من الرقابة القضائية تمارس دائرة المحاسبات أيضا رقابة إدارية أو اختصاصا إداريا على الأمرين بالصرف في شكل رقابة إدارية لاحقة ، تتوج بتقديم تقرير عام يرفع إلى رئيس الجمهورية والسلطة التشريعية.

#### ثانيا- الاختصاص العضوي:

- يشمل اختصاص دائرة المحاسبات من الناحية العضوية المجالات التالية:
- 1- مصالح الدولة والجماعات المحلية (المجالس الجهوية والبلديات التي تفوق ميزانيات تسييره حدا معيناً) والمؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية.
  - 2- المنشآت العمومية و كذا جميع الهيئات على اختلاف طبيعتها وتسمياتها التي تساهم الدولة أو المجالس أو المجالس الجهوية أو البلديات في رأس مالها.
  - 3- المؤسسات الخاصة التي تتمتع بإعانة اقتصادية أو مالية تكتسي بالخصوص شكل الإعفاء الجبائي أو الضمان أو الاختصاص أو الحماية الجمركية أو المنح.
  - 4- الأحزاب السياسية التي أصبحت بموجب القانون رقم 32 لسنة 1988 المؤرخ في 03 ماي 1988 مطالبة بتقديم حساباتها المالية إلى دائرة المحاسبات.<sup>(2)</sup>

(1)- الأمر عدد 218 لسنة 1971 / 29 ماي 1971 المتعلق بسبير دائرة المحاسبات .

(2)- فائزة الكافي، المرجع السابق، ص16 و17.

### ثالثا- طبيعة رقابة دائرة المحاسبات

تختص الدائرة بنوعين من الرقابة هما:

أ- الرقابة المستندية وتعني فحص المستندات المالية للصرف التي ترد على الدائرة سنويا رفقة الحسابات المالية، سواء تعلق الأمر بمصالح الدولة أو بالمجالس الجهوية والبلديات الخاضعة وجوبا لرقابة الدائرة.

ب- رقابة الأداء: تتناول مدى نجاح المنشأة العمومية محل الرقابة في توظيف الموارد البشرية والمادية المتوفرة لديها ومدى تحقيقها للأهداف المرسومة.<sup>(1)</sup>

### الفرع الثالث:

#### تقييم التجربة التونسية للرقابة المالية العليا

يرى بعض الباحثين<sup>(2)</sup> في مجال التجربة التونسية للرقابة المالية أن تجربة تونس في مجال الرقابة المالية العليا تعد تجربة ناجحة إلى حد ما قياسا مع التجارب العربية الأخرى، كونها قطعت أشواطاً لا بأس بها خاصة في مجال الجماعات المحلية. حيث يعزى هذا النجاح بالأساس إلى:

- 1- فعالية الأداء والتنظيم المحكم والدقيق للهيئة والاستقلالية التي تتمتع بها .
- 2- وفرة الإمكانيات المادية والطاقات والكفاءات البشرية اللازمة.

أما الميزة التي تتسم بها التجربة التونسية فتكمن في ممارسة الرقابة على الأحزاب السياسية التي أصبحت بموجب القانون 88/32 مطالبة بتقديم حساباتها المالية السنوية إلى دائرة المحاسبات.

فضلا عن ذلك تم إنشاء هيئة عليا سنة 1993 لدى رئيس الجمهورية من أجل متابعة تنفيذ ما يرد في تقارير دائرة المحاسبات من توصيات.<sup>(3)</sup>

(1)- فائزة الكاوي، المرجع السابق، ص15.

(2)- أحمدوش المدني، المرجع السابق، 136

# الفصل الثاني

التجربة الجزائرية للرقابة المالية العليا

(مجلس المحاسبة)



-يشكل نظام الرقابة المالية المطبق في الجزائر قبل الاستقلال امتدادا لنظام الرقابة الفرنسي أين كانت مختلف الهيئات العمومية تخضع في تسييرها المالي لرقابة محكمة الحسابات الفرنسية. وبعد الاستقلال دخلت الجزائر في مرحلة انتقالية، حاولت خلالها أن تسطر لنفسها منظومة تشريعية خاصة بها في مختلف مجالات القانون بما فيها مجال الرقابة المالية.

و غداة الاستقلال لم يكن لدى الحكومة الجزائرية أي مشروع واضح أو هيئة محددة تخلف ما كانت تقوم به محكمة الحسابات الفرنسية من نشاط الرقابة المالية أثناء الحقبة الاستعمارية، رغم وجود بعض النصوص التي أشارت إلى ضرورة إيجاد مجلس للمحاسبة في الجزائر، مثل ما جاء في المرسوم رقم: 63-127 الذي أشار إلى إنشاء مجلس للمحاسبة كعضو تابع لوزارة المالية. غير أن ما جاء به هذا النص لم يجسد في أرض الواقع.<sup>1)</sup>

و إذا كان دستور سنة 1963 لم ينص صراحة على إنشاء هيئة تختص بالرقابة المالية اللاحقة فإن التأسيس الدستوري لمجلس المحاسبة يعود إلى دستور سنة 1976 و لكن نشأته بصفة فعلية لم تتحقق إلا بعد صدور القانون رقم 80-05 المؤرخ في 01 مارس 1980 المتعلق بمجلس المحاسبة الذي ألغي في مرحلة لاحقة بالقانون 90-32 متراجعا بدور مجلس المحاسبة عما كان عليه في القانون الذي سبقه ، ليتم أيضا إلغاؤه بموجب نص جديد هو الأمر 95-20 الذي أعاد مجلس المحاسبة إلى مكانته اللاتئة به كجهاز قضائي أعلى للرقابة المالية المستقلة في الجزائر، خاصة بعد التعديل الذي مسه في سنة 2001 بموجب الأمر 10-02 حيث اتضحت معالم نشأته وتطوره (مبحث أول).

إن من بين ما أدى إليه مسار التطور الذي سلكه التشريع المتعلق بمجلس المحاسبة في الجزائر هو بلورة و تحديد الطبيعة الدستورية لهذه المؤسسة التي عرفت مراحل مختلفة من التطور والتباين أفضت في آخر المشوار إلى تحديد معالمها المؤسسية والوظيفية. (مبحث أول)

ثم إن تحديد الطبيعة القانونية لمجلس المحاسبة الجزائري تقتضي البحث عن المظاهر القضائية في تنظيم وتشكيلة وظيفة مجلس المحاسبة الجزائري و في طبيعة طرق الطعن في قراراته. (مبحث ثالث)

## المبحث الأول:

### نشأة و تطور مجلس المحاسبة

كان نظام الرقابة المالية المطبق في الجزائر قبل الاستقلال يشكل امتدادا لنظام الرقابة الفرنسي، حيث كانت مختلف الهيئات العمومية تخضع في تسييرها المالي لرقابة محكمة الحسابات الفرنسية. وبعد الاستقلال دخلت الجزائر في مرحلة انتقالية، حاولت خلالها أن تسطر لنفسها منظومة تشريعية خاصة بما في مختلف مجالات القانون بما فيها مجال الرقابة المالية.

و بعد حصول الجزائر على استقلالها لم يكن لدى الحكومة الجزائرية أي مشروع واضح أو هيئة محددة تخلف ما كانت تقوم به محكمة الحسابات الفرنسية من نشاط الرقابة المالية أثناء الحقبة الاستعمارية، رغم وجود بعض النصوص التي أشارت إلى ضرورة إيجاد مجلس للمحاسبة في الجزائر، مثل ما جاء في المرسوم رقم: 63-127 الذي أشار إلى إنشاء مجلس للمحاسبة كعضو تابع لوزارة المالية. غير أن ما جاء به هذا النص لم يجسد في أرض الواقع.<sup>(1)</sup>

إن دستور سنة 1963 كأول دستور للبلاد لم ينص صراحة على إنشاء هيئة تختص بالرقابة المالية اللاحقة و من ثم فإن التأسيس الدستوري لمجلس المحاسبة يعود إلى دستور سنة 1976، و لكن نشأته بصفة فعلية لم تتحقق إلا بعد صدور القانون رقم 80-05 المؤرخ في 01 مارس 1980 المتعلق بمجلس المحاسبة الذي ألغي في مرحلة لاحقة بالقانون 90-32 متراجعا بدور مجلس المحاسبة عما كان عليه في القانون الذي سبقه، ليتم أيضا إلغاؤه بموجب نص جديد هو الأمر 95-20 الذي أعاد مجلس المحاسبة إلى مكانته اللائقة به كجهاز قضائي أعلى للرقابة المالية المستقلة في الجزائر، خاصة بعد التعديل الذي مسه في سنة 2010 بموجب الأمر 10-02.

سأطرق في هذا المبحث لنشأة مجلس المحاسبة بشيء من التفصيل (مطلب أول)، ثم أعرج على تتبع مراحل تطور التشريع المتعلق بمجلس المحاسبة (مطلب ثان) حتى تكتمل الصورة حول نشأة مجلس المحاسبة وتطوره في الجزائر.

## المطلب الأول:

### نشأة مجلس المحاسبة في الجزائر

سأطرق إلى الحديث عن كيفية ظهور نظام الرقابة المالية العليا في الجزائر، الذي لم تكن له هيئة عليا في بادئ الأمر تضطلع بمهمة الرقابة على المؤسسات العمومية،(الفرع الأول)، ثم تلتها مرحلة أخرى توجت بظهور هذه الهيئة العليا التي سميت بمجلس المحاسبة انطلاقا من دستور 1976 الذي أسس لميلادها ونشأتها من الوجهة النظرية، ولم تنشأ فعليا إلا بصدر القانون 80-05 المؤرخ في 01+1980.(الفرع الثاني) حيث جاء هذا الميلاد متأخرا قياسا بمؤسسات دستورية أخرى في الدولة الجزائرية. فما هو مجلس المحاسبة و ما الغرض من تأسيسه؟.(الفرع الثالث)

## الفرع الأول:

### مرحلة شغور الهيئة العليا للرقابة المالية في الجزائر(مجلس المحاسبة).

إن دستور 1963 هو أول دستور للبلاد بعد الاستقلال، جاء لتكريس نظام حكم جزائري بكل مؤسساته الدستورية على غرار ما هو موجود في باقي دول العالم، ولكنه لم يعمر طويلا، حيث تم الانقلاب عليه في سنة 1965 و دخلت الجزائر بعدها في مرحلة انتقالية دامت أكثر من عشر سنوات لتتوج بميلاد دستور 1976 الذي أعاد هيكلة البناء الدستوري لنظام الحكم في الجزائر، وأسس لميلاد المؤسسات الدستورية من جديد، بما فيها المؤسسات الرقابية ، فكيف كانت وضعية الجهاز الأعلى للرقابة المالية -مجلس المحاسبة- في ظل هذين دستور 1963(فقرة أولى) و كيف هي في ظل دستور 1976(فقرة ثانية)، باعتبار أنهما يمثلان المرحلة الاشتراكية و مرحلة الأحادية.

### أولا- في ظل دستور سنة 1963

حصر دستور سنة 1963 وظيفة الرقابة التي تمارسها السلطة التشريعية في مادتين اثنتين فقط، حيث أقر في المادة 28 منه بصلاحيه الرقابة التي تتمتع بها الجمعية الوطنية على نشاط الحكومة بشكل عام ، بينما حددت المادة 38 منه الوسائل التي تتمتع بها هذه الهيئة لممارسة الوظيفة الموكلة إليها متمثلة في حق الاستماع إلى الوزراء و حق توجيه السؤال الكتابي و السؤال الشفهي في مواجهة الجهاز التنفيذي. أما بالنسبة لوظيفة الرقابة المالية، فإنه لم يرد في هذا الدستور إطلاقا ما يفيد وجودها و كيفية ممارستها، ما يعني أن المؤسس الدستوري ترك مسألة تنظيم و ممارسة الرقابة المالية إلى الجهاز التنفيذي.

يعتبر المرسوم رقم:63-127 المتعلق بتنظيم مصالح وزارة المالية أول نص تشريعي يؤكد على إنشاء هيئات عديدة تابعة مباشرة لوزير المالية تختص بممارسة وظيفة الرقابة المالية، و هي مجلس المحاسبة ، المفتشية العامة للمالية، الوكالة القضائية للخرزينة ، وهيئة المراقبة المالية للنفقات العمومية وكذلك لجنة مراقبة المؤسسات الاقتصادية العمومية.<sup>(1)</sup>

غير أن مشروع إنشاء مجلس للمحاسبة الذي ورد في هذا النص لم يجسد في أرض الواقع، حيث تم التخلي عنه فيما بعد بصدر المرسوم رقم 71-259 المؤرخ في 19 أكتوبر الذي ألغى أحكام المرسوم السابق وأعاد تنظيم المصالح المركزية لوزارة المالية، و قد تم بموجبه إلحاق كل من الوكالة القضائية للخرزينة، وهيئة المراقبة المالية للنفقات العمومية والمفتشية العامة للمالية بوزارة المالية، و لم يتطرق هذا المرسوم الأخير إلى وضعية مجلس المحاسبة و لجنة مراقبة المؤسسات العمومية.<sup>(2)</sup>

أما من حيث الممارسة، فقد ظهرت في تلك الفترة بوادر أولى لممارسة الرقابة المالية اللاحقة، تمثلت في تلك الرقابة التي كان يمارسها المجلس الوطني الاقتصادي والاجتماعي خلال الفترة الممتدة بين سنة 1968 إلى غاية 1976 على حسابات الشركات الوطنية.<sup>(3)</sup>

#### ب - في ظل دستور سنة 1976 ( من 1976 إلى 1980)

بناء على ما ورد من مبادئ قيام الدولة و استمراريتها التي تضمنها الميثاق الوطني، فإن وظيفة الرقابة تعتبر مقوما أساسيا لبناء الدولة الاشتراكية و ضمان السير الحسن و المتناسق لأجهزتها، كونها تشكل أداة فعالة لحماية المجتمع و ثرواته من كل أشكال المساس بها . فقد أولى دستور سنة 1976 أهمية بالغة لوظيفة الرقابة،حي خصص لها فصلا كاملا يتعلق بكيفية تنظيمها وممارستها (الفصل الخامس من العنوان الثاني)، مؤكدا على وظيفة الرقابة المالية بعدة مواد تعكس التصور الذي توخاه المؤسس الدستوري في كيفية ممارسة هذه الوظيفة. أين تم النص على إنشاء مجلس للمحاسبة بموجب المادة 190 منه والتي جاء فيها : "يؤسس مجلس محاسبة مكلف بمراقبة مالية الدولة والحزب والمجموعات المحلية والمؤسسات الاشتراكية بجميع أنواعها".

(1)- المرسوم رقم 63-127 المؤرخ في 19 أبريل 1963 المتضمن تنظيم وزارة المالية.

(2)- الجريدة الرسمية، العدد 23 ، لسنة 1963

(3)- الجريدة الرسمية، العدد 90 ، لسنة 1976.

و تفصيلا للقول فقد أقرت في المادة منه 187 بإلزامية تقديم الحسابات من طرف الحكومة إلى المجلس الشعبي الوطني حول كيفية تنفيذ ميزانية الدولة مع نهاية كل سنة مالية، من خلال التصويت على قانون ضبط الميزانية. كما حول للجهاز التشريعي بموجب المادة 188 حق إنشاء لجان تحقيق في أي قضية ذات أهمية وطنية، ومنح له بموجب المادة 189 صلاحية الرقابة المالية على المؤسسات الاشتراكية.<sup>(1)</sup>

ثم تم إصدار نص تشريعي أول تطبيقا للمادة 189 أعلاه ، يتمثل في القانون رقم 80-04 المؤرخ في 01 مارس 1980 يتعلق بممارسة وظيفة الرقابة المالية من طرف المجلس الشعبي الوطني و هذا عن طريق لجان يتم انتخابها من طرف أعضاء المجلس. و ينصب هذا النوع من الرقابة على تقدير مدى سلامة العمليات المالية و الحسابية و شرعيتها و تقييم مدى نجاعة تسيير المؤسسات الاشتراكية، و مدى فعالية نشاط أجهزة المراقبة الداخلية في ترشيد النفقات العمومية، و القضاء على أشكال التبذير و استعمال وسائل الإنتاج و أملاك المؤسسات لأغراض شخصية أو لأغراض غير مطابقة للأهداف المرسومة<sup>(2)</sup>.

كان الهدف من هذه الرقابة المسندة إلى المجلس الشعبي الوطني، هو إضفاء الشفافية اللازمة على تسيير الاقتصاد الوطني، والعمل على تصحيح النقائص المسجلة و محاربة الإهمال في تسيير الثروة الوطنية و مظاهر الانحراف في استعمال أموال و ممتلكات الدولة.

و في نفس السياق، نجد المادة 190 من هذا الدستور، تنص على إنشاء مجلس للمحاسبة لمراقبة النفقات العمومية للدولة و الحزب و الجماعات المحلية و المؤسسات الاشتراكية بجميع أنواعها.

و تطبيقا لهذا النص الدستوري صدر النص التشريعي رقم 80-05 لتدعيم وظيفة الرقابة المالية، والذي تم بموجبه إنشاء مجلس للمحاسبة بصفة فعلية.

---

1 - Mohamed KOB TAN : Le trésor public, Office des Publications  
Universitaires (O.P.U), Alger, 1990, Page 21.

(2)- أحمد محيو : المرجع السابق، صفحة 57.

## الفرع الثاني:

### نشأة مجلس المحاسبة كهيئة عليا للرقابة المالية البعدية.

لقد أقر دستور سنة 1976 في المادة 190 منه، بإنشاء مجلس للمحاسبة كهيئة عليا للرقابة المالية اللاحقة، ولكنه لم يقدر لهذا الجهاز أن يرى النور إلا بعد فترة زمنية طويلة، أي بعد صدور القانون 80 - 05 المؤرخ في 01 مارس 1980 و لقد كان مجلس المحاسبة في ظل هذا القانون يمارس رقابة مالية تشمل جميع الهيئات التي تستعمل في نشاطها أموالا عمومية، وهذا مهما كانت طبيعة النشاط الذي تمارسه و يتمتع فيها بصلاحيات قضائية و أخرى إدارية ( فقرة أولى) أما من حيث طريقة تنظيمه و تسييره وكذا الأعضاء الذين يتشكل منهم، كان يظهر مجلس المحاسبة كهيئة ذات طبيعة قضائية (فقرة ثانية).<sup>(1)</sup>

### أولا- هيئة ذات صلاحيات قضائية و إدارية.

كان مجلس المحاسبة في ظل قانون 80-05 يتبع في نشاطه لسلطة رئيس الجمهورية لكن اختصاصاته في هذه المرحلة كانت أكثر وضوحا، حيث كان المجلس يختص بالرقابة اللاحقة لمالية الدولة والجماعات المحلية والمرافق العامة وكل هيئة تخضع لقواعد المحاسبة العمومية وقواعد القانون الإداري.

و كانت رقابته واسعة تشمل أموال الدولة والحزب والجماعات المحلية وكذلك المؤسسات الاشتراكية. كما تشمل رقابته كذلك أي هيئة تستفيد من أموال الدولة أو من أموال الجماعات المحلية أو من أموال أي هيئة عمومية في شكل إعانات مالية، أو مساهمات في رأس المال أو حتى في شكل تسبيقات و قروض أو ضمانات مالية.

### 1- أما اختصاصاته القضائية فإنها تتمثل في مختلف القرارات التي يصدرها بمناسبة إجراء

عمليات التحري والتحقيق، والتي تهدف إلى إبراء ذمة المحاسبين العموميين، أو الحكم عليهم وتحميلهم المسؤولية، أو إحالة الملف على العدالة بمعرفة الناظر العام الذي يطلب من النيابة العامة القيام بالمتابعة، إذا تبين له أن الوقائع تشكل جرما يستوجب المتابعة أمام المحاكم الجزائية<sup>(2)</sup>.

(1) - المادتان 36 و 38 من القانون 80 - 05 السابق.

(2) - المادة 53 من القانون 80 - 05 السابق.

2- أما في مجال رقابته الإدارية: يعمل مجلس المحاسبة على تقييم مدى فعالية التسيير المالي للهيئات الخاضعة لرقابته، و هذا بالرجوع إلى الأهداف المسطرة في المخطط الوطني و بالنظر كذلك إلى المعايير المعمول بها على المستوى الدولي. كما يشرف على توجيه أعمال المراقبة المالية الداخلية و الخارجية المنوطة بالمصالح المالية المختصة، و يتابع تنفيذها و استغلال نتائجها<sup>(1)</sup> و يبلغ نتائج تحرياته و تحقيقاته إلى السلطات المعنية، و يبدى بتوصياته بغرض معالجة النقائص المسجلة و تحسين طرق و إجراءات التنظيم و التسيير المالي و المحاسبي، كما يمكن له أن يقترح على السلطات المؤهلة توقيع جزاءات تأديبية ضد الأعوان المعنيين.<sup>(2)</sup>

فضلا عن ذلك يرسل مجلس المحاسبة إلى رئيس الجمهورية تقريرا سنويا يتضمن نتائج نشاطاته، و يقترح فيه التوصيات و التدابير التي يراها ضرورية لتحسين ظروف تطبيق السياسة المالية و الإقتصادية للدولة. إضافة إلى الاختصاصات السالفة الذكر، يمارس مجلس المحاسبة مهام أخرى ذات طبيعة استشارية، تتمثل في إبداء الرأي حول مشاريع القوانين المتعلقة بضبط الميزانية و طلبات إعادة الهيكلة المالية للمؤسسات الاشتراكية<sup>(1)</sup>، و حول مختلف القضايا و الملفات المالية الهامة التي قد يعرضها عليه رئيس الجمهورية.<sup>(2)</sup>

#### ثانيا- هيئة ذات طبيعة قضائية من حيث تنظيمه و تشكيلته.

يتكون مجلس المحاسبة في ظل القانون رقم 80-05 من عشرة غرف مختصة بمراقبة قطاع أو أكثر من النشاطات،<sup>(3)</sup> و تشتمل كل غرفة على أقسام، كما تقوم هذه الغرف والأقسام بإجراء التحريات و التحقيق و الخبرة و تمارس الاختصاصات القضائية للمجلس.<sup>(2)</sup>

لمجلس المحاسبة رئيس و نائب رئيس و ناظر عام، تسند له صلاحيات النيابة العامة، يساعده نزار مساعدين كما تضم غرف المجلس مجموعة من المحتسبين وهم قضاة الدرجة الأولى، و مجموعة من المستشارين وهم قضاة الدرجة الثانية، و لكل غرفة أو قسم رئيس. و يشتمل كذلك على كتابة ضبط يشرف عليها كاتب ضبط رئيسي يساعده كتاب ضبط مساعدين.<sup>(4)</sup>

(1)- المادة 08 من القانون 80-05 السابق.

(2)- المادة 09 من القانون 80-05 السابق.

(3)- المرسوم رقم 80-185 المؤرخ في 01 جويلية 1980، يحدد عدد غرف مجلس المحاسبة و اختصاصاتها، الجريدة الرسمية، العدد 30، سنة 1980 السابق.

(4)- المادة 14 من القانون 80-05 السابق.

يتمتع أعضاء مجلس المحاسبة في ظل هذا القانون بصفة القضاة، ويخضعون للقانون الأساسي للقضاء<sup>(1)</sup>، و يؤدون نفس اليمين التي يؤديها القضاة العاديين، و يتمتعون بحق العضوية في المجلس الأعلى للقضاء وفقا للشروط القانونية المعمول بها.<sup>(2)</sup> كما يخضعون في مسائل التأديب للضمانات نفسها التي يخضع لها القضاة العاديون أمام المجلس الأعلى للقضاء، حيث تتشكل فيه جلسة التأديب إذا كانت تتعلق بأحد قضاة مجلس المحاسبة برئاسة رئيس مجلس المحاسبة، وبحضور أربعة قضاة من هذا المجلس.<sup>(3)</sup> يرى بعض فقهاء القانون الإداري في الجزائر أن تشكيلة مجلس المحاسبة في ظل هذا القانون هي قريبة الشبه بتشكيلة المحكمة العليا، وهي هيئة للقضاء العادي في حين أن تشكيلة محكمة الحسابات في فرنسا هي أقرب ما تكون إلى تشكيلة التي يحتويها مجلس الدولة الفرنسي<sup>(4)</sup>. بصورة عامة يمكن القول أن مجلس المحاسبة في ظل القانون 80-05 قد تمتع بدور هام في ممارسة الرقابة المالية اللاحقة، كما تمتع بصلاحيات إدارية وقضائية واسعة، وقد اتصف أعضاؤه بصفة القاضي، وسمح بتمثيلهم في المجلس الأعلى للقضاء.

### المطلب الثاني:

#### مراحل تطور التشريع المتعلق بمجلس المحاسبة

سبقت الإشارة إلى أن القانون 80-05 في أول مارس 1980 يعتبر أول نص تشريعي ينظم مجلس المحاسبة الجزائري، بصفته هيئة قضائية، حيث تمتع بدور هام في ممارسة الرقابة المالية اللاحقة، كما تمتع بصلاحيات إدارية وقضائية واسعة، وقد اتصف أعضاؤه بصفة القاضي، وسمح بتمثيلهم في المجلس الأعلى للقضاء.

استمر العمل بهذا القانون إلى غاية 1990 إلى أن تم إلغاؤه بموجب القانون 90/32 الصادر بتاريخ 04 ديسمبر 1990 الذي أعاد تنظيم مجلس المحاسبة وتنظيم اختصاصاته بطريقة مغايرة تماما لما جاء في نص القانون السابق (80-05).

(1)- المادة 21 من القانون رقم: 89-21 المؤرخ في 12/12/1989 و المتضمن القانون الأساسي للقضاء.

(2)- المواد 24 ، 23 ، 21 ، 13 و 25 من القانون 80-05 السابق.

(3)- مسعود شيهوب ، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجزائرية، الجزائر، 1999، ص 233.

(4)- مسعود شيهوب المرجع نفسه ، ج 2، ص 234.



حيث تم نزع الصفة القضائية عن مجلس المحاسبة واعتباره مجرد هيئة إدارية فقط تولى مهامها إدارية في ممارسة الرقابة على المال العام (فرع أول)، و استمر الحال كذلك إلى أن صدر الأمر 20/95 في جويلية 1995 و أعاد تنظيم مجلس المحاسبة بطريقة أكثر وضوحا ودقة عما سبق في القانون 32/90 الذي كان قد لفه بغموض كبير.<sup>(1)</sup> ثم تم تعديله بعد ذلك بالأمر 10-02 المؤرخ في: 23 أوت 2010 الذي أضاف كثيرا من الإصلاحات على مستوى القانون المتعلق بمجلس المحاسبة لمسايرة الواقع الدستوري والقانوني والسياسي الجديد، ولو أنه لاتزال بعض المثالب والنقائص تنتاب هذا القانون سنينها في ثنانيا هذه الدراسة في وقتها (فرع ثان). حيث اتضح بعده مفهوم مجلس المحاسبة كهيئة عليا للرقابة المالية في الجزائر تمارس الرقابة البعدية على استعمال الأموال والموارد العامة (فرع ثالث)

### الفرع الأول:

#### مرحلة القانون 90-32.

أعاد المشرع تنظيم مجلس المحاسبة، وتنظيم اختصاصاته بموجب القانون 90-32 الصادر بتاريخ 04 ديسمبر 1990 الذي أعاد تنظيم وهيكله مجلس المحاسبة، وتنظيم اختصاصاته بطريقة مغايرة تماما لما جاء في نص القانون 80-05 السابق من خلال تكريس الطابع الإداري في تنظيم مجلس المحاسبة و في تشكيلته. ومن خلال تضييق مجال الاختصاص الرقابي للمجلس و تجريده من صلاحياته القضائية.<sup>(2)</sup>

إن هذا التصور الذي اختاره المشرع في ظل قانون سنة 1990 ، لم يتبن ما تضمنه دستور 1989 من مبادئ و توجهات، في إطار نظام سياسي تعددي يقوم على مبدأ الفصل بين السلطات، وهو ما كان ينبغي أن ينعكس بإيجابية على مكانة و دور مجلس المحاسبة بتعزيز مركزه القانوني و تدعيم صلاحياته، بل لقد جاء على عكس ذلك حيث عمل على تضييق مجال رقابة مجلس المحاسبة التي انحسرت إلى المؤسسات ذات الطابع الإداري فقط دون أن يتمتع بالاختصاصات القضائية التي كان يتمتع بها في ظل القانون 80-05 السابق.

(1)- مسعود شيهوب، المرجع السابق، ج2، ص235.

(2)- مسعود شيهوب، المرجع السابق، ج2، ص236.

## أولا- تكريس الطابع الإداري في تنظيم مجلس المحاسبة.

لقد أصبح مجلس المحاسبة في ظل قانون سنة 1990 ، هيئة ذات طبيعة إدارية من حيث تنظيمه و تشكيلته، فقد ابتعد القانون الجديد عما جاء به القانون الأول كثيرا، إذ لا وجود للغرف إلا على المستوى الجهوي، والتي لم تظهر للوجود في ما بعد في ظل هذا القانون ، وحل محلها ما يعرف بالأقسام والتي بلغ عددها ستة أقسام.(1)

كما أنه نزع صفة القاضي عن أعضاء مجلس المحاسبة، حيث صاروا لا يخضعون للقانون الأساسي للقضاء وإنما يخضعون للقانون الأساسي لأعضاء مجلس المحاسبة ، والذي لم يشر بدوره إلى تمتعهم بصفة قاض(2).

كما أنهم لا يخضعون في حالات تأديبهم إلى المجلس الأعلى للقضاء كما جاء في القانون 05/80، إنما إلى هيئة خاصة أنشئت بموجب هذا القانون الجديد، هي مجلس تأديب أعضاء مجلس المحاسبة، وهي هيئة مستقلة تتكون تشكيلتها من أعضاء مجلس المحاسبة نفسه(3). إضافة إلى أن صيغة اليمين التي كان يؤديها أعضاؤه تختلف عن صيغة اليمين التي يؤديها القضاة العاديون(4).

و رغم ذلك فإن القانون 90-32 قد احتفظ ببعض مميزات القانون 80-05 السابق كشروط الالتحاق بالمجلس، وطريقة تعيين أعضائه أو تسمياتهم التي بقيت اسما ورسمًا من غير معنى أو اختصاص.

(1)- خلوفي رشيد، ، القضاء الإداري، تنظيم واختصاص، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002، ص177.

(2)- خلوفي رشيد، المرجع السابق، ص177. ومسعود شيهوب، المرجع السابق، ص136.

(3)- مسعود شيهوب، المرجع السابق، ص234 و ما بعدها.

(4)- جاءت هذه الصيغة على النحو الآتي: " أقسم بالله العظيم أن أقوم بأعمالي بأمانة وصدق وأن أحافظ على السر المهني، وأراعي في كل الأحوال الواجبات المفروضة علي وأن أسلك السلوك النزيه". حذف عبارة " أن أسلك سلوك القاضي النزيه" الواردة في اليمين التي يؤديها القضاة و استبدالها بعبارة " أن أسلك السلوك النزيه" فقط، و هي صفة لم يكن المشرع يرغب في إضافتها على أعضاء مجلس المحاسبة، و هذا التصور يتأكد بشكل واضح في المادة 71 من القانون السالف ذكره و التي تنص " : إن أعضاء مجلس المحاسبة الذين يتمتعون بصفة القضاة في النظام القضائي في تاريخ إصدار هذا القانون، يمكنهم أن يختاروا خلال الثلاثة أشهر الموالية بين إعادة إدماجهم بحكم القانون في سلوكهم الأصلي أو ممارسة صفة عضو مجلس المحاسبة." أما الصيغة الخاصة بالقضاة فهي على النحو التالي: " أقسم بالله العظيم أن أقوم بمهنتي بعناية وإخلاص وأن أكنم سر المداولات وأن أسلك في ذلك سلوك القاضي النزيه والوفي لمبادئ العدالة". والفرق واضح بين الصيغتين.

### ثانيا- تضييق مجال رقابة مجلس المحاسبة

انحسرت رقابة مجلس المحاسبة في ظل القانون 90-32 إلى مجال ضيق يشمل فقط الهيئات التي تخضع في تسييرها المالي لقواعد المحاسبة العمومية.

فقد نصت المادة 03 من هذا القانون على ما يأتي: "تنحصر المهمة العامة لمجلس المحاسبة في القيام بالرقابة اللاحقة لمالية الدولة و الجماعات الإقليمية و المرافق العمومية و كل هيئة تخضع لقواعد القانون الإداري والمحاسبة العمومية." و تنص المادة 04 من نفس هذا القانون بشكل صريح على أنه لا تخضع لاختصاص مجلس المحاسبة العمليات الخاصة بالأموال التي يتم تداولها طبقا لقواعد القانون المدني و القانون التجاري و المؤسسات العمومية الإقتصادية.

### ثالثا- تجريد مجلس المحاسبة من اختصاصه القضائي.

تم تجريد مجلس المحاسبة من صلاحياته القضائية فأصبح لا يتمتع بسلطة توقيع الجزاءات بنفسه، حيث يكتفي بتقديم عريضة أمام المحاكم الجزائية، بعد أن يتم توجيه إنذارات إلى المعنيين بذلك أو إبلاغ وزير المالية<sup>(1)</sup>

لعل اختصاصات المجلس هنا هي ذاتها بالنسبة للقانون القديم رغم غموض مواده التي تقرر ذلك.

لكن عدم وضوح صفة الاختصاص القضائي للمجلس أدت بالباحثين إلى التساؤل عن طبيعة الجهة القضائية المختصة بالنقض في قراراته والقانون الذي يحكم ذلك، مما يفرض على المشرع والاجتهاد القضائي ضرورة السعي إلى تكريس الطبيعة الأزواجية للمجلس في أن يتوج باختصاص إداري واختصاص قضائي جنبا إلى جنب، حتى يمكن إخضاع قراراته القضائية للطعن بالنقض أمام الجهات القضائية المختصة التي قصدها القانون، وهي على هذا النحو كما هو الشأن في فرنسا الجهات القضائية الإدارية، وتحديدًا مجلس الدولة والذي لم يكن قد وجد بعد في الجزائر<sup>(1)</sup>.

لقد تراجع مجلس المحاسبة في ظل القانون 32/90 عن دوره القضائي، واقتصر على الرقابة الإدارية فقط ، كما فقد أعضاؤه صفة القاضي.

(1)- مسعود شيهوب، المرجع السابق، ص 241. و خلوفي رشيد، المرجع السابق، ص 183 و ما بعدها.

نلاحظ أن القانون القديم كان أكثر تطوراً من القانون الجديد ، هذا الأخير الذي قزم دور مجلس المحاسبة في الرقابة المالية القضائية المستقلة، لتبقى مجرد رقابة إدارية مبتورة.<sup>(1)</sup>

لقد تبني المشرع مواقف متباينة انتقل فيها من النقيض إلى النقيض، ففي قانون سنة 1980 أراد تجسيد نموذج نظام رقابة مالية وليد بيئة ليبرالية و أراد تطبيقه في ظل نظام أحادي اشتراكي، و في القانون الثاني حاول تجسيد رقابة مالية ذات طبيعة إدارية في ظل نظام سياسي تعددي يقوم على مبدأ الفصل بين السلطات و أصبح فيه القضاء سلطة مستقلة.<sup>(2)</sup> فهل توقف مسار التطور التشريعي لمجلس المحاسبة عند هذا الحد.

والجواب أن مسار التطور لم يتوقف عند هذا الحد ، بل انتقل إلى مرحلة أخرى سيعرف فيها مجلس المحاسبة منعرجاً حاسماً في هذا التطور تلك هي مرحلة القانون 20/95.

### الفرع الثاني:

#### مرحلة القانون (الأمر) 95-20 المعدل والمتمم

صدر الأمر 20/95 في جويلية 1995، وأعاد تنظيم مجلس المحاسبة بطريقة أكثر وضوحاً ودقة عما سبق في القانون 32/90 الذي كان قد لفته بغموض كبير، وذلك لأجل إزالة هذا الغموض حول طبيعة المجلس وتشكيلته واختصاصاته.

#### أولاً- من حيث طبيعة المجلس وتشكيلته:

فإن مجلس المحاسبة أصبح في ظل القانون الحالي يمثل هيئة للرقابة المالية العليا ذات اختصاصات إدارية وقضائية<sup>(3)</sup>، يتمتع أعضاؤه بصفة قاضٍ خلافاً للقانون 32/90، كما جاء في نص المادة 38 منه بقولها: "يتكون مجلس المحاسبة من القضاة الآتي ذكرهم:

- من جهة: رئيس مجلس المحاسبة، نائب الرئيس، رؤساء الغرف، رؤساء الفروع، المستشارون، المحاسبون.

- ومن جهة أخرى: الناظر العام، الناظر المساعدون."

(1)- خلوفي رشيد، المرجع السابق، ص 177. و مسعود شهيوب ، المرجع السابق، ص 236.

(2)- مسعود شهيوب ، المرجع السابق، ص 237.

(3)- المادة 03 من الأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة المعدل و المتمم.

إن هذه التشكيلة مثلها مثل التشكيلة التي عرفت في القانون 05/80 وهي تشكيلة قريبة من تشكيلة محكمة النقض كما مر معنا، من حيث وجود الغرف ومن و جهاز النيابة العامة، وتختلف عن تشكيلة محكمة الحسابات في فرنسا التي تشبه تشكيلة مجلس الدولة<sup>(1)</sup>.

### ثانيا- من حيث الاختصاص الموضوعي والصلاحيات الرقابية

فقد توسعت هذه الأخيرة في ظل هذا القانون على وفق ما هو موجود في فرنسا، حيث يمكن تبويبها إلى اختصاصات إدارية استشارية، تتوج بتقرير سنوي يرفع إلى رئيس الجمهورية فضلا عن إعلام السلطة التشريعية، وكذا إعلام السلطات الرئاسية والوصائية والوزراء بنتائج التحقيقات المتعلقة بالإدارات والهيئات العامة التابعة لها لاتخاذ الإجراءات اللازمة والضرورية لتحسين المردود أو لاسترداد الأموال العمومية<sup>(2)</sup>.

و كذلك إلى اختصاصات قضائية تتوج بقرارات تحمل المحاسبين العموميين المسؤولية عن ضياع الأموال العمومية وتبديدها، أو إبراء ذمتهم في عندما لا تسجل ضدّهم أي أخطاء أو مخالفات.

إن أهم ما يميز مجلس المحاسبة في ظل الأمر 95-20 المعدل والمتمم بالأمر 10-02 هو استرجاعه لصلاحياته القضائية و توسيع مجال اختصاصه، فقد أصبح يملك سلطة توقيع الجزاءات بنفسه، دون اللجوء إلى الجهات القضائية الأخرى على عكس ما كان معمولا به في ظل القانون 90-32 السابق.

حيث يمكن للمجلس في هذا الإطار أن يصدر عقوبات بالغرامة على المخالفات في مجال تسيير الميزانية أو في مجال خرق الأحكام التشريعية والتنظيمية، وإذا كانت الوقائع تشكل وصفا جزائيا، فإن الملف يحال على النائب العام المختص إقليميا للمتابعة مع إخطار وزير العدل بالموضوع<sup>(3)</sup>.

لقد عمل المشرع في ظل هذا الأمر، على تبني تصور واسع لمفهوم الرقابة المالية التي يمارسها

(1)- مسعود شيهوب، المرجع السابق، 238.

(2)- خلوفي رشيد، المرجع السابق، ص 179 وما بعدها.

(3)- محمد الصغير بعلي، الوجيز في المنازعات الإدارية، دار العلوم للنشر والتوزيع، 2002، ص 119 (هامش). و خلوفي رشيد، المرجع السابق، ص 180 و 181.

مجلس المحاسبة ، يتعدى إطار رقابة المطابقة التي كرسها القانون السابق ليشمل كذلك الرقابة على الأداء و التسيير، أي تقييم نوعية تسيير الأموال العمومية على أساس عناصر أساسية مستوحاة من نمط التسيير المالي للوحدات الإقتصادية و هي الفعالية و النجاعة و الاقتصاد، و يقترب في هذا المجال من مفهوم الرقابة المالية الذي تعتمده الدول الأنجلوسكسونية.

إن هذا التحول يشير بوضوح إلى رغبة المشرع في أن تسير الرقابة المالية العليا في الجزائر مختلف التطورات التشريعية و السياسية الإقتصادية التي تعرفها الدولة، و التي كانت تستدعي إيجاد إدارة عمومية عصرية قادرة على التكيف مع المعطيات الجديد و بإمكانها ضمان الشفافية اللازمة في تسيير الشأن العام و بما يحقق الاستعمال الأمثل للموارد العمومية.<sup>(1)</sup>

### ثالثا- توزيع الاختصاص العضوي إلى اختصاص وطني واختصاص إقليمي

استكمل مسار التطور الذي أحرزه مجلس المحاسبة دورته بوصوله إلى الحلقة الأخيرة من حلقات التطور الذي شهده نظام الرقابة المالية العليا في الجزائر في ظل الأمر 95-20 المعدل والمتمم بالأمر 10-03 بعد إعادة توزيع الاختصاص الرقابي العضوي لمجلس المحاسبة الذي أصبح يقوم على أساس التمييز بين أموال الدولة و أموال الجماعات المحلية إلى اختصاصين متميزين<sup>(2)</sup>

- اختصاص وطني: حيث تختص كل غرفة وطنية بمراقبة قطاع أو أكثر من القطاعات العمومية (الهيئات الوطنية، الوزارات و المصالح التابعة لها) .
- اختصاص إقليمي: توج بإنشاء غرف إقليمية لمراقبة أموال الهيئات المحلية كالبلديات والولايات والهيئات والمرافق والمؤسسات العمومية ذات الطابع المحلي، الواقعة في دائرة اختصاصها الإقليمي، و يقترب نسبيا هذا التوزيع للاختصاصات من نظام الرقابة المالية المطبق في فرنسا، و الذي تسند فيه وظيفة الرقابة المالية اللاحقة على الجماعات الإقليمية والمؤسسات التابعة لها إلى الغرف الجهوية لمحكمة الحسابات الفرنسية.

(1)- المادة 2/110 من الأمر 95-20 السابق.

(2)-المواد 9 و10 من المرسوم الرئاسي رقم 95-377 المتضمن النظام الداخلي لمجلس المحاسبة .

ختاما يمكن القول أن مجلس المحاسبة قد تبوأ في ظل القانون 95-20 المعدل والمتمم مكانة عالية، أهله إلى مستوى أن يكون جهة قضائية متخصصة على غرار ما هو موجود في فرنسا، حيث أصبحت بعض قراراته تخضع للنقض أمام مجلس الدولة.<sup>(1)</sup>

### الفرع الثالث:

#### مفهوم مجلس المحاسبة

تعرض الدستور الجزائري لسنة 1996 في الباب المتعلق بالرقابة و المؤسسات الاستشارية، وتحديدًا في الفصل المتعلق بالرقابة إلى الحديث عن مجلس المحاسبة في المادة 170 منه بقولها: "يؤسس مجلس محاسبة يكلف بالرقابة البعدية لأموال الدولة و الجماعات الإقليمية والمرافق العمومية.

يعد مجلس المحاسبة تقريرًا سنويًا يرفعه إلى رئيس الجمهورية

يحدد القانون صلاحيات مجلس المحاسبة ويضبط تنظيمه وعمله وجزءًا تحقيقاته."

بناء على ما جاء في هذا النص فإن مجلس المحاسبة هو هيئة دستورية عليا مكلفة بممارسة الرقابة المالية البعدية على النشاط المالي للدولة و الجماعات الإقليمية و المرافق العمومية الوطنية والإقليمية.

كما عرفت المادة الثانية من الأمر 95-20 المعدل والمتمم بالأمر 10-02 مجلس المحاسبة بقولها: "يعتبر مجلس المحاسبة المؤسسة العليا للرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات المحلية الإقليمية والمرافق العمومية . وبهذه الصفة يدقق في شروط استعمال الهيئات الموارد والوسائل المادية والأموال العامة التي تدخل في نطاق اختصاصه، كما هو محدد في هذا الأمر و يقيم تسييرها، ويتأكد من مطابقة عمليات هذه الهيئات المالية والمحاسبية للقوانين والتنظيمات المعمول بها..."

فهو الجهاز الأعلى للرقابة المالية العليا اللاحقة في الجزائر على غرار كثير من البلدان.

(1)- من ذلك أن الطعن بالنقض في قرارات مجلس المحاسبة صار يرفع أمام مجلس الدولة بناء على المادة 11 من القانون العضوي رقم 98-01 المؤرخ في 30 مايو 1998 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، الجريدة الرسمية رقم 37 لسنة 1998، المعدل و المتمم بالقانون العضوي رقم: 11-13 المؤرخ في: 26 جويلية 2011، الجريدة الرسمية رقم 43 لسنة 2011.

## المبحث الثاني

### الطبيعة الدستورية لمجلس المحاسبة ومدى استقلاله

أدى مسار التطور الذي سلكه التشريع المتعلق بمجلس المحاسبة في الجزائر إلى بلورة وتحديد الطبيعة الدستورية لهذه المؤسسة التي عرفت مراحل مختلفة من التطور والتباين أفضت في آخر المشوار إلى تحديد معالمها المؤسسية والوظيفية حيث سنحدد الطبيعة الدستورية لهذه المؤسسة في مطلب أول ثم أعالج مدى استقلال مجلس المحاسبة من النحيتين العضوية والوظيفية في مطلب ثان.

### المطلب الأول:

#### الطبيعة الدستورية لمجلس المحاسبة

بعد أن استقرت معالم البنية القانونية والتنظيمية لمجلس المحاسبة ، اتضح الإطار الدستوري والقانوني لهذه المؤسسة بين مؤسسات الدولة الأخرى التي نص عليها الدستور (الفرع الأول) و تحدد مركزها القانوني كمؤسسة دستورية عليا ومستقلة (الفرع الثاني) وتحددت طبيعة العلاقة بينها وبين السلطتين التنفيذية والتشريعية في الدولة (الفرع الثالث).

### الفرع الأول:

#### الإطار الدستوري والقانوني لمجلس المحاسبة

يتناول هذا الفرع تحديد الإطار الدستوري لمجلس المحاسبة (فقرة أولى)، ثم تحديد الإطار القانوني له (فقرة ثانية)

#### أولاً- الإطار الدستوري

سبقت الإشارة إلى أن دستور سنة 1963 لم ينص صراحة على إنشاء مجلس للمحاسبة يتولى الرقابة المالية اللاحقة، و مع ذلك فإن هذه الفكرة كانت واردة في بعض النصوص التنظيمية التي صدرت في تلك الفترة و لكنها بقيت بدون تجسيد فعلي .

أما دستور سنة 1976 فقد نص صراحة على إنشاء هذا الجهاز في المادة 190 منه، و لم يتحقق ذلك على أرض الواقع إلا بعد مرور أربع سنوات تقريبا، و من ثم فإن التأسيس الدستوري لمجلس المحاسبة يعود إلى دستور سنة 1976 ، و لكن نشأته بصفة فعلية لم تتحقق إلا بعد صدور القانون رقم 80-05.



و بصدر دستور 1989 ، دخلت البلاد في مرحلة سياسية جديدة تتميز بالتعددية الحزبية و تكريس نظام سياسي يقوم على مبدأ الفصل بين السلطات ، و قد نص هذا الدستور في المادة 160 منه على إنشاء مجلس للمحاسبة، يتولى وظيفة الرقابة المالية اللاحقة على الأموال العمومية، و هو نفس التصور الذي أقره فيما بعد دستور 1996 المعدل و المتمم في المادة 170 منه، لكن مع وجود بعض الاختلاف في الصياغة التي تضمنتها الفقرة الثالثة من هذه المادة الأخيرة.

الأمر ذاته الذي أكده دستور 1989م، حيث نصت المادة:160 منه في فقرتها الأولى على مايلي: " يؤسس مجلس محاسبة يكلف بالرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية " .

إن هذه الصيغة قد وردت حرفيا في الفقرة الأولى للمادة 170 من دستور 1996م، وهو ما يؤكد أن التوافق يظهرجليا بين ما نصت عليه المادة 190 من دستور 1976 وما نصت عليه المادة 160 من دستور 1989،<sup>(2)</sup> و كذلك ما أكدته المادة 170 من دستور 1996 من خلال تأكيد جميع هذه المواد على ضرورة تأسيس مجلس للمحاسبة يتولى وظيفة الرقابة المالية على كل العمليات المالية التي تباشرها المؤسسات والمرافق العامة في الدولة. فلا خلاف إذن في القول بأن هذه الدساتير الثلاثة قد اتفقت في وضع وتحديد الإطار الدستوري لهذه المؤسسة الخطيرة<sup>(1)</sup>.

### ثانيا- الإطار القانوني

من الناحية العملية يعتبر القانون الصادر بتاريخ أول مارس 1980 هو أول نص تشريعي يكرس اعتراف المشرع الواضح بمجلس المحاسبة، حيث تم تنظيمه وتحديد صلاحياته في ممارسة الرقابة المالية بموجب هذا النص الجريء والتي توزعت بين الاختصاص القضائي والاختصاص الإداري للمجلس، كما حظي قضاؤه بصفة القاضي، وتم تمثيلهم في المجلس الأعلى للقضاء باعتراف واضح وصريح .

ثم صدر القانون رقم 32/90 بتاريخ 04 ديسمبر 1990، حيث تم بموجبه إلغاء القانون

(1)- خلوفي رشيد، المرجع السابق ، ص 156.

(2)- مسعود شيهوب، المرجع السابق ج2، ص232 وما بعدها.

05/80 وإعادة تنظيم مجلس المحاسبة، وتحديد اختصاصاته، حيث أخذ هذا القانون الجديد منعطفًا آخر مغاير لما كان عليه القانون الأول، مكرسا بذلك غموضا واضحا في تعامل المشرع مع هذه الهيئة العليا التي كانت قائمة على ممارسة الرقابة المالية المستقلة في الجزائر، إذ تراجع هذا الاعتراف إلى مستوى انكمشت معه اختصاصات مجلس المحاسبة فلم يعد قادرا على ممارسة اختصاصه القضائي في ممارسة الرقابة المالية.

ثم صدر الأمر 20/95 في جويلية 1995، وأعاد تنظيم مجلس المحاسبة بطريقة أكثر وضوحا ودقة عما سبق في القانون 32/90، فكرس الإطار التشريعي الجديد لمجلس المحاسبة بعد أن أعاد إليه اختصاصه القضائي في مجال الرقابة المالية فضلا عن الاختصاص الإداري، فأزال الغموض الذي كان سائدا في ظل القانون السابق حول طبيعة المجلس وتشكيلته واختصاصاته وطعونه كما نشهده حاليا<sup>(2)</sup>. تم تعديله وتتميمه بموجب الأمر 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010 .

مهما يكن الأمر متباينا في مسار مجلس المحاسبة، فإن المؤكد أن المشرع قد أولاه عناية واهتماما واضحين طيلة هذا المسار الطويل، والذي تبلور من خلاله الإطار التشريعي لمجلس المحاسبة على المستويين الدستوري والقانوني معا.

(1)- مسعود شيهوب، المرجع السابق، ج2، ص232 وما بعدها.

(2)- من ذلك أن الطعن بالنقض في قرارات مجلس المحاسبة صار يرفع أمام مجلس الدولة بناء على المادة 11 من القانون العضوي رقم 98-01 المؤرخ في 30 مايو 1998 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله المعدل السابق.

## الفرع الثاني:

### الموقع الدستوري لمجلس المحاسبة

إذا كان الدستور الجزائري الحالي (1996 المعدل والمتمم) قد حدد ماهية السلطات الثلاث في الدولة: التشريعية والتنفيذية والقضائية، وحدد لكل سلطة منها إطارها ووظيفتها. فهل يمكن القول أنه أضاف سلطة رابعة لاتقل أهمية عن هذه السلطات الثلاث، ألا وهي السلطة الرقابية للدولة في مدلولها الواسع على مؤسسات الدولة وعلى استعمال المال العام؟، أي أن رقابتها تمتد إلى كل هذه السلط والهيئات رغم أن بعضها قد أوكل له ضمن مهامه وحدود اختصاصه وظيفة الرقابة بمدلولها العام، كرقابة الإدارة بشقيها الإداري والمالي، ورقابة البرلمان السياسية والمالية، ورقابة القضاء على أعمال وتصرفات الإدارة وبخاصة في المنازعات المالية. وكذا الرقابة الشعبية بمفهومها التقليدي.

هكذا رأى المشرع تماشياً مع ما يجري في العالم من حولنا أن القيام بهذه الوظيفة على أكمل وجه، لا يتأتى بصورة فاعلة وناجعة إلا عن طريق هيئة عليا في الدولة، تقوم بهذا الدور بمنتهى الدقة والاحترافية، وتكون لها اليد الطولى في محاسبة السلطات والهيئات السابقة.

و استجابة لهذا الوضع أوكل المشرع الدستوري مهمة ممارسة سلطة الرقابة المالية العليا كأهم ركن في عملية الرقابة بمعناها الواسع إلى هيئة عليا هي مجلس المحاسبة.<sup>(1)</sup> فنص الدستور على ذلك صراحة في الفصل المتعلق بالرقابة في مدلولها الواسع على إنشاء هذه الهيئة.

جاء في المادة: 170 منه/ الفقرة الأولى " يؤسس مجلس محاسبة يكلف بالرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية ".

لقد أسبغ المشرع على مجلس المحاسبة الصفة الدستورية، وهي ما تترتب عنه جملة من النتائج القانونية الخطيرة في هذا الشأن منها:

- ضرورة استقلال هذا الجهاز الأعلى بقانون خاص به، يوحي بالتميز عن باقي القوانين الأخرى، بصفته تفصيل لما ورد في الدستور حول هذه المؤسسة العليا بصريح النص الدستوري الأسمى، الأمر الذي تجلّى من خلال صدور مجموعة من القوانين المنظمة لمجلس المحاسبة

(1)- سعيد بو الشعير، المرجع السابق، ص 10 وما بعدها .

(2)- عبد الرؤوف جابر ، المرجع السابق، ص ص، 29، 30.

و المحددة لاختصاصاته منذ نشأته، بدءً بالقانون 80-05 ومرورا بالقانون 90-32 وانتهاء بالأمر 95-20 المعدل والمتمم بالأمر 10-02 المتعلق بمجلس المحاسبة.

- إن هذا التميز التشريعي والوظيفي الذي كرسه الدستور كأسمى قانون في البلاد، سيكفل استقلالاً قانونياً ووظيفياً لهذا الجهاز، - على الأقل من الناحية القانونية الصرفة- ويضمن الحصانة والحيدة لرئيسه وأعضائه، ويكفل لهم حقوقهم ويحدد لهم مهامهم وواجباتهم. كما يضمن السيادة الكاملة لقراراته القضائية في إطار القيام بمهمة الرقابة المنوطة به في مواجهة الجميع، ويضمن له أيضاً استقلالاً إدارياً ومالياً تاماً<sup>(1)</sup>.

- تأسيساً على ما جاء في النص الدستور يتجلى مجلس المحاسبة كأهم مؤسسة عليا تمارس الرقابة اللاحقة على استعمال الأموال والموارد العمومية، فهو مؤسسة دستورية تأتي في أعلى هرم مؤسسات الدولة وهيئاتها الدستورية تتولى وظيفة الجهاز الأعلى للرقابة المالية الخارجية أو المستقلة على غرار باقي دول العالم.

### الفرع الثالث:

#### علاقة مجلس المحاسبة بالمؤسسات الدستورية في الدولة (السلطين التنفيذية و التشريعية )

المعروف في الفقه الدستوري أن الدولة تتكون من ثلاث سلطات مستقلة عن بعضها،<sup>(1)</sup> هي السلطة التشريعية ووظيفتها سن القوانين، والسلطة التنفيذية ووظيفتها تنفيذ هذه القوانين، والسلطة القضائية ووظيفتها الفصل في النزاعات الناشئة عن عدم احترام وتطبيق هذه القوانين. في حين تعود وظيفة الرقابة على كل التفاصيل المتكررة الناشئة عن استعمال المال العام إلى جهاز خاص هو مجلس المحاسبة، كمؤسسة دستورية تتولى هذه الوظيفة التي لا تستطيع السلطات الأخرى القيام بها<sup>(2)</sup>.

في هذا الإطار يمكن التساؤل عن طبيعة العلاقة القائمة بين هذا الجهاز المستقل حسب المشرع، وبين السلطات الأخرى؟، ما حدود هذه العلاقة، وما هي مستوياتها المختلفة؟ وهل يستطيع أن يمارس صلاحياته القضائية والإدارية بمنأى عن الضغوطات والعراقيل التي تفرزها هذه العلاقات وبخاصة مع السلطة التنفيذية، سأتناول علاقة الجهاز بكل سلطة على حده في الفقرات التالية :

## أولا - علاقة مجلس المحاسبة بالسلطة التشريعية

يرى كثير من الفقه أن جهاز مجلس المحاسبة يعتبر وكيلا عن السلطة التشريعية في ممارسة وظيفة الرقابة على المال العام باعتبار أن ذلك حق للشعب مصدر السيادة و كل سلطة. و بما أن السلطة التشريعية هي مجلس النواب الذي يمثل الشعب فهي المخولة أساسا بممارسة وظيفة الرقابة على المال العام، و لأن السلطة التشريعية لا تجدد الوقت الكافي لمتابعة كل التفاصيل المالية التي تقوم بها المؤسسات والمرافق العامة، كما أنها لا تمتلك المؤهلات التقنية والخبرة الكافية للقيام بهذه العملية بنفسها فإنها حولت هذه الوظيفة لجهة مستقلة، تتمتع باختصاص مزدوج إداري وقضائي تسمى مجلس المحاسبة<sup>(1)</sup>.

إن مثل هذا الاتجاه من شأنه أن يعزز الارتباط الوثيق بين السلطة التشريعية و مجلس المحاسبة. غير أن ماجاء في إعلان " ليما" بشأن المبادئ الأساسية للرقابة المالية لا يؤيد هذا الاتجاه وهذا الارتباط، رغم أن الإعلان يعتبر هذا الجهاز يعمل نيابة عن السلطة التشريعية، ولكنه أراد التأكيد على الاستقلالية الكاملة لمجلس المحاسبة عن كل سلطة في الدولة بما في ذلك السلطة التشريعية. وإن كان يجب على دستور كل دولة أن ينظم هذه العلاقة وفقا لظروف ومتطلبات كل بلد<sup>(2)</sup>. لقد حدد قانون مجلس المحاسبة في الجزائر طبيعة هذه العلاقة من خلال التصرفات والأعمال التالية:

1. إرسال نسخة من التقرير السنوي الذي يرفعه إلى رئيس الجمهورية بموجب الدستور إلى الهيئة التشريعية بموجب المادة 16 من قانون مجلس المحاسبة.
2. عند قيام مجلس المحاسبة بإعداد التقارير التقييمية المتعلقة بالمشاريع التمهيدية المتضمنة ضبط الميزانية التي تتم فيها استشارته من قبل الحكومة، فإن هذه الأخيرة تقوم بإرسال هذه التقارير إلى الهيئة التشريعية مرفقة بمشروع القانون الخاص بها.
3. يمكن لرئيس المجموعة البرلمانية في الهيئة التشريعية أن يعرض على مجلس المحاسبة دراسة

(1)- محمد رسول العموري، المرجع السابق، 48. د/ عبد الحميد القاضي، ص313.

(2)- صدر هذا الإعلان عن المؤتمر التاسع للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (INTOSSAI)، سنة 1977 بعاصمة دولة البيرو (ليما)،، حيث دعا في جملة مبادئه إلى ضرورة استقلال أجهزة الرقابة المالية العليا استقلالاً تاماً عن سلطات الدولة الأخرى. أنظر: (WWW.INTOSSAI.ORG).

الملفات ذات الأهمية الوطنية التي تدخل في نطاق اختصاص المجلس.(1)

4. كما يكون رئيس الهيئة التشريعية مؤهل قانونا لإخطار مجلس المحاسبة بالوقائع التي تنسب إلى الأعيان الخاضعين لرقابته قصد ممارسة صلاحية الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية(2).
5. إن عملية التسيير المالي لميزانية غرفتي البرلمان تخضع لمراقبة مجلس المحاسبة أيضا كباقي المؤسسات العامة الأخرى بنص المادة 104 من القانون العضوي المتعلق بالبرلمان

هذا ما يؤكد مدى ما يتمتع به هذا الجهاز من نفوذ وسلطة على مؤسسات الدولة بما في ذلك السلطة التشريعية التي يعتبر وكيلا أو نائبا عنها في إجراء عملية الرقابة على المال العام على وفق مذهب إليه غالبية الفقه القانوني، وهو ما يعكس هنا الاتجاه الفقهي القائل بالاستقلالية التامة لجهاز الرقابة المالية العليا عن السلطة التشريعية(3).

إن هذه التصرفات والأعمال التي حددتها القوانين هي التي تعكس طبيعة العلاقة القائمة بين السلطة التشريعية ومجلس المحاسبة، من أنها علاقة قانونية وظيفية في إطار العملية المتكاملة والمتداخلة لمختلف أجهزة وسلطات الدولة في تسيير شؤونها المالية والقانونية، والتي يمكنها تكيفها على أنها علاقة تنظيمية وظيفية أكثر من كونها علاقة ارتباط وثيق بين الهيئتين، تجسيدا لمبدأ الاستقلالية القانونية والمرونة الوظيفية.

### ثانيا- علاقة مجلس المحاسبة بالسلطة التنفيذية

تختص السلطة التنفيذية بتنفيذ القوانين، ووضع اللوائح وإصدار القرارات والتعليمات المتعلقة بتسيير شؤون الحكومة وسائر المؤسسات العمومية والمرافق العامة، وتضع السياسة العامة للدولة والخطط المناسبة لها. كما تتولى تحديد معالم النظام الاقتصادي ووضع السياسة الاقتصادية وتتابع تنفيذ البرامج المحددة، وتسهر على حسن سير العمل الإداري وإدارة المال العام وتسييره والقيام بعملية الرقابة المالية الداخلية والذاتية بصفتها المسؤولة عن إدارة المال العام والمحافظة عليه خدمة للصالح العام(4).

(1)-المادة 18 من الأمر 95-20 السابق.

(2)- المادة:101 من الأمر 95-20 السابق.

(3)-عبد الرؤوف جابر، المرجع السابق، ص 70 ومحمد رسول العموري، المرجع السابق، ص 175.

(4)- السعيد بوالشعير ، المرجع السابق، ص 11 و ما بعدها. و عبد الرؤوف جابر، المرجع السابق، ص 29.

بهذا تكون هذه السلطة مسؤولة عن صحة حساباتها وتصرفاتها المالية وفقا للقوانين والأنظمة واللوائح المالية، أين تتحدد معالم وأسس العلاقة القانونية والوظيفة القائمة بينها وبين مجلس المحاسبة، حيث يخول الدستور والقانون لهذا المجلس أن يقوم بدو أساسي وفاعل في ترشيد الاقتصاد الوطني والإنفاق العام كأهم هيئة مسؤولة عن متابعة تصرفات الإدارة ومعاملاتها المالية. والقيام بعملية الفحص والمراجعة المستمرة للمستندات والوثائق والتدقيق في السجلات المالية المتضمنة هذه العمليات المالية، ليراقب مدى التزام السلطة التنفيذية بتطبيق القوانين واللوائح المالية ومدى مطابقة معاملاتها المالية للأنظمة المعمول بها وطريقة آدائها واستخدامها للمال العام، ومدى تحقق الأهداف العامة بكفاءة وفعالية<sup>(1)</sup>.

إن أول ما يتجلى من معالم هذه العلاقة من الناحية الوظيفية حسب ماورد في الدستور<sup>(2)</sup> هو قيام المجلس بإعداد تقرير سنوي يرفعه إلى رئيس الجمهورية باعتباره الممثل الأعلى للسلطة التنفيذية، وهو ما صرحت به نصوص قانون مجلس المحاسبة، حيث يبين هذا التقرير السنوي المعايير والملاحظات والتقييمات الرئيسية الناجمة عن أشغال تحريات المجلس، مرفقة بالتوصيات التي يرى أنه يجب تقديمها، وكذا ردود المسؤولين والممثلين القانونيين والسلطات الوصية المعنية المرتبطة بذلك<sup>(3)</sup>. كذلك تتجلى معالم هذه العلاقة من خلال تدخل الرئيس الأول للسلطة التنفيذية في الجزائر-رئيس الجمهورية- لإخطار مجلس المحاسبة بكل ملف أو مسألة ذات أهمية وطنية تدخل في نطاق اختصاصات المجلس. يقوم المجلس في هذا الشأن بإطلاع رئيس الجمهورية بالتفصيلات اللازمة عن كل ملف أو مسألة تم الإخطار بها. كما يمكن لمجلس المحاسبة أن يعلم رئيس الجمهورية بأية مسألة تكتسي أهمية خاصة تكون من اختصاصه كلما رأى أن الأمر يستدعي ذلك<sup>(4)</sup>.

إن حدود هذه العلاقة بين مجلس المحاسبة والسلطة التنفيذية لا تنتهي عند مستوى الرئيس الأول لهذه السلطة، بل تتعدى ذلك إلى مسوى الحكومة. حيث يستشار مجلس المحاسبة في المشاريع التمهيدية للقوانين المتضمنة ضبط الميزانية<sup>(5)</sup>. أين تقوم الحكومة بإرسال التقارير التقييمية التي يعدها

(1)- عبد الرؤوف جابر، المرجع السابق، ص29.

(2)- المادة 170 من الدستور الجزائري لسنة1996م.

(3)- المادة:16 من الأمر 95-20 السابق.

(4)- المادة 17 من الأمر 95-20. السابق

(5)- المادة 18 من الأمر 95-20 السابق

المجلس لهذا الغرض إلى الهيئة التشريعية مرفقة بمشروع القانون الخاص بها. كما يمكن استشارته في مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمالية العمومية<sup>(1)</sup>.

أيضا يمكن لرئيس الحكومة أن يعرض على المجلس دراسة الملفات ذات الأهمية الوطنية التي تدخل في نطاق اختصاصه<sup>(2)</sup>.

كما تتداخل و تتوسع العلاقة أكثر بين مجلس المحاسبة و مختلف الهيئات والإدارات العمومية التابعة للسلطة التنفيذية، سواء من خلال مايقوم به المجلس أثناء قيامه بوظيفة الرقابة من إعلام واطلاع الجهات المعنية و الوصية على نتائج رقابته، أو لاسترجاع المبالغ المستحقة للدولة أو المرافق العامة أو الجماعات المحلية في حال اكتشافه لحيازة أو قبض لهذه المبالغ بصفة غير قانونية<sup>(3)</sup>.

إضافة إلى هذا فإن السلطة التنفيذية ممثلة في رئيس الحكومة أو الوزير المكلف بالمالية أو الوزراء المسؤولين على المؤسسات الوطنية المستقلة تكون مؤهلة قانونا لإخطار مجلس المحاسبة فيما يخص الوقائع التي تنسب إلى الأعوان الخاضعين لسلطتهم قصد ممارسة صلاحية الانضباط في مجال تسيير الميزانية و المالية<sup>(4)</sup>.

أما من الناحية العضوية، أو من حيث التبعية الإدارية فإن السلطة التنفيذية هي التي تتولى مسألة تعيين رئيس مجلس المحاسبة ونائبه ورؤساء الغرف ورؤساء الفروع، وكذا الناظر العام والنظار المساعدون، و المستشارين و المحتسبين بمرسوم رئاسي، أي أن ذلك من صلاحيات رئيس الجمهورية، طبعا بناء على اقتراح أو استشارة الجهات التي حددها قانون مجلس المحاسبة حسب كل صنف<sup>(5)</sup> وتطبيقا لقاعدة توازي الأشكال في التنظيم الإداري فإن جهة التعيين هي نفسها الجهة التي تتولى إنهاء المهام أي السلطة التنفيذية هنا مجسدة في رئيس الجمهورية<sup>(6)</sup>.

في هذا المسألة بالضبط تظهر السلطة التنفيذية أكثر تحكما بإرادة مجلس المحاسبة، وهو ما يمس بمبدأ الاستقلالية المفترض لهذه الهيئة.

(1)- المادة 19 من الأمر 95-20 السابق .

(2)- المادة 21 من الأمر 95-20 السابق

(3)- المواد 23، 24، 25 من الأمر 95-20 السابق .

(4)- المادة 101 من الأمر 95-20 السابق.

(5)- المواد من 3 إلى 6 من الأمر 95-20 السابق.

(6)- المادتان 51، 52 من الأمر 95-20 السابق.



## المطلب الثاني:

### استقلال مجلس المحاسبة

إن من أهم النتائج التي أفرزها تطبيق مبدأ الديمقراطية في تسير دواليب الحكم في الدولة الحديثة وغلبة الصفة الشعبية عليها، هو ظهور أجهزة الرقابة المالية العليا لتقوم بعملية الرقابة في مدلولها الفني العميق نيابة عن السلطة التشريعية. ولا يمكن لهذه الأجهزة أن تقوم بدورها بفعالية ونجاعة تحقق بها من جهتها الصفة الديمقراطية الكاملة في عملية تسير المال العام والرقابة على جبايته وإنفاقه إلا إذا كانت هذه الأجهزة تتمتع في حد ذاتها باستقلالية تامة عن السلطة التنفيذية.<sup>(1)</sup>

لقد كان هذا الموضوع و لايزال محل اهتمام بالغ من قبل الباحثين لتجسيد المعيار الأساس الذي يميز عملية الرقابة المالية الخارجية المستقلة عن الرقابة المالية الداخلية التي تقوم بها السلطة التنفيذية<sup>(2)</sup>. فهل يتمتع مجلس المحاسبة الجزائري بهذه الاستقلالية كهيئة عليا للرقابة المالية في الجزائر؟ وما مدى هذه الاستقلالية وما حدودها؟ إن هذه الاستقلالية لا تتجسد إلا من خلال زاويتين اثنتين تتعلق أولهما: بالاستقلال القانوني لمجلس المحاسبة (فرع أول) وتتعلق الثانية بمدى تمتع أعضاء مجلس المحاسبة بالحصانة الكاملة أثناء أداء مهامهم (فرع ثان).

## الفرع الأول:

### الاستقلال القانوني لمجلس المحاسبة

#### أ- موقف الفقه

ذهب الفقه في تحديد فكرة استقلال أجهزة ومجالس المحاسبة إلى ثلاث اتجاهات:

#### 1- الاتجاه الأول: يرى أصحاب هذا الاتجاه أن تحقيق مبدأ الاستقلالية لا يتم إلا بفرض

هيئة القضاء على جهاز الرقابة المالية العليا، ولذلك جعلت بعض الدول من هذا الجهاز هيئة قضائية أو محكمة إدارية كما هو الشأن في فرنسا<sup>(3)</sup>.

(1)-فرانز فدلر(الأمين العام لمنظمة الأنتساي)، (الرقابة المالية والديمقراطية)، المجلة الدولية للرقابة المالية و الحكومية، أكتوبر1992، ص1-3.

(2)- المقصود بالرقابة الداخلية: الرقابة الإدارية التي تمارسها السلطة التنفيذية على أجهزتها ووحداتها الإدارية المختلفة، وهي رقابة رئاسية أو تسلسلية ورقابة وصائية.أنظر: د/ عبد الله بسويبي، أصول علم الإدارة العامة، الدار الجامعية، بيروت 1984، ص382، 383.

(3)- عبد الرؤوف جابر، المرجع السابق، ص97.

## 2- الاتجاه الثاني: ويذهب أنصاره إلى أن الاستقلالية لا تتحقق إلا إذا ارتبط هذا الجهاز

بالسلطة التشريعية، حتى اعتبر بعضهم عمل الجهاز وظيفة من وظائف السلطة التشريعية. وإنما أنيط هذا العمل بالجهاز لاعتبارات فنية تقتضيها طبيعة العمل المتخصص<sup>(1)</sup>.

## 3- الاتجاه الثالث: يرى هذا الاتجاه أن مبدأ الاستقلالية لا يتحقق إلا إذا كانت هذه

الأجهزة تمثل سلطة مستقلة بذاتها عن باقي سلط وأجهزة الدولة، فتكون بذلك سلطة رابعة في مواجهة السلطات الثلاث، وذلك لضمان فعاليتها وتحقيقها لأهدافها، وقد برر بعض الفقهاء جدية هذا الطرح على اعتبار أن السلطة التنفيذية ليست خالية الغرض وأن السلطة القضائية معنية بالفصل في المنازعات وتوقيع العقاب، ولا تعنى بتحقيق الأهداف الرقابية، وأن السلطة التشريعية تمثل مزيجاً من التيارات السياسية المتصارعة على الحكم، فلا تخلو من الميل والانحياز إلى طرف على الآخر فلا تتحقق معها أيضاً الأهداف الرقابية.

على هذا فلا تتحقق استقلالية هيئة الرقابة المالية العليا، ولا تتحقق لها النزاهة والحيدة والفعالية إلا إذا اعتبر هذا الجهاز سلطة رابعة مستقلة بحد ذاتها عن باقي السلط والأجهزة الأخرى في الدولة<sup>(2)</sup>.

### ب- موقف التشريع

#### 1- الإعلانات الدولية

لقد ركزت الإعلانات الدولية أيضاً على مبدأ الاستقلالية في أكثر من مناسبة وموضع، حيث أكد إعلان بكين على أن تمنح هذه الأجهزة الاستقلال الكامل بجميع أشكاله وعناصره سواء كان إدارياً أو مالياً أو عضوياً، كما أن إعلان ليما لسنة 1977 بشأن المبادئ الأساسية للرقابة المالية العليا قد طالب بضرورة دعم هذا المبدأ والنص عليه في الدساتير الوطنية.

(1)- عبد الرؤوف جابر، المرجع السابق، ص 97.

(2)- خطار شلبي، المرجع السابق، ص 185 و ما بعدها وعاطف صدقي، مبادئ المالية العامة، جامعة بيروت/كلية الحقوق، 1968 ص 499 وما بعدها و محمد رياض عطية، موجز في المالية العامة، دار المعارف، مصر، 1969، ص 514. ود/ عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، ص 311. ود/ عمر حليب، المالية العامة ومصطلحاتها باللغات الثلاث، العربية والإنكليزية والفرنسية، منشورات جامعة بيروت، 1985، ص 81. و رشيد الدقر، علم المالية- موازنة الدولة- ج 1، مطبعة الجامعة السورية، 1985، ص 296.

بل و أوجب الرجوع إلى محكمة عليا للطعن أمامها في أي تدخل من شأنه المساس باستقلالية الهيئات الرقابية العليا، وجعل استقلالها مرتبطا ارتباطا وثيقا باستقلال أعضائها الذي ينبغي أن يكفله الدستور أيضا، دون التعرض لضغط أي جهة كانت.

لقد أكد هذا الإعلان أيضا على أن تكون هذه الأجهزة العليا مستقلة تماما من الناحية المالية بحيث:

- يجب أن تكون هذه الهيئات مزودة بالوسائل المالية التي تمكنها من القيام بأعمالها على أكمل وجه.
- أن تكون هذه الأجهزة مخولة بأن تستعمل ضمن حدود مسؤولياتها الاعتمادات المخصصة لها في القسم الخاص بها من الميزانية التقديرية للدولة.
- كما تكون هذه الأجهزة إذا لزم الأمر مخولة بأن تطلب مباشرة من الجهة المختصة باعتماد الميزانية التقديرية للدولة بأن تمنحها الاعتمادات المالية اللازمة.

## 2- الإعلانات الإقليمية

جاء أيضا في التوصيات التي صدرت عن المؤتمر العربي الثالث لمجموعة العمل العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة<sup>(1)</sup> المنعقد بتونس عام 1983 أن الوسائل الكفيلة بتدعيم استقلال هذه الأجهزة هي:

- أن ينص دستور الدولة أو نظامها الأساسي على إنشاء الجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة، وعلى ضرورة إحاطته وأعضائه بالضمانات والحصانات التي تحفظ عليهم استقلالهم التام، وتنظم مدى علاقتهم بالسلطتين التشريعية والتنفيذية وفقا لظروف كل دولة. إذ يفضل أن يكون الجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة ذو صلات وثيقة بالسلطة التشريعية في الدولة، على الوجه الذي يكون فيه بمثابة هيئة مساعدة تعين تلك السلطة على الاطلاع على الصورة الحقيقية التي تتم بها إدارة الأموال العامة، من خلال ما تقدمه لها من تقارير، أو ما تقوم به من دراسات حول ما يتصل بتلك الإدارة بناء على طلب من السلطة التشريعية.

(1)- يقع المقر الأساسي لمجموعة العمل العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية بالعاصمة تونس.

- أن تساير الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة من حيث نطاق اختصاصاتها ووسائل ممارسة تلك الاختصاصات، أحدث التطورات التي بلغتها الرقابة المالية بقدر الإمكان، وذلك بالصورة التي تجعل من رقابة تلك الأجهزة رقابة فعالة وقادرة على تزويد السلطات التشريعية، بل وجميع السلطات العامة في الدولة بما تحتاجه من معلومات مفيدة بشأن إدارة الأموال العامة نتيجة قيامها برقابتها، الأمر الذي يشعر تلك السلطة بأهميتها وفائدتها وضرورتها، ويؤدي بها في النهاية إلى تدعيم كيانها والحرص على استقلالها.
- أن يتضمن قانون الجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة جميع المؤيدات والضمانات القانونية التي تدعم قيام الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة برقابتها على اختلاف أنواع هذه الرقابة، وتسهل لها ممارستها لاختصاصاتها، واتخاذ قرارات فعالة ونهائية.
- أن تعطى الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة الحرية الكاملة في وضع لوائحها وأنظمتها الداخلية، بحيث تصدر جميعها بقرارات عن رؤسها ودون تدخل من أي جهة.
- أن تولي السلطات العليا في الدولة تقارير الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة كل اهتمامها، وأن تطالب هيئات التنفيذ الرئيسية في الدولة بتلبية طلبات تلك الأجهزة وتنفيذ قراراتها أو توصياتها، والعمل على تلافي جميع الأخطاء والمخالفات المالية، وإعادة النظر بالقوانين والنظم بما يكفل حسن سير العمل والمحافظة على الأموال العامة وأن تخطو الدول العربية خطوات تساعد على إعطاء تقارير الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة صفة العلانية، وذلك بالقدر الذي يتلاءم مع ظروف كل دولة.
- أن يتم تعيين رئيس الجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة ونوابه وكبار أعضاء الجهاز من أعلى سلطة في الدولة ، ويعاملون من حيث الرواتب وقواعد الاتهام والمحكمة التأديبية معاملة تحفظ لهم استقلالهم.
- أن يكفل قانون أو نظام الجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة جميع الضمانات بشأن تعيين أعضائه وترقيتهم ومنحهم العلاوات ونقلهم وندبهم ، وإنهاء خدماتهم وتأديبهم، وأن يتمتع الأعضاء بحصانة عدم قابلية العزل إلا بالطريق التأديبي الذي تتبع فيه إجراءات محاطة بضمانات كافية وأن يكون لأولئك الأعضاء ملاك خاص، وتقرر لهم جميع الرواتب

والبدلات والمزايا والحوافز المالية بالمستوى الذي يساعدهم على القيام بمهامهم بكثير من الموضوعية والحيادة والتجرد.

■ أن تتوافر للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة حرية إعداد تقديرات نفقاتها في الميزانية العامة للدولة، واستعمال تلك التقديرات دون تدخل أو رقابة من أي جهة إدارية.

هذا ما ورد ولو باختصار عن مبدأ الاستقلالية في الإعلانات الدولية والإقليمية، فماذا بشأن هذه الاستقلالية على الصعيد الوطني، وما يلزمها من وسائل وإجراءات فيما يتعلق بمجلس المحاسبة الجزائري؟.

### ج- موقف المشرع الجزائري

#### ■ الدستور الجزائري

نص الدستور الجزائري<sup>(1)</sup> كما سبق بيانه على إنشاء هذا الجهاز ليكون بمثابة الهيئة العليا التي تتولى وظيفة الرقابة البعدية على الأموال العامة، لعل ذلك ما يجسد من الناحية النظرية المحضة المكانة العليا لمجلس المحاسبة و التي تعكس تقريبا واضحا لمبدأ الاستقلالية من هذه الوجهة، وذلك ما يتماشى مع التوصيات التي أقرها المؤتمر العربي الثالث لمجموعة العمل العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المنعقد بتونس عام 1983م.

كما أكد على الصلة الدستورية القائمة بين الجهاز والسلطة التنفيذية من خلال التقرير السنوي الذي يعده المجلس ويرفعه إلى رئيس الجمهورية.<sup>(2)</sup>

لقد أكد الدستور كضمانة لمبدأ الاستقلالية على أن القانون هو الذي يتولى تحديد صلاحيات مجلس المحاسبة، وهو الذي يضبط تنظيمه وعمله وجزءا تحقيقاته،<sup>(3)</sup> أي أن السلطة التشريعية هي التي تتولى هذا الأمر، غير أن القانون الأخير لمجلس المحاسبة قد صدر في شكل أمر رئاسي، وهو ما يطرح أكثر من تساؤل حول مدى استقلال مجلس المحاسبة عن السلطة التنفيذية؟.

(1)- المادة 1/170 من دستور 1996م المعدل و المتمم.

(2)- المادة 2/170 من الدستور نفسه.

(3)- المادة 3/170 من الدستور نفسه

## ■ قانون مجلس المحاسبة

كذلك أكد قانون مجلس المحاسبة على ضرورة أن يحظى هذا الجهاز بالاستقلال الضروري واللازم لآداء عمله بكل موضوعية وحيدة وفعالية، جاء في المادة 3 من الأمر 95-20 مايلي: " مجلس المحاسبة مؤسسة تتمتع باختصاص إداري وقضائي في ممارسة المهمة الموكلة إليه، وهو يتمتع بالاستقلال الضروري ضمانا للموضوعية والحياد والفعالية في أعماله".

كما أكدت المادة 28 من قانون مجلس المحاسبة على أن المجلس يتمتع بالاستقلال في التسيير، وهو شيء ايجابي يعكس حرص المشرع على أن يوفر الاستقلالية اللازمة للمجلس من الناحية الوظيفية، وأكدت كذلك على الاستقلال العضوي والمالي للمجلس من خلال النص على تزويده بالموارد البشرية والوسائل المالية الضرورية لعمله وتطوير نشاطاته.

إن ما تناولته المادة 36م/3 من قانون المجلس بشأن النظام الداخلي للمجلس الذي يتم تحديده بمرسوم رئاسي باقتراح من رئيس مجلس المحاسبة، وبعد استشارة تشكيلة كل الغرف مجتمعة، يضيف ضمانا أخرى لاستقلال المجلس من الناحية التنظيمية خاصة وأنها تشير إلى مشاركة أعضائه وعلى رأسهم رئيس المجلس في وضع هذا النظام الداخلي.

إن من بين ما يجسد استقلالية أي مجلس أو محكمة للمحاسبة أيضا هو أن يتمتع رئيسه بصلاحيات مطلقة وواسعة في إدارة المجلس أو تقدير ميزانيته أو تعيين موظفيه والاهتمام بشؤونهم.<sup>(1)</sup> وهو ما تناوله قانون مجلس المحاسبة الجزائري بشيء من التفصيل في الفصل الثاني منه، والمتعلق بتكوين المجلس.

لقد عدت المادة 41 منه هذه الصلاحيات لرئيس المجلس، والتي تضمن له الاستقلال الوظيفي والإداري أثناء قيامه بعمله.

- فهو الذي يمثل المجلس على الصعيد الرسمي وأمام القضاء.

كما يتولى علاقات المجلس برئيس الجمهورية ورئيس الهيئة التشريعية، ورئيس الحكومة وأعضائها.

---

(1)- محمد رسول العموري، المرجع السابق، ص61، و حسن عواضة، المعج السابق، ص ص284،283. و عبد الرؤوف جابر، المرجع السابق، ص 98 و ما بعدها.

- وهو الذي يسهر على انسجام تطبيق الأحكام الواردة في النظام الداخلي ويتخذ كل التدابير اللازمة لتحسين سير أشغال المجلس وفعاليتها.
- ويقوم أيضا بتوزيع رؤساء الغرف والفروع وقضاة مجلس المحاسبة الآخرين في مناصبهم ويسير مساهمهم المهني وسائر مستخدمي المجلس.
- يمارس الرئيس هذه الصلاحيات بكل الطرق القانونية التي أتاحتها القانون كالقرارات والمقررات والتعليمات والأوامر والمذكرات الاستعجالية والمذكرات المبدئية. وله الحق في تفويض إمضائه وفق الكيفيات المنصوص عليها في النظام الداخلي.<sup>(1)</sup> لعل مختلف الإجراءات والتدابير التي خولها القانون للمجلس في اتخاذها أثناء مباشرة نشاطه، لتوفر له جانبا مهما من الاستقلال والحيدة والموضوعية، والحرية أثناء أداء عمله وهو ما أشارت إليه المادة 55 و ما بعدها من قانون مجلس المحاسبة في الفصل الأول من الباب الثالث المعنون بحق الاطلاع و سلطة التحري<sup>(2)</sup>.

### الفرع الثاني:

#### حصانة أعضاء مجلس المحاسبة

لا يمكن لمبدأ الاستقلال أن يتحقق ما لم يتوج بمبدأ الحصانة لكافة المجلس ورئيسه وأعضائه، إذ لا استقلال بدون حصانة ولا حصانة بدون استقلال ولا وجود لجهاز فعال في مباشرة في الرقابة المالية بغير تحقق هذين المبدأين واقعا وميدانا. و مناقشة موضوع الحصانة لرئيس المجلس و أعضائه وأعماله و أمواله، لا بد من بيان معنى الحصانة في القانون، وبيان أنواعها وأصنافها لنرى مدى تحقق إقرارها الفعلي والحقيقي في قانون مجلس المحاسبة الجزائري.

**أ- تعريف الحصانة:** الحصانة بمفهومها القانوني<sup>(3)</sup> تعني إخراج بعض الأشخاص كليا أو جزئيا عن الوضع القانوني المؤلف في الدولة، لتمكينهم من ممارسة أعمالهم بحرية و فعالية و كفاءة عالية، لتحقيق الغرض المنشود من جراء منح هذه الحصانة.

(1)- المادة 10/41 من الأمر 95- 20 المتعلق بمجلس المحاسبة.

(2)- انظر: التوصيات التي ناد بها إعلان ليما الصادر عن المؤتمر الدولي التاسع للرقابة الدولية بعاصمة البروفية سنة 1977. وكذلك توصيات المؤتمر العربي الثالث المنعقد بالعاصمة تونس سنة 1983. بشأن ضرورة استقلالية المجلس العليا للرقابة المالية واستقلال وحصانة أعضائها ورؤسائها.

(3)- محمد طلعت الغنيمي، الوجيز في التنظيم الدولي - النظرية العامة- منشأة المعارف، الإسكندرية، 1977، ص ص 219 وما بعدها.

## ب - أنواع الحصانة وموقف القانون الجزائري منها

صنف الفقه الرقابي<sup>(1)</sup> أنواع الحصانة إلى مايلي:

**1- حصانة إجرائية أو عضوية:** وتتعلق بإجراءات التعيين والنقل والعزل، فيما يتعلق بقاضي مجلس المحاسبة، وكيفية طرق إجرائها وممارسة الأعمال الرقابية.

● **فمن حيث التعيين،** ذكرت المادة 3 من القانون الأساسي الخاص بقضاة مجلس المحاسبة أنه:  
" يعين رئيس مجلس المحاسبة بمرسوم رئاسي".

كما يتم تعيين نائب رئيس مجلس المحاسبة ورؤساء الغرف بمرسوم رئاسي أيضا، بناء على اقتراح من رئيس مجلس المحاسبة<sup>(2)</sup>. في حين يتم تعيين الناظر العام والناظر المساعد من بين قضاة مجلس المحاسبة بمرسوم رئاسي، بناء على اقتراح من رئيس الحكومة.<sup>(3)</sup> كما يتم التعيين الأول بصفة مستشار أو محتسب بمرسوم رئاسي أيضا، لكن بناء على اقتراح رئيس مجلس المحاسبة، وبعد استشارة مجلس قضاة مجلس المحاسبة المذكور في المادة 57 من القانون نفسه.<sup>(4)</sup>

● **من حيث العزل:** يشكل العزل آخر عقوبة من عقوبات الدرجة الثالثة التي وردت في نص المادة 80 من القانون الأساسي الخاص بقضاة مجلس المحاسبة، ولا يتم العزل إلا بعد إحالة القاضي المتابع على مجلس التأديب وهو مجلس قضاة مجلس المحاسبة مع مراعاة جميع الضمانات التي يكفلها القانون في هذه المجال. إن هذا ما يمنح العضو المتابع حصانة من التعسف في عزله مباشرة ودون مرور بالإجراءات القانونية المتخذة في هذا الشأن، التي منها مجلس التأديب. و لاتتخذ عقوبة العزل إلا بالأغلبية المطلقة لكامل الأعضاء المكونين لمجلس قضاة مجلس المحاسبة المجتمع كمجلس تأديبي<sup>(5)</sup>.

(1)- عبد الرؤف جابر، المرجع السابق، ص 100.

(2)- المادة 04 من الأمر 95-23 المؤرخ في: 26 أوت 1995، المتضمن القانون الأساسي لقضاة مجلس المحاسبة.

(3)- المادة: 05 من الأمر 95-23 نفسه.

(4)- المادة: 06 من الأمر 95-23 نفسه .

(5)- المادة 4/81 من الأمر 95-20 السابق.



• من حيث النقل: ذكرت المادة 1/11 أن " حق الاستقرار مضمون لقاضي مجلس المحاسبة الذي مارس 10 سنوات من الخدمة الفعلية." كما أشارت المادة ذاتها في فقرتها الثانية أنه: "لا يجوز أن يكون قاضي مجلس المحاسبة موضوع تحويل عند تغير الإقامة المهنية دون موافقته، إلا إذا قرر مجلس قضاة مجلس المحاسبة ذلك مراعاة لضرورة المصلحة"، وذلك يوفر لقاضي مجلس المحاسبة الاستقرار الكافي والقدرة والتمكن من أداء مهامه بمنتهى الراحة والثبات. و قد بين القانون كيف يتم نقل قضاة مجلس المحاسبة بموجب قرار من رئيس مجلس المحاسبة، وهو ما يؤكد حصانة قاضي مجلس المحاسبة من التعسف في نقله أو عدم نقله، ومجلس قضاة مجلس المحاسبة الحق في إبداء رأيه في اقتراحات نقل القضاة الذي يترتب عنه تغيير الإقامة المهنية<sup>(1)</sup>.

تلك إذن ضمانات أخرى لخصانتهم من كل تعسف، كما أن القاضي الذي ينتخب لعضوية مجلس قضاة مجلس المحاسبة لا يمكن نقله خلال فترة عضويته بقوة القانون،<sup>(2)</sup> وذلك حتى يتسنى له القيام بمهامه الجديدة.

**2- حصانة وظيفية:** تتعلق بممارسة الأعمال الرقابية من قبل قاضي مجلس المحاسبة، حيث يتعين عليه هنا أن يلتزم التحفظ الذي يضمن استقلاليته وعدم انخيازه،<sup>(3)</sup> وأن يحافظ على السر المهني كسرية المداولات والتحريرات، ولا يجوز له أن يبلغ أية وثيقة أو معلومة تخص أشغال مجلس المحاسبة إلا بحكم صريح في القانون أو بترخيص من رئيس مجلس المحاسبة نفسه.<sup>(4)</sup> كما لا يحق له أن يتولى أي مهام انتخابية في الهيئة التشريعية أو المجالس الإقليمية المنتخبة، ويحظر عليه أيضا أن ينخرط في أي جمعية ذات طابع سياسي، وإذا انخرط في أي جمعية أو مجموعة جمعيات أخرى أن يصرح بذلك حتى يتسنى لرئيس المجلس اتخاذ التدابير اللازمة للحفاظ على استقلالية المجلس وشرف الوظيفة كما يحظر عليه أن يمارس أي وظيفة أخرى مدفوعة الأجر أو أي نشاط خاص لغرض الربح باستثناء قيامه بمهام التكوين أو التعليم أو البحث في مؤسسات

(1)- المادة 3/73 من الأمر 95-20 السابق .

(2)- لا يتم نقل القاضي خلال فترة عضويته لمجلس قضاة مجلس المحاسبة بموجب نص المادة موجب المادة 64 من الأمر 95-23 السابق الذكر.

(3)- المادة 19 من الأمر 95-23 السابق .

(4)- المادة 27 من الأمر 95-23 السابق .

التعليم العالي وفق الشروط المحددة في التنظيم المعمول به بعد أن يرخص له رئيس المجلس بذلك دون إخلال بحسن سير المجلس. (1)

يحظر أيضا على قاضي مجلس المحاسبة - مهما يكن وضعه القانوني أن يمتلك أية مصالح في أي مؤسسة أو أي استثمار، سواء بنفسه أو بواسطة الغير، تحت أية تسمية، في الداخل أو في الخارج، مما قد يشكل عائقا أمام الممارسة الطبيعية لمهامه ، وبصفة عامة مما يمس باستقلالية مجلس المحاسبة. (2)

أيضا إذا كان زوجه يمارس نشاطا خاصا في الداخل أو الخارج يدر ربحا، وجب على القاضي التصريح بذلك للرئيس حتى يتخذ عند الاقتضاء التدابير اللازمة للحفاظ على استقلالية مجلس المحاسبة، وشرف الوظيفة. (3) فضلا عن أنه إن كان زوج قاضي مجلس المحاسبة يمارس مهنة المحاماة، فإنه يتعين على هذا القاضي أن يتنحى وفقا للطرق القانونية عن النظر في القضايا التي يكون فيها زوجه موكلا أو مساعدا لأحد أطراف القضية. (4)

في العموم لا يجوز لقاضي مجلس المحاسبة أن يمارس أي عمل من شأنه يعرقل أو يوقف سير مجلس المحاسبة. (5)

إن كل هذه النصوص تهدف إلى تحقيق حصانة قاضي مجلس المحاسبة وإلى تحقيق استقلالية كاملة للمجلس برمته.

### 3- حصانة قضائية: وتتعلق بإجراءات المقضاة لمن يتمتعون بالحصانة وبطرق فرض

العقوبات المسلكية عليهم. في هذا الإطار يؤسس بمجلس المحاسبة مجلس قضاة مجلس المحاسبة الذي يسهر على احترام أحكام القانون الأساسي لقضاة مجلس المحاسبة ومتابعة مسارهم الوظيفي. (6) ويجتمع في دورات عادية ودورات استثنائية كلما لزم الأمر، (7) ولا تصح مداواته إل بحضور ثلثي

(1)- المواد: 20، 21، 22 من الأمر 95-23 السابق .

(2)- المادة 23 من الأمر 95-23 السابق .

(3)- أنظر: المادة 25 من الأمر 95-23 السابق .

(4)- المادة 24 من الأمر 95-23 السابق .

(5)- المادة 26 من الأمر 95-23 السابق .

(6)- المادة 58 و ما بعدها من الأمر 95-23 السابق.

(7)- المادة 67 من الأمر 95-23 السابق.

أعضائه، يختص هذا المجلس بدراسة ملفات المرشحين للتعين في مجلس المحاسبة، والسهر على احترام الشروط المنصوص عليها في هذا الأمر.<sup>(1)</sup> له عدة صلاحيات منها إبداء الرأي في نقل القضاة الذي يترتب عنه تغيير الإقامة وينظر في مسألة ترقية قضاة المجلس.

وفي إطار رقابة انضباط قضاة مجلس المحاسبة يتولى هذا المجلس ملف المتابعات التأديبية المحالة عليه من رئيس مجلس المحاسبة الذي تكون له صلاحية توقيف القاضي الذي يخل بوجباته القانونية الأساسية أو بشرف المهنة أو بجرماتها مما يشكل خطأ يعرض صاحبه للمتابعة التأديبية.<sup>(2)</sup> ورغم هذا يستمر القاضي محل التوقيف في تقاضي راتبه كاملاً لمدة لا تتجاوز 90 يوماً من تاريخ قرار التوقيف، وهي المدة التي يتعين فيها على مجلس قضاة مجلس المحاسبة أن يفصل في الدعوى التأديبية، فإذا لم يتم الفصل فيها خلال هذه المدة يعاد إدماج القاضي محل التوقيف بقوة القانون في وظيفته وذلك تحقيقاً لمبدأ الحصانة.

و كذلك الحال في القاضي الذي يكون محل توقيف مع متابعة جزائية، إلا أن المدة في هذه الحال ترفع إلى مستوى ستة أشهر، فإذا لم يحاكم القاضي نهائياً بيدي مجلس قضاة مجلس المحاسبة رأيه في نسبة المرتب الذي ينبغي أن يدفع له.<sup>(3)</sup>

**4- حصانة مالية:** وتعلق باستقلالية مالية الجهاز وأن لا ترد ميزانيته إلا كرقم واحد في ميزانية الدولة، وبعض الإعفاءات الضريبية والجمركية. حيث أكدت المادة 28 من قانون مجلس المحاسبة على أن المجلس يتمتع بالاستقلال في التسيير، وهو شيء إيجابي يعكس حرص المشرع على أن يوفر الاستقلالية اللازمة للمجلس من الناحية الوظيفية، وأكدت كذلك على الاستقلال العضوي والمالي للمجلس من خلال النص على تزويده بالموارد البشرية والوسائل المالية الضرورية لعمله وتطوير نشاطاته، وهو يعطي الانطباع حول استقلال المجلس من الناحية المالية، لكن ماورد بشأن خضوع مجلس المحاسبة لقواعد المحاسبة العمومية يشوش على هذه الاستقلالية ويقلل من فعاليتها.<sup>(4)</sup>

(1)- المادتان 74 و 75 من الأمر 95-23 السابق .

(2)- المادة 77 من الأمر 95-23 السابق .

(3)- المادتان 78،79 من الأمر 95-23 السابق

(4)- عبد الرؤوف جابر، المرجع السابق، ص ص 94 وما بعدها

5- **حصانة أمنية وشخصية:** تتعلق بالجوانب الأمنية والنواحي الشخصية وبعض الإجراءات الخدمية التيسيرية، وفي هذا الصدد ذكرت المادة 1/9 من القانون الأساسي لقضاة مجلس المحاسبة أنه " يجب على الدولة أن تحمي قاضي مجلس المحاسبة من التهديدات أو الإهانات أو السب أو القذف أو الاعتداءات مهما يكن نوعها و التي قد يتعرض لها أثناء قيامه بوظائفه أو بمناسبة ذلك."

كما ذكرت الفقرة الموالية من المادة ذاتها، أن الدولة هي التي تتكفل بتعويض الضرر الذي ينجم عن كل هذه الألوان من الاعتداءات وفي جميع الحالات غير المنصوص عليها في القانون، وتحل الدولة محل الضحية لتحصيل حقوقه وتعويضاته، ولها الحق في التماس الدعوى المباشرة لنفس الغايات ويمكن أن تمارسها عند الحاجة بصفقتها مدعية بالحق المدني لدى المحاكم الجزائرية.

إضافة إلى هذه الحماية التي تكفلها الدولة عن طريق التشريع لقاضي مجلس المحاسبة ، فإن هذا القاضي يستفيد أيضا من الامتياز القضائي الممنوح لقضاة المحكمة العليا<sup>(1)</sup> كما يتقاضى رئيس مجلس المحاسبة مرتبا وتعويضات تتناسب مع الصلاحيات المخولة له في الأمر المتعلق بمجلس المحاسبة ، ويتم تحديد كيفية تطبيق هذا البند عن طريق مرسوم رئاسي.

كما يتقاضى قاضي مجلس المحاسبة مرتبا وتعويضات يضمنان له الاستقلالية ويتناسبان مع الصلاحيات المنوطة به.<sup>(2)</sup>

كذلك قد كفل القانون الحق النقابي لقضاة مجلس المحاسبة، مع مراعاة النصوص القانونية الأخرى. ولقاضي المجلس الحق في العطل كما له الحق في التكوين وتحسين المستوى وتحديد المعلومات<sup>(3)</sup>.

و في حال تضرره يرفع عريضة لمجلس قضاة مجلس المحاسبة يتظلم فيها بهذا الشأن، وعلى هذا الأخير أن ينظر فيها في أقرب دورة له.<sup>(4)</sup>

(1)- المادة: 12 من الأمر 95-23 السابق.

(2)- المادتان: 13 و 14 من الأمر 95-23 السابق .

(3)- المواد 15 و 16 و 18 من الأمر 95-23 السابق.

(4)- المادة 17 من الأمر 95-23 السابق.

## 6- حصانة المباني والسجلات: وتعلق بمباني جهاز المحاسبة وسجلاته و أسرارهِ. جاء في

المادة 27 من القانون الأساسي لقضاة مجلس المحاسبة مايلي: "فضلا عن سرية التحريات والمداومات التي يتعهد بها قاضي مجلس المحاسبة بموجب اليمين التي أداها، يحظر عليه تبليغ أية وثيقة أو معلومة تخص أشغال مجلس المحاسبة إلا بحكم صريح في القانون أو بترخيص من رئيس مجلس المحاسبة".

مما سبق بيانه يمكن التأكيد على أن قانون مجلس المحاسبة الجزائري قد تضمن الإطار القانوني والإجرائي الملائم لتحقيق منعى الحصانة القانونية في مختلف صورها، لو تم تفعيل هذا الأمر من جهة الواقع والحقيقة، حتى يمكن تجسيد مبدأ الاستقلالية في جميع أبعاده، فيكون الدور الرقابي كاملا وفاعلا.

إن طبيعة هذه الاستقلالية، ومدى تحققها فعليا يعبر بصدق عن طبيعة العلاقة القانونية والوظيفية الفعلية والحقيقية القائمة بين هذا الجهاز وباقي أجهزة الدولة الأخرى، خاصة السلطة التنفيذية في الدولة.

### المبحث الثالث:

#### الطبيعة القانونية لمجلس المحاسبة الجزائري

يذهب بعض فقهاء القانون الإداري في الجزائر إلى أن مجلس المحاسبة هو هيئة من الهيئات القضائية المتخصصة ( Juridictions spécialisées ) و الحقيقة أن وضعية هذه الهيئات مازالت غامضة في القانون الجزائري، و لم يساهم فيها القضاء بأحكام مرجعية تحدد موقفه منها، ولم يتعرض لها بالدراسة سوى عدد قليل جدا من الدارسين.<sup>(1)</sup>

وقبل التطرق إلى الطبيعة القانونية لمجلس المحاسبة في الجزائر، سيكون من الضروري الإشارة إلى الطبيعة القانونية لمحكمة الحسابات في فرنسا باعتبار أن المشرع الجزائري قد تأثر بالتجربة الفرنسية في هذا الشأن إلى حد بعيد. سأتناول في المطلب الأول: تجليات الطبيعة القضائية لمجلس المحاسبة الجزائري ، وأتناول في المطلب الثاني: طرق الطعن في قرارات مجلس المحاسبة.

#### المطلب الأول:

##### تجليات الطبيعة القضائية لمجلس المحاسبة الجزائري.

سأنتقل إلى الكشف عن مدى تأثير مجلس المحاسبة بمحكمة الحسابات الفرنسية (فرع أول)، ثم محاولة البحث عن المظاهر القضائية في تنظيم وتشكيله ووظيفة مجلس المحاسبة، ثم البحث عن الطبيعة القضائية لقرارات مجلس المحاسبة (فرع ثالث).

##### الفرع الأول: تأثير مجلس المحاسبة بمحكمة الحسابات الفرنسية

سأنتقل في هذا الفرع إلى الحديث عن الطبيعة القانونية لمحكمة الحسابات الفرنسية (فقرة أولى)، ثم أتطرق إلى طرح الإشكال حول مجلس المحاسبة الجزائري إن كان يشكل هيئة قضائية أو هيئة إدارية؟ فقرة ثانية).

---

(1)- تعرض الأستاذ أحمد محيو بصفة مختصرة لعدد من هذه الهيئات التي سماها بالهيئات الفاصلة في المواد الإدارية ( أنظر أحمد محيو: المرجع السابق ، ص 44 ، و أما الأستاذ مسعود شيهوب فقد تناولها بنوع من التفصيل و صنفها إلى نوعين : النوع الأول هي اللجان مثل اللجان الانتخابية الولائية التي تختص بالمنازعات الانتخابية و لجان التعويض عن الأضرار الجسمانية الناتجة عن التجمهر المنشأة بموجب القانون 90- 20 المؤرخ في 15 أوت 1990 و لجان خاصة بتأديب أعضاء المنظمات المهنية مثل منظمة المحامين و النوع الثاني يتضمن على المجالس مثل مجلس المحاسبة و المجلس الدستوري) مسعود شيهوب: المرجع السابق ، صفحة 217 . و في نفس الإطار ساهم الأستاذ رشيد خلوفي بإبراز مختلف المعايير الفقهية والقضائية ، التي تمكن من تكييف هذا النوع من الهيئات .رشيد خلوفي: المرجع السابق ، ص 228 .

### أولا- طبيعة محكمة الحسابات الفرنسية

حاول مجلس الدولة مسايرة مختلف التطورات التي عرفها التشريع و أصدر قرارات عديدة لتحديد الطبيعة القانونية لهذا النوع من الهيئات. كذلك الحال بالنسبة للفقهاء الفرنسيين، الذي ساهم باجتهادات كثيرة حاول من خلالها وضع معايير تمكن من تصنيف هذه الهيئات و تكييفها ، نذكر منها المعيار المادي الذي و الذي يرى أن الهيئة تكتسب الطبيعة القضائية، (René CHAPUS) ناد به الأستاذ عندما تقوم بمهمة ردعية تأديبية، و أعتمد هذا الأخير على تحليل القرارات التي أصدرها مجلس الدولة في القضايا العديدة و المختلفة التي فصل فيها و لا سيما القرار الذي يعتبره . (DE BAYO)<sup>(1)</sup> حكم مرجعي والصادر بتاريخ 15 ديسمبر 1953 في قضية و الذي يركز فيه ، (P.Klaousen) و كذلك المعيار الشكلي الذي ناد به الأستاذ على عناصر أساسية لتكييف أي هيئة ضمن الهيئات القضائية و التي تتمثل في :تشكيلة الهيئة ، طبيعة الإجراءات المتبعة أمامها، الطابع النهائي للقرارات التي تصدرها و تنظيم طرق الطعن فيها<sup>(2)</sup> فهو يجمع في تصنيفه و تكييفه لهذه الهيئات بين ، (Georges VEDEL) أما العميد المعيارين معا، بحيث أنه يركز على شرطين أساسيين لتصنيف أي هيئة ضمن الجهات القضائية الإداري. يتمثل الشرط الأول في تمتع تلك الهيئة بصلاحيات قضائية و الشرط الثاني هو أن تخضع قراراتها للإستئناف أو الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة، و إنطلاقا من هذا التصور فهو يعتبر مكمة الحسابات كهيئة قضائية إدارية مختصة لكونها تطبق قواعد المحاسبة العمومية.<sup>(3)</sup>

تثير مسألة تحديد الطبيعة القانونية لمجلس المحاسبة في القانون الجزائري نفس هذه الإشكالية المطروحة، ذلك أن الدستور اكتفى بتصنيفه كهيئة عليا للرقابة المالية، و لم يتضمن على أي إشارة تمكن من تكييفه كهيئة ذات طبيعة قضائية و التشريع العادي لم ينص بشكل صريح و مباشر على

1 - Michel DEGOTTE : La juridiction administrative spécialisée, L.G.D.J, Paris, 1996, p 98.

(2)- رشيد خلوفي :مرجع السابق، 174.

(2)- Georges VEDEL : « La Cour des comptes et le juge administratif de Droit commun », communication présentée lors des journées d'études organisées par l'université de STRASBOURG du 13 au 14 Mai 1977 sous le thème « la Cour des comptes d'hier à demain » , L.G.D.J, Paris ,France, 1979 , pp 25 à 47.

تصنيفه ضمن الهيئات القضائية و لكن يخضعه في تنظيمه و تسييره لتنظيم قضائي و يخوله صلاحيات قضائية، و هذا ما يستدعي منا البحث عن العناصر الأساسية التي يتضمنها النظام القانوني الذي يخضع له هذا الجهاز و التي تمكن من تصنيفه بهذه الصفة.

### ثانيا- مجلس المحاسبة الجزائري هيئة قضائية أوهيئة إدارية؟.

تتفق الدساتير السالفة الذكر على تصنيف مجلس المحاسبة ضمن هيئات الرقابة و ليس ضمن الهيئات التي تمارس الوظيفة القضائية، فالدستور الحالي يصنفه ضمن الهيئات التي وردت في الفصل الأول من الباب الثالث الذي جاء تحت عنوان " الرقابة والمؤسسات الاستشارية"، و لا يصنفه ضمن الهيئات القضائية المنصوص عليها في الفصل الثالث من الباب الثاني المتعلق بتنظيم السلطات.

و لم تتضمن المادة 170 من هذا الدستور - و هي المادة الوحيدة التي تنص على إنشاء مجلس المحاسبة- أي إشارة إلى الطبيعة القضائية لهذا الجهاز<sup>(1)</sup>، و تتطابق في ذلك من حيث صياغتها مع المادة 160 من دستور 1989، ما عدا عبارة " صلاحيات مجلس المحاسبة" التي أضيفت في الفقرة الثالثة من المادة 170 من دستور سنة 1996، و تتضمن تقريبا نفس الصياغة التي نجدها في المادة 190 من دستور 1976، عدا استبعاد الحزب و المؤسسات الاشتراكية التي كانت تدخل ضمن اختصاص رقابة مجلس المحاسبة في ظل دستور 1976.

و إذا رجعنا إلى المادة 152 من دستور 1996، التي تحدد الجهات القضائية الإدارية، فنجدها تنص في الفقرة الثانية منها، على أن مجلس الدولة هو هيئة مقومة للجهات القضائية الإدارية، يذهب بعض الفقه إلى أن استعمال المؤسس الدستوري لعبارة " الجهات القضائية الإدارية" و ليس " المحاكم الإدارية" يفسح المجال لافتراض وجود هيئات أخرى ذات طبيعة قضائية إلى جانب المحاكم الإدارية، و هذا التصور حسب المؤرخ في 30 ماي 1998 المتعلق - تؤكد المادة 11 من القانون العضوي 98 بمجلس الدولة<sup>(1)</sup> و التي تنص على أن مجلس الدولة يفصل في الطعون بالنقض في قرارات الجهات القضائية الإدارية و في قرارات مجلس المحاسبة<sup>(2)</sup>.

(1)- نص المادة 170 من دستور 1996 على ما يلي:

"يؤسس مجلس محاسبة يكلف بالرقابة البعدية لأموال الدولة و الجماعات الإقليمية و المرافق العمومية. يعد مجلس المحاسبة تقريرا سنويا يرفعه إلى رئيس الجمهورية. يحدد القانون صلاحيات مجلس المحاسبة و يضبط تنظيمه و عمله و جزاء تحقيقاته."



أما من حيث التشريع ، يلاحظ تذبذب في موقف المشرع في تحديد الطبيعة القانونية لهذا الجهاز، فقد أقر في قانون سنة 1980 أنه يتمتع باختصاصات قضائية، ثم ألغى ذلك في قانون سنة 1990، ثم يتراجع عن هذا الموقف ليقر مرة ثانية الاختصاص القضائي لمجلس المحاسبة في قانون سنة 1995 حيث نصت المادة 3 من الأمر رقم 95-20 المعدل والمتمم على مايلي " مجلس المحاسبة مؤسسة تتمتع باختصاص إداري وقضائي في ممارسة المهمة الموكلة إليه وهو يتمتع بالاستقلال الضروري ضمانا للموضوعية والحياد والفعالية في أعماله".

يظهر من نص المادة أن المشرع لم يصف مجلس المحاسبة بجهة قضائية صراحة كما وصف مجلس الدولة أو المحاكم الإدارية، وإنما وصفه بأنه مؤسسة تتمتع باختصاص قضائي فضلا عن الاختصاص إداري، فهو و إن أقر في هذا القانون الحالي، بالاختصاصات القضائية لمجلس المحاسبة، و أخضعه في تنظيمه و تسييره لقواعد و إجراءات مماثلة لتلك التي تخضع لها الهيئات القضائية، ويعترف بصفة القضاة لأعضائه، فإنه لا يصنفه صراحة ضمن الهيئات القضائية، فهل يمكن تصنيفه على أنه هيئة عمومية ذات طابع قضائي أو بتعبير أدق هيئة قضائية غير عادية أو خاصة بحكم القانون.(1)

يمكن في هذا الاتجاه أن نجد بعض الآراء من الفقه التي تدعم هذا المنحى(2)، و الذي يعتبر أن مجلس المحاسبة في ظل الأمر 95-20 المعدل و المتمم قد أصبح هيئة ذات اختصاصات إدارية وقضائية، كرس من خلاله المشرع الطبيعة القضائية للمجلس و التي كانت معروفة في قانون 1980 كما هو الحال في فرنسا.

إن صلاحية إنشاء الهيئات القضائية لا يملكها إلا المشرع وحده(3) ومن ثم فإن تصنيف مجلس المحاسبة الجزائري على أنه هيئة قضائية متخصصة كما هو الشأن في فرنسا يحتاج إلى تأسيس قانوني واضح للموضوع، بالبحث في قصد المشرع و إرادته و تحديد موقفه بوضوح الذي يتجلى من خلال الكشف عن المظاهر القضائية في تنظيم و تشكيلة مجلس المحاسبة فرع أول (و في الاختصاص الوظيفي الذي يتمتع به هذا الجهاز (فرع ثاني).

(1)-الجريدة الرسمية، العدد 37 لسنة 1998

(2)- رشيد خلوفي: المرجع السابق ، ص 171 و 175.

(3)- المادة 122 من دستور 1996 المعدل و المتمم.

## الفرع الثاني:

### المظاهر القضائية في تنظيم وتشكيلة ووظيفة مجلس المحاسبة.

إن البحث في تحديد الطبيعة القانونية لمجلس المحاسبة إن كان يشكل هيئة قضائية متخصصة أو مؤسسة عمومية ذات طبيعة أخرى، يقتضي مني أن أركز على إبراز أهم المظاهر القضائية في تنظيم مجلس المحاسبة و تشكيلته (فرع أول). و -أهم المظاهر القضائية في وظيفة مجلس المحاسبة (فرع ثان)، و كذا تحديد الطبيعة القضائية لقرارات مجلس المحاسبة (فرع ثالث)

### أولا: المظاهر القضائية في تنظيم وتشكيلة مجلس المحاسبة.

يظهر مجلس المحاسبة من حيث تنظيمه و تشكيلته كهيئة ذات طبيعة قضائية وهذا لاحتوائه على عناصر أساسية لا تتوفر إلا في الهيئات القضائية، فهو جهاز مستقل (فقرة أولى) و يتشكل من غرف مختصة و تشكيلات قضائية يحكمها نظام داخلي خاص (فقرة ثانية)، و أعضاؤه يكتسبون صفة القضاة و يتمتعون بنفس الضمانات و الامتيازات التي يقرها القانون للقضاة العاديين (فقرة ثالثة).

### أ- مجلس المحاسبة، يتمتع باستقلالية عضوية و وظيفية:

كرس دستور سنة 1996، نظاما سياسيا يقوم على مبدأ الفصل بين السلطات، و لقد نصت المادة رقم 138 منه على أن السلطة القضائية مستقلة و تمارس في إطار القانون، و اعتبارا من أن مجلس المحاسبة يعتبر هيئة قضائية متخصصة، فقد حرص المشرع على ضمان الإستقلالية اللازمة له في ممارسة الوظيفة الموكلة إليه. حيث نصت المادة 03 من قانون سنة 1995 وبشكل صريح على أن مجلس المحاسبة يتمتع بالاستقلالية اللازمة ضمنا للحياد و الموضوعية و الفعالية في أعماله، و تتجسد هذه الإستقلالية.

### 1- من الناحية العضوية،

حيث أن هذا الجهاز يتكون من هياكل خاصة به يحددها نظامه الداخلي، و تخصص له ميزانية تحدد ضمن ميزانية الدولة، تحقق له الاستقلالية المالية اللازمة في تسييره.

### 2- أما من الناحية الوظيفية

لقد حدد المشرع طبيعة الاختصاصات التي يمارسها هذا الجهاز و المجال الذي تمارس فيه،

و منح للقضاة الاستقلالية في ممارسة وظيفتهم و أحاطهم بالحماية اللازمة ضد كل أشكال الضغط و التأثير عليهم، و أقر مسؤولية الدولة في حمايتهم و تعويض الأخطاء الناجمة عن نشاطهم.

#### ب- مجلس المحاسبة يحكمه نظام داخلي خاص:

سبق و أن تعرضنا في المبحث السابق إلى كيفية تنظيم مجلس المحاسبة، و قلنا بأنه يتكون من غرف مختصة مقسمة إلى فروع و من تشكيلات قضائية مختلفة، كما يتوفر على نظارة عامة تتولى مهام النيابة العامة، و على كتابة ضبط تتولى نفس المهام الموكلة لكتابة الضبط لدى باقي الهيئات القضائية العادية. و يحكم تسيير كل هذه المصالح نظام داخلي، يقترحه رئيس مجلس المحاسبة بعد استشارة تشكيلة كل الغرف مجتمعة، و يصدر عن طريق مرسوم رئاسي.

#### ج- قضاة مجلس المحاسبة، يتمتعون بالصفة القضائية و يخضعون لقانون أساسي

خاص:

لقد أبرزنا في فقرة سابقة، بأن جميع أعضاء مجلس المحاسبة الذين يمارسون وظيفة قضائية، يكتسبون صفة القضاة، وهذا الأمر تنص عليه صراحة العديد من المواد و بالخصوص المادة 38 التي تحدد الأعضاء الذين يتمتعون بصفة القضاة في الأمر 95- 23، و هم رئيس المجلس و نائب الرئيس، رؤساء الغرف و رؤساء الفروع، المستشارون و المحاسبون، إلى جانب كذلك الناظر العام و مساعديه .

و يحكم كل هذه الفئات قانون أساسي خاص، تضمنه الأمر 95- 23 و الذي جاء تحت عنوان " القانون الأساسي لقضاة مجلس المحاسبة." و يلاحظ أن المشرع، قد أضفى بهذه التسمية التي يحملها هذا الأمر صفة القضاة للأعضاء الذين يتشكل منهم هذا الجهاز، و أكد على ذلك بشكل واضح و صريح في أغلبية المواد التي تضمنها هذا القانون.

و حتى في صيغة اليمين التي يؤديها القضاة و التي جاءت كالتالي: (1) " أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بوظيفتي بأمانة بكل صدق و إخلاص و أن أحافظ على سر التحريات و أكنم سر المداولات و أن أراعي في كل الأحوال الواجبات المفروضة علي و أن أسلك سلوك قاضي مجلس المحاسبة الشريف و النزيه."

(1)- د/ خلوفي رشيد، المرجع السابق، ص 180.

## ب - من حيث الاختصاص القضائي للمجلس:

أصبح مجلس المحاسبة في ظل القانون الحالي يمثل هيئة للرقابة المالية العليا ذات اختصاصات إدارية وقضائية.<sup>(1)</sup> هذه الاختصاصات القضائية التي تتوج بقرارات إما أن تحمل المحاسبين العموميين مسؤولية ضياع الأموال العمومية وتبديدها، إما أن تبرئ ذمتهم عندما لا تسجل ضدهم أي أخطاء أو مخالفات.

في هذا الإطار يمكن للمجلس أن يصدر عقوبات بالغرامة على المخالفات في مجال تسيير الميزانية أو في مجال خرق الأحكام التشريعية والتنظيمية، وإذا كانت الوقائع تشكل وصفا جزائيا، فإن الملف يحال على النائب العام المختص إقليميا للمتابعة مع إخطار وزير العدل بالموضوع<sup>(2)</sup>.

### ثانيا- المظاهر القضائية في وظيفة مجلس المحاسبة.

إذا أخذنا بالمعيار الشكلي، فإن مجلس المحاسبة يظهر كهيئة ذات طبيعة قضائية وتمارس وظيفة ذات طبيعة قضائية، و هذا ما تبرزه القواعد العامة التي تحكم إجراءات التقاضي أمامه (فقرة أولى)، و قواعد الفصل في المسائل التي ينظر فيها (فقرة ثانية).

### أ- القواعد التي تحكم إجراءات التقاضي أمام مجلس المحاسبة.

تختلف طبيعة الإجراءات وأصول المحاكمة أمام مجلس المحاسبة، عن نظيرتها أمام المحاكم العادية، فالمجلس يعقد محاكماته عند وصول الحسابات أمامه كأساس للخصومة مع كافة الوثائق و البيانات و المستندات و لاينتظر أن ترفع إليه الخصومة بل يتولى ذلك مجرد رفع الحساب أمامه.

كما أن إجراءات التقاضي أمام المجلس ليست محددة بقانون خاص بها، كحال باقي هيئات القضاء العادي، و لكنه يخضع في عمله لحملة من القواعد حددها الأمر 95-20 تكتسي طبيعة قضائية و تحدد للقاضي و للمتقاضي جملة من الإجراءات الأساسية الواجب احترامها سواء في التحقيق أو الحكم على حسابات المحاسبين العموميين في مختلف القضايا التي تدخل ضمن اختصاصات مجلس المحاسبة.

إن طبيعة الإجراءات أمام المجلس تفرض أن تكون موصوفة ببعض المواصفات الخاصة و هي:  
أنها إجراءات تلقائية وذات طبيعة فاحصة وكتابية و حضورية و سرية.

(1)- مسعود شيهوب، المرجع السابق، ج2، ص 238.

(2)- المادة 03 من الأمر 95-20 السابق.

## 1- إجراءات مجلس المحاسبة تلقائية و ذات طبيعة فاحصة.

من حيث المبدأ العام فإن الهيئات القضائية لا تتدخل إلا إذا كانت هناك خصومة، أو نزاع يستدعي الفصل فيه بناء على طلب تقدمه الأطراف المتخاصمة. لكن مجلس المحاسبة يتدخل بصفة تلقائية لممارسة رقابته دون الحاجة إلى وجود طلب لتدخله للفصل في نزاع معين أو وقوع خطأ ما يقتضي منه تصحيحه.

فالمشرع يعتبر إختصاص مجلس المحاسبة من النظام العام لأنه يتعلق أولا و قبل كل شيء بتسيير المال العام و يحقق مصلحة يقتضيها النظام العام ، و يترتب عن ذلك أن جميع الهيئات التي تعتمد في نشاطها بشكل جزئي أو كلي على المال العام، ملزمة بتقديم حساباتها لرقابة مجلس المحاسبة.

يقع هذا الإلزام بالنسبة للهيئات العمومية الإدارية على عاتق الأمرين بالصرف و على المحاسبين العموميين، و الذين يتعين عليه مع نهاية كل سنة مالية إيداع حساباتهم المالية و الوثائق الثبوتية المطلوبة لذلك لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة في الآجال التي حددها القانون.

يسهر الناظر العام على ضمان إيداع هذه الحسابات و احترام الآجال المقررة لذلك بكافة الطرق التي يكفلها له القانون. إضافة إلى تقديم الحسابات الذي يترتب عنه و بصفة تلقائية مباشرة إجراءات الرقابة التي يقوم بها مجلس المحاسبة، فإنه يمكن له القيام برقابته بناء على إخطاره من طرف جهات أخرى بشأن القضايا التي تكتسي أهمية وطنية. و يتمتع بهذا الحق كل من رئيس الجمهورية بموجب المادة 17 من الأمر 95-20 و رئيس الهيئة التشريعية بموجب المادة 20 ، و كذلك رئيس الحكومة(الوزير الأول) بموجب المادة 21 ، و رئيس المجموعة البرلمانية حسب المادة 22 من نفس الأمر<sup>(1)</sup>

أما في مجال رقابة الإنضباط في تسيير الميزانية و المالية فقد حددت المادة 101 من قانون مجلس المحاسبة الأشخاص المؤهلين قانونا لإخطاره و هم : رئيس الهيئة التشريعية ، رئيس الحكومة ، وزير المالية ، الوزراء و مسؤولي الهيئات الوطنية كل فيما يخص قطاعه. و هذه الطبيعة الإلزامية تخول لقضاة مجلس المحاسبة في ممارسة رقابتهم سلطات واسعة للتحري و التحقيق و البحث بكافة الوسائل

(1)- نيه المشرع الجزائري في هذه المادة إلى وجود مجموعات برلمانية و هي تختلف عن اللجان البرلمانية التي ينص عليها الدستور في المادة 117 منه.

القانونية الممكنة، للتأكد من سلامة الحسابات التي تقدمها لهم الهيئات محل الرقابة.، و تفرض على الهيئات المعنية بتلك الرقابة واجب توفير الظروف المناسبة لتسهيل عمل قاضي الحسابات، و تمكينه من الاطلاع على كافة الوثائق و المستندات والمعلومات التي يطلبها في آجال معقولة وكل عرقلة لذلك يعتبرها المشرع عرقلة لسير العدالة، و يتعرض المتسببين فيها إلى غرامات مالية و إلى عقوبات جزائية.(1)

فقاضي الحسابات، قد لا يكتفي بمعاينة الحسابات المقدمة له، و يخول له القانون الحق في :

- الإطلاع على كل ما يراه ضروريا من وثائق و ملفات و دفاتر محاسبية موجودة بحوزة الهيئات محل الرقابة.

- الاستماع كذلك إلى أي عون يرى أن له علاقة بذلك.

- كما يمكن له الدخول إلى المحلات والمكاتب التابعة لتلك الهيئات إذا اقتضى تحقيقه ذلك ، والقيام بكل التحريات الضرورية من أجل الاطلاع على المسائل المنجزة مع مختلف الإدارات و الهيئات العمومية. و قد أعفى المشرع أعوان الهيئات الخاضعة لرقابة مجلس المحاسبة من الالتزام بواجب السر المهني قصد تسهيل عمل القاضي و من احترام التدرج السلمي في تقديم المعلومات و الوثائق التي يطلبها قاضي مجلس المحاسبة.(2)

## 2- إجراءات مجلس المحاسبة كتابية.

تكون الإجراءات أمام مجلس المحاسبة ذات طبيعة كتابية على مقتضى ما نصت عليه المادة رقم 20 من الأمر رقم 95- 20 المعدل. حيث تعتبر الكتابة ملزمة في سائر تفاصيل عملية التقاضي أمام المجلس، سواء بالنسبة للهيئات التي تخضع لرقابته و التي يتعين عليها أن تقدم له حساباتها السنوية مرفقة بالوثائق الثبوتية اللازمة. أو بالنسبة لقضاة مجلس المحاسبة خلال كل مراحل التحقيق والفصل في الملف، يتجلى ذلك من خلال المظاهر التالية :

- يقدم المقرر بعد نهاية التدقيقات كل ملاحظاته و اقتراحاته في تقرير مكتوب.

- يتولى الناظر العام عرض استنتاجاته مكتوبة.

- تبلغ جميع الملاحظات المسجلة حول الملف إلى المتقاضي بطريقة مكتوبة

(1)- المادة 68 من الأمر 95 - 20 السابق.

(2)- المادة 69 من الأمر 95 - 20 السابق.

- يقدم المتقاضي بنفسه أو بواسطة محاميه مذكرته الدفاعية مكتوبة.

غير أنه في البعض من الحالات، قد يلجأ قضاة مجلس المحاسبة إلى سماع التوضيحات الشفوية للمتقاضين، لكن هذا الإجراء يعتبر اختياري و يخضع لتقدير القاضي و لا يعطي أي حق للمتقاضي يلزم القاضي للاستماع إلى توضيحاته الشفوية.

### 3- إجراءات مجلس المحاسبة سرية.

إن عملية الاستقصاء والتحري التي يقوم بها مجلس المحاسبة في الكشف عن المخالفات والأخطاء المالية، هي عملية تخضع لمتنهي السرية، والهدف من ذلك هو الحفاظ على سمعة الأشخاص وأمن الدولة والمصالح العامة الخاضعة لرقابة المجلس، إذ يجب تجنب الشكوك حتى البسيطة منها وكذا إفشاء أسرار المؤسسات العامة، لأن ذلك قد يؤدي إلى تهديد أمن الدولة الداخلي أو الخارجي أو يؤدي إلى تهديد وضع المنشآت العامة. جاء في المادة 2/59، 3 من الأمر رقم 95-20 مايلي: "...إذا تعلق الأمر بالاطلاع على وثائق أو معلومات يمكن أن يؤدي إفشاؤها إلى المساس بالاقتصاد أو الدفاع الوطنيين، يتعين على مجلس المحاسبة اتخاذ كل الاجراءات الضرورية من أجل ضمان الطابع السري المرتبط بهذه الوثائق أو المعلومات كما يتعين على مجلس المحاسبة اتخاذ إجراءات مماثلة من أجل الحفاظ على الأسرار التجارية والصناعية للمؤسسات والهيئات الخاضعة للرقابة".

### 4- الإجراءات حضورية:

تتجلى معالم هذا الإجراء من خلال تطبيق قاعدة إجرائية ذات قرار مزدوج أمام مجلس المحاسبة في علاقته بالمحاسب مفادها إعلام المحاسبين في قرار أولي مؤقت بالمخالفات أو المنسيات لتتم الإجابة عنها والرد على المجلس في مهلة شهر مرفقة عند الاقتضاء بكل المستندات الثبوتية لإبراء ذمته، على أنه يمكن تمديد هذه المهلة بناء على طلب معلل يقدمه المحاسب إلى رئيس الغرفة مصدرة القرار.<sup>(1)</sup> بعد انقضاء المهلة القانونية، فإنه لم يحصل على أي شيء ، فيثبت أو ينفي هذه الأعمال بقرار ثان نهائي، ويكون التحقيق حضوريا.<sup>(2)</sup>

(1)-المادة 03/78 من الأمر 95 - 20 السابق.

(2)- المادة 80 من الأمر 95 - 20 السابق.

### ثالثا- قواعد الفصل في القضايا التي ينظر فيها مجلس المحاسبة.

تعد الموضوعية و النزاهة من بين أهم المواصفات التي تقتضيها الوظيفة القضائية لإضفاء الشرعية المطلوبة على الأحكام التي يصدرها القضاء. و تفعيلاً لذلك يكفل الدستور ضمان حق الدفاع للمتقاضين الذي تجسده قاعدتان أساسيتان تحكمان عمل مجلس المحاسبة هما: قاعدة القرار المزدوج و الطابع الجماعي للمداولات.

#### أ- قاعدة القرار المزدوج.

ارتبط ظهور قاعدة القرار المزدوج و تطورها بمحكمة الحسابات الفرنسية رغم أن هناك من يرى أن ظهورها يعود إلى ما قبل نشأة محكمة الحسابات . بل إن البوادر الأولى لتطبيقها تعود إلى عهد غرف الحسابات التي عرفتها فرنسا في ظل النظام الملكي و استمر تطبيقها بعد الثورة الفرنسية في ظل الهيئات الوسيطة التي سبقت إنشاء مجلس المحاسبة، و هي: مكتب المحاسبة و لجنة المحاسبة الوطنية.<sup>(1)</sup> حيث يذهب الفقه في فرنسا إلى أن قاعدة القرار المزدوج هي بمثابة تطبيق لمبدأ عام هو: (Principe de la contradiction) تخضع له جميع الهيئات القضائية في إجراءاتها و يوفر للمتقاضين الحق في الدفاع الذي يكفله الدستور.<sup>(2)</sup>

تطبيقاً لقاعدة القرار المزدوج تفصل التشكيلات القضائية لمحكمة الحسابات الفرنسية في جميع القضايا التي تنتظر فيها بإصدار قرارين اثنين، حيث تعقد جلسة أولى تصدر فيها قراراً مؤقتاً يبلغ إلى المتقاضى للرد عليه و تقدم توضيحاته في أجل محدد قانوناً و بانقضاء ذلك الأجل تعقد نفس التشكيلة المختصة جلسة ثانية و تصدر قراراً نهائياً لتأكيد ما تضمنه القرار الأول من تهم أو نفيها.

(1)- Bertrand HUBY : La contradiction devant les juridictions des comptes, Presses universitaires Aix-Marseille (PUAM) France, 2001, page 22.

(2)- لم يرد النص على هذا المبدأ في الدستور الفرنسي، و لكن أقره مجلس الدولة الفرنسي في اجتهاداته بشكل تدريجي. حيث ظهر في بداية الأمر كمبدأ يسمو على النصوص التنظيمية في القرار الذي أصدره بتاريخ 10 أوت 1918 في قضية (VILLES) و الذي أقر فيه أن أي وثيقة تقدم للقاضي لا يمكن أن يعتد بها إذا لم يطلع عليها أطراف الخصومة. بعد أربعين سنة من هذا التاريخ أقر مجلس الدولة الفرنسي في قضية (Société la HUTA) بتاريخ 12 ماي 1961 أن المحكمة تجاهلت مبدأ عام يطبق من طرف هيئات القضاء الإداري الفرنسي و الذي بمقتضاه يجب أن تكسب الإجراءات المتبعة للتحقيق و إصدار الحكم طابع التضاد. و منذ قرار مجلس الدولة الصادر في قضية (Gate, Dubosc et autres) بتاريخ 16 جانفي 1976 ترسخ تطبيق هذا المبدأ (Caractère contradictoire) بشكل مستمر في الإجراءات المتبعة أمام جميع الهيئات القضائية الفرنسية.



و يترتب على هذا أن القرار المؤقت الذي تصدره الغرفة في الجلسة الأولى يعتبر غير قابل للتنفيذ و لا يمكن الاستئناف و الطعن فيه بالنقض، أما القرار الثاني الذي تصدره في الجلسة الثانية فهو قرار قابل للتنفيذ و يمكن الإستئناف و الطعن فيه بالنقض وفقا للطرق التي حددها القانون.

لا يتم تطبيق قاعدة القرار المزدوج في الحالات التالية:

- في حالة عدم ثبوت أي خطأ في الحسابات المقدمة حيث يتم إبراء ذمة المتقاضي بقرار نهائي.
- إذا كان المتقاضي قد استفاد قبل ذلك من جميع وسائل الدفاع عن نفسه و ثبت ارتكابه لتلك التجاوزات مثل حالة وجود حكم قضائي جنائي يدين المعني في نفس القضية.
- إذا اعترف المتقاضي مسبقا بالتجاوزات المسجلة ضده.
- إذا استفاد المتقاضي خلال إجراءات التحقيق من جميع الوسائل الممكنة للدفاع عن نفسه ولتبرير موقفه و تبين أن إعطاؤه الفرصة مرة ثانية لا يضيف شيئا للملف، يكون هذا في بعض حالات التصريح بالتسيير الفعلي<sup>(1)</sup>.

أما في الجزائر فقد تبنى المشرع نفس هذا الاتجاه حينما أقر صراحة تطبيق قاعدة القرار المزدوج في المادتين 76<sup>(2)</sup> و 90 من الأمر 95-20 و كذلك في المواد الأخرى الواردة في الباب الثالث من هذا الأمر التي تتعلق بكيفيات إجراء رقابة مجلس المحاسبة، و ذلك لأجل حماية المتقاضين من أي تعسف أو انحراف من طرف القضاة تكريسا كذلك لحق الدفاع الذي تفره المادة 151 من دستور 1996 المعدل.

إن تطبيق قاعدة القرار المزدوج تشمل جميع أشكال الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة، لكن تطبيقها في مجال ممارسة الاختصاصات القضائية يبدو أكثر أهمية لما يترتب من نتائج على المتقاضي. كما تتوقف شرعية قرارات مجلس المحاسبة في هذا المجال على مدى احترامه لإجراءاتها.

(1)- Bertrand HUBY, Ibid, p 36.

(2)- وردت في نص المادة 76 عبارة: "حضورى" أي أن إجراءات التحقيق و الحكم على الحسابات هي إجراءات حضورية أي تعكس تطبيق هذا المبدأ الذي أقرته محكمة الحسابات الفرنسية، والعبارة بالعربية تقابل نظيرتها بالفرنسية « Contradictoire » و هو تقابل غير صحيح. لأن الصياغة باللغة الفرنسية هي الصياغة السليمة التي تعبر عن المغزى القانوني الذي أراد المشرع تجسيده المتمثل في إعطاء الحق للمتقاضي للتعبير عن رأيه و الدفاع عن نفسه وعن حقوقه. و الوضع نفسه يتكرر في المادة 90 .

## ب- الشكل الجماعي للمداولات.

تسند عمليات الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة إلى مقررين، و الذين يتمتعون بسلطة تقديرية واسعة في تنظيم عمليات التدقيق و تنفيذها، و مع نهاية هذه العمليات يعد المقرر تقريراً كتابياً يدون فيه ملاحظاته و اقتراحاته، و يوجهه إلى التشكيلة القضائية المختصة التي تتمتع وحدها بسلطة إصدار الحكم.

و لضمان الموضوعية اللازمة لعمل المجلس، و تفادي الوقوع أثناء المداولة تحت تأثير الرأي الشخصي للقاضي المقرر ألزم المشرع على تشكيلة المداولة قبل الفصل في أي قضية الإطلاع على آراء مختلف الأطراف التي تتدخل في القضية أي الاستماع إلى تقرير القاضي المقرر، و كذا الاستنتاجات التي يقدمها الناظر العام و تقرير المقرر المراجع وكذلك توضيحات المتقاضين و تبريراته ثم تتخذ التشكيلة المختصة بعد ذلك قراراتها بأغلبية الأصوات

حتى يتم احترام و تكريس مبدأ الطابع الجماعي للمداولات و بهدف ضمان الحرية في إبداء الرأي لأعضاء التشكيلة المختصة، فإن مداولاتها تتم دون حضور الأشخاص المعنيين بها و لا يشارك فيها الناظر العام و لا القاضي المقرر.<sup>(1)</sup> و لا تصبح نتائج المداولات علنية إلا بعد استكمال جميع الإجراءات التي تكفل للمتقاضين حق الدفاع، و الفصل بشكل نهائي في الملف المطروح بإصدار القرار النهائي.<sup>(2)</sup>

### الفرع الثالث:

#### الطبيعة القضائية لقرارات مجلس المحاسبة.

يفصل مجلس المحاسبة في القضايا التي تدخل في نطاق إختصاصه القضائي عن طريق إصدار قرارات ذات طبيعة قضائية، من حيث شكلها و تكوينها (فقرة أولى) و من حيث قيمتها القانونية (فقرة ثانية) و كذلك من حيث طرق الطعن فيها. (فقرة ثالثة)

#### أولاً: من حيث الشكل و التكوين:

يصدر مجلس المحاسبة قراراته باسم الشعب الجزائري بناء ما تقتضيه المادة 141 من دستور

(1)- المادة 100 من الأمر 95- 20 السابق.

(2)- المادة 99 من الأمر 95- 20 السابق.

- 1996 التي تنص على أن القضاء يصدر أحكامه باسم الشعب، مثله في ذلك مثل باقي الهيئات القضائية. و أما من حيث صياغتها، تتضمن هذه القرارات على ثلاثة أجزاء رئيسية وهي:
- و هي مجموع النصوص القانونية التي اعتمد عليها القاضي.
  - التأشيرات ( les visas ) في إصدار قراره. :
  - الحشيات (les considérants) و تتضمن على الوقائع القانونية و المادية التي أدت بالقاضي إلى اتخاذ القرار.
- و يصاغ في شكل مواد تتضمن على : منطوق الحكم و تشكيلة المداولة و مكان و تاريخ المداولة و عدد الصفحات التي يتكون منها القرار و الجهات التي يبلغ لها القرار.
- لأجل أن تكون قرارات مجلس المحاسبة قابلة للتنفيذ، ينبغي أن تحمل توقيعات كل من رئيس الجلسة و المقرر المراجع و كاتب الضبط.<sup>(1)</sup>

#### ثانيا :من حيث قيمتها القانونية:

تصدر قرارات مجلس المحاسبة ممهورة بالصيغة التنفيذية حسب ما تقتضيه المادة 320 من قانون الإجراءات المدنية، و من ثم فهي قابلة للتنفيذ مثلها في ذلك مثل القرارات التي تصدرها الهيئات القضائية الإدارية.

#### ثالثا :من حيث تنظيم طرق الطعن فيها.

تبرز الطبيعة القضائية لمجلس المحاسبة من خلال القرارات التي يصدرها و طرق الطعن فيها، فهو يظهر كقاضي أول درجة في القرارات التي تصدرها مختلف الغرف، و كقاضي استئناف في القرارات التي تصدر عن تشكيلة كل الغرف مجتمعة و التي تكون قابلة للطعن بالنقض أمام مجلس الدولة و هذا حسب المادة 11 من القانون العضوي 98-02 المعدل و المتمم .

حدد الأمر 95-20 طرق الطعن في القرارات التي يصدرها مجلس المحاسبة و تتمثل في:

---

(1)- تنص المادة 84 من الأمر 95-20 على ما يلي "يوقع كل من رئيس الجلسة و المقرر المراجع و كاتب الضبط على القرار النهائي و يكتسي هذا القرار الصيغة التنفيذية قياسا على قرارات الجهات القضائية الإدارية. يبلغ القرار إلى الناظر العام و المحاسبين أو الأعوان المعنيين و الوزير المكلف بالمالية لتابعة التنفيذ بكل الطرق القانونية."

## ب- الطعن بالمراجعة

يتم الطعن بالمراجعة كإجراء استثنائي لإعادة النظر في قرار قابل للتنفيذ أمام مجلس المحاسبة نفسه، وفي حالات حصرية معينة حددها القانون، وهي في حالة وجود أخطاء، أو في حالة الإغفال أو التزوير، أو في حالة الاستعمال المزدوج، أو في حالة في حالة ظهور عناصر جديدة تبرر ذلك، لم يكن باستطاعة القاضي اكتشافها لحظة إصداره للقرار.

بناء على ما جاء في المادة 102 من الأمر السالف ذكره، فإنه يمكن مراجعة القرار بطلب من العون المتقاضي أو السلطة السلمية أو الوصية له أو الناظر العام، كما يمكن مراجعته بصفة تلقائية من طرف الغرفة التي أصدرت القرار. و يتم تقديم طلب المراجعة إلى رئيس مجلس المحاسبة في أجل أقصاه سنة واحدة من تاريخ تبليغ القرار و ينبغي أن يشتمل الطلب المقدم على عرض مفصل للوقائع مرفقا بالمستندات و الوثائق الثبوتية لذلك، لكنه في الحالات التي يثبت فيها أن مجلس المحاسبة قد اتخذ قراره على أساس وثائق مزورة و غير سليمة فإنه يمكن مراجعته بعد فوات الأجل المحدد.

يتم النظر في طلبات المراجعة من قبل الغرفة نفسها أو الفرع الذي أصدر الحكم و لا يترتب على إجراءات المراجعة أثر موقف للقرار موضوع الطعن، لكنه يمكن لرئيس مجلس المحاسبة، إذا وجد ما يبرر ذلك أن يأمر بتوقيف تنفيذه إلى غاية البت النهائي في طلب المراجعة و ذلك بعد استشارة رئيس الغرفة المختصة و الناظر العام<sup>(1)</sup>.

## ب الاستئناف:

يتعلق الاستئناف بأحكام الطعن بالمراجعة، حيث يمكن استئنافها في أجل شهر من تبليغ الحكم، ويكون له أثر موقف لتنفيذ قرار المراجعة المطعون فيه،<sup>(2)</sup> و لا يقبل الاستئناف إلا إذا قدم من طرف المتقاضي المعني أو السلطات السلمية أو الوصية التي يتبع لها أو الناظر العام. تقدم عريضة الاستئناف كتابيا، و تكون موقعة من طرف صاحب الطلب أو ممثله القانوني و تتضمن على عرض دقيق و مفصل للوقائع و الدفوع المستند إليها و تودع لدى كتابة الضبط أو ترسل إليها مقابل وصل إيداع أو إشعار بالاستلام.

(1)-المواد من 102 إلى 106 من الأمر 95- 20 السابق.

(2)- المادة 107 من الأمر 95- 20 السابق.

يترتب على الاستئناف توقيف تنفيذ القرار موضوع الطعن، و يتم النظر في طلبات الاستئناف من طرف تشكيلة كل الغرف مجتمعة ماعدا الغرفة التي أصدرت القرار، و تتخذ قراراتها بالأغلبية.<sup>(1)</sup>

### ج - الطعن بالنقض:

يتم الطعن بالنقض في قرارات مجلس المحاسبة الصادرة عن تشكيلة الغرف مجتمعة أمام مجلس الدولة الجزائري طبقا لما جاء في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و بناء على المادة 11 من القانون العضوي رقم 98-01 المتعلق بمجلس الدولة<sup>(2)</sup>، كما أن المشرع الجزائري لم يحدد في هذه المادة ميعاد الطعن بالنقض في قرارات مجلس المحاسبة و لا الحالات التي يجوز فيها تقديم هذا الطعن و اكتفى بالإحالة إلى قانون الإجراءات المدنية. و يتم تقديم الطعن بالنقض من قبل جهات محددة صرح بها قانون مجلس المحاسبة.<sup>(3)</sup>

إذن وبناء على تمتع أعضاء مجلس المحاسبة بصفة قاض، إضافة إلى تركيبته الداخلية حيث يتألف من قضاة و نظارة عامة كما هو الحال في الجهات القضائية الأخرى، إضافة إلى أن إجراءات التقاضي شبيهة إلى حد كبير بالإجراءات المتبعة على مستوى الجهات القضائية الأخرى. كذلك الطعن في قرارات المجلس سواء بالمراجعة أو الاستئناف يتم أمام المجلس ذاته، وكون الطعن بالنقض في قرارات المجلس يتم أمام الجهة العليا للقضاء الإداري وهي مجلس الدولة في ظل القانون الحالي.<sup>(4)</sup> يمكن القول أن ذلك يوحي بأن مجلس المحاسبة هو جهة قضائية إدارية متخصصة كما هو الشأن بالنسبة لمحكمة الحسابات الفرنسية<sup>(5)</sup>. لكن ماورد في الدستور حول إنشاء مجلس المحاسبة قد جاء في الفصل الخاص بالرقابة و لم يأت في الفصل الخاص بالسلطة القضائية، وهو ما يضيف على الموضوع نوعا من الغموض الذي يشوش الصورة الحقيقية لطبيعة مجلس المحاسبة إن كان جهة قضائية متخصصة أو هو هيئة عامة لها صلاحيات قضائية.

(1)- المادتان 108،109 من الأمر السابق.

(2)- مسعود شيهوب، المرجع السابق، 240 و 241. و خلوفي رشيد، المرجع السابق، ص 182 و 183. و بعلي محمد الصغير، المرجع السابق، 121 و ما بعدها.

(3)- المادة 110 من الأمر 95-20 السابق.

(4)- المادة: 11 من القانون 98-02 المعدل السابق .

(5)- يوسف شبايط المرجع السابق، ص 334. و محمد رسول العموري، المرجع السابق، ص 145.

## المطلب الثاني:

### طرق الطعن في أحكام مجلس المحاسبة

نظم الأمر 20-95 السالف الذكر طرق و إجراءات الطعن في القرارات الصادرة عن مجلس المحاسبة بموجب المواد من 102 إلى 110 منه، ويمكن تصنيف أنواع الطعون المقررة قانونا والواردة على قرارات المجلس إلى صنفين من الطعون:

- طعون داخلية: وهي الطعن بالمراجعة أو إعادة النظر (فرع أول)، والطعن بالاستئناف (فرع ثان) وتتم أمام مجلس المحاسبة نفسه.
- طعون خارجية: وهي الطعن بالنقض وتتم أمام جهة خارجية هي مجلس الدولة (فرع ثالث).

### الفرع الأول:

#### الطعن بالمراجعة

نظمت المواد من 102 إلى 106 أحكام الطعن بالمراجعة ، جاء في المادة 1/102 مايلي: " تكون قرارات مجلس المحاسبة قابلة للمراجعة... " فما طبيعة هذا الطعن؟، وماهي أحكامه؟.

#### أ- مفهوم الطعن بالمراجعة

الطعن بالمراجعة: هو استدراك يسمح بإعادة تشكيل حكم صدر خطأ لأسباب لم يطلع عليها القاضي حينما أصدر الحكم.<sup>(1)</sup>  
هذا يعني أن المراجعة هي إعادة نظر في الحكم ذاته من قبل نفس الغرفة أو الفرع الذي أصدر الحكم، بسبب وجود قصور في الحكم الأول، وهو ما يعرف بأسباب أو حالات المراجعة<sup>(2)</sup>.

#### ب- حالات المراجعة وجهاتها

##### 1- حالات المراجعة

يتم تقديم طلب المراجعة أو إعادة النظر عند توافر الأسباب أو الحالات التالية:

(1)- يوسف شباط، المرجع السابق، ص 341 و محمد رسول العموري، ص 160.

(2) - مسعود شيهوب، المرجع السابق، ص 232 وما بعدها.

- بسبب وقوع أخطاء في الحكم الأول سواء في مرحلة الإجراءات أو أثناء المداولة والحكم ، سواء كانت أخطاء مادية أو قانونية، كمخالفة الإجراءات الجوهرية أثناء المحاكمة.
- الإغفال أو التزوير.
- الاستعمال المزدوج.
- عند ظهور عناصر جديدة تبرر ذلك.(1)

## 2- جهات طلب المراجعة

يقدم طلب المراجعة من الجهات التالية:

- المتقاضي المعني وهو المحاسب العمومي أو الفعلي أو الموظف الإداري في إطار رقابة الإنضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية
- السلطة السلمية أو الوصية التي يخضع لهل المتقاضي وقت وقوع العمليات موضوع القرار.
- الناظر العام لدى مجلس المحاسبة
- الغرفة أو الفرع الذي أصدر القرار بصورة تلقائية.(2)

## 3- شروط قبول الطعن المراجعة

يشترط القانون لقبول الطعن بالمراجعة أمام مجلس المحاسبة شرطين اثنين هما:

- الشرط الأول:** ويتعلق بطبيعة طلب المراجعة المقدم إلى مجلس المحاسبة، والذي ينبغي أن على عرض الوقائع والوسائل التي استند إليها صاحب الطلب مرفقا بالمستندات والوثائق الثبوتية.(3)
- الشرط الثاني:** ويتعلق بشروط الميعاد، أي بالأجل أو المدة التي حددها القانون لقبول طلب المراجعة، إذ يجب توجيه الطلب إلى رئيس مجلس المحاسبة في أجل أقصاه سنة واحدة من تاريخ تبليغ القرار موضوع الطعن.

(1)- المادة 1/102 من الأمر 95-20 السابق.

(2)- المادة 2/103 من الأمر 95-20 السابق.

(3)- المادة 1/103 من الأمر 95-20 السابق.

على أنه يمكن تمديد هذا الأجل وإجراء الطعن بالمراجعة بعده إذا اتضح أن القرار محل الطعن قد صدر على أساس وثائق خاطئة. (1)

#### 4- إجراءات المراجعة وأثرها

##### 4-1- إجراءات المراجعة

بعد تقديم طلب المراجعة، تتولى الغرفة أو الفرع الذي أصدر الحكم دراسة الطلب، حيث يعين رئيس الغرفة المعنية أو الفرع قاضيا يكلفه بدراسة طاب المراجعة، وتقدم اقتراحاته الكتابية في الموضوع حول مدى قبول وصحة هذا الطلب. بعد انتهاء الدراسة يبلغ الملف إلى الناظر العام لتقديم استنتاجاته الكتابية، ثم يتم تحديد تاريخ الجلسة من قبل رئيس الغرفة أو الفرع المعني، ويبلغ ذلك إلى كل الأطراف. ويسمح للمتقاضى بالمشاركة في هذه الجلسة سواء بطلب منه أو بعد استدعائه من الرئيس. (2)

للإشارة فإن الإجراءات المضمنة في القرار الجديد بعد مراجعة مجلس المحاسبة لقراره القديم، تشمل بصور تلقائية كل متقاض قد يتذرع قانونا بالعناصر التي بررت المراجعة في نفس القرار. (3)

##### 4-2- أثر الطعن بالمراجعة

يؤكد النص القانوني (4) أنه إذا كانت المراجعة تلقائية أي من غير طلب الجهات الأخرى سوى الغرفة أو الفرع الذي أصدر القرار، وبصورة عامة سوى مجلس المحاسبة، فإن إجراءات المراجعة لا يكون لها أي أثر موقف للقرار موضوع الطعن.

غير أنه إذا تبين أن الدفوع المستند إليها في طلب المراجعة تبرر وقف تنفيذ القرار موضوع الطعن، فإنه يمكن لرئيس مجلس المحاسبة بعد استشارة رئيس الغرفة أو الفرع المعني وكذا الناظر العام بالمجلس، أن يأمر بوقف تنفيذ هذا القرار إلى غاية صدور القرار الذي يبت في طلب المراجعة (5).

(1)- المادة 2/103 من الأمر 95- 20 السابق.

(2)- المادة 104 من الأمر 95- 20 السابق.

(3)- المادة 105 من الأمر 95- 20 السابق.

(4)- المادة 1/106 من الأمر 95- 20 السابق.

(5)- المادة 2/106 من الأمر 95- 20 السابق.



### الفرع الثالث:

#### الطعن بالاستئناف

بعد أن أكد القانون على حق الطعن بالمراجعة كأول طعن داخلي ضد قرار مجلس المحاسبة يقدم أمام المجلس ذاته، كضمانة أساسية لحماية حق المتقاضي في الدفاع، وتجنبنا للوقوع في تعسف هذا النوع من القضاء . فقد أضاف القانون ضمانة أخرى أكثر حماية وترسيخا لحق الدفاع هي الحق في الطعن بالاستئناف أمام الجهة نفسها.

#### أولاً- جهات الاستئناف<sup>(1)</sup>

لا يقبل الاستئناف أمام مجلس المحاسبة إلا من الجهات التالية: المتقاضي المعني الذي صدرضده قرار المجلس بعد استنفاد طريق الطعن بالمراجعة. السلطات السلمية أو الوصية المعنية التي يتبعها المتقاضي المحكوم عليه الناظر العام لدى مجلس المحاسبة.

#### ثانياً- إجراءات الطعن بالاستئناف

فضلا عن الشروط والإجراءات العامة التي تشترط في الطعن بالاستئناف أمام الجهات القضائية الأخرى على ما قرره قانون الإجراءات المدنية، سواء ما تعلق بالقرار القضائي المطعون فيه أو ما تعلق بشخص الطاعن أو ما تعلق بعريضة الطعن وميعاده.

فإن الأمر 20-95 المتعلق بقانون مجلس المحاسبة قد قرر بعض الإجراءات الخاصة بالطعن بالاستئناف في قرارات هذا الأخير أمام المجلس نفسه، حيث تقدم عريضة الاستئناف كتابيا موقعة من صاحب الطلب أو ممثله قانونا، ويجب أن ترفق العريضة بعرض دقيق ومفصل للوقائع والدفع المستند إليها، ثم تودع لدى كتابة ضبط المجلس أو ترسل إليها مقابل وصل إيداع أو إشعار بالاستلام.<sup>(2)</sup>

تكون قرارات مجلس المحاسبة قابلة للاستئناف في أجل أقصاه شهر، من تاريخ تبليغ القرار موضوع الطعن.<sup>(3)</sup> و هوالميعاد نفسه الذي قرره المادة 277 من قانون الإجراءات المدنية في الاستئناف في المادة المدنية أو الإدارية.

(1)- المادة 2/107 من الأمر 95- 20 السابق.

(2)- المادة 3,4,5/107 من الأمر 95- 20 السابق.

(3)- المادة 1/107 من الأمر 95- 20 السابق.

### ثالثا- كيفية الفصل في الاستئناف

يتولى مجلس المحاسبة دراسة الطعن بالاستئناف بتشكيلة كل الغرف مجتمعة، ما عدا الغرفة التي أصدرت القرار موضوع الطعن. حيث يتولى رئيس المجلس تعيين مقرر لكل ملف، يكلفه بالتحقيق فيه. بعد أن يعد المقرر تقريره مرفقا باقتراحاته و ملاحظاته، يرسل الملف برمته إلى الناظر العام بالمجلس قصد تقديم استنتاجاته الكتابية، ليعيد بدوره الملف من جديد إلى رئيس مجلس المحاسبة. يحدد هذا الأخير تاريخ انعقاد جلسة الحكم ويقوم بتبليغ المستأنف بذلك.<sup>(1)</sup> يتم الاطلاع من قبل تشكيلة كل الغرف مجتمعة في جلستها على العريضة، و كذا الوسائل المستند إليها في دعم الاستئناف ومقترحات المقرر واستنتاجات الناظر العام.

في هذه الأثناء يتولى رئيس المجلس إدارة الجلسة والمناقشة، ويسمح للمستأنف أو ممثله قانونا أن يبدي ملاحظاته الشفوية. ثم تعرض القضية للمداولة، دون حضور المقرر والناظر العام، حيث تتخذ القرارات بأغلبية الأصوات، ويفصل فيها بقرار.<sup>(2)</sup>

### رابعا- أثر الاستئناف

على عكس طلب المراجعة التلقائي في قاعدته العامة، وبخلاف الطعن بالاستئناف في المادة الإدارية الذي يتميز بطابعه غير الموقوف، كما جاء في المادة 171 من قانون الإجراءات المدنية " ولا يوقف الاستئناف تنفيذ الأحكام في المواد الإدارية".<sup>(3)</sup> فإن الطعن بالاستئناف يكون له أثر موقوف لتنفيذ قرار مجلس المحاسبة موضوع الطعن.<sup>(4)</sup>

### الفرع الثالث:

### الطعن بالنقض

إن دراسة موضوع الطعن بالنقض في قرارات مجلس المحاسبة يستلزم التعرف على جهة الاختصاص في الطعن بالنقض (فقرة أولى) وإجراءات الطعن بالنقض وميعاده (فقرة ثانية) وكذا تحديد

(1)- المادة 108 من الأمر 95-20 السابق.

(2)- المادة 109 من الأمر 95-20 السابق.

(3)- بعلي محمد الصغير، الوجيز في المنازعات الإدارية، مرجع السابق ص 111 .

(4)- المادة 6/107 من الأمر 95-20 السابق.

الجهات التي حولها القانون حق الطعن بالنقض(فقرة ثالثة) وبيان الأوجه القانونية التي يستند عليها الطعن بالنقض وأثر الحكم به(فقرة رابعة).

### أولا - جهة الاختصاص بالنقض

إن الجهة المختصة بنظر الطعون الخارجية في قرارات مجلس المحاسبة هي مجلس الدولة الجزائري، وتتجسد هذه الطعون في طعن واحد هو الطعن بالنقض، وذلك بموجب المادة 110 من الأمر 95-20 ، وبموجب المادة 11 من قانون مجلس الدولة المعدل.<sup>(1)</sup>

جاء في المادة 110 السابق ذكرها: " تكون قرارات مجلس المحاسبة، الصادرة عن تشكيلة كل الغرف مجتمعة، قابلة للطعن بالنقض طبقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية "

### ثانيا- إجراءات الطعن بالنقض وميعاده.

#### 1- إجراءات الطعن بالنقض

إن الطعن بالنقض في قرارات مجلس المحاسبة هو طريق طعن استثنائي، أي غير عادي بالنسبة لإجراءات الطعن في قرارات المجلس.

لذلك صرح القانون على أنه يكون أمام جهة قضائية خارجية و مستقلة عن مجلس المحاسبة هي المحكمة العليا قبل النص قانونا على إنشاء مجلس الدولة الذي حل محل المحكمة العليا في المسائل الإدارية<sup>(2)</sup>.

يتم الطعن بالنقض في قرار مجلس المحاسبة مثل سائر قرارات النقض الأخرى المرفوعة أمام مجلس الدولة، و الملاحظ أن الإجراءات المتبعة لقبول الطعن بالنقض هي نفس الإجراءات المتبعة في قبول الطعن بالاستئناف على وفق ما صرح به قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.<sup>(3)</sup>

(1)- المادة 11 من القانون العضوي المتعلق بمجلس الدولة السابق الذكر .

(2)- يوسف شباط، المرجع السابق، ص341 و محمد رسول العموري، ص161.

(3)- المادة 110 من الأمر 95-20 السابق. و المادة 911 من القانون رقم 08-09 المؤرخ في 25 فبراير 2008 يتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، الجريدة الرسمية رقم 21 مؤرخة في 23 /04 /2008.

## 2- ميعاد الطعن بالنقض.

تنص المادة 235 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على مايلي:

"ميعاد تقديم الطعن بالنقض شهران من تاريخ تبليغ الحكم المطعون فيه إلى الشخص نفسه أو في موطنه الحقيقي أو المختار، و لا يسري هذا الميعاد بالنسبة لكافة الحكام الغيابية إلا من اليوم الذي تصبح فيه المعارضة غير مقبولة".

تجدر الإشارة إلى أن قرار النقض في أحكام المجلس كان يشوبه الغموض في ظل قانون 1990، و كان يتم في ظل قانون 1980 أمام مجلس المحاسبة نفسه، و صار في ظل الأمر الجديد يتم أمام مجلس الدولة<sup>(1)</sup>.

إن ضمان مثل هذه الدرجة العليا من التقاضي ليضمن بأن يكون الحكم أكثر حيده و تحقيقا للعدالة والإنصاف، وأكثر حماية للمال العام.

### ثالثا- جهات الطعن بالنقض<sup>(2)</sup>

تتمثل الجهات التي أعطاها القانون الحق في تقديم الطعن بالنقض في مايلي:

- أ - بناء على طلب الشخص المعني أي المستأنف
- ب- محام معتمد لدى مجلس الدولة
- ج- بناء على طلب من الوزير المكلف بالمالية
- د- بناء على طلب السلطات السلمية أو الوصية للمتقاضي المستأنف
- هـ- الناظر العام لدى مجلس المحاسبة.

إن توسيع عدد الجهات التي لها الحق في الطعن بالنقض دلالة على رغبة المشرع في تدعيم وتوسيع مجال الرقابة القضائية على الأموال العامة بهدف صيانتها وحمايتها.<sup>(3)</sup>

(1)- شيهوب مسعود، المرجع السابق، ص.241

(2)- المادة 02/110 من الأمر 95-20 السالف الذكر.

(3)- بعلي محمد الصغير، المرجع السابق، ص122

## رابعاً- أوجه النقض وأثر الحكم به

### 1-أوجه النقض

أوجه النقض هي الأسباب الداعية إلى نقض قرار مجلس المحاسبة الصادر عن تشكيلة كل الغرف مجتمعة أمام مجلس الدولة والمتمثلة في:

1. عيب الشكل والإجراءات، ويعني عدم احترام الإجراءات اللازمة لإصدار القرار المطعون فيه.

2. مخالفة القانون، و يعني صدور قرار مجلس المحاسبة خرقاً للقانون عدم الصلاحية أو عدم الكفاية، وهو وجه للنقض أضافه الاجتهاد الفقهي في فرنسا.<sup>(1)</sup>

3. إن الاتجاه الحديث لمجلس الدولة الفرنسي أصبح يوسع من سلطته ومراقبته للوقائع،<sup>(2)</sup> سواء من حيث:

- الوجود المادي للوقائع، بناء على وثائق ومستندات الملف.

- تكييف الوقائع، إذ له أن يراقب مدى تطابق الأحكام مع أسانيدھا الواقعية.<sup>(3)</sup>

### 2- أثر الحكم بالنقض

إذا قضى مجلس الدولة بنقض القرار موضوع الطعن، يجب على تشكيلة كل الغرف مجتمعة أن تمتثل وتطبق النقاط القانونية التي تم الفصل فيها، حينما تنظر في القرار مجدداً<sup>(4)</sup>، وإذا كان النقض يتعلق بعدم الصلاحية فلا يعاد القرار إلى مجلس المحاسبة<sup>(5)</sup>.

(1)- حسن عوضة، المرجع السابق،ص296.

(2) - Laubadaire (A.de),venezia (J.C), Gaudemet (Y), traite de droit administratif, L.G.D.J, Paris,1999, pp: 603,604.

- Debbach (C), contentieux administratif,Dalloz, Paris,1978, pp:588 et s.

(3)- بعلي محمد الصغير، الوجيز في المنازعات الإدارية ، مرجع سابق، 125 .

(4)- المادة 03/110 من الأمر 95-20 السابق.

(5)- حسن عوضة، المرجع السابق،ص296.

# الفصل الثالث

الأجهزة العليا للرقابة المالية في النظام الإسلامي

لا تقتصر وظيفة الدولة في الإسلام على حفظ الأمن الداخلي و الدفاع عن الوطن فحسب، بل تتعدى ذلك إلى كونها جهاز اجتماعي فعال يتولى تنمية الحياة الإنسانية في جميع المجالات دون استثناء. فالدولة في الإسلام بقدر ما تحمي الحريات الفردية وتصونها، تتدخل أيضا لتأمين مصلحة الجماعة وتحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد الأمة. ولأجل تحقيق هذه الغايات تقوم الدولة بمراقبة الحياة السياسية والإدارية و الاقتصادية والاجتماعية إلى حد التدخل والإشراف، وذلك عن طريق نظم إدارية تنفيذية و أخرى قضائية تتولى هذه الوظيفة الرقابية منها الأجهزة التنفيذية للرقابة المالية في النظام المالي الإسلامي التي تجسد رقابة الخفاء والوزراء وسائر الدواوين التنفيذية التي تتولى الرقابة على المال العام من كل تبذير أو تبديد (مبحث أول).

و منها أيضا الأجهزة القضائية وشبه القضائية المستقلة للرقابة المالية العليا في النظام الإسلامي تتمثل في رقابة قضاء أو ديوان الحسبة الذي يبيح للمحتسب أو لوالي الحسبة أن يراقب الحالة الاقتصادية فيمنع الاحتكار ويحدد الأسعار و يتجاوز ذلك بمراقبة الإنفاق على المرافق العامة وصيانتها، و دفع نفقات المحتاجين من بيت المال، أو إلزام المقتدرين على القيام بهذه الواجبات الضرورية. بل لم تكن وظيفته تقتصر على ذلك إذ يحقق له أيضا أن يجبر مانع الزكاة على إخراجها، فيكون بذلك قد تناول برقبته قطاع الإنفاق العام و قطاع الإيرادات العامة (مبحث ثان).

وكذلك نظام المظالم أو قضاء المظالم الذي تأسس كقضاء إداري ينظر في مظالم السلطات العامة وله صلاحيات عديدة في مجال الرقابة على الأموال العامة في الدولة الإسلامية (مبحث ثالث).

### المبحث الأول:

#### الأجهزة التنفيذية للرقابة المالية في النظام المالي الإسلامي

تتضمن رقابة السلطة التنفيذية في الدولة الإسلامية الرقابة التي يمارسها الخلفاء والوزراء والعمال أو الولاة من جهة كسلطة إدارية تنفيذية (مطلب أول). والرقابة التي تمارسها الدواوين التنفيذية التابعة لهذه السلطة من جهة أخرى كديوان الأزمة وديوان النظر، وديوان بيت المال كأجهزة إدارية قائمة بذاتها تباشر مهام الرقابة المالية الإدارية كما هو الحال اليوم في رقابة المفتشية العامة للمالية، أو مديريات الرقابة المالية السابقة على النفقات التابعة لوزارة المالية. (مطلب ثان)

## المطلب الأول:

### رقابة الخلفاء والوزراء والعمال(الولاية)

سأطرق في هذا المطلب إلى الحديث عن الدور الرقابي الذي كان يقوم به الخلفاء في الدولة الإسلامية بموجب سلطتهم العليا التي كانوا يمارسونها على الأمة.(فرع أول) حيث كان يساعدهم الوزراء والولاية في كثير من الأحيان في أعمال الرقابة، و التي كانت في بعض الأحيان تمثل صميم اختصاصات الوزير باعتباره قائم على تدبير شؤون الدولة نيابة عن الخليفة (فرع ثان)، وكذلك بالنسبة للولاية الذين يتولون هذا الدور على مستوى أقاليمهم ونواحيهم وهو ما يشبه دور رؤساء الجماعات الإقليمية اليوم من الولاية ورؤساء البلديات (فرع ثالث).

### الفرع الأول:

#### رقابة الخلفاء

الخلافة في الإسلام رعاية عامة للدولة لإقامتها على الشرع الحنيف، فالخليفة أو ولي الامر راع و مسؤول عن رعيته يراقب كل الأعمال المتعلقة بالدولة، و يقيمها على نهج الشريعة وينشر العدل و الأمن. وهو بما له من سلطة عامة في الدولة الإسلامية يحق له أن يتولى كل أعمال الدولة، وأن ينفذ أي نظام يراه كفيلا بتنفيذ ما عاهد الأمة عليه أثناء بيعته<sup>(1)</sup>.

#### أ- رقابة الخلفاء على أنفسهم

إن الخليفة هو المسؤول الأول عن الدقيق والجليل من أمر الرعية، وما يجري في الدولة الإسلامية<sup>(2)</sup>، يشهد لذلك قول عمر بن الخطاب: " لو مات جمل ضياعا على شط الفرات خشيت أن يسألني الله عنه". حيث كان الخلفاء الراشدون يراقبون الله في أموال المسلمين فيرعونها حق رعايتها ويزهدون عنها، ويتجنبون كل أثر فيها لهم أو لذويهم، فهذا أبو بكر الخليفة الأول لرسول الله لما انقطع عن التجارة وتفرغ لأمر المسلمين كان ينفق<sup>(3)</sup> من مال المسلمين ما يصلحه ويصلح عياله يوما بيوم و كان الذي فرض له كل سنة ستة آلاف درهم.

(1)- الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، مرجع سابق، 243

(2)- كمال لدرع، ( مسؤولية الحاكم في حماية الأراضي الزراعية)، مجلة جامعة الأمير عبد القادر للعلوم الإسلامية- دورية أكاديمية متخصصة تعنى بالدراسات الإسلامية و الإنسانية، العدد 23، ماي 2007، ص ص 56 و 57 وما بعدهما.

(3)- الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، مرجع سابق، 244



فلما حضرته الوفاة قال : ردوا ما عندنا من مال المسلمين فإني لا أصيب من هذا المال شيئا و إن أرضي التي بمكان كذا للمسلمين بما أصبت من أموالهم ، فدفعت ذلك إلى عمر. حتى إذا سئل عمر عما يستحله لنفسه من بيت مال المسلمين قال : يحل لي حلتان حلة في الشتاء و حلة في القيظ و ما أحج عليه وأعتمر من الظهور، و قوتي وقوت أهلي كقوت رجل من قريش ليس بأغناهم ولا بأفقرهم، ثم أنا بعد رجل من المسلمين يصيبني ما أصابهم.(1)

## ب- مهام الخليفة ووسائله في الرقابة على المال العام

كان من اختصاصات الخليفة في مجال الرقابة المالية ما يلي:

- وضع السياسة المالية للدولة عن طريق تقدير العطايا و ما يستحق في بيت المال وكذا تحصيل الإيرادات وإنفاقها و وفقا لما تقضي به الشريعة الإسلامية.
- وجوب اختيار الأصلح لولاية أمور الأموال العامة، إذ لا تقتصر مهمة الخليفة في رقابته لأموال الدولة على مراعاة الحقوق، وعدم التمييز بين الرعية في هذه الأموال.
- متابعة تحديد سلطات العامل واختصاصاته(2)
- تحذير الولاة والعمال من ظلم الناس في أنفسهم وأعراضهم أو أموالهم وحقوقهم، وتوجيه العمال عند تعيينهم و مراقبتهم طوال فترة عملهم . ومحاسبتهم على ذلك إذا شكاهم الناس ، كما حصل مع عمر بن العاص حين شكاه القبطي إلى عمر بن الخطاب.
- منع العامل أو من يلوذ به من استغلال منصبه أو نفوذه لفائدة أو مصلحة خاصة به، حيث ابتدع الخليفة عمر نظام مقاسمة أو مشاطر الأموال التي جمعها ولاته أثناء عهدتهم مع بيت المال أو مع غيرهم ممن يعيشهم إليهم.(3)

(1)- سليمان الطماوى، عمر بن الخطاب و أصول السياسة و الإدارة الحديثة . دراسة مقارنة . دار الفكر العربي، ط 1 سنة، القاهرة، 1969 ص 265 .

(2)- و من ذلك أيضا أنه لما شكاه عمر طعاما غليظا أكله، قال له الربيع بن زيادة الحارثي: " يا أمير المؤمنين إن أحق الناس بطعام لين و مركب لين و ملبس لين أنت. فرفع عمر جريدة معه فضرب بها رأسه و قال : أما و الله ما أراك أردت بما الله، و ما أردت بما مقاربتني. ثم قال له أتدري ما مثل و مثل هؤلاء ؟ قال: و ما مثلك و مثلهم؟، قال: مثل قوم سافروا فدفعوا نفقاتهم إلى رجل منهم، فقالوا أنفق علينا فهل يحل له أن يستأثر منها بشيء ؟، قال: لا يا أمير المؤمنين قال فكذلك مثلي و مثلهم" ..محمد عوف الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، مرجع سابق 445

(3)- محمد عوف الكفراوي ، الرقابة المالية في الإسلام، مرجع سابق 446.

- تحديد مدة ولاية العامل وعدم تركه في ولايته زمنا طويلا.(1)
- إذا تم عزل عامل من منصبه يطلب إليه أن يقدم بيانا مفصلا عن شؤون ولايته.
- رفع الحساب من ولاة الأقاليم إلى الخليفة، من ذلك ما قرره معاوية بعد تزوير أمر الصرف الصادر عنه على خزينة الأقليم(2)
- فتح عملية التحقيق الدقيقة والنهائية بعد نهاية ولاية العامل، ففي عهد عبد الملك بن مروان كان يعمل معهم تحقيا دقيقا عند اعتزالهم.(3)
- تقديم تقارير دورية عن ثروة الشعب وحالة البلاد من قبل الولاة والعمال على الأقاليم التي يلوئها، كما فعل عمر مع واليه على مصر، وكما كان عليه الشأن في العهد العباسي، فقد شدد أبو جعفر المنصور الرقابة على جباة الأموال حتى لا يظلموا الناس أو يستأثروا بأموال الدولة.(4)

---

(1)- كان عمر بن الخطاب- رضي الله عنه- حين يولي عاملا يشترط عليه شروطا خاصة يضمنها كتاب الولاية.ومن أساليب عمر في الرقابة على المال العام أنه جرى عل تقليد مقتضاه: يذكر الكتاني أن عمر بن الخطاب حين كتب عهده أنه لا يولي العامل أكثر من عامين، فهو في ذلك يلقب عامله وقيم أعماله، ومااستجد في الإقليم من دخل وخرج، والكتب المتبادلة بين عمر وعمرو بن العاص واليه على مصر تدل دلالة قاطعة على ذلك". عوف الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، مرجع سابق، ص447.

(2)- الطبري. تاريخ الأمم و الملوك، الطبعة الأولى. الحنية ج 6. ص184 .

" أن معاوية أمر لعمر بن الزبير في معونته و قضاء دينه بمائة ألف درهم و كتب بذلك إلى زياد بن أبيه و هو على العراق، ففض عمرو الكتاب ماتتين فلما رفع زيادة حسابه أنكرها معاوية فأخذ عمرا بردها و حبسه فأداها عنه أخوه عبد الله بن الزبير فأحدث معاوية عند ذلك ديوان الخاتم و حزم الكتب و لم تكن تحزم".

(3)- السيد أمير علي، روح الإسلام، ترجمة محمود الشريف، الالف كتاب 390 مطبعة مكتبة الاداب، القاهرة 1961 ج 1. ص137.

(4)- الكفراوي الرقابة المالية في الإسلام، مرجع سابق، ص448.

## الفرع الثاني:

### رقابة الوزراء

يتطرق هذا الفرع إلى نشأة الوزارة (فقرة أولى) و أنواع الوزارة (فقرة ثانية) ومهام الوزارة الرقابية (فقرة ثالثة) على النحو التالي:

#### أولاً- نشأة الوزارة

ظهرت رقابة الوزير كمثل للسلطة التنفيذية في العصر العباسي الذي تقررت فيه قوانين الوزارة، وكان الوزير لهذا العهد هو ساعد الخليفة الأيمن، يقضى باسمه في جميع شؤون الدولة، وكان له الحق في تعيين العمال و عزلهم والإشراف على تحصيل الضرائب، ومراقبة موارد الدولة و مصارفها.<sup>(1)</sup>

يقول ابن خلدون في المقدمة: " فلما جاءت دولة بني العباس و استفحل الملك و عظمت مراتبه و ارتفعت، وعظم شأن الوزير و صارت إليه النيابة في إنفاذ الحل و العقد تعينت مرتبته في الدولة و عنت لها الوجوه و خصعت لها الرقاب، و جعل لها النظر في ديوان الحسابان، لما تحتاج إليه خطته من قسم الأعطيات في الجند فاحتاج إلى النظر في جمعه و تفريقه و أضيف إليه النظر فيه.<sup>(2)</sup>

#### ثانياً- أنواع الوزارة

يمكن التمييز من حيث سلطات الوزراء و اختصاصاتهم بين نوعين من الوزراء:

#### 1-الوزير المفوض

وهي أن يعهد الخليفة بالوزارة إلى رجل يفوض إليه النظر في أمور الدولة و التصرف في شؤونها دون الرجوع إليه. حيث لا يبقى للخليفة بعد ذلك إلا ولاية العهد و سلطة عزل من يوليهم الوزير.<sup>(3)</sup>

و قد تكلم الماوردي عن سلطة وزارة التفويض بانه:

- يجوز للوزير أن يحكم بنفسه وأن يقلد الحكام كما يجوز ذلك للإمام.

يجوز له أن ينظر في المظالم.

(1)- أبو يوسف المرجع السابق، 86.

(2)- ابن خلدون، المقدمة، دار الجيل، بيروت، لبنان، دت، ص 263.

(3)- الماوردي، المرجع السابق، ص 50.

- يجوز له أن يباشر تنفيذ الأمور التي دبرها فإن كل ما يصح من الامام يصح من الوزير إلا ثلاثة أشياء هي: و لاية العهد، و أن يستعفى الأمة من الامامة، و أن للإمام أن يعزل ما قلده الوزير و ليس للوزير أن يعزل ما قلده الإمام.<sup>(1)</sup>

## 2 - الوزير المنفذ:

وهي التي تكون فيها مهمة الوزير تنفيذ أوامر الخليفة وتعليماته وعدم التصرف في شؤون الدولة من تلقاء نفسه، بل كان يعرض أمور الدولة على الخليفة ويتلقى أوامره وتعليماته بشأنها. فهو في هذا كما يقول الماوردي معين في تنفيذ الأمور، وليس بوال عليها ولا مقلد لها، فهو ليس سوى واسطة بين الخليفة والرعية.<sup>(2)</sup>

## ج- مهام الوزارة الرقابية

ليس لمتولي وزارة التنفيذ سلطان مستقل في مجال الرقابة المالية عن الخليفة، فمهمته تقتصر على تنفيذ أوامر الخليفة وتعليماته وعدم التصرف في شؤون الدولة من تلقاء نفسه، لذلك لاتعنيننا دراسته كثيرا في هذا المجال.

أما وزارة التفويض فيجوز لمتوليها أن يباشر الحكم وأن يأمر بتحصيل ما يستحق لبيت المال ويدفع ما يجب فيه، كما يجوز له النظر في المظالم و القيام بكافة ما يقوم به الخليفة من أعمال رقابية.<sup>(3)</sup>

فالوزير هو المشرف على أعمال الدولة و ينسق بين دواوينها و مصالحها المختلفة فهو أعلى

(1)- الماوردي.المرجع السابق، 54.

(2)- الماوردي- المرجع السابق، ص 54 و مابعدا

(3)- من ذلك أنه في عهد المهدي أعطيت للوزير الرئاسة حتى على الدواوين والتراتب الإدارية بل حتى على الجيش إلى حد ما ... وحين استوز الرشيد بن برمك وفوضه بجميع أنواع السلطة قائلا له: يا بني قلدتك أمر الرعية و أخرجته من عنقي إليك، فاحكم بما ترى و استعمل من شئت و اعزل من أردت، فإني غير ناظر معك في شئ . و لقد فوض اليه حتى الاشراف على الدواوين ... وفي عصر المأمون وقع التفويض بقيادة الحرب و رئاسة الشؤون الإدارية... صبحي الصالح - المرجع السابق ص 298- 299 . يقول الكفراوي: نرى أن هذه الرقابة التي كان يقوم بها الوزير نهاية القرن الثالث الهجري(300هـ) تشبه إلى حد كبير ماتقوم به وزارة المالية اليوم من مراقبة للمصروفات والإيرادات، فهي توافق سنويا على التقديرات التي تعرضها الوزارات والمصالح الحكومية ". الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، مرجع سابق، ص 250.

سلطة تنفيذية بعد الخليفة يشارك في وضع السياسة العامة، ويراقب تنفيذها في مختلف أوجه النشاط في الدولة الإسلامية. بل إن بعض الوزراء كان يراقب يوميا أعمال الدواوين ويحتفظ بصورة من الوثائق العامة لديه. من ذلك أن الوزير ابن الفرات كان يوافق على التقديرات يوميا ويصدر أوامره في ذلك إحكاما منه للرقابة. (1).

كما ذكر أيضا أن الوزير في ذلك العهد كان يراجع في نهاية كل يوم ما تم من أعمال ليتأكد من سلامة تنفيذ أوامره و توصياته (2). إن مثل هذه الرقابة البعدية تشبه إلى حد بعيد ما تقوم به الآن مجالس و محاكم المحاسبات من مراجعة مستندية للمصروفات والإيرادات بعد تقديم الحسابات الختامية للوزارات و المصالح والهيئات المختلفة للتأكد من أن المصروفات أنفقت وفقا لما تضمنته الميزانية العامة للدولة، طبقا لما تقضى به اللوائح والتعليمات المالية و أن الإيرادات حصلت ووردت طبقا لذلك.

لقد كانت رقابة الوزير بعد الصرف في الدولة الإسلامية منذ أكثر من ألف عام تتم فورا دون تأخير، بينما رقابة مجلس المحاسبة قد تتأخر نتائجها و اعتمادها سنوات. فالوزير يراقب جميع النفقات التي تخرج من بيت المال حتى تلك التي تصرف لنفقات الخليفة وهي تقابل عندنا الآن مخصصات رئاسة الجمهورية أو مخصصات الدواوين الملكية في الدول التي تتبع النظام الملكي. (3).

(1)-الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، مرجع سابق، ص448

(2)- من الأمثلة التي تدل على هذه الرقابة، أنه حضر الوزير على بن عيسى إلى دار الخليفة المقتدر بالله في يوم شديد البرد، فقال له الوزير: تبرز في مثل هذه الغداة الباردة وتجلس في مثل هذا الصحن الواسع ورأسك بغير غطاء، و الناس في مثلها يجلسون في المواضع الكينية ويستعملون الدثار ويصطلون النار، و أحسبك تسرف في أخذ الأشربة الحارة والأطعمة الكثيرة المسك. فقال له المقتدر بالله: لا والله ما أفعل هذا ، ولا أكل طعاما فيه مسك ولا يطرح لي في شيء إلا يسير يكون في الخشكنانج. (الخشكنانج : مايعمل من أنواع الفطير كالبقلاوة ونحوها) ، وربما أكلت في اليوم واحدة منها. فقال على بن عيسى: فاني أطلق يأمر المؤمنين في كل شهر في جملة نفقات المطبخ لثمن المسك نحو ثلثمائة دينار. وانقضى كلامهما، ونهض المقتدر بالله - رحمه الله - وخرج على بن عيسى، فلما صار في الصحن وقف المقتدر بالله وأمر برده فعاد فقال له: أظنك تنصرف الساعة و تفتح نظرك بإحظار المتولى للمطبخ وتوافقه على ماجرى بيننا في ثمن المسك وتسقطه. قال : كذلك هو يا أمير المؤمنين. فضحك وقال : أحب أن لاتفعل، فلعل هذه الدنانير في أقوات ونفقات قوم لا أريد قطعها عنهم . فقال له السمع و الطاعة. أنظر:أبي الحسين هلال بن الحسن الصائبي-(359-448هـ)،رسوم دار الخلافة- تحقيق ميخائيل عواد - مطبعة العاني - بغداد - 1383 هـ - 1964 م ص 27. نقلا عن الكفراوي.

(3)- الكفراوي، الرقابة المالية، المرجع السابق، ص247.

نستخلص مما تقدم أن الوزراء في الدولة الإسلامية كانوا يراقبون تحصيل الاموال العامة وكيفية انفاقها، ويرفعون نتائج الاعمال الى الخليفة وكانوا ساعده الايمن في ضبط موارد الدولة ونفقاتها و أعمال الدوابين المختلفة، ينصفون المظلوم و يعطون كل ذي حق حقه.

### الفرع الثالث:

#### تفويض الرقابة إلى عمال الأقاليم

أدى اتساع رقعة الدولة وامتداد سلطانتها إلى أقاليم بعيدة إلى تعذر ممارسة الرقابة المالية من قبل الخليفة وعدم قدرته على القيام بهذه الأعباء و حده حتى قال عمر بن الخطاب - رضي الله عنه- " وددت لو أقيم في كل بلد أربعة أشهر...".

إن هذا الواقع الجديد فرض على الخلفاء تفويض بعض صلاحياتهم في الرقابة على مستوى الأقاليم للعمال و الموظفين الملحقين بها، ليتولى الخليفة بنفسه القيام بالرقابة على التحصيل والإنفاق، حتى يتأكد من أن تحصيل إيرادات الدولة تم دون شطط أو تراخ وأن ما قدر من العطايا و ما استحق في بيت المال يصرف طبقا للقواعد الشرعية، إذ لا يكفي في ذلك أن يضع الأسس والتعليمات، بل يقتضي الأمر منه وضع النظم الكفيلة لضمان سلامة التنفيذ إحصاها للرقابة ووقاية من الأخطاء.<sup>(1)</sup> لقد كان الخليفة يراقب المتولين لشؤون الأموال العامة بعد أن يحسن اختيارهم ويوضح لهم سياسته المالية،... ذلك ما نقرأه في رسائل القاضي أبي يوسف للخليفة هارون الرشيد موجهها وناصحا<sup>(2)</sup>: "ثم تتفقد بعد أمرهم، وما يعاملون به من يمر بهم من أهل العشور، هل تجاوزوا ما قد أمروا به؟، فإذا كانوا قد فعلوا ذلك عزلت و عاقبت و أخذتهم بما يصح عندك عليهم لمظلوم أو مأخوذ منه أكثر مما يجب عليه، فإن كانوا قد انتهوا إلى ما أمروا به و تجنبوا ظلم المسلم والمعاهد أثبتهم على ذلك الأمر وأحسن إليهم، فإنك متى أثبتت على حسن السيرة والأمانة وعاقبت على الظلم والتعدي لما تأمر به الرعية، يزيد المحسن إحسانه ونصحه وارتدع الظالم عن معاودة الظلم والتعدي." لقد أكد القاضي أبو يوسف -رحمه الله- على مبدئين هاميين في الرقابة على المال العام لضمان فاعليتها ونجاحتها و هما:

(1)- الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام ، مرجع سابق، ص.248.

(2)- أبو يوسف، الخراج . ص132 . عند كلامه عن تحصيل العشور.

1- معاقبة من يجرد عن الحق، ويظلم الناس حتى يرتدع الظالم عن معاودة الظلم والتعدي، و يتبين أن الغرض الإجتماعي من العقوبة هو إصلاح الأفراد و حماية الجماعة و صيانة نظمها. وهو معنى قوله: " فإذا كانوا قد فعلوا ذلك عزلت و عاقبت و أخذتهم بما يصح عندك عليهم لمظلوم أو مأخوذ منه أكثر مما يجب عليه."

2- الأخذ بنظام الحوافز لتشجيع العاملين على تأدية الأعمال الموكلة إليهم على الوجه الأكمل، وهو مبدأ لم تعرفه الإدارة المالية إلا حديثاً، حيث يقول: " إن كانوا قد انتهوا إلى ما أمروا به و تجنبوا ظلم المسلم والمعاهد أثبتهم على ذلك الأمر وأحسن إليهم".<sup>(2)</sup>

نستخلص مما سبق أن الرقابة المالية التي كان يباشرها الخلفاء على عمالهم تعتمد على ثلاثة

مقومات رئيسة هي :

### المقوم الأول :

حسن اختيار العمال لوضع الرجل المناسب في المكان المناسب، وفي ذلك يقول الماوردي: " أن للخليفة تقليد النصحاء فيما يفوضه إليهم من الأعمال و يكله من الأموال لتكون الأعمال بالأكفاء مضبوطة والأموال بالأمناء محفوظة".<sup>(3)</sup> و قد نصح القاضي أبو يوسف الخليفة هارون الرشيد بحسن اختيار من يتولى جمع الصدقات في البلدان بأن يكون رجلاً ثقة، ناصحاً مأموناً على الخليفة والرعية.<sup>(4)</sup>

### المقوم الثاني :

وهو عنصر التوجيه والإرشاد والذي تتضمنه كتب التعيين ابتداءً، وهو نوع من الرقابة السابقة على مباشرة العامل لأعمال وظيفته، ويشبه في الوقت الحاضر وضع الدراسات التدريبية للموظفين وأجهزة الرقابة المالية، تقوم بتدريب العاملين بما قبل أن يتسلموا مناصبهم. كما يتضمن هذا العنصر أيضاً ما يصدر من الخليفة من توجيه وإرشاد للعاملين لمعالجة بعض الأمور المعينة، وهو يتمثل في الأوامر والتعليمات والنشرات الدورية التي تصدرها الآن أجهزة الرقابة على مختلف مستوياتها، وما تعقده من ندوات و مؤتمرات محلية و إقليمية و دولية.

(1)- أبو يوسف، المرجع السابق، ص 132.

(2)- أبو يوسف، المرجع السابق ص 132.

(3)- الماوردي، المرجع السابق، ص 40

(4)- أبو يوسف، المرجع السابق، 133

### المقوم الثالث :

يتمثل هذا العنصر في عملية الرقابة على أعمال الموظفين، ويهدف إلى التحقق من مدى مطابقة ما يقومون به من أعمال للشروط والأوضاع المقررة. فقد كان الخلفاء يراقبون المتولين للأموال العامة بمطالبتهم برفع الحسابات إليهم، وقد باشر ذلك رسول الله - صلى الله عليه وسلم- والخلفاء الراشدون من بعده، وخلفاء بني أمية وبني العباسي على مر التاريخ الإسلامي، كما اتبعوا في ذلك وسائل كثيرة منها إرسال المفتشين، وإرسال التقارير الدورية، واتباع أسلوب المقارنة والتقييم، ومعاقبة المخطف عقابا رادعا له مانعا لغيره، ومكافأة العامل الممتاز على حسن إخلاصه للعمل.

فرقابة الخليفة هي رقابة هادفة إلى إصلاح المجتمع، وتقويم الإعوجاج في أفرادده، وهي ليست مجرد رقابة تمنع من وقوع الخطأ بما تضع من قيود ولوائح تحد من سوء تصرف متولى الأمور فحسب، بل هي رقابة تهدف أصلا إلى التوجيه والإرشاد إلى الأصلح.



## المطلب الثاني:

### رقابة الدواوين الإدارية التابعة للسلطة التنفيذية التنفيذية

سيتم التطرق في هذا المطلب لتعريف الديوان وبيان أهميته و نشأته (فرع أول)، ثم التعرض لعض الدواوين الرقابية كديوان الزمام وديوان النظر أو المكاتبات والمراجعات (فرع ثان) و ديوان بيت المال (فرع ثالث) .

### الفرع الأول:

#### تعريف الديوان ونشأته وأهميته

##### أ- تعريف الديوان

الديوان: "موضع لحفظ ما يتعلق بحقوق السلطنة من الأعمال والأموال، ومن يقوم بها من الجيوش و العمال".<sup>(1)</sup>

ب- سبب نشأة الديوان: أول من وضع الديوان في الدولة الإسلامية الخليفة عمر بن الخطاب- رضي الله عنه-". وقد اختلف الناس في سبب وضع عمر للديوان.

فقال قوم: " إن أبا هريرة قدم عليه بمال من البحرين، فقال له عمر: ما الذي جئت به؟ فقال: خمسمائة ألف درهم، فاستكثره عمر، فصعد المنبر فحمد الله و أثنى عليه، ثم قال: أيها الناس قد جاءنا مال كثير، فإن شئتم كلنا لكم كيلا وإن شئتم عددنا لكم عدا ، فقام إليه رجل فقال يا أمير المؤمنين قد رأيت الأعاجم يدونون ديوانا لهم، فدون أنت لنا ديوانا.

فدعا عمر بعض شباب المسلمين وأمرهم بوضع الديوان، وكان ذلك في المحرم سنة عشرين للهجرة، وقد رتب عمر الناس في الديوان على قدر السابقة في الإسلام والقربى من رسول الله- صل الله عليه وسلم-".<sup>(2)</sup>

كما ذكر بعض المؤرخين أنه في خمس عشرة من الهجرة كثرت الفتوحات وزادت ثروة الدولة، فرأى التوسيع على المسلمين، وتوزيع تلك الأموال عليهم، ولم يكن يعرف كيف يضبط ذلك وكان بالمدينة رجل من الفرس فلما رأى حيرة عمر قال له: يا أمير المؤمنين: "إن للأكاسرة شيئا يسمونه

(1)- الماوردي، المرجع السابق، ص 297.

(2)- الماوردي، المرجع السابق، ص 297 و ما بعدها.

ديوانا جميع دخلهم وخرجهم مضبوط فيه، لا يشذ منه شئى وأهل العطاء مرتبون فيه مراتب لا يتطرق عليها خلل".

فتنبه عمر- رضي الله عنه - وقال صفه لي فوصفه، ففطن عمر لذلك ودون الدواوين وفرض العطاء.<sup>(1)</sup> و قيل أن سبب تدوين الدواوين في عهد عمر، هو المال الكثير الذي قدم به أبو هريرة من البحرين.<sup>(2)</sup>

يجدر القول أنه مهما يكن السبب في ذلك، فإن المعروف أن عمر بن الخطاب- رضي الله عنه- هو أول من وضع بيت المال، وهو يشبه الخزينة العمومية أو وزارة المالية في عصرنا هذا، وبوضعه يكون قد وضع اللبنة الأولى كأول أساس للرقابة المالية في الإسلام.<sup>(3)</sup>

لقد كان هدف عمر بن الخطاب من وضع الديوان هو تحقيق الرقابة على المال العام لما كثرت إيرادات وموارد الدولة، فرأى أن يتولى توزيع هذه الأموال وفقا لسياسة مالية معينة، مراعى في ذلك الرجل وبلاؤه في الإسلام وقدمه في الإسلام، والرجل وغناه والرجل وحاجته، فكان لزاما أن يضع الديوان لمراقبة إيرادات الدولة وكيفية تحصيلها وإنفاقها.<sup>(4)</sup>

### ج- أهمية وضع الدواوين

وفي أهمية وضع الديوان من الناحية المالية والرقابية، يقول ابن خلدون: " اعلم أن هذه الوظيفة من الوظائف الضرورية للملك وهي القيام على أعباء الجبايات وحفظ حقوق الدولة في الدخل والخرج وإحصاء العساكر بأسمائهم وتقدير أرزاقهم، وصرف أعطياتهم في إباناتها و الرجوع في ذلك إلى القوانين التي يرتبها قوم تلك الأعمال وقهارمة الدولة، وهي كلها مسطورة في كتاب شاهد بتفاصيل ذلك في الدخل والخرج ، مبني على جزء من الحساب لا يقوم به إلا المهرة من أهل تلك

(1)- الطبري، المرجع السابق، ج5، ص22. وأبو يعلى الفراء، المرجع السابق، ص237. ومحمد بن طباطبا المعروف بابن الطقطقي، الفخري في الآداب السلطانية والدولة الإسلامية، مكتبة ومطبعة محمد عالي صبيح، 1962 ص 62.

(2)- أبو عبيد الله محمد بن عبدوس الكوفي، المعروف بالجهشياري، كتاب الوزراء والكتاب، تحقيق مصطفى السقا وآخرين، مطبعة الحلبي، ط1، 1938، ص16.

(3)- محمد عوف الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، مرجع سابق، ص157.

(4)- ابن تيمية ، السياسة الشرعية في إصلاح الراعي والرعية، مرجع سابق، ص 45.

الأعمال، و يسمى ذلك الكتاب بالديوان. و كذلك مكان جلوس العمال المباشرين لها".<sup>(1)</sup>

#### د- الدواوين في عهد بني أمية

انحصرت الأعمال في عهد بني أمية في أربعة دواوين أو وزارات هي: ديوان الخراج، و ديوان الرسائل، وكان لصاحبه الإشراف على الولايات والرسائل التي ترد من الولاة، و ديوان المستغلات أو الإيرادات المتنوعة، ثم ديوان الخاتم الذي أنشأه معاوية بن أبي سفيان و هو أجل الدواوين في ذلك العهد وكان فيه كتاب مهمتهم نسخ أوامر الخليفة، وإيداعها هذا الديوان، بعد أن تربط بخيط وتختم بالشمع بخاتم صاحب الديوان، كما هو الحال اليوم في قلم الأرشيف أو السجلات.

و يرجع السبب في إنشاء هذا الديوان أن رجلا أحاله معاوية على زياد بن أبيه عامله على العراق في كتاب بمائة ألف درهم، فمضى ذلك الرجل فقرأ الكتاب، وكانت توقيعاتهم خير محتومة فجعل المائة مائتين. فلما رفع الحساب إلى معاوية تنبه إلى التحريف في العدد، وقال: ما أحللته إلا بمائة ألف، ثم استعاد المائة ألف من الرجل ووضع ديوان الخاتم.<sup>(2)</sup>

يستخلص من هذا أن حكام الأقاليم كانوا يرفعون الحساب إلى الخليفة، فهو من يقوم بإجراء الرقابة عليهم، كما كان الهدف من إنشاء ديوان الخاتم هو وضع نظام للضبط الداخلي ، يكفل إحكام الرقابة على أعمال الدولة.<sup>(3)</sup>

يذكر المرخون أنه فضلا عن هذه الدواوين الأربعة كانت هناك دواوين أخرى، منها ما يتعلق بصرف نفقات الشرطة، ومنها ما يتعلق بنفقات الجند والغرض منها إحكام الرقابة على النفقات العامة في الدولة. و قد كان الخليفة عبد الملك بن مروان قد سن نظاما دقيقا للإشراف على جباية الأموال، إذ يباشر تحقيقا دقيقا مع الجباة وموظفي الخراج عند اعتزالهم أعمالهم الإدارية، وكان يتم التحقيق معهم في أماكن خاصة تدعى: " دار الاستخراج".<sup>(4)</sup>

(1)- ابن خلدون، المرجع السابق، ص 268

(2)- حسن ابراهيم تاريخ الاسلام، مرجع سابق، ج1 ص 277

(3)- عوف الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، مرجع سابق، ص 254 و 253.

(4)- السيد أمير علي، المرجع السابق، ج 1 ص 172، 171.

## هـ - الدواوين في العصر العباسي

كانت النظم الادارية في الدولة العباسية تضارع في تقسيماتها الدقيقة وإشرافها الفعال أحسن النظم العصرية اليوم، ويرجع الفضل في ذلك إلى الخليفة المنصور مؤسس بغداد، وقد كان توزيع العمل في الدولة العباسية يعادل أفضل النظم الحديثة.

هذا مع الاخذ في الاعتبار أن الحكومة لم تكن تتدخل في شؤون الجماعات إلا بمقدار ما يحفظ المصلحة العامة، وإن كان عدم تدخلها يلحق بها الاضرار المالية أحيانا فكانت كل قرية أو بلدة تدبر شؤونها الخاصة بنفسها، و لا تتدخل الحكومة الا في حالة قيام الفتن أو الامتناع عن دفع الفرائض، غير أنها مع ذلك كانت تقوم بالرقابة الفعالة على جميع الشؤون بالاقاليم.<sup>(1)</sup>

من أهم الدواوين التي أنشأها العباسيون: ديوان الخراج، وديوان الدية، وديوان وديوان الزمام، وديوان الجند، وديوان البحرية، ديوان زمام النفقات، ديوان الرسائل، ديوان النظر في المظالم، ديوان الأحداث والشرطة، ديوان العطاء: ومهمته صرف مرتبات الجنود النظاميين وكان الاشراف على مصالح الذميين موكلا بديوان خاص يسمى رئيسه كاتب الجهابر- كاتب الجهبرة.

الى جانب هذه الدواوين الرئيسية، توجد دواوين أخرى فرعية تتصل بالادارة والسياسة والقضاء، كما يوجد ديوان المنح أوالمقاضاة، وديوان الاكرهة للاشراف على القنوات و الترع والجسور وشؤون الري.<sup>(2)</sup>

يمكن أن نستخلص من النظرة العامة للدواوين التي نشأت في عهد الدولة العباسية ما يوجد من رقابة داخلية وتقسيم للأعمال، يكفل حسن سير العمل وضبط الاموال العامة.

إن ما يهمننا من ناحية الرقابة المالية هو ديوان الزمام الذي يشبه في عمله مجلس المحاسبة اليوم، وهو من أعظم النظم الرقابية التي أدخلها الخليفة المهدي.والذي سنتناوله بالدراسة في العنصر التالي:

(1)- الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام ، مرجع سابق، ص260.

(2)- حسن ابراهيم النظم الاسلامية، مكتبة النهضة العربية، ط1 القاهرة، مصر ، 2001، ص 158 و 159.

## الفرع الثاني:

### ديوان زمام الأزمة وديوان النظر

يعتبر ديوان الأزمة (فقرة أولى) و كذا ديوان النظر أو ما يسمى بديوان المكاتبات والمراجعات (فقرة ثانية) من أهم الدواوين التنفيذية في الدولة الإسلامية، و التي كانت تمارس رقابة فاعلة على الأموال العامة إيرادا وإنفاقا.

### أولا- ديوان زمام الأزمة

#### أ- تعريفه

ديوان الأزمة يعني: أن تجمع الدواوين كلها لرجل واحد يضبطها بزمام يكون على رأس كل ديوان، حيث يولي رجلا على كل واحد منها، فتجتمع الأزمة لديه في ديوان واحد، يسمى ديوان الأزمة.<sup>(1)</sup>

#### ب- اختصاصات ديوان الأزمة

لديوان الزمام اختصاصات كثيرة ومتنوعة، إذ يمكن القول بأنه كان يقوم بكثير من الاعمال التي تقوم بها وزارة المالية ومجلس المحاسبة اليوم في مراقبتها للمال العام. حيث كان يقوم برقابة مالية فعالة متخصصة على جميع دواوين الدولة الأخرى، وهو يشبه إلى حد كبير ما تقوم به دواوين المحاسبة في هذا العصر من رقابة على جميع أجهزة الدولة ووحدات الحكم المحلي، وما يقوم به المراقبون المليون الذين يعينهم وزير المالية في المصالح والاقاليم لضبط الحسابات ومراقبة تنفيذ الميزانية العمومية للدولة في هذه المستويات.<sup>(2)</sup>

يقول الدكتور صبحي الصالح:<sup>(3)</sup> "إن من أهم ما استحدث في عصر المهدي دواوين الأزمة

التي كانت عبارة عن دواوين أو دوائر صغيرة تشرف على أعمال الدواوين الكبيرة، حتى كأنها دواوين

(1)- ذكر الطبري في أحداث سنة 126 هـ أين فيها وضع المهدي دواوين الأزمة عليها عمر بن بزيع مولاه فولى عمر بن بزيع النعمان بن عثمان أبا حازم خراج العراق، كما ذكر في أحداث سنة 168هـ-797م وفيها ولي المهدي على بن يقطين زمام الأزمة على عمر بن بزيع. وذكر أحمد بن موسى بن حمزة عن ابيه قال أول من عمل ديوان الزمام عمر بن بزيع في خلافة المهدي، وذلك انه لما جمعت له الدواوين تفكر فإذا هو لا يضبطها إلا بزمام يكون له على كل ديوان، فاتخذ دواوين الأزمة وولى كل ديوان رجلا، فكان واليه على زمام ديوان الخراج إسماعيل بن صبيح ولم يكن لبي أمية دواوين أزمة. الطبري، المرجع السابق، ج 8 ص 128،

(2)- محمود مرسي لاشين، المرجع السابق، ص 62. و حسن إبراهيم حسن، النظم الإسلامية، مرجع السابق، ص 159.

(3)- صبحي الصالح، المرجع السابق، ص 235.

محاسبة، إذ كانت تعنى بالدرجة الأولى بالتدقيق في الحسابات والشؤون المالية التي يتصرف بها كل ديوان من الدواوين الصغيرة على حدة، وأنشئ في عهد المهدي أيضا زمام الأزمة لينتظم في آن واحد جميع دواوين الأزمة".

إن عمل ديوان الأزمة في الأصل هو الإشراف على أعمال الدواوين ذات العلاقة بالأموال من واردات ونفقات، وتمثلت هذه الأمور بالخراج والضياع العامة والخاصة وعطاء الجند وأرزاقهم، حيث كانت ترفع إليه حسابات لتدقيقها على الأصول المالية في الدولة، وبذلك يشبه عمله ديوان المحاسبة في الإدارة الحديثة<sup>(1)</sup>.

يتبن مما تقدم أن الدولة الإسلامية في العصر العباسي قد أوجدت دواوين أزمة منفصلة ، يختص كل واحد منها بمراقبة عمل ديوان من دواوين الدولة الكثيرة في باب تحصيل الإيرادات أو صرف النفقات، على أن تقوم أعمال دواوين الأزمة الفرعية ، ديوانا أعلى يتولى الرقابة عليها جميعا هو ديوان زمام الأزمة، الذي سبقت الإشارة إلى أنه كثير الشبه اليوم بدواوين ومجالس المحاسبة الحديثة<sup>(2)</sup>.

إن عملية الرقابة على الدواوين التنفيذية في الدولة الإسلامية لم تكن تقتصر على رقابة ديوان الأزمة فقط، بل كانت هناك رقابة داخلية فعالة طبقا لنظم الضبط الداخلي لهذه الدواوين، كما هو الحال في رقابة ديوان بيت المال، فضلا عما يقوم به رئيس كل ديوان فرعي من رقابة وإشراف. <sup>(3)</sup> كان كل ديوان يعهد بإدارته إلى مدير يسمى الرئيس أو المصدر، فديوان النفقات في بغداد كان ينظر في كل ماينفق من الاموال ومايخرج من النفقات، إضافة الى ماكان يقوم به المفتشون من أعمال الرقابة، تحت تسمية المشرفين أو النظار.

(1)- مصطفى الحيارى، الدواوين من كتاب الخراج وصناعة الكتاب لقدامة بن جعفر، نشر بدعم من الجامعة الأردنية، عمان، 1986، ص43.

(2)- صرح كثير من الباحثين المحدثين أن ديوان الأزمة يشبه اليوم إلى حد كبير دواوين ومجالس المحاسبة في وظيفته الرقابية ومهامه الإدارية. د/حسن ابراهيم النظم الاسلامية ص193، و قال عنه السيد أمير علي: " قلم مراقبة الحسابات"، السيد أمير علي، روح الاسلام ج2 ص 171 ، و قال عنه الدكتور سليمان الطماوي: " بأنه اختص بمراجعة الحسابات، كما كان أداة فعالة لتحسين الإدارة، وكان يتبعه جميع العمال المختصين بمراجعة الحسابات في الولايات". الطماوي عمر بن الخطاب، مرجع سابق، ص 314.

(3)- السيد أمير علي ، المرجع السابق، ج2، ص 17.

## ثانيا: ديوان النظر (ديوان المكاتبات والمراجعات)

يعد هذا الديوان من أهم الدواوين التنفيذية التي ظهرت في الدولة الإسلامية في العصر العباسي، وقد تعددت تسمياته من ديوان النظر، إلى ديوان المكاتبات والمراجعات، إلى ديوان السلطنة، و هذا الإطلاق الأخير هو اختيار العلامة الماوردي<sup>(1)</sup>. يتولى رئيس ديوان النظر أعمالا رقابية هامة، سنعرض لها من خلال العنصرين التاليين: أقسام الديوان و سلطة رئيس الديوان.

### أ- أقسام الديوان

ينقسم ديوان السلطنة أو ديوان المكاتبات والمراجعات إلى أربعة أقسام هي:

**القسم الأول:** يتناول ما يختص بالجيش من اثبات الجند و تعيينهم ومقدار عطائهم وميعاد ذلك ، فهذا القسم جرد كامل لأسماء الجند والنفقات الخاصة بهم، وآجال دفعها، فهو يشبه اليوم ميزانية وزارة الدفاع و القوات المسلحة في كل دولة.<sup>(2)</sup>

**القسم الثاني:** يتناول ما يختص بالأعمال من رسوم و حقوق ويشتمل على ستة فصول:

- 1- تحديد طبيعة الأعمال وما يميزها عن غيرها، وتفصيل نواحيه التي تختلف أحكامها فيجعل لكل بلد حدا لا يشاركه فيه غيره.
- 2- يذكر حال البلد هل فتح عنوة أو صلحا، وما استقر عليه حكم أرضه من عشر أو خراج وهل اختلفت احكام نواحيه أو تساوت.<sup>(3)</sup>
- 3- إحكام خراجه و ما استقر على مسائحه هل هو مقاسمته، أو هو رزق مقدر على خراجه.
- 4- تسمية أهل الذمة من كل بلد، وما استقر عليهم حالهم في عقد الجزية.
- 5- حصر أجناس المعادن وعددها ومقاديرها في كل بلد، ليستوفى حق المعدن منها.
- 6- إثبات الموازي و المناطق الجمركية المتاخمة لدار الحرب و الضرائب التي تأخذ على أموال دار الحرب ومقدارها.<sup>(3)</sup>

(1)- الماوردي، المرجع السابق، ص 302.

(2)- الماوردي، المرجع السابق، ص 302 . و د/حسن ابراهيم النظم الاسلاميه مرجع سابق، ص 159 و ما بعدها.

(3)- الماوردي، المرجع السابق، ص 307. و د/حسن ابراهيم النظم الاسلاميه، مرجع سابق، ص 207.

يوضح هذا القسم ما كان يوجد في الدولة الاسلامية من تقسيم إداري للبلدان والنواحي حتى لا تختلط الاعمال و تحدد السلطات والمسؤوليات ، كما يوضح أنه كانت توجد سجلات لحصر كافة الإيرادات في الدولة وبيان مقاديرها و أنواعها و الاحكام الخاصة بتحصيلها. وذلك طبقا للنظم المتبعة اليوم في الدول الحديثة لحصر وتقدير إيراداتها.

هذه السجلات لها أكبر الفائدة في رقابة تحصيل هذه الإيرادات ويمكن بواسطتها معرفة الانحرافات المالية والاسباب التي أدت إليها.

### القسم الثالث:

يتناول النظام القانوني والأوضاع الإدارية للعمال، من تقليد وعزل وترقية وتحويل ونحوها، أو ما يعرف اليوم بالتعيين وإنهاء المهام، أي النظام القانوني للتوظيف العمومية في الدولة الإسلامية. يتضمن ما يأتي:

- تسجيل وإثبات جميع أسماء عمال الدولة وقرارات تعيينهم.
- بيان نوع عمل كل منهم وتحديد مهام ومسؤولية كل عامل في الدولة
- تبيان طبيعة مدة التعيين إن كانت محدودة أو غير محدودة.
- بيان مقدار ومواعيد المستحقات المالية للعمال، من أجور ورواتب وتعويضات.<sup>(16)</sup>

إن ما يمكن استخلاصه مما سبق أن هذا القسم من ديوان المكاتبات والمراجعات كان يمثل سجلا عاما وشاملا لشؤون العاملين والموظفين بالدولة يتم من خلاله:

1. مراجعة قيمة المبالغ التي صرفت إليهم، والتي تقاضوها مقابل ما أدوا من أعمال في الدولة.
2. مراقبة المهام التي يتولونها وتحميلهم المسؤولية عن نتائج أعمالهم.<sup>(2)</sup>

### القسم الرابع:

يتناول هذا القسم ما يدخل إلى بيت المال وما يخرج منه، أي جانب الإيرادات و جانب النفقات حيث يشمل:

(1)- الماوردى، المرجع السابق، ص 310 وما بعدها. و د/ الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، مرجع سابق، 260.  
(2)- الكفراي، الرقابة المالية في الإسلام، المرجع السابق، 260.



1- كل ما استحقه المسلمون من دون تعيين لمالكه بصفة خاصة، فهذا من حقوق بيت المال. فإذا تم قبضه صار بالقبض مضافا إلى حقوق بيت المال سواء أحرزه بيت المال أو لم يحرزه، اعتبارا بالجهة والمكان، أي أنه يسجل في بيت المال الإيرادات التي وصلته فعلا، كما يضاف إليها الإيرادات التي قبضت في أي إقليم، وتم انفاقها في مصالح المسلمين.

2- كل حق وجب صرفه في مصالح المسلمين فهو حق على بيت المال، فإذا صرف في جهته صار مضافا إلى الخراج من بيت المال، سواء خرج من حرزه أو لم يخرج، لأن ما صار إلى عمال المسلمين أو خرج من أيديهم، فحكم بيت المال جار عليه في دخله إليه و خرجه<sup>(1)</sup>.

### ب- سلطة وإختصاصات كاتب الديوان<sup>(2)</sup>

كاتب ديوان السلطنة هو صاحب زمامه، وقد كان يتولى الأعمال التالية:

1- **حفظ القوانين على الرسوم العادلة:** بضبطها من غير زيادة ولا نقصان، فلا يجوز على رعايا الدولة ولا ينقص حق بيت المال، فإذا فتحت بلاد جديدة أو ابتدئ في إحياء الموات من الأرض، أثبت الأمر في ديوان الناحية وديوان بيت المال الجامع على الحكم المستقر فيها، وإن تقدمته القوانين المقررة فيها رجع فيها إلى ما أثبتته أمناء الكتاب إذا وثق بخطوطهم، وتسلمه من أمنائهم تحت ختمهم، وكانت الخطوط الخارجية على هذه الشروط مقدمة في جواز الاخذ بها والعمل عليها في الرسوم الديوانية و الحقوق السلطانية.

يوضح هذا أن كاتب الديوان يراقب السجلات المالية للدولة، ويحفظها على الرسوم العادلة من غير زيادة على المكلفين، أو نقص لحق بيت المال، ويثبت في السجلات ما لم يكن مثبتا بدقة وعناية.

### 2- استيفاء الحقوق: يتم ذلك بطريقتين:

1. استيفاء الحقوق ممن وجبت عليه من العاملين، وذلك إما بإقرار العامل بقبضها، أو معرفة خطه. فالذي عليه كتاب الدواوين أنه إذا عرف الخط كان حجة بالقبض سواء اعترف العامل أنه خطه أو أنكره إذا قيس بخطه المعروف، على خلاف بين الفقهاء في الأخذ بالخط عند الإنكار.

(1)-الماوردي، المرجع السابق، ص 315. و العموري، المرجع السابق، ص 117

(4)-الماوردي، المرجع السابق، ص 317 و 318.

## 2. استيفاء الحقوق من القابضين لها من العمال:

- فإذا كانت خراجا إلى بيت المال فإنها لا تفتقر إلى توقيع ولي الامر، لأن اعتراف صاحب بيت المال بقبضها حجة في براءة العمال منها ، فتسجيلها في إيرادات بيت المال يبرأ ذمة العامل إذا اعترف صاحب بيت المال بأنه قبضها من العامل.
- فان كانت خراجا من حقوق بيت المال ولم تكن خراجا إليه، لم يمض العمال إلا بتوقيع ولي الامر، فالتوقيع إذا علمت صحته كان حجة في الدفع وإلا فلا، بمعنى أنه في حال النفقات لا يكفي إقرار العامل بل لابد من توقيع ولي الأمر.<sup>(1)</sup>

### 3 - إثبات الرفوع: وهي الوثائق والمستندات، وهي على ثلاثة أنواع:

#### 1. رفوع المساحة و العمل: يتم إثباتها في الديوان بأحد طريقتين:

- إذا كانت لها أصول مقررة في الديوان تتم مقابلتها بها، فتعتبر صحة الدفع فيها إن وافقتها.
- إذا لم يكن لها أصول في الديوان، فإنها تثبت فيه على قول رافعها .

#### 2. رفوع القبض والاستيفاء

يتم إثباتها في الديوان اعتمادا على قول رافعها، لأنه مقر على نفسه به، لا لها.

#### 3. رفوع الخراج والنفقة

هذه الرفوع يكون رافعها مدع لما فيها، فلا تقبل دعواه إلا بالحجج البالغة.<sup>(2)</sup>

### 4- محاسبة العمال: هنا مسألتان:

المسألة الأولى: اختلاف أحكام المحاسبة باختلاف ما تقلده العمال من الوظائف

المسألة الثانية: تتناول الخلاف حول الحساب بين كاتب الديوان والعامل.

المسألة الأولى: اختلاف أحكام المحاسبة باختلاف ما تقلده العمال من الوظائف<sup>(4)</sup>

- فإن كانوا عاملين على الخراج لزمهم برفع الحساب، وتعين على كاتب الديوان أن يحاسبهم على صحة ما رفعوه.

(1)- الماوردى، المرجع السابق، ص 318 و 319.

(2)- الماوردى، المرجع السابق، ص 319 .

(3)- الماوردى، المرجع السابق، ص 320 .

- وإن كانوا عاملين على العشور فيلزمهم رفع الحساب على مذهب أبي حنيفة، ويتولى كاتب الديوان محاسبتهم عليه، ولا يلزمه رفع الحساب على مذهب الشافعي، لأن العشر عندهما صدقة و لا يقف مصرفها على اجتهاد الولاية.<sup>(1)</sup>

### المسألة الثانية: تتناول الخلاف حول الحساب بين كاتب الديوان والعامل

- إذا لم يقع الخلاف حول الحساب، صار كاتب الديوان مصدقا، وإذا تطرقت إليه الريبة والشك من ولي الأمر، فوجب عليه دفع ذلك بإحضار شواهد، فإن زال عنه الشك سقط اليمين فيه، وإذا بقيت الريبة و أراد ولي الأمر الإحلاف عليه، أحلف العامل دون الكاتب، لأن المطالبة متوجهة إلى العامل دون الكاتب.
- أما إذا اختلف الكاتب و العامل في الحساب، فإن وقع الخلاف حول دخل ، فالقول قول العامل لأنه منكر، وإن وقع الخلاف في خرج فالقول قول الكاتب لأنه منكر.
- وإن وقع الخلاف في مساحة، أعيد مسحها بعد الاختلاف، وعمل فيها بما يخرج به صحيح الاعتبار، وإن لم يمكن إعادة مسحها، حلف عليها رب المال دون الماسح.<sup>(2)</sup>

يبين هذا أن كاتب ديوان المراجعات والمكاتبات يقوم بمحاسبة عمال الجباية، والتوثيق عن صحة الحساب الذي رفعوه إليه، لأنه حق من حقوق بيت المال، وله عند الشك في صحة الحساب أن يطلب الأدلة والشواهد على صحة ما رفعوه، وله إحلافهم على ذلك، كم له إعادة تقدير المساحة، ليتحقق من سلامة العمل ودقة الحساب و عدم التلاعب بالمال العام.

### 5 - إخراج الأموال

يتأكد صاحب الديوان عند إخراج الأموال على ما ثبت فيه من قوانين و حقوق، فلا يخرج منه إلا ما علم بصحته، و هو لا يقوم بهذا العمل من تلقا نفسه و إنما حين يطلب إليه ذلك.<sup>(2)</sup>

### 6- تصفح الظلمات

ينظر صاحب الديوان في الظلمات المرفوعة إليه من الرعية أو العمال على حد سواء:

(1)- الماوردى، المرجع السابق، ص 320. و العموري، المرجع السابق، ص 117

(2)- الماوردى، المرجع السابق، ص 320.

(3)- الماوردى، المرجع السابق، ص 3

- فإذا كان المتظلم من الرعية، على عامل ظلمه في معاملة، تولى صاحب الديوان الحكم بينهما، فيتصفح الظلامة ويزيل الحيف، سواء كان مأمورا بالنظر فيه أم لا، لأنه مندوب لحفظ القوانين واستيفاء الحقوق ، فصار بعقد الولاية مستحقا لتصفح الظللمات.
- أما إذا كان المتظلم عاملا وقعت عليه مجازفة في حسابه أو غولط في معاملته صار صاحب الديوان فيه خصما، و كان المتصفح لها ولي الأمر.<sup>(1)</sup>

فقد اتضح أن كاتب الديوان يتصفح الظللمات والشكاوى التي يتقدم به أحد الرعية ضد العمال، فيزيل ما لا وقع عليه ويرد مظلمته، ولقد كان من نظام الديوان أنه يبيح للعمال التظلم من تعسف كاتب الديوان أو استغلال سلطانه ضدهم، فيتول ولي الأمر ذاته الفصل في هذه الخصومات لحماية العمال وضمان استقلالهم.<sup>(2)</sup>

### الفرع الثالث:

#### ديوان بيت المال

يتناول هذا الفرع سبب نشأته (فقرة أولى) ، كما يتناول الوسائل التي يعتمدها بيت المال في مراقبة المالية العامة للدولة الإسلامية (فقرة ثانية) والسجلات الممسوكة في ذلك (فقرة ثالثة).

#### أولا- نشأة بيت المال

كان الغرض من ديوان إنشاء بيت المال هو ضبط الإيرادات والنفقات في الدولة الإسلامية يومئذ، ومحاسبة القائمين على شؤون هذه الأموال.<sup>(3)</sup>

جاء في كتاب الخراج وصناعة الكتاب: لقدامة بن جعفر: " الغرض منه إنما هو محاسبة صاحب بيت المال على ما يرد عليه من الأموال، وما يخرج من ذلك في وجوه النفقات والإطلاقات، إذا كان ما يرفع من الختمات مشتملا على ما يرفع إلى دوواوين الخراج والضياح من الحمول وسائر الورود، وما يرفع إلى ديوان النفقات مما يطلق في وجوه النفقات، وكان المتولي لها جامعا للنظر في الأمرين ومحاسبا على الأصول والنفقات"<sup>(4)</sup>

(1)-الماوردي، المرجع السابق، ص321.

(2)-العموري، المرجع السابق، ص118 و 119

(3)-العموري، المرجع السابق، ص120.

(4)- قدامة بن جعفر، الخراج وصناعة الكتاب، شرح وتحقيق محمد الزبيدي، دار الرشيد للنشر، بغداد ، 1981، ص36.

كان لديوان بيت المال فروع في مختلف الأقاليم التابعة للدولة الإسلامية، فهو أشبه ما يكون اليوم بوزارة المالية، ويشتمل على مختلف حقوق للمسلمين. حيث يتولى صاحب بيت المال محاسبة أصحاب الدواوين الأخرى، على إجمالي إيراداتهم وما يقومون بجبايته من أموال، ويحاسبهم على النفقات التي جرت في دواوينهم، جاء عن قدامة بن جعفر: " فإذا أخرج صاحب دواوين الأصول وأصحاب دواوين النفقات ما يخرجونه في ختمات بيت المال المرفوعة إلى دواوينهم من الخلاف، سبيل الوزير أن يخرج إلى صاحب هذا الديوان ليصفحه ويخرج ما عنده منه." (1)

### ثانياً- وسائل بيت المال في مراقبة المالية العامة للدولة

تعددت وسائل بيت المال التي كان يراقب بها أموال الدخل والخرج، لإحكام الرقابة وتدقيق الحسابات بنحو لم تعرفه المالية الحديثة إلا في وقت متأخر، نتناولها على النحو الآتي:

#### 1 - قيد أوامر الصادرات وتحصيل الإيرادات

إن جميع أوامر الصرف الصادرة من ولي الأمر الصادرة تقيد في ديوان بيت المال قبل أن ترسل إلى الديوان المختص بالصرف ، وكذلك الشأن بالنسبة للإيرادات المحصلة ، إذ تقيد قبل نفاذها. جاء عن قدامة بن جعفر: " ومما يحتاج إلى تقوية هذا الديوان به ليصح أعماله وينتظم أحواله، ويستقيم ما يخرج منه أن يخرج كتب الحمول (ما يحمل إلى بيت المال من الأموال) من جميع النواحي قبل إخراجها إلى دواوينها إليه ، ليثبت فيه كذلك سائر الكتب النافذة إلى صاحب بيت المال من جميع الدواوين بما يؤمر به من الأموال." (2)

#### 2- تأشيرة القيد

لصاحب بيت المال تأشيرة و علامة يضعها على الكتب والصكك والإطلاقات يتفقدتها ولي الأمر - سواء كان الخليفة أو الوزير-، يراعونها ويطالبون بها إذا لم يجدوها، حتى لا يخطئ أصحابها والمديرون لهذا الديوان، فيختل أمره ولا يتكامل العمل فيه. (3)

إن هذه العلامة أشبه ما تكون اليوم بالخاتم الرسمي، إذ لا يتم إخراج أي مستند و صرفه إلا بعد ختمه بعلامة خاصة للاطمئنان على أنها قيدت بديوان بيت المال، تجنبا للتزوير والاختلاس.

(1)- قدامة بن جعفر، المرجع نفسه، ص36.

(2)- قدامة بن جعفر، المرجع نفسه، ص36.

(3)- قدامة بن جعفر، المرجع السابق، ج، ص.37.

### 3- اعتماد المستندات قبل الصرف

لا يتم صرف أي مبلغ من بيت المال إلا مقابل مستندات معتمدة من ذوي الشأن، وتحفظ كمستند دال على صحة الصرف، حيث كان كتاب الأموال ونماذج لا يكاد يخرج فيها تغيير ولا نقص ولا زيادة.<sup>(2)</sup>

### 4- مراقبة وضبط الإيرادات

يتولى مباشر بيت المال، الذي يقوم بأمر الحساب ضبط الإيرادات، فيقيم لكل بلد من البلدان أو جهة من الجهات أوراقا مترجمة باسم العمل أو الجهة ووجوه أموالها، فإذا وصل إليه المال، وضع الرسالة الواصلة قريبة من سجل ذلك البلد، ثم يقوم بنقلها وتقييدها في الدفاتر بما صح عنده من الواصل إليه، وذلك بعد وضعه في تعليق المياومة.<sup>(2)</sup>

هذا يعني أن مسؤول بيت المال إذا جاءت الأموال من أحد البلدان، يقوم بتدوينها وتقييدها ونقلها من المستندات الواردة إلى دفاتر الإيرادات في بيت المال لإثبات ما وصله من الأموال لحفظها من الضياع أو التلاعب، ثم يتولى تسجيلها في سجلات بيت المال وكتابة مخالصة بذلك، ويتم القيد أو الشطب من واقع ما استلم من الإيرادات، وتحفظ هذه الدفاتر لكل بلد على أنها المستندات التي تثبت الإيرادات وتفيد المقبوضات في كتاب المياومة.

### 5 - مراقبة المصروفات وضبطها

يقوم ديوان بيت المال بضبط المصروفات من خلال الاحتفاظ بسجلات تفصيلية بأسماء المستحقين وأصحاب الرواتب والأجور، حيث يتم تسجيل كل ما يدفع لهم في سجلات خاصة، بمقابلة اسم كل مستحق أو جهة، كما تدون توقيعاتهم بما أخذوا، و يتولى بيت المال الاحتفاظ بهذه السجلات، وجميع الإيصالات الخاصة بالمصروفات كمستندات تقييد في سجل المصروفات في تعليق المياومة.<sup>(2)</sup> و في هذا يقول النويري: " وطريق مباشر بيت المال في ضبط المصروف أن ييسط جريدة على ما يصل إليه من الاستدعاءات والوصولات من الجهات وأسماء أرباب الاستحقاقات، وما هو مقرر لكل منهم في كل شهر بمقتضى توقيعاتهم أو ما شهدت به

(1)- القلقشندي، المرجع السابق، ج6، ص197 و عوف الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، مرجع سابق، ص269، و رسول العموري، المرجع السابق، ص121 و حسين راتب يوسف ريان، المرجع السابق، ص152.

(2)- رسول العموري، المرجع السابق، ص122 و حسين راتب يوسف ريان، المرجع السابق، ص153

الإستثمارات القديمة المخددة في بيت المال، ويشطب قبالة كل اسم ما صرفه له على مقتضى عادته، إما نقدا من بيت المال أو حوالة تفرع على جهة تكون مقررة له في توقيعه، ويوصل إلى تلك الجهة ما فرعه عليها، وإذا وصل إليه استدعاء من جهة من الجهات أو وصول وضعه جريدته وخصمه بما يقبضه لربه، ويشهد عليه بما يقبضه ويورد جميع ذلك في تعليق المياومة.<sup>(1)</sup>

#### 6- مراقبة مخازن الغلال وضبطها

يقوم أمين مخازن الغلال بضبط الكميات الواصلة والمنصرفة في شتى الأصناف، فيضع جريدة تحوي أسماء النواحي المختلفة التي تصل منها الغلال إلى المخازن، فإذا جاءته رسالة من تلك المناطق والجهات، وضعها تحت اسم الجهة، وقيد ما وصل منها في سجل خاص بها، فإن كانت الكميات الواصلة مطابقة للرسالة كتب لتلك الجهة صكا بصحتها، وإذا نقص طالب بالنقص.<sup>(2)</sup>

#### 7- رفع تقرير سنوي عن الميزانية

يلتزم كاتب الديوان برفع تقرير سنوي عن الميزانية، مسجلا ما ينتجها من ارتفاع أو انخفاض ببيان جملة الإيرادات مخصوما منها المنصروفات عن سنة كاملة، فيسجل الناتج إما عجزا في الميزانية وإما فائضا. إن الهدف من هذا العمل هو تجنب العجز وبيان أسبابه لتلافيها، ولزيادة الإنتاج وإحكام الرقابة على الميزانية العامة في الدولة.<sup>(3)</sup>

#### 8 - رفع كشوف تفصيلية عن كل ثلاث سنوات

حيث يذكر في الكشوف أسماء النواحي العامرة والغامرة، والقدن العاطلة، ويذكر البذار والريع، ثم يذكر المتحصل منها في ثلاث سنين لثلاث غلات، ولا يخل بشيء مما في كل ناحية من الحقوق الديوانية والإقطاعية، ويعقد في صدر الكشف جملة على عدم النواحي وعدة القدن، حيث تمكن هذه الكشوف متولي المراجعة من معرفة ما يستجد في الأقاليم والنواحي المختلفة من إيرادات ومن أراض جديدة تم استصلاحها، ولم تكن ذات أصل في الديوان، وكذلك بيان النقص في الإيراد،

(1)- شهاب الدين أحمد بن عبد الوهاب النويري، نهاية الأرب في فنون الأدب، دار الكتب، المصرية، القاهرة، مصر، ج8، ص217، و محمود مرسي لاشين، المرجع السابق، ص244.

(2)النويري، المرجع نفسه، ج8، ص246 ومحمود مرسي لاشين، المرجع نفسه، ص244 و حسين ريان، ص153. وعوف الكفراوي، المرجع السابق، ص272.

(3)-النويري، المرجع السابق، ص297. و حسين يوسف ريان، المرجع السابق، ص154، عوف الكفراوي، ص272 و ما بعدها.

وأسبابه، لتجنبه، ولبيان أسباب الزيادة وكيفيات الأخذ بها، ما يجعل أمر معرفة الأموال التي لم تدفع أو التي سرقت أمرا سهلا ميسورا على صاحب الديوان بعد مطابقة كل ذلك مع أرصدها في الديوان.<sup>(1)</sup>

### ثالثا- السجلات الرقابية الممسوكة ببيت المال

كان لبيت المال مجموعة من السجلات تمسك في أوقات معينة يتم بها تجسيد أعمال الرقابة التي يباشرها هذا الجهاز على الأموال العامة في الدولة الإسلامية تتمثل في مايلي:

- تعليق المياومة: يقابل دفتر اليومية عندنا اليوم.
- الجريدة.
- الجامعة السنوية: و تقابل الحسابات الختامية اليوم.
- الختم أو الختمة: وتمثل حسابا ختاميا إجماليا يعلن في نهاية السنة بالمقبوضات والمدفوعات النقدية.
- التوالي: وهي حساب ختامي إجمالي للغلال خلال مدة معينة وسميت بالتوالي لتوالي الغلال.
- الأعمال: وهي فروع للحساب الختامي تتضمن حساب الغلال والتقاوى وأعمال الاعتصار- عصير قصب السكر- وأعمال المبيعات والمشتريات وأعمال الجوالي وأعمال الخدم والتأدييات والجنايات - الغرامات والتعويضات المحكوم بها خلال السنة-.
- السياقات: وهي حسابات إحصائية سنوية لضبط الأصناف المختلفة تشبه في بعض الأحيان بطاقات الجرد.<sup>(2)</sup>

الملاحظ أن الحسابات الختامية في الدولة الإسلامية كانت تقوم على أساس محاسبي سليم تحتوي على كافة المصروفات والإيرادات، كما تبين المدفوعات والمقبوضات والحسابات الدائنة و المدينة وموجودات المخازن. و هذا شبيه بما تصدره وزارة المالية اليوم من منشورات وتعليمات بموجبها يتم إعداد الحسابات الختامية ، و هو عين القواعد التي تقوم عليها المحاسبة المالية الحديثة.<sup>(3)</sup>

(1)- العموري، المرجع السابق، ص124 وعوف الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام مرجع سابق، ص 273 وحسين ريان، المرجع السابق، ص15.

(2)-النويري، المرجع السابق، ج8، ص246 . وعوف الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، مرجع سابق، ص272.

(3)- حسين يوسف ريان، المرجع السابق، ص154، عوف الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، مرجع السابق، ص273



## المبحث الثاني:

### رقابة ديوان الحسبة

المعروف أن الشريعة الإسلامية قد حددت وظيفة المال العام و بينت الطرق الشرعية لتحصيله ووجوه إنفاقه واستعماله وكيفية التصرف فيه، ووضعت لذلك القواعد والأحكام الملزمة. فمتى وقع الإخلال بهذه القواعد والأحكام وجب التدخل لمنع التعدي وإعادة الحق إلى نصابه. ولتحقيق ذلك أوجدت الدولة الإسلامية نظام الحسبة الذي يضمن لها أن تضرب على أيدي العابثين بالأموال أو المصالح العامة.

سأركز في دراسة نظام الحسبة في الإسلام على تتبع النواحي المالية التي تتعلق بمراقبة موارد الدولة وأوجه إنفاق المال العام، وكيفية مراقبة موظفي الدولة القائمين على هذه الأموال، والتصرفات المالية التي يقومون بها ضماناً لشرعية تصرفات الدولة، ومحافظة على الأموال العامة من كل ألوان التلاعب والتبذير. حيث سأتطرق إلى مفهوم نظام الحسبة و شروط المحتسب (مطلب أول) ثم اختصاصات والي الحسبة في الرقابة على المال العام (مطلب ثان).

### المطلب الأول:

#### مفهوم نظام الحسبة

إن الوقوف على مفهوم الحسبة بصورة تكون أكثر وضوحاً في فهم هذا النظام لتقتضي من الباحث أن يركز على بيان معنى الحسبة (فرع أول) ومصدر مشروعيتها في الإسلام (فرع ثان) وكذا التعرض لملازمات نشأتها وتطورها عبر التاريخ الإسلامي (فرع ثالث).

### الفرع الأول:

#### تعريف الحسبة

الحسبة دائرة مستقلة عن بيت المال، تتولى وظيفة رقابة الأسواق وتعاملات الناس المالية وتبادل السلع والأعواض، ورقابة نظافة الأماكن العامة و الطرق وإفساحها أمام السابلة وكف الضوضاء والصخب، ومنع أصحاب السلع و البضائع من تحميل العمال و المأجورين فوق طاقتهم، وهدم الأبنية الآيلة للسقوط و نحو ذلك<sup>(1)</sup>.

(1)- عوف الكفراوي، المرجع السابق، ص 196. و عبد الرؤوف جابر، المرجع السابق، ص 11 و 12.

و الحسبة "أمر بالمعروف إذا ظهر تركه ونهي عن المنكر إذا ظهر فعله"<sup>(1)</sup>، فتكون رقابة إدارية ذات اختصاص قضائي، تقوم بها الدولة عن طريق ديوان الحسبة للأمر بالمعروف و النهي عن المنكر بما في ذلك الرقابة على المال العام، فهي تشبه إلى حد ما ما يعرف اليوم بنظام الشرطة و الأمن العام.

قال ابن خلدون: "أما الحسبة فهي وظيفة دينية من باب الأمر بالمعروف والنهي عن المنكر الذي هو فرض على القائم بأمر المسلمين، يعين لذلك من يراه أهلاً له فيتعين فرضه عليه. ويتخذ الأعوان على ذلك، ويبحث عن المنكرات ويعزر ويؤدب على قدرها. و يحمل الناس على المصالح العامة في المدينة مثل المضايقة في الطرقات ومنع الحمالين وأهل السفن من الإكثار في الحمل، والحكم على أهل المباني المتداعية للسقوط بهدمها وإزالة ما يتوقع من ضررها على السابلة. و...و ليس له إمضاء الحكم في الدعاوى مطلقاً بل فيما يتعلق بالغش والتدليس في المعاش وغيرها في المكاييل وله أيضاً حمل المماطلين على الإنصاف وأمثال ذلك مما ليس فيه سماع بينة ولا إنفاذ حكم."<sup>(2)</sup>.

### الفرع الثاني:

#### مشروعية الحسبة

يستمد نظام الحسبة وجوده الشرعي من كتاب الله وسنة نبيه وبالإجماع على وجوبه. فأما دليل ذلك في كتاب الله قوله تعالى: "و لتكن منكم أمة يدعون إلى الخير و يأمرون بالمعروف و ينهون عن المنكر و أولئك هم المفلحون" [الآية 104 سورة آل عمران]. و قال تعالى: "كنتم خير أمة أخرجت للناس تأمرون بالمعروف و تنهون عن المنكر و تؤمنون بالله" [الآية 110 آل عمران]. و قال جل شأنه: "والمؤمنون والمؤمنات بعضهم أولياء بعض يأمرون بالمعروف و ينهون عن المنكر" [الآية 71، سورة التوبة] و قال تعالى: "الذين إن مكناهم في الأرض أقاموا الصلوات و أتوا الزكاة و أمروا بالمعروف و نهوا عن المنكر و لله عاقبة الأمور" [سورة الحج، الآية 41].

يستفاد من الآيات السابقة وجوب الأمر بالمعروف و النهي عن المنكر و لعظم شأنه قرنه الله جل شأنه بالصلاة و الزكاة في الآية الأخيرة.<sup>(3)</sup>

(1)- الماوردي، المرجع السابق، ص 349. و ابن تيمية، الحسبة، دار الفكر للطباعة والنشر، بيروت، لبنان دت. ص 20.

(2)- ابن خلدون، المرجع السابق، ص 249.

أما دليلها في سنة رسول الله صلى الله عليه وسلم فقولته : "من رأى منكم منكرا فليغيره بيده، فإن لم يستطع فبلسانه، فإن لم يستطع فبقلبه، وذلك أضعف الإيمان"<sup>(1)</sup>  
كما أجمع أئمة المسلمين و فقهاءهم على وجوب الحسبة، فعن أبي بكر الصديق أنه خطب الناس فقال: "أيها الناس إنكم تقرؤون هذه الآية: "يا أيها الذين آمنوا عليكم أنفسكم لا يضركم من ضل إذا اهتديتم" [الآية 105 سورة المائدة]. و إنكم تضعونها في غير موضعها و إني سمعت رسول الله - صلى الله عليه وسلم - يقول: " إذا رأى الناس المنكر فلم يغيروه أوشك أن يعمهم الله بعقاب".<sup>(2)</sup>

و عن علي بن أبي طالب: قال أفضل الجهاد الأمر بالمعروف و النهي عن المنكر، فمن أمر المعروف شد ظهر المؤمنين و من نهى عن المنكر أرغم أنف المنافقين و من أغضب الناس و أغضب الله غضب الله عليه.<sup>(3)</sup>

### الفرع الثالث:

#### نشأة الحسبة و تطورها

##### أولا- نشأة الحسبة

بدأت البواكير الأولى لمبدأ المحاسبة على المال العام في عهد النبي - صلى الله عليه وسلم - حيث تولها بنفسه، وقلدها غيره، فكان يستوفي الحساب على عماله، يحاسبهم على المستخرج والمصرف، كما جاء في قصة ابن اللثبية.

فولى على الأماكن البعيدة من يراه أهلا لذلك، حيث ولى عتاب بن أسيد على مكة، وولى عثمان بن العاص على الطائف، و على قرى عرينة خالد بن سعيد بن العاص وبعث عليا و معاذا و أبا موسى الأشعري إلى اليمن.

و في عهد أبي بكر - رضي الله عنه - اتبع خطوات الرسول - صلى الله عليه وسلم - و سار على هداه فلم يغير.<sup>(4)</sup>

(1)- النووي، شرح مسلم، ج2، ص 22

(2)- الغزالي، الإحياء، مرجع سابق، ج2، ص308

(3)- الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، مرجع سابق، ص 194.

(4)- الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، مرجع سابق، ص 195.

أما حين استقر أمر الدولة في عهد الخليفة عمر بن الخطاب - رضي الله عنه - وأنشئت الدواوين، واستقر أمر بيت المال باعتباره الخزينة العامة لأموال الدولة، وما يتعلق بها من حقوق مالية للأفراد والمجتمع، تبلورت فكرة المحاسبة على جباية المال العام وإنفاقه في ظهور ديوان أو ولاية الحسبة. فكان أعظم محتسب عرفة الإسلام راقب الله في جميع تصرفاته، وجعل للمال العام حرمة فكان خير حاكم يأخذ المال من حله ويضعه في حقه، ويستشير في ذلك صحابة رسول الله - صلى الله عليه وسلم - وراقب و حاسب جميع أفراد رعيته غير مفرق في المعاملة بين حاكم ومحكوم فحتى نهاية حكمه كان الخليفة هو المحتسب.<sup>(1)</sup>

و في عهد عثمان بن عفان رضي الله عنه اتبع سياسة مالية كان من شأنها أن أوصى عمال الخراج بأن يأخذوا بالحق و نأهم عن الظلم، وكان أول كتاب كتبه إلى عمال الخراج : أما بعد: فإن الله خلق الخلق بالحق، فلا يقبل إلا الحق، خذوا الحق وأعطوا الحق به. والأمانة، الأمانة، قوموا عليها ولا تكونوا أول من يسلبها، فتكونوا شركاء من بعدكم إلى ما اكتسبتم. و الوفاء، الوفاء، لا تظلموا اليتيم و لا المعاهد، فإن الله خصم لمن ظلمهم<sup>(2)</sup>

فقد كان الخلفاء في بادئ الأمر يتفرغون للحسبة بأنفسهم، فلما توسعت أعباء الخلافة صار يعهد بأمر الحسبة إلى وال خاص يدعى ناظر الحسبة. حيث كانت هذه الولاية في بادئ الأمر داخلية في عموم ولاية القضاء على أن تكون خادمة لهذا المنصب. ثم إنها استقلت فيما بعد وأدرجت في وظائف الملك فصارت وظيفة إدارية تنفيذية . ثم أفردت بالولاية لما انفردت وظيفة السلطان عن الخلافة<sup>(3)</sup>. فأصبحت بمثابة جهاز إداري له اختصاص الضبطية القضائية، مستقل في التصرف من غير نظر في دعوى أو إنفاذ حكم حتى لا يختلط بالقضاء.

### ثانيا- تطور نظام الحسبة

اتسعت رقعة الدولة الإسلامية وترامت أطرافها في مطلع العصر العباسي ونشطت التجارة والصناعة ودخل في الإسلام أقوام كثيرون، ليس لديهم من الوازع الديني ورقابة الضمير ما كان

(1)- الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، مرجع سابق، ص 195.

(2)- الطبري، المرجع السابق، ج4، ص 247.

(3)- ابن خلدون، المرجع السابق، ص 249.

للمسلمين الأوائل. فتطلب ذلك مزيدا من الرقابة والاحتياط للمال العام، حيث بدأ العمل بتعيين ناظر خاص أو محتسب يتولى وظيفة الاحتساب و يعين من قبل الخليفة أو أحد ولاته. بدأ العمل بنظام التعيين في مجال وظيفة الحسبة زمن الخليفة أبي جعفر المنصور، حيث عين على الحسبة يحيى بن زكريا ( عام 157هـ)، وفي عهد الخليفة المهدي بن المنصور ظهر ما يسمى بديوان الزمام سنة 162هـ، وكان يشبه إلى حد كبير مجلس المحاسبة في زماننا هذا<sup>(1)</sup>.

كما تولى منصب ناظر الحسبة نافع بن عبد الرحمن بن أبي نعيم المقرئ المعروف عام 196هـ من قبل الخليفة الهادي، و في عهد هارون الرشيد أسند الحسبة لرجل من أولي الرأي و العلم من الضالعين في الفقه و العلم بالحلال و الحرام و الهندسة و الفلسفة و الحساب و الكتابة، فولاه على المهم من الأمور، و على عمال الخراج يتقاضاهم و يحاسبهم<sup>(2)</sup>.

ذكر الإمام الغزالي - حجة الإسلام - في كتابه إحياء علوم الدين قصة محتسب زمن المأمون أمر بالمعروف و نهى عن المنكر من غير إذن الخليفة (لم يكن معيناً)، فأحضره المأمون و عذره لاحتسابه من غير أمره، فسقط من المأمون كتاب و صار تحت قدمه و احتسب عليه الرجل، و رفع المأمون الكتاب و قبله ثم قال له : لم تأمر بالمعروف و قد جعل الله ذلك إلينا أهل البيت و نحن الذين قال الله تعالى فيهم : "الذين إن مكناهم في الأرض أقاموا الصلاة و أتوا الزكاة و أمروا بالمعروف و نهوا عن المنكر" [سورة الحج، الآية 41]. فقال الرجل : "و المؤمنون و المؤمنات بعضهم أولياء بعض يأمرون و ينهون عن المنكر" [سورة التوبة الآية 71] فأعجب المأمون بكلامه و أذن له بالمضي على ما كان عليه<sup>(3)</sup>.

و ذكر الشيزري صاحب كتاب نهاية الرتبة في طلب الحسبة أن رجلا حضر عند السلطان محمود بن سبكتكين الذي أسس الدولة الغزنوية بأفغنستان سنة 389هـ يطلب الحسبة بمدينة غونة، فنظر السلطان شاربه قد غطى فاه من طوله و أذياه تسحب على الأرض ، فقال له : "يا شيخ اذهب فاحتسب على نفسك قبل أن تطلب الحسبة على الناس"<sup>(4)</sup>.

(1)- الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، مرجع سابق، ص 206.

(2)- الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، مرجع سابق، ص 207.

(3)- الغزالي، المرجع السابق، ج 2 ، ص 334.

(4)- الشيزري، المرجع السابق، ص 18.

كان الخلفاء لا يسمحون بالحسبة إلا للمأذون لهم في ذلك المعينين من قبلهم ، يظهر ذلك من خلال بعض حوادث الاحتساب التي وقعت من غير من ندب لها، كما جر وقع بين أبي الحسن النوري و بين الخليفة المعتضد حينما كسر النوري تسعة و عشرين دنا بها خمر للمعتضد. قال أبو الحسن فدخلت عليه و هو جالس على كرسي. فلما رأني قال: من أنت؟، قلت : محتسب قال : من ولاك الحسبة؟، قلت : الذي ولاك الإمامة ولاني الحسبة يا أمير المؤمنين.(1)

و في عهد معز الدولة تعقب الوزير أبو محمد الحسن المهلي ( المتوفي عام 352 هـ) بعد إذن الخليفة خازن بيت المال و أخذ في التنقيب على أمواله و في إرهاب غلمانه حتى ظفر بالمال الكثير واستعمل الدهاء و المكر والبطش في بلوغ ذلك". و قد لجأ الوزير في قيامه بأعمال الحسبة إلى ما لجأ إليه رجال الأمن و المباحث و الرقابة الإدارية فصار يتتبع خطواته و يخلوا ببعض غلمانه و يرهبهم حتى استطاع أن يعرف مكان المال و اتخذ من الدهاء و الاستخفاء سبيلا إلى كشف ما خفي من أحوال العمال و كان يؤدب العابثين.

أصبحت هذه الطرق الخفية فيما بعد وسائل ناجعة يتبعها بعض القائمين بالحسبة، فقد حاسب الحاكم بأمر الله أحد أصحاب الدواوين فسد عليه المسالك و ضيق عليه الخناق، حتى تمكن من معرفة ما لديه من أموال فصادرها و حكم بقطع يديه عام 404 هـ.(2)

وقد ارتقى نظام الحسبة في عهد الفاطميين فكان للمحتسب نواب يطوفون في الأسواق.... كما كان المحتسب يجلس للفصل بين الناس في جامعي عمرو والأزهر و اتسعت سلطته حتى أصبح من واجب رجال الشرطة أن يقوموا بتلبية أوامره و ينفذوا أحكامه و كان يخلع عليه و يقرأ سجله بمدينتي مصر- الإسكندرية- و القاهرة على المنبر.(3)

و أما خطة الاحتساب بالأندلس فإنها عندهم موضوعة في أهل العلم و الفطن كان صاحبها قاض، والعادة فيه أن يمشي بنفسه على الأسواق، وأعوانه معه...ولهم في أوضاع الاحتساب قوانين يتداولونها و يتدارسونها كما تتدارس أحكام الفقه....(4)

(1)- الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، مرجع سابق، ص 207.

(2)- الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، مرجع سابق، ص 207.

(3)- دا حسن إبراهيم حسن، النظم الإسلامية، المرجع السابق، ص 254 و د/ ماهر العبيدي، المرجع السابق، ص 4 و 7. و عبد الرؤوف جابر، المرجع السابق، ص 12.

(4)- عبد الرحمن بن خلدون، المرجع السابق، ص 249.

يتبين لنا مما سبق أن الحسبة صارت ولاية من ولايات الإسلام و نظاما من أنظمة الحكم التي عنى بها الولاية ، فهي فرض على القائم بأمر المسلمين يعين لذلك من يراه أهلا له. ففي هذه المرحلة ظهر المحتسب المعين و عنى الولاية و الحكام بتنظيم ولاية الحسبة ووضع قواعدها و تحديد اختصاصها وبيان سلطة متوليها التي تختلف من وقت لآخر و ليس لذلك حد في الشرع . لقد عملت الدولة الإسلامية في مختلف عهودها بنظام الحسبة في المشرق و المغرب والأندلس و إن اختلفت تسمياته. و اهتم به الحكام و القضاة والفقهاء على حد سواء دلالة على مدى اهتمام المسلمين بالرقابة على المال العام.

### المطلب الثاني:

#### شروط ناظر الحسبة واختصاصاته وأساليبه<sup>(1)</sup>

يتضمن هذا المطلب شروط ناظر الحسبة (فرع أول) و اختصاصات ناظر الحسبة في مجال الرقابة على المال العام (فرع ثان) و أساليب الاحتساب(فرع ثالث).

#### الفرع الأول:

##### شروط ناظر الحسبة

يشترط في ناظر الحسبة شروط كثيرة نذكر منها:

**أولاً-** الإسلام و العقل و البلوغ والقدرة و العدالة، فلا يصلح لها الكافر و لا فاقد العقل ولا الصبي و لا المريض و لا الفاسق.

**ثانياً-** العلم بالأحكام الشرعية، فيجب أن يكون المحتسب عالما بأحكام الشريعة ليعلم ما يأمر به وما ينهى عنه، مما أمرت به الشريعة و نهت عنه.

**ثالثاً- العدل :** يشترط فيه أن يكون عادلا، إذ يطلب منه العدل والصدق كما هو مطلوب من الأمير و الحاكم.

**رابعاً- الإلتزام بالأحكام:** يجب أن يكون المحتسب عاملا بما يعلم و لا يكون قوله مخالفا لفعله و أن لا يأمر بما لا يؤتمر به و أن لا يسر غير ما يظهر، فقد قال الله تعالى في ذم بني اسرائيل " أتأمرون الناس بالبر و تنسون أنفسكم " [سورة البقرة الآية 44].

(1)- الماوردى، المرجع السابق، ص 350. و الشيزري، المرجع السابق، ص6. و ابن تيمية، الحسبة في الإسلام، مرجع سابق،

**خامسا-** أن يكون المحتسب قادرا على الأمر بالمعروف والنهي عن المنكر بيده و لسانه، و يستطيع أن يغير المنكر و لا يخشى في ذلك و لا يخاف على نفسه أو ماله. و في ذلك يقول الماوردي والي الحسبة أن يكون حرا عادلا ذا رأى و صرامة و خشونة في الدين والعلم بالمنكرات الظاهرة.<sup>(1)</sup>

**سادسا-** أن تكون شيمة والي الحسبة الرفق و لين القول و طلاقة الوجه عند أمره للناس و نهيهم لهم فإن ذلك في أبلغ في استمالة القلوب، فإن حسن الخلق من الفضائل التي مدح الله بها رسوله فقال تعالى: " وإنك لعلی خلق عظیم " [سورة القلم -الآية 4]. و إن المحتسب قد ينال بالرفق ما لا يناله بالعنف كما قال رسول الله صلى الله عليه و سلم: " أن الله رفيق يحب كل رفيق، ويعطي على الرفق ما لا يعطي على التعنيف "<sup>(2)</sup>

و روى أن رجلا دخل على المأمون فأمره بالمعروف و نهاه عن المنكر و أغلظ له القول، فقال المأمون: (يا هذا إن الله تعالى أمر من هو خير منك أن يلين القول لمن هو شر مني، فقال لموسى و هارون : "فقلوا له قولنا لعلنا لعله يتذكر أو يخشى " [سورة طه الآية 44]. ثم أعرض عنه و لم يلتفت إليه ، و هذا يدل على أن التعنيف في النصح و الغلظة في القول مما تمجحه الأسماع ، ولا يبلغ الداعي بهما مأربه.<sup>(3)</sup>

و قد ذكر بن تيمية أنه لا بد لوالي الحسبة من هذه الثلاثة: العلم و الرفق و الصبر، و روى مرفوعا عن القاضي أبي يعلى "المعتمد" لا يأمر بالمعروف ولا ينهي عن المنكر إلا من كان فقيها فيما يأمر به، فقيها فيما ينهي عنه، رفيقا فيم يأمر به رفيقا فيم ينهي عنه، حليما فيما يأمر به حليما فيما ينهي عنه.<sup>(4)</sup>

**سابعا-** يجب أن يتحلى والي الحسبة بالصبر على ما يصيبه من الأذى فإن ذلك من عزم الأمور الذي به النجاح في الدعوة إلى ما يريد الوصول إليه.

(1)- الماوردي، المرجع السابق، ص350.

(2)- الشيزري، المرجع السابق، ص9.

(3)- الكفراوي، المرجع السابق، ص210.

(4)- ابن تيمية، الحسبة في الإسلام، مرجع سابق، ص48.



ثامنا- أن يكون والي الحسبة مواظبا على جميع سنن رسول الله صلى الله عليه وسلم ومستحباته من نظافة الجسم والثياب و ما إلى ذلك هذا مع القيام أصلا بالفرائض والواجبات.

تاسعا - يجب على المحتسب أن قصد بقوله و فعله وجه الله تعالى و طلب مرضاته فلا يبالي في احتسابه ببغض الناس له و سخطهم عليه أو رضاهم عنه و إعجابهم به فقد قال رسول الله صلى الله عليه و سلم : "من أرض الله بسخط الناس كفاه شرمهم و من بين الناس ، و من أصلح سريرته أصلح الله علانية ، و من عمل لآخرته كفاه الله أمر دنياه<sup>(1)</sup> .

عاشرا- ومن شروط المحتسب أن يكون عفيفا عن أموال الناس، عملا بقول الحق تعالى : " و لا تأكلوا أموالكم بينكم بالباطل " [سورة البقرة الآية 188]، لأن التعفف عن أموال الناس أصون لعرضه و أقوم لهيئته.

و يلزم المحتسب أعوانه بما التزمه من هذه الشروط، فإن أكثر ما تنطرق التهمة إلى المحتسب من أعوانه، فإن علم أن أحدا منهم أخذ رشوة أو قبل هدية صرفه عنه لتنتقي عنه الظنون وتنجلي عنه الشبهات، فقد كان والي الحسبة ينفرد باختيار أعوانه لذا يجب عليه إلزامهم بما يلتزم به.<sup>(2)</sup>

لقد كان ناظر الحسبة في كل ما يقوم به مستقلا عن الحكام لضمان نزاهته و بعده عن المؤثرات وضمانا لحسن استقصائه للأمر، فضلا عما سبق من شروط تكفل حسن اختياره فقد كانت لولاية الحسبة مكانتها و هيبتها حتى أن المحتسب كان يقتحم على العظماء مجالسهم و أنديتهم بلا خوف ولا وجل.

نستخلص من دراستنا السابقة أن نظام الحسبة في الدولة الإسلامية نشأ طبقا لقواعد الشريعة الإسلامية، وتطور مع تطور المجتمع الإسلامي حتى أصبح ولاية من ولايات الإسلام لها شروط يتعين توافرها في متوليها.

## الفرع الثاني:

### اختصاصات ناظر الحسبة

أ- للمحتسب أن يراقب المرافق العامة للدولة التي لاغنى عنها لجماعة المسلمين، فيعمل على صيانتها و توفير الموارد المالية اللازمة لذلك من بيت مال المسلمين، و إذا لم

(1)- الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، مرجع سابق، ص 211.

(2)- السيزري، المرجع السابق، ص 10.

يكن فيه ما يكفي لذلك ألزم القادرين بهذا الإنفاق الضروري (فالبلد إذا تعطل شربه أو استهدم سورهُ أو كان يطرقه بنو السبيل من ذوي الحاجات فكفوا عن معونتهم، فإذا كان في بيت المال مال لم يتوجه عليهم فيه ضرر أمر بإصلاح شربهم و بناء سورهم و بمعونة بني السبيل في الاجتياز بهم ، لأنها حقوق تلزم بيت المال دونهم، و كذلك لو استهدمت مساجدهم و جوامعهم ، فأما إذا أعوز بيت المال كان الأمر ببناء سورهم وإصلاح شربهم وعمارة مساجدهم ومراعاة بني السبيل فهو متوجهه إلى كافة ذوي المكنة : (فإذا كفوا عن ذلك و إن تعذر المقام في البلد لتعطل شربه و انحدار سورهِ. فإن كان البلد ثغرا مضرا بدار الإسلام... فالمحتسب أن يؤخذ أهله جبرا بعمارته)<sup>(1)</sup> .

فعلى الأساس السابق للمحتسب أن يجمع الأموال في الحالتين الآتيتين :

- الإنفاق على صيانة المرافق العامة الضرورية إذا لم يكن في بيت المال ما يكفي من الأموال لهذا الغرض.
- وإعانة بني السبيل إذ لم يكن هناك في بيت المال نصيب يفي هذا الغرض.

**ب- يجب على المحتسب أن يراقب تحصيل إيرادات الدولة:** فإذا وصل إلى علمه أن

قوما يمنعون إخراج نصيب الدولة في أموالهم أو يتهربوا من الدفع بإخفاء أموالهم الباطنة أو يتجنبوا دفع الزكاة بوسائل ملتوية فإن لوالي الحسبة أن يحصل منهم جبرا هذه الإيرادات و في ذلك يقول الماوردي.<sup>(2)</sup>

"أما الممتنع عن إخراج الزكاة، فإن كانت من الأموال الظاهرة فعامل الصدقة يأخذها منه جبرا أخص. و هو بتعزيره على الغلول إن لم يجد له عذرا أحق، و إن كان من الأموال الباطنة فيحتمل أن يكون المحتسب أخص بالإنكار عليه من عامل الصدقة لأنه لا اعتراض للعامل في الأموال الباطنة".

فالمحتسب هنا كان يراقب تحصيل إيرادات الدولة و يمنع أن ينقص بغير حق فهو يحارب التهرب و التجنب من الزكاة<sup>(3)</sup>.

(1)- الماوردي، المرجع السابق، ص 357.

(2)- الماوردي، المرجع السابق، ص 361.

(3)- الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، مرجع سابق، ص 213.

### ج- وعلى والي الحسبة أن يحول دون إنفاق الأموال العامة في غير الأبواب

المخصصة لها شرعا: فيكشف ما قد يكون من إسراف أو بدخ من جانب القائمين على هذا الإنفاق فكل هذا من بين الأمر بالمعروف و النهي عن المنكر.

كما كان المحتسب يمنع غير المستحق من الحصول على نصيب من زكاة الأموال الباطن، و التي قد يخرجها أصحابها بأنفسهم و يوجهونها وجهتها وهي بذلك جزء من إيرادات الدولة أيضا و إن اختلفت اليد القائمة بالصرف.

ذكر الماوردي أن المحتسب إذا رأى رجلا يتعرض لمسألة الناس في طلب الصدقة و علم أنه غني إما بمال أو عمل، أنكره عليه و أدبه فيه. فأعلمه تحريمها على المستغنى عنها.. و إذا تعرض للمسألة ذو جلد و قوة على العمل زجره و أمره أن يتعرض للاحتراف بعمله، فإن أقام على المسألة عزره حتى يقلع عنها.<sup>(1)</sup>

فوالي الحسبة كما نرى يحول دون إنفاق موارد الدولة الإسلامية إلا في الوجوه المخصصة لها و يعمل على تحصيل هذه الموارد كاملة غير منقوصة.

لقد كان والي الحسبة مرهوب الجانب يتخذ له سوطا و دره ، و ينفذ أحكام التأديب ما بين ضرب و تشهير، فيعزر على المنكرات التي ليس لها حد و له أن يجتهد فيما يتعلق بالعرف دون الشرع. فولاية الحسبة في ذلك واسطة بين أحكام القضاء و أحكام المظالم و هو في أعماله يستعين بالأعوان و الموظفين ليكون أقدر على تنفيذ ما يندب إليه من إجابة دعوة من يستعين به لرفع أو لمنع و قوعه (فإن الله يزع بالسلطان ما لا يزع القرآن).<sup>(2)</sup>

و كان المحتسب يلجأ في بعض الأحيان في محاسبته إلى ما يلجأ إليه رجال المخابرات والرقابة الإدارية الآن بوسائل التحريات السرية للحصول على المعلومات الصحيحة و لإظهار ما خفي من الأمور. إذا يجب له أن يتخذ له الأعوان و يتخذ له العيون يأتونه بالأخبار و الأحوال.<sup>(3)</sup>

(1)- الماوردي، المرجع السابق، ص 361.

(2)- الغزالي، الإحياء، مرجع سابق، ج..ص312 وما بعدها .

(3)- الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام ، مرجع سابق ، ص214.

هذا فيما يظهر من الأعمال غير المشروعة و أما ما لم يظهر من المحظورات فليس أن يبحث عنها و لا أن يهتك الأستار حذرا من الاستتار بها.(1)

إلى جانب الرقابة المالية السابقة كان المحتسب يقوم بمراقبة الحالة الاقتصادية و كان يحق له أن يتدخل في الشؤون الاقتصادية إذا أدت الحرية الفردية إلى الإحلال بمصالح المجتمع كالاحتكار والربا واختلال الأسعار في السوق وجودة السلع و ما إلى ذلك.(2)

فضلا عما كان يقوم به المحتسب من الأعمال السابقة من مراقبة للمسلمين فإنه أيضا يراقب أهل الذمة يلزمهم بما هو مشروط عليهم و بما التزموه على أنفسهم من قديم الزمان و لا يرخص لهم في ترك شيء منه قولاً ولا فعلاً.

وأن يأخذ منهم الجزية على قدر طاقتهم و إن انقضت ذمتهم في ذلك جميعه فقتل في الحال و غنم ماله في أصح القولين .فإن الذمي لا يتمتع بحقوقه العامة و الخاصة إلا إذا أوفى بالتزامات معينة تختلف من حالة إلى أخرى و لكنها تتضمن دائما التزامين هما: دفع الجزية، والخضوع لسلطة الدولة .

و في هذا الصدد فإنه يجب على المحتسب أن لا يدع أحدا من الذميين يتولى أعمال تتعلق بأموال المسلمين . فإنه لما ولى أبو موسى الأشعري البصرة و قدم على عمر بن الخطاب رضي الله عنه فوجده في المسجد فاستأذن عليه فأذن له و استأذن لكاتبه و كان نصرانيا فلما دخل على عمر وراه فقال : قاتلك الله يا أبا موسى وليت نصرانيا على المال أما سمعت الله سبحانه و تعالى : "يا أيها الذين آمنوا لا تتخذوا اليهود و النصارى أولياء بعضهم أولياء بعض و من يتولهم منكم فإنه منهم" [سورة، المائدة 5] ، فقال : يا أمير المؤمنين لي كتابته وله دينه فقال عمر : لا أكرمهم بعد أن أهانهم الله، ولا أعزهم بعد أن ذلهم الله، و لا أدنيهم بعد أن أقصاهم الله.(3)

(1)- الغزالي، الإحياء، مرجع سابق، ج 2 ، ص325.

(2)- الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، مرجع سابق، ص 215.

(3)- الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، مرجع سابق، ص 219، وما بعدها.

كما كتب عمر بن عبد العزيز إلى بعض عماله و قد اتصل به أنه اتخذ كاتباً يقال له حسان بلغني أنك استعملت حساناً و هو على غير دين الإسلام و الله تعالى يقول : " يأبها الذين آمنوا لا تتخذوا عدوي و عدوكم أولياء " [سورة الممتحنة، الآية 1]، و قال تعالى " يأبها الذين آمنوا لا تتخذوا الذين اتخذوا دينكم هزوا و لعباً من الذين أوتوا الكتاب من قبلكم و الكفار أولياء و اتقوا الله إن كنتم مؤمنين " [سورة المائدة 57]. و إذا أتاك كتابي هذا فادع حساناً إلى الإسلام فإن أسلم فهو منا و نحن منه، و إن أبي فلا نستعين به، فلما جاءه الكتاب قرأه على حسان فأسلم...، و هذا أصل يعتمد عليه في ترك الاستعانة بالكافر فكيف باستعمالهم على رقاب الناس.<sup>(1)</sup>

### الفرع الثالث:

#### أساليب الاحتساب

للحسبة درجات و مراحل يقوم بها المحتسب بعد أن يتعرف على المعروف الذي ظهر تركه، و المنكر الذي ظهر فعله، فمن واجبه أن يضع الأمور في نصابها بالأمر بتباعد المعروف و النهي عن المنكر متبعا في ذلك وسائل تبدأ من التعرف بالخطأ و تنتهي بالاستعانة و السلاح لتنفيذ أحكام الشريعة الإسلامية ، و فيما يلي نوضح بإيجاز هذه المراحل<sup>(2)</sup>:

1. التعريف : بيان حكم الشريعة فإن المنكر قد يقدم عليه المقدم بجهله ، وإذا عرف أنه منكر تركه ، فينبغي أن يعرفه المحتسب بذلك.
2. النهي بالوعظ و النصح و التخويف من الله، و يجب أن يتبع المحتسب هذا الأسلوب مع الشخص الذي وقع في المنكر لأول مرة وهو عالم بكونه منكرا.
3. يلجأ المحتسب إلى التقرير و القول الغليظ الخشن وذلك حين يعجز عن المنع باللفظ الموعظة الحسنة و ظهور مبادئ الإصرار و الاستهزاء بالوعظ و النصح حتى يرتدع المخالف عن العمل المنكر الذي قام به.
4. التهديد و التخويف كأن يقول المحتسب دع عنك هذا، أولاً كسر رأسك، أولاً فعلن بك كذا

(1)- الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، مرجع سابق، ص 220.

(2)- الغزالي، الإحياء، مرجع السابق، ج 2، ص 329 و ما بعدها.

و كذا إن لم تنته عن فعل هذا المنكر، ويستحسن أن لا يهدد المحتسب إلا بما يقدر على،  
لئلا يؤدي ذلك إلى الاستهانة والاستخفاف بأوامره.

5. التغيير باليد كإراقة الخمر كما فعل النوري، و ككسر الملاهي و خلع الحرير و نزع الذهب  
من لابسيه الى هذه الطريقة عندما لا تفلح المراحل السابقة و يشترط الا يتجاوز المحتسب  
القدر الضروري ، لأن التجاوز عن الحد منكر أيضا ومن أمثلة إزالة المنكر باليد كما فعل  
العزبن عبد السلام حينما بلغه أن الوزير فخر الدين عثمان <sup>(1)</sup> بنى نادي للموسيقى فوق  
أحد مساجد القاهرة، فغضب العز ولم يرهبه منصب الوزير و خرج مع تلاميذه، و مرديه في  
مظاهرة شعبية في اواخر سنة 640 هـ ليزيل بنفسه و بيده هذا المنكر و يهدم هذا النادي.

6. الضرب والحبس: فإذا لم ينته رغم إتباع الطرق السابقة معه فيحق للمحتسب أن يياشر  
ضربه أو حبسه . بشرط الضرورة و الاقتصاد على قدر الحاجة في الدفع فإن اندفع المنكر  
فينبغي للمحتسب أن يكف.

7. الإستعانة بالأعوان و السلاح: لا يلجأ المحتسب إلى هذه الطريقة إلا حين لا يقدر بنفسه  
على منع المخالف و يحتاج إلى أعوان يشهرون السلاح، و المحتسب يتوقع في مثل هذه الحالة  
أن المخالف سوف يقاومه بالقوة و لم يفلح معه أي من الطرق السابقة و قد يؤدي ذلك  
إلى أن يتقابل الصفان و يتقاتلا فهذا كما يقول الإمام الغزالي قد ظهر الاختلاف في  
احتياجه إلا بإذن الإمام.

وهكذا نلاحظ أن مراتب الاحتساب سبعة و لا يجوز الالتجاء إلى واحدة منها إلا عندما  
يرى المحتسب أنه الطريقة الأولى غير مجدية مع المخالف .

نلخص من دراستنا السابقة أن نظام الحسبة في الدولة الإسلامية أصبح نظاما من نظم  
الرقابة في هذا المجتمع ، فقد كان من واجبات والي الحسبة أن يراقب النواحي الاقتصادية و المالية في  
الدولة ، و يحق له أن يتدخل لوضع الأمور في نصابها. فكان نظام الحسبة بذلك نظاما رقابيا يتسم  
بما يلي:

1- ضرورة توافر شروط معينة في والي الحسبة تجعل منه حارسا أميناً على أموال الدولة  
و مصالح المسلمين، لا يخشى في ذلك سلطان أو قوة .

2- الحسبة نظام للرقابة على جميع أفراد الشعب سواء في ذلك الحاكم أو المحكومين ، المسلمين و غير المسلمين.

3- استقلال و الي الحسبة في مراقبته للأمر ، كما كان من سمات نظام الحسبة انفراد متوليها باختيار أعوانه حتى لا يكون لغيره أي تأثير عليهم و هو أيضا الذي عزلهم إذا حامت حولهم الشبهات .

4- كان من سلطة و الي الحسبة تنفيذ أحكامه ظرفيا، فيحق له أن يعزر على المنكرات الظاهرة و التي ليس لها حد مقدر طبقا لمراحل و درجات معينة، و هو في ذلك يدفع المنكر بأيسر ما يندفع به و ينفذ أحكام التأديب من ضرب و تشهير وقتل، فقد كان مرهوب الجانب و يلجأ إلى القسوة أحيانا لوضع الأمور في نصابها.

5- كان يتبع نظام التحريات السرية من بحث و استقصاء الحقائق للكشف عن المخالفات (1) و ذلك دون تجسس أو هتك للأستار مصداقا لقوله تعالى " و لا تجسسوا " [سورة الحجرات . الآية 13]، و تحريم التجسس و التفتيش يترتب عليه أنه لا ينبغي لإنسان (2) مثلا أن يسترق السمع على دار غيره ليسمع صوت الغناء و الأوتار. و لا أن يستنشق ليدرك رائحة الخمر، و ليس أن يتجسس ملابس شخص ليعرف ما يخفيه تحتها أو يدخل بيته ليعرف أي شيء يخفيه فيه. بل ليس له أن يستخبر من جيرانه ليخبروه بما يجري في داره، و لكن إذا غلب الظن أن قوما يتسترون بالأستار لأمارات دلت على ذلك و آثار ظهرت فكما يقول الماوردي أن ذلك ضربان :

**الضرب الأول :** أن يكون ذلك في انتهاك حرمة يفوت استدراكها، مثل أن يخبره من يثق بصدقه أن رجلا خلا بامرأة ليزني بها ليقنتله، فيجوز له في مثل هذه الحالة أن يتجسس ويقدم على الكشف و البحث حذرا من فوات ما لا يستدرك من انتهاك المحارم و ارتكاب المحظورات و هو ما يطلق عليه الآن بالتلبس.

(1)- الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام ، مرجع سابق، ص 221 و ما بعدها.

**الضرب الثاني :** ما خرج عن هذا الحد و قصر عن حد هذه الرتبة، فلا يجوز التجسس عليه و لا كشف الأستار عنه. و بالقياس بالضرب الأول فإنه إذا علم المحتسب أو القائم بالرقابة المالية من مصدر ثقة أن موظفا عاما يأخذ رشوة أو يختلس مما تحت يده من المال، فله أن ييثر العيون و يضع الترتيبات اللازمة لإلقاء القبض عليه منعا من انتشار الرشوة و الفساد، و تعطيل مصالح الناس و المحافظة على المال العام من الضياع و السرقة. و مثل هذا يكون قد ظهرت دلالاته فهو غير مستور بل هو مكشوف، و قد أمرنا الرسول أن من يدلنا صفحته نقم حد الله تعالى عليه، و الإبداء أي إبداء الصفحة مؤداه العلم و عليه الظن بوجود المنكر.<sup>(1)</sup>

6- فحص الشكاوى العامة ورد الحقوق إلى أصحابها و متابعة ذلك، كما كان والي الحسبة يجيب دعوة من استعان به لرفع الظلم.

7- مراقبة والي الحسبة للمرافق العامة للتأكد من مدى كفايتها للقيام بوظيفتها الاجتماعية فله أن يجمع المال لإنفاقه على صيانة هذه المرافق إذا لم يقيم بذلك بيت المال أو المقتدرين من المسلمين.

8- يحق لوالي الحسبة أن يراقب موارد بيت المال، فيأخذ بالقوة هذه الحقوق من مانعيها فله أن يجمع الزكاة قهرا من مانعيها ، كما يحق له أن يراقب إنفاق أموال بيت المال لاكتشاف ما قد يكون من إسراف أو بدخ من جانب القائمين على هذا الإنفاق ، أو من وضع أموال المسلمين في غير مواضعها، فكل هذا من باب الأمر بالمعروف و النهي عن المنكر.

9- و كان من سمات نظام الحسبة أن يحكم متوليها فيما لا يتوقف على دعوى من مدعى، فإن ما تتم مصلحة الأمة به، يجب ألا يتوقف على مدعى و مدعى عليه بل يحكم فيه متولى الحسبة بالأمارات و العلامات الظاهرة و القرائن البينة، و يدخل في ذلك جميع الحدود و الحقوق التي ليست لقوم معينين بل منفعتها لجميع المسلمين.<sup>(2)</sup>

(1)- الغزالي، الإحياء، مرجع السابق، ج 2، ص 325.

(2)- الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام ، مرجع سابق، ص 222.



نستطيع في النهاية أن نقول أن المحتسب كان يقوم بأعماله الرقابية بأسلوبين:

### الطريقة الأولى :

وهي التي رفع أعلامها رسول الله و أصحابه وهي تقيم المراقبة على المحبة و العدل و لا تجعل القوة أداة من أدواتها ووسيلة من وسائلها، وهي التي تقوم على الأمر بالمعروف و النهي عن المنكر و على الرغبة في الخير والنفور من الشر، فيؤدى كل فرد ما يجب عليه طبقاً لأحكام الشريعة. كما تقضى هذه الطريقة بعدم استعمال الأموال العامة إلا طبقاً لهذه الأحكام وصولاً إلى مجتمع فاضل يسوده مبدأ التكافل الاجتماعي، مجتمع الرفاهية الاقتصادية.

### الطريقة الثانية :

وهي التي تقوم على الحزم و القوة والعقاب، وقد اتبعها والي الحسبة حين انتشر الإسلام واتسعت رقعة الدولة الإسلامية ودخل الإسلام أقواماً لم يتصلوا بالرسول وليسوا من أهل السابقة والتابعين، فكانوا ضعاف العقيدة التي هي أساس الرقابة الذاتية، و ضعف الوازع الديني لدى أكثرهم. لذلك أصبح لزاماً أن يوجد رقيب خارجي تقوم مراقبته على الحزم و قوة العقاب فقامت رقابة المحتسب إلى جانب وازع الضمير.<sup>(1)</sup>

رغم هذا لم تكتف الدولة الإسلامية يومئذ بنظام الحسبة وحده كنظام قضائي إداري، تتداخل فيه كثير من الاختصاصات المستقلة اليوم بما في ذلك اختصاص الرقابة على المال العام. بل تعدته إلى إيجاد نظم أخرى قد تكون أكثر فعالية في إضفاء رقابة فعالة ومستمرة ودقيقة، من ذلك إنشاء ديوان المظالم أو ولاية المظالم والتي ستعرض لها بالدراسة في المبحث التالي.

الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام ، مرجع سابق، ص 222 و 223.

### المبحث الثالث:

#### رقابة قضاء المظالم

على غرار ديوان الحسبة استحدثت الدولة الإسلامية جهازا آخر من بين صلاحياته أن يقوم بوظيفة الرقابة على المال العام وكيفية إدارته، هو ديوان المظالم. والأصل أن المجتمع الإسلامي مجتمع قائم على العدل، ولكن لما تجاهر الناس بالظلم و زاد جور الولاة، باشر حكام المسلمين النظر في المظالم لرد الحقوق إلى أصحابها بقوة السلطان، وقد أخذ هذا النظام في التطور حتى أصبح ولاية من ولايات الحكم في الدولة الإسلامية، كان من ضمن اختصاصاتها المتعددة القيام بأعمال الرقابة المالية للكشف عن المخالفات والمحافظة على الأموال العامة و رد الحقوق لأصحابها، فقد كان الهدف الأساسي من ولاية المظالم هو وقف تعدي ذو الجاه والحسب وكبار موظفي الدولة وعمالها على الرعية، أو على أموال الدولة.<sup>(1)</sup>

سأقتصر في بحثي لولاية المظالم على ما تقوم به من رقابة مالية، معرجا على تعريف المظالم ونشأتها وتطورها و الشروط التي ينبغي أن تتوفر في ناظر في المظالم،(مطلب أول)، ثم الاختصاصات الرقابية التي يباشرها هذا الأخير (مطلب ثان).

#### المطلب الأول:

##### تعريف المظالم ونشأتها وشروطها

يتناول هذا المطلب تعريف المظالم (فرع أول)، ونشأة المظالم (فرع ثان) و شروط والي المظالم (فرع ثالث).

##### الفرع الأول: تعريف المظالم

النظر في المظالم يعني قود المتظالمين إلى التناصف و زجر المتنازعين عن التجاحد بالهيبة.<sup>(1)</sup> كما عرفها ابن خلدون المظالم بقوله<sup>(3)</sup>: "كان الخلفاء من قبل يجعلون للقاضي النظر في المظالم وهي وظيفة ممتزجة من سطوة السلطنة ونصفة القضاء وتحتاج إلى علو يد

(1)- الخالدي محمود، (ديوان المظالم في دولة الخلافة الراشدة)، مجلة جامعة الأمير عبد القادر للعلوم الإسلامية- دورية أكاديمية متخصصة تعنى بالدراسات الإسلامية و الإنسانية، العدد 23، ماي 2007، ص ص 11 - 48. (1)-

(2)- الماوردي، المرجع السابق، ص 130.

(3)- ابن خلدون ، المرجع السابق، ص 245 .

و عظيم رهبة تقمع الظالم من الخصمين، وتزجر المعتدي وكأنه يمضي ما عجز القضاة أو غيرهم عن إمضائه ويكون نظره في البيئات والتقارير واعتماد الإمارات والقرائن، و تأخير الحكم إلى استجلاء الحق وحمل الخصمين على الصلح واستحلاف الشهود وذلك أوسع من نظر القاضي".  
فالنظر في المظالم في الدولة الإسلامية كان بجانب القضاء، يحكم فيما يعجز القضاة عن الحكم فيه، و هي وظيفة أوسع من وظيفة القاضي وأعلى منه.

### الفرع الثاني:

#### نشأة المظالم وتطورها

عرفت الدولة الإسلامية قضاء المظالم منذ عهد الرسول - صلى الله عليه وسلم-، حيث باشرها بنفسه، وعمل به الخلفاء الراشدون، فجلسوا للنظر في المظالم دون أن يفردوا لذلك يوماً معلوماً، و دون أن يكون مجالستهم هيئة معينة، فكان على ابن أبي طالب هو أول من جلس للنظر في المظالم من الخلفاء الراشدين و لكنه لم يعرف عنه أنه أفرد لسماع الظلمات يوماً معيناً أو ساعة معينة. ثم قوي نفوذه وتأثيره في الدولة الإسلامية فيما بعد في مختلف عهودها و أقطارها، وصار ولاية تامة مستقلة. فكان أول من أفرد للظلمات يوماً يتصفح فيه قصص المتظالمين من غير مباشرة للنظر هو عبد الملك بن مروان، فكان إذا استعصى عليه مشكل رده إلى قاضيه.<sup>(1)</sup>  
كما جلس للنظر في المظالم خلفاء بني العباس و حددوا لذلك أياماً معلومة، ثم صار الخلفاء يولون من يقوم بها دونهم حتى أصبح للنظر في المظالم ولاية وهيئة خاصة لا يكتمل النظر في المظالم إلا بها.<sup>(2)</sup>

### الفرع الثالث:

#### شروط ناظر المظالم

يشترط الفقهاء لمن يتولى المظالم ثلاثة أنواع من الشروط، منها ما يتعلق بشخصه (فقرة أولى) و منها ما يتعلق بولايته (فقرة ثانية)، ومنها ما يختص بمجلس المظالم (فقرة ثالثة):  
**أولاً- الشروط المتعلقة بشخص ناظر المظالم**  
اشترط الفقهاء لناظر المظالم فيما يتعلق بشخصه أن يكون: جليل القدر، نافذ الأمر، عظيم

(1)- الماوردى، المرجع السابق، ص 131. و حسن إبراهيم، النظم الإسلامية، مرجع سابق، ص 251

(2)- الماوردى، المرجع السابق، ص 131.

لهيبة، ظاهر العفة، قليل الطمع، كثير الورع. و إنما اشترط له مثل هذه الصفات لأنه يحتاج في نظره إلى سطوة الحماية، و أن يكون أمره نافذاً. كما يحتاج إلى تثبيت القضاة فيحتاج إلى الجمع بين صفات الفريقين، و أن يكون بجلالة القدر نافذاً في الجهتين. و أن يكون عفيف النفس لا يطمع فيما هو موجود في أيدي الآخرين، على تقوى من الله و هدى. (1)

### ثانياً- الشروط المتعلقة بولاية ناظر المظالم

يقع النظر في المظالم على حالين:

أ - إذا كان الناظر في المظالم ممن يملك الأمور العامة، لم يفتقر لأجل النظر فيها إلى تقليد (تعيين)، بل يكون له حق النظر بعموم و لائته، و هو ثابت للخليفة قبل غيره، و قد سبق بيان ذلك حيث كان يختص دون غيره بنظر المظالم إلى أوائل الدولة العباسية. كما يجوز للوزراء والولاة النظر في المظالم التي تقدم ضد من هم دونهم في المناصب، ولا يحتاج نظرهم هذا إلى تقليد وتولية. (2)

ب- أن يتولى المظالم شخص متخصص من غير ذي الولاية العامة من الوزراء والولاة، فإن في هذه الحالة يحتاج الأمر إلى تقليد خاص من ولي الأمر متى توفرت فيه الشروط المتقدم ذكرها. (2)

### ثالثاً- الشروط المتعلقة بمجلس المظالم

لا يجلس الناظر في المظالم أو والي المظالم للفصل في الظلمات بمفرده، بل يتطلب الأمر وجود خمسة فئات من العمال لا يستغني عنهم، و لا ينتظم نظره إلا بهم و فيما يلي بيان هذه الفئات الخمسة و الغرض من وجودها بمجلس المظالم :

1. **الحماة والأعوان** : لجذب القوى و تقويم الجريء فكانوا من القوة بحيث يستطيعون التغلب

على من يلجأ إلى العنف أو يحاول الفرار من القضاء. (3)

2. **القضاة والحكام** : لاستعلام كما يثبت عندهم من الحقوق و معرفة ما يجري في مجالسهم

بين الخصوم ، فمهمتهم الإحاطة بما يصدر من الأحكام لرد الحقوق إلى أصحابها، والعلم بما

(1)- الماوردي، المرجع السابق، ص 130.

(2)- الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، مرجع سابق، ص 232.

(3)- حسن إبراهيم، النظم الإسلامية، مرجع سابق، ص 252.

3. يجري بين الخصوم، فيلمون بشتات الأمور الخاصة بالمتقاضين، كان القضاة يستفيدون من وراء حضورهم هذه الجلسات إذا كانوا يستطيعون تطبيق الأحكام على ما يعرض أمامهم من القضايا في جلساتهم.
4. الفقهاء: ليرجع إليهم والي المظالم فيما أشكل و يسألهم عما اشتبته وأعضل من المسائل الشرعية.
5. الكتاب : ليشبوا ما جرى بين الخصوم ، و ما توجه إليهم أو عليهم من الحقوق.
6. الشهود: ليشهدهم على ما أوجبه من حق وأمضاه من حكم، كما أن مهمتهم كانت أيضا إثبات ما يعرفونه عن الخصوم.<sup>(1)</sup>

### المطلب الثاني:

#### اختصاصات قضاء المظالم

تنقسم اختصاصات والي المظالم إلى نوعين من الاختصاصات: الأول منها يتولاها والي المظالم من تلقاء نفسه بغير حاجة إلى تظلم يرفع إليه، و الثاني ينظر فيه بناء على ما يقدم إليه من ظلمات ذوي الشأن، و سوف نتناول بالبحث الاختصاصات التي تتعلق بنواحي الرقابة المالية فحسب:

#### الفرع الأول

##### الاختصاصات الرقابية دون تظلم<sup>(2)</sup> - التلقائية-

يمثل الاختصاصات التي يتولاها والي المظالم بغير حاجة إلى تظلم من أحد أو طلب يرفع إليه، فهي تلك التي تتعلق تتعلق بالصالح العام ولا يتوقف النظر فيها على متظلم، فيقتضي الأمر من والي المظالم أن ينظرها و يقوم بها دون انتظار دعوى أو شكوى، وإلا فسدت أحوال البلاد والعباد، أي ما يتعلق بالنظام العام بتعبير أهل القانون اليوم، نذكر منها ما يتعلق بالرقابة المالية فيما يلي :

(1)- الماوردي، المرجع السابق، ص 134. و حسن إبراهيم ، النظم الإسلامية، مرجع سابق، ص 252.

(2)- الماوردي، المرجع السابق، ص 134 و ما بعدها.

أ- النظر فيما يتقاضاه العمال من أجور و ما يقومون بجمعه من أموال الجباية و الخراج و الزكاة، سيما إذا تظلم منهم العامة في الأمصار و ذلك ما يشبه اختصاص القضاء الإداري في مجال المنازعات الضريبية. وهو في هذا ينظر إلى ثلاث نواح يقرر فيها الحق:

1. في طريق التحصيل ، فيتحرى أن تكون بدون ظلم أو تعد.
2. في مقدار الأموال المحصلة، إن كانت قد تجاوزت مقاديرها، فيردها إلى المقدار المعقول الذي لا يرهق أحدا ، فإذا فرض عمال الخراج على الأرض مالا تطيقه، خفض قيمة هذا الخراج إلى المقدار المعقول. ومن ذلك ما فعله الخليفة المهدي و هو أول من جلس للمظالم في الدولة العباسية، فقد رفع عن العراق الخراج الظالم بعد أن أرهقهم و لما قيل له أن الخلفاء من قبله جبوا ذلك قال : معاذ الله أن ألزم الناس ظلما تقدم العمل به أو تأخر، أسقطوه عن الناس . فقال الوالي . الحسن بن مخلد . أن أسقط أمير المؤمنين هذا ذهب من أموال السلطان في السنة اثنا عشر ألف درهم ، فقال المهدي: " على أن أقرر حقا و أزيل ظلما و أن أجحف بيت المال "

3. النظر فيما ما يأخذه العمال لأنفسهم ظلما، فإذا تبين وجه الحق فيه رد ما أخذ بالباطل إلى صاحبه، ويعاقب العامل الظالم عقاب الرشوة. فالناظر في المظالم عليه أن يتأكد من أن الإيرادات تحصل طبقا للقواعد الشرعية المعمول بها فمازاد بالتحصيل رد إلى أصحابه، سواء استحق الزائد إلى بيت المال، أم أخذه الجباة لأنفسهم بدون وجه حق، فيسترجه منهم لأربابه.

ب- مراجعة ما يشته كتاب الدواوين المالية من إيرادات ونفقات ليتأكد من أن الإيرادات قد أضيفت، و قيدت بالدفاتر بدون نقص، ومطابقة ذلك على القوانين المعمول بها، و أن النفقات أثبتت وفقا لما تم إنفاقه فعلا. بمعنى أن ما كان يقوم به ناظر المظالم يشبه ألى حد كبير المراجعة المستندية التقليدية التي تقوم بها مجالس ومحاكم ودواوين الحاسبات في عصرنا هذا.<sup>(1)</sup>

ج- النظر في حسن تأدية القائمين على الشؤون المالية لأعمالهم والواجبات المطلوبة منهم،

(1)- الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، مرجع سابق، ص 234

فيتحرى أمرهم قضاة مجلس المظالم، فمن ثبت تقصيره أو خيانتته عزله من منصبه، واستبدله بغيره، فالعمال هم قوام الدولة و بصلاحتهم تصلح الشؤون المالية بالدولة و بفسادهم تفسد ولاية المظالم.

في سبيل ذلك يراقب كتاب الدواوين المالية، و يطبق قانون من أين لك هذا على عمال الحكومة و جباة بيت المال و متولى الأوقاف و كتبتة و نحوهم، و إذا ظهر عليهم مظاهر الغنى و بنوا الأبنية دون أن يعرف لثرائهم مصدر كان ذلك دليلا على خيانتهم و ارتشائهم ، فيجوز عزلهم و مصادرة أموالهم ما لم يثبتوا لها مصدرا. و أول من طبق ذلك في الإسلام عمر بن الخطاب و أتبعه في ذلك بعض خلفاء الدولة الأموية و الدولة العباسية.<sup>(1)</sup>

فوالى المظالم يراقب حتى لا يضيع المال العام و يمنع وقوع الظلم على الرعية من العمال فيرد لهم حقوقهم أي ما حصل بالزيادة أو بدون وجه حق، أي يمنع الموظف العام من إسائه إستعمال السلطة الممنوحة له درءا للتعسف و ظلم الرعية و من أن يحصل المال العام من موارد الصحيحة و ينفق في أوجه الإنفاق الواجبة.

د- تصفح الأوقاف العامة، ليتأكد من أن ريعها يجري وفقا لشروط وافقيها، فيقوم بمراجعة أموال الأوقاف العامة، وكيفية التصرف في إيراداتها، للتأكد من أنها حصلت وفقا للقواعد المقررة، و من أنها صرفت في الأغراض المخصصة لها.

هـ- رد الغصوب السلطانية و غصوب الأقوياء، وأصحاب النفوذ والجاه إلى أصحابها والتي أخذت منهم على غير مقتضى الشرع للدولة، وأول أصحاب النفوذ والجاه، كالأملاك المقبوضة عن أربابها إما رغبة فيها وإما تعديا على أهلها.<sup>(2)</sup>

## الفرع الثاني:

### الاختصاصات الرقابية بناء على تظلم أو شكوى

أما النوع الثاني من اختصاصات والى المظالم، فهي تلك التظلمات التي ينظر فيها بناء على ما يقدم إليه من ظلامات وشكاوى، على النحو الآتي:

(1)- الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، مرجع سابق، ص 235.

(2)- الماوردى، المرجع السابق، ص 136.

أ- إذا تظلم من نقصت أرزاقهم أو تأخرت عنهم ، فعلى والي المظالم أن يرجع في ذلك إلى ديوان فرض العطاء، فيجريه عليهم وينظر فيما نقصوه أو منعه من قبل، فإن كان قد أخذه ولاية أموره استرجعه منهم، وإن لم يأخذه قضاة بيت المال.

فوالى المظالم هنا يقوم عندما ترفع إليه شكاوى في هذا الشأن يمثل ما يقوم به مجلس المحاسبة اليوم من مراجعات للقرارات الخاصة بشؤون العاملين، كحساب المعاش و الضمان الإجتماعي، للتثبت من مطابقتها للقوانين اللوائح والقرارات المعمول.

و كان والى المظالم يرجوع إلى الدواوين ليرد إلى المرتزقة ما انتقصوه أو منعه فإذا كان قد أخذه ولاية أموره استرجعه منهم أي أنه كان إذا استولى عليه أحد بدون وجه حق أخذه منه و إذا كان ما انتقصوه أو منعه لم يأخذه أحد، أمر بصرفه من بيت المال فكانت رقابته فاعلة و رده للحق بأسرع وأيسر السبل.<sup>(1)</sup>

ب- يقوم والى المظالم حينما ترد إليه الظلمات برد الأموال العامة التي اغتصبت، سواء اغتصبها الولاية أو الحكام أو الأفراد بغير حق، كما يرد للعامة ما اغتصب منهم من أموال، سواء في ذلك إذا كان المال المغتصب أضيف للمال العام، أو أخذه الحاكم لنفسه. فقد كان والى المظالم يرد الأموال التي تغلب عليها الأقوياء، وتصرفوا فيها تصرف الملاك بالقهر والغلبة، ويتولى انتزاعها منهم بأحد أربعة أمور:

- 1- اعتراف الغاصب و إقراره .
- 2- بعلم والى المظالم فيجوز له أن يحكم عليه بعلمه.
- 3- بالبيئة التي تشهد على الغاصب بغصبه، أو تشهد للمغصوب فيه بملكه.
- 4- بتظاهر الأخبار الذي ينفي عنها التواطئ ولا يتطرق إليها الشك، لأنه لما جاز للشهود أن يشهدوا في الأملاك بتظاهر الأخبار، كان حكم ولاية المظالم بذلك أحق.<sup>(2)</sup>

(1)- الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، مرجع سابق، ص236.

(2)- الماوردى، المرجع السابق، ص137.

(3)- الخالدي، المرجع السابق، ص35 و ما بعدها.



الواضح أن لوالي المظالم أن يحكم فيها بعلمه كما أنه يحكم في رد الأملاك بتظاهر الأخبار الذي يجوز للشهود أن يشهدوا به في الأملاك، و هذا يوضح لنا مدى اتساع سلطة والي المظالم في رد ما اغتصب من المال العام، وله إذا علم أن قوما منعوا زكاة أموالهم أو أدوها بقدر غير كاف كان من واجبه أو يستوفى حقوق الله و فروضه بماله من قوة و رعية، بأن يأخذ غصبا زكاة الأموال التي فرضها الله حقا للفقراء و المساكين...، فقد فعل ذلك ابن تيمية "حيث قاد كتيبة . بعد انهزام التتار . و ذهب إلى الشيعة في الجبل حتى أخضعها ، وحملهم على دفع الزكاة و العشور صاغرين"<sup>(1)</sup>.

### الفرع الثالث:

#### تقدير قضاء المظالم

مما سبق بيانه نخلص إلى النتائج التالية:

- 1- على مدى أهمية وظيفة والي المظالم في الدولة الإسلامية، وما كان له من القوة و نفاذ الكلمة، فقد كان يتولى نظر المظالم من بيده السلطة الفعلية من الخلفاء أو يولون من يقوم بها نيابة عنهم. ولما استبد الوزراء و السلاطين بالحكم أصبحوا هم الناظرين فيها، وكان يعتبر النظر في المظالم من الأمور العظيمة المكتملة للسلطة، وهذه السلطة هي التي ساعدت والي المظالم أن يؤدي ما هو معقود عليه من آمال وما هو منوط بولايته من أعمال وواجبات.
- 2- فنجد في الشكاوي من كتاب الدواوين ونذكر منها على وجه الخصوص شكاوي العمال والموظفين من نقص أجورهم أو تأخرها أو منع رواتبهم، فيقوم بردها طبقا للقوانين العادلة فهو بذلك يقوم بالرقابة المالية على ما نسميه الآن بالباب الأول من المصروفات بالميزانية العامة للدولة، كما يقوم برد الأموال التي تغتصبها السلطات العامة لأصحابها و يجري الأوقاف على شروط واقفها.
- 3- قيامه بأعمال التفتيش والتحري على ما يجيبه العمال من الأموال من الرعية، ليتأكد من أن هذه الأموال حصلت طبقا لما تقضى به أحكام الشريعة الإسلامية... و إذا ما اكتشف أن بعض المبالغ حصلت بدون وجه حق ردها إلى أصحابها بدون تظلم منهم تصفح والي المظالم للإيرادات مماثل إلى حد كبير ما تقوم به الغرفة الخاصة بالإيرادات بالإدارة المركزية للرقابة المالية على الجهاز الإداري للدولة بمجلس المحاسبة.

4- تصفح أحوال كتاب الدواوين أي العاملين بمصالح الحكومة المختلفة، وهو ما تقوم به الرقابة الإدارية الآن من الكشف عن المخالفات الإدارية و المالية التي تقع من الموظفين أثناء مباشرتهم لواجبات و وظائفهم و العمل على منع وقوعها و ضبط ما يقع منها.<sup>(1)</sup>

5- مراقبة ريع الأوقاف الخيرية، ليتأكد من أنه ينفق في الأغراض المخصصة له، وهذا ما يقوم به مجلس المحاسبة اليوم، حيث يراجع إيرادات ومصروفات الأوقاف والتي تتمثل حاليا في إيرادات و مصروفات وزارة الأوقاف والشؤون الدينية.

6- يتضح لنا مما سبق أن والي المظالم كان يباشر بحكم اختصاصاته المتقدمة، وبفضل ماله من قوة و سلطان رقابة مالية فعالة على إيرادات الدولة الإسلامية و نفقاتها، و يكفل العدالة لكل خصومة مالية تقع بين الإدارة والأفراد، وهو قادر بسلطانه على وضع الأمور في نصابها السليم بما يتفق و أحكام الشريعة الإسلامية، سواء في ذلك ما يتعلق بتحصيل الإيرادات أو بالإنفاق منها.

لقد كانت هذه الاختصاصات وغيرها مما لم يتسن ذكره شاملة لمهام دينية وإدارية وقضائية اختص بها ديوان المظالم، والذي كان يمثل في وقته نموذجا فريدا من نوعه الغرض منه إشاعة العدل وإظهار الحق، وفرض سلطان الدولة وهيبة الشرع في المجتمع الإسلامي على أساس من المشروعية الإسلامية القائمة على منع الظلم والاستبداد<sup>(2)</sup>.

يمكن القول في نهاية المطاف أن الشريعة الإسلامية قد أقامت مبدأ الرقابة على المال العام إيراد و إنفاقا على أساس أصيل، ينطلق ابتداء من الوعي بفكرة الاستخلاف عن الله في المال وأنه من أعظم الأمانات التي استوثق عليها الإنسان. ثم أقامت له نظاما محكما من المعاملات المالية الشرعية ليتم التعامل به ضمن إطارها وحدودها، وفرضت ما ينبغي إخراجها منه من حقوق الله والعباد، كالزكاة والخراج و الجزية والضرائب و ما إلى ذلك.<sup>(3)</sup> ثم أقامت عليه رقابة محكمة من خلال النصوص، ومن خلال تدخل أجهزة الدولة وكذا القضاء لمتابعة كل العمليات المتعلقة بمختلف وجوه الإنفاق و الإيراد، ومواجهة كل العمليات المخالفة لقواعد التشريع المالي في الإسلام.

(1)- ابن خلدون، المرجع السابق، ص245.

(2)- حمدي عبد المنعم، ديوان المظالم، نشأته وتطوره واختصاصاته مقارن بالنظم القضائية، دارالجيل، بيروت، لبنان، 1988. بعلي محمد الصغير، المرجع السابق، ص31. و سليمان محمد الطماوي، عمر بن الخطاب، مرجع سابق، ص50 و ما بعدها. و عبد الله مرسي، سيادة القانون، رسالة دكتوراه، دار الكتاب المصري الحديث، ص404 .

## ملخص الباب الثاني و نتائجه

### أولاً- الملخص:

أدى التطور الهائل الذي شهدته النظرية العامة للرقابة المالية على مختلف المستويات في وقتنا الحاضر إلى ظهور منظمات دولة و إقليمية يطلق عليها اسم أجهزة الرقابة المالية العليا وهي ذات تنظيمات مختلفة على المستوى الدولي و الإقليمي و الوطني. يقابلها في النظام المالي الإسلامي أجهزة متخصصة في مجال الرقابة المالية ، تم تناولها كلها في هذا الباب الذي قسمته إلى ثلاثة فصول أيضا على النحو التالي:

### الفصل الأول : تعرضت فيه لدراسة التنظيمات الدولية و الإقليمية لأجهزة الرقابة المالية

العليا في القانون من خلال ثلاثة مباحث:

#### المبحث الأول: تناولت فيه أجهزة الرقابة المالية العليا وتنظيماتها الدولية والإقليمية حيث

ظهرت بسبب هذا الشأن منظمات دولية و إقليمية عديدة تجمع تحت إطارها عضوية الكثير من الدول منها على سبيل المثال لا الحصر المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (أنتوساي)، و محكمة الحسابات الأوروبية، وكذا المنظمة الإفريقية (أفروساي)، والمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (أرساي). مبينا مفهوم أجهزة الرقابة المالية العليا و موضحا مدى استقلالها في ممارستها دورها المنوط بها.

و قد تعرضت إلى دراسة كل منظمة على حدة من حيث بنيتها الإدارية و التنظيمية، وبينت - مهامها وصلاحياتها التي تقوم بها ومختلف التوصيات والمقترحات التي تتقدم بها لتحسين أداء العمل الرقابي على المستوى الداخلي لكل دولة.

#### المبحث الثاني: و تعرضت فيه لدراسة نماذج من الأجهزة الوطنية العربية والعربية للرقابة

المالية العليا حيث تصنف في هذا الإطار النماذج العربية للرقابة المالية العليا بما فيها الأجهزة العليا الوطنية للرقابة المالية في هذه الدول بتوجهاتها المختلفة من أفضل التجارب العالمية وأحسنها أداء و مقدرة على تحقيق أهدافها في ضمان رقابة فاعلة وناجعة. سواء تعلق الأمر بالنموذج اللاتيني للرقابة المالية العليا الذي تتزعمه المدرسة الفرنسية والألمانية أو تعلق الأمر بالنموذج الأنكلوسكسوني للرقابة الذي تتبناه كل من بريطانيا والولايات المتحدة الأمريكية وكندا.

### المبحث الثالث : تعرضت فيه لدراسة بعض التجارب العربية للرقابة المالية العليا

و تماشيا مع أوضاع الحداثة المتجددة سعت كثير من الدول العربية إلى تأسيس تجارب رقابية خاصة بكل بلد ، وإن كان المنحى الاعم فيها أنها استقت في معظمها نظمها وتشريعاتها وأجهزتها الرقابية من التجربة الفرنسية العريقة في هذا المجال ، حيث تطرقت لدراسة بعضها لاكتشاف واقع الرقابة المالية العليا في الدول العربية و هما التجربة التونسية والتجربة المصرية.

و قد تعرضت إلى دراسة كل تجربة على حدة من حيث تاريخ نشأتها وتطورها و بنيتها الإدارية و التنظيمية، و بينت مهامها وصلاحياتها التي تقوم بها، و قمت بتقييمها وتقدير مستوى أدائها الرقابي انطلاقا من واقعها القطري المتميز في كل دولة عربية.

و إنما ركزت على هاتين التجريبتين لخصوصيتها عن باقي التجارب العربية من حيث عراقتهما، و نجاحهما في الأداء الرقابي المتميز عربيا، و بخاصة التجربة التونسية.

### الفصل الثاني: تطرقت فيه التجربة الجزائرية للرقابة المالية العليا (مجلس المحاسبة)

تعد الجزائر إحدى هذه الدول العربية التي حاولت أن تؤسس لنفسها منظومة تشريعية خاصة بها في مختلف مجالات القانون بما فيها مجال الرقابة المالية. فأنشأت بدورها جهازا أعلى للرقابة المالية العليا اللاحقة هو مجلس المحاسبة. رغم أن ذلك جاء متأخرا نوعا قياسا مع باقي المؤسسات الدستورية في الدولة و لمتابعة الموضوع بصورة أكثر تفصيلا قمت بتقسيم هذا الفصل إلى المباحث الثلاثة التالية.

### المبحث الأول: تعرضت فيه لنشأة وتطور مجلس المحاسبة فبينت كيف كانت الجزائر

تفتقد لهيئة عليا للرقابة المالية بعد استقلالها ، ولم تحظ بوجود هذا الجهاز إلا بعد صدور دستور ، 1976 ، حيث لم يظهر بصفة فعلية حتى سنة 1980 أين صدر القانون رقم 80-05 المؤرخ المتعلق بمجلس المحاسبة ثم صدر بعده القانون 90-32 الذي لم يعمر طويلا ليتم استبداله نص جديد هو الأمر 95-20 الذي أعاد تنظيم مجلس المحاسبة وتحديد صلاحياته ومهامه كجهاز أعلى للرقابة المالية المستقلة في الجزائر، خاصة بعد التعديل الذي مسه في سنة 2010 بموجب الأمر 10-03. و هو القانون الساري به العمل إلى حد الساعة.(فصل ثان).

**المبحث الثاني:** تناولت فيه الطبيعة الدستورية لمجلس المحاسبة ومدى استقلاله حيث ركزت على تحديد الطبيعة الدستورية لهذه المؤسسة التي عرفت مراحل مختلفة من التطور والتباين أفضت في آخر المشوار إلى تحديد معالمها المؤسسية والوظيفية و بلورة الطبيعة الدستورية لمجلس المحاسبة، أين اتضح الإطار الدستوري والقانوني لهذه المؤسسة بين مؤسسات الدولة الأخرى التي نص عليها الدستور و تحدد مركزها القانوني كمؤسسة دستورية عليا ومستقلة و تحددت طبيعة العلاقة بينها وبين السلطتين التنفيذية والتشريعية في الدولة.

كما تطرقت للحديث عن استقلال مجلس المحاسبة من خلال تجسيد المعيار الأساس الذي يميز عملية الرقابة المالية الخارجية المستقلة عن الرقابة المالية الداخلية التي تقوم بها السلطة التنفيذية. حيث بينت أن هذه الاستقلالية لا تتجسد إلا من خلال زاويتين اثنتين تتعلق أولهما: بالاستقلال القانوني لمجلس المحاسبة وتتعلق الثانية بمدى تمتع أعضاء مجلس المحاسبة بالحصانة الكاملة أثناء أداء مهامهم .

### **المبحث الثالث:** تناولت فيه الطبيعة القانونية لمجلس المحاسبة الجزائري

حيث تطرقت إلى البحث المظاهر القضائية في تنظيم وتشكيله ووظيفة مجلس المحاسبة الجزائري فركزت على بيان مدى تأثير مجلس المحاسبة بمحكمة الحسابات الفرنسية مبينا الطبيعة القانونية لمحكمة الحسابات الفرنسية، ثم تطرقت إلى طرح الإشكال حول مجلس المحاسبة الجزائري إن كان يشكل هيئة قضائية أهلية إدارية؟. ثم إن البحث في تحديد الطبيعة القانونية لمجلس المحاسبة إن كان يشكل هيئة قضائية متخصصة أو مؤسسة عمومية ذات طبيعة أخرى، اقتضي مني أن أركز على إبراز أهم المظاهر القضائية في تنظيم مجلس المحاسبة و تشكيلته. و أهم المظاهر القضائية في وظيفة مجلس المحاسبة وكذا تحديد الطبيعة القضائية لقرارات مجلس المحاسبة.

كما تعرضت لطرق الطعن في أحكام المجلس من الناحية الموضوعية و المتمثلة في الطعون الداخلية أمام المجلس وهي المراجعة والاستئناف، والطعون الخارجية وتتم أمام مجلس الدولة الجزائري وهي طعن واحد هو الطعن بالنقض في القرارات الصادرة عن الغرف مجتمعة.

### **الفصل الثالث:** تناولت فيه الأجهزة العليا للرقابة المالية العليا في النظام الإسلامي

على اعتبار أنه منظومة تشريعية مستقلة وقائمة بذاتها لها مرجعيتها وخصوصياتها وطبيعتها، فقد اهتمت أيضا بمسار الرقابة على المال العام و وضعت له النظم والأجهزة الرقابية الكفيلة بحمايته

ودفع الانحرافات عنه وذلك عن طريق إقامة نظم إدارية و أخرى قضائية تتولى هذه الوظيفة الرقابية وقد قسمته إلى ثلاثة مباحث أيضا:

**المبحث الأول:** تطرقت فيه للأجهزة التنفيذية للرقابة المالية في الدولة الإسلامية التي تجسد رقابة الخفاء والوزراء وسائر الدواوين التنفيذية على المال العام من كل تبذير أو تبديد. و بعد أن تطرقت لتاريخ نشأة الديوان وكيفية نشأته في عهد عمر بن الخطاب، تعرضت لدراسة بعض هذه الأجهزة و الدواوين كديوان الزمام وديوان المكتبات والمراجعات أو ديوان النظر وديوان بيت المال، وبينت مفهومها وصلاحتها ومهامها الرقابية على النشاط المالي في الدولة الإسلامية .

**المبحث الثاني:** تطرقت فيه لدراسة رقابة نظام الحسبة فتناولت مفهوم نظام الحسبة و شروط المحتسب ثم اختصاصات والى الحسبة في الرقابة على المال العام . حيث تجلت مهامه الرقابية في تتبع النواحي المالية التي تتعلق بمراقبة موارد الدولة وأوجه إنفاق المال العام، وكيفية مراقبة موظفي الدولة القائمين على هذه الأموال، والتصرفات المالية التي يقومون بها ضمانا لشرعية تصرفات الدولة، ومحافظة على الأموال العامة من كل ألوان التلاعب والتبذير. كما يراقب الحالة الاقتصادية و الإنفاق على المرافق العامة وصيانتها، فيكون بذلك قد تناول برقبته قطاع الإنفاق العام و قطاع الإيرادات العامة.

**المبحث الثالث:** تناولت فيه رقابة نظام المظالم الذي تأسس كقضاء إداري ينظر في مظالم السلطات العامة و له صلاحيات عديدة في مجال الرقابة على الأموال العامة في الدولة الإسلامية . حيث تعرضت لمفهوم هذا النظام القائم بمثابة قضاء إداري له صلاحيات في مجال الرقابة المالية، وتطرقت إلى كيفية ظهوره ونشأته وتطوره عبر تاريخ الحضارة الإسلامية، وتطرقت أيضا إلى و الشروط التي ينبغي أن تتوافر في ناظر في المظالم، ثم الاختصاصات الرقابية التي يباشرها هذا الأخير في المجال المالي.

## ثانيا- نتائج الباب الثاني

1. إن ظهور المنظمة الدولية للرقابة المالية والمنظمات الإقليمية الأخرى للأجهزة العليا للرقابة المالية العليا كان له الدور العظيم في تطور مفاهيم الرقابة المالية من الكلاسيكية إلى الحديثة، و من الرقابة المستندية و المحاسبية إلى الرقابة الاقتصادية و التقييمية التي تعتمد على مقاربات حديثة جدا كالتدقيق و تقييم السياسات العمومية والفحص المدمج، وكذا اعتماد الكثير من المعايير والأساليب والمناهج الرقابية المتطورة التي جعلت من البلدان الغربية على اختلاف توجهاتها اللاتينية والأنكلوسكسونية رائدة في هذا المجال. في حين بقيت التجارب العربية المستنسخة منها تراوح مكانها و لا ترقى إلى المستوى المطلوب إقليميا و دوليا رغم كل الجهود المبذولة .

2. بالنسبة للتجربة الجزائرية للرقابة المالية ورغم كونها جاءت متأخرة نوعا ما قياسا مع بعض الأنظمة العربية والمغربية، إلا أنها حاولت أن تستدرك هذا التأخر من خلال النص على إنشاء جهاز أعلى للرقابة المالية هو مجلس المحاسبة الذي عرف مخاضا عسيرا قبل أن يصل إلى هذه الصورة التي هو عليها الآن حيث تحددت طبيعته الدستورية والقانونية على النحو التالي:

- من الناحية الدستورية يعتبر مجلس المحاسبة مؤسسة دستورية عليا و يمثل أعلى هيئة للرقابة المالية العليا البعيدة في الجزائر من خلال نصوص الدستور كما سبق بيانه في حينه.
- من ناحية الطبيعة القانونية يعتبر مجلس المحاسبة مؤسسة قضائية متخصصة في القضايا المالية بالجزائر على غرار محكمة الحسابات الفرنسية، لكن دوره يبقى قاصرا لكونه يفتقد إلى مؤسسات أخرى تتقاسم معه مجال القضاء المالي.

3. فيما يتعلق بالرقابة المالية التي كانت تباشرها السلطة التنفيذية في الإسلام، و هي رقابة الخلفاء و الوزراء و العمال المفوظين في الأقاليم أنها كانت تقوم على ثلاثة أسس رئيسة هي:

- حسن اختيار العمال لوضع الرجل المناسب في المكان المناسب كما جاء ذلك في نصائح القاضي أبو يوسف للخليفة هارون الرشيد بحسن اختيار من يتولى جمع الصدقات في البلدان بأن يكون رجلا ثقة ناصحا مأمونا على الخليفة والرعية.

- الاعتماد على عنصر التوجيه و الإرشاد الذي تتضمنه كتب التعيين ابتداءً، وهو نوع من الرقابة السابقة على مباشرة العمال لوظائفهم ، وهو يشبه في الوقت الحاضر ما تقوم أجهزة الرقابة المالية من تدريب للعاملين بها قبل أن يباشروا مهامهم. كما يتضمن هذا العنصر أيضا ما يصدر من الخليفة من توجيه وإرشاد للعاملين لمعالجة بعض الأمور الطارئة كما هو الشأن بالنسبة للأوامر و التعليمات والنشرات الدورية التي تصدرها الآن أجهزة الرقابة على مختلف مستوياتها، وما تعقده من ندوات و مؤتمرات محلية و إقليمية و دولية تتضمن هذه النصائح والتوصيات.
- مباشرة عملية الرقابة على أعمال الموظفين للتحقق من مدى مطابقتها ما يقومون به من أعمال للشروط والأوضاع المقررة. وقد اتبعت في ذلك وسائل كثيرة منها إرسال المفتشين، وإرسال التقارير الدورية، واتباع أسلوب المقارنة والتقييم، ومعاينة المخطئين، ومكافأة العامل الممتاز على حسن إخلاصه للعمل وهكذا...
- 4. أما فيما يتعلق بنظام الحسبة في الدولة الإسلامية فقد أصبح نظاما من أهم نظم الرقابة في المجتمع الإسلامي ، يتولى مراقبة النواحي الاقتصادية و المالية في الدولة و الاجتماعية ، و يحق له أن يتدخل في أي وقت ومكان لوضع الأمور في نصابها ومطابقتها مع أحكام الشريعة. حيث كان يتسم بما يلي:
- أنه يمثل هيئة إدارية تتميز هيبة وعلو الكلمة من خلال ما ينبغي أن يتحلى به ناظر الحسبة من مواصفات وشروط لائقة بمنصبه، تجعله قادر على ممارسة مهامه بكل أمانة و حزم وكفاءة رعاية لمصالح المسلمين.
- تحقيق مبدأ المساواة أمام رقابة ديوان الحسبة ، حيث كانت وظيفته تطال الحكام والمحكومين، وحتى غير المسلمين على حد سواء قياما بواجب الأمر بالمعروف و النهي عن المنكر.
- التمتع باستقلال تام لوالي الحسبة في مراقبة الأمور، وحرية في اختيار أعوانه وعزلهم بعيدا عن كل تأثير أو تدخل من السلطة الحاكمة.
- اتباع نظام التحريات السرية من بحث و استقصاء الحقائق للكشف عن المخالفات من غير ارتكاب محاذير شرعية كالتجسس أو هتك الأستار، إلا إذا كانت القرائن غالبية بوقوع المنكر.



- فحص الشكاوى العامة ورد الحقوق إلى أصحابها و النظر في المظالم لردّها إلى أصحابها. و مراقبة المرافق العامة للتأكد من مدى كفايتها للقيام بدورها في المجتمع إذ يمكنه أن يجمع المال لإنفاقه على صيانة هذه المرافق إذا لم تقم به الجهات المختصة.
- كما أن من سمات نظام الحسبة أن يتدخل في القضايا التي تمثل المصلحة العامة أو النظام العام، أي أن تدخله لا يتوقف على دعوى مدع أو شكوى شاك من الناس. يدخل في ذلك جميع الحدود و الحقوق التي ليست لقوم بأعيانهم بل منفعتها لجميع المسلمين .
- 3- أما فيما يتعلق بقضاء المظالم فإن أهميته وكفاءته كنظام رقابي تكمن فيما كان يتمتع به هذا النوع من القضاء من المواصفات التالية:
  - المستوى العالي من القوة و الهيبة و النفوذ الذي كان يطبع هذا القضاء، نظرا لأن متولي المظالم إما أن يكون الخلفاء أو من نوابهم من الوزراء و الولاة على الأقاليم. على اعتبار أن النظر في المظالم كان يعتبر من مهام الخلافة و الأمور العظيمة المكملة للسلطة. و لذلك كان دوره في مجال الرقابة عظيما وخطيرا.
  - القيام بأعمال التفتيش و التحري على ما يجنيه العمال من الأموال من الرعية، ليتأكد من أن هذه الأموال حصلت طبقا لما تقضى به أحكام الشريعة الإسلامية... فما وقع خلاف ذلك رده إلى أصحابه دون أن ينتظر تظلما من أحد. كما يتصفح أحوال كتاب الدواوين أي العاملين بمصالح العامة في الدولة الإسلامية من تلقاء نفسه.
  - كما أنه كان يباشر بحكم اختصاصاته المتقدمة، وفضل ماله من قوة و سلطان رقابة مالية فعالة على إيرادات الدولة الإسلامية ونفقاتها في كل صغيرة وكبيرة، و يكفل العدالة لكل خصومة مالية تقع بين الإدارة والأفراد، بما يتفق وأحكام الشريعة الإسلامية، سواء في ذلك ما يتعلق بباب الإيرادات أو باب الإنفاق العام.

# الباب الثالث

الرقابة المالية لمجلس المحاسبة في الجزائر  
(دراسة تحليلية تطبيقية)

## تمهيد

تبين لنا من خلال ما سبق أنه قد أصبح من ضمن البناء المؤسساتي للدول الحديثة وجود جهاز أعلى للرقابة المالية، تطلق عليه تسميات مختلفة و يأخذ أشكالاً وأنظمة قانونية متعددة، يصعب تقسيمها و ترتيبها وفق معايير محددة، و بالرغم من ذلك فهي تلتقي فيما بينها في خصائص أساسية مشتركة، تسمح بتصنيفها وفق نماذج رئيسية تطرقنا إليها عند دراستنا للنماذج الغربية والعربية للرقابة المالية العليا والتي تجسدت في ثلاث مجموعات أو ثلاث نماذج هي:

1. النموذج اللاتيني للرقابة المالية العليا بشقيه القضائي وشبه القضائي، فالقضائي تنزعه من المدرسة الفرنسية العريقة والرائدة في هذا المجال، حيث يتولى وظيفة الرقابة المالية فيها جهاز أعلى للرقابة المالية، يتمتع بالاستقلالية في تنظيمه و تسييره و يمارس رقابة مالية لاحقة و ذات طبيعة قضائية، يدعى محكمة الحسابات، ويشكل هذا النظام نموذجاً تتبعه دول عديدة، غير أنه يطبق بأشكال متباينة من دولة إلى أخرى و من نظام إلى آخر.<sup>(1)</sup> وأما شبه القضائي فيجد تطبيقه أساساً في ألمانيا وباقي التجارب التي حذت حذوها في أوروبا وغيرها يختص بممارسة الرقابة المالية فيه ، جهاز يتمتع بالاستقلالية و يشبه من حيث تنظيمه وعمله الهيئات القضائية، لكنه لا يملك أي سلطة لتوقيع العقوبات، وهو نفس النموذج الذي يتبعه مجلس المحاسبة الذي أنشأته المجموعة الأوروبية بموجب إتفاقية بروكسل المبرمة في 22 جويلية 1975 .
2. النموذج الأنكلوسكسوني للرقابة المالية العليا وهو ذو محور ثلاثي: بريطاني، أمريكي، كندي أي: يتجسد من خلال تجارب الدول الثلاث للرقابة المالية العليا الرائدة في هذا التوجه. يختص بممارسة وظيفة الرقابة المالية جهاز أعلى للحسابات ملحق بالهيئة التشريعية، يمارس رقابة إدارية و ليست قضائية، ويشكل نموذجاً تأخذ به دول أخرى عديدة.
3. النموذج الاشتراكي للرقابة المالية العليا الذي كان سائداً في في الدول الاشتراكية والذي اندثر بعد سقوط الاتحاد السوفييتي متزعم هذا الاتجاه سابقاً، و قد سبقت الإشارة إليه من باب الفائدة النظرية والتاريخية فقط.

أما بالنسبة للجزائر، وبالنظر إلى طبيعة النظام القانوني والمالي الذي تبنته بعد الإستقلال والذي يستلهم معظم قواعده من التشريع الفرنسي، فهي تصنف ضمن الدول التي تطبق نظام الرقابة المالية المستلهم من النموذج الفرنسي، وهو إنشاء جهاز مستقل عن السلطتين التشريعية و التنفيذية، يختص بممارسة رقابة مالية لاحقة ويتمتع في ذلك بصلاحيات قضائية، دون أن يعني ذلك أن مجلس المحاسبة في الجزائر هو صورة مطابقة في تنظيمه و عمله للنموذج الفرنسي. فهو يتشابه معه في جوانب معينة و يبتعد عنه في جوانب أخرى كثيرة.

المعروف أن محكمة الحسابات في فرنسا هي مؤسسة عريقة جدا، تعود في نشأتها إلى سنة 1807 و تمتد جذورها إلى ما قبل هذا التاريخ بكثير، حيث تطورت عبر مراحل زمنية طويلة، سايرت فيها مختلف التطورات السياسية و الإقتصادية التي عرفها المجتمع الفرنسي، عرفت فيها كيف تحافظ على وجودها و عملت على توسيع و تدعيم مكانتها بشكل تدريجي، إلى أن أصبحت تشكل في الوقت الحاضر إحدى دعائم النظام الديمقراطي في فرنسا و نموذجا مثالا للرقابة المالية يجتذى في كثير من دول العالم .

وإذا كان هذا النظام الرقابي الذي استلهم منه المشرع الجزائر كثيرا من قواعده وإجراءاته يمثل ثمرة تجربة طويلة من الزمن، و يستجيب لعوامل مختلفة ترتبط بالمجتمع الفرنسي الذي نشأ فيه، فإن محاولة تطبيقه في بيئة أخرى غير تلك التي نشأ فيها كبيئة الجزائر مثلا قد يؤدي إلى نتائج سلبية وعواقب وخيمة ، الأمر الذي يقتضي تكييفه مع واقع المجتمع وطبيعة احتياجاته، وذلك ما حاول المشرع الجزائري أن يعيه وينتبه إليه منذ البداية، فتجلى ذلك من خلال محافظته على المبادئ العامة التي يقتضيها هذا النموذج الرقابي والتركيز على إيجاد قواعد تختلف نسبيا عن تلك التي انتهجها المشرع الفرنسي، تتعلق بكيفية تنظيم مجلس المحاسبة و تحديد اختصاصاته، وهذا بغرض إيجاد نظام للرقابة المالية يتوافق مع خصوصيات النظام المالي الجزائري و يستجيب لمتطلباته أين تصبح هذه القواعد بمثابة معالم للنظام القانوني لمجلس المحاسبة في الجزائر تميزه عن النموذج الأصلي الذي استلهم منه قواعده، و مع أنظمة الرقابة المالية التي تطبقها الدول الأخرى و التي تصنف ضمن هذا التوجه.

إن الرجوع إلى مختلف النصوص القانونية التي أسست لنشأة و تطور مجلس المحاسبة، لدراستها و تحليلها و إبراز الظروف التي صدرت في ظلها، يمكن من فهم التصور الذي تبناه المشرع في تنظيمه لوظيفة الرقابة المالية اللاحقة، و الوقوف على مبررات انتهاجه للنموذج اللاتيني عموما

و الفرنسي خصوصا دون اعتماد نماذج أو توجهات أخرى للرقابة المالية العليا قد تكون أكثر نجاعة و فعالية مما تم تبنيه. في محاولة لتوضيح الطبيعة القانونية لهذا الجهاز وتشكيلته البشرية، و كذا الوقوف على حقيقة الدور الرقابي المنوط به والوسائل القانونية التي يتوفر عليها في سبيل ممارسة نشاطه وتحقيق أهدافه.

سيتم تقسيم هذا الباب إلى ثلاثة فصول على النحو التالي:

- الفصل الأول: خصص لدراسة الناحية العضوية للمجلس وتتناول التنظيم الإداري والقانوني لمجلس المحاسبة في ثلاثة مباحث
- الفصل الثاني: خصص لدراسة التنظيم الإداري و القانوني لمجلس المحاسبة في ثلاثة مباحث أيضا.
- الفصل الثالث : خصص لدراسة الناحية الوظيفية، حيث تطرقت فيه إلى للحدوث عن أشكال و أنواع الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة سواء في إطار اختصاصه الإداري أو في إطار اختصاصه القضائي من خلال ثلاثة مباحث أيضا.

# الفصل الأول

البنية التنظيمية و الوظيفية لمجلس المحاسبة الجزائري

يعتبر الأمر رقم 95-20 المعدل و المتمم بالأمر 10-03 المحطة التشريعية الأخيرة التي أعيد فيه تنظيم مجلس المحاسبة وتحديد صلاحياته الإدارية و القضائية بصورة واضحة على وفق ما يوجد في المحاس العليا للرقابة المالية ذات الطابع القضائي مثل محكمة الحسابات الفرنسية.

تولى هذا الأمر تحديد مختلف هياكل مجلس المحاسبة الإدارية منها والقضائية، وبين كذلك أنواع التشكيلات القضائية التي ينعقد بها المجلس على النحو الذي يسمح له بممارسة وظيفة الرقابة المالية بطريقة فعالة ومجدية تهدف إلى حفظ المال العام وصيانتته. (مبحث أول)

و بناء على ما جاء في نصوص هذا الأمر فإن مجلس المحاسبة يعتبر هيئة ذات طبيعة قضائية خاصة، كونه يتشكل من أعضاء يمارسون مهام قضائية و يكتسبون صفة القضاة.

حيث يخضع قضاة مجلس المحاسبة بقانون أساسي خاص بهم هو الأمر 95-23 الذي حدد مركزهم القانوني من حيث التعيين وإنهاء المهام، وحقوقهم وواجباتهم وتولى ضبط المهام والصلاحيات التي يتمتعون بها بموجب اكتسابهم لهذه الصفة بمعنى أنه حدد النظام القانوني لقضاة مجلس المحاسبة، كما تعرض لتنظيم مساهم المهني كشرط التوظيف و النظام السلمي والترقية والوضعية القانونية التي يكون عليها قاضي مجلس المحاسبة خلال مساره الوظيفي (مبحث ثان).

كما أشار إلى قيام المسؤولية القانونية على من يقع من قضاة مجلس المحاسبة في الأخطاء المهنية التي نص عليها القانون ، ما يستدعي مارسة رقابة الانضباط عليهم و إحالتهم على قضاء التأديب على غرار غيرهم من القضاة في مجال القضاء العادي. حيث حدد الجهة التي تتولى تأديب هؤلاء القضاة المتابعين ومختلف الإجراءات والقواعد المتبعة في هذه المحاكمة التأديبية (مبحث ثالث).

## المبحث الأول:

### هياكل و تشكيلات مجلس المحاسبة

نصت المادة: 01/170 من دستور 1996 المعدل على أنه: "يؤسس مجلس محاسبة يكلف بالرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية".

كما أعاد الأمر رقم 95-20 تنظيم هياكل مجلس المحاسبة (مطلب أول) و تشكيلاته (مطلب ثان) على النحو الذي يسمح له بممارسة وظيفة الرقابة المالية بطريقة فعالة ومجدية تهدف إلى حفظ المال العام وصيانتته.

## المطلب الأول:

### هياكل مجلس المحاسبة

- يتكون مجلس المحاسبة من مجموعة من الهياكل على النحو الآتي:
- هياكل ذات طبيعة قضائية، تشكلها مجموعة من الغرف ذات اختصاص وطني و إقليمي. مدعمة بنظارة عامة و كتابة ضبط (فرع أول).
  - مجموعة من المصالح الإدارية التي يدير فيها أعماله ونشاطاته المتعلقة بالرقابة البعدية على الأموال العامة في الدولة، تحتوي على أمانة عامة وديوان مجلس المحاسبة ومديرية الإدارة والوسائل إلى جانب توفره على مكتب المقررين العامين للجنة والبرامج والتقارير. (فرع ثان)
  - المصالح و الأقسام التقنية التي تتولى مهام التدعيم، وتتمثل في: قسم تقنيات التحليل والرقاب و قسم الدراسات و معالجة المعلومات (فرع ثالث)



## الفرع الأول:

### الهيكل القضائي

تتكون الهياكل القضائية لمجلس المحاسبة من مجموعة من الغرف تتنوع إلى غرف تمارس إختصاصا وطنيا وأخرى تمارس إختصاصا إقليميا وغرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية (فقرة أولى)، كما يتوفر المجلس على نظارة عامة (فقرة ثانية) وكتابة ضبط. (فقرة ثالثة)

### أولا - الغرف

تنص المادة 29 من الأمر رقم 95-20 على أنه: " ينظم مجلس المحاسبة لممارسة وظيفة الرقابة في غرف ذات اختصاص وطني وغرف ذات اختصاص إقليمي، ويمكن أن تنقسم الغرف إلى فروع ". تتكون هذه الأخيرة من:

- ثمانية (08) غرف ذات اختصاص وطني
- تسعة (09) غرف ذات اختصاص إقليمي
- غرفة الإنضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية

الأمر ذاته الذي كرسه المادة 9 من النظام الداخلي لمجلس المحاسبة التي أشارت إلى أن مجلس المحاسبة يتكون من ثماني ( 08 ) غرف ذات اختصاص وطني ، و تسع ( 09 ) غرف ذات اختصاص إقليمي، و تشير المادة 12 من النظام الداخلي إلى تقسيم كل غرفة إلى أربعة فروع لكن القرار المؤرخ في 16 جانفي 1996 الذي أصدره رئيس مجلس المحاسبة والمتضمن تحديد اختصاصات الغرف، اقتصر على إنشاء فرعين فقط بكل غرفة.

تمارس هذه الغرف بفروعها الصلاحيات القضائية المخولة لها قانونا، والمنصوص عليها في هذا الأمر، كما تمارس صلاحياتها الإدارية بمناسبة قيامها بالأعمال التقييمية والتحقيقات التي تجريها في إطار اختصاصات مجلس المحاسبة<sup>(1)</sup>.

و في هذا الإطار تتولى الغرف ذات الاختصاص الاقليمي عملية الرقابة البعدية على مالية الجماعات الإقليمية والهيئات العمومية التابعة لاختصاصها<sup>(2)</sup>.

(1)- المادة:30 من الأمر 95-20 السابق.

(2)- المادة 31 من الأمر 95-20 السابق

## أ- الغرف ذات الاختصاص الوطني.

يضم مجلس المحاسبة ثماني (08) غرف وطنية، تختص كل واحدة منها بمراقبة وزارة أو مجموعة من الوزارات المتقاربة من حيث النشاط.

حددت المادة 10 من النظام الداخلي لمجلس المحاسبة<sup>(1)</sup>، القطاعات الرئيسية التي يتم على أساسها توزيع الاختصاصات بين مختلف هذه الغرف على الشكل التالي:

1- المالية.

2- السلطة العمومية و المؤسسات الوطنية.

3- الصحة و الشؤون الاجتماعية و الثقافية.

4- التعليم و التكوين.

5- الفلاحة و الري.

6- المنشآت القاعدية و النقل.

7- التجارة و البنوك و التأمينات.

8- الصناعة و المواصلات.

و تطبيقا لذلك، فقد حدد القرار المؤرخ في 16 جانفي 1996 الذي أصدره رئيس مجلس المحاسبة بموجب المادة 13 من النظام الداخلي للمجلس مجال اختصاص الغرف و فروعها على الشكل التالي:

- الغرفة الوطنية للمالية : تختص بفرعيها بمراقبة مصالح وزارة المالية.

- الغرفة الوطنية للسلطة العمومية و الهيئات الوطنية : يراقب الفرع الأول منها مصالح رئاسة الجمهورية و مصالح رئاسة الحكومة، وزارة الدفاع الوطني، وزارة الداخلية و الجماعات المحلية و كذلك الهيئات الوطنية، و يختص الفرع الثاني بمراقبة وزارة العدل و وزارة الشؤون الخارجية.

- الغرفة الوطنية للصحة و الشؤون الاجتماعية و الثقافية : يراقب الفرع الأول منها وزارة الصحة و السكان، وزارة العمل و الشؤون الاجتماعية، وزارة التكوين المهني، وزارة المجاهدين، و يراقب الفرع الثاني وزارة الاتصال، وزارة الثقافة و وزارة الشبيبة والرياضة.

(1)- المرسوم الرئاسي رقم 95-377 المؤرخ في 20 نوفمبر 1995 يحدد القانون الداخلي لمجلس المحاسبة.

- الغرفة الوطنية للتعليم و التكوين :يراقب الفرع الأول وزارة التربية و وزارة الشؤون الدينية، و يراقب الفرع الثاني وزارة التعليم العالي والبحث العلمي.
- الغرفة الوطنية للفلاحة والري :يختص الفرع الأول بمراقبة وزارة الفلاحة و الغابات، و يراقب الفرع الثاني وزارة الري و الصيد البحري.
- الغرفة الوطنية للهياكل القاعدية و النقل :يراقب الفرع الأول وزارة الأشغال العمومية، وزارة البناء والتعمير و التهيئة العمرانية، و يراقب الفرع الثاني وزارة النقل.
- الغرفة الوطنية للتجارة، البنوك و مؤسسات التأمين :يراقب الفرع الأول وزارة التجارة، والفرع الثاني يراقب البنوك و مؤسسات التأمين و شركات المساهمة.
- الغرفة الوطنية للصناعة و الاتصالات :يراقب الفرع الأول وزارة الصناعة و وزارة الصناعات الصغيرة والمتوسطة، وزارة السياحة والحرف التقليدية و يراقب الفرع الثاني وزارة الطاقة و وزارة البريد و المواصلات.

#### ب- الغرف ذات الاختصاص الإقليمي.

إلى جانب الغرف الوطنية السالفة الذكر، يشتمل مجلس المحاسبة أيضا على تسع (09) غرف جهوية ذات اختصاص إقليمي، تتولى الرقابة البعدية على مالية الجماعات الإقليمية و الهيئات العمومية التابعة لاختصاصها، و يوجد مقر هذه الغرف في عواصم الولايات التالية : الجزائر، وهران، قسنطينة ، عنابة ، تيزي وزو، تلمسان، البليدة ، ورقلة و بشار.

و قد تم تحديد المجال الإقليمي لاختصاص كل غرفة بموجب أحكام القرار السالف ذكره ، على الشكل التالي:

- الغرفة الإقليمية للجزائر :و تحتوي على فرعين ، يراقب الفرع الأول ولاية الجزائر والفرع الثاني يراقب ولاية تيبازة.
- الغرفة الإقليمية لوهران :تحتوي على فرعين ، يراقب الفرع الأول ولايات وهران ومستغانم والفرع الثاني يراقب ولايات غليزان ، معسكر وسعيدة.
- الغرفة الإقليمية لقسنطينة :تحتوي على فرعين، يراقب الفرع الأول ولايات قسنطينة، ميله، جيجل، و الفرع الثاني يراقب ولايات باتنة، بسكرة، سطيف، خنشلة.

-الغرفة الإقليمية لعنابة :تحتوي على فرعين ، يراقب الفرع الأول ولايات عنابة، سكيكدة، الطارف، والفرع الثاني يراقب ولايات قلمة، سوق أهراس ، أم البواقي وتبسة.

-الغرفة الإقليمية لتيزي وزو : يراقب الفرع الأول ولايات، تيزي وزو، بجاية، بومرداس والفرع الثاني يراقب ولايات مسيلة ، برج بوعرييج ، البويرة.

- الغرفة الإقليمية لتلمسان : يراقب الفرع الأول ولايات تلمسان، سيدي بلعباس، والفرع الثاني يراقب ولايات عين تموشنت، تيارت والنعامة.

-الغرفة الإقليمية للبيدة : يراقب الفرع الأول ولايات البليدة ، عين الدفلة ، المدية و الفرع الثاني يراقب ولايات الشلف ، الجلفة و تسيميلت.

-الغرفة الإقليمية لورقلة : يراقب الفرع الأول ولايات ورقلة ، غرداية، الأغواط و يراقب الفرع الثاني ولايات اليزي ، الواد و تمنراست.

-الغرفة الإقليمية لبشار ، يراقب الفرع الأول ولايات بشار و تندوف، و يراقب الفرع الثاني ولايات أدرار والبيض.

إن عدد الغرف الإقليمية يعتبر محدود جدا قياسا عدد البلديات و المؤسسات المحلية التي تدخل ضمن اختصاص كل غرفة، فهناك ولايات تضم عدد معتبر من البلديات و المؤسسات المحلية التابعة لها. و هذا ما يعطي فكرة عن حجم المهام التي تتكفل بها كل غرفة. أيضا و مقارنة مع النظام المعمول به في فرنسا فإن عدد الغرف الجهوية بها يصل إلى ثمانية وعشرين ( 28 ) غرفة ولا تدخل ضمن رقابتها البلديات التي يقل عدد سكانها عن 2000 نسمة و تقل إيراداتها المالية عن سقف مالي معين ، و بموجب هذا التوزيع فإنه لا يدخل ضمن اختصاص رقابة الغرف الجهوية في فرنسا سوى نسبة % 21 من مجموع البلديات. أما الباقي الآخر من البلديات فيخضع لرقابة غير مباشرة للغرف الجهوية.<sup>(1)</sup>

(1)- Jean Claude Martinez et Pierre Di Malta, Op.cit, page 889.

### ج- غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية

تختص غرفة الإنضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية في مجال البت في الملفات التي تخطر بها عملاً بأحكام قانون مجلس المحاسبة<sup>(1)</sup>، حيث تختص هذه الغرفة بالنظر في القضايا التي تتعلق أساساً بالتصرفات المالية، التي تشكل خرقاً لقواعد الإنضباط في مجال تسيير الميزانية و المالية، والمحددة في المادة: رقم 88 و 91 من الأمر 95-20 المعدل والمتمم.

#### ثانيا- النظارة العامة

لم ينص قانون سنة 1980 على وجود نظارة عامة بهذه الصيغة، لكنه نص على وجود منصب ناظر عام و أوكل له مهمة النيابة العامة و يساعده في ذلك نظار مساعدين، في حين أن قانون سنة 1990 أورد تسمية أخرى للناظر العام و هي " المراقب العام " تأثراً بالنظام الأنكلوسكسوني و أوكل إليه المهام ذاتها التي تضمنتها المادة 19 من القانون السابق، أما في قانون 1995 المعدل والمتمم فقد سماها بالنظارة العامة، و يشرف عليها ناظر عام يقوم بدور النيابة العامة. يساعده عدد غير محدد في القانون من النظار المساعدين.

#### ثالثا- كتابة الضبط

لمجلس المحاسبة كتابة ضبط، تتشكل من كاتب ضبط رئيسي يساعده كتاب ضبط تحت سلطة رئيس مجلس المحاسبة<sup>(2)</sup>.

يتولى كاتب الضبط الرئيسي المهام التالية:

- تحضير جلسات تشكيلة كل الغرف مجتمعة.
- يتولى مهام التحضير المادي لجلسات هذه التشكيلة.
- يمسك السجلات و الدفاتر و الملفات و يدون القرارات التي تتخذها أثناء الجلسة.

يساعد كاتب الضبط الرئيسي عدد من كتاب الضبط معينون على مستوى الغرف الأخرى، يقومون بنفس المهام المتعلقة بالتحضير المادي للجلسات ، مسك السجلات والدفاتر والملفات و تدوين القرارات المتخذة أثناء الجلسات.

(1)- المادة: 52 من الأمر 20-95 السابق.

(2)- المادة: 34 من الأمر 95-20 السابق .

تتولى كتابة الضبط كذلك ، مهام استلام و تسجيل الحسابات و المستندات الثبوتية المتعلقة بها، و كذلك الأجوبة و الطعون و كل الوثائق المرسلة أو المودعة لدى المجلس و تعمل على تبليغ و حفظ مختلف التقارير، المقررات و القرارات التي يصدرها مجلس المحاسبة.(1)

مما يجدر التذكير به هو أن كتاب الضبط العاملين بمجلس المحاسبة ليس لديهم قانون خاص بهم، و لم يخضعهم المشرع للقانون الأساسي لكتاب الضبط و إنما تطبق عليهم إلى غاية الوقت الحالي، نفس النصوص التي تحكم الأسلاك المشتركة للهيئات و الإدارات العمومية.(2)

(1)- المادة 22 من المرسوم 95-377 السابق

(2)- المادة 34 من المرسوم 95-377 السابق.

## الفرع الثاني:

### المصالح الإدارية

تتولى المصالح الإدارية مهمة تسيير مالية المجلس ومستخدميه و وسائله المادية<sup>(1)</sup> تحت إشراف الأمين العام لمجلس المحاسبة الذي يتولى مهمة تنشيط أعمال المجلس ومصالحه الإدارية والتقنية، ومتابعتها والتنسيق بينها تحت سلطة رئيس مجلس المحاسبة. تتكون المصالح الإدارية من الأمانة العامة (فقرة أولى) و ديوان مجلس المحاسبة (فقرة ثانية) ومديرية الإدارة والوسائل (فقرة ثالثة) و مكتب المقررين العامين للجنة البرامج و التقارير (رابعا).

### أولا- الأمانة العامة:

يتولى رئاسة الأمانة العامة أمين عام يعين في منصبه بموجب مرسوم رئاسي بناء على اقتراح من رئيس مجلس المحاسبة.<sup>(1)</sup> و يتبعه مكتبان: أحدهما للتنظيم العام و الآخر للترجمة. من مهامه أنه:

- هو الأمر بالصرف الرئيسي لمجلس المحاسبة.
- يسهر على السير الحسن لمختلف المصالح الإدارية والتقنية.
- يسهر على توفير الوسائل والخدمات الضرورية لهياكل المجلس لأداء أعمالها على أحسن وجه.
- يسهر على تنفيذ التدابير المناسبة لأمن الممتلكات والأشخاص داخل المؤسسة<sup>(2)</sup>.

### ثانيا- ديوان مجلس المحاسبة

يلحق برئيس مجلس المحاسبة ديوان يشرف عليه رئيس ديوان ويضم مديرين اثنين للدراسات، يتولى مهام مختلفة تتعلق بوجه عام بمايلي:

- متابعة علاقات المجلس مع الأجهزة العمومية المركزية.
- متابعة علاقات المجلس مع مختلف المؤسسات الأجنبية للرقابة المالية والمنظمات الجهوية والدولية التي يعتبر مجلس المحاسبة عضوا فيها كالمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية- أنتوساي- والمجموعة العربية للرقابة المالية العليا والمحاسبة - أريسي- .

(1)- المادة 33 من المرسوم الرئاسي رقم 95-377 السابق.

(2)- المادة: 26 المرسوم الرئاسي رقم 95-377 السابق .

### ثالثا- مديرية الإدارة و الوسائل:

تتفرع هذه المديرية إلى أربع (04) مديريات فرعية و تهتم ب:<sup>(1)</sup>

- تسيير شؤون المستخدمين،.
- تسيير الشؤون المالية للمجلس.
- الوسائل والشؤون العامة و الإعلام الآلي.

### رابعا- مكتب المقررين العامين للجنة البرامج والتقارير:

يتبع كذلك لرئيس مجلس المحاسبة يتولى ماييلي :

- تحضير مشروع التقرير التقييمي للمشروع التمهيدي الخاص بقانون ضبط الميزانية .
- تحضير مشروع التقرير السنوي الذي يرسله المجلس إلى رئيس الجمهورية و السلطة التشريعية .
- تحضير المشروع التمهيدي لبرنامج نشاط المجلس.<sup>(2)</sup>

### الفرع الثالث: المصالح التقنية

كما يحتوي مجلس المحاسبة على مصالح تقنية حسب مانص عليه القانون،<sup>(3)</sup> حيث تكلف المصالح التقنية بتقديم الدعم الضروري واللازم للقيام بمهام مجلس الدولة، وتحسين آدائه، ويمكنها أيضا أن تشارك في عمليات التدقيق والتحقيق والتقييم. تتكون المصالح التقنية ممايلي: قسم تقنيات التحليل والرقابة (فقرة أولى) و قسم الدراسات و معالجة المعلومات (فقرة ثانية).

### أولا- قسم تقنيات التحليل و الرقابة:

يتمثل دوره في توفير المساعدة التقنية اللازمة لقضاة المجلس للقيام بعمليات التدقيق والتحقيق، وتوفير دلائل الفحص و الأدوات المنهجية اللازمة للقيام بعمليات التدقيق و المراجعة، و وضع المقاييس و المؤشرات الضرورية لإنجاز أعمال الرقابة، يعمل كذلك بالتنسيق مع الأمين العام على تحضير برامج لتكوين القضاة ومستخدمي المجلس لتحسين مستواهم و تقييم ذلك بصفة دورية.<sup>(5)</sup>

(1)- المادة 30 من المرسوم الرئاسي رقم 95- 377 السابق.

(2)- المواد من 64 إلى 73 من المرسوم الرئاسي 95- 377 السابق.

(3)- المادة 25 من المرسوم الرئاسي رقم 95- 377 السابق

(4)- المادة 27 من المرسوم الرئاسي رقم 95- 377 السابق

(5) - Jean Claude Martinez et Pierre Di Malta, Op.cit, page .



### ب- قسم الدراسات و معالجة المعلومات:

يتولى هذا القسم إعداد دراسات في الميادين الاقتصادية، المالية والقانونية التي تهم نشاط مجلس المحاسبة، تسيير بنك المعلومات حول المؤسسات و الهيئات التي تخضع لرقابته، تكوين و تسيير الرصيد الوثائقي الذي يفني بحاجات المجلس، إعداد و توزيع منشورات مجلس المحاسبة و منتجاته الوثائقية.

يزود مجلس المحاسبة أيضا بمستخدمين ضروريين لعمل كتابة الضبط و الأقسام التقنية و المصالح الإدارية<sup>(1)</sup>

(1)- المادة: من 35 الأمر 95-20 السابق الذكر.

## المطلب الثاني:

### تشكيلات مجلس المحاسبة

طبقا لما جاء في المادة 47 من الأمر 95-20 المعدل والمتمم يعقد مجلس المحاسبة جلساته لدراسة مختلف القضايا المطروحة عليه، والفصل فيها بتشكيلات مختلفة ترجع طبيعة القضايا المطروحة عليه، فهو يجتمع للمداولة إما في شكل تشكيلة كل الغرف مجتمعة أو في شكل تشكيلة الغرفة و فروعها (فرع أول) أو في شكل غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية (فرع ثان). إلى جانب هذه التشكيلات القضائية، يضم المجلس لجنة للتقارير والبرامج، ولا تمارس هذه الأخيرة أي نشاط قضائي، إنما تختص بالتحضير والمصادقة على البرنامج السنوي لنشاط مجلس المحاسبة و على التقارير السنوية الموجهة إلى رئيس الجمهورية و الهيئة التشريعية، و اقتراح تدابير لتحسين نشاط المجلس (فرع ثالث).

### الفرع الأول:

#### تشكيلات الغرف مجتمعة والغرفة الواحدة

تتعقد التشكيلات القضائية بمجلس المحاسبة للفصل في القضايا المعروضة في شكل تشكيلة كل الغرف مجتمعة (فقرة أولى)، أو في شكل تشكيلة الغرفة الواحدة (فقرة ثانية) أو في شكل غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية و المالية (فقرة ثالثة).

#### أولا- تشكيلات كل الغرف مجتمعة

تعتبر تشكيلات كل الغرف مجتمعة أعلى تشكيلات قضائية في مجلس المحاسبة و يتجدد إنشاء هذه التشكيلة كل سنة بأمر من رئيس مجلس المحاسبة، و يعين أعضاؤها من بين رؤساء الفروع والمستشارين المؤهلين للمشاركة في هذه التشكيلة و يتم اقتراحهم من طرف رؤساء الغرف التي يمارسون فيها عملهم، أما مقرري هذه التشكيلة، فيتم تعيينهم بأمر من رئيس المجلس من ضمن رؤساء الغرف أو رؤساء الفروع أو القضاة المستشارين المعينين ضمن هذه التشكيلة.<sup>(1)</sup>

#### أ - حالات انعقاد تشكيلات كل الغرف مجتمعة

يجتمع المجلس بتشكيلة كل الغرف مجتمعة في الحالات التالية:

(1)- المادة 37 من الأمر 95-377 السابق.

- من أجل البت في المسائل المحالة عليه تطبيقا لقانون مجلس المحاسبة مثل الاستئنافات التي ترفع إليها ضد قرارات الغرف.
- في حالة إبداء الرأي في مسائل الاجتهاد القضائي والقواعد الإجرائية.
- يمكن استشارة تشكيلة كل الغرف مجتمعة من قبل رئيس المجلس في مجال تنظيم المجلس وسيهه وكذلك في المسائل التي تجعل منها الضرورة محل استشارة.<sup>(1)</sup>
- ب- تركيب تشكيلة كل الغرف مجتمعة**
- تتكون هذه التشكيلة من الأعضاء التالية:
- رئيس مجلس المحاسبة رئيسا للتشكيلة مجتمعة
  - نائب رئيس مجلس المحاسبة
  - رؤساء الغرف
  - قاض عن كل غرفة، يختار من بين رؤساء الفروع ومستشاري الغرف، حسب الكيفيات التي يحددها النظام الداخلي...
  - الناظر العام، يشارك في المناقشات التي تدار في تشكيلة الغرف مجتمعة، ولا يحق له المشاركة في المداولات المتعلقة بالمسائل ذات الاختصاص القضائي لمجلس المحاسبة.<sup>(2)</sup> كما يشارك في جلساتها كذلك قاض مقرر لا يتمتع بحق التصويت.
- تجدر الإشارة هنا إلى أنه لا تصح مداولات تشكيلة كل الغرف مجتمعة إلا بحضور نصف (1/2) عدد أعضائها على الأقل.<sup>(3)</sup>

#### ثانيا- الغرفة وفروعها

تشكل الغرفة وفروعها في تشكيلة مداولة من ثلاثة قضاة على الأقل رئيس الغرفة و رئيس الفرع المعني بالقضية والمقرر المراجع أو قاض آخر من نفس الغرفة في حالة غياب المقرر المراجع. تقوم تشكيلة الغرفة بفروعها بالفصل في النتائج النهائية للتدقيقات والتحقيقات التي تقتضي ممارسة الصلاحيات القضائية لمجلس المحاسبة والتابعة لاختصاصها.<sup>(4)</sup>

(1)- المادة: 48 من الأمر 95-20 السابق .

(2)- المادة: 49 من الأمر 95-20 السابق.

(3)- المادة: 49 من الأمر 95-20 السابق.

(4)- المادة: 50 من الأمر 95-20 السابق.

## الفرع الثاني: غرفة الانضباط في مجال تسير الميزانية والمالية

### أولاً- تشكيل غرفة الانضباط في مجال تسير الميزانية والمالية

تتشكل غرفة الإنضباط في مجال تسير الميزانية من:

- رئيس، وهو رئيس هذه الغرفة
- ستة (6) مستشارين يعينهم رئيس مجلس المحاسبة بأمر، لمدة سنتين قابلة للتجديد، و يتم اختيارهم من بين القضاة المصنفين خارج السلم أو القضاة المصنفين في الرتبة الأولى، ولا تصح مداوات غرفة الإنضباط في مجال تسير الميزانية والمالية إلا بحضور أربعة (4) قضاة على الأقل فضلاً عن رئيسها.<sup>(1)</sup>

### ثانياً- اختصاص غرفة الانضباط في مجال تسير الميزانية والمالية

تختص غرفة الإنضباط في مجال تسير الميزانية والمالية في مجال البت في الملفات التي تخطر بها عملاً بأحكام قانون مجلس المحاسبة<sup>(2)</sup>. وهي القضايا التي تتعلق أساساً بالتصرفات المالية، التي تشكل خرقاً لقواعد الإنضباط في مجال تسيير الميزانية و المالية، والمحددة في المادة: رقم 88 و 91 من الأمر 20-95 المعدل والمتمم.

يعتبر هذه النوع من الرقابة في النظام الفرنسي من اختصاص محكمة الإنضباط في مجال الميزانية و المالية (La Cour de discipline budgétaire et financière) التي أنشئت بموجب القانون المؤرخ في 25 سبتمبر 1948، و هي هيئة ذات طبيعة قانونية تبدو في تنظيمها كأنها امتداد لمجلس المحاسبة، بحيث يرأسها رئيس مجلس المحاسبة، ويتولى مهام النيابة العامة فيها النائب العام لمجلس المحاسبة، وتضم بالتساوي عضوين من مجلس المحاسبة وعضوين من مجلس الدولة.<sup>(3)</sup>

نمارس هذه الهيئة رقابتها على أعوان الدولة و المؤسسات التابعة لها و أعوان الجماعات المحلية و المؤسسات العمومية التابعة لها. و كذلك مسيري المؤسسات العمومية الاقتصادية. و لا يخضع لرقابتها أعضاء الحكومة و أعضاء المجالس المحلية المنتخبة، باعتبار أنهم يتحملون مسؤولية سياسية

(1)- المادة: 51 من الأمر 59-20 السابق(معدلة).

(2)- المادة: 53 من الأمر 20-95 السابق.

(3)- Jacques Magnet : op.cit, page 276.

وليس تأديبية<sup>(1)</sup>، و تتمتع بسلطة توقيع العقوبات على المخالفات المرتكبة في تسيير الأموال العمومية بفرض غرامات مالية. و تعتبر قراراتها قابلة للطعن بالنقض أمام مجلس الدولة الفرنسي.<sup>(2)</sup>

### الفرع الثالث: لجنة البرامج والتقارير

فضلا عن التشكيلات القضائية السابقة يحتوي مجلس المحاسبة على لجنة البرامج و التقارير، التي تنعقد اجتماعاتها ضمن تشكيلة رفيعة المستوى برئاسة رئيس مجلس المحاسبة ذاته(فقرة أولى)، و تمارس صلاحيات غير قضائية أو رقابية (فقرة ثانية).

### أولا- تشكيل لجنة البرامج والتقارير

تتكون لجنة البرامج والتقارير من:

- رئيس مجلس المحاسبة رئيس
- نائب رئيس مجلس المحاسبة
- الناظر العام
- رؤساء الغرف
- يحضر الأمين العام أشغال لجنة البرامج والتقارير دون أن يكون له الحق في المشاركة في المداولة.

توسع هذه اللجنة إلى قضاة آخرين من المقررين العامين المصنفين خارج السلم و كما يساعدها في أشغالها مسؤولون أو مساعدون آخرون في المجلس،<sup>(3)</sup>. هم المشرفون على الأقسام التقنية لمجلس المحاسبة.

(1)- منذ صدور قانون 29 جانفي 1993 بفرنسا أصبح الأعضاء المنتخبين للمجالس الجهوية و المحلية يخضعون لرقابة هذه الهيئة في بعض المخالفات فقط . Christian DESCHEEMAER, op.cit, page 168

(2)-Christian DESCHEEMAER , « Le Conseil d'Etat et la Cour de discipline budgétaire et financière », publié in, la revue Française de finances publiques, n° 70, L.G.D.J, Paris France, Juin 2000.

## ثانيا- صلاحيات لجنة البرامج والتقارير<sup>(1)</sup>

لا تمارس لجنة البرامج والتقارير أي وظيفة قضائية، وإنما تتجسد صلاحياتها في التحضير والمصادقة على مايلي:

- التقرير السنوي الموجه إلى رئيس الجمهورية والهيئة التشريعية.
- التقرير التقييمي للمشروع التمهيدي لقانون ضبط الميزانية.
- مشروع البرنامج السنوي لنشاط مجلس المحاسبة.
- تعمل على تقديم اقتراحات لتحسين نتائج أعمال المجلس.
- صلاحيات أخرى حددها النظام الداخلي لمجلس المحاسبة، كما حدد تنظيم وقواعد سير لجنة البرامج والتقارير.

### المبحث الثاني:

#### قضاة مجلس المحاسبة

يعتبر مجلس المحاسبة هيئة ذات طبيعة قضائية خاصة، فهو يتشكل من أعضاء يمارسون مهام قضائية، و يكتسبون صفة القضاة و وهم على وفق ما جاء في المادة 38 من قانون مجلس المحاسبة: رئيس مجلس المحاسبة ونائبه ورؤساء الغرف ورؤساء الفروع والمستشارون والمختصون من جهة والناظر العام والنظار المساعدون من جهة أخرى.

إن أول ما يلاحظ على هذه المادة أنها صبغت على أعضاء مجلس المحاسبة صفة قاض خلافا لما جاء في القانون السابق(90- 32)، وهو تطور مهم في مسار مجلس المحاسبة لتجسيد صلاحياته القضائية في مراقبة الأموال العامة. و في هذا الإطار يتمتع قضاة مجلس المحاسبة بقانون أساسي خاص بهم هو الأمر 95-23 الذي حدد مركزهم القانوني من حيث التعيين وإنهاء المهام، وحقوقهم وواجباتهم وتولى ضبط المهام والصلاحيات التي يتمتعون بها بموجب اكتسابهم لهذه الصفة أو ما يعرف بالنظام القانوني لقضاة مجلس المحاسبة (مطلب أول)، كما تعرض لتنظيم مساهم المهني ك شروط التوظيف و النظام السلمي والترقية والوضعية القانونية التي يكون عليها قاضي مجلس المحاسبة خلال مساره الوظيفي (مطلب ثان).

(1)- المادة: 54 من الأمر 95- 23 السابق.

## المطلب الأول:

### النظام القانوني لقضاة مجلس المحاسبة

يشمل النظام القانوني لقضاة مجلس المحاسبة تحديد مركزهم القانوني من التعيين وإنهاء المهام (فرع أول)، وكذا الاطلاع على مختلف الحقوق التي منحه إياها المشرع ومختلف الواجبات الملقاة على عاتقه بموجب القانون (فرع ثاني) و كذلك أهم السلطات التي يتمتع بها قضاة مجلس المحاسبة و التي يتجسد بها دورهم ونشاطهم المهني (فرع ثالث).

### الفرع الأول: المركز القانوني لعضو مجلس المحاسبة

إن التعرف على المركز القانوني لعضو مجلس المحاسبة يقتضي التعرض لكيفية تعيينه في وظيفته (فقرة أولى) و كيفية إنهاء مهامه (فقرة ثانية).

#### أولاً- كيفية التعيين

##### أ- رئيس مجلس المحاسبة

ذكرت المادة 03 من القانون الأساسي الخاص بقضاة مجلس المحاسبة (الأمر 95-23) أنه :  
"يعين رئيس مجلس المحاسبة بمرسوم رئاسي".

يتم هذا التعيين بواسطة مرسوم رئاسي حيث يتولى بهذه الصفة مهمة الإشراف على تسيير و تنظيم مجلس المحاسبة، و يساعده في ذلك نائب الرئيس و الأمين العام للمجلس، وتلق به أجهزة إدارية تابعة له مباشرة و هي الديوان و مكتب المقررين العامين<sup>(1)</sup>.

لم تبين مختلف النصوص القانونية التي تحكم مجلس المحاسبة، الشروط المطلوبة لتولي هذا المنصب.

و غالباً فإنه يتم اختيار نائب الرئيس أو الناظر العام أو أحد رؤساء الغرف الأكثر أقدمية لشغل هذا المنصب في حالة شغوره. و قد يتم اختيار شخص آخر من خارج الهيئة يتوفر على المؤهلات اللازمة لذلك.

(1)- المادة 04 من الأمر 95-23 السابق.

## ب- الأعضاء دون الرئيس في مجلس المحاسبة

ذكرت المادة:04 من القانون ذاته أنه: "يتم تعيين نائب رئيس مجلس المحاسبة ورؤساء الغرف بمرسوم رئاسي، بناء على اقتراح من رئيس مجلس المحاسبة".

ويتم تعيين الناظر العام والنظار المساعدين من بين قضاة مجلس المحاسبة بمرسوم رئاسي، بناء على اقتراح من رئيس الحكومة.<sup>(1)</sup> حيث يتولى الناظر العام مهام النيابة العامة على مستوى مجلس المحاسبة، ويساعده في ذلك النظار المساعدون.

أيضا يتم التعيين الأول بصفة مستشار أو محتسب بمرسوم رئاسي أيضا، لكن بناء على اقتراح رئيس مجلس المحاسبة، وبعد استشارة مجلس قضاة مجلس المحاسبة المذكور في المادة 58 من القانون نفسه.

كما يمكن لرئيس مجلس المحاسبة أن يعين موظفين وأعوانا من القطاع العام تابعين لأسلاك التفتيش أو الرقابة أو مارسو مسؤوليات في وظائف التسيير، والحائزين على شهادات جامعية الذين يتمتعون بتجربة أكيدة في الميادين التي تعني مجلس المحاسبة، كمستشارين في مهام ظرفية قصد مساعدة مجلس المحاسبة في ممارسة صلاحياته، ولا يمكنهم أن يشاركوا في ممارسة الصلاحيات القضائية لمجلس المحاسبة، وقد أحال القانون على التنظيم لتحديد شروط وكيفيات التعيين الأخرى في هذه الوظائف.<sup>(2)</sup>

في هذا الشأن أيضا يمكن لرئيس مجلس المحاسبة أن يقترح تعيينا مباشرا لأساتذة مبرزين أو حاملي شهادة دكتوراه أو شهادة ماجستير<sup>(3)</sup> في العلوم القانونية أو الاقتصادية أو المالية أو التجارية أو ما يعادلها أو عند الاقتضاء شهادة في إحدى تخصصات مجلس المحاسبة.

لا يشترط في هذه الحالة المرور على نظام المسابقة الخاصة بتوظيف قضاة مجلس المحاسبة، ودون مباشرة التربص الخاص بؤلاء القضاة و الذي يدوم سنة كاملة أيضا<sup>(4)</sup>.

(1)- المادة 5 من الأمر 95-23 السابق.

(2)- المادة: 7 من الأمر 95-23 السابق.

(3)- المادة 31 من الأمر 95-23 السابق.

(4)- المادة: 30 من الأمر 95-23 السابق.



### ثانيا- إنهاء المهام

تنتهي مهام قاضي مجلس المحاسبة، ويفقد صفته كقاض بإحدى الحالات التي ذكرتها المادة 50 من الأمر 95-23 المتضمن القانون الأساسي الخاص بقضاة مجلس المحاسبة، وهي :

● **الوفاة:** هي حالة قاهرة تنتهي بها المراكز والوضعية القانونية وبعض الوضعية التعاقدية للأشخاص الطبيعيين.

● **الاستقالة:** تكون الاستقالة بطلب كتابي، يقدمه القاضي المعني ويعبر فيه بكل وضوح ودون التباس عن إرادته في التحلي عن مهامه. يتم قبول هذه الاستقالة بعد مداولة مجلس قضاة مجلس المحاسبة بقرار من السلطة التي لها حق التعيين.<sup>(1)</sup> ولا يكون للاستقالة أثر ولا تعتبر سارية المفعول إلا إذا قبلتها السلطة التي لها حق التعيين. حيث يتخذ قرار قبول أو رفض الاستقالة خلال تاريخ ثلاثة أشهر تسري من تاريخ تقديم المعني لطلب الاستقالة. ولم يسمح القانون بحق التراجع عن استقالة مقبولة،<sup>(2)</sup> و لذلك على كل قاض حال رغبته بتقديم استقالته من عضوية مجلس المحاسبة أن يتروى في اتخاذ مثل هذا القرار الخطير الذي لا يملك حق تعديله، أو التراجع عنه إذا فصلت فيه سلطة التعيين بالقبول.

● **التسريح:**<sup>(3)</sup> إذا انقضت المدة القانونية للتربص ولم يثبت فيها قاضي مجلس المحاسبة كفاءته يتم تسريحه.

● **العزل:**<sup>(4)</sup> يتم عزل القاضي في حال الحكم عليه بعقوبة تأديبية موجبة للعزل.

● **الإحالة على التقاعد:** حدد القانون سن التقاعد بالنسبة لأعضاء مجلس المحاسبة بـ: ستين (60) سنة كقاعد عامة ويجوز استثناء وبطلب من المعني بالأمر أن تمدد فترة خدمته إلى خمس وستين (65) سنة، بعد موافقة رئيس مجلس المحاسبة و مجلس قضاة مجلس المحاسبة. وقد أشار القانون بأن قضاة مجلس المحاسبة يستفيدون من نظام التقاعد المطبق على

(1) - المادة: 51 من الأمر 95-23 السابق.

(2) - المادة: 52 من الأمر 95-23 السابق.

(3) - المادة: 53 من الأمر 95-23 السابق.

(4) - المادة: 53 من الأمر 95-23 السابق.

الإطارات العليا في الدولة، مع مراعاة أحكام المادة 53 من هذا القانون القاضي بعدم جواز التراجع عن الاستقالة المقبولة كما مر آنفاً.<sup>(1)</sup>

● **فقدان الجنسية الجزائرية:** يترتب على فقدان الجنسية الجزائرية فقدان صفة قاض بمجلس المحاسبة<sup>(2)</sup>، وهي شرط من شروط الدخول لمسابقة الالتحاق بمنصب قاض بمجلس المحاسبة.<sup>(3)</sup>

### الفرع الثاني: حقوق وواجبات قضاة مجلس المحاسبة

تعرض الأمر رقم 95-23 المتضمن القانون الأساسي لقضاة مجلس المحاسبة لحقوق وواجبات هؤلاء القضاة في الفصلين الأول والثاني من الباب الأول منه من المادة 08 إلى المادة 27، و التي فصلها على النحو الآتي.

#### أولاً- الحقوق:

##### أ- الحماية القانونية:

يتمتع قاضي مجلس المحاسبة بالحماية من جميع أشكال الضغط أو التدخل أو المناورة التي من شأنها أن تعرقه في القيام بمهامه،<sup>(4)</sup> كما يجب على الدولة أن تضمن له الحماية من كل تهديد أو إهانة أو سب أو قذح أو أي اعتداء مهما يكن نوعه مما قد يتعرض له أثناء قيامه بوظائفه أو بمناسبة ذلك.<sup>(5)</sup>

هذه حقوق معنوية تهدف إلى بسط الحماية والحصانة القانونية لقاضي مجلس المحاسبة من كل أشكال التعسف والتدخل والضغط التي تعترضه في مساره المهني، ضماناً لحيدته واستقلالته وحرية في عمله.

و في حال تعرضه لهذه الأمور حتى وإن لم يرد النص على بعض أنواعها في القانون، فإنه يستفيد من التعويض الذي تضمنه الدولة عن الضرر المباشر والناجم عن هذه الأفعال المجرمة، وتحل الدولة في هذه الظروف محل الضحية في حقوقها لاستعادة المبالغ التي تدفع لقاضي مجلس المحاسبة

(1)- المادة: 55 من الأمر 95-23 السابق. (تحدد شروط تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم).

(2)- المادة: 02/50 من الأمر 95-23 السابق.

(3)- المادة: 29 من الأمر 95-23 السابق.

(4)- المادة: 38 من الأمر 95-23 السابق.

(5)- المادة: 09 من الأمر 95-23 السابق.

لصالح الدولة، كما لها الحق في التماس الدعوى المباشرة لنفس الغايات ويمكن أن تمارسها عند الحاجة بصفتها مدعية بالحق المدني لدى المحاكم الجزائية.<sup>(1)</sup>

#### ب- الحق في الاستقرار:

حق الاستقرار مضمون لقاضي مجلس المحاسبة الذي مارس عشر(10) سنوات من الخدمة الفعلية. ولا يجوز أن يكون قاضي التحقيق موضوع تحويل ما لم يوافق هو على ذلك متى تغيرت إقامته المهنية، إلا إذا قرر مجلس قضاة مجلس المحاسبة تحويله مراعاة لضرورة المصلحة.<sup>(2)</sup>

#### ج- حق الامتياز القضائي:

يستفيد قاضي مجلس المحاسبة من الامتياز القضائي ذاته الممنوح لقضاة المحكمة العليا.<sup>(3)</sup>

#### د- الحق في المرتب والتعويض المناسبين

بالنسبة لرئيس مجلس المحاسبة، فإنه يتقاضى مرتبا وتعويضا يتناسبان والصلاحيات المخولة له بموجب الأمر المتعلق بمجلس المحاسبة، ويتولى مرسوم رئاسي تحديد كيفية تطبيق هذه المادة.<sup>(4)</sup>

أما بالنسبة لقاضي مجلس المحاسبة،- أي باقي الأعضاء عدا الرئيس - فإنه أيضا يتقاضى مرتبا وتعويضا يضمنان له الاستقلالية ويتناسبان مع الصلاحيات المنوطة به.<sup>(5)</sup> و في هذا الإطار تحدد كيفية تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم.

#### هـ- الحق النقابي:

التمثيل والحق النقابي معترف به لقاضي مجلس المحاسبة، ومكفول له بموجب القانون على شرط أن تراعى الأحكام الواردة في الأمر 23/95 المتضمن القانوني الأساسي لقضاة مجلس المحاسبة

(1)- المادة: 2/9 من الأمر 95- 23 السابق.

(2)- المادة: 11 من الأمر 95- 23 السابق.

(3)- المادة: 12 من الأمر 95- 23 السابق.

(4)- المادة: 13 من الأمر 95- 23 السابق.

(5)- المادة: 14، من الأمر 95- 23 السابق.

بشأن التزام التحفظ الذي يضمن النزاهة والاستقلالية لدى قاضي مجلس المحاسبة،<sup>(1)</sup> وكذا عدم جواز ممارسة أي عهدة انتخابية في الهيئة التشريعية أو المجالس الإقليمية المنتخبة.<sup>(2)</sup> وكذلك عدم جواز الانخراط في الجمعيات ذات الطابع السياسي.<sup>(3)</sup>

### و- الحق في العطل

الحق في العطل أيضا مكفول لقاضي مجلس المحاسبة، طبقا للتشريع المعمول به في هذا الشأن، سواء ما تعلق بالعطل الرسمية للدولة الوطنية والدينية أو عطلة نهاية الأسبوع، أو العطل المدفوعة الأجر وفقا للقانون، أو العطل المرضية.<sup>(4)</sup>

### ز- الحق في التكوين وتحسين المستوى

كما هو الحال بالنسبة لكثير من موظفي المؤسسات العامة، فإن لقاضي مجلس المحاسبة الحق في الالتحاق بالتربصات المعدة في الداخل أو الخارج بغية الاستفادة من التكوين الحديث في الاختصاص وتحسين المستوى للرفع من مستوى الأداء والنشاط أثناء تقديم الخدمة.<sup>(5)</sup>

### ك- الحق في التظلم أو الشكوى

إذا اعتقد قاضي مجلس المحاسبة أنه متضرر بجرمانه من حق يقرره له الأمر 23/95، فإنه يحق له أن يخطر مجلس قضاة مجلس المحاسبة بعريضة يرفعها إلى هذا الأخير، الذي يتعين عليه أن يدرس هذه العريضة في أقرب دورة له.<sup>(6)</sup>

(1)- المادة: 19 من الأمر 95- 23 السابق.

(2)- المادة: 20 من الأمر 95- 23 السابق.

(3)- المادة: 21 من الأمر 95- 23 السابق.

(4)- المادة من 33 إلى 52 مكرر من القانون 90-11 المؤرخ في 21/04/1990 المعدل والمتمم المتعلقة بعلاقات العمل. انظر كذلك: محمد الصغير بعلي، تشريع العمل في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، ص 60.

(5)- المادة: 18 من الأمر 95- 23 السابق.

(6)- المادة: 17 من الأمر 95- 23 السابق.

## ثانيا- الواجبات و التحفظات

ذكر القانون مجموعة من الواجبات و التحفظات يتعين على قاضي مجلس المحاسبة مراعاتها طيلة مساره المهني، قد يؤدي الإخلال بها إلى تحميله المسؤولية القانونية التي تعرضه للمساءلة التأديبية نستعرضها فيما يلي:

### أ- واجب أداء القسم أو اليمين القانونية

بعد أن يتم تنصيب قاضي مجلس المحاسبة تنصيبا أوليا وقبل أن يشرع في أداء مهامه يقوم بأداء اليمين في جلسة رسمية لمجلس المحاسبة المجتمع بتشكيلة كل الغرف مجتمعة بالصيغة التالية:

" أقسم بالله العظيم أن أقوم بوظيفتي بأمانة وصدق و إخلاص و أحافظ على سر التحريات و أكتف سر المداوات و أراعي في كل الأحوال الواجبات المفروضة علي ، وأن أسلك سلوك قاضي مجلس المحاسبة الشريف والنزيه " .

يقوم كاتب الضبط الرئيسي في مجلس المحاسبة بتحرير محضر أداء اليمين.(1)

### ب- واجب التزام التحفظ والنزاهة

جاء في المادة 19 أنه : " يتعين على قاضي مجلس المحاسبة أن يلتزم التحفظ الذي يضمن استقلالته وعدم انحيازه.

### ج- عدم جواز الجمع بين وظيفة قاضي مجلس المحاسبة وأي عهدة انتخابية

لا يجوز لقاضي مجلس المحاسب أن يجمع بين كونه قاضيا وبين أن يمارس أي عهدة انتخابية في الهيئة التشريعية أو المجالس الإقليمية المنتخبة.(2)

### د- عدم جواز الانخراط في الجمعيات السياسية

يحظر عليه أيضا أن ينخرط في أي جمعية ذات طابع سياسي ، وإذا انخرط في أي جمعية أو مجموعة جمعيات أخرى أن يصرح بذلك حتى يتسنى لرئيس المجلس اتخاذ التدابير اللازمة للحفاظ على استقلالته المجلس وشرف الوظيفة.(3)

(1)- المادة: 10 من الأمر 95- 23 السابق.

(2)- المادة: 20 من الأمر 95- 23 السابق.

(3)- المادة: 21 من الأمر 95- 23 السابق.

#### هـ - عدم جواز ممارسة أي وظيفة مدفوعة الأجر أو أي نشاط خاص لغرض الربح

لا يجوز أن يمارس أي وظيفة أخرى مدفوعة الأجر أو أي نشاط خاص لغرض الربح باستثناء قيامه بمهام التكوين أو التعليم أو البحث في مؤسسات التعليم العالي وفق الشروط المحددة في التنظيم المعمول به بعد أن يرخص له رئيس المجلس بذلك دون إخلال بحسن سير المجلس.<sup>(1)</sup>

#### و - عدم جواز امتلاك أي مصلحة أو استثمار في أي مؤسسة

يحظر على قاضي مجلس المحاسبة مهما يكن وضعه القانوني أن يمتلك أية مصلحة في أي مؤسسة أو أي استثمار، سواء بنفسه أو بواسطة الغير، تحت أية تسمية، في الداخل أو في الخارج، مما قد يشكل عائقاً أمام الممارسة الطبيعية لمهامه، وبصفة عامة مما يمس باستقلالية مجلس المحاسبة.<sup>(2)</sup>

#### ز - عدم جواز النظر في القضايا التي يكون فيها زوج قاضي مجلس المحاسبة موكلاً

#### أو مساعداً لأحد أطراف القضية.

إذا كان زوج قاضي مجلس المحاسبة يمارس مهنة المحاماة، فإنه يتعين على هذا القاضي أن يتنحى وفقاً للطرق القانونية عن النظر في القضايا التي يكون فيها زوجه موكلاً أو مساعداً لأحد أطراف القضية.<sup>(3)</sup>

#### ك - واجب التصريح بنشاط زوج القاضي الذي يدر ربحاً في الداخل أو الخارج

يجب على قاضي مجلس المحاسبة أن يصرح بالأنشطة التي يمارسها زوجه سواء في الداخل أو الخارج أمام رئيس مجلس المحاسبة ليتخذ عند الاقتضاء التدابير اللازمة للحفاظ على استقلالية مجلس المحاسبة وشرف الوظيفة.<sup>(4)</sup>

#### ل - واجب الامتناع عن أي نشاط من القاضي يعرقل أو يوقف سير المجلس

يحظر على قاضي مجلس المحاسبة القيام بأي عمل قد يعرقل أو يوقف سير مجلس المحاسبة.<sup>(5)</sup>

(1) - المادة: 22 من الأمر 95-23 السابق.

(2) - المادة: 23 من الأمر 95-23 السابق.

(3) - المادة: 24 من الأمر 95-23 السابق.

(4) - المادة: 25 من الأمر 95-23 السابق.

(5) - المادة: 26 من الأمر 95-23 السابق.

### م- واجب الحفاظ على السر المهني

يحظر عل قاضي مجلس المحاسبة أن يذيع السر المهني بأن يقوم بتبليغ أية وثيقة أو معلومة تخص أشغال مجلس المحاسبة إلا بحكم صريح في القانون، أو بترخيص من رئيس مجلس المحاسبة، إضافة إلى ما كان التزم به من سرية التحريات و المداولات التي تعهد بها بموجب اليمين التي أداها بعد تنصيبه وقبل مباشرة مهامه.<sup>(1)</sup>

### الفرع الثالث :

#### سلطات قضاة مجلس المحاسبة ودورهم

جاء ذكر هذه السلطات والصلاحيات في الفصل الثالث من الباب الثاني في المواد من 36 إلى 39 من الأمر رقم 20/95 المتضمن قانون مجلس المحاسبة، وهي تختلف من قاض إلى آخر حسب رتبة و درجة كل عضو، فصلاحيات الرئيس تختلف عن صلاحيات نائبه أو الناظر العام، وصلاحيات رؤساء الغرف تختلف عن صلاحيات رؤساء الفروع وهكذا... على وفق التفصيل الذي جاء به القانون و الذي أتناوله في الفقرات التالية :

#### أولاً- سلطات وصلاحيات رئيس مجلس المحاسبة

في إطار تولي رئيس مجلس المحاسبة لإدارة المؤسسة باعتباره الرئيس الأعلى لها وقيامه بالتنظيم العام لأشغالها يقوم بمايلي:

- يمثل المؤسسة على الصعيد الرسمي و أمام القضاء.أي لدى جميع الهيئات القضائية و السياسية الوطنية و الهيئات الدولية التي يعتبر مجلس المحاسبة عضوا فيها.
  - يتولى علاقات مجلس المحاسبة برئيس الجمهورية ورئيس الهيئة التشريعية ورئيس الحكومة وأعضاء الحكومة.
  - يسهر على انسجام تطبيق الأحكام الواردة في النظام الداخلي، ويتخذ كل التدابير التنظيمية لتحسين سير أشغال المجلس وفعاليتها.و يقوم بمهام تنشيط و توجيه و مراقبة مختلف المصالح الإدارية و التقنية التي يتكون منها المجلس و يسهر على حسن أدائها.
- يوافق على برامج النشاط السنوية وكذا الكشف التقديري لنفقات المجلس.

(1)- المادة: 27 من الأمر 95- 23 السابق.

- يوزع رؤساء الغرف ورؤساء الفروع وقضاة مجلس المحاسبة الآخرين على مناصبهم.
  - يمكنه ترأس جلسات الغرف بتشكيلة كل الغرف مجتمعة، و يمكن له أن يترأس جلسات الغرف.
  - يسير المسار المهني لمجموع قضاة مجلس المحاسبة ومستخدميه.
  - يعين ويوزع مستخدمي مجلس المحاسبة الذين لم تتقرر طريقة لتعيينهم أو توزيعهم.
- في هذا الشأن يتولى رئيس مجلس المحاسبة ممارسة صلاحياته هذه عن طريق القرارات والمقررات والتعليمات والأوامر والمذكرات الاستعجالية والمذكرات المبدئية.
- كما يمكنه هنا أن يفوض إمضائه وفق الكيفيات المنصوص عليها في النظام الداخلي و في حالة غيابه أو حدوث مانع له، يحل نائب الرئيس محله.<sup>(1)</sup>

### ثانيا- سلطات وصلاحيات نائب الرئيس

- تتجلى صلاحيات نائب رئيس مجلس المحاسبة في مايلي<sup>(2)</sup>:
- يتولى مساعدة رئيس المجلس في مختلف مهامه المتعلقة بتنظيم المجلس وتسييره، كما يساعده على الخصوص في تنسيق أشغال المجلس، ومتابعتها وتقييم فعاليتها.
  - يمكنه أن يرأس الغرفة في حال غياب رئيس غرف أو حدوث مانع له.

### ثالثا - سلطات وصلاحيات الناظر العام

- يتابع الناظر العام ممارسة الصلاحيات القضائية، ويمارس مهمة الرقابة على تطبيق القوانين والتنظيمات المعمول بها في المجلس ، وبهذه الصفة يقوم بما يأتي:
- يسهر على تقديم الحسابات بانتظام ، وفي حالة التأخر أو الرفض أو التعطيل يطلب تطبيق الغرامة في الحالات المنصوص عليها في هذا الأمر.
  - يطلب التصريح بالتسيير الفعلي، ويلتمس غرامة على الدخل في شؤون وظيفة المحاسب العمومي.

يطلب التصريح بالتسيير الفعلي، ويلتمس غرامة على الدخل في شؤون وظيفة المحاسب العمومي.

(1)- المادة: 41 من الأمر 95-20 السابق .

(2)- المادة: 42 من الأمر 95-20 السابق.



- يطلب تنفيذ الإجراءات القضائية بخصوص الإنضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية.
- يحضر جلسات تشكيلات القضائية في مجلس المحاسبة التي يعرض عليها استنتاجاته المكتوبة، وعند الاقتضاء ملاحظاته الشفوية أو يكلف من يمثله في هذه الجلسات.
- يتابع تنفيذ قرارات مجلس المحاسبة ويتأكد من مدى تنفيذ أوامره
- يتولى العلاقات بين مجلس المحاسبة والجهان القضائية، ويتابع النتائج الخاصة بكل ملف كان موضوع إرسال لها.<sup>(1)</sup>

#### رابعا- سلطات وصلاحيات رؤساء الغرف

- يتولى رؤساء الغرف تنسيق الأشغال داخل تشكيلاتهم ويسهرون على حسن تأديتها تحقيقا للأهداف المسطرة في إطار البرنامج الموافق عليه.
- يحدد رؤساء الغرف القضايا الواجب دراستها في الغرف وفي الفروع ويرأسون الجلسات ويديرون مداولة الغرف.
- يمكن لرؤساء الغرف أن يرأسوا جلسات الفروع.
- يمكن تكليفهم من قبل رئيس مجلس المحاسبة بأي ملف ذي أهمية خاصة.
- يوزعون الأعمال على الفروع، و يسهرون على تنفيذها و على تقييم ذلك
- يسهرون على تطبيق الأحكام التشريعية و التنظيمية على مستوى غرفهم.
- يحددون المساعدات التقنية الضرورية التي تحتاجها الغرف للقيام بأعمالها.
- يراقبون جودة الأعمال المنجزة، و يسهرون على تحسين مستوى القضاة.
- يسهرون على تطبيق منهجيات التدقيق، و دلائله و مقاييسه المعتمدة، و العمل على تقديم الاقتراحات الرامية إلى تحسين الرقابة.
- إعداد كشوف دورية عن مدى تقدم الأعمال على مستوى غرفهم، و يقدمون حصيلة سنوية عن نشاط الغرفة، بالإضافة كذلك إلى التقارير المتعلقة بمدى تنفيذ برنامج الرقابة في مجال اختصاص الغرفة.<sup>(2)</sup>

(1)- المادة: 43 من الأمر 95- 20 السابق.

(2)- المادة: 44 من الأمر 95- 20 السابق.

### خامسا- سلطات وصلاحيات رؤساء الفروع

- يعين رؤساء الغرف عادة من بين المستشارين، و بهذه الصفة يمارسون المهام التالية:
- يتابع رؤساء الفروع الأشغال المسندة إلى فروعهم ويسهرون على حسن تأديتها ، ويشرفون على مهام التحقيق والتدقيق التي يكلفون بها.
- يرأس رؤساء الفروع و يديرون مداولات الفروع.
- تنظيم و توجيه أعمال القضاة التابعين لهم و مراقبة نشاطهم.
- تحضير أعمال الرقابة و السهر على تنفيذها في الآجال المحددة لها.
- العمل على تطبيق منهجيات التدقيق ودلائله و مقاييسه المعتمدة و تقديم اقتراحات لتحسينها.
- إعداد حصيلة حول نشاط فروعهم و تقديم تقارير تقييمية عن ذلك.<sup>(1)</sup>

### سادسا- سلطات وصلاحيات المستشارين والمحاسبين

1. يقوم المستشارون والمحاسبون بأشغال التدقيق أو التحقيق أو الدراسة المسندة إليهم في الآجال المقررة.
2. يشارك المستشارون والمحاسبون في جلسات التشكيلات المدعوة للفصل في نتائج أشغال مجلس المحاسبة وفق الشروط المحددة في هذا الأمر.<sup>(2)</sup>

(1)- المادة: 45 من الأمر 95- 20 السابق.

(2)- المادة: 46 من الأمر 95- 20 السابق.

## المطلب الثاني:

### تنظيم المسار المهني لقضاة مجلس المحاسبة

تولى القانون الخاص بقضاة مجلس المحاسبة وهو الأمر 95-23 تنظيم المسار المهني لهاته الفئة الأساسية من موظفي هذا الجهاز المهم فيما يتعلق بشروط توظيف القضاة (فرع أول) و تحديد نظامهم السلمي الذي يتدرجون فيه وكيفية ترقبهم في درجات هذا السلم (فرع ثان). وكذا تحديد الوضعية القانونية التي يكون عليها قاضي مجلس المحاسبة طيلة مساره المهني. (الفرع الثالث).

### الفرع الأول:

#### شروط توظيف قضاة مجلس المحاسبة

إن شروط توظيف قضاة مجلس المحاسبة محددة بموجب القانون الخاص بقضاة مجلس المحاسبة. حيث يتم الالتحاق بسلك قضاة مجلس المحاسبة بطريقتين.

أ- الطريقة الأولى: تتم من خلال مسابقة وطنية يشارك فيها كل المترشحين على قدم المساواة، وهي الأوسع نطاقا و الأكثر شيوعا، وعادة ما تحدد كفاءات تنظيم المسابقات عن طريق التنظيم. حيث يشترط في كل مترشح للالتحاق بمسابقة سلك قضاة مجلس المحاسبة مايلي:

- أن يكون متمتعا بالجنسية الجزائرية منذ عشر (10) سنوات على الأقل.
- أن تكون سنه تتراوح بين 25 سنة على الأقل وخمس و أربعين سنة على الأكثر.
- أن يكون حاصلا على شهادة التعليم العالي، ثمانية سداسيات على الأقل (08) في العلوم القانونية أو الاقتصادية أو التجارية أو مايعادلها، أو عند الاقتضاء شهادة في إحدى تخصصات مجلس المحاسبة.
- أن يكون معفى من التزامات الخدمة الوطنية.
- أن تتوفر فيه شروط الكفاءة البدنية لممارسة الوظيفة
- أن يكون متمتعا بالحقوق المدنية و السياسية و السمعة الطيبة.<sup>(1)</sup>

فإذا نجح قاضي مجلس المحاسبة في المسابقة المعين طبقا لهذه الشروط التي وردت بالمادة 29، فإنه يخضع لفترة تريض تجريبي تدوم سنة واحدة. يتم خلالها تقييم أدائه المهني واستعداداته الوظيفية، وبانقضاء هذه المدة التجريبية يحول رئيس مجلس المحاسبة ملفات القضاة المترشحين إلى مجلس قضاة

(1)- المادة 28 و 29 من الأمر 95-23 السابق.

مجلس المحاسبة لإبداء الرأي، وبناء على رأي هذا الأخير يتقرر إما تقديم اقتراح تعيين القاضي المعني أو تمديد فترة تربيته أو تسريحه نهائياً<sup>(1)</sup>.

**ب- الطريقة الثانية:** وتتم بطريق التوظيف المباشر وفقاً للشروط السابقة، حيث يمكن لرئيس مجلس المحاسبة أن يقترح تعييننا مباشراً لأستاذة مبرزين أو حاملي شهادة دكتوراه أو شهادة ماجستير في إحدى التخصصات المذكورة في المادة 29، على أن تكون لهم خبرة لا تقل عشر سنوات وأن لا تتجاوز نسبة التعيين بهذه الطريقة 10% من عدد المناصب.<sup>(2)</sup>

### الفرع الثاني:

### النظام السلمي والترقية

#### أولاً- النظام السلمي

ينقسم سلك قضاة مجلس المحاسبة على رتبة خارج السلم ورتبتين، مقسمة إلى مجموعات:

#### 1- خارج السلم:

المجموعة الأولى: رئيس مجلس المحاسبة

المجموعة الثانية: نائب الرئيس والناظر العام

المجموعة الثالثة: رئيس غرفة

المجموعة الرابعة: رئيس فرع وناظر مساعد.

#### 2- الرتبة الأولى:

المجموعة الأولى: مستشار أول

المجموعة الثانية: مستشار

#### 3 - الرتبة الثانية:

المجموعة الأولى: محتسب رئيسي

المجموعة الثانية: محتسب من الدرجة الأولى

المجموعة الثالثة: محتسب من الدرجة الثانية.

(1)- المادة: 05 المرسوم التنفيذي رقم 96-30 المؤرخ في 26 جانفي 1996 يحدد الشروط و الكيفيات لتطبيق الأمر رقم 95-23 السابق.

(2)- المادة: 31 من الأمر 95-23 السابق.

## ثانيا- الترقية:

صرح القانون بإمكانية ترقية قضاة مجلس المحاسبة إلى كل رتبة من الرتب المذكورة سابقا، حسب الشروط والكيفيات التي تحددها التنظيمات.<sup>(1)</sup> وبخصوص هذه المسألة يتم إعداد قائمة التأهيل للترقية دوريا من مجموعة إلى مجموعة أو إلى رتبة أو وظيفة ، وتبقى مسألة كيفيات التطبيق منوطة دائما بالتنظيم.<sup>(2)</sup>

إن الترفيع إلى الدرجة يتم بقوة القانون، وبصفة مستمرة و قد أشار النص القانوني إلى أن عملية الترقية بالنسبة لقضاة مجلس المحاسبة تتم وفقا للجهود المبذولة كما وكيفا و بدرجة انضباطهم.

حيث يتم تقييمهم سنويا عن طريق تنقيط، يكون قاعدة لوضع قائمة التأهيل،<sup>(3)</sup> يقوم به رؤساء الغرف بناء على رأي رؤساء الفروع. و يتم ضبط التقييم النهائي و كذلك قائمة الاستحقاق المهني في اجتماع يحضره جميع رؤساء الغرف تحت إشراف رئيس مجلس المحاسبة، و يسهر في هذا الإطار مجلس القضاة على احترام مقاييس التقييم المهني والترتيب في قائمة الاستحقاق، و له صلاحية النظر في التظلمات التي يقدمها القضاة بهذا الشأن. غير أن الترقية إلى المجموعات المصنفة خارج السلم تكون مستقلة عن الوظيفة.<sup>(4)</sup>

## الفرع الثالث:

### الوضعية القانونية لقاضي مجلس المحاسبة

تحدد الوضعية القانونية لقاضي مجلس المحاسبة من خلال وجوده ضمن إحدى الوضعيات التالية: القيام بالخدمة، الإلحاق، الإحالة على الاستيداع ، إنهاء المهام، هذه الوضعية الأخيرة قد تم تناولها من قبل حينما تم التعرض لتحديد المركز القانوني لقاضي مجلس المحاسبة من حيث التعيين وإنهاء المهام. لذلك سأقتصر هنا على دراسة الوضعيات الثلاث الأولى، وهي: القيام بالخدمة(فقرة أولى) و الإلحاق(فقرة ثانية) و الإحالة على الاستيداع(فقرة ثالثة) على النحو التالي:

(1)- المادة 33 من الأمر 95- 23 السابق.

(2)- المادة 34 من الأمر 95-23 السابق.

(3)- المادة 36 من الأمر 95- 23 السابق.

(4)- المادة 37 من الأمر 95- 23 السابق

### أولاً- القيام بالخدمة:

إذا كان قاضي مجلس المحاسبة معيناً بصفة نظامية في إحدى رتب سلك قضاة مجلس المحاسبة المحددة في الأمر 23/95، ويمارس فعلياً رتبة من الرتب بالغرف الوطنية أو الغرف ذات الاختصاص الإقليمي، أو بالمصالح الإدارية والتقنية لمجلس المحاسبة، فإنه في هذه الحالة يعتبر في وضعية القيام بالخدمة.<sup>(1)</sup>

### ثانياً- الإلحاق:

إذا كان قاضي مجلس المحاسبة في خارج سلكه الأصلي فهو في وضعية إلحاق (م40) و التي تأخذ الصور و الحالات التالية:

- 1- الإلحاق لممارسة مهام عضو في الحكومة.
- 2- الإلحاق لدى الإدارات أو المؤسسات أو الهيئات العمومية أو الجماعات المحلية.
- 3- الإلحاق لدى الهيئات التي تكون للدولة فيها مساهمة في رأسمال.
- 4- الإلحاق بمهمة تعاونية تقنية في الخارج.
- 5- الإلحاق لدى منظمات دولية.<sup>(2)</sup>

في هذه الأحوال التي تشكل في كل حالة وضعية إلحاق بالنسبة لقاضي مجلس المحاسبة، فإن هذا الأخير يستمر في الاستفادة من حقوقه في الترفيع، ومعاش التقاعد داخل سلكه الأصلي.<sup>(4)</sup> غير أنه و في إطار وضعية الإلحاق لا يمكن أن تتجاوز نسبة القضاة الذين يتم إلحاقهم 5%.<sup>(3)</sup> بعد أن يقدم القاضي المعني بالإلحاق طلبه في هذا الشأن يتولى رئيس مجلس المحاسبة إلحاقه بقرار منه، على أن يتم عرض القرار فيما بعد على مجلس قضاة مجلس المحاسبة.<sup>(5)</sup>

(1)- المادة 39 من الأمر 95-23 السابق.

(2)- المادة 41 من الأمر 95-23 السابق.

(3)- المادة 42 من الأمر 95-23 السابق.

(4)- المادة 43 من الأمر 95-23 السابق.

(5)- المادة 44 من الأمر السابق. 95-23

بعد إلحاقه يخضع قاضي مجلس المحاسبة لجميع القواعد السارية على الوظيفة التي يمارسها في وضعية الإلحاق، فتتولى الإدارة أو الهيئة التي يكون ملحقاً بها عملية تنقيطه.<sup>(1)</sup>  
عند انتهاء أجل الإلحاق يعود قاضي مجلس المحاسبة بحكم القانون إلى سلكه الأصلي و لو بالزيادة في العدد.<sup>(2)</sup>

### ثالثاً- الإحالة على الاستيداع:

تعني الإحالة على الاستيداع أن يتوقف قاضي مجلس المحاسبة مؤقتاً عن مزاولة وظيفته مع بقاءه في رتبته، وفي هذه الحالة يفقد المعني حقوقه في الترفيع والمعاش، ولا يتقاضى المرتب والتعويضات.<sup>(3)</sup>  
بالإضافة إلى حالات الاستيداع القانونية و التلقائية أو إحداها كما هي محددة في التشريع الخاص بالوظيفة العامة الساري المفعول،<sup>(4)</sup> فإن قاضي مجلس المحاسبة يجد نفسه في حالة استيداع في الأوضاع التالية:

- 1- في حالة حادث أو مرض خطير يصيب الزوج أو الطفل.
- 2- في حالة التفرغ للبحوث والدراسات التي تنطوي على فائدة عامة
- 3- من أجل تمكين المرأة القاضية من اتباع زوجها، إذا كان هذا الأخير مظلماً للإقامة بسبب وظيفته في مكان بعيد عن المكان محل وظيفة زوجته القاضية.
- 4- من أجل تمكين المرأة القاضية في مجلس المحاسبة من تربية طفل لا يتجاوز عمره خمس سنوات أو مصاب بعاهة تتطلب عناية مستمرة.
- 5- لمصالح شخصية وذلك بعد عامين(02) من الأقدمية.<sup>(5)</sup>

بعد أن يقدم القاضي المعني بالاستيداع طلبه في هذا الشأن يتولى رئيس مجلس المحاسبة إحالته على الاستيداع بقرار منه لمدة لا تتجاوز سنة واحدة، على أن يتم عرض القرار فيما بعد على مجلس قضاة مجلس المحاسبة.

(1)- المادة 45 من الأمر 95- 23 السابق.

(2)- المادة 46 من الأمر 95- 23 السابق.

(3)- المادة 47 من الأمر 95- 23 السابق.

(4)- المادة: 127 من الأمر 06-03 المؤرخ في 15 يوليو 2006 يتضمن القانون الأساسي للوظيفة العمومية.

(5)- المادة 48 من الأمر 95- 23 السابق

مع إمكانية تمديدها مرتين في الحالات: 1 و 2 و 5 ، وأربع مرات في الحالتين: 3 و 4. في هذه الحالة يتدخل مجلس قضاة مجلس المحاسبة لتقرير حالة الاستيداع المكررة، وعند انتهاء أجل الاستيداع يعاد قاضي مجلس المحاسبة إلى سلكه الأصلي أو يحال على التقاعد أو يسرح.<sup>(1)</sup>

#### د - الأولوية و التشريفات

1- بمناسبة أداء المهام، فإنه ينبغي على قاضي مجلس المحاسبة أن يرتدي البذلة المميزة للرتبة أثناء الجلسات العمومية وفي المناسبات الرسمية.

كما يأخذ قضاة المجلس مكانتهم الشرفية حسب ترتيبهم أو وظيفتهم، وفقا للترتيب الوارد بالمادة 32 من الأمر رقم 23/95.<sup>(2)</sup> يحال أمر تطبيق هذه المادة وكيفياته على التنظيم.

2- كما حول القانون لرئيس الجمهورية أن يعين قاضي مجلس المحاسبة قاضيا شرفيا بناء على اقتراح من رئيس مجلس المحاسبة، وبعد استشارة مجلس قضاة مجلس المحاسبة. ولا يتم منح لقب قاض شرفي إلا بعد قبول الاستمرار في الالتزام بالواجبات المعنوية المفروضة على قاضي مجلس المحاسبة.

3- في هذا الإطار يتمتع القاضي الشرفي بالتشريفات والامتيازات المرتبطة بصفته، ويجوز له الحضور بالبذلة المميزة في المناسبات الرسمية. غير أنه لا يترتب عن صفة القاضي الشرفي أي امتياز مادي أو مالي.

4- و في إطار قاعدة توازي الأشكال تسحب صفة القاضي الشرفي بموجب مرسوم رئاسي بعد استشارة مجلس قضاة مجلس المحاسبة.<sup>(3)</sup>

(1)- المادة 49 من الأمر 95-23 السابق.

(2)- المادة 56 من الأمر 95-23 السابق.

(3)- المادة 57 من الأمر 95-23 السابق.



### المبحث الثالث:

#### النظام التأديبي لقضاة مجلس المحاسبة

يشكل وقوع بعض قضاة مجلس المحاسبة في الأخطاء المهنية التي نص عليها القانون مبررا قانونيا لممارسة رقابة الانضباط عليهم يعرضهم للمساءلة القانونية ورفع الحصانة عليهم، أين يتحملون المسؤولية القانونية كاملة تجاه أخطائهم فيما يعرف بتأديب قضاة مجلس المحاسبة على غرار غيرهم من القضاة في مجال القضاء الخاص أو القضاء الإداري .

تقضي دراسة هذا النظام التأديبي الذي يخضع له قضاة مجلس المحاسبة أن نتعرف على الجهة التي حددها القانون لتأديب هؤلاء القضاة المتابعين (مطلب أول)، ثم التطرق إلى الحديث عن المحاكمة التأديبية (مطلب ثان).

#### المطلب الأول:

##### جهة تأديب قضاة مجلس المحاسبة

صرح القانون بأن الهيئة المخولة قانونا بممارسة رقابة الانضباط على قضاة مجلس المحاسبة هي مجلس قضاة مجلس المحاسبة بموجب المادة 39 من الأمر 95-23 المعدل و المتمم المتعلق بمجلس المحاسبة، و بموجب المادة 58 من الأمر 95-23 المتعلق بالقانون الخاص بقضاة مجلس المحاسبة. فهو جهة التأديب المخولة بموجب القانون بمعاينة القضاة المتابعين تأديبيا حيث سنتعرف على تشكيلة هذا المجلس (فرع أول)، وكيفية سير أعماله ونشاطاته (فرع ثان)، ثم نتعرض في الأخير لصلاحيات هذا المجلس ومهامه بصورة عامة (فرع ثالث).

#### الفرع الأول:

##### تشكيل مجلس قضاة مجلس المحاسبة

مجلس قضاة مجلس المحاسبة هو هيئة مؤسسة على مستوى مجلس المحاسبة، مكلفة بالسهر على احترام أحكام القانون الأساسي لقضاة مجلس المحاسبة ومتابعة مساهمهم الوظيفي.<sup>(1)</sup> و يتولى رئاسة هذا المجلس رئيس مجلس المحاسبة نفسه، بتشكيلة الأعضاء التاليين:

1- نائب رئيس مجلس المحاسبة نائبا للرئيس

2- الناظر العام

(1)- المادة 58 من الأمر 95-23 السابق

- 3- عضوان (02) يعينهما رئيس الجمهورية خارج قضاة مجلس المحاسبة
- 4- رئيس غرفة ينتخبه رؤساء الغرف.
- 5- رئيس فرع ينتخبه رؤساء الفروع.
- 6- مستشاران(02) ينتخبان من قبل باقي المستشارين.
- 7- محتسبان ينتخبان من قبل باقي المحتسبين
- 8- المدير العام للوظيفة العمومية
- 9- الأمين العام لمجلس المحاسبة. (1)

في حين تعود مهمة أمين مجلس قضاة مجلس المحاسبة إلى إطار من المصالح الإدارية لمجلس المحاسبة، يكون برتبة نائب مدير على الأقل. وتتحدد قواعد تنظيم وسير أمانة مجلس قضاة مجلس المحاسبة عن طريق التنظيم. (2)

أول ما يلاحظ على تشكيلة هذا المجلس هو وجود المدير العام للوظيفة العامة ضمن هذه التشكيلة التأديبية و هو من السلطة التنفيذية، ذلك ما يرهن هذه الهيئة القضائية المتخصصة لضغوطات وتأثيرات هذه الأخيرة، و بالتالي المساس باستقلالية هذه الهيئة التأديبية التي يفترض أن تكون قضائية مائة بالمائة في تشكيلتها وفي إجراءاتها وأحكامها، وهو ما يؤثر في الأخير على استقلال مجلس المحاسبة ككل. ولذلك يفترض أن يتم تعديل النص المنظم لهذه التشكيلة.

إن عملية تشكيل هذا المجلس تسمح لأي قاض مرسم أن يترشح لعضوية المجلس، على أنه لا يسمح للقاضي الذي صدرت ضده عقوبات تأديبية المنصوص عليها في المادة 80 من الأمر رقم 95-23 أن يترشح لهذه العضوية إلا بعد رد الاعتبار له. (3)

تحدد كفاءات الترشح والانتخاب لعضوية مجلس قضاة مجلس المحاسبة عن طريق التنظيم (4). تستمر العضوية بداخل مجلس قضاة مجلس المحاسبة مدة ثلاث سنوات بالنسبة للأعضاء الذين يعينهم

(1)- المادة 59 من الأمر 95-23 السابق.

(2)- المادة 60 من الأمر 95-23 السابق.

(3)- المادة 61 من الأمر 95-23 السابق.

(4)- المادة 62 من الأمر 95-23 السابق.

رئيس الجمهورية و الأعضاء الممثلين للهيئة التشريعية، ولا يجوز إعادة انتخاب قضاة مجلس قضاة مجلس المحاسبة إلا بعد مرور ثلاث سنوات على العهدة السابقة.<sup>(1)</sup>

الجدير بالذكر في هذا المجال أنه لا يجوز نقل عضو مجلس قضاة مجلس المحاسبة المنتخب خلال فترة عضويته. و في حالة شغور منصب أحد القضاة المنتخبين لأي سبب، فإن القاضي الذي حصل على أكبر نصيب من الأصوات في قائمة الاستخلاف يكون هو الأحق بالمنصب لإتمام الفترة المتبقية.<sup>(2)</sup>

### الفرع الثاني: سير مجلس قضاة مجلس المحاسبة

1- يجتمع مجلس قضاة مجلس المحاسبة في دورتين عاديتين كل سنة، وعند الاقتضاء يجوز له أن يجتمع في دورات استثنائية. ويتم الاجتماع باستدعاء من رئيسه، ويمكن أن ينوبه في ذلك نائب الرئيس عن طريق التفويض، واللذان يضبط كل منهما في حال رئاسته للاجتماع المزمع جدول أعمال كل دورة.<sup>(3)</sup>

2- أما فيما يتعلق بمداومات مجلس قضاة مجلس المحاسبة فإنها لا تكون صحيحة إلا بحضور ثلثي (2/3) الأعضاء على الأقل. حيث تتخذ مقررات المجلس بأغلبية الأصوات مع مراعاة أحكام الفقرتين 3 و 4 من المادة 81 من الأمر رقم 23/95. في هذا الشأن ينبغي على أعضاء المجلس التزام سرية المداومات.<sup>(4)</sup>

### الفرع الثالث:

#### صلاحيات مجلس قضاة مجلس المحاسبة

تتجسد هذه الصلاحيات في ما يلي:

- 1- ينعقد الاختصاص لمجلس قضاة مجلس المحاسبة فيما يتعلق بدراسة ملفات المرشحين للتعين في مجلس المحاسبة.
- 2- يسهر على ضرورة احترام الشروط المنصوص عليها في هذا الأمر (95-23).

(1)- المادة 63 من الأمر 95-23 السابق.

(2)- المادتان 64 و 65 من الأمر 95-23 السابق.

(3)- المواد 66 و 67 و 68 من الأمر 95-23 السابق.

(4)- المواد 69 و 70 و 71 من الأمر 95-23 السابق.

3- يبدى المجلس رأيه في اقتراحات نقل القضاة الذي يترتب عنه تغيير الإقامة المهنية مع مراعاة أحكام المادة 11 السابقة.

في هذا الإطار يتعين على المجلس أن يأخذ بعين الاعتبار طلبات المعنيين بالأمر ويراعي كفاءتهم المهنية، و مدة أقدميتهم و حالتهم العائلية والأسباب الصحية لهم و لأزواجهم و أطفالهم مع مراعاة ضرورة المصلحة. هنا يتم نقل القضاة بموجب قرار يصدره رئيس مجلس المحاسبة. (1)

4- النظر في ملفات المترشحين للترقية، ولهذا الغرض يسهر على احترام شروط الأقدمية وشروط التسجيل في قائمة التسجيل وكذا مقاييس تنقيط القضاة وتقييمهم. مع مراعاة أحكام المواد 3 و 4 و 5 من هذا الأمر.

5- ينظر المجلس في تظلمات القضاة بعيد نشر قائمة التأهيل. (2)

6- يتول رئيس مجلس المحاسبة الإعلان على الترقيات بقرار منه. (3)

7- يجوز قانونا لرئيس مجلس المحاسبة في حالة الضرورة القصوى والتي لم يحددها القانون أن ينتدب قاضيا للقيام بوظيفة مطابقة لمجموعة أعلى من مجموعته لمدة سنة قابلة للتجديد مرة واحدة. (4)

(1)- المادة 72 و 73 من الأمر 95- 23 السابق.

(2)- المادة 74 من الأمر 95- 23 السابق.

(3)- المادة 75 من الأمر 95- 23 السابق.

(4)- المادة 76 من الأمر 95- 23 السابق.

## المطلب الثاني:

### المحاكمة التأديبية

تبدأ فصول المحكمة التأديبية لقاضي مجلس المحاسبة بعد أن توجه إليه التهمة بارتكابه لخطأ أو مجموعة أخطاء تأديبية مما يشكل إخلالا بواجباته القانونية الأساسية أو بشرف المهنة أو حرمتها، ويعرضه للمساءلة القانونية من خلال خضوعه لمحاكمة تأديبية عادلة تبرؤه أو تدينه بما نسب إليه، فإذا تمت إدانته يتعرض لإحدى العقوبات المناسبة المقررة لذلك (فرع أول). ولا تحوز المحاكمة التأديبية على الشرعية ما لم تحترم فيها الإجراءات القانونية المنصوص عليها، سواء ما تعلق منها باحترام الإجراءات الفورية للمتابعة أو احترام الإجراءات العامة لنظام التأديب عموماً، أو ما تعلق بإجراءات جلسة المحاكمة التأديبية والنطق بالحكم وكيفية الطعن فيه (فرع ثان). وحتى تكون المحاكمة التأديبية عادلة فقد أكد المشرع ابتداءً على مبدأ عدم قابلية قضاة مجلس المحاسبة للعزل والفصل إلا وفقاً للقانون ثم أقر مجموعة من الحقوق و الضمانات التأديبية، يكفلها القانون للقاضي محل المتابعة طيلة مسار العملية التأديبية (فرع ثالث).

### الفرع الأول:

#### تكييف الأخطاء التأديبية و عقوباتها

لا تتعد جلسات تأديب قضاة مجلس المحاسبة من قبل مجلس التأديب الخاص بهم وهو مجلس قضاة مجلس المحاسبة إلا بعد ثبوت وجود أخطاء ومخالفات يقع فيه القضاة تكون محل متابعة وتكييف على أساسها المسؤولية التأديبية للقاضي محل المتابعة (فقرة أولى)، ليتم بعد ذلك تسليط العقوبات المناسبة والمقررة قانوناً على القاضي المخاطئ حفاظاً على مصداقية مجلس المحاسبة وحسن سير عمله (فقرة ثانية).

#### أولاً- أنواع الأخطاء محل المتابعة

على وفق ما ورد في النص القانوني من الأمر السابق الذكر فإن الأخطاء المرتكبة التي تمثل خطأ جسيماً معاقباً عليه تأديبياً هي:

أ- الإخلال بالواجبات القانونية: كإفشاء السر المهني أو الغياب المتكرر عن العمل أو عدم القيام بالمهام المسندة في عمليات التحقيق، أو إظهار قصور مهني من قبل القاضي، أو ترك

الوظيفة دون التقيد بالإجراءات القانونية لتقديم الاستقالة من الوظيفة حسب ماورد في المادتين 51 و52،... الخ. فهذه الأخطاء أو ما ينزل منزلتها تعرض مرتكبها للمساءلة التأديبية.

ب- متابعة قضائية بسبب مخالفة في القانون العام تمس بشرف الوظيفة أو حرمانها: كارتكاب جريمة قتل أو اختلاس أو خيانة أمانة أو نحو ذلك مما هو معروف في القانون الجنائي.<sup>(1)</sup>

### ثانيا- العقوبات المقررة قانونا

في مقابل الامتيازات و الحقوق التي يستفيد منها قضاة مجلس المحاسبة بموجب قانونهم الأساسي، عمل المشرع على وضع ضوابط قانونية لحماية الوظيفة من تجاوزات القضاة ومن كل أشكال الانحرافات التي قد تمس بشرف الوظيفة و سمعة المؤسسة، و في حالة إخلال القاضي بواجباته المهنية و بالتزاماته القانونية المفروضة عليه، فقد حدد المشرع في المادة 80 من القانون الأساسي لقضاة مجلس المحاسبة العقوبات الواجبة التطبيق، حسب جسامة الخطأ المهني الذي يرتكبه القاضي .

تدرج هذه العقوبات التأديبية المسلطة على قاضي مجلس المحاسبة محل متابعة أمام مجلس قضاة مجلس المحاسبة على ثلاثة درجات:

- عقوبات من الدرجة الأولى
- عقوبات من الدرجة الثانية
- عقوبات من الدرجة الثالثة

### أ- العقوبات من الدرجة الأولى

تتخذ العقوبات من الدرجة الأولى إحدى الصورتين الآتيتين:

■ الإنذار

■ التوبيخ .<sup>(2)</sup>

تتخذ العقوبات من الدرجة الأولى بقرار من رئيس مجلس المحاسبة بعد أن يطلب توضيحات مكتوبة من القاضي المعني، و يقوم بإشعار مجلس قضاة مجلس المحاسبة بذلك خلال دورته الموالية.<sup>(3)</sup>

(1)- المادة 77 من الأمر 95-23 السابق.

(2)- المادة 02/80 من الأمر 95-23 السابق.

(3)- المادة 01/81 من الأمر 95-23 السابق.

### ب- العقوبات من الدرجة الثانية

حسب ما جاء في الفقرة الثالثة من المادة 80 من الأمر 95-23، فإن قائمة عقوبات الدرجة الثانية تكون على الترتيب التالي:

- التوقيف المؤقت مع الحرمان من كل المرتب أوجزء منه، باستثناء التعويضات ذات الطابع العائلي.
- التنزيل من درجة إلى ثلاث درجات
- الشطب من قائمة التأهيل.

تتخذ العقوبات من الدرجة الأولى بقرار من رئيس مجلس المحاسبة بعد رأي مطابق لمجلس قضاة مجلس المحاسبة، المجتمع كمجلس تأديبي يتخذ بالأغلبية البسيطة للأعضاء الحاضرين. (1)

### ب- العقوبات من الدرجة الثالثة

حسب ما جاء في الفقرة الأخيرة من المادة السابقة 80، فإن قائمة عقوبات الدرجة الثانية تكون على الترتيب الآتي:

- سحب بعض الوظائف.
- القهقرة: تتخذ هذه العقوبة بنفس الإجراء الذي تتخذ به سائر عقوبات الدرجة الثالثة، غير أنها تصدر بقرار من رئيس مجلس المحاسبة. (2) كما يمكن قهقرة قاضي مجلس المحاسبة الذي يظهر قصورا مهنيا دون أن يرتكب خطأ مهنيا يبرر إقامة دعوى تأديبية، أو يسرح . وهنا تطبق نفس الإجراءات المقررة في المجال التأديبي.
- الإحالة على التقاعد إجباريا إذا كان المعني يستوفي الشروط التي ينص عليها التشريع الجاري به العمل في مجال المعاشات. ويمكن إحالته على التقاعد إذا أظهر قصورا مهنيا أو يسرح دون المرور على التأديب لكن بنفس الإجراءات المقررة في المجال التأديبي. (3)
- العزل دون إلغاء الحق في المعاش، ويكون في حال تخلي القاضي المعني عن الوظيفة خلافا لأحكام المادتين 51 و 52 المنظمة لاستقالة عضو مجلس المحاسبة (م84). (4)

(1)- المادة 81 / 02 من الأمر 95- 23 السابق.

(2)- المادة 82 / 1 من الأمر 95- 23 السابق.

(3)- المادة 83 من الأمر 95- 23 السابق.

(4)- المادة 84 من الأمر 95- 23 السابق.

تتخذ عقوبة العزل بالأغلبية المطلقة لكامل الأعضاء المكونين لمجلس قضاة مجلس المحاسبة المجتمع كمجلس تأديبي.<sup>(1)</sup>

تتخذ العقوبات من الدرجة الثالثة بالأغلبية المطلقة لأصوات أعضاء المجلس الحاضرين والمجتمع كمجلس تأديبي، باستثناء عقوبة العزل.

باستثناء عقوبة القهقرة، فإن سائر عقوبات الدرجة الثالثة تصدر بمرسوم رئاسي.<sup>(2)</sup> وما يعبر عن خطورتها، ويجعل من طريقة صدورها ضماناً لحماية المركز القانوني للقاضي المتابع.

### ثالثاً- معيار تكييف الأخطاء التأديبية وفق عقوباتها المناسبة

إن مسألة تصنيف العقوبات التي يخضع لها قضاة مجلس المحاسبة والواردة في المادة 80 من الأمر 20-95 التي تكتفي بتصنيف العقوبات إلى ثلاث درجات تطرح إشكالا أساسيا يتعلق بكيفية تكييف الأخطاء التي على أساسها تتحدد درجة العقوبة الموقعة ضد القاضي الذي أحل بالتزاماته.

بمعنى أنه على أي أساس يمكن تكييف خطأ ما وتنسيبه إلى عقوبة يعينها من الدرجة الأولى أو من الدرجة الثانية أو من الدرجة الثالثة، تبدو هذه المسألة مهمة جدا و تحتاج إلى ضبط دقيق حتى يتسنى تطبيقها بشكل سليم يكفل حقوق القضاة و يحقق المساواة بينهم، و يعطي لقرارات الهيئة التأديبية المصدقية اللازمة.

كما تنص المادة 83 من الأمر 95 عزل القاضي من منصبه أو تنزله في الرتبة أو إحالته على التقاعد الإجباري إذا أظهر عجزا مهنيا و دون أن يرتكب خطأ يستحق عقوبة تأديبية، ويتم ذلك بنفس الإجراءات المعمول بها في الحالات التأديبية.

إن فكرة العجز المهني التي تؤدي إلى توقيع العقوبات على القاضي، تبدو ذات مفهوم واسع و مطاط و لا توجد مقاييس لتحديد بدقة هذا من جهة. و من جهة أخرى فإن هذا النص من وجهة نظر سليمة يتعارض في محتواه مع مبدأ استقلالية القاضي، و يثير تساؤلا كبيرا حول جدوى

(1)- المادة 81 / 04 من الأمر 95- 23 السابق.

(2)- المادة 82 / 02 من الأمر 95- 23 السابق.



وجوده طالما أن مثل هذا الوضع مستبعد حدوثه، بالنظر إلى الإجراءات و الشروط التي حددها المشرع للالتحاق بممارسة وظيفة القاضي في مجلس المحاسبة، و الذي يخضع قبل تعيينه لفترة تربص مدتها سنة كاملة، فإذا أثبت خلال هذه المدة نقص في مؤهلاته أو عدم قدرته على ممارسة مهامه، يمكن تمديد فترة تربصه أو تسريحه بشكل نهائي، وإذا تعلق الأمر بنقص في المردود المهني للقاضي بشكل يخل فيه بمهامه، فإن القانون يسمح بتكليف ذلك ضمن الأخطاء المهنية، و يمكن إخضاعه لإحدى العقوبات السالفة الذكر حسب درجة الخطأ الذي ارتكبه القاضي<sup>(1)</sup>.

أما إذا كان العجز المهني للقاضي بسبب ظروفه الصحية، فإن ذلك لا يعتبر خطأ يستحق عقوبات، وإنما يقتضي الأمر معالجة الوضع بشكل آخر و في إطار قانوني آخر.

وبناء عليه، فإن هذا النص يحتاج إلى توضيح أكثر حتى يتم تطبيقه تطبيقاً سليماً، يكفل استقلالية قضاة مجلس المحاسبة و يخلق لديهم الإحساس بالاستقرار في ممارسة مهامهم، وهو أمر ضروري لنجاح مهمة الرقابة الموكلة إليهم

## الفرع الثاني:

### إجراءات المحاكمة التأديبية

تبدأ إجراءات المحاكمة التأديبية بالإجراءات الفورية للمتابعة (فقرة أولى)، فالإجراءات العامة للتأديب (فقرة ثانية)، ثم إجراءات الجلسة التأديبية والنطق بالحكم (فقرة ثالثة) ثم كيفية الطعن في الحكم التأديبي وكيفية رد الاعتبار للقاضي المدان (فقرة رابعة).

### أولاً- الإجراءات الفورية للمتابعة

حيث يقوم رئيس مجلس محاسبة بعد علمه بالأمر مباشرة بتوقيف القاضي محل المتابعة، ويرسل ملف المتابعات التأديبية إلى مجلس قضاة مجلس المحاسبة في أقرب الأجل<sup>(2)</sup>.  
في هذا الشأن يتولى نائب رئيس مجلس المحاسبة رئاسة مجلس قضاة مجلس المحاسبة حينما يتشكل كهيئة تأديبية<sup>(3)</sup> بدلا عن رئيس الأصلي للمجلس الذي يتولى مباشرة الدعوى التأديبية ضد

(1)- المادة 82 من الأمر 95-23 السابق

(2)- المادة 85/02 من الأمر 95-23 السابق.

(3)- المادة 85/01 من الأمر 95-23 السابق.

القاضي المخطئ أو من يمثله لدى مجلس قضاة مجلس المحاسبة.<sup>(1)</sup> يجتمع مجلس قضاة مجلس المحاسبة كمجلس تآديبي بمقر مجلس المحاسبة<sup>(2)</sup>.

### ثانيا- الإجراءات العامة للتأديب

لا تصح مداوات مجلس قضاة مجلس المحاسبة المنعقد كمجلس تآديبي إلا بحضور 09 أعضاء على الأقل<sup>(3)</sup>، حيث يقوم نائب رئيس مجلس المحاسبة بإعداد جدول جلسات المجلس التآديبي، ويبلغ نضه إلى رئيس مجلس المحاسبة. كما يرفق كل استدعاء موجه إلى أعضاء المجلس التآديبي بنسخة من جدول الجلسات.<sup>(4)</sup>

تعود مسؤولية كتابة المجلس التآديبي إلى أمين مجلس قضاة مجلس المحاسبة، الذي يحرر محضرا عن كل جلسة يوقع فيه، إضافة إلى رئس المجلس التآديبي.<sup>(5)</sup>

يتحتم قانونا أن يرفق ملف الدعوى بالملف الشخصي للقاضي المتابع، فإذا كانت هذه الدعوى قائمة على موضوع متابعة قضائية، فإنه يجب إرفاق ملف الدعوى فضلا عن الملف الشخصي للقاضي بكافة الوثائق التي تثبت المتابعة القضائية إلى نائب رئيس مجلس المحاسبة.<sup>(6)</sup>

يعين رئيس المجلس التآديبي مقرا من بين أعضاء المجلس الحاضرين، الذي يقوم بدوره بجمع التحقيقات الضرورية عند الاقتضاء، أو بتقدية تقرير إجمالي يستخلصه من ملف التحري الذي قدمه رئيس مجلس المحاسبة إذا كانت الوقائع لا تستدعي إجراء تحقيق. وفي كل الأحوال يختتم هذا المقرر تحقيقه بتقرير إجمالي.<sup>(7)</sup>

بعد ذلك يستدعى القاضي المتابع للمثول أمام المجلس التآديبي ويلزم بذلك، وله ان يصطحب معه مدافعا مؤهلا قانون للاستعانة به ، ويمكن قبول تمثيل القاضي المتابع في شخص

(1)- المادة 80 من الأمر 95-23 السابق.

(2)- المادة 86 /01 من الأمر 95-23 السابق.

(3)- المادة 85 /02 من الأمر 95-23 السابق.

(4)- المادة 86 من الأمر 95-23 السابق.

(5)- المادة 87 من الأمر 95-23 السابق.

(6)- المادة 88 من الأمر 95-23 السابق.

(7)- المادة 89 من الأمر 95-23 السابق.

المدافع عنه إذا كان غيابه بعذر مقبول. ومهما يكن الأمر يستمر المجلس في نظر الدعوى التأديبية، وللمجلس أن يبت فيها في حال غاب القاضي المتابع عن الجلسة، بشرط التحقق من تبليغه الاستدعاء، أو في حال قدم عذرا لغيابه لم يحظ بالقبول<sup>(1)</sup>.

في هذا الشأن يجب أن يمكن القاضي المتابع أو من يدافع عنه من الاطلاع على الملف التأديبي، من خلال إيداعه لدى أمانة مجلس قضاة مجلس المحاسبة قبل ثلاثة أيام على الأقل من تاريخ الجلسة.<sup>(2)</sup>

### ثالثا- إجراءات جلسة المحاكمة والنطق بالحكم

تبدأ المحاكمة التأديبية بافتتاح الجلسة التي تكون مغلقة،<sup>(3)</sup> وتلاوة المقرر تقريره، حيث يدعى القاضي المتابع لتقديم توضيحاته ووسائل دفاعه حول الوفائع المنسوبة إليه، في هذا الصدد وبعد انتهاء الرئيس من استجوابه يمكن لأعضاء مجلس قضاة مجلس المحاسبة وكذا ممثل رئيس مجلس المحاسبة أن يوجهوا إلى القاضي المتابع الأسئلة التي يرونها مفيدة في الموضوع، بعدها تبدأ مداولة المجلس التأديبي حول الحكم والتي لا يسمح بحضورها لكل من القاضي المتابع وكذا ممثل رئيس مجلس المحاسبة.<sup>(4)</sup>

بعد الفراغ من المداولة يستدعى القاضي المتابع وممثل رئيس مجلس المحاسبة للنطق بالحكم وسماع منطوق قرار المجلس التأديبي<sup>(5)</sup> الذي ينبغي أن يكون معللا.<sup>(6)</sup>

### رابعا- إجراءات الطعن في الحكم التأديبي وطلب رد الاعتبار

#### أ - الطعن في الحكم التأديبي

لم يتضمن القانون الأساسي لقضاة مجلس المحاسبة أي إشارة إلى حق القاضي المحكوم عليه تأديبيا في اللجوء إلى الجهات القضائية المختصة للطعن في القرارات المتخذة ضده، و إعمالا للقاعدة العامة في مجال الطعن في قرارات هيئات التأديب بصورة عامة فإنه يتم الطعن بالنقض في القرارات

(1)- المادة 91 من الأمر 95- 23 السابق

(2)- المادة 92 من الأمر 95- 23 السابق.

(3)- المادة 01/ 95 من الأمر 95- 23 السابق.

(4)- المادة 93 من الأمر 95- 23 السابق.

(5)- المادة 94 من الأمر 95- 23 السابق.

(6)- المادة 02/ 95 من الأمر 95- 23 السابق.

التأديبية لمجلس المحاسبة لدى مجلس الدولة.

### ب- طلب رد الاعتبار

يؤخذ طلب رد الاعتبار للقاضي المحكوم عليه من حيث الجهة التي يرفع أمامها أحد صورتين:

1- طلب رد الاعتبار أمام رئيس المجلس

2- طلب رد الاعتبار أمام مجلس قضاة مجلس المحاسبة

#### 1- طلب رد الاعتبار أمام رئيس مجلس المحاسبة

إذا كانت العقوبة من الدرجة الأولى المنصوص عليها في المادة (80) من الأمر 95-23 فإن طلب رد الاعتبار إلى القاضي المحكوم عليه يوجه إلى رئيس مجلس المحاسبة.

ففي هذه الحالة يتم رد الاعتبار بعد مرور سنتين(02) من تاريخ صدور العقوبة بقوة القانون، بشرط ألا يتعرض القاضي المعني لعقوبات جديدة. فإذا ماتمت الاستجابة لطلب رد الاعتبار يحى كل أثر للعقوبة من ملف المعني.<sup>(1)</sup>

#### 2- طلب رد الاعتبار أمام مجلس قضاة مجلس المحاسبة

إذا كانت العقوبة من الدرجة الثانية والثالثة المنصوص عليها في المادة(80) من الأمر 95-23 فإن طلب رد الاعتبار إلى القاضي المحكوم عليه يوجه إلى مجلس قضاة مجلس المحاسبة. ففي هذه الحالة يتم رد الاعتبار بعد مرور أربع سنوات (04) من تاريخ النطق بالعقوبة، وإذا حظي طلب رد الاعتبار بموافقة المجلس يح كل أثر للعقوبة من ملف المعني.

### الفرع الثالث:

#### مبدأ عدم القابلية للعزل والنقل و الضمانات المكفولة للقاضي المتابع

قبل التطرق للضمانات المكفولة للقاضي الذي يكون محل تأديب لابد من الإشارة إلى أن الدستور قد أكد على مبدأ عدم قابلية قضاة مجلس المحاسبة للعزل إلا وفقا للقانون(فقرة أول) ثم أكد على الضمانات والحقوق المكفولة للقاضي محل المتابعة طيلة مسار العملية التأديبية(فقرة ثانية).

(1)- المادة 96 من الأمر 95-23 السابق.

### أولاً- مبدأ عدم القابلية للعزل والنقل

عمل دستور 1996 على تكريس مفهوم استقلال القضاء في العديد من المواد و خصوصا المادة 138 التي تنص على أن السلطة القضائية مستقلة و تمارس في إطار القانون، و المادة 174 التي تنص على أن القاضي لا يخضع إلا للقانون، و المادة 148 من الدستور التي تؤكد على أن القاضي محمي من كل أشكال الضغوط و التدخلات و المناورات التي قد تضر بأداء مهمته و نزاهة حكمه.

كما أقر المشرع مبدأ عدم قابلية قضاة مجلس المحاسبة للعزل و النقل أيضا، حيث نص القانون الخاص بقضاة مجلس المحاسبة بأنه لا يجوز فصلهم أو توقيفهم عن العمل أو نقلهم إلى وظيفة أخرى غير قضائية، أو إحالتهم بصفة إجبارية على التقاعد إلا في الحالات التي ينص عليها القانون.<sup>(1)</sup>

يكمن الهدف من وراء تكريس هذا المبدأ دستوريا و قانونيا في ضرورة تحصين القضاة ضد القرارات التعسفية التي قد يتعرضون لها أثناء تأديتهم لوظيفتهم.

إن هذا المبدأ الذي يندرج في إطار تكريس استقلالية القضاء، و يشكل الضمان الذي ينبغي أن يتمتع به القضاة لممارسة وظيفتهم بكل حيادة و موضوعية دون الخضوع لأي شكل من أشكال الضغط و التأثير على قراراتهم بطريق الترغيب أو التهيب ليس مطلقا. فليس القصد منه أن يتمتع القاضي بحرية مطلقة لا حدود لها و لا تحكمها أية ضوابط قانونية، بل المقصود في هذا المقام هو تحقيق استقلال العمل القضائي الذي يحقق التطبيق السليم للقانون و حمايته من مختلف التأثيرات و الضغوطات التي قد تمس بمصداقيته.

و من ثم فإن الدستور و في مقابل إقراره لمبدأ استقلالية العمل القضائي، فإنه أقر كذلك مبدأ حماية المتقاضين من خطر انحراف القاضي و تعسفه في استعمال ما يخوله القانون من سلطة بموجب المادة 149 منه التي تنص على أن القاضي مسؤول أمام المجلس الأعلى للقضاء عن كيفية قيامه بمهمته. و بنفس هذه الكيفية و التصور حدد المشرع مسؤولية قضاة مجلس المحاسبة عن أخطائهم المهنية أمام مجلس قضاة مجلس المحاسبة.

يترتب على تطبيق هذا المبدأ نتائج قانونية هامة ، حيث أن الجهة التي تملك سلطة تعيين

(1)- المادة 11 و 64 من الأمر 95-23 السابق

القضاة، لا تملك حرية مطلقة في توقيع العقوبات عليهم حتى لو أحلوا بالتزاماتهم، ويتعين عليها في ذلك اتباع إجراءات يحددها القانون و إلا جاءت قراراتها غير شرعية و باطلة. و تطبيقا لذلك فإن العقوبات من الدرجة الأولى التي يوقعها رئيس مجلس المحاسبة تستوجب عليه إعلام مجلس القضاة في الجلسة الموالية مباشرة لتاريخ توقيع العقوبة، بينما يلزمه القانون في العقوبات من الدرجة الثانية و الثالثة الحصول على رأي مجلس القضاة قبل توقيعها.<sup>(1)</sup>

### ثانيا- الضمانات المكفولة للقاضي المتابع

فضلا عن الضمانات المكفولة دستوريا وقانونيا في سائر المحاكمات التي تطال أي شخص في المستوى العام، فقد منح الأمر 95-23 لقاضي مجلس المحاسبة الذي يكون محل متابعة تأديبية جملة من الضمانات والحقوق سواء قبل أو أثناء سير عملية التأديب، تمنع عنه التعسف أو تجاوز القانون وتضمن له محاكمة عادلة ونزيهة بمناسبة تأديبه تضمنها في النقاط التالية:

#### أ - الضمانات المتعلقة براتب القاضي المتابع

1- الاستمرار أثناء التوقيف المؤقت عن ممارسة الوظيفة إذا كان سببه الإخلال بالواجبات القانونية في تقاضي المرتب كاملا لمدة لا تتجاوز 90 يوما من تاريخ قرار التوقيف وهو أجل الفصل في الدعوى التأديبية.<sup>(2)</sup> وذلك حفاظا على استقرار الحالة المعيشية للقاضي قبل صدور القرار النهائي مادام لم يفقد صفته بعد كقاض في مجلس المحاسبة.

2- استمرار القاضي الذي صدر ضده إجراء توقيف مؤقت إثر متابعة قضائية في تقاضي مرتبه كاملا لمدة 06 أشهر.<sup>(3)</sup>

3- في حال انقضاء أجل ستة أشهر المذكورة في الفقرة أعلاه دون محاكمة نهائيا، يدي مجلس قضاة مجلس المحاسبة رأيه في نسبة المرتب الذي ينبغي أن يدفع للقاضي المعني.<sup>(4)</sup>

(1)- المادة: 81 و 82 من الأمر 95-23 السابق.

(2)- المادة 01/ 78 من الأمر 95-23 السابق.

(3)- المادة 01/ 79 من الأمر 95-23 السابق.

(4)- المادة 02/ 79 من الأمر 95-23 السابق.

## ب- الضمانات المتعلقة بتحديد وضعية القاضي المتابع

1-تحديد أجل الفصل في الدعوى التأديبية بأجل:90 يوما كحد أقصى لتحديد وضعية القاضي المتابع تأديبيا. إما العقوبة وإما انقضاء المتابعة.<sup>(1)</sup>

2- في حال عدم الفصل في الدعوى التأديبية خلال الأجل المحدد يعاد إدماج قاضي مجلس المحاسبة في وظيفته بقوة القانون حفاظا على المسار المهني للقاضي وعلى الحقوق المكتسبة خلال ذلك.<sup>(2)</sup>

## ج- الضمانات المتعلقة بصحة الإجراءات التأديبية

1- تمكين القاضي المتابع أو من يدافع عنه من الاطلاع على الملف التأديبي، من خلال إيداعه لدى أمانة مجلس قضاة مجلس المحاسبة قبل ثلاثة أيام على الأقل من تاريخ الجلسة.<sup>(3)</sup>

3-حق المثول أمام المجلس التأديبي حضوريا، مع إمكانية التغيب بمبرر قانوني والسماح بقبول تمثيله في شخص المدافع عنه.<sup>(4)</sup>

4-الحق في اختيار مدافع مؤهل قانونا للاستعانة به أثناء التأديب.<sup>(5)</sup>

5-الحق في تقديم التوضيحات ووسائل الدفاع حول الوقائع المنسوبة إلى القاضي محل المتابعة.<sup>(6)</sup>

6-إرفاق ملف الدعوى التأديبية بالملف الشخصي للقاضي المعني لإثبات حسن أو سوء سيرته.<sup>(7)</sup>

(1)- المادة 78 / 02 من الأمر 95-23 السابق.

(2)- المادة 78 / 03 من الأمر 95-23 السابق.

(3)- المادة 92 من الأمر 95-23 السابق.

(5)- المادة 91 / 01 و 03 من الأمر 95-23 السابق.

(6)- المادة 91 / 02 من الأمر 95-23 السابق.

(7)- المادة 30 من الأمر 95-23 السابق.

(8)- المادة 88 / 01 من الأمر 95-23 السابق.

#### د- الضمانات المتعلقة بسير المحاكمة التأديبية

1- ضمانا لنزاهة المحاكمة التأديبية، وحق القاضي المتابع في محاكمة عادلة، فقد حول القانون رئاسة مجلس قضاة مجلس المحاسبة لنائب رئيس مجلس المحاسبة دون هذا الأخير،<sup>(1)</sup> حتى لا يجمع بين صفتين في آن واحد، كونه يباشر الدعوى التأديبية ضد القاضي المعني<sup>(2)</sup> ويرأس المحاكمة التأديبية ضده في الوقت ذاته، فيكون بذلك خصما وحقما في موضوع واحد و زمن واحد، وهو ما يخالف مقتضيات العدالة وأصول المحاكمات القضائية بصورة عامة.

2- عدم جواز حضور القاضي المتابع و ممثل رئيس مجلس المحاسبة مداوات المجلس التأديبي حفاظا على سريتها ونزاهتها،<sup>(3)</sup> ويستدعيان بالمقابل لسماع منطوق القرار.<sup>(4)</sup>

3- محافظة أيضا على سرية المداوات ونزاهة المحاكمة بيت المجلس التأديبي في القضايا المحالة عليه في جلسة مغلقة .<sup>(5)</sup>

4- لا تصح مداوات مجلس قضاة مجلس المحاسبة للفصل في المسائل التأديبية إلا بحضور تسعة (09) أعضاء على الأقل لها.

5- تحقيقا لروح العدالة وتطبيقا لقاعدة تسبيب الأحكام كمبدأ عام في الاتهام يجب أن تكون مقررات المجلس التأديبي معللة.<sup>(6)</sup>

6- احترام كل الخطوات والمراحل وإجراءات سير المحاكمة التأديبية من قبل مجلس التأديب قبل وأثناء عملية المحاكمة وإلى غاية النطق بالحكم، مما ورد النص عليه في الأمر 95-23، المتضمن القانون الأساسي لقضاة مجلس المحاسبة.

7- باستثناء عقوبة القهقرة لكونها لا تؤثر على أصل المركز القانوني لقاضي مجلس المحاسبة المتابع تأديبيا، فإن سائر عقوبات الدرجة الثالثة تصدر بمرسوم رئاسي. وهو ما يعبر عن خطورتها، ويجعل من طريقة صدورها ضمانا أخرى لحماية المركز القانوني للقاضي المتابع.

(1)- المادة 85 من الأمر 95-23 السابق.

(2)- المادة 80 / 01 من الأمر 95-23 السابق.

(3)- أنظر: المادة 93 / 03 من الأمر 95-23 السابق.

(4)- المادة 94 من الأمر السابق 95-23 السابق .

(5)- المادة 95 / 01 من الأمر 95-23 السابق.

(6)- المادة 97 من الأمر 95-23 السابق. و المادة 98 من الأمر 95-23 السابق.



# الفصل الثاني

اختصاصات مجلس المحاسبة و صلاحياته.

تخضع الإدارة العمومية في نشاطها المالي إلى أشكال عديدة من الرقابة، تمارسها هيئات وأجهزة مختلفة أوجدها المشرع بقصد حماية المال العام من كل أشكال التلاعب والتبذير و قد حاول الفقه تقسيمها و تصنيفها بالاعتماد على معايير مختلفة ومتنوعة نتجت عنها تقسيمات عديدة.

فانطلاقاً من الوقت الذي تمارس فيه الرقابة قسمت هذه الأخيرة إلى رقابة سابقة و رقابة مرافقة و رقابة لاحقة. و اعتماداً على الجهة التي تمارسها قسمت إلى رقابة داخلية و إلى رقابة خارجية. و تأسيساً على موضوعها قسمت إلى رقابة على الأموال و رقابة على الأشخاص إلى ما هنالك من أنواع التقسيمات والمعايير المعتمدة في ذلك من الوجهة النظرية.

أما من الناحية العملية، فإن كل هذه الأنواع و الأشكال من الرقابة المالية إنما تهدف جميعها إلى تحقيق هدف واحد ومشارك و هو حماية الأموال العامة من كل أشكال التلاعب والتبذير و الحفاظ على حسن استخدامها بما يحقق المصلحة العامة.

فهذه الأنواع في مجملها تتكامل مع بعضها البعض إذا ما أحسن ممارستها في الحدود التي رسمت لها. فإذا وقع العكس ولم يقع استئلاها ضمن حدودها المحققة لأهدافها فإنها قد تتحول إلى تركيب معقد من القواعد والإجراءات والأجهزة يعيق الإدارة العمومية ويعرقلها عن تنفيذ أنشطتها و يؤدي إلى تداخل الصلاحيات والمهام الرقابية والتباسها بالمهام والصلاحيات الإدارية. وهو خلاف المقصود من عملية الرقابة برمتها.

لذا تكتسي مسألة تحديد النطاق الذي تمارس فيها هذه الأنواع المختلفة من الرقابة المالية أهمية بالغة، تمكن من ضبط نطاق ممارسة مجلس المحاسبة اختصاصه في الرقابة المالية على استخدام الأموال العمومية من قبل الهيئات العمومية المختلفة، وهو يدعو إلى ضرورة تسليط الضوء على صور الرقابة المالية التي تخضع لها الإدارة العمومية (مبحث أول)، ثم الانتقال إلى تحديد النطاق الذي تمارس فيه رقابة مجلس المحاسبة في مقابل ما يسبقه من أشكال الرقابة المالية المختلفة (مبحث ثان). ثم تحديد الأشخاص القانونيين الخاضعين للرقابة على مستوى الإدارات والهيئات العمومية .

## المبحث الأول

### صور الرقابة المالية على النشاط المالي للإدارة العمومية.

يعتمد نظام الرقابة المالية في الجزائر ككثير من الأنظمة الرقابية في مختلف دول العالم على عدة صور و أشكال من الرقابة تستهدف النشاط المالي للإدارة العمومية منها:

- الرقابة المالية التي يمارسها البرلمان على الميزانية العمومية للدولة وتسمى بالرقابة البرلمانية و رقابة الجماعات الإقليمية المنتخبة على الميزانيات العمومية المحلية وتعرف جميعا بالرقابة السياسية

- الرقابة الإدارية وهي ذات شقين: شق أول يتمثل في الرقابة الرئاسية والوصائية التي تمارسها الإدارات العمومية عملا بمبدأ التدرج الإداري، من الرئيس على مرؤسيه في إطار السلطة الرئاسية، ومن جهات الوصاية على الهيئات اللامركزية في إطار السلطة الوصائية. والشق الثاني وهو الرقابة المالية الإدارية التي تمارسها هيئات ومصالح ذات طبيعة إدارية مثل الرقابة المالية السابقة على النفقات الملتزم بها ، والرقابة الاحقة التي تمارسها المفتشية العامة للمالية. فضلا عن الرقابة المالية القضائية التي يمارسها مجلس المحاسبة وفق الأشكال التي سنناقشها في الباب الثالث من هذه الرسالة.

سأتطرق لدراسة هذه الأنواع من خلال التعرض لدراسة الرقابة البرلمانية في الجزائر(مطلب أول)، ثم أواصل دراسة باقي الأنواع من رقابة الجماعات الإقليمية المنتخبة إلى الرقابة الرئاسية والوصائية إلى الرقابة المالية الإدارية المحسنة في الرقابة السابقة على النفقات العمومية إلى رقابة المفتشية العامة.(مطلب ثان)

## المطلب الأول:

### الرقابة البرلمانية على الميزانية العمومية.

الأصل أن مجال الرقابة المالية على النشاط المالي للحكومة عائد إلى السلطة التشريعية بالأساس وتباشرها بطرق مختلفة، حيث يؤكد فقهاء القانون الدستوري، أن الرقابة المالية هي صلاحية دستورية أصيلة تتمتع بها السلطة التشريعية كونها صاحبة الحق الأصيل في التعبير عن إرادة الشعب الذي هو صاحب السيادة.<sup>(1)</sup> تمارس السلطة التشريعية دورها في مراقبة النشاط المالي للحكومة عن طريق آليات وأدوات قانونية حددها الدستور بشكل واضح و صريح تتمثل أساسا في مناقشة ميزانية الدولة و التصويت عليها قبل تنفيذها (فرع أول)، و مراقبة نشاط الحكومة أثناء تنفيذ الميزانية (فرع ثان)، وكذا التصويت على قانون ضبط الميزانية<sup>(2)</sup> (فرع ثالث).

## الفرع الأول:

### مناقشة قانون المالية و المصادقة عليه.

تعود مهمة تحضير ميزانية الدولة في الدول المتقدمة إلى الجهاز التنفيذي بحكم ما يتمتع به من إمكانيات و وسائل مادية وبشرية كبيرة تمنحه القدرة و الفاعلية على القيام بهذه المهمة المعقدة. حيث نجد مجال تحضير الميزانية في فرنسا يعود إلى وزير المالية تحت سلطة وإشراف رئيس الحكومة<sup>(3)</sup>. و في بريطانيا يتولى تحضير ميزانية الدولة وزير الخزانة و في الولايات المتحدة الأمريكية يكون أمر تحضير الميزانية من اختصاص مكتب الميزانية الذي يتبع مباشرة لرئيس الجمهورية.<sup>(4)</sup>

أما في الجزائر فإن مهمة تحضير الميزانية هي من اختصاص وزير المالية تحت سلطة رئيس الحكومة اعتماد على المعطيات التي يتضمنها البرنامج السنوي لعمل الحكومة و التوقعات المالية التي تقدمها مختلف القطاعات الوزارية و بعد مرحلة إعداد الميزانية و تحضيرها، يتم إيداع مشروع قانون المالية لدى مكتب رئيس المجلس الشعبي الوطني الذي يتولى إحالته إلى اللجنة البرلمانية المختصة - لجنة الميزانية والمالية - التي تتولى دراسته و مناقشته مع ممثل الحكومة (وزير المالية)، وتنتهي أعمالها بوضع

(1)- بو الشعير، المرجع السابق، ج 1، ص 108 و ما بعدها

(2)- المواد 133 و 134 من دستور 1996.

(3)- حسن عواضة، المرجع السابق، 117.

(4)- حسن عواضة، المرجع السابق، 117.

تقرير تمهيدي تضمنه ملاحظاتها واقتراحاتها،<sup>(1)</sup> مع مراعاة أحكام المادة 121 من الدستور. (1996 المعدل ) التي يجيز فيها القانون لرئيس الجمهورية أن يصدر قانون المالية بموجب أمر.<sup>(2)</sup> يتم عرض هذا التقرير على المجلس الشعبي الوطني لمناقشته أمام النواب في جلسة عامة تطرح فيها كل القضايا والمشاكل المتعلقة بالسياسة المالية، ومدى الالتزام بتنفيذ قانون المالية الساري المفعول من طرف مختلف الوزارات ومصالح الدولة<sup>(3)</sup>.

يمكن للنواب و الحكومة وأعضاء اللجنة التقدم باقتراح تعديلات مكتوبة أمام اللجنة المختصة لمناقشتها مع الوزير المعني، ثم يصوت البرلمان ويصادق على ميزانية الدولة بغرفتيه مع مراعاة أحكام المادة 121 من الدستور دائما.<sup>(4)</sup> و هنا تتجلى الرقابة القبلية للبرلمان من خلال المصادقة على قانون المالية واعتماده.

### الفرع الثاني:

#### مراقبة الحكومة أثناء تنفيذ الميزانية.

إذا كان بإمكان البرلمان أن يقوم بالرقابة السابقة على النشاط المالي للحكومة من خلال المصادقة على قانون المالية واعتماده بكل سهولة. فإن الأمر على خلاف ذلك في رقابته على الحكومة أثناء تنفيذ الميزانية الذي تتخلله بعض الصعوبات من الناحية العملية أثناء الممارسة قد تؤدي إلى عرقلة النشاط الحكومي<sup>(5)</sup>. رغم ما يكتسبه الأمر من أهمية بالغة في المحافظة على الأموال العمومية خلال كل مراحل التنفيذ، باعتباره يمكن البرلمان من مراقبة نشاط الحكومة في الوقت المناسب. تكمن الصعوبات التي تحول دون ممارسة الرقابة المرافقة من قبل البرلمان على النشاط المالي للحكومة في مايلي :

(1)- المواد من 65 إلى 75 من القانون العضوي رقم 99-02 الصادر في 08 مارس 1999 المحدد لتنظيم المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة، وعملهما، وكذا العلاقات الوظيفية بينهما وبين الحكومة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية لسنة 1999 م، العدد 15، ص 18 و 19.

(2)- المواد 84 و 135 و 136 و 137 من دستور 1996. و المواد من 50 إلى 64 من القانون 99-02 نفسه.

(3)- بعلي محمد الصغير و آخرون، المالية العامة، مرجع سابق، ص 100 و 101.

(4)- بعلي محمد الصغير و آخرون، المالية العامة، مرجع سابق، ص 101 و 102.

(5)- شباط يوسف، (مدى فعالية الرقابة البرلمانية على الأموال العامة و الحلول المقترحة لتحسينها - دراسة تحليلية ومقارنة- ) مجلة جامعة دمشق، المجلد 11، العددان 41 و 42، 1995، ص 51 و ما بعدها.

قلة الوقت التي تسمح للبرلمان بالتفرغ لمتابعة الحكومة ومرافبة نشاطها المالي أثناء مرحلة تنفيذ الميزانية بسبب التفرغ للوظيفة التشريعية التي تستغرق أغلب الوقت والجهد. باعتبارها تمثل اختصاصا أصيلا وأساسيا للبرلمان

- عدم توفر البرلمان على الإمكانيات التقنية والبشرية اللازمة لمتابعة النشاط المالي للحكومة الذي يطبعه التعقيد والدقة.

- انشغال أعضاء البرلمان الذين ينتخبهم الشعب متابعة الأنشطة والأعمال التي تطبعها المردود سياسي الذي يخدمهم في المنافسات الانتخابية عكس المراقبة الدقيقة والمستمرة لحسابات ميزانية الدولة التي لا طائل من ورائها.<sup>(1)</sup>

لأجل هذه الأسباب تكتفي أغلب بممارسة رقابة إدارية داخلية توكل لمختلف المصالح الإدارية، خلال مرحلة التنفيذ كما هو الحال في فرنسا. في حين تلجأ دول أخرى إلى إسناد مهمة الرقابة المرافقة للتنفيذ توكل هذه الوظيفة إلى جهاز الرقابة العليا كما هو الحال في بلجيكا التي تختص فيها محكمة الحسابات بمنح تأشيرات مسبقة لتسديد بعض النفقات العمومية، و في إيطاليا تمارس هذا الجهاز رقابة مسبقة على قرارات الحكومة ذات الأثر المالي الكبير.<sup>(2)</sup>

رغم هذا، فقد ظهرت بفرنسا محاولات لتدعيم الرقابة البرلمانية أثناء تنفيذ الميزانية، تضمنتها نصوص عديدة، نذكر منها القانون المؤرخ في 30 ديسمبر 1958 الذي يجيز لأعضاء اللجنة المالية ممارسة رقابة مستمرة على كيفية استعمال الإعتمادات المالية التي يرخص بها البرلمان، والحصول على كافة المعلومات والوثائق المتعلقة بذلك ، و كذا القانون المؤرخ في 12 جويلية 1979 ، الذي يلزم الحكومة بتقديم المعلومات اللازمة للبرلمان حول الإيرادات، بشكل يسمح له بإجراء المقارنة بين تقديرات الميزانية و الإيرادات التي تم تحصيلها فعليا.

1 - Jean-Claude Martinez et Pierre Di Malta : op.cit, page 903.

2 - Voir l'article de Michel BOUVIER : « la Cour des comptes en Belgique» , R.F.F.P, n° 36, année 1991, L.G.D.J, Paris. Pp 13 -15.

(3)- Voir l'article de Georgio CLEMENTE et Maria-Annunziata Ruciret « La Cour des comptes italienne, réalités et perspectives », R.F.F.P, n° 36, année 1991, L.G.D.J, Paris, Pp 21-30.

و في هذا الصدد حاولت الجمعية الوطنية الفرنسية في العديد من المناسبات تقديم اقتراحات لتعزيز هذه الرقابة منها:

- اقتراح قدم سنة 1995 بغرض تشكيل جهاز برلماني يختص بتقييم النفقات العمومية.
  - اقتراح آخر قدم سنة 1999 بطلب من رئيس الجمعية الوطنية الفرنسية بغرض تدعيم نقاشات البرلمان خلال دورة الربيع حول الميزانية بدراسة وضعية تنفيذ قانون المالية<sup>(1)</sup>.
- أما في الجزائر، فإننا لا نجد نصوص قانونية محددة، تحول للبرلمان ممارسة الرقابة أثناء مرحلة تنفيذ الميزانية، ومع ذلك فإنه يمكن أن نستخلص إمكانية قيامه بذلك من خلال تلك الوسائل الدستورية التي يملكها لرقابة نشاط الحكومة والتي تتم مباشرة أثناء السنة المالية، من خلال استجواب ومسألة الوزراء كممثلين للسلطة التنفيذية على وفق ما يقره الدستور<sup>(1)</sup> والقانون<sup>(2)</sup> عن كيفية تنفيذ الميزانية أثناء مناقشة بيان السياسة العامة، وقد يؤدي ذلك إلى قيام المسؤولية السياسية للوزير محل المسألة أمام أعضاء البرلمان.

كما يحق للبرلمان مراقبة الاعتمادات الإضافية التي تطلبها الحكومة، و له أن يطلب إلى جهات الرقابة المستقلة كمجلس المحاسبة أو المفتشية العامة للمالية القيام بفحص ودراسة الملفات ذات الأهمية الوطنية التي تدخل في نطاق اختصاصهما<sup>(2)</sup>.

يمكن أيضا اعتماد لجنة تحقيق برلمانية في أي مسألة تتعلق بالمصلحة العامة وبخاصة ماتعلق بالإيراد والإنفاق العام. ويمكن لهذه اللجنة أن تستمع إلى أي شخص وأن تعين أي مكان وأن تطلع على أية وثيقة أو معلومة ترى أن لها علاقة بموضوع التحقيق، باستثناء مايكتسي طابعا سريا أو استراتيجيا يهم الدفاع الوطني والمصالح الحيوية للاقتصاد الوطني، وأمن الدولة الداخلي والخارجي.

تقوم هذه اللجنة بإعداد تقرير مفصل عن نتائج تحقيقاتها ، يسلم التقرير إلى كل من رئيس المجلس الشعبي الوطني أو رئيس مجلس الأمة حسب الحالة، الذي يمكن أن يقرر نشره جزئيا أو كليا.

(1)- Jean Claude Martinez et Pierre Di Malta : Op.cit, page 901.

(2)- Ibid, page 902.

كما يبلغ هذا التقرير قبل النشر إلى كل من رئيس الجمهورية ورئيس الحكومة.<sup>(1)</sup> أيضا تتجلى رقابة البرلمان في مرحلة تنفيذ الميزانية بصورة واضحة لدى مناقشة قانون المالية التكميلي الذي تتقدم به الحكومة للبرلمان أثناء السنة المالية بغرض تكملة أو تعديل بعض الأوضاع المستجدة.<sup>(2)</sup>

### الفرع الثالث:

#### التصويت على قانون ضبط الميزانية (تسوية الميزانية).

يمكن للبرلمان أيضا أن يمارس رقابة بعدية من خلال العرض الذي يجب أن تقدمه الحكومة للبرلمان عن استعمال الاعتمادات المالية التي رخص بها للحكومة، و التي أقرتها لكل سنة مالية. إذ يحق للبرلمان أن يطلع كيفية استعمال الإعتمادات المالية مادام قد صادق عليها سلفا حين التصويت على قانون الميزانية، حيث تختم السنة المالية بالنسبة للبرلمان بالتصويت على قانون يتضمن تسوية ميزانية السنة المالية المعنية من قبل كل غرفة من البرلمان<sup>(3)</sup>، وهو ما يعرف بقانون ضبط الميزانية العمومية الذي يتضمن بوجه عام عرضا مفصلا للمختلف العمليات المالية المتعلقة بالإيرادات و النفقات المنجزة خلال السنة المالية تقدمه مختلف الوزارات و الهيئات العمومية.

يقدم هذا العرض المفصل إلى البرلمان للمصادقة عليه بنفس الخطوات المتبعة في قانون المالية، و يكون مرفقا بالوثائق التقييمية اللازمة التي يعدها الجهاز الأعلى للرقابة، ممثلة في التقرير المفصل حول ظروف تنفيذ الميزانية، والتصريح العام حول مطابقة حسابات الوزراء مع حسابات المحاسبين العموميين.<sup>(4)</sup>

يترتب على هذا النوع من الرقابة نتائج سياسية و قانونية هامة:

- من الناحية السياسية: تشكل مصادقة البرلمان على قانون ضبط الميزانية تركيبة سياسية للنشاط المالي للحكومة. أما إذا رفض البرلمان المصادقة على قانون ضبط الميزانية، فإن ذلك يترتب مسؤولية سياسية على عاتق الحكومة، و يتعين عليها أن تلتزم أمام البرلمان

(1)- المادة 161 من دستور 1996. و المواد من 76 إلى 86 من القانون العضوي المتعلق بالبرلمان السابق .

(2)- بعلي محمد الصغير وآخرون، المالية العامة، مرجع سابق، ص 114.

(3)- مضمون المادة 160 من الدستور.

(4)- المادة 5 من القانون 84-17 الصادر في 7 يوليو 1984 المتعلق بقوانين المالية المعدل و المتمم.



بتحسين تحضير الميزانيات الأولية و الإضافية مستقبلا و العمل على تفادى الأخطاء التي وقعت فيها.

- من الناحية القانونية، إن مصادقة البرلمان على قانون ضبط الميزانية يجعل كل القرارات التي اتخذتها الحكومة في إطار تنفيذ الميزانية محصنة ضد أحكام القضاء الإداري و أمام هيئات الرقابة المالية<sup>(1)</sup>. و في حالة العكس تبقى سائر القرارات التي أصدرتها الحكومة أثناء تنفيذ الميزانية السابقة غير محصنة و تكون معرضة للإلغاء أمام مجلس الدولة طالما أنها لم تتحصل على مصادقة البرلمان. و تبقى مسؤولية الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين المعنيين بها قائمة بصفة كاملة أمام هيئات الرقابة المالية.<sup>(2)</sup>

رغم الأهمية القصوى التي يحوز عليها قانون ضبط الميزانية في مجال الرقابة اللاحقة التي يمارسها البرلمان على النشاط المالي للحكومة، فإن السواد الأعظم من المختصين في فرنسا يذهب إلى أن التصويت على قانون ضبط الميزانية العمومية لا يكتسي تلك الأهمية التي يحظى بها قانون المالية. إن ذلك الأمر يرجع في نظر الفقهاء إلى اعتبارات سياسية و عملية جعلت من قانون ضبط الميزانية مجرد إجراء شكلي محدود الفعالية حتى صار - مع مرور الوقت - مجرد قانون للحسابات « **une loi des comptes** » أكثر من كونه قانونا رقابيا « **une loi du control** ». أما في الجزائر، فإن المادة 160 من دستور 1996، تلزم الحكومة بضرورة تقديم عرض عن استعمال الإعتمادات المالية التي رخص بها البرلمان، كما أقرت نفس المادة في الفقرة الثانية منها، على حق البرلمان في التصويت على قانون يتضمن تسوية الميزانية.

(1)- أثرت في فرنسا إشكالية مدى دستورية قانون ضبط الميزانية، إذا تضمن على عمليات غير واردة في قانون المالية مثل إلغاء و تحويل الإعتمادات المالية أو تجاوز النفقات للإعتمادات المالية المخصصة لها، و تم إخطار المجلس الدستوري بشأن العديد من القوانين بغرض إلغائها، مثل قانون ضبط الميزانية الخاص بسنة 1983، و قانون سنة 1989، و لقد أقر المجلس الدستوري بشأن قانون سنة 1983 في القرار رقم 85-202 المؤرخ في 16 جانفي 1985 الذي أصدره أنه ليس من اختصاصه ممارسة أي رقابة على شرعية القرارات التنظيمية التي أصدرتها الحكومة أثناء تنفيذ الميزانية و الذي يبقى من اختصاص القضاء الإداري و هيئات الرقابة المالية، و نفس هذا المبدأ أكده في القرار رقم 91-300 المؤرخ في 20 نوفمبر 1991 بشأن قانون ضبط الميزانية لسنة 1989. -Francis J. FABRE : op.cit, Page 16

(3)- Francis J. FABRE : Ibid, page16.

و من حيث التشريع نجد القانون 84 - 17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المتعلق بقوانين المالية ينص على مضمون هذا القانون و يحدد الوثائق المرفقة له،<sup>(1)</sup> لكن تطبيق ذلك من حيث الواقع، لا نجد له أي اثر إلى غاية الوقت الحالي.

و قد أثبتت هذه المسألة أثناء مناقشة قانون المالية لسنة 2006 أمام المجلس الشعبي الوطني، و ألتزم خلالها وزير العلاقات مع البرلمان، بتقديم قانون لضبط الميزانية في السنة المقبلة يغطي فترة عشرة سنوات سابقة أي منذ سنة 199، و هي السنة التي انتخب فيها أول برلمان تعددي، على أن يتم بعد ذلك، العمل بهذا القانون بشكل دوري و مستمر خلال كل سنتين.<sup>(2)</sup>

يبقى أن هذا النوع من الرقابة المالية و هو الرقابة السياسية التي يقوم بها البرلمان يؤخذ عليه أنه قاصر ومعيب، بسبب عدم إلمام أعضاء الهيئة التشريعية بالمواضيع الفنية والتقنية المعقدة المتعلقة بعملية الرقابة وضبط الحسابات. ولذلك عادة ما تكلف لجنة خاصة بهذه المهمة، تنتقى من بين أعضاء النواب الأكثر خبرة ودراية بشؤون المالية العامة، مثل اللجنة المالية في فرنسا، ولجنة الخطة والميزانية في مصر، ولجنة المالية والميزانية في الجزائر و التي تختص بالمسائل المتعلقة بالميزانية وبالقانون العضوي المتعلق بقوانين المالية، ونحوها من المسائل المالية.

رغم كل هذا يرى بعض الفقهاء أن عملية الرقابة المالية التي يقوم بها البرلمان في أي دولة تضل قاصرة و غير مرضية ما لم تدعم برقابة الهيئات المستقلة ممثلة في أجهزة الرقابة المالية العليا في مختلف الدول ومنها مجلس المحاسبة في الجزائر.<sup>(3)</sup>

أخيرا يجدر أن أتوه و على ضوء المادة السابعة من الأمر (95-20) المعدل والمتمم المتعلق بمجلس المحاسبة التي تحدد مجموع الهيئات والمرافق العامة التي تخضع لرقابة هذا المجلس، بأن عملية التسيير المالي لميزانية غرفتي البرلمان تخضع لمراقبة مجلس المحاسبة أيضا كباقي المؤسسات العامة الأخرى بنص المادة 104 من القانون العضوي المتعلق بالبرلمان.

(1)- المواد 78 ، 77 ، 76 من القانون 84 - 17 المتعلق بقوانين المالية السابق .

(2)- أثبتت المسألة خلال الأيام الدراسية التي نظمت بالمجلس الشعبي الوطني من 19 إلى 21 مارس 2006 ، حول تحليل البرلمان للميزانية العمومية و رقابتها، صرح رئيس اللجنة المالية بالمجلس الشعبي الوطني أن أعضاء المجلس لم يتحصلوا طوال العهدة التشريعية على تقارير مجلس المحاسبة، وطالب بضرورة اطلاعهم على هذه التقارير لتمكينهم من مراقبة نشاط الحكومة في هذا المجال.

(3)- حسن عواضة، المرجع نفسه، ص 253.

## المطلب الثاني:

### رقابة المجالس الإقليمية المنتخبة والرقابة الإدارية

سأتناول في هذا المطلب رقابة المجالس الإقليمية المنتخبة وهي المجلس الشعبي الولائي والمجلس الشعبي البلدي(فرع أول)، ، ثم الرقابة الإدارية المباشرة على تسيير الأموال العمومية(فرع ثان) ، وكذا رقابة المفتشية العامة للمالية(فرع ثالث).

### الفرع الأول:

#### رقابة المجالس الإقليمية المنتخبة على الميزانيات المحلية.

##### (ميزانية البلدية و ميزانية الولاية)

منح المشرع آليات عديدة، تمارس من خلالها للمجالس المحلية المنتخبة لتمارس من خلالها رقابتها على تسيير الشؤون المحلية،<sup>(1)</sup>تضمنتها مختلف النصوص القانونية المتعلقة بتسيير الجماعات المحلية و لاسيما القانون 11- 10 المؤرخ في 22 يونيو 2011 يتعلق بالبلدية و القانون رقم 12 - 07 المؤرخ في 11 فبراير يتعلق بالولاية، حيث سأعرض على عرض المبادئ العامة التي تخضع لها هذه الرقابة : قبل الشروع في تنفيذ الميزانية ، خلال مرحلة تنفيذ الميزانية وكذلك عند الانتهاء من تنفيذها.

#### أولا- مناقشة الميزانيات المحلية والتصويت عليها.

تتولى المجالس المنتخبة على المستوى الإقليمي التصويت و المصادقة على ميزانية الولاية و البلدية قبل الشروع في تنفيذها. فبالنسبة لميزانية الولاية يتم إعداد مشروعها من قبل الوالي، (مديرية الإدارة المحلية) ويقدمها الوالي للتصويت عليها على مستوى المجلس الشعبي الولائي و هذا طبقا للمادة 160 من قانون الولاية و ينبغي أن تتم عملية التصويت على الميزانية الأولية قبل 31 أكتوبر من السنة السابقة للسنة التي تطبق خلالها الميزانية ، أما الميزانية الإضافية فيتم التصويت عليها قبل تاريخ 15 جوان من السنة التي تطبق خلالها الميزانية،<sup>(2)</sup> تخضع ميزانية البلدية لنفس الإجراءات

(1)- Pour plus de détails, voir l'ouvrage de : Chérif RAHMANI : les finances des Communes Algériennes, Editions Casbah, Alger 2002.

(2)- المادة 165 من قانون الولاية السابق.

السالفة و التواريخ المذكورة سلفا، حيث يتم إعدادها من طرف رئيس المجلس الشعبي البلدي و يقدمها للتصويت عليها أمام المجلس الشعبي البلدي.<sup>(1)</sup>

### ثانيا- رقابة المجالس المحلية المنتخبة أثناء تنفيذ الميزانيات المحلية.

أثناء مرحلة التنفيذ، يحق لأعضاء المجالس المحلية المنتخبة مراقبة الميزانيات المحلية، وهذا بواسطة مختلف الوسائل التي يخولها لهم القانون، مثل إنشاء لجان تحقيق في قضايا معينة هامة<sup>(2)</sup> ، الحصول على تقارير دورية حول وضعية الميزانية خلال الدورات التي تعقدها المجالس المحلية المنتخبة.

### ثالثا- رقابة المجالس المحلية المنتخبة بعد تنفيذ الميزانيات المحلية.

تتمثل الرقابة اللاحقة على تنفيذ الميزانية المحلية من طرف المجالس المنتخبة في مناقشة الحساب الإداري و التصويت عليه و الذي يسمح بمعاينة مستوى تنفيذ الميزانية المحلية و توافق العمليات المالية المنجزة خلال السنة المالية مع ترخيصات الميزانية و يتم تدوين كل الملاحظات التي يقدمها الأعضاء بهذا الخصوص في مداوات المجالس المحلية والتي ينبغي أن ترفق فيما بعد مع الحساب الإداري الذي تقدمه كل من الولاية و البلدية لرقابة مجلس المحاسبة.<sup>(3)</sup>

## الفرع الثاني:

### الرقابة الإدارية على تسيير الأموال العمومية.

و هي رقابة داخلية ذاتية تتم داخل السلطة التنفيذية نفسها، تمارسها مختلف المصالح الإدارية على بعضها البعض أثناء القيام بالعمليات المالية و تهدف إلى التأكد من دقة و سلامة كافة التصرفات المالية، ومدى صحة الارتباطات المالية ومدى مطابقتها للقوانين واللوائح المالية.

تأخذ الرقابة الإدارية على تسيير الأموال العمومية أشكالا عديدة، فقد تكون رقابة تلقائية سابقة تخضع لآليات و قواعد موضوعة سلفا يتعين احترامها أثناء صرف النفقات العمومي يمارسها موظفون عموميون يضطلعون بهذه المهمة هم المراقبون الماليون أو ما يعرف بالرقابة السابقة على النفقات (فقرة أولى)، و قد تكون رقابة مترامنة و مسايرة لتنفيذ العمليات المالية أو لاحقة مثل ما يقوم به الرؤساء من مراقبة لمؤسسيهم في إطار الرقابة الإدارية التسلسلية العامة، حيث تتجلى فيها

(1)- المادة 181 من قانون البلدية السابق

(2)- المواد ، 36 ، 37 من قانون الولاية، و المواد 33 ، 34 ، 35 من قانون البلدية.

(3)- المادة : 188 من قانون البلدية و المادة 166 من قانون الولاية.

مراقبة الوزراء لأعمال موظفيهم فيما يتعلق بتنفيذ الميزانية. أو مثل الرقابة التي تمارسها جهات الوصاية على النشاط المالي للهيئات اللامركزية الإقليمية (المجالس المحلية المنتخبة) كرقابة وزير الداخلية على تصرفات المجالس المحلية الولائية المنتخبة، و رقابة الوالي على المجالس المحلية البلدية في الحدود التي ينص عليها القانون.<sup>(1)</sup> (فقرة ثانية)

### أولاً- الرقابة المسبقة على النفقات العمومية و الرقابة المرافقة

ظهرت الرقابة المسبقة على النفقات العمومية في فرنسا مع نهاية القرن التاسع عشر للميلاد، وكانت تمارس في بداية ظهورها من طرف موظفين يعينهم الوزراء من بين الموظفين التابعين لمصالحهم، وهذه الوضعية لم تكن تسمح بممارسة رقابة فعالة، طالما أن الأعوان المكلفين بها يخضعون لسلطة الوزير الذي يراقبون نشاطه لذلك أصبح تعيينهم فيما بعد من صلاحيات وزير المالية و يخضعون لسلطته. أما في الجزائر ، تمارس الرقابة المسبقة على النفقات العمومية من طرف أعوان تابعين لوزارة المالية يسمون مراقبين ماليين.<sup>(3)</sup>

يعين على المستوى المركزي مراقب مالي لكل وزارة أو هيئة وطنية، أما على المستوى المحلي فهناك مراقب مالي على مستوى كل ولاية، وكل بلدية ، و تتمثل الوظيفة الأساسية للمراقب المالي، في القيام برقابة مسبقة على النفقات العمومية قبل الشروع في تنفيذها ، فهي رقابة ذات طبيعة وقائية الغرض منها هو تفادي الوقوع في أخطاء مالية وتصحيحها قبل تنفيذها.

و بالتالي فهي تعتبر رقابة شرعية و ليست رقابة ملاءمة، فالمراقب المالي ليس من صلاحياته التدخل في مدى ملاءمة النفقة العمومية التي يأمر بها الأمر بالصرف، و إنما يقتصر دوره على مراقبة الجوانب القانونية و الشكلية الإجرائية للنفقة ، أي مراقبة مدى مطابقتها للنصوص التشريعية و التنظيمية و لتوقعات الميزانية. و يترتب على هذه الرقابة، منح التأشيرة الشروط اللازمة، و إذا لم تستوف إحدى هذه الشروط، يبدي المراقب المالي رأيه برفض منح التأشيرة، ويعلم المصلحة المعنية برد كتابي يوضح فيه مبررات ذلك و يكون هذا الرفض إما مؤقتا، إذا تعلق الأمر بتحفظات شكلية

(2)- عبد الحميد القاضي، المرجع السابق، 310.

(3)- المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 المتضمن الرقابة المالية المسبقة للنفقات العمومية، الجريدة الرسمية رقم 82 لسنة 1992 .

يمكن تداركها من قبل المصلحة المعنية ، أو نهائيا إذا تضمنت النفقة على خطأ أو أخطاء تتعارض مع قواعد المحاسبة العمومية وغير قابلة للتصحيح. لكن هناك حالات تقتضيها المصلحة العامة، أجاز فيها القانون للآمر بالصرف باستعمال إجراء استثنائي، يتمثل في اتخاذ قرار معلل هو: (قرار التغاضي - Décision de passer outre) يتجاوز فيه التأشيرة<sup>(1)</sup> . و مثل هذه القرارات الموجهة إلى المراقب المالي لصرف النفقة محددة بشروط واضحة و صريحة و يتحمل فيها الأمر بالصرف المسؤولية بصفة شخصية أمام جميع هيئات الرقابة.

كما يتحمل المراقب المالي المسؤولية التامة، عن القرارات التي يتخذها بمنح التأشيرة أو رفضها و في حالة الرفض التعسفي، فإن ذلك يعتبر مخالفة لقواعد الانضباط المالي و يتعرض لغرامة مالية يصدرها مجلس المحاسبة. و يمكن أن ندرج كذلك ضمن هذه الرقابة المسبقة، شكل آخر من الرقابة المالية يأتي في مرحلة موائية لدور المراقب المالي، و هي تلك الرقابة التي يمارسها المحاسب العمومي قبل تحصيل أي إيراد أو صرف أي نفقة عمومية، و إن كان هذا الأخير لا يشكل جهازا حقيقيا للرقابة المالية، لكن يخول له القانون بعض الصلاحيات لمراقبة النفقات و الإيرادات العمومية قبل تنفيذها.<sup>(2)</sup>

إلى جانب الرقابة الإدارية السابقة على الصرف توجد أيضا رقابة لاحقة تتم من خلال إعداد حسابات شهرية أو فصلية أو سنوية على مستوى كل وزارة أو مصلحة، يعدها الآمرون بالصرف فيما يعرف بالحسابات الإدارية، حيث يقوم فيها المراقبون الماليون بفحص ومراجعة دفاتر هذه الحسابات ومطابقتها بالنصوص القانونية والتشريعات المالية للتحقق من سلامة العمليات المالية التي تمت بعد الصرف ، والتأكد من سلامة المركز المالي للمصلحة أو المؤسسة مع إعداد تقارير مالية ترفع إلى إدارة الميزانية بوزارة المالية<sup>(3)</sup>.

(1)- المادة: 13 من المرسوم التنفيذي 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف و المحاسبون العموميون و كفاءتها ومحتواها، المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 03-42 المؤرخ في 19 جانفي 2003.

(2)- المادتان 35 و 36 من القانون 90-21 المؤرخ في 19 جانفي 1991 يتعلق بالمحاسبة العمومية المعدل و المتمم، الجريدة الرسمية، العدد 43، لسنة 1991 المتضمن قانون المحاسبة العمومية .

(3)- عبد الحميد القاضي، المرجع السابق، ص 311.

## ثانيا- الرقابة الرئاسية والوصائية على تسيير الأموال العمومية.

يخضع أعوان الإدارة العمومية أثناء ممارستهم لنشاطهم المالي إلى رقابة رئاسية مستمرة يمارسها كل رئيس على مرؤوسيه ، مثل تلك الرقابة التي يمارسها الوزير على مصالحه المباشرة أو الوالي على مصالح الولاية، و تتمثل أهم مظاهر هذه الرقابة في التصديق و التعديل و الإلغاء مثلها في ذلك مثل أي تصرف إداري.

أما الهيئات اللامركزية (المجالس المحلية المنتخبة)، فتخضع في نشاطها المالي لرقابة وصائية، يمارسها وزير الداخلية على تصرفات المجالس المحلية الولائية المنتخبة، و يمارسها كذلك الوالي على المجالس المحلية البلدية في الحدود التي ينص عليها القانون ، و تكمن أهم مظاهر هذه الرقابة الوصائية في سلطة المصادقة على المداولات وعلى القرارات المتعلقة بالميزانيات و الحسابات الإدارية ( المادة 57 من قانون البلدية و المادة 55 من قانون الولاية)، و سلطة إلغاء المداولات و القرارات التي تكون باطلة(المادة 59 من قانون البلدية و المادة 53 من قانون الولاية) أو تلك التي تكون قابلة للإبطال في الحالات المنصوص عليها في المادة 60 من قانون البلدية و 57 من قانون الولاية.

كذلك يتجلى مظهر آخر من مظاهر الرقابة الوصائية يتعلق بالتسيير المالي للبلديات دون الولايات، و يتمثل في سلطة الحلول التي يمارسها الوالي في الحالات المنصوص عليها في المواد: 183 و 184 و 186 من قانون البلدية.<sup>(1)</sup>

### الفرع الثالث:

#### رقابة المفتشية العامة للمالية.

ظهرت المفتشية العامة للمالية لأول مرة إلى حيز الوجود في العاشر من شهر مارس لعام 1980م كجهاز إداري للرقابة المالية، يخضع للسلطة المباشرة للوزير المكلف بالمالية. حيث أنشأت بموجب المرسوم رقم 80-53 الذي تولى تنظيمها و تحديد سير عملها و صلاحياتها.<sup>(2)</sup>

تختص المفتشية العامة للمالية، بممارسة الرقابة على التسيير المالي و المحاسبي لمصالح و أجهزة الدولة المركزية، الجماعات الإقليمية و جميع الهيئات و الأجهزة الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية.

(1)- القانون: 10-11 يتعلق بالبلدية السابق ، و القانون 07-12 يتعلق بالولاية السابق.

(2)- الجريدة الرسمية، العدد 10، سنة 1980.

كما تشمل رقابتها المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري و هيئات الضمان الاجتماعي و الهيئات ذات الصبغة الاجتماعية و الثقافية التي تستفيد من مساعدات مالية من قبل الدولة أو من الجماعات المحلية أو أي هيئة عمومية .<sup>(1)</sup>

يكن الهدف من الرقابة التي تمارسها المفتشية العامة للمالية في الجزائر في التأكد من مدى تطبيق التشريع المالي و المحاسبي من قبل مختلف المصالح و الهيئات العمومية، مراجعة صحة المحاسبات و صدقها و انتظامها و مطابقة الانجازات للوثائق التقديرية، شروط استعمال الإعتمادات المالية و وسائل الهيئات و هياكلها، كيفية سير الرقابة الداخلية في المصالح المعنية.

و فضلا عن دورها في الرقابة على التسيير المالي للهيئات الخاضعة لاختصاصها تكون المفتشية العامة مؤهلة أيضا للاضطلاع بمهمة التقييم الإقتصادي و المالي.

حيث تقوم في هذا الإطار بتقديم دراسات و تحاليل مالية واقتصادية لتقدير فعالية التسيير و نجاعته في قطاع معين من القطاعات، أو على مستوى مؤسسة اقتصادية معينة. و يكون تدخلها في هذه الحالة بناء على طلب من السلطات المؤهلة لذلك.<sup>(2)</sup>

تتويجا لدورها الرقابي تقوم المفتشية العامة للمالية بإعداد تقارير رقابية تدون فيها جميع النقائص والتجاوزات التي تم اكتشافها خلال عمليات الرقابة و التحقيق و التدقيق على أن ترفق بما تراه لازما من اقتراحات و حلول لتصحيح الوضع، حيث يتم تبليغ هذه التقارير إلى مسيري المصالح المعنية للإجابة عليها في أجل شهرين اثنين (02)، فإذا لم يتم الرد عليها و انتهى الأجل يوجه تقرير نهائي إلى السلطات السلمية أو الوصية التي تتبعها المصالح المعنية لاتخاذ التدابير اللازمة.<sup>(3)</sup>

(1)- المادتان: 02 و 03 من المرسوم التنفيذي رقم 08- 272 المؤرخ في 06 سبتمبر 2008 يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية، الجريدة الرسمية، العدد 50 لسنة 2008، ص 09.  
(2)- المادة 04 و 05 من المرسوم التنفيذي رقم 08- 272 نفسه.  
(3)- المادتان 21 و 26 من المرسوم التنفيذي رقم 08 - 272 نفسه.



## المبحث الثاني:

### نطاق اختصاص مجلس المحاسبة.

بعد أن حددنا المجال الذي تمارس فيه الرقابة التي تمارسها الهيئات المنتخبة و الرقابة الإدارية بشتى أشكالها، سنحاول الآن تحديد النطاق الذي تمارس فيه رقابة مجلس المحاسبة من خلال التعرض للحدث عن طبيعة الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة و أساليبها و الوقت الذي تمارس فيه هذه الرقابة (مطلب أول). ثم تحديد طبيعة الجهات الخاضعة لهذه الرقابة و معرفة طبيعة اختصاص مجلس المحاسب و النتائج المترتبة عنه (مطلب ثان)

## المطلب الأول:

### طبيعة رقابة مجلس المحاسبة وأساليبها ووقت تنفيذها

صرح النص الدستوري والنص القانوني بأن شكل الرقابة التي يقوم بها المجلس هو رقابة مالية بعدية، على غرار ما جاء في رقابة محكمة الحسابات الفرنسية، وهذا يعني أنه ليس للمجلس رقابة سابقة على التنفيذ أو مرافقة له.<sup>(1)</sup>

تتناول هذه الرقابة البعدية جانب النفقات العامة والإيرادات العامة والوسائل المادية والموارد والأموال العمومية على حد سواء. فهي رقابة بعدية لمعالجة الأخطاء وتداركها وتصحيحها، ولتحميل المسؤولية لكافة الجهات الخاضعة لهذه الرقابة، ولا تبدأ إلا بعد انقضاء السنة المالية<sup>(2)</sup>.

المعروف أن الرقابة اللاحقة أو البعدية تتخذ أشكالاً متعددة، مثل الرقابة التي يقوم بها البرلمان من خلال مناقشة بيان السياسة العامة بعد كل سنة من عمل الحكومة لتقييم نشاطها وأدائها.

وقد تتولاها إدارة تابعة للوحدات الحكومية، أو إدارة تابعة لوزارة المالية أو الخزينة العامة، فتقتصر هنا على المراجعة الحسابية والمستندية لكافة العمليات المالية لكشف التلاعب بالأموال العامة. و ربما تمتد إلى مستوى التأكد من مدى كفاءة الوحدة الإدارية في استخدام الأموال العامة.<sup>(3)</sup>

(1)- صادق بركات وآخرون، المرجع السابق، ص 446 و 447. و عبد الحميد محمد القاضي، المرجع السابق، ص 308.

(2)- عبد الحميد محمد القاضي، المرجع السابق، ص 308، 309. و محمد رسول العموري، المرجع السابق، ص 34.

(3)- المادة 170 من دستور 1996. والمادة 02 من الأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة.

إن الأنبج و الأكثر جدية في عملية الرقابة اللاحقة أو البعدية هو أن تتولاها هيئة مستقلة عن السلطة التنفيذية، ذلك ما كرسه الدستور الجزائري حينما نص على إنشاء جهاز أعلى يضطلع بهذه الرقابة البعدية هو مجلس المحاسبة<sup>(1)</sup>. تتخذ هذه الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة صوراً وأشكالاً متعددة، وتنهج في آدائها أساليب مختلفة على حسب مقتضى الحال كالتالي:

### الفرع الأول:

#### من حيث أنواع الرقابة

فهي تتناول الرقابة الحسائية التقليدية والرقابة التقييمية الحديثة، وقد تتناول رقابة المشروعية أو الرقابة المحسائية<sup>(2)</sup>. فمحتوى الفقرة الثانية من المادة الثانية من الأمر 59-20 المعدل والمتمم يشير بوضوح إلى هذه الأنواع و الأشكال ولو بصورة سريعة ومجملية، وذلك ما اضطلعت المواد اللاحقة فيما بعد بتفسيره وبيانه. فالجلس بمقتضى هذه المادة يدقق في الهيئات الموارد والوسائل المادية والأموال العامة التي تدخل في نطاق اختصاصه، و يقيم تسييرها، فهي رقابة حسائية محسائية.

كذلك أشارت النصوص إلى أنه يضطلع برقابة نوعية التسيير، و يقيم شروط استعمال مصالح الدولة و مؤسساتها للموارد والوسائل المادية والأموال العمومية، وهو ما يعرف بالرقابة التقييمية. وكذا مدى تحقق الفعالية والنجاعة والاقتصاد في تسييرها قياساً بالمهام والأهداف المسطرة والوسائل المستعملة وهذا ما يشمل الرقابة الاقتصادية<sup>(3)</sup>. فرقابته إذن تشمل مختلف أنواع الرقابة المالية المعروفة.

كما أنه يقيم قواعد تنظيم وعمل الهيئات الخاضعة لرقابته، ويقدم كل التوصيات التي يراها مناسبة لتحسين الفعالية. وأثناء مراقبته لشروط منح المساعدات والإعانات المالية التي تمنحها الدولة و الجماعات الإقليمية والمرافق والهيئات العمومية الخاضعة لرقابته، لأن رقابته هذه تهدف إلى التأكد من مدى توفر الشروط المطلوبة لمنح هذه المساعدات ومدى مطابقتها استعمالها للغايات التي منحت من أجلها. ومدى تحقق غايات جمع التبرعات العمومية<sup>(4)</sup>، وهي نوع من الرقابة الاقتصادية.

(1)- عبد الرؤوف جابر، المرجع السابق، ص31. و عوف محمود الكفراوي، المرجع السابق، ص79. و فهمي محمود شكري، المرجع السابق، ص ص41،40

(2)- المادة 69 وما بعدها من الأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة.

(3)- عبد الكريم صادق و آخرون، المرجع السابق، ص448. و محمد رسول العموري، المرجع السابق، ص36.

(3)- المادتين 71،70 من الأمر 95-20 السابق.

كما أنه يتأكد بموجب النص القانوني من مدى مطابقة عمليات هذه الهيئات المالية والمحاسبية للقوانين والتنظيمات المعمول بها، وهذه هي رقابة المشروعات التي يضطلع بها المجلس في هذا الشأن. والتي تعني أن يكون التصرف القانوني ذي الآثار المالية مطابقاً للقانون بمفهومه العام والواسع، وهذا يشمل رقابة الشكل التي تهتم بصفة العضو أو الهيئة التي تصدر عنها التصرفات المالية، ورقابة الموضوع التي تهتم بطبيعة التصرف ومضمونه<sup>(1)</sup>.

إن الهدف الذي حدده القانون من الرقابة البعدية للمجلس هو تشجيع الاستعمال الفعال والصارم للوسائل المادية والأموال العمومية، وكذا لأجل ترقية إجبارية تقديم الحسابات، وتطوير شفافية تسير المالية العمومية، وهي أهداف ذات صلة بمبادئ الرقابة الاقتصادية.<sup>(2)</sup>

يستثنى من رقابة المجلس من حيث الوقت الذي تتم فيه، الرقابة السابقة والمرافقة للتنفيذ، فقد استبعدت بموجب الفقرة الأولى من المادة الثانية من الأمر 95-20، ومن حيث الموضوع الرقابة على البرامج.

جاء في المادة 15 من الأمر نفسه مايلي: "تستثنى رقابة المجلس، أي تدخل في إدارة وتسيير الهيئات التي تخضع لرقابته،، وأية إعادة نظر في صحة وجدوى السياسات وأهداف البرامج التي سطرها السلطات الإدارية أو مسؤولو الهيئات التي تمت مراقبتها.

### الفرع الثاني:

#### من حيث الأساليب:

تنوعت أساليب رقابة مجلس المحاسبة، فقد تكون رقابته شاملة أو انتقائية عشوائية كانت أو إحصائية، أو عنقودية وقد تكون مستمرة أو دورية أو مفاجئة<sup>(1)</sup>.

جاء في المادة 14 من الأمر 95-20 المعدل والمتمم: "يمارس مجلس المحاسبة رقابته على أساس الوثائق المقدمة، أو في عين المكان، فجائياً أو بعد التبليغ، ويتمتع في هذا الصدد بحق الاطلاع وبصلاحيات التحري المنصوص عليها في هذا الأمر".

(1)- المادة 03/2 من الأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة السابق.

(2)- يوسف شباط، المرجع السابق، ص 236.

### الفرع الثالث:

#### من حيث الوقت الذي تنفذ فيه عمليات الرقابة.

تخضع الميزانية العمومية لمبدأ السنوية من حيث إعدادها و تنفيذها، ويعني هذا المبدأ أن الترخيصات المالية التي أقرها البرلمان أثناء التصويت على قانون المالية تكون صالحة لمدة سنة مالية واحدة<sup>(1)</sup>. و هذا الأمر تقتضيه معطيات تتعلق بتنظيم اقتصاد الدولة، ومعطيات قانونية كذلك تتعلق بحق الرقابة الذي يخوله الدستور للبرلمان على نشاط الحكومة. و تطبيقا لهذا المبدأ فإن مجلس المحاسبة لا يمكن له أن يمارس رقابته أثناء مرحلة تنفيذ الميزانية، و لا يملك صلاحية ممارسة أي رقابة مسبقة على النفقات العمومية كما هو معمول به في بعض الدول، إنما يتدخل بعد انقضاء السنة المالية بإلزام الهيئات العمومية بتقديم حساباتها لرقابته بصفة دورية و منتظمة.

### المطلب الثاني:

#### طبيعة اختصاص مجلس المحاسبة على الهيئات الخاضعة لرقابته ونتائجها

تشمل الجهات الخاضعة لرقابة مجلس المحاسبة حسب اختصاصه من الناحية العضوية كلا من الهيئات و الأشخاص التي وردت بها نصوص التشريعات المالية في الجزائر، كقانون مجلس المحاسبة وقانون المحاسبة العمومية.

### الفرع الأول:

#### الهيئات الخاضعة لرقابة مجلس المحاسبة

تخضع لرقابة مجلس المحاسبة الهيئات الواردة في المواد من 07 إلى 12 من الأمر 95-20 على

التفصيل التالي:

- مصالح الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات والمرافق والهيئات العمومية باختلاف أنواعها التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية، (المادة:07).
- المرافق العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري والمؤسسات والهيئات العمومية التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو ماليا والتي تكون أموالها أو مواردها أو رؤوس أموالها كلها ذات طبيعة عمومية(المادة:08).

(1)- تتطابق السنة المالية في الجزائر مع السنة المدنية كما هو الحال في فرنسا، أما في النظم الأنكلوسكسونية فلا تتطابق السنة المالية مع السنة المدنية ففي بريطانيا تبدأ السنة المالية في شهر أبريل و في الولايات المتحدة الأمريكية في شهر أكتوبر.

- مراقبة تسيير الأسهم العمومية في المؤسسات أو الشركات أو الهيئات مهما يكن وضعها القانوني التي تلم فيها الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق العمومية الأخرى جزء من رأس مالها، (المادة:09).
- الهيئات المكلفة في إطار التشريع والتنظيم المعمول بهما بتسيير النظم الإجبارية للتأمين والحماية الاجتماعيين(صناديق الضمان الاجتماعي، المادة: 10).
- مراقبة نتائج استعمال المساعدات المالية التي تمنحها الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق العمومية أو كل هيئة أخرى خاضعة لرقابة مجلس المحاسبة لا سيما في شكل إعانات أو ضمانات أو رسوم شبه جبائية مهما يكن المستفيد منها، وكذا تقييمهما،(المادة:11).
- مراقبة استعمال الموارد التي تجمعها الهيئات، مهما تكن وضعيتها القانونية، التي تلجأ إلى التبرعات العمومية من أجل دعم القضايا الانسانية والاجتماعية والعلمية والتربوية أو الثقافية على الخصوص، وذلك بمناسبة حملات التضامن الوطني(المادة:12).

### الفرع الثاني:

#### طبيعة الاختصاص الرقابي لمجلس المحاسبة

تشمل رقابة مجلس المحاسبة من الناحية الموضوعية نوعين من الرقابة هما: الرقابة الإدارية والرقابة القضائية، كما جاء في نص المادة الثالثة فقررة 01 من الأمر 95-20: المعدل والمتمم: " مجلس المحاسبة مؤسسة تتمتع باختصاص إداري وقضائي في ممارسة المهمة الموكلة إليه..."

#### أ- مجال الاختصاصات الإدارية :

يتمثل الاختصاص الإداري لمجلس المحاسبة في الجزائر في رقابته الإدارية على التصرفات المالية للموظفين الذين لا يتمتعون بصفة المحاسبين العموميين أو المحاسبين الفعليين وهم الآمرون بالصرف دون رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية العائد إلى مجال اختصاصه القضائي.

#### أ- مجال الاختصاصات القضائية :

يتعلق الاختصاص القضائي لمجلس المحاسبة بعملية الرقابة التي يمارسها بصفته هيئة من هيئات القضاء الإداري الخاصة، على وفق ماذهب إليه الفقه في فرنسا حول طبيعة محكمة الحسابات الفرنسية.<sup>(1)</sup>

(1)- مسعود شيهوب، المرجع السابق، ج2، ص 243.

تشمل هذه الرقابة كافة الحسابات العامة للهيئات المذكور في المواد: من 07 إلى 12 من الأمر رقم 95-20، والتي تخضع لقواعد المحاسبة العمومية. وكذا رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية، وبالتالي فهي تتنوع إلى مجالين من الرقابة هما:

- الرقابة على حسابات المحاسبين العموميين والفعالين.
- رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية.

وتنصب على مجالين اثنين، مجال تقديم الحسابات و مجال مراجعة الحسابات، حيث يملك مجلس المحاسبة صلاحية توقيع الجزاءات بنفسه، و التي تتمثل أساسا في توقيع الغرامات المالية، و هذا ما يميزه عن أجهزة الرقابة الإدارية، و يجعله يقترب في طبيعته من الهيئات القضائية.

### الفرع الثالث:

#### النتائج المترتبة عن ممارسة الاختصاص الرقابي لمجلس المحاسبة

سأنتظر لدراسة هذا الفرع من خلال الحديث عن نتائج ممارسة مجلس المحاسبة لاختصاصه الإداري (فقرة أولى)، ثم التطرق لنتائج الاختصاص القضائي (فقرة ثالثة)

#### أولا- نتائج الاختصاص الإداري

تتوج الرقابة الإدارية بمحصيلة من التقارير المختلفة شكلا ومضمونا يرفعها المجلس إلى الجهات المختلفة المحددة قانونا، تتضمن مختلف التوصيات والاقتراحات التي يقدمها المجلس بغرض تحسين مردود المصالح والهيئات الخاضعة لرقابته، ويطلع السلطات السلمية المعنية بالنقائص والتجاوزات التي سجلها أثناء الرقابة عبر مختلف الوسائل القانونية التي حولها له المشرع بغرض اتخاذ التدابير اللازمة لتصحيح الوضع.

نلاحظ في هذا المجال أن مجلس المحاسبة يقترب كثيرا من الرقابة الإدارية التي تمارسها المفتشية العامة للمالية، لكن رقابة المجلس و حتى في جانبها الإداري تكتسي أهمية أفضل، كون تقارير مجلس المحاسبة توجه إلى سلطتين هامتين في الدولة هما: رئيس الجمهورية، الهيئة التشريعية و تكون قابلة للنشر في الجريدة الرسمية.

تنقسم تقارير مجلس المحاسبة إلى نوعين من التقارير هي:

أ-التقرير العام: و هو وثيقة إجمالية مفصلة يعده مجلس المحاسبة في نهاية كل سنة، و يتضمن كافة الملاحظات والتقييمات الرئيسية الناجمة عن أشغال تحريات مجلس المحاسبة، تكون مرفقة بالتوصيات التي يرى المجلس أنه يجب تقديمها. وكذا ردود المسؤولين والممثلين القانونيين والسلطات الوصية المعنية المرتبطة بذلك.<sup>(1)</sup>

يعد التقرير العام من أهم الوسائل التي تمكن المجلس من عرض نتائج عمله على رئيس الجمهورية وعلى أعضاء البرلمان وعلى الرأي العام،<sup>(2)</sup> حيث ينشر الجريدة الرسمية للجمهورية.<sup>(3)</sup> يتم تحضير مشروع التقرير العام من قبل لجنة خاصة في مجلس المحاسبة، تسمى لجنة البرامج والتقارير.<sup>(4)</sup>

ب-التقارير الخاصة: تترتب عن الأشغال التقييمية التي يقوم بها مجلس المحاسبة إعداد تقارير تحتوي على المعينات والملاحظات والتقييمات، والتي ترسل بدورها إلى مسؤولي المصالح والهيئات المعنية، وإذا اقتضت الحاجة فإلى سلطاتهم السلمية أو الوصية لتسمح لهم بتقديم إجاباتهم وملاحظاتهم في الأجل الذي يحدده لهم مجلس المحاسبة. و من أجل أن تكون أشغال المجلس أكثر استنارة، فإنه يمكن له أن ينظم نقاشا في هذا الشأن يشارك فيه مسؤولو ومسيرو الهيئات المعنية.<sup>(5)</sup> حيث تتوج هذه النقاشات بضبط التقييم النهائي من قبل المجلس، وتصدر على أثره كافة التوصيات والاقتراحات المقصود من ورائها تحسن فعالية ومردودية تسيير المصالح والهيئات محل الرقابة. ثم ترسل التقارير بعد ذلك إلى مسؤوليها وإلى الوزراء والسلطات الإدارية المعنية. وهي أنواع عديدة<sup>(6)</sup>

### ثانيا- نتائج الاختصاص القضائي

إذا كان مجلس المحاسبة يتمتع بسلطة فرض الغرامات المالية، فإن هذه السلطة لا تجعل منه قاضيا جنائيا. فمجلس المحاسبة هو قاضي حسابات تتمثل وظيفته الأساسية في مراجعة صحة التسجيلات الحسابية التي تتضمنها الوثائق المحاسبية المقدمة له.

(1)- المادة 1/16 و2 من الأمر 95-20 السابق.

(2)- د/محمد رسول العموري، المرجع السابق، ص167.

(3)- المادة 3 /16 من الأمر 95-20 السابق.

(4)- المادة 54 من الأمر 95-20 السابق .

(5)- أنظر: المادة 3/73 من الأمر 95-20 السابق.

(6)- المادة 4 /73 من الأمر 95-20 السابق.

و في حالة ثبوت الأخطاء يقوم بإصدار أحكام تتضمن عقوبات ضد مرتكبيها، بإقرار مسؤوليتهم المالية و الشخصية في حدود الأخطاء المرتكبة<sup>(1)</sup> و إذا رأى أن تلك الأخطاء ذات طبيعة جنائية تستوجب المتابعة القضائية يقوم بتحويل الملف إلى الجهات القضائية المختصة للفصل فيه<sup>(2)</sup>. و إذا كان مجلس المحاسبة يتمتع بسلطة الرقابة على الهيئات الإدارية العمومية فإن ذلك لا يجعل منه أيضا قاضيا إداريا ، ذلك أن قاضي الحسابات لا يملك أي صلاحية لإلغاء القرارات التي تصدرها الهيئات الخاضعة لرقابته. و لا يملك كذلك أي صلاحية لتقدير المسؤولية القانونية لتلك الالهيئات عما تصدره من قرارات لممارسة نشاطها المالي،إنما يملك سلطة تقدير مدى مطابقتها لقواعد التشريع المعمول به.<sup>(3)</sup>

\*\*\*\*\*

(1)- : المواد من 60 إلى 86 من الأمر 95-20 السابق.

(2)- المواد من 87 إلى 101 من الأمر 95-20 السابق.

(3)- Chapus(R). Droit du contentieux administratif. delta. Paris. 1995. 5<sup>em</sup> ed .p75.



### المبحث الثالث:

#### الفئات الإدارية الخاضعة لقانونا لرقابة مجلس المحاسبة

كما هو معلوم فإن نظام المحاسبة العمومية الذي تخضع له الهيئات العمومية الإدارية في نشاطها المالي يقوم على مبدأ الفصل بين وظيفة الأمر بالصرف والمحاسب العمومي. و قد تم إقرار هذا المبدأ بموجب المادة رقم 55 من القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية.<sup>(1)</sup>

حيث تنص هذه المادة على أن وظيفة الأمر بالصرف تتناهي مع وظيفة المحاسب العمومي، مما يعني أن تطبيق هذا المبدأ في مجال تنفيذ الميزانية العمومية يستدعي تدخل فئتين من أعوان الدولة مستقلتين عن بعضهما البعض من الناحيتين العضوية والوظيفية، و هما فئة الأمرين بالصرف وفئة المحاسبين العموميين.

حيث تختص الفئة الأولى بتنفيذ الإجراءات المتعلقة بالمرحلة الإدارية (مطلب أول)، بينما تختص الفئة الثانية بإجراءات المرحلة المحاسبية. (مطلب ثان) ونتيجة لذلك فعمليات تحصيل الإيرادات العمومية تقتضي أن يقوم الأمر بالصرف بإجراءات إثبات حقوق الدائن العمومي وتصفيته ثم الأمر بتحصيلها.<sup>(2)</sup>

بينما يتكفل المحاسب العمومي بإجراءات تحصيلها في الآجال القانونية المحددة لها.<sup>(3)</sup> و في مجال النفقات العمومية يلتزم الأمر بالصرف بالنفقة العمومية و هو الذي يقدر مبلغها و يأمر بتسديدها بعد التأكد من تنفيذ موضوعها.<sup>(4)</sup> في حين أن المحاسب العمومي هو الذي يقوم بمراقبة مدى مطابقتها لتلك النفقة لقواعد المحاسبة العمومية و يتولى تسديدها ماديا لصالح الأشخاص المعنيين بها.<sup>(5)</sup>

(1)- تنص المادة 55 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية المعدل و المتمم السابق على ما يلي " :تتناهي وظيفة الأمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي " ،

(2)- المواد من 14 إلى 22 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية السابق.

(3)- المادة 18 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية السابق.

(4)- المادة 19 و 20 و 21 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية السابق.

(5)- المواد 35 و 36 و 37 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية السابق.

يظهر من الناحية الشكلية أن هذه الإجراءات التي يقتضيها تطبيق هذا المبدأ من شأنها أن تضيف نوع من التعقيد على النشاط المالي للإدارة العمومية، و هو أحد المآخذ على تطبيق نظام المحاسبة العمومية. إلا أن الأمر يكتسي من الناحية العملية أهمية بالغة كون أن الفصل بين الوظائف الإدارية و المحاسبية ليس هو مجرد توزيع للوظائف بين مختلف الأجهزة الإدارية لتسهيل تنفيذ الميزانية العمومية فحسب ، بل هو إجراء أساسي من شأنه أن يمنح فرصة أساسية لممارسة رقابة مالية وقائية قبل تنفيذ العمليات المالية.

فالآمر بالصرف و إن كان يتمتع بسلطة القرار و حرية تقدير كيفية استعمال الوسائل المالية المخصصة له، فإنه لا توجد تحت تصرفه مبالغ نقدية يمكن له أن يتصرف فيها مباشرة و لا يمكن له تنفيذ قراراته إلا بتوجيه أمر إلى المحاسب العمومي.

و في الجهة المقابلة نجد المحاسب العمومي الذي توجد بجوزته تلك الأموال لا يملك سلطة اتخاذ القرارات لصرفها. و لا يتمكن من القيام بذلك إلا إذا تحصل على أمر من الأمر بالصرف مطابق في شكله و مضمونه لقواعد المحاسبة العمومية. و في حال مخالفته لذلك فإن المحاسب العمومي ملزم بأن يرفض تنفيذه. و في هذه الحالة لا يبقى أمام الأمر بالصرف إلا اتخاذ قرار تسخير المحاسب العمومي و يتحمل في ذلك المسؤولية الكاملة.<sup>(1)</sup>

و الجدير بالذكر أن أمر التسخير هذا ليس مطلقا، إذ يمكن للمحاسب العمومي عدم الامتثال لأمر التسخير في بعض الحالات التي نص عليها القانون.<sup>(2)</sup>

و بهذا الفصل الكلي بين الوظائف والتوازن في الصلاحيات ، تتحقق رقابة آلية داخلية على النشاط المالي للإدارة العمومية تتدخل فيها أطراف متعددة و على مستويات مختلفة من مراحل تنفيذه، وهذا انطلاقا من الإجراءات الأولى التي تقتضيها المرحلة الإدارية و مروراً بالرقابة المسبقة للنفقات العمومية وصولاً في النهاية إلى الإجراءات التي تقتضيها المرحلة المحاسبية<sup>(3)</sup>.

(1)- المادة 47 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية السابق.

(2)- المادة 02/48 من قانون المحاسبة العمومية: ".غير أنه يجب على كل محاسب أن يرفض الامتثال للتسخير إذا كان الرفض معللا بما يأتي: عدم توفر الإعتمادات المالية ما عدا بالنسبة للدولة، عدم توفر أموال الخزينة، انعدام إثبات أداء الخدمة، طابع النفقة غير الإبرائي، انعدام تأشير مراقبة النفقات أو تأشير لجنة الصفقات المؤهلة إذا كان ذلك منصوصا عليه في التنظيم المعمول به ."

(3)- مكاوي نصير ، تدبير مالية الجماعات المحلية، دار أبي رقراق للطباعة والنشر، ط1، الرباط، المغرب، 2011.

و إذا كان مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين يمكن من ممارسة رقابة داخلية، فإنه يساعد أيضا على ممارسة رقابة خارجية فعالة.

فالمعروف في مجال مراجعة الحسابات سواء كانت الحسابات الإدارية أو حسابات التسيير فإن قضاة مجلس المحاسبة يعتمدون في تدقيقاتهم المالية على التسجيلات الواردة في حسابات التسيير التي يقدمها المحاسبون العموميون و الحسابات الإدارية التي يقدمها الآمرون بالصرف. والمقارنة بين هذين الحسابين يمكنهم اكتشاف الأخطاء التي تم ارتكابها و تكييفها و تحديد طبيعتها.

و بعيدا عن الاستثناءات القانونية التي ترد على تطبيق هذا المبدأ لضرورات عملية<sup>(1)</sup> فإنه قد يحدث أن يتجاوز الأمر بالصرف حدود الاختصاصات المخولة له و يتدخل في اختصاصات المحاسب العمومي، وهذا الوضع يجعل منه محاسبا فعليا و يتحمل فيه نفس المسؤولية القانونية التي تقع على المحاسب العمومي، فضلا عن العقوبات الجزائية التي يمكن أن يتعرض لها نتيجة انتحاله لهذه الصفة.

و قد يحدث كذلك أن يتدخل المحاسب العمومي في اختصاصات الأمر بالصرف و هذا يؤدي إلى تحميله مسؤولية مالية شخصية و يتم وضعه في حالة مدين بالمبلغ الذي صرفه بصفة غير شرعية، و في حالة تحصيله لإيرادات غير شرعية و دون سند تحصيلها فإن ذلك يعرضه لعقوبات جزائية (جريمة الغدر أو الابتزاز أو الاختلاس).<sup>(2)</sup>

(1)- ترد على تطبيق مبدأ الفصل بين وظيفة الأمر بالصرف و المحاسب العمومي استثناءات قانونية تبررها ضرورات عملية سيما في مجال الإيرادات العمومية، حيث يظهر فيها تطبيق هذا المبدأ بشكل نسبي و يصعب في الكثير من الحالات التمييز بين المرحلة الإدارية و المرحلة المحاسبية مثل تحصيل الضرائب غير المباشرة، الحقوق الجمركية، حقوق التسجيل، وكالات الإيرادات. أما في مجال النفقات العمومية، فإن تطبيق هذا المبدأ يبدو شبه مطلق و لا ترد عليه إلا استثناءات تسيير الأموال محصورة في حالات محددة قانونا مثل وكالات التسبيقات (Régies d'avances)، دفع معاشات التقاعد و معاشات المجاهدين الخاصة (Fonds Spéciaux).

(3)- المادة: 119 مكرر من الأمر 66- 156 المؤرخ في 08 جويلية 1966 المتضمن قانون العقوبات المعدل و المتمم

## المطلب الأول:

### الأمرون بالصرف<sup>(1)</sup>.

تعد وظيفة الأمر بالصرف وظيفه ثانوية و ليست وظيفه إدارية مستقلة ، فهي صلاحية مالية مكملة للوظائف الإدارية التي يمارسها مسيرو الهيئات التي تخضع لنظام المحاسبة العمومية كالوزراء في قطاعاتهم الوزارية و الولاية على مستوى الولايات و رؤساء المجالس الشعبية البلدية على مستوى البلديات و المديرين على مستوى المؤسسات الإدارية العمومية.

و عليه فإن الأمرين بالصرف ليسوا سلكا إداريا خاصا و إنما هم موظفون عموميون أو أعضاء منتخبون يتمتعون بصلاحيات مالية تتطلبها وظائفهم الإدارية<sup>(1)</sup>. (فرع أول)، تقع عليهم إلتزامات قانونية (الفرع الثاني)، و يتحملون كامل المسؤولية القانونية المترتبة من جراء ممارسة صلاحياتهم ومهامهم (فرع ثالث).

## الفرع الأول:

### تعريف الأمرين بالصرف و أنواعهم.

سأطرق في هذا الفرع إلى تعريف الأمر بالصرف (فقرة أولى) ثم إلى الحديث عن أنواع الأمرين بالصرف التي حددها قانون المحاسبة العمومية (فقرة ثانية).

### أولا- تعريف الأمر بالصرف

يعريف الأمر بالصرف على أنه شخص يرأس هيئة إدارية عمومية و يتمتع بسلطة إنشاء دين على عاتق تلك الهيئة أو الأمر بتحصيل دين لصالحها.<sup>(2)</sup> و هو مسلك المشرع الجزائري في المادة 23

(1)- إن التسمية باللغة العربية: "الأمر بالصرف" هي ترجمة غير دقيقة لكلمة « **Ordonnateur** » باللغة الفرنسية ، فالعبارة بالعربية لا تعكس إلا جانب معين من الوظيفة التي يقوم بها هذا الأمر بالصرف، لأن الأمر بالصرف هو إجراء لدفع النفقة أما بالنسبة للإيرادات العمومية فنستعمل عبارة الأمر بالتحصيل . في حين فإن التسمية باللغة الفرنسية أي: « **Ordonner** » تبد ملائمة لأنها تعني توجيه أمر سواء كان أمرا موجها لصرف نفقة أو أمرا موجها لتحصيل إيراد. و عليه فإنه فالأحسن استعمال مصطلح مناسب بالعربية للمصطلح الفرنسي و هو: الأمر المالي الذي يشمل صرف النفقا و تحصيل الإيرادات.

(2)- « L'ordonnateur est la personne qui, à la tête de chaque service, a le pouvoir de faire naître la dépense ou d'ordonner le recouvrement d'une créance » Voir :

-Louis Troabas et Jean-Marie Cotteret : Droit Budgétaire et comptabilité éditions ,Publique. DALLOZ Paris, 1972, page 183.

من قانون المحاسبة العمومية التي تعرف الأمر بالصرف على أنه: " كل شخص مؤهل لإثبات دين معين لصالح هيئة عمومية معينة و العمل على تصفيته و الأمر بتحصيله أو لإنشاء دين معين على عاتق هذه الهيئة و تصفيته و الأمر بدفعه".

### ثانيا- أنواع الأمرين بالصرف

نص قانون المحاسبة العمومية في الجزائر على تأسيس نوعين من الأمرين بالصرف و هما :  
الأمرون بالصرف الأساسيون و الأمرون بالصرف الثانويون و يخضعان لنفس الالتزامات و تترتب عليهم نفس المسؤوليات.<sup>(1)</sup>

#### أ- الأمرون بالصرف الرئيسيون

هم فئة الأمرين بالصرف الذين تُخصص لهم الاعتمادات المالية المرخص بها في الميزانية العمومية مباشرة . و تحدد المادة 26 من قانون المحاسبة العمومية الأشخاص الذين يتمتعون بصفة الأمر بالصرف الأساسي كالتالي:

#### 1- بالنسبة لميزانية الدولة

- المسؤولون المكلفون بالتسيير المالي بالمجلس الدستوري و مجلس المحاسبة و المجلس الشعبي الوطني.
- الوزراء كل في مجال قطاعه.
- المسؤولون المعينون قانونا على المؤسسات ذات الطابع الإداري.
- المسؤولون المعينون قانونا على مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة.
- المسؤولون الذين يتم تعيينهم أو انتخابهم لوظيفة لها من بين الصلاحيات القيام بنفقات عمومية أو تحصيل إيرادات عمومية.

(1)- نص القانون الجزائري على خلاف غيره من القوانين على تأسيس فئة أخرى من الأمرين بالصرف سميت بـ "الأمر بالصرف الوحيد" و هي صفة يتمتع بها الوالي أثناء تسييره لبرامج التجهيز العمومي غير المركزة ، حسب ما جاء في المادة 73 من المرسوم التشريعي رقم 92 - 04 المؤرخ في 11 أكتوبر 1992 ، كما وردت هذه التسمية من قبل في عدة نصوص تنظيمية تجسيدا للتوجه الذي كان يتضمنه قانون الولاية لسنة 1969 المتمثل في تركيز السلطات المالية على مستوى الولاية في يد الوالي بصفته ممثل للحكومة. أنظر حول هذا الموضوع:

Bachir Yelles Chaouche : le budget de l'Etat et des collectivités locales, OPU .

Alger, 1990, page167.

## 2- بالنسبة لميزانية الجماعات المحلية

- الولاية عندما يتصرفون لحساب الولاية .
- رؤساء المجالس الشعبية البلدية عندما يتصرفون لحساب البلدية.

### ب- الآمرون بالصرف الثانويون

يعود السبب في نشأة فئة الآمرين بالصرف الثانويين إلى تزايد حجم النشاط المالي للإدارة العمومية و تنوعه. حيث أصبح من العسير على الأمر بالصرف الرئيسي أن يقرر بنفسه في جميع العمليات المالية الخاصة بقطاعه. و من ثم تبين أن عدم تركيز الصلاحيات المالية يسمح بتسهيل عمل المصالح العمومية و تحسين مردوديتها فظهرت الحاجة إلى هاته الفئة التي أجاز المشرع أن يفوض لها جزء من الصلاحيات المالية للفئة الأساسية.

إن هذا التفويض القانوني لا يسمح للأمر بالصرف الأساسي أن يتدخل في ممارسة الصلاحيات المالية التي فوضها للأمر بالصرف الثانوي كما يعفون قانونا من التبعات المترتبة على ذلك. فهو تفويض للسلطة لصالح الوظيفة التي يشغلها و يتحمل فيها الأمر بالصرف الثانوي المسؤولية الكاملة و من ثم فهو يختلف عن تفويض التوقيع الذي يكتسي طابعا شخصيا و يتحمل فيه الأمر بالصرف الأساسي تبعات تسيير الشخص المفوض له ، و يحتفظ فيه كذلك بسلطة القرار بشأن القضايا التي فوض فيها سلطة التوقيع.<sup>(1)</sup>

### الفرع الثاني:

#### التزامات الآمرين بالصرف

يتعين على الآمرين بالصرف عند مباشرة مهامهم المالية المخولة لهم قانونا أن يلتزموا بمايلي:

- 1- اعتماد أنفسهم لدى المحاسبين العموميين بتقديم ما يثبت تعيينهم أو انتخابهم في المنصب الذي يخول لهم صفة الأمر بالصرف.<sup>(2)</sup>
- 2- تقديم نموذج من توقيعهم الشخصي قبل مباشرتهم صلاحياتهم المالية.

(1)- لا يمكن للأمر بالصرف الثانوي تفويض سلطاته المالية لشخص آخر، في حين يمكن له أن يفوض سلطة التوقيع لأحد مرؤوسيه المرسمين في حدود الصلاحيات المخولة له و تحت مسؤوليته. المادة 29 القانون 90 - 21 المتعلق بالحاسبة العمومية السابق.

(2) - المادة 24 من القانون 90-21 المتعلق بالحاسبة العمومية السابق.

- 1- كما يلزمهم القانون بمسك محاسبة إدارية خاصة بتسييرهم المالي تدون فيها كل العمليات المالية المتعلقة بتنفيذ الميزانية.<sup>(1)</sup>
- 2- يتعين عليهم عند غلق كل سنة مالية إعداد حساب إداري وتقديمه إلى مجلس المحاسبة لمراقبته.
- 3- الامتناع عن إدارة أو مراقبة مشاريع و أعمال تكون لهم فيها مصلحة شخصية، أو أن تكون لهم حصص ومساهمات في المقاولات والشركات التي يبرمون معها اتفاقيات وصفقات باسم الهيئة التي يعملون لحسابها .

### الفرع الثالث:

#### مسؤولية الأمرين بالصرف

تقع على عاتقهم حسب طبيعة المهام الموكلة إليهم عدة أنواع من المسؤوليات هي: المسؤولية السياسية (فقرة أولى) و المسؤولية القانونية (فقرة ثانية) والمسؤولية التأديبية (فقرة ثالثة).

#### أولاً- المسؤولية السياسية

خول الدستور للبرلمان حق مراقبة النشاط المالي للحكومة وفق آليات قانونية معروفة في الفقه الدستور على أعضاء الحكومة عن طريق مساءلة<sup>(2)</sup> و استجواب الوزراء أو إنشاء لجان تحقيق في مختلف القضايا الهامة بما في ذلك المسائل المالية و تحميلهم المسؤولية السياسية التي تؤدي في حال اكتشاف الانحرافات والتجاوزات المالية إلى إسقاط الحكومة.

#### ثانياً- المسؤولية القانونية

يكون الأمر بالصرف مسؤولون مدنيا و جزائيا على استعمال و صيانة الممتلكات المكتسبة من الأموال العمومية.<sup>(3)</sup> تقوم المسؤولية المدنية أساسا على الخطأ الشخصي الذي يرتكبه الأمر بالصرف، و يتسبب في إلحاق ضرر بالهيئة العمومية التي يعمل لصالحها.

(1)- المادة 02 من القانون 90 -21 السابق و المواد 01/03، 04، 62 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 السابق.

(2) المادة 133 و 134 من دستور 1996 المعدل.

(3)- المادة 32 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية السابق.

يترتب عن هذه المسؤولية الحكم بتعويض الضرر الحاصل من الذمة المالية الشخصية للأمر بالصرف. غير أنه من الصعوبة بمكان إثبات الخطأ الشخصي و تمييزه عن الخطأ المرفقي، و في حال ثبوته فإنه يصعب تعويض الضرر الحاصل لعدم قدرة الذمة المالية للأمر بالصرف على تحمل قيمة التعويض التي غالبا ما تكون فوق الطاقة المحتملة لتغطية مبلغ الضرر الذي تسبب فيه<sup>(1)</sup>. في حين تقوم المسؤولية الجنائية للأمر بالصرف عن الانحرافات التي وقع فيها والتجاوزات التي قام بها إذا كانت تشكل وصف جزائيا طبقا لقانون العقوبات، كجرائم تبديد الأموال العمومية و الاختلاس و الفساد ونحوه<sup>(2)</sup>... و ينعقد فيها الاختصاص للقضاء الجزائي.

### ثالثا- المسؤولية التأديبية

تقوم المسؤولية التأديبية للأمر بالصرف الذي يقع في أخطاء ذات طابع مهني تترتب عنها جزاءات تأديبية معنوية ومادية حددها القانون. حيث توقع على الأمرين بالصرف المخطئين عقوبات تأديبية نص عليها قانون الوظيفة العمومية ويتولى توقيعها المسؤول الإداري الأعلى وفق إجراءات إدارية حددها القانون. رتبت حسب جسامة الخطأ المرتكب في أربع درجات أساسية<sup>(3)</sup> هي:

**الدرجة الأولى:** تشمل التنبيه، الإنذار الكتابي و التوبيخ.

**الدرجة الثانية:** تشمل التوقيف عن العمل من يوم واحد إلى ثلاثة أيام و الشطب من قائمة التأهيل.

**الدرجة الثالثة:** تشمل التوقيف عن العمل من أربعة أيام إلى ثمانية أيام، التنزيل من درجة إلى درجتين و النقل الإجباري.

**الدرجة الرابعة:** تشمل التنزيل إلى الرتبة السفلى مباشرة و التسريح .

---

(1)- تم إقرار المسؤولية المدنية لأعوان الإدارة عن الأخطاء الشخصية التي تلحق ضررا بالمهينة العمومية التي يعملون لصالحها منذ صدور قرار مجلس الدولة الفرنسي في 28 جويلية 1951 بشأن قضية (LARUELLE) حيث أقر مجلس الدولة الفرنسي في هذه القضية بأن أعوان الإدارة العمومية ليسوا مسؤولين عن الأضرار التي تترتب عن أخطائهم المرفقية، أما الأضرار الناشئة عن أخطاء شخصية التي يمكن فصلها عن الوظيفة التي يمارسونها فتترتب عليها مسؤولية مالية شخصية. أنظر:

-MAGNET Jacques: Les gestions de fait op.cit, page 28.

(1) المادة 119 مكرر من قانون العقوبات (القانون 01-09 المؤرخ في 26 يونيو 2006)

(2)- المواد: من 161 إلى 165 ، و من 177 إلى 181 من الأمر رقم 06-03 المتضمن القانون الأساسي للوظيفة العمومية السابق .



إن هذه العقوبات، تختلف بطبيعتها عن تلك الجزاءات المترتبة عن المسؤولية الجزائية والمدنية، و لا تمس إلا فئة معينة من الأمرين بالصرف، و هم الذين يكتسبون صفة الموظف العمومي فقط. أما أعضاء الحكومة و الأعضاء المنتخبون فتترتب عليهم مسؤولية سياسية و لا يمكن إخضاعهم لهذه العقوبات.

### المطلب الثاني:

#### المحاسبون العموميون.

عرف القانون المحاسب العمومي بأنه كل شخص يؤهل قانونا للقيام بعمليات تحصيل الإيرادات و دفع النفقات العمومية و ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو المواد مكلف بها و حفظها و تداول الأموال و السندات و القيم و الممتلكات و العائدات و المواد و متابعة حركة حسابات الموجودات.<sup>(1)</sup>

و إذا كانت وظيفة الأمر بالصرف مجرد صلاحية مكتملة لوظيفة الإدارية الأصلية، فإن وظيفة المحاسب العمومي هي وظيفة أصلية قائمة بذاتها و لا يمكن ممارستها إلا من طرف أشخاص تلقوا تكويننا محاسبيا متخصصا، و يعينون بصفة قانونية لشغل هذا المنصب و هم يخضعون في نشاطهم لسلطة وزير المالية.<sup>(2)</sup> حيث سأطرق إلى بيان أنواع المحاسبين العموميين (فرع أول) و تحديد التزامات المحاسبين العموميين (فرع ثان) ثم الكلام عن مسؤولية المحاسبين العموميين (فرع ثالث).

#### الفرع الأول: أنواع المحاسبين العموميين.

على غرار تصنيف الأمرين بالصرف إلى رئيسيين و ثانويين فقد اعتمد قانون المحاسبة العمومية نفس المنحى في تصنيف المحاسبين العموميين. حيث تولى تصنيفهم إلى فئتين اثنتين هما: المحاسبون العموميون الرئيسيون (فقرة أولى) و المحاسبون العموميون الثانويون<sup>(3)</sup>. (فقرة ثانية)

#### أولا- المحاسبون العموميون الرئيسيون

يتصف بصفة المحاسب الرئيسي الأعوان العموميون الذين حددتهم المادة رقم 31 من قانون المحاسبة العمومية و هم:

(1)- المادة 33 من القانون 90 - 21 المتعلق بالمحاسبة العمومية السابق.

(2)- المادة 34 من القانون 90 - 21 المتعلق بالمحاسبة العمومية السابق

(3)- حسب المادة 09 من القانون 90 - 21 المتعلق بالمحاسبة العمومية الساب

- 1- العون المحاسب المركزي للخزينة العمومية
- 2- أمين الخزينة المركزي
- 3- أمين الخزينة الرئيسي
- 4- أمناء الخزينة في الولاية
- 5- الأعوان المحاسبون المعينون للميزانيات الملحقمة.

### أولاً- المحاسبون العموميون الرئيسيون

أما المحاسبون الثانويين فهم فئة محددة من أعوان المحاسبة العمومية و هم كالتالي<sup>(1)</sup>:

- 1- قابضو الضرائب
- 2- قابضو أملاك الدولة
- 3- قابضو الجمارك
- 4- محافظو الرهون
- 5- أمناء الخزينة على مستوى البلديات
- 6- رؤساء مراكز البريد و المواصلات
- 7- قابضو مراكز البريد والمواصلات
- 8- أمناء خزائن المراكز الاستشفائية الجامعية و القطاعات الصحية.

### الفرع الثاني: التزامات المحاسبين العموميين.

يكتسب المحاسبون العموميون بجميع أنواعهم صفة الموظف العمومي و يخضعون بالتالي للمبادئ العامة التي تقتضيها الوظيفة العامة مثل احترام مبدأ التدرج الإداري، مبدأ المسؤولية الشخصية، مبدأ عدم الجمع بين الوظائف العمومية، واجب التحفظ والحفاظ على السر المهني، و غير ذلك من المبادئ المقررة لضمان السير الحسن للمصالح العمومية. فضلاً عن هذه المبادئ العامة، يخضع المحاسب العمومي لمبادئ خاصة تضمنها القانون الخاص بسلك المحاسبين العموميين تترتب عنها التزامات خاصة<sup>(2)</sup> و مسؤولية مالية شخصية ملازمة للوظيفة التي يمارسها المحاسب

(1)- المواد: 53 ، 33 ، 32 ، 54 من قانون المحاسبة العمومية السابق

(2)- المرسوم التنفيذي 90 - 334 المتضمن القانون الأساسي للعمال المنتمين للأسلاك الخاصة بإدارة المكلفة بالمالية، المؤرخ في

27 أكتوبر 1990 ، الجريدة الرسمية العدد 46 لسنة 1990 .

العمومي لا يخضع لها باقي أعوان الإدارات العمومية.

فالمحاسب العمومي و قبل مباشرته لمهامه، ملزم بالقيام بجملة من الإجراءات الإدارية تشكل ضمانات لممارسة هذه الوظيفة و تتمثل في : تأدية اليمين (فقرة أولى)، تقديم ضمانات مالية تغطي مسؤوليته الشخصية و المالية (فقرة ثانية)، إضافة إلى إجراءات التنصيب و استلام المهام.(فقرة ثالثة)  
**أولاً- تأدية اليمين.**

يقع على عاتق المحاسب العمومي أداء اليمين قبل مباشرته لمهامه يتضمن الصيغة التالية:  
"أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بأعمال وظيفتي بأمانة وصدق و أحافظ على السر المهني و أن أراعي في كل الأحوال الواجبات المفروضة علي".<sup>(1)</sup>

إن أداء هذه اليمين يعد ضمانا و التزاما معنوي يقدمه المحاسب العمومي بشكل رسمي في أول تنصيب له أمام محكمة الإقامة الإدارية.<sup>(2)</sup> غير أنه من الناحية العملية هذا الإجراء غير مطبق في الجزائر.

#### ثانيا- تقديم الضمانات المالية.

تتمثل الضمانات المالية المفروضة على المحاسب العمومي في اكتتاب تأمين يضمن المخاطر المتعلقة بمسؤوليته المالية وفقا لما تنص عليه المادة 54 من قانون المحاسبة العمومية. و يتحقق هذا التأمين إما بعقد تأمين فردي يكتب لدى هيئة تأمين، أو بالانضمام إلى تعاقدية المحاسبين العموميين.<sup>(3)</sup> وقد نظم القانون الفرنسي هذه المسألة بصراحة كونه أكد في ممارسة وظيفة المحاسب العمومي على فرض جملة من الاحتياطات لضمان الحماية الكافية للأموال العمومية تتمثل في:

- ضرورة اكتتاب تأمين مالي على العقارات التي يمتلكها المحاسب العمومي أو تلك التي هي موجودة بإسم زوجته يغطي مسؤوليته المالية.
- إلى جانب إقرار حق الرهن الرسمي و حق الامتياز على المنقولات التي هي باسمه أو تلك التي هي بإسم زوجته.

(1)- المادة 05 من المرسوم التنفيذي 90-21 السابق المتضمن قانون المحاسبة العمومية.

(2)- يتم تأدية اليمين في النظام الفرنسي أمام محكمة الحسابات.

(3)- المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 91-312 الذي يحدد شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين و كيفيات اكتتاب تأمين يغطي مسؤولياتهم المالية، المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، الجريدة الرسمية، العدد 43، لسنة 1991.

### ثالثا- التنصيب و تسليم المهام.

ينصب المحاسب العمومي في مهامه من قبل وزير المالية أو ممثله حيث يترتب على هذا التنصيب تحرير محضر تسليم المهام. يتم التوقيع عليه من طرف المحاسب الذي يباشر مهامه وكذا المحاسب المنتهية عهدهته.<sup>(1)</sup>

يكتسي تاريخ تسليم المهام أهمية قصوى في تحديد مسؤولية كل طرف، إذ المبدأ المعمول به قانونا هو أن المحاسب الجديد لا يتحمل مسؤولية تسيير أسلافه، لكن هناك عمليات مالية تنشأ قبل تاريخ استلام المحاسب الجديد لمهامه و تستمر في فترة تسييره، ويتحمل جميع الآثار المترتبة عنها إذا تكفل بها ولم يبد بشأها أي اعتراض في أجل ثلاثة أشهر ( 03 ) ابتداء من تاريخ التنصيب.<sup>(2)</sup>

### الفرع الثالث:

#### المسؤولية الشخصية و المالية للمحاسبين العموميين.

يعد مبدأ المسؤولية الشخصية و المالية الذي كرسه نظام المحاسبة العمومية مبدأ أساسيا في تحميل المسؤولية كاملة لجميع المحاسبين العموميين دون غيرهم من أعوان الدولة. من أجل ضمان تعويض الضرر المالي الذي قد يلحق الهيئات العمومية جراء الأخطاء التي يرتكبها المحاسب العمومي أو الأعوان التابعين لسلطته، و يقتطع ذلك من أمواله.<sup>(3)</sup>

إن تكريس مبدأ مسؤولية المحاسب العمومي بهذه الكيفية يرجع إلى طبيعة وظيفة المحاسب العمومي التي لا تتجسد إلا من خلال القيام بثلاث مهام أساسية هي:

- المهمة الأولى: تتمثل في مراقبة أوامر صرف النفقات أو تحصيل الإيرادات التي يوجهها له الأمر بالصرف.
- المهمة الثانية: تتمثل في تنفيذ العمليات المالية تحصيل الإيرادات و دفع النفقات العمومية.
- المهمة الثالثة: تتمثل في القيام بالتسجيلات المحاسبية التي تقتضيها تلك العمليات و المحافظة على المستندات و الوثائق الثبوتية لذلك.

(1) المادة: 34 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية السابق

(2) المادة 44 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية السابق.

(3)- المواد: 38، 43، 42، 41، 46، 45 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية السابق.

### أولاً- نطاق المسؤولية الشخصية و المالية للمحاسبين العموميين.

بقدر ما تتضمن المهام التي يقوم بها المحاسب العمومي على الجوانب المادية للعملية المحاسبية التي يقوم بها، فإنها تتضمن أيضا على جوانب قانونية يجب مراعاتها قبل الشروع في تنفيذ أي عملية مالية. سواء في مجال النفقات العمومية أو في مجال الإيرادات العمومية.

#### أ- مجال النفقات العمومية

لا تقتصر مهمة المحاسب العمومي على معاينة شكلية لمدى توفر الشروط التي تنص عليها المادة 36 من قانون المحاسبة العمومية لقبول تسديد تلك النفقة، بل ينبغي عليه أن يتأكد من جوانب أخرى هامة منها:

- قابلية النفقة للدفع أي عدم وجود معارضة مثل إجراءات الحجز التي من شأنها أن تمنع تسديدها.
- كيفية تسديد تلك النفقة : التسديد نقدا، عن طريق صك ، حوالة بريدية، حساب بنكي.
- التحقق كذلك من هوية المستفيد من النفقة أو ممثله الشرعي.

#### ب- مجال الإيرادات العمومية

يجب على المحاسب العمومي أن يتحقق من أن هذه الإيرادات إن كان مرخصا بها في قانون المالية. و أن الأمر بالصرف الذي أمر بتحصيلها يملك صلاحية القيام بذلك و بعد أن يتم التحقق من كل هذه الجوانب يباشر إجراءات تحصيلها بالطرق الودية أو الإلزامية التي ينص عليها القانون. إذا حصلت أخطاء و مخالفات في التسيير المالي للمحاسب العمومي، كأن يتم تسديد نفقة غير شرعية أو عدم تحصيل إيراد معين، فإنه يتحمل مسؤولية تعويض الضرر الحاصل من أمواله الخاصة، و تقوم هذه المسؤولية على أساس مادي ، ذلك أن مجلس المحاسبة هو قاضي حسابات تنصب وظيفته على معاينة الجوانب المادية للحسابات دون أن تنصرف إلى تقدير السلوك الشخصي للمحاسب العمومي الذي يبقى من اختصاص وزير المالية.<sup>(1)</sup>

(1)- أقر مجلس الدولة الفرنسي بهذا التصور في العديد من القرارات التي أصدرها، و نذكر في هذا المجال استنتاجات محافظ الدولة:

: le 12 juillet 1907 (Romieu) في قضية محاسب مقاطعة كورسيكا : Nicolle TPG Corse :  
« Le juge des comptes est compétent pour tout ce qui concerne les éléments matériels du compte, la ligne de compte ; le ministre examine les éléments extérieurs de la ligne de compte, la conduite du comptable et sa responsabilité » - F.J FABRE,op.cit, page 58.

فصرف نفقة غير شرعية مثلا يعتبر قرينة على وجود تقصير من طرف المحاسب العمومي و يقتضي إقحام مسؤوليته المالية دون الحاجة إلى إقامة الدليل على ارتكابه لذلك الخطأ. لا تقتصر هذه المسؤولية على التسيير الشخصي للمحاسب العمومي، بل تشمل حتى تلك العمليات التي يقوم بها باقي الأعوان التابعين له و الخاضعين لرقابته، كما تكون مسؤوليته تضامنية و هذا في حدود المراقبة التي يتعين عليه ممارستها عن وكلاء الإيرادات و النفقات العمومية الذين يتم اعتمادهم حسب المادة 49 من قانون المحاسبة العمومية .

### ثانيا - الآثار المترتبة عن المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسبين العموميين.

تقضي المسؤولية الشخصية و المالية للمحاسب العمومي بأن يسدد مبلغ مالي يساوي البواقي الحسابية المحسوبة على ذمته من أمواله الخاصة، و هو ما تقرره المادة 36 من قانون المحاسبة العمومية. حيث يجد المحاسب العمومي نفسه في حالة مدين بأحد طريقتين:

- إما عن طريق قرار يصدره (Débet administratif) إداري يتخذه وزير المالية
- أو عن طريق حكم قضائي، (Débet juridictionnel) يصدره مجلس المحاسبة

حيث تختلف هاتان الطريقتان من حيث إجراءات تطبيقهما، و مجال الاختصاص المحدد لكل منهما. فمن الناحية العملية، فإن الإجراءات الإدارية لإقرار المسؤولية المالية للمحاسب العمومي، تبدأ عادة في حالة تسجيل خطأ في التسيير المالي للمحاسب العمومي ضد المحاسب عن طريق إصدار أمر بدفع باقي المبلغ المالي المعني. وإذا لم يسدد هذا الأخير المبلغ المستحق عليه في الأجل المحدد له، يصدر وزير المالية قرارا يضعه في حالة مدين بالمبلغ المطلوب، و يتم اقتطاع ذلك المبلغ من كفالة التأمين التي اكتتبها المحاسب قبل مباشرة مهامه<sup>(1)</sup>. أما الطريقة الثانية لتحميل المسؤولية المالية للمحاسب العمومي، فيمارسها مجلس المحاسبة عن طريق إصدار قرارات ذات طبيعة قضائية وفق إجراءات محددة قانونا، كما سترى في الفصل الأخير من هذه الرسالة.<sup>(2)</sup>

(1)- المادة 54 من القانون 90-21. المتعلق بالمحاسبة العمومية السابق. و المادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر يحدد شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحسابات و كفاءات تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين.

(2)- المادة 60 و ما بعدها من الأمر 95-20 السابق.

و إذا كانت مسؤولية المحاسب العمومي قائمة على أساس الخطأ المفترض فهذا لا يجعل منها مسؤولية مطلقة لا حدود لها، ذلك أنه لا يوجد نظام قانوني لا يأخذ بفكرة القوة القاهرة كأساس لعدم قيام المسؤولية. و عملا بذلك فمن الطبيعي جدا أن يتحمل المحاسب العمومي المسؤولية المالية في حدود ما ينسب إليه أو إلى الأعوان الخاضعين لسلطته من أخطاء.

أما في الحالات التي يتضح فيها جليا وقوع أخطاء بسبب ظروف القاهرة خارجة عن إرادته أو أخطاء بفعل الغير من الأشخاص الذين لا يخضعون لسلطته، مثل الأخطاء التي يرتكبها الآمرون بالصرف خلال الإجراءات التي تتضمنها المرحلة الإدارية.<sup>(1)</sup> أو أخطاء ناتجة عن تنفيذ قرارات تسخير صادرة عن الأمرين بالصرف.<sup>(2)</sup> فإنه يستفيد في مثل هذه الحالات وبقوة القانون من إبراء ذمته.

و حتى في حالة وجود أخطاء أدت إلى إقحام المسؤولية المالية للمحاسبين العموميين و مراعاة لطبيعة الوظيفة التي يمارسونها والظروف الصعبة التي تحيط بتنفيذ العمليات المالية و التي تجعلهم معرضين في أي لحظة إلى ارتكاب أخطاء تترتب عنها مسؤوليتهم المالية، أوجد المشرع سبل و وسائل قانونية لتخفيف عبء هذه المسؤولية بحيث أجاز لهم لإعفائهم من التسديد تقديم طلب إبراء رجائي لجزء أو لكل المبلغ المستحق عليه ، و يملك وزير المالية صلاحية تقدير ذلك إما بإعفائهم من تسديد جزء أو كل المبلغ المطلوب وهذا حسب الظروف المحيطة بوقوع الخطأ.

إن هذه القرارات التي يصدرها وزير المالية غير ملزمة بالنسبة لمجلس المحاسبة من حيث المبدأ، فهو يأخذها بعين الاعتبار سواء بعدم وضع المحاسب المستفيد منها في حالة مدين بالمبلغ المطلوب مباشرة، أو بوضعه مدينا و إقرار تصفية ذلك الدين.

يفسر فقهاء القانون الفرنسي هذه الازدواجية في توزيع الاختصاصات ، على أساس أن رقابة مجلس المحاسبة تنصب على الحسابات التي يقدمها المحاسب العمومي أي أن هذه الرقابة تقتصر على الجوانب المادية فقط، و لا تنصرف إلى تقدير السلوك الشخصي للمحاسب العمومي الذي يبقى من اختصاص وزير المالية. وهو التصور الذي اعتمده مجلس الدولة في العديد من قراراته التي أصدرها.<sup>(3)</sup>

(1)- المادة 44 من قانون المحاسبة العمومية السابق.

(2)- المادة 48 من قانون المحاسبة العمومية السابق.

(3)- 1 - Francis .J. FABRE : Ibid, page 58.

يذهب جانب من الفقه الفرنسي إلى أن هذا التصور غير واضح بالدرجة الكافية، و حسب رأيه فإن اختصاص مجلس المحاسبة لا يشمل فقط الجوانب المادية بل يتعدى إلى تقدير كذلك تصرفات المحاسب العمومي فقاضي الحسابات عندما يسجل أثناء معانيته للحسابات، وجود نقص في مبلغ الإيرادات أو تسديد نفقة غير شرعية، فإن ذلك الوضع يعود في الغالب إلى خطأ ارتكبه المحاسب العمومي و تقوم على أساسه مسؤوليته المالية الشخصية. و يخلص إلى القول، بأن هذا الشكل في توزيع الاختصاص، بين مجلس المحاسبة الذي يحكم على الحسابات و وزير المالية الذي يحكم على المحاسبين لا يجد ما يبرره، إذ أنه لا يمكن أن نفصل بين المحاسبين العموميين و الحسابات التي تبرز مختلف العمليات التي أنجزوها. (2)

يرى الأستاذان: René Chapus و F.J. Fabre أنه لا يوجد تنسيق بين وزير المالية و مجلس المحاسبة في مسألة إقحام المسؤولية المالية للمحاسبين أو إعفائهم، باعتبار أن مجلس المحاسبة لا يعلم بطريقة منتظمة و مستمرة بما يتخذه وزير المالية من قرارات في هذا المجال و لا يعلم كذلك بالنزاعات القضائية التي تنشأ حول هذه القرارات و التي ترفع أمام القضاء الإداري. و هذه الوضعية حسب رأيهما، قد تؤدي إلى إصدار قرارات متعارضة بين الجهتين حول نفس القضية، و لتفادي ذلك يقترح أن يتم تقديم الطعون المتعلقة بهذه القرارات (القرارات التي يصدرها وزير المالية في هذا المجال) لدى مجلس المحاسبة بدل من مجلس الدولة. و بالتالي فإذا كان مجلس المحاسبة يحكم على الحسابات التي يقدمها المحاسبون العموميون، فالمحاسبون يعتبرون كذلك متقاضين أمامه.

و من ناحية أخرى، يرى الأستاذ (F.J.Fabre) أن احتفاظ وزير المالية بصلاحيه إبراء ذمة المحاسبين العموميين هو من بقايا نظرية الوزير القاضي، التي تم التخلي عنها منذ القرار الذي أصدره مجلس الدولة في 13 ديسمبر 1889، بشأن قضية (Cadot) الشهيرة و التي أسست لاستقلالية القضاء الإداري. (2)

(2)- Francis. J. FABRE : Ibid, p 59.

(1)-Francis. J. FABRE Ibid, p 60.



# الفصل الثالث

أنماط الرقابة المالية التي يمارسها مجلس المحاسبة  
في الجزائر

تشمل رقابة مجلس المحاسبة جميع الهيئات العمومية التي تستعمل في نشاطها أموالا عمومية مهما كانت طبيعتها القانونية الإدارية منها و غير الإدارية حيث تكون كل هذه الهيئات الخاضعة لاختصاصه حسب المعيار العضوي ملزمة بتقديم حساباتها، و ما يتعلق بها من أوراق ثبوتية و مستندات إلى مجلس المحاسبة في آجال محددة قانونا.

أ- ففي مجال تقديم حسابات المحاسبين العموميين تعرض قانون مجلس المحاسبة في المواد من: (60 إلى 73) إلى هذا الموضوع، حيث يتعين على كل محاسب عمومي و بموجب القانون أن يتولى ايداع حسابه عن التسيير لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة، بعد أن يتم حفظ المستندات الثبوتية لحسابات التسيير لوضعها تحت تصرف مجلس المحاسبة.<sup>(1)</sup>

ب- كما يتعين على الأمرين بالصرف في الهيئات المذكورة في المادة 07 من هذا الأمر و هي مصالح الدولة و الجماعات الإقليمية و المؤسسات و المرافق والهيئات العمومية باختلاف أنواعها التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية، أن يتولوا تقديم حساباتهم الإدارية قصد فحصها وتدقيقها حسب الكيفيات و الآجال التي يحددها التنظيم.<sup>(2)</sup>

ج- يتعين أيضا على الهيئات المذكورة في المادة 8 و 8 مكرر و 10 من هذا الأمر و هي: المرافق العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري والمؤسسات و الهيئات العمومية التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو ماليا، و التي تكون أموالها أو مواردها أو رؤوس أموالها كلها ذات طبيعة عمومية، و كذلك الهيئات التي تقوم في إطار التشريع والتنظيم المعمول بهما بتسيير النظم الإلزامية للتأمين و الحماية الاجتماعيين أن ترسل إلى مجلس المحاسبة و بطلب منه و في الأجل المحدد لها من قبله الحسابات و الوثائق الضرورية لممارسة المهام المخولة له.<sup>(3)</sup>

د- يتعين أيضا على مسؤولي المصالح والجماعات والهيئات المسيرة للأسهم العمومية و المشار إليها في المادة 9 من هذا الأمر أو ممثلهم المؤهلين قانونا أن يرسلوا إلى مجلس المحاسبة في الوقت المحدد وبطلب منه الحسابات والتقارير و المحاضر والوثائق الضرورية لأداء مهام الرقابة الموكلة إليه.<sup>(4)</sup>

(1)- المادة 60 من الأمر 95 - 20 السابق.

(2)- المادة 63 من الأمر 95-20 السابق .

(3)- المادة 64 من الأمر 95-20 السابق.

(4)- المادة 65 من الأمر 95-20 السابق.

و الأمر ذاته يتعلق بالهيئات المذكورة في المادة 11 من هذا الأمر. إذ يتعين عليها أيضا أن ترسل و بطلب من مجلس المحاسبة حسابات استعمال المساعدات المالية الممنوحة لها، و أن تكون مرفقة بكافة الوثائق الثبوتية، و إذا لم يتم إعداد الحسابات يمكن لمجلس المحاسبة أن يمارس صلاحياته في عملية الرقابة من خلال الحسابات السنوية للهيئة المعنية.<sup>(1)</sup>

هـ- كما يجب على الهيئات مهما يكن وضعها القانوني و التي تلجأ إلى التبرعات وفق ما ذكر في المادة 12 من هذا الأمر أن ترسل بدورها و بطلب من مجلس المحاسبة حساباتها عن استعمال الموارد التي جمعتها، على أن تبين هذه الحسابات تخصيصات هذه الموارد حسب كل نوع من أنواع النفقات.<sup>(2)</sup>

سأقتصر في هذه الدراسة على مجال الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة على الهيئات العمومية الإدارية التي حددتها المادة 07 من الأمر رقم 95-20 المعدل و المتمم، و التي تخضع في نشاطها المالي لنظام المحاسبة العمومية القائم على مبدأ الفصل بين الوظائف الإدارية و الوظائف المحاسبية و هي:

- المصالح المركزية للدولة والجماعات الإقليمية .
  - المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية سواء كانت وطنية أو محلية.
- إن تطبيق مبدأ الفصل بين الوظائف الإدارية و الوظائف المحاسبية في مجال المحاسبة العمومية يقتضي تدخل فئتين من أعوان الدولة لتنفيذ العمليات المالية المقررة في الميزانية العمومية، تكونان متميزتين ومستقلتين عن بعضهما هما :
- فئة الأمرين بالصرف و الذين هم بوجه عام المسيرين لمختلف المصالح و الهيئات العمومية، ويتمتعون بصلاحيات استعمال الوسائل المالية المخصصة لهم، لتسيير المرافق التي يشرفون عليها طبقا للسياسة العامة التي ترسمها الحكومة.
  - فئة المحاسبين العموميين، وهم كذلك أعوان تابعين للدولة، لكنهم مستقلين عن الأمرين بالصرف من الناحية العضوية و الوظيفية، و يتكفلون بمراقبة و تنفيذ مختلف العمليات المالية المقررة في الميزانية العمومية.

(1)- المادة 66 من الأمر 95 - 20 السابق

(2)- المادة 67 من الأمر 95 - 20 السابق .

لم ينشء المشرع في الجزائر هيئة مستقلة تختص بمراقبة الإنضباط المالي للآمرين بالصرف على غرار ما فعله المشرع الفرنسي،<sup>(1)</sup> بل جعل ذلك من اختصاص مجلس المحاسبة من خلال إنشاء غرفة للإنضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية تابعة للمجلس، تتولى مراقبة مخالفات الانضباط التي يقع فيها الآمرون بالصرف.

و بالتالي فإن رقابته القضائية تطل المحاسبين العموميين و الأمرين بالصرف على حد سواء، رغم أن نظام الرقابة المالية الذي تبناه المشرع الجزائري يستلهم قواعده من القانون الفرنسي، و على هذا الأساس فإن رقابة مجلس المحاسبة تشمل مجالين أساسيين من التسيير المالي و هما:

أولاً- مراجعة حسابات المحاسبين العموميين :وهو المجال الأصلي الذي يمارس فيه مجلس المحاسبة اختصاصاته القضائية، و يتمتع فيه بسلطة توقيع الجزاءات بنفسه على المحاسبين العموميين في الحالات التي يخالفون فيها قواعد المحاسبة العمومية.

ثانياً- مراقبة التسيير المالي للآمرين بالصرف و في هذا المجال يمارس مجلس المحاسبة نوعين من الرقابة :

يتمثل النوع الأول من الرقابة في تقييم نوعية التسيير المالي للهيئات العمومية من حيث الفعالية و النجاعة و الاقتصاد، و هي رقابة إدارية لا يملك فيها إلا تقديم اقتراحات و توصيات من أجل تحسين مردودية تلك الهيئات الخاضعة لرقابته.

---

(1)- تم إقرار المسؤولية المالية للمحاسبين العموميين في القانون الفرنسي، منذ إنشاء محكمة الحسابات الفرنسية بموجب قانون 16 سبتمبر 1807. في حين أبعثت سلك الأمرين بالصرف وبمحكم طبيعة المهام الموكلة إليهم من دائرة الرقابة القضائية ، و تم إخضاعهم إلى رقابة إدارية فقط والتي بواسطتها يمكن لمحكمة الحسابات الكشف عن جميع التجاوزات و المخالفات والأخطاء المالية التي يرتكبها هؤلاء الآمرون بالصرف في تسييرهم المالي، والتي تتوج بتقديم توصيات و اقتراحات من أجل تحسين مردودية الهيئات الخاضعة لرقابته. استمر هذا الوضع سائدا في فرنسا لمدة طويلة من الزمن إلى أن تم إنشاء محكمة الإنضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، بموجب القانون الصادر في 25 سبتمبر 1948، حيث حول المشرع لهذه الهيئة صلاحيات قضائية في مراقبة التسيير المالي للآمرين بالصرف. كان الغرض الذي قصده المشرع الفرنسي من وراء سن هذا القانون هو إخضاع الأمرين بالصرف إلى رقابة قضائية، و تحميلهم المسؤولية المالية عن الأخطاء والتجاوزات التي يرتكبونها في نشاطهم المالي تأسيا بالمسؤولية المالية التي حملها للمحاسبين العموميين.

- Voir : Christian DESSCHEEMAER : La Cour des comptes, op.cit, pp 167,178.

أما النوع الثاني يتمثل في مراقبة الانضباط في مجال تسيير الميزانية و المالية، وهي رقابة قضائية يتمتع فيها مجلس المحاسبة بسلطة توقيع الجزاءات.

إن مسألة توسيع الاختصاصات القضائية لمجلس المحاسبة، لتشمل التسيير المالي للآمرين بالصرف وإقحام مسؤوليتهم المالية عن الأخطاء التي يرتكبونها، ليست واضحة بالقدر الكافي مثلما ما هو عليه الحال لدى المحاسبين العموميين، ذلك أن الأمرين بالصرف هم قبل كل شيء مسيروا لمرافق عمومية. و بهذه الصفة فهم يتمتعون بسلطات تقديرية واسعة في تسيير الشؤون العمومية الموكلة إليهم، و يبدو من غير الملائم إخضاع نشاطهم المالي إلى رقابة المطابقة و بنفس التقنيات التي يمارسها مجلس المحاسبة على حسابات المحاسبين العموميين، و من ثم فإنه تطرح إشكالية أولى تتعلق بكيفية ممارسة هذه الرقابة بشكل يضمن الحماية اللازمة للأموال العمومية و دون التدخل في نشاط الإدارة العمومية.

و إذا سلمنا كذلك بأن التقنيات التي يستعملها مجلس المحاسبة في رقابة المطابقة التي يمارسها على حسابات المحاسبين العموميين، تبدو غير ملائمة لطبيعة النشاط المالي الذي يمارسه الآمرون بالصرف وغير كافية لتحديد مسؤوليتهم المالية فإنه في المقابل ليس بإمكانه ممارسة رقابة ملائمة على القرارات التي يتخذها الآمرون بالصرف، باعتبار أن ذلك يشكل تدخلا في نشاط الإدارة العمومية و مساس بمبدأ الفصل بين السلطات الذي يقره الدستور، و لا يملك أيضا سلطة إلغاء تلك القرارات، باعتبار أن ذلك من صلاحيات القضاء الإداري، و من ثم فإنه تطرح إشكالية ثانية تتعلق بتحديد طبيعة هذه الرقابة التي يمارسها هذا الجهاز و ضبط الإطار الذي تمارس فيه.

سأتطرق في هذا الفصل إلى دراسة أشكال الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة بمختلف أنواعها من خلال المباحث التالية:

- المبحث الأول: يتناول الشكل الأول للرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة، المتمثل في رقابة تقديم الحسابات
- المبحث الثاني: يتناول الشكل الثاني من الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة المتمثل في مراجعة حسابات المحاسبين العموميين و حسابات المحاسبين الفعليين.
- المبحث الثالث: يتناول الشكل الثالث لهذه الرقابة المتمثل في مراقبة التسيير المالي للآمرين بالصرف.

## المبحث الأول:

### الرقابة على مجال تقديم الحسابات

تكريسا للمبادئ التي أقرها الدستور الجزائري في مجال تعميق قواعد المساءلة و الشفافية ومكافحة الفساد،<sup>(1)</sup> أوجب المشرع على جميع الهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية أن تقدم حساباتها إلى مجلس المحاسبة مع نهاية كل سنة مالية. حيث يقع عبء تنفيذ هذا الإلتزام على طائفتين من أعوان الدولة داخل هذه المؤسسات هما:

الطائفة الأولى: وهي فئة أعوان الدولة التي حددتها الفقرة الأولى من المادة 60 من الأمر 95-20، و هم المحاسبون العموميون. و التي جاء فيها: " يتعين على كل محاسب عمومي أن يودع حسابه عن التسيير لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة."

الطائفة الثانية: و هي فئة أعوان الذين يكتسبون صفة الأمرين بالصرف بناء على ما ورد في المادة رقم 63 من الأمر 95-20 و التي جاء فيها أيضا " يتعين على الأمرين بالصرف في الهيئات المذكورة في المادة 07 من هذا الأمر تقديم حساباتهم الإدارية إلى مجلس المحاسبة حسب الكيفيات والآجال المحددة عن طريق التنظيم.

و تطبيقا للمادتين 60 و 63 من الأمر 95 - 20 تم إصدار المرسوم التنفيذي رقم 96-56 المؤرخ في 22 جانفي 1996 الذي يحدد بصفة مؤقتة كيفية تقديم الحسابات إلى مجلس المحاسبة . و لكنه اكتفى فقط بالإشارة إلى الحسابات التي ينبغي تقديمها وتحديد الآجال اللازمة لذلك، و يحيل بدوره مسألة كيفية تحديد شكل و محتوى هذه الحسابات إلى التشريع و التنظيم المعمول به، حيث نصت المادة 06 منه على ما يلي " :تقدم الحسابات الإدارية و حسابات التسيير حسب الشكل الذي ينص عليه التشريع و التنظيم المعمول به."

سأنتظر في هذا المبحث إلى الحديث عن شكل هذه الحسابات و آجال تقديمها إلى مجلس المحاسبة (مطلب أول) ثم دراسة إجراءات ممارسة هذه الرقابة و النتائج المترتبة عنها ( مطلب ثاني).

(1)- المادة 160 من دستور 1996 التي جاء فيها: " تقدم الحكومة لكل غرفة من البرلمان عرضا عن استعمال الإعتمادات المالية التي أقرتها لكل سنة مالية .تختتم السنة المالية فيما يخص البرلمان، بالتصويت على قانون يتضمن تسوية ميزانية السنة المالية المعنية من قبل كل غرفة من البرلمان " ، الجريدة الرسمية رقم 06 ، لسنة 1996.

(2)- و هي المصالح المركزية للدولة و الجماعات الإقليمية و المؤسسات و المرافق و الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري سواء كانت وطنية أو محلية. المادة:07 من الأمر 95-20 المعدل المتعلقة بمجلس المحاسبة السابق.

## المطلب الأول:

### شكل الحسابات و آجال تقديمها.

لقد أقر المشرع بمبدأ إلزامية تقديم الحسابات على جميع الهيئات العمومية التي تخضع في نشاطها إلى قواعد المحاسبة العمومية والقانون الإداري، و حدد طبيعة الأشخاص الذين يقع عليهم هذا الإلزام وهم الآمرون بالصرف و المحاسبون العموميون، و أبرز كذلك أنواع الحسابات التي ينبغي تقديمها إلى مجلس المحاسبة و هي الحسابات الإدارية و حسابات التسيير.

و حسب المادة 02 من المرسوم التنفيذي 96-56 فإن أجل إيداع هذه الحسابات السالفة الذكر، ينتهي وجوبا عند تاريخ 30 جوان من السنة المالية الموالية للسنة المنقضية بالنسبة لجميع الآمرين بالصرف و المحاسبين العموميين، باستثناء حسابات التسيير الخاصة بالمحاسب المركزي للخرينة العمومية و المحاسب المركزي لوزارة البريد و المواصلات، فهي تقدم قبل تاريخ 01 سبتمبر من السنة المالية الموالية، حسب ما تنص عليه المادة 05 من نفس المرسوم.

و يخضع تحديد هذه الآجال السالفة الذكر، إلى إعتبارات عملية يقتضيها النظام الذي يخضع له تسيير الأموال العمومية و طبيعة نشاط الهيئات العمومية، فمبدأ السنوية الذي تخضع له الميزانية العمومية، يقتضي أن تمنح الترخيصات المالية العمومية لسنة مالية واحدة و أن تنفذ كذلك خلال نفس السنة المالية.<sup>(1)</sup>

لكن و بما أن بعض العمليات المالية قد يتم إنجازها بعد تاريخ 31 ديسمبر من السنة المالية المعنية و تمتد إلى السنة المالية الموالية لها، فقد أورد المشرع استثناء لهذا المبدأ و أقر فترة تكميلية لتنفيذ الميزانيات تصل إلى غاية تاريخ 31 مارس من السنة الموالية.<sup>(2)</sup>

سأطرق في هذا المطلب إلى الحديث عن تقديم الحسابات الإدارية للآمرين بالصرف(فرع أول) ثم أتطرق بالحديث لحسابات التسيير التي يقدمها المحاسبون العموميون(فرع ثان).

(1)- المادة 03 من القانون 84-14 المتعلق بقوانين المالية السابق.

(2)- المادة 181 من قانون البلدية و 165 من قانون الولاية السابقين.

## الفرع الأول :

### تقديم الحسابات الإدارية للآمرين بالصرف.

ألزم القانون مسيري الهيئات و المرافق عمومية الذين يكتسبون صفة الأمر بالصرف بمسك محاسبة إدارية تمكنهم من متابعة استعمال الاعتمادات المالية المرخص بها لهم في الميزانية التي يشرفون على تنفيذها. و كذا الإطلاع بسهولة على مجمل العمليات المالية التي يتم إنجازها.<sup>(1)</sup>

إن هؤلاء الأمرين بالصرف لا يشكلون في الحقيقة سلكا متخصصا يضطلع بمهام التسيير المالي في الإدارات العمومية، كما أنهم لا يمارسون وظيفة محاسبية بالشكل الذي نجده لدى المحاسبين العموميين ، و مع ذلك و بحكم الصلاحيات المالية التي يخولها لهم القانون بموجب اكتسابهم لهذه الصفة، فهم ملزمون بمسك هذه المحاسبة الإدارية التي توج في نهاية السنة المالية بإعداد حساب إداري ختامي (فقرة أولى) يكتسي أهمية بالغة في ممارسة الرقابة المالية اللاحقة لمختلف الهيئات الرقابية.(فقرة ثانية).

### أولا- مفهوم الحساب الإداري.

يلتزم الأمرين بالصرف بمسك محاسبة إدارية تتعلق بجميع العمليات التي قاموا بإنجازها في إطار تنفيذ الميزانية العمومية خلال السنة المالية بموجب نصوص قانون المحاسبة العمومية<sup>(2)</sup>. كما يقومون بحفظ الوثائق والمستندات التي تبرر شرعية تلك العمليات المنجزة. كما يلتزمون بإعداد حساب إداري ختامي للسنة المالية المنقضية، يظهر جميع العمليات المنجزة في إطار تنفيذ الميزانية . يتم إعداد هذا الحساب الإداري الختامي في شكل جدول عام يتشكل من فصول و مواد مرتبة حسب نفس ترتيب الميزانية. يظهر من جهة تقديرات الميزانية ومن جهة ثانية العمليات التي تم إنجازها بصفة فعلية و تحديد ما لم يتم إنجازها.

تحوز الحسابات الإدارية كحسابات ختامية شاملة على أهمية بالغة في ممارسة وظيفة الرقابة المالية بأشكالها المختلفة. فهي تشكل إحدى الوسائل التي تمكن السلطات الإدارية من الإطلاع على مستوى الأداء المالي لمختلف الهيئات التابعة لها مع نهاية كل سنة مالية و تقدير نشاطها.

(1)- المواد 01/03 و 14 و 62 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 السابق.

(2)- المادة 02 من قانون المحاسبة العمومية السابق.



فالحساب الإداري الختامي كآلية رقابية يمنح الفرصة للإدارة بوضع التدابير التي تمكن من تفادي الصعوبات و النقائص المسجلة عند تنفيذ الميزانيات المستقبلية. كما أنه يعتبر أداة لتمكين المجالس المحلية المنتخبة من الإطلاع على كيفية تنفيذ الميزانيات المحلية، و مدى الالتزام بالقرارات التي تم اتخاذها أثناء مناقشة الميزانية والتصويت عليها.

### ثانيا- أهمية الحساب الإداري في ممارسة الرقابة المالية اللاحقة.

فضلا عما تم بيانه من أهمية الحسابات الإدارية في ممارسة الرقابة الداخلية، فإنها أيضا تعتبر أداة فعالة لممارسة الرقابة المالية الخارجية و اللاحقة كما هو الشأن في الرقابة التي تمارسها مصالح المفتشية العامة للمالية.

غير أن هذه الأهمية تظهر بشكل أفضل في مجال الرقابة القضائية التي يمارسها مجلس المحاسبة، إذ نجد القانون قد ألزم جميع الأمرين بالصرف أن يقوموا بإعداد هذه الحسابات عند غلق كل سنة مالية. ليتم إيداعها على مستوى كتابة ضبط مجلس المحاسبة بهدف مراقبة كل العمليات المالية التي أنجزوها، و معاينة مدى انضباطهم في مجال تسيير الميزانية و المالية بالقوانين والتشريعات المالية<sup>(1)</sup>.

كما أن هذه الحسابات الإدارية، ليست مجرد وسيلة لضبط الأخطاء و المخالفات المالية المرتكبة و توقيع العقوبات عليها فحسب، إنما يتجلى دورها أيضا في تمكين السلطة العامة من تقييم مردودية الهيئات العمومية و تقدير مدى فعالية نشاطها المالي كونها تسمح مع نهاية كل سنة مالية بإجراء مقارنة بين التقديرات المالية التي تضمنتها الميزانية مع النتائج المنجزة فعلا بعد تنفيذها، والفارق المسجل بينهما يعطي صورة واضحة عن الوضعية المالية الحقيقية للهيئة العمومية المعنية.

إن هذه المقارنة بين ما تضمنته الميزانية و بين ما سجله الحساب الإداري هو ما يسمح بالوقوف بدقة على مواقع العجز في النشاط المالي للهيئات العمومية، وهو الذي يسمح أيضا بضبط التدابير المناسبة التي تمكن من تفادي تلك النقائص المسجلة في الميزانيات المقبلة، و العمل على تحسين مستوى أدائها المالي في المستقبل.

(1)- المادة 87 و ما بعدها من الأمر 95-20 السابق.

## الفرع الثاني :

### تقديم حسابات تسيير المحاسبين العموميين.

ألزم القانون أيضا كل المحاسبين العموميين بمسك محاسبة أكثر دقة من تلك التي يمكنها الآمرون بالصرف نظر إلى طبيعة وظيفتهم المحاسبية،<sup>(1)</sup> وكذا المهام الموكلة إليهم التي لا تتوقف فقط على التنفيذ المادي للعمليات المالية و تقييدها في السجلات المحاسبية، إنما تقتضي كذلك السهر على مراقبة شرعية تلك العمليات التي تم إنجازها.

و على هذا فهم ملزمون بإعداد حسابات تسيير ختامية عند غلق كل سنة مالية(فقرة أولى)، و تقديمها إلى مجلس المحاسبة لمراجعتها و البت في مسؤوليتهم المالية الشخصية (فقرة ثانية).

### أولاً- مفهوم حساب التسيير.

يلتزم المحاسبون العموميون بصفتهن المشرفين مباشرة على تنفيذ العمليات المالية، و بموجب القانون<sup>(2)</sup> بمسك ثلاثة أنواع من الحسابات ذات وظائف مختلفة هي:

- محاسبة عامة: تسمح بمعرفة و مراقبة عمليات تنفيذ الميزانيات و عمليات الخزينة العمومية ومراقبتها ، و تحديد النتائج السنوية المترتبة عن ذلك.
- محاسبة خاصة: تسمح بمتابعة حركات الأموال المنقولة للهيئات العمومية من عتاد و مواد و سلع و قيم و سندات.
- محاسبة تحليلية: و تسمى كذلك بمحاسبة التكاليف، باعتبارها تهدف إلى حساب تكلفة المنتجات من سلع و خدمات .

تستمد هذه المحاسبة الأخيرة قواعدها العامة من المحاسبة التحليلية التي تخضع لها المؤسسات الإقتصادية، غير أنها تختلف عنها من حيث الكيفية و الغرض بالنظر إلى طبيعة نشاط الهيئات العمومية الذي يهدف إلى تقديم خدمات ذات منفعة عامة، أي تقديم منتجات لا تستهدف الربح و غير قابلة للتسويق.

(1)- المادة 02 من القانون 90 - 21 المتعلق بالمحاسبة العمومية السابق. و المادة 03 / 02 المرسوم التنفيذي رقم 91-313 السابق.

(2)- حددتها المادة 03 / 02 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 السابق.

رغم هذا يظل إيجاد هذا النوع من المحاسبة على مستوى الهيئات العمومية له أهمية قصوى، من كونه يسمح بالتحكم في التكاليف العمومية و يساعد السلطات العمومية على القيام ببعض الاختيارات أثناء ضبطها للسياسة الاقتصادية العامة للدولة.<sup>(1)</sup>

فعند غلق كل سنة مالية، يلتزم المحاسبون العموميون بإعداد حسابات ختامية عن تسييرهم المالي، و هي حسابات مماثلة لتلك التي يقدمها الآمرون بالصرف، لكنها تعتبر أكثر تفصيلا منها، بحيث تتضمن على عرض شامل و مفصل لجميع العمليات المالية (عمليات ميزانية، عمليات خزينة) المنحزة مباشرة من طرفهم أو من طرف المحاسبين الملحقين بهم ، مع إبراز نتائجها السنوية في شكل أرصدة ختامية:

### ثانيا- أهمية حساب التسيير

لحساب التسيير أهمية قصوى من الناحيتين المالية و القانونية:

أ- **الناحية المالية:** يسمح حساب التسيير من هذ الناحية بمعرفة المركز المالي للهيئة العمومية المعنية، و ضبط التكلفة الحقيقية للخدمات أو السلع التي تقدمها و معرفة مردودها. و لهذا فإن إعداد مثل هذه الحسابات يتطلب الدقة و الأمانة الكاملتين في تقييد المعلومات بأن يشرف على إعدادها أعوان مختصون يتمتعون بالخبرة اللازمة و الكفاءة العالية.

ب- **الناحية القانونية:** يوجه هذا النوع من الحسابات بطبيعته إلى أغراض الرقابة التي تمارسها مصالح وزارة المالية، كما يشكل الوسيلة الأساسية التي يعتمد عليها قضاة مجلس المحاسبة في مراجعة الحسابات العمومية ، إلى جانب الوثائق الثبوتية التي ينبغي أن ترفق بهذا الحساب. و التي تعتبر كسندات إثبات لتبرير مختلف العمليات المنحزة و تتوقف عليها المسؤولية المالية و الشخصية للمحاسب العمومي أمام قضاة مجلس المحاسبة.

(1)- مسعي محمد :المحاسبة العمومية، دار الهدى ، الجزائر، 2003 ، ص 130.

## المطلب الثاني:

### إجراءات تقديم الحسابات و عقوباتها

بعد أن نص المشرع في الأمر 95 - 20 على إلزامية تقديم الحسابات، و خول مجلس المحاسبة الوسائل القانونية التي تمكنه من إجبار المعنيين بها، بتقديمها في الآجال القانونية المحددة لها وفقا للأشكال التنظيمية المطلوبة، من خلال فرض غرامات مالية عليهم، غير أنه لم يحدد الإجراءات التي ينبغي اتباعها في توقيع هذا النوع من الجزاءات، و هو ما ترتب عنه صعوبات في كيفية تطبيق الأحكام المقررة في هذا المجال.

إن الفراغ الذي خلفته النصوص العامة من ورائها فتح المجال أمام مجلس المحاسبة لممارسة الاجتهاد القضائي حول كيفية تطبيق أحكام المادة 61 من الأمر 95، حينما أصدر رأي تحت رقم 01-197<sup>(1)</sup>، تم بموجبه إخضاع عملية تقديم الحسابات لنفس الإجراءات و القواعد التي تحكم عملية مراجعة الحسابات، باعتبار أن عملية تقديم الحسابات، ما هي إلا مرحلة من عملية مراجعة الحسابات وجزء منها.

### الفرع الأول:

#### إجراءات تقديم الحسابات.

يعود مجال إعداد الحسابات و تقديمها إلى مجلس المحاسبة إلى اختصاص الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين، و تقع مسؤوليته على عاتقهم بحكم ما يتمتعون به من صلاحيات مالية (فقرة أولى)،.

و لقد أخضع مجلس المحاسبة بموجب الاجتهاد أعلاه عملية تقديم الحسابات إلى نفس الإجراءات التي تخضع لها عملية مراجعة الحسابات، و بالتالي فإنه أقر بتطبيق قاعدة القرار المزدوج في مجال إصدار الغرامات المالية على الأشخاص الذين يخالفون الأحكام القانونية المقررة بهذا الشأن (فقرة ثانية).

(1)- منشور في الموقع الإلكتروني لمجلس المحاسبة: [www.ccomptes Algérie.dz](http://www.ccomptes Algérie.dz)

## أولاً- صلاحيات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين في إيداع الحسابات.

### أ- القاعدة العامة:

يقوم المحاسبون العموميون عند غلق كل سنة مالية بإعداد حساب ختامي خاص بتسييرهم المالي يسمى حساب التسيير. كما يقوم الأمرين بالصرف بإعداد حسابهم الخاص بمؤسستهم يسمى الحساب الإداري.

تودع هذه الحسابات من كل فئة على حدة في الآجال المقررة قانوناً على مستوى كتابة ضبط مجلس المحاسبة لتسجيله في نفس تاريخ إيداعه. و يتوقف قبول إيداع هذه الحسابات على ضرورة توفرها على البيانات الشكلية التي يقتضيها التنظيم المعمول به. بحيث ينبغي أن تحمل توقيع و ختم الهيئة التي أصدرته و مصادقة سلطات الوصاية بالنسبة للبعض منها.<sup>(1)</sup>

كما ينبغي كذلك أن تكون مرتبة و واضحة و خالية من كل أشكال الحشر و التشطيط و ما إلى ذلك من المظاهر التي تجعلها غير قابلة لاستغلالها من طرف قضاة مجلس المحاسبة. يكتسي تاريخ الإيداع أهمية بالغة في مجال تقديم الحسابات، لما يترتب عنه من آثار، و لا يعتد مجلس المحاسبة في هذا المجال بتاريخ إعداد تلك الحسابات، إنما بتاريخ إيداعها بصفة فعلية على مستوى كتابة الضبط.

### ب- الحالة الاستثنائية:

يخضع المحاسبون العموميون والأمرين بالصرف كباقي الأسلاك الإدارية إلى حركات نقل مستمرة تقتضيها ضرورة الخدمة العمومية، و قد يحدث قبل غلق السنة المالية أن يتم تحويل محاسب معين و تعويضه بآخر، و هذا يستدعي التساؤل على من تقع مسؤولية تقديم الحسابات.

لم تقدم النصوص القانونية في هذا المجال إجابات محددة و واضحة حول كيفية تحديد المسؤولية في مثل هذه الحالات. و لا توجد مواقف اجتهادية لمجلس المحاسبة في هذا الشأن، عكس ما هو عليه الوضع في القانون الفرنسي الذي عرف تطورات متتالية بهذا الخصوص ساهمت فيها محكمة الحسابات بعدة قرارات أبرزت فيها بوضوح موقفها في بعض المسائل من هذا النوع.

المادتان 60 و 63 من الأمر 95-20 السابق.

حيث أن المبدأ الذي كان سائدا في القانون الفرنسي هو تقديم حسابات منفصلة من قبل المحاسبين العموميين. أي أن المحاسب الذي يتم تحويله أو نقله إلى وظيفة أخرى ملزم بتقديم حساب حول مجمل العمليات المالية التي أنجزها منذ بداية السنة المالية و إلى غاية تاريخ توفقه عن أداء مهامه في ذلك المنصب، بينما يقدم المحاسب الذي يستخلفه حسابات حول العمليات التي أنجزها منذ تاريخ تنصيبه و إلى غاية غلق السنة المالية.<sup>(1)</sup>

و استثناءا لذلك ، أجاز القانون في الظروف التي يتعذر فيها على المحاسب الذي تم تحويله تقديم حساباته إلى رقابة مجلس المحاسبة، أن يتم تكليف المحاسب الذي يخلفه في المنصب للقيام بذلك نيابة عنه و هذا بقرار من وزير المالية.

ثم تم في مرحلة لاحقة التخلي عن فكرة تقديم الحسابات المنفصلة وإقرار تقديم حساب واحد فقط من قبل المحاسب الذي يشغل المنصب، بإعتبار أنه من السهل عليه إعداد حساب واحد يتضمن العمليات المنجزة من طرف سابقه و تلك التي أنجزها شخصيا منذ تعيينه في ذلك المنصب و تقديم المستندات و الوثائق الثبوتية التي تبررها و لكن هذا لا يعني أن يتحمل المحاسب الآثار الناتجة عن تسيير من سبقوه، ففي حالة التأخر عن إيداع الحساب بسبب إهمال أو تقصير يعود إلى المحاسب السابق، فإن هذا الأخير هو الذي يتعرض لغرامات مالية و ليس المحاسب الذي يخلفه.<sup>(2)</sup>

### ثانيا- تطبيق قاعدة القرار المزدوج في مجال تقديم الحسابات.

لقد أوكل المشرع للناظر العام مهمة السهر على تقديم الحسابات بانتظام، و في الآجال المقررة لها، و في الحالات التي يثبت فيها تأخير أو رفض تقديم هذه الحسابات. فإنه يتعين عليه أن يطلب توقيع الغرامات المالية المقررة قانونا<sup>(3)</sup> و إنطلاقا من الاجتهاد القضائي، الذي ساهم به مجلس المحاسبة بتشكيلة كل الغرف مجتمعة المشار إليه أعلاه، فإن عملية تقديم الحسابات تخضع لنفس

(1)- Francis J.FABRE, op.cit, page 400.

(2)- Arrêt de la Cour des comptes, 2ème chambre ,1er février 1984,affaire Cordier, ancien agent comptable de l'université de Paris VIII – Vincennes. (Ibid, page 395.

(3)- المادة 43 من الأمر 95 - 20 السابق.

الإجراءات التي تسري على عملية مراجعة حسابات المحاسبين العموميين، و هذه الأخيرة تحكمها قاعدة القرار المزدوج التي تكفل للمتقاضين أمامه حق الدفاع الذي يقره الدستور و تتوقف عليها شرعية القرارات التي يصدرها مجلس المحاسبة. و تطبيقا لهذه القاعدة، يصدر مجلس المحاسبة أثناء فصله في القضايا المتعلقة بتقديم الحسابات، قرارا مؤقتا يتضمن توقيع غرامة مالية ضد المحاسب أو الأمر بالصرف المعني، مع تحديد السبب أو الأسباب الدافعة إلى ذلك، و يبلغ له لتمكينه من تقديم آرائه و توضيحاته حول ما يسجل ضده من تقصير في تقديم الحساب و الرد عليها في أجل لا يقل عن شهر.

بانتهاء هذا الأجل تجتمع التشكيلة المعنية من جديد للفصل في القضية بشكل نهائي، على ضوء ما قدمه المحاسب أو الأمر بالصرف المعني من توضيحات و اقتراحات المقرر المكلف بدراسة القضية، و استنتاجات الناظر العام، فإذا تبين لهذه التشكيلة أن التبريرات المقدمة مقنعة و تبرر التأخير الحاصل في تقديم الحساب، يتم إلغاء الغرامة التي كانت مقررة عن طريق قرار نهائي، و في الحالات التي يتبين فيها وجود ظروف تقتضي تخفيف العقوبة يتم تخفيض مبلغ الغرامة المالية المقررة، و يملك مجلس المحاسبة في هذا المجال الحرية الكاملة في تقدير الظروف و في تحديد الغرامة التي يراها مناسبة لذلك، و يمكن له حتى إعفاء المحاسب أو الأمر بالصرف المعني من تسديد الغرامة في الحالات التي يتبين له فيها وجود أسباب و ظروف قاهرة أدت إلى تأخير تقديم الحساب.<sup>(1)</sup>

و إذا أتضح لها أن التبريرات المقدمة غير مقنعة، يتم تثبيت العقوبة المقررة بإصدار قرار نهائي و يبلغ من جديد إلى المحاسب أو الأمر بالصرف المعني و إلى الناظر العام لمتابعة تنفيذه، و في حالة حصول تأخير جديد في تقديم الحساب، فإنه يترتب عليه بالإضافة إلى العقوبة الأولى المقررة بشكل نهائي، توقيع غرامة مالية جديدة بنفس الكيفيات و الإجراءات السالفة الذكر.

(1) - أقرت محكمة الحسابات في فرنسا عدم توقيع غرامة مالية على المحاسب العمومي بسبب حادث مرور تعرض له هذا الأخير نتج عنه تأخير في تقديم الحساب، و خفض مبلغ الغرامة في قضية أخرى بسبب وجود العون المحاسب في عطلة مرضية لمدة ثلاثة أشهر و رفض قبول تبرير التأخير في تقديم الحساب بسبب الحالة الصحية في قضية أخرى بإعتبار أن المحاسب المعني سبق له و أن تعرض لعقوبات عديدة بسبب التأخير في تقديم الحساب . (F.J. FABRE, Ibid, page 408) .

## الفرع الثاني :

### العقوبات المقررة عن التأخير في تقديم الحسابات.

إن رقابة مجلس المحاسبة هي رقابة إلزامية بالنسبة لجميع الهيئات العمومية الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية، و يترتب على صفة الإلزام هذه ضرورة تمكين قضاة مجلس المحاسبة من الإطلاع على كافة الوثائق و المستندات، التي من شأنها أن تسهل لهم مراجعة العمليات المالية و المحاسبية التي أنجزتها تلك الهيئات.<sup>(1)</sup> و في ظل هذا المسعى ذكر القانون مجموعة من الجزاءات في حال تسبب المحاسب العمومي في تأخير إيداع حسابات التسيير أو عدم إرسال المستندات الثبوتية أو عدم تقديمها وتتراوح بين 5000 و 50000 دج.

و الأمر ذاته ينطبق على الأمرين بالصرف في الهيئات المذكورة في المادة 7 من قانون مجلس المحاسبة.<sup>(2)</sup>

فإذا كان المحاسب قد وجه إليه الأمر بتقديم الحساب في أجل محدد، ولم يفعل ذلك يطبق عليه إكراه مالي بقدر 500 دج عن كل يوم تأخير لمدة لا تتجاوز 60 يوما. وإذا تم رفض تقديم أو إرسال الحسابات أو المستندات أو الوثائق إلى مجلس المحاسبة عند إجراء التدقيقات أو التحقيقات فإن المحاسب يتعرض لعقوبة الغرامة أيضا التي تتراوح بين 5000 و 50000 دج.<sup>(3)</sup>

في هذه الحال يتم استبدال المحاسب محل العقوبة من قبل السلطة الإدارية المؤهلة قانونا بمحاسب جديد، بناء على طلب مجلس المحاسبة. حيث يتعين على المحاسب الجديد بتكليف من مجلس المحاسبة أن يقوم بإعداد الحسابات وتقديمها في الآجال المحددة إلى المجلس.<sup>(4)</sup>

ب- كما يعاقب أيضا بالعقوبات نفسها كل من لا يقدم بدون مبرر لمجلس المحاسبة المعلومات الضرورية لممارسة مهامه، أو كل من يعمل على عرقلة عمليات التدقيق التي يجريها المجلس، بل إن كل عرقلة متكررة تعد مشابها لعرقلة سير العدالة تعرض المتسبب فيها للعقوبات النصوص عليها في القانون.

(1)- المادة 55 من الأمر 95 - 20 السابق

(2)- المادة 61 من الأمر 95- 20 السابق

(3)- المادة 68 الفقرة 03 من الأمر 95- 20 السابق..

(4)- المادة 62 من نفس الأمر 95- 20 السابق.



### أولاً- مجال توقيع الغرامات المالية الناتجة عن التأخير في تقديم الحسابات.

في مجال تقديم الحسابات، فإن الغرامات المالية التي يصدرها مجلس المحاسبة تخص الأشخاص الذين يقع عليهم الإلزام بتقديم الحسابات و تشمل حالات محددة، يثبت فيها بشكل جلي تقصير منهم في تنفيذ ما يقع على كاهلهم من التزامات و يستوجب بالتالي اتخاذ إجراءات لإجبارهم على القيام بذلك .

#### أ- بالنسبة للأشخاص الذين تقع عليهم الغرامة.

إن تقديم الحسابات لمجلس المحاسبة ليس مجرد إجراء إداري، بل هو التزام قانوني، يقع على عاتق المحاسبين العموميين و على الأمرين بالصرف، و هذا بحكم الصلاحيات المالية التي خولها لهم المشرع في تسيير الأموال العمومية. إضافة إلى ذلك، فإن هذا الالتزام يقع على فئة ثلاثة من الأشخاص ذات طبيعة خاصة، و هم الذين يصرح بهم مجلس المحاسبة بأنهم محاسبين فعليين، و يخضعهم لنفس إجراءات الرقابة المقررة على المحاسبين القانونيين و يتحملون نفس الجزاءات التي يوقعها عليهم، و هذا الوضع تقررته المادة 86 من الأمر 95 - 20 يراجع مجلس المحاسبة حسابات الذين يصرح بأنهم محاسبون فعليون و يصدر بشأنها أحكاماً حسب نفس الشروط و الجزاءات المقررة لحسابات المحاسبين العموميين.

#### ب- بالنسبة للحالات التي تستوجب توقيع الغرامة.

يتضح جلياً بأن الغرامات المالية التي يصدرها مجلس المحاسبة، تخص حالات محددة تضمنتها النصوص القانونية بشكل صريح، و تتمثل أساساً في:

- التأخير في إيداع الحسابات الإدارية و حسابات التسيير و إرسال المستندات الثبوتية أو الامتناع عن ذلك بشكل نهائي.<sup>(1)</sup>
- التأخير و الامتناع عن الاستجابة للأوامر التي يصدرها مجلس المحاسبة بشكل يعرقل عمليات التدقيق التي يجريها.<sup>(2)</sup>

إضافة إلى هاتين الحالتين المنصوص عليهما صراحة، فإنه يمكن أن نستخلص حالة أخرى تستدعي توقيع الغرامات المالية، تتمثل في حالة تقديم حسابات غير مطابقة من حيث شكلها أو

(1)- المادة 61 من الأمر 95- 20 السابق.

(2)- المادة 61 من الأمر 95- 20 السابق.

للشروط التي يقتضيها التنظيم المعمول به. فالنصوص القانونية لم توضح بشكل صريح كيفية معالجة مثل هذه الحالات و لكن يمكن أن نستخلص من مغزى هذه النصوص، بأن هذه الحسابات هي غير قابلة للمراقبة من حيث المبدأ، باعتبار أنها لا توفر لقضاة مجلس المحاسبة العناصر الكافية و الظروف المناسبة، التي تمكن من مراجعتها و الحكم عليها، و بالتالي فهي تعتبر كأنها لم تودع أصلا و التأخير الحاصل تترتب عنه جزاءات، و بالتالي فهي تعاد إلى المحاسب أو الأمر بالصرف المعني، و الأمر بتصحيحها و إعادة تقديمها في أجل إضافي يحدده مجلس المحاسبة.

إن مسألة شكل و محتوى الحسابات التي ينبغي تقديمها إلى مجلس المحاسبة، قد لا تثير أية إشكالية بالنسبة للمحاسبين القانونيين و الأمرين بالصرف، من كون أن نشاطهم المالي يتطلب مسك محاسبة لتقييد جميع العمليات المالية و حفظ المستندات اللازمة التي تبررها، لكن الوضع يختلف بالنسبة للمحاسبين الفعليين، فقد لا يتوفرون أصلا على محاسبة خاصة تمكنهم من متابعة العمليات التي أنجزوها و تبريرها بالمستندات اللازمة، و هذا ما ينتج عنه صعوبة في إعداد حساب ختامي مطابق في شكله و مضمونه للتنظيم المعمول به.

### الفرع الثالث:

#### خصائص العقوبات عن التأخير في تقديم الحسابات.

تتميز الغرامات المالية الناتجة عن التأخير في تقديم الحسابات الختامية، بعدد من الخصائص التي تميزها عن باقي الغرامات المالية التي يوقعها مجلس المحاسبة خلال رقابته، نحاول تلخيصها في النقاط التالية :

#### أولا- الطابع الشخصي في توقيع الغرامة:

يترتب على الطابع الشخصي في توقيع هذه الغرامات، أنه لا يمكن إقرارها بعد وفاة الشخص المعني، و لا يمكن تثبيتها بقرار نهائي إذا توفى المحاسب بعد صدور القرار المؤقت، كما أنها تزول بوفاة الشخص المعني و لا تنتقل آثارها إلى ورثته.

#### ثانيا- الغرامات تنصب على أخطاء واقعة:

بمعنى أنها غرامات تشمل أخطاء ثبت وقوعها لحظة توقيعها و إصدارها، و لا تشمل الأخطاء المحتملة كما هو الحال بالنسبة للغرامات التهديدية، و يترتب على ذلك أن القاضي ليس ملزما بتوقيع هذه الغرامات بطريقة آلية في جميع الحالات التي يقع فيها تأخير في تقديم الحساب، إنما

يملك سلطة تقدير الظروف المحيطة و التي أدت إلى وقوع ذلك التأخير، ففي الحالات التي يثبت فيها وجود قوة قاهرة يمتنع القاضي عن إقرار توقيع هذه الغرامة على المحاسب أو الأمر بالصرف المعني.

### ثالثا- الطابع التأديبي في توقيع الغرامة:

إن هذه الغرامات ليست عقوبات جزائية يمكن تسجيلها في شهادة السوابق العدلية للشخص المعني، إنما تعتبر عقوبات تأديبية تهدف إلى ردع كل أشكال التقصير في أداء الواجبات المهنية المفروضة، و بالتالي فهي لا تشمل إلا أشخاصا محددين بحكم وظائفهم و هم المحاسبين العموميين و الأمرين بالصرف، و تمتد إلى فئة أخرى من الأشخاص الذين يتدخلون عن جهل أو عن قصد في وظائف المحاسبين القانونيين و هم المحاسبون الفعليين.<sup>(1)</sup>

.1 - Voir à ce sujet : F.J.FABRE, Ibid, pp 407-410

## المبحث الثاني:

### مراجعة حسابات المحاسبين العموميين و المحاسبين الفعليين

تشمل الاختصاصات القضائية الرقابية لمجلس المحاسبة من حيث المبدأ فئة المحاسبين العموميين كفئة أساسية من أعوان الدولة الذين يقع على عاتقهم مسؤولية مالية شخصية عن جميع الأخطاء التي يرتكبونها في تسييرهم المالي (مطلب أول)، كما تشمل فئة أخرى من الأشخاص الذين لا يعتبرون بطبيعتهم محاسبين عموميين و إنما قد يتدخلون في وظيفة المحاسب العمومي و يتصرفون في الأموال العمومية دون توفرهم على الصفة القانونية للقيام بذلك، فيصبحون محاسبين فعليين. يجب إخضاعهم لرقابة مالية يتحملون بموجبها نفس المسؤولية المالية الملقاة على عاتق المحاسبين العموميين (مطلب ثان).

### المطلب الأول:

#### مراجعة حسابات المحاسبين العموميين.

حول القانون لمجلس المحاسبة بعد عملية الرقابة على تقديم الحسابات أن يتولى مراجعة حسابات المحاسبين العموميين، ويصدر أحكاماً بشأنها، و من خلال هذه الحسابات يدقق قضاة مجلس المحاسبة في صحة العمليات المالية التي أنجزوها و التأكد من مدى مطابقتها مع القواعد التشريعية و التنظيمية التي تحكم تسيير الأموال العمومية، و البت في مسؤوليتهم الشخصية و المالية. إن عملية مراجعة وتدقيق حسابات المحاسبين العموميين ليست بالهينة أو السهلة، فهي عملية معقدة ومركبة ودقيقة، خاصة وأنها تمر بمرحلتين أساسيتين تتخللها مجموعة من الإجراءات الكثيفة والمتتابعة، تبدأ بمرحلة إجراءات معاينة الحسابات وفحصها (فرع أول) ثم مرحلة المراجعة وتدقيق الحسابات واستعمال السلطات والآليات المخولة للمجلس للقيام بهذا الدور بكل نجاعة (فرع ثان)، وتنتهي بمرحلة الحكم والفصل في الحساب أو القضايا المعروضة للحكم (فرع ثالث).

### الفرع الأول:

#### إجراءات معاينة حسابات المحاسبين العموميين.

تبدأ هذه المرحلة بعد أن ترد حسابات الجهات العامة المعنية بالرقابة إلى مجلس المحاسبة، مرفقة بكافة المستندات والأوراق الثبوتية، وموقعة من قبل المحاسب المختص، حيث يتولى قاضي التحقيق المقرر الذي عينه رئيس الغرفة المختصة في هذا الموضوع تدقيق الحسابات وحسابات التسيير

وفحصها ومراجعتها، وله أن يستعين في ذلك بقضاة آخرين أو تقنيين في مجلس المحاسبة،<sup>(1)</sup> و له أن يطلب التكميلات والنواقص، وأن يباشر أي إجراء يراه مناسبا على أرض الواقع، وله أن يستعين بالخبراء.<sup>(2)</sup>

بهذا الصدد يكون كل الموظفين من الآمرين بالصرف والمحاسبين ومديري الفروع والأقسام والمصالح في مختلف الهيئات العامة التي تخضع لرقابة المجلس ملزمين بالإجابة على كافة طلبات المقرر، وكذا تقديم كافة الوثائق والمستندات و المعلومات التي تتعلق بالحسابات الخاضعة للرقابة<sup>(3)</sup>.

### أولاً- الخطوات المنهجية المتبعة في المعاينة والتدقيق

قبل البدء في عمليات التدقيق ، ينبغي على المحاسب المعني أن يضع تحت تصرف قضاة مجلس المحاسبة، الوثائق و المستندات المطلوبة لإجراء عمليات الرقابة، منها ما يتعلق بوضعية المحاسب في حد ذاته (قرار التعيين، محضر التنصيب، محضر استلام المهام، اكتتاب التأمين على المسؤولية المالية) ، و منها ما يتعلق بالعمليات المالية المنجزة (الوثائق الثبوتية للنفقات و الإيرادات العمومية)، فضلا عن تقديم نسخة من الميزانية الأولية و الإضافية للسنة المالية موضوع الرقابة. يتم الشروع في تنفيذ عمليات التدقيق و المعاينة من طرف القضاة المعنيين وفق طريقة منهجية تتضمن بشكل عام على الخطوات التالية:<sup>(4)</sup>

### أ- معاينة مدى مطابقة حسابات التسيير للتنظيم المعمول به

- يعمل القاضي المدقق خلال هذه العملية على التأكد من توفر المعلومات التالية:
- أن الحساب المقدم يتوفر على جميع الشروط الشكلية المطلوبة.
  - أن الحساب محل الرقابة يتوفر على البيانات المطلوبة التي تمكن من معرفة الجهة التي أصدرته و السنة المالية المعنية.
  - أن الحساب محل الرقابة يحمل الاسم الكامل للمحاسب الذي قدمه و يحمل توقيعه و ختمه.

(1)-المادة من 58 الأمر 95-20 السابق.

(2)- المادة من 63 الأمر 95-20 السابق.

(3)- المادة: 67 و 68 من الأمر 95-20 السابق.

(4) - Guide de vérification : « Apurement des comptes », Cour des comptes chambre territoriale d'Annaba, page 07.

- أن جميع الصفحات التي يتضمنها حساب التسيير، قد تم تقييمها بشكل متسلسل و التأشير عليها من طرف المحاسب المعني.
- أن الحساب خالي من التشطيب و الحشر و الكتابة بين الأسطر و ما شابه ذلك من المظاهر التي قد تمس بسلامة المعلومات المدونة
- التأكد من كتابة المبالغ الإجمالية للإيرادات و النفقات بالأحرف.
- توفر المستندات الثبوتية المطلوبة.

#### ب- المراجعة الحسابية للمبالغ المسجلة:

- يتم خلال هذه المرحلة إنجاز عمليات تدقيق و مراجعة بهدف التأكد من:
- صحة المبالغ المالية المسجلة مادة بمادة و فصلا بفصل.
  - نقل نتائج التسيير المالي للسنة السابقة بشكل صحيح و مضبوط.
  - مطابقة مبالغ الحوالات و مختلف المستندات للحسابات المدونة في حساب التسيير.

#### ج- مراجعة مدى تطابق الحسابات و انسجامها

- تشمل هذه المرحلة لى العمليات الأساسية التالية:
- مقارنة حساب التسيير مع الحساب الإداري.
  - مقارنة النتائج المسجلة مع نتائج و أرصدة حساب التسيير للسنة المالية السابقة.
  - مقارنة الحسابات المسجلة مع الاعتمادات المالية المقررة في الميزانية الأولية و الميزانية الإضافية.

#### د- ضبط مبالغ الإعتمادات المالية المخصصة:

- تهدف هذه العملية إلى مراقبة الجوانب التالية:
- مراجعة عمليات تحويل و نقل الإعتمادات المالية بين المواد و الفصول.
  - الرخص المالية المقررة خارج الميزانية.

#### هـ- مراجعة العمليات المالية المنجزة:

- مراقبة المستندات الثبوتية لكل عملية و التأكد من صحة البيانات و المبالغ التي تتضمنها تلك المستندات.
- مدى شرعية العمليات المنجزة و مطابقتها مع التنظيم المعمول به.
  - مقارنة الحسابات المسجلة مع البيانات المسجلة في مختلف السجلات المحاسبية.

## و- مراقبة العمليات المالية المنجزة خارج الميزانية و حسابات التسبيقات.

### ز- مراقبة عمليات الخزينة

تتضمن مراقبة حركات الأموال نقدا، حسابات الإيداع، الحسابات الجارية، حسابات الديون المستحقة للهيئات العمومية أو عليها.

### الفرع الثاني:

#### سلطات وآليات مجلس المحاسبة في التدقيق والمراجعة

لقد منح القانون لمجلس المحاسبة من أجل التمكن من تدقيق الحسابات ومراجعاتها مجموعة من السلطات والمكنات حتى تكون لديه القدرة على إجراء التحريات والتحقيقات التي تتعلق بالمسائل والقضايا المطروحة أمامه (فقرة أولى)، من خلالها تتم عملية الرقابة المادية على الحسابات والمستندات المقدمة، حيث تظل موضوعات و مسائل محددة بعينها قانونا تشكل الموضوع الأساس (فقرة ثانية) الذي تنصب عليه عملية التدقيق و الفحص والمراجعة بصورة فعلية وفق كفاءات وأساليب مركزة وناجعة، (فقرة ثالثة) مما يجعل الإجراءات أمام مجلس المحاسبة سواء أثناء التحري والتحقيق أو أثناء الفصل والحكم على الحسابات ذات طبيعة متميزة و مختلفة. (1)

#### أولا- حق الاطلاع وسلطة التحري

لقد خول القانون لمجلس المحاسبة أن يطلب الاطلاع على كل الوثائق التي من شأنها أن تسهل رقابة العمليات المالية والمحاسبية اللازمة لتقييم تسير المصالح والهيئات الخاضعة لرقابته، حيث يستفيد المجلس في هذا الإطار حق الاطلاع وسلطة التحري التي يمنحها القانون مصالح المالية في الدولة . و بموجب هذه السلطة يحق له مايلي:

1- سلطة الاستماع إلى أي عون في الجماعات والهيئات الخاضعة لرقابته.

2- إجراء كل التحريات الضرورية لأجل الاطلاع على المسائل المنجزة بالاتصال مع

إدارات ومؤسسات القطاع العام، مهما تكن الجهة التي تعاملت معها مع مراعاة

(1)- محمد رسول العموري، المرجع السابق، ص 156 و 157.

- التشريع الجاري به العمل.<sup>(1)</sup>
- 3- يحق لقضاة مجلس المحاسبة الدخول إلى كل المجالات التي تشملها أملاك جماعة عمومية أو هيئة خاضعة لرقابته إذا اقتضت التحريات ذلك.<sup>(2)</sup>
- 4- إرسال النصوص ذات الطابع التنظيمي الصادرة عن إدارات الدولة و المتعلقة بالتنظيم المالي والمحاسبي وبالإجراءات المطبقة على تسيير الوسائل والأموال العامة.<sup>(3)</sup>
- 5- حق الاستفادة من كل المعلومات والوثائق أو التقارير التي تمتلكها أو تعدها أجهزة الرقابة الخارجية المؤهلة لرقابة الهيئات الخاضعة لرقابته بناء على طلب يقدمه المجلس إلى السلطات السلمية لهذه الأجهزة.<sup>(4)</sup>
- 6- إمكانية الاستعانة بأعوان القطاع العام المؤهلين في أعمال المجلس المادية وتحت مسؤوليته بعد موافقة السلطة السلمية التي يتبعونها.<sup>(5)</sup>
- 7- إمكانية استشارة إختصاصيين أو تعيين خبراء بغرض الإفادة أو المساعدة في الأشغال إذا كانت العملية محل الرقابة أو أعمال التسيير الواجب تقييمها أو الوقائع المطلوب الحكم فيها تقتضي ذلك..، وبهذه المناسبة يحق لهؤلاء الخبراء و الإختصاصيين الاطلاع على الوثائق و المعلومات، على أن يكونوا ملزمين بالسري المهني.<sup>(6)</sup>
- 8- عدم تقييد المسؤولين و الأعوان التابعين للهيئات محل رقابة مجلس المحاسبة أو التابعين لأجهزة الرقابة الخارجية بقواعد احترام السري المهني أو قواعد احترام الطريق السلمي تجاه المجلس.<sup>(7)</sup>

(1)- المادة 55 من الأمر 95-20 السابق

(2)- المادة 56 من الأمر 95-20 السابق

(3)- المادة 1/57 من الأمر 95-20 السابق

(4)- المادة 2/57 من الأمر 95-20 السابق

(5)- المادة 1/58 من الأمر 95-20 السابق

(6)- المادة 02/58 -03 من الأمر 95-20 السابق

(7)- المادة 59 من الأمر 95-20 السابق.



## ثانيا- موضوع التدقيقات

يتناول مجلس المحاسبة بالتدقيق كافة حسابات المحاسبين العموميين وكل من يتدخل في قبض الأموال العمومية و دفعها دون صفة قانونية ، حيث تنصب رقابته على مايلي :

### ■ الواردات:

- صحة المستندات التي جرى التحصيل بموجبها.
- صحة التحصيلات وانطباقها على القوانين الجبائية
- توريد المبالغ المحصلة إلى الصناديق العامة.

### ■ النفقات

- صحة المستندات التي جرى الدفع بموجبها ومدى انطباق المعاملة المالية على قانون الميزانية والاعتمادات المفتوحة بموجبها.
- وجود الأوراق الثبوتية للنفقة كما حددها القانون.

### ■ أموال الخزينة العمومية

- صحة معاملات القبض أو الدفع وانطباقها على الأوامر الصادرة عن الجهة الصالحة.

### ■ المواد والوسائل العامة

- صحة استلام المواد والوسائل العامة وحفظها، وصحة تنظيم بيانات الجرد.

### ■ الحسابات

- صحة الحسابات التي قدمها المحاسبون العموميون وانطباقها على القانون<sup>(3)</sup>.

## ثالثا- كفايات إجراء التدقيق

يقوم مجلس المحاسبة بتدقيقاته استنادا إلى الحسابات والجداول والمستندات المقدمة إليه، ولا يفهم من ذلك مجرد اكتشاف الأخطاء الحسابية أو التزوير.

إن التدقيقات المقصودة هنا هي تلك التي تطال الأوراق الثبوتية بصورة خاصة، وتهدف إلى

(1)-المادة 1/58 ، 2 من الأمر 95- 20 السابق

(2)- المادة 59 من الأمر 95- 20 السابق

(3)- حسن عوضة، المرجع السابق، ص 286 و 287. و عبد الرؤوف جابر، المرجع السابق، ص 155.

التأكد من قانونية النفقة وصحة معاملاتها في جميع المراحل.

كما تهدف إلى التثبت من أن المحاسب قد قام بتحصيل ما يتوجب تحصيله من الضرائب والرسوم والواردات العامة الأخرى، وأنه لم يدفع من صندوقه إلا النفقات التي تأكد من قانونيتها وصحة عقدها وتنصفيتها وصرفها، وعلى الأخص وجود تأشيرة مراقب عقد النفقة وتوقيع الأمر بالصرف. (1)

يتضمن تدقيق حساب المحاسب العمومي وضعيته عند مباشرة العمل، أو في بدأ الشهر أو السنة. و هذه الوضعية عادة ما تكون مثبتة بموجب حكم سابق من مجلس المحاسبة. فيعتبر المحاسب مدينا بالمبلغ الذي يكون في صندوقه في هذا الوقت، ومن ثم يضاف إلى حساب المحاسب المدين كل المقبوضات الحاصلة خلال مدة مهمته، أو تلك التي بقيت بغير تحصيل دون أن يثبت المحاسب استحالة تحصيلها. (2)

بعد ذلك يقيد في حساب المحاسب الدائن المدفوعات التي قام بها لحساب الدولة بصورة قانونية، وكل نفقة مدفوعة يجب أن تكون مدعومة بالإثباتات اللازمة، (الإيصال الموقع من الجهات القابضة، أمر الصرف أو الدفع، الأوراق الثبوتية).

بعد تنزيل قيمة المدفوعات التي اعتبرها مجلس المحاسبة قانونية من مجموع حساب المحاسب المدين، يظهر المبلغ الذي ينبغي أن يكون في صندوقه.

يتم التدقيق في حسابات المحاسبين العموميين كتابيا و بالاستناد إلى الأوراق والمستندات المقدمة ، ويعهد بكل حساب أو معاملة إلى مستشار واحد ، يضع عند نهاية تدقيقاته وتحقيقاته تقريرا يلخص فيه القضية ويقدم رأيه بشأنها، ويمكن للمستشار أن يكلف أحد القضاة بمساعدته في عملية التدقيق.

يتولى عملية التدقيق في حسابات المحاسب مراقب واحد في السنة المالية الواحدة، ويجب أن لا يعهد لمراقب واحد بالتدقيق في حسابات محاسب واحد لأكثر من سنتين متتاليتين. (3)

(1)- حسن عواضة ،المرجع السابق ،ص 287 و ما بعدها.

(2)- حسن عواضة، المرجع السابق ،ص 289 وم 290 .

(3)- حسن عواضة ، المرجع ص 291.

بعد الانتهاء من التدقيقات يدون المستشار المقرر معايناته وملاحظاته والاقتراحات المعللة بالردود الواجب تخصيصها إياها، ثم يسلم التقرير لرئيس الغرفة المختصة الذي يرسله بدوره الناظر العام لاستخلاص ملاحظاته واستنتاجاته كتابيا بشأن الحساب موضوع التدقيق، ما لم يقتضي الأمر إجراء وإتمام التدقيق الإضافي الذي يقوم به قاضي التعقيب وهو برتبة مستشار أول.

بعد أن يقدم الناظر العام استنتاجاته الكتابية يقوم بعرض كل الملف على التشكيلة المداولة للنظر وللت في بقرار نهائي إذا لم تسجل أية مخالفة على مسؤولية المحاسب، أو بقرار مؤقت في الحالات الأخرى.<sup>(1)</sup>

### الفرع الثالث:

#### الحكم على مراجعة حسابات المحاسبين العموميين

ينظر مجلس المحاسبة بناء على اختصاصه القضائي من تلقاء نفسه في القضايا والمسائل المطروحة أمامه خلافا لباقي الجهات القضائية الأخرى الإدارية منها أو العادية التي لا تنظر في القضايا المعروضة عليها إلا بناء على دعوى ترفع أمامها. ثم يصدر أحكامه على الحسابات العامة وعلى المحاسبين العموميين أو من يقوم مقامهم.

عقب انتهاء عمليات التدقيق و المراجعة، يحرر المقرر تقريرا يدون فيه النتائج المتوصل إليها و اقتراحاته و يعرضه على رئيس الفرع المعني ويمكن لهذا الأخير إن رأى ذلك ضروريا أن يأمر بإجراء تدقيق إضافي لتحسين نوعية التقرير.

يبلغ رئيس الفرع تقرير الرقابة إلى رئيس الغرفة و هذا الأخير يحيله بدوره بواسطة أمر تبليغ مرفقا بكافة العناصر التي يتضمنها الملف إلى الناظر العام لتمكينه من تقديم استنتاجاته الكتابية وملاحظاته. يصبح الملف جاهزا لعرضه على تشكيلة المداولة للنظر و البت فيه، حيث نكون بصد أحد افتراضين:

أن لا يتم تسجيل أية مخالفة أو خطأ على مسؤولية المحاسب المعني تصدر هذه التشكيلة قرارا نهائيا بإبراء ذمته. .

(1)- المادة 83 من الأمر 95-20 السابق

- أما في حالة وجود أخطاء أو مخالفات في الحساب فهي تصدر قرارا مؤقتا يتضمن على أوامر توجه إلى المحاسب المعني لتقديم التبريرات الناقصة أو إكمال تلك التي تراها التشكيلة غير كافية أو تقديم أية توضيحات أخرى لتبرئة ذمته، و يبلغ هذا القرار إلى المحاسب المعني للإجابة عليه في أجل لا يقل عن شهر كامل يحسب من تاريخ التبليغ. يؤخذ قرار المجلس صيغة شكلين من مراحل الحكم هما: الحكم المؤقت والحكم النهائي.

## أولا- مراحل الحكم

### 1- الحكم المؤقت (الأول)

تتعقد الغرفة المختصة في مجلس المحاسبة في المرة الأولى للنظر في الحسابات أو حسابات التسيير المقدمة إليها والمرفقة بتقارير وملاحظات القضاة المقررين والمعقبين في حالة الاقتضاء واستنتاجات النائب العام، ويكون انعقاد الغرفة سرىا في الغالب ودون أن يكون المحاسب أو من له علاقة بهذه الحسابات حاضرا في هذه المرحلة.

ثم تتم المداولة من قبل التشكيلة المختصة وتصدر حكمها المؤقت الذي تبين فيه رأيها في الحسابات التنتظرت فيها.

يبلغ القرار المؤقت إلى المحاسب الذي يمنح له أجل شهر من تاريخ التبليغ لإرسال إجابته إلى مجلس المحاسبة، قابلة للتمديد عند الاقتضاء،<sup>(1)</sup> علما أن الحكم المؤقت لا يتمتع بقوة الشيء المقضي به ولا يجوز على الصفة التنفيذية إلا إذا تضمن تبرئة ذمة المحاسب حيثئذ يتحول إلى حكم نهائي حائز لقوة الشيء المقضي به.

### 3- الحكم النهائي (الثاني)

في هذه المرحلة وبعد استلام الإجابات، وأ عند انقضاء الأجل المحدد يقوم رئيس الغرفة المختصة بموجب أمر بتعيين مقرر مراجع يكلف بتقديم الاقتراحات للفصل نهائيا في تسيير المحاسب العمومي، ثم يعرض كل الملف على رئيس الغرفة الذي يرسله بدوره إلى الناظر العام من أجل تقديم استنتاجاته الكتابية.<sup>(1)</sup>

يتم تحديد تحديد تاريخ جلسة التشكيلة المداولة المدعوة للبت في الملف نهائيا من قبل رئيس

(1)- المادة 78 من الأمر 95-20 السابق.

الغرفة، و رغم حضور الناظر العام أو من يمثله قانونا وتقديمه لاستنتاجاته الكتابية أو الشفوية إلا أنه لا يشارك في المداولة، كما يحضر المقرر هذه الجلسة دون أن يشارك أيضا في المداولة.(2)

بعد أن تطلع التشكيلة المختصة على التفسيرات والإثباتات المحتملة للمحاسب المعني، والاطلاع على اقتراحات المقرر المراجع واستنتاجات الناظر العام، يتم التداول بأغلبية الأصوات في كل اقتراح من اقتراحات المقرر المراجع، ويتم في هذه الحالة البت في الحساب بقرار نهائي.(3)

يمكن بهذا الخصوص أن يسند رئيس الغرفة إلى التشكيلة المداولة في الفرع المختص صلاحيات إصدار الحكم على حساب تسييرها.(4)

إن هذا القرار النهائي يتمتع بالصفة التنفيذية ويكون حائز لقوة الشيء المقضي به، ويتم التوقيع عليه من قبل رئيس الجلسة والمقرر المراجع و كاتب الضبط. يبلغ الناظر العام والمحاسب المعني أو الأعوان المعنيين بالقرار النهائي و يتولى الناظر العام إبلاغه إلى الجهات المعنية به كالوزير المكلف بالمالية، حتى تتسنى عملية متابعة التنفيذ بكافة الطرق القانونية.(5)

## ثانيا- أنواع الحكم على المحاسبين العموميين

يصدر مجلس المحاسبة أحكامه على الحسابات العامة وعلى المحاسبين العموميين أو من يقوم مقامهم.

### أ- الحكم على الحساب

يكون حكم المجلس على الحساب إما بالبراءة وإما بالإدانة :

- **الحكم بالبراءة:** ويعني صحة الحساب، حيث يقرر حكم البراءة قوة الشيء المقضي به بين المحاسب والإدارة العائد لها الحساب.
- **الحكم بالإدانة:** ويعني عدم صحة الحساب أو بعضه، أو عند وجود نقص في الحساب أو الصندوق، و يتناول الحكم الصادر ، توضيح القصور و المخالفات

(1)- المادة 79 من الأمر 95-20 السابق.

(2)- المادة 80 من الأمر 95-20 السابق.

(3)- المادة 81 من الأمر 95-20 السابق.

(4)- المادة 84 من الأمر 95-20 السابق.

المالية المسجلة نتيجة تقصير المحاسب، والأضرار الناجمة التي لحقت بالمال العام<sup>(1)</sup>

### ب- الحكم على المحاسب:

إن حكم المجلس على المحاسبين العموميين يتعلق بحكمه على الحسابات العامة، فإذا اعتبر أن الحسابات صحيحة ونظامية أصدر حكمه بالإبراء، أما إذا اعتبرها غير سليمة أصدر حكمه بباقي الحساب.<sup>(2)</sup>

### 1- إبراء ذمة المحاسب العمومي.

إذا تبين من خلال عمليات المراجعة سلامة و صحة جميع العمليات المالية المسجلة في حساب التسيير، يمنح مجلس المحاسبة الإبراء بقرار نهائي للمحاسب المعني، و يقتضي مبدأ السنوية في تنفيذ الميزانية العمومية أن يخص هذا الإبراء الذي أقره مجلس المحاسبة التسيير المالي الذي تم فحصه فقط و الذي يشتمل جميع العمليات المالية المنجزة خلال تلك السنة المالية سواء من طرف المحاسب المعني أو من طرف المحاسب أو المحاسبين الذي كانوا في نفس المنصب و خلال نفس الفترة و باعتبار أن القرارات التي يصدرها مجلس المحاسبة هي قرارات ذات طبيعة قضائية.<sup>(3)</sup>

### 2 - حجية قرار الإبراء

يكتسب قرار إبراء الذمة الذي يصدره مجلس المحاسبة لفائدة المحاسب المعني نفس الطبيعة و القوة القانونية في مواجهة جميع الأطراف المعنية به. حيث يصبح ملزما بالنسبة لمجلس المحاسبة الذي أصدره فلا يجوز له الرجوع عنه مرة أخرى، و إقرار المسؤولية الشخصية و المالية للمحاسب فيما يتعلق بالتسيير المالي ذاته الذي تحصل فيه على إبراء الذمة إلا في الحالات و الآجال المقررة بالنسبة لعملية مراجعة القرارات التي يصدرها المجلس في المادتين 102 و 103 من الأمر رقم 95-20، أو الإستئناف فيه طبقاً لأحكام المادة 107 من نفس الأمر، و كذلك الطعن بالنقض حسب الأحكام المقررة في المادة 110 من نفس الأمر.

و يكون قرار إبراء الذمة ملزماً كذلك بالنسبة للهيئات العمومية المعنية به، كما يعتد به لدى الجهات القضائية الأخرى.

(1)- العموري،، المرجع السابق،ص 158.

(2)- يوسف شباط، المرجع السابق، ص340.

(3)- المادة 83 من الأمر 95 - 20 السابق

### 3- الفرق بين قرار الإبراء وقرار التبرئة

يختلف قرار إبراء الذمة الذي ينبغي أن يتحصل عليه المحاسب العمومي « quitus » عقب عملية مراجعة حسابات تسييره، عن قرار التبرئة « Décharge » الذي يتحصل عليها المحاسب عقب مغادرته لوظيفته بشكل نهائي . و يتم إصداره بناء على طلب يقدمه المحاسب المعني إلى مجلس المحاسبة، و ينبغي على هذا الأخير أن يفصل فيه في أجل لا يتعدى سنتين، و إذا انقضى هذا الأجل و لم يصدر المجلس أي قرار تبرأ ذمة المحاسب العمومي بقوة القانون.(1)

إن النصوص القانونية لم توضح الإجراءات التي ينبغي أن يتبعها مجلس المحاسبة في منح قرارات التبرئة النهائية، و كيفية الفصل فيها و يفهم من الصياغة التي تضمنتها المادة 85 السالفة الذكر، بأن إصدار هذه القرارات يكون عن طريق المداولة، مثل باقي القرارات التي يصدرها المجلس . و يترتب على حصول المحاسب الذي غادر وظيفته بشكل نهائي، على قرار التبرئة النهائية، استرجاعه لمبلغ الضمان الشخصي الذي اكتتبه في بداية تنصيبه وانقضاء كذلك باقي الالتزامات التي تقع على ممتلكاته العقارية.

يكون الحكم بالإبراء على المحاسب من قبل المجلس في الحالات التالية:

- إذا لم يوجد أي إسقاط أو أية مخالفة في الحساب المعروض للحكم<sup>(2)</sup> يمنح مجلس المحاسبة الإبراء بقرار نهائي إلى المحاسب الذي لم تسجل على مسؤوليته أية مخالفة بصدد التسيير الذي تم فحصه .
- أوعندما يستعمل الرصيد المخد بالقرار المؤقت من جديد بشكل صحيح في الحساب التالي، فيمنح المجلس إبراء من إدارته السنوية بقرار نهائي .
- عندما يترك المحاسب وظيفته بشكل نهائي، يصدر المجلس قرار بإخلاء ذمته متميزا في ذلك عن قرار الإبراء السنوي في غضون سنتين من تاريخ تقديم الطلب من قبل المحاسب، يلتمس المحاسبون العموميون الذين تأخروا في تقديم حساباتهم إبراء من المجلس عند مغادرة وظيفتهم نهائيا، وفي هذه الحالة، يبت مجلس المحاسبة في أجل سنتين من تاريخ استلام كتابة ضبط المجلس الطلب. إذا انقضى هذا الأجل ولم يصدر أي قرار تبرأ ذمة المحاسب بقوة القانون."

(1)-المادة 85 من الأمر 95 - 20 السابق.

(2)- المادة 1/83 من الأمر 95- 20 السابق.

### ■ اعتبار المحاسب مسلفاً (دائناً)

إذا تبين وجود زيادة في الصندوق يعتبر المحاسب دائناً أو مسلفاً وهو نادر الوقوع جداً. وفي هذه الحالة للمحاسب حق استرجاع ما دفعه زيادة، و لا يتمتع قرار المجلس هنا بالقوة التنفيذية لأنه لا ينطوي على عقوبة<sup>(2)</sup>.

### ■ اعتبار المحاسب مشغول الذمة (مدينا) - قرار باقي الحساب-

جاء في المادة 2/83 من الأمر 20-95 " يضع مجلس المحاسبة المحاسب العمومي الذي سجل على ذمته نقص مبلغ أو صرف نفقة غير قانونية أو غير مبررة أو إيراد غير محصل"، فإذا تبين من عمليات المراجعة، وجود أخطاء في حساب التسيير الذي قدمه المحاسب العمومي، مثل تسديد نفقة غير قانونية أو عدم تحصيل إيراد معين، أو عجز في أموال الصندوق، ولم يسدد المحاسب المعني من أمواله الخاصة ما يغطي المبلغ المالي المستحق عليه، يضع مجلس المحاسبة المحاسب المعني و بقرار نهائي في حالة مدين بما يساوي المبلغ الناقص. في هذه الحالة يحكم المجلس بما يعرف بقرار باقي الحساب.

لم يعالج المشرع بشكل دقيق مسألة التعويض الناتج عن الأضرار التي يتسبب فيها المحاسبون العموميون، فهو و إن أقر من حيث المبدأ بضرورة وضع المحاسب في حالة مدين بمبلغ يساوي المبلغ الناقص، فإنه لم يبين كيفية حساب المبلغ المستحق تسديده من طرف المحاسب، و منح في هذا المجال الحرية الكاملة لقاضي الحسابات لتقدير ذلك.<sup>(3)</sup>

إن قرار باقي الحساب يعني وضع المحاسب مدينا للإدارات العامة بسبب وظيفته في الإدارة، و الحكم بقرار باقي الحساب يكون لأحد الأسباب التالية: إما تسجيل عجز في حسابات الصندوق أو عن إيراد غير محصل، أو عن نفقة مدفوعة خطأ، أو عن ضياع ملك من الأملاك في حال ما إذا كان المحاسب يملك محاسبة عينية.<sup>(4)</sup>

(1) - المادة 185 من الأمر 20-95 السابق.

(2) - عبد الرؤوف جابر، المرجع السابق، ص156.

(3) -MAGNET, Jacques ,lacour des comptes,Berger Levrault, coll ,Administration nouvelle, 1986 op :cit , p .153

(4) -المادة 04 من المرسوم التنفيذي 91 - 312 السابق.



تجدر الإشارة إلى أن مبلغ باقي الحساب يجب أن يكون مساويا لمبلغ الخسارة التي لحقت بالإدارة المعنية نتيجة خطأ المحاسب فضلا عن الفائدة القانونية التي تسري من تاريخ إجراء الفعل الذي رتب النقص الحاصل، أو من تاريخ اكتشافه عند تعذر معرفة تاريخ وقوع الخطأ.<sup>(1)</sup>

إن قرار المديونية يلزم المحاسب المدين بدفع الأموال التي يحكم بها القاضي استحقاقا عليه من أمواله الخاصة، ويوضع التأمين على عقاراته، وفي حال وفاة هذا المحاسب توقف تركته و لا تنتقل إلى ورثته حتى يصدر قرار المجلس النهائي بشأن الحساب.

في هذا المقام ينبغي على الإدارة المختصة أن ترسل الحساب إلى المجلس خلال أجل أقصاه ثلاثة أشهر، وعلى المجلس أن يصدر قراره خلال أجل ثلاثة أشهر أيضا.

و على العموم إذا انقضت الأشهر الستة من تاريخ وفاة المحاسب و لم يصدر المجلس قرارا نهائيا بشأن الحساب، فإن التركة تنتقل إلى الورثة مراعاة لمصلحة الغير و حقوق الأفراد.<sup>(2)</sup>

إن باقي الحساب يمكن أن يصدر بقرار من وزير المالية أو بقرار من مجلس المحاسبة، مع العلم أن هذا الأخير ليس مرتبطا بالقرار الوزاري.<sup>(3)</sup>

#### ■ إعفاء المحاسب العمومي من العقوبة

يمكن للمجلس أن يبرئ ساحة المحاسب إذا كان سبب انشغال ذمته عائد إلى قوة قاهرة، جاء في المادة 82 " يقرر مجلس المحاسبة مدى مسؤولية المحاسب العمومي الشخصية والمالية في حالات السرقة أو ضياع الأموال أو القيم أو الموارد التي يمكن المحاسب العمومي أن يحتج فيها بعامل القوة القاهرة أو يثبت بأنه لم يرتكب أي خطأ أو إهمال في ممارسة وظيفته.

يمكنه أيضا عند الاقتضاء أن يحمل المسؤولية الشخصية و المالية الوكلاء أو الأعوان الموضوعيين تحت سلطة أو رقابة المحاسب العمومي المعني طبقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما "<sup>(4)</sup>.

(1)- يوسف شباط، المرجع السابق، ص، 340 و العموري، المرجع السابق، ص159.

(2)- حسن عوض، المرجع السابق، ص291.

(3)- المادة 02 من المرسوم التنفيذي 91-212 السابق، و انظر كذلك: يوسف شباط، المرجع السابق، ص340.

(4)- المقصود: قانون المحاسبة العمومية و قانون مجلس المحاسبة و ما يتعلق بتطبيقهما من مراسيم تنظيمية.

## المطلب الثاني:

### مراجعة حسابات المحاسبين الفعليين.

إن استخدام الأموال العمومية في النشاط المالي للإدارة يخضع لنظام قانوني يحدد شروط استعمالها و كذلك الهيئات المؤهلة للتصرف فيها بغرض ضمان الشرعية اللازمة في تسييرها. لذا يشترط القانون من أجل تحصيل الإيرادات و تنفيذ النفقات العمومية الحصول على ترخيص مسبق من الهيئات المؤهلة قانوناً لمنح هذه التراخيص كالمجلس الشعبي الوطني بالنسبة لميزانية الدولة و المجالس الشعبية المحلية بالنسبة لميزانيات البلديات و الولايات .

كما أن تنفيذ مختلف العمليات المالية يتطلب المرور على جملة من الإجراءات الإدارية الإلزامية التي يقتضيها تطبيق قاعدة الفصل بين وظيفة الآمرين بالصرف و المحاسبين العموميين.

قد يحدث في بعض الأحيان أن يقوم الأمر بالصرف بتنفيذ عمليات مالية دون وجود ترخيص بذلك، أو أن يتدخل في مهام المحاسب العمومي و يقوم بعمليات مالية تعتبر من صميم اختصاص المحاسب العمومي ما يجعل منه محاسباً فعلياً و يتوجب عليه تقديم حساباته لرقابة مجلس المحاسبة لمراجعتها و تصنيفها.

حيث تكون حسابات هذا النوع من الأشخاص والذي يمثل محاسباً فعلياً في مفهوم مجلس المحاسبة بمقتضى القانون<sup>(1)</sup> محل مراجعة أمام المجلس، و يصدر بشأنها أحكاماً حسب نفس الشروط و الجزاءات المقررة لحسابات المحاسبين العموميين. (م/86/1)

سأتطرق في هذا المطلب إلى تحديد مفهوم التسيير الفعلي و إبراز مختلف العناصر المكونة له (فرع أول) ثم إبراز الإجراءات التي يتبعها مجلس المحاسبة في مراجعة حسابات المحاسبين الفعليين (فرع ثان) ثم الحكم على حسابات المحاسبين الفعليين (فرع ثالث).

---

(1)- عرفت المادة 2/86 من الأمر 95-20 المحاسب الفعلي كمايلي: " يصرح مجلس المحاسبة بأنه محاسب فعلي، كل شخص يقبض إيرادات و يدفع نفقات، و يجوز أو يتداول أموالاً أو قيماً تعود أو تسند إلى مصلحة أو هيئة خاضعة لقواعد المحاسبة العمومية وهي ملك لها وذلك بالتماس من الناظر العام، ودون أن تكون لهذا الشخص صفة المحاسب العمومي بمفهوم التشريع والتنظيم المعمول بهما، ودون أن يجوز ترخيصاً صريحاً من السلطة المؤهلة لهذا الغرض."

## الفرع الأول:

### مفهوم التسيير الفعلي و العناصر المكونة له.

إذا ثبت و أن تدخل بعض الأشخاص ممن لا يملكون صفة المحاسب العمومي و لا يعملون تحت رقبته في وظيفة المحاسب العمومي يشكلون في نظر القانون محاسبين فعليين، و يسمى تصرفهم هذا بالتسيير الفعلي (فقرة أولى)، بشرط أن تتوفر فيه بعض العناصر الأساسية التي تسمح بتكييفه بهذا الشكل (فقرة ثانية). أما سائر الممارسات الأخرى التي تقع على الأموال العمومية بغرض تحقيق مصالح شخصية دون أن تستهدف المصلحة العمومية فإنها تعد في نظر القانون عمليات اختلاس أو تحويل لأموال عمومية تطالها أحكام قانون العقوبات.

### أولاً- مفهوم التسيير الفعلي.

ظهرت نظرية التسيير الفعلي في القانون الفرنسي حيث عمل القضاء والفقهاء على بلورت أحكامها وتطويرها عبر الزمن بشكل تدريجي وعبر مراحل متتالية. حيث أن القرار الذي أصدرته محكمة الحسابات بتاريخ 23 أوت 1834 في قضية « Ville de Roubaix » يعد من القرارات الأولى التي أسست لنشأة و تطور هذه النظرية.<sup>(1)</sup> ثم استمر العمل بها إلى اليوم في القانون الفرنسي بعد إن انتقلت إلى القوانين المقارنة التي تأثرت به، حيث تبني المشرع الجزائري تطبيق هذه النظرية منذ إنشاء مجلس المحاسبة بموجب القانون رقم 80-05 الذي أقر في المادة 46 منه باختصاصه في مراجعة التسيير الفعلي حسب نفس الإجراءات المطبقة في مجال مراجعة حسابات المحاسبين القانونيين.

حاول في القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية تعريف المحاسب الفعلي حيث نصت

المادة 51 منه على ما يلي " يعد شبه محاسب<sup>(2)</sup> في مفهوم هذا القانون كل شخص يتولى تحصيل

(1) يذهب الفقه القانوني في فرنسا إلى أن نشأة و تطبيق نظرية التسيير الفعلي ترجع إلى فترة سابقة على تأسيس محكمة الحسابات الفرنسية بكثير، و لكن تطبيقها بشكل واضح ظهر في القرار المذكور أعلاه، و الذي كان بمثابة اعتراف باختصاص مجلس المحاسبة في مراقبة التسيير الفعلي. أنظر حول هذا الموضوع مزيد من التفصيل: القرار الذي أصدره مجلس الدولة في قضية: « Nicolle TPG de la corse » بتاريخ 12 جويلية 1907، و الذي ساعد بشكل كبير من خلال الاستنتاجات التي ساهم بها محافظ ( Romieu ) الدولة على ترسيخ معالم هذه النظرية و توضيح أبعادها. أنظر:

- F.J. FABRE, op.cit, page 189.

(2)- وردت تسمية شبه المحاسب في النص باللغة العربية في المادة 51 من القانون رقم 90 - 21، و يقصد بها المحاسب الفعلي كما يتضح من النسخة باللغة الفرنسية.

الإيرادات أو يقوم بالمصاريف أو يداول القيم و الأموال العمومية دون أن تكون له صفة محاسب عمومي و دون أن يرخص له صراحة من قبل السلطة المؤهلة لهذا الغرض".

تتجسد فكرة التسيير الفعلي في تصرفات مختلفة حاول البعض من فقهاء القانون الفرنسي حصرها في حالات محددة<sup>(1)</sup>، و هي بشكل عام تتجسد في الأوضاع التي يتم فيها المساس بمبدأ الفصل بين وظيفة الأمر بالصرف و وظيفة المحاسب العمومي سواء تعلق الأمر بالإيرادات أو النفقات العمومية.

إن تجاهل الحدود التي يتطلبها تطبيق مبدأ الفصل الوظيفة الإدارية والوظيفة المحاسبية من قبل المسيرين العموميين وخصوصا على مستوى الجماعات المحلية، في محاولة البحث عن سرعة وفعالية أكثر في إنجاز العمليات المالية لتلبية حاجيات المواطنين يؤدي بهم إلى الوقوع في ممارسات التسيير الفعلي، الذي سيرتب عليهم مسؤولية تقادم حساباتهم لرقابة مجلس المحاسبة لمراجعتها و تصفيتهما.<sup>(2)</sup> و المعروف أن التسيير الفعلي لا يخرج عن إطار تحقيق المصلحة العامة لكنه يشكل خرقا لقواعد المحاسبة العمومية و تعديا على وظيفة المحاسب العمومي، وهو تجن واضح على قواعد الشرعية وقواعد الاختصاص.

ذلك ما حدا بالمشرع أن يقر بضرورة توقيع عقوبات على مرتكبيه، و جعل تطبيقها من اختصاص مجلس المحاسبة بموجب المادة 86 من الأمر / 95-20. تتمثل هذه العقوبات في توقيع غرامة مالية قد يصل مقدارها إلى مائة ألف دينار جزائري 100.000 دج حسب أهمية المبالغ محل التهمة و مدة حيازتها أو تداولها.

فإذا تبين أن هذا التعدي على وظيفة المحاسب العمومي لم يكن في سبيل تحقيق مصلحة عامة، و إنما كان بغرض تحقيق مصلحة شخصية بحتة، فإنه يحق لمجلس المحاسبة أن يكيف ذلك تكييفاً جزائياً و يحيل الملف إلى القضاء المختص لمباشرة المتابعات القضائية المطلوبة التي يقرها قانون العقوبات.<sup>(4)</sup>

(1)- لمزيد من التفاصيل أنظر:

- Jacques MAGNET : op.cit, page 164.

- Christian DESCHEEMAER : op.cit, page122

(2)- المادة 52 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية السابق.

(3)- المادة 27 من الأمر 95-20 المتضمن قانون مجلس المحاسبة السابق.

### ثانيا- العناصر المكونة للتسيير الفعلي.

حتى يتم إثبات وجود تسيير فعلي للأموال العمومية لابد من توافر ثلاثة عناصر أساسية<sup>(1)</sup> هي:

أ- أن يوجد هناك تصرفا في أموال عمومية سواء تعلق الأمر بتحصيل إيرادات أو تسديد نفقات معينة أو تداول قيم و أموال عمومية.

ب- عدم توفر صفة المحاسب العمومي في الشخص الذي تصرف في الأموال العمومية وعدم الترخيص له للقيام بذلك، فالأشخاص الذين يتصرفون في الأموال العمومية هم محاسبون عموميون يرحص لهم قانونا للقيام بهذه المهمة و يتحملون بموجب ذلك مسؤولية مالية و شخصية.

ج- أن يتم استعمال تلك الأموال لأغراض المصلحة العامة و ليس لأغراض شخصية بحتة، لأنه في مثل هذه الحالة يكتسب المحاسب الفعلي على أساس أنه اختلاس أو تحويل لأموال عمومية و يخضع لأحكام قانون العقوبات.

#### الفرع الثاني:

#### إجراءات التصريح بالتسيير الفعلي.

إذا كانت مسألة تقديم الحسابات بالنسبة للمحاسبين العموميين، تشكل إلزاما ينص عليه القانون صراحة، فإن المسألة بالنسبة للمحاسبين الفعليين تثير تساؤلات عديدة ، فهم في الأصل موظفون عموميون و لا يكتسبون صفة المحاسب العمومي و هم غير ملزمين بتقديم أية حسابات لرقابة مجلس المحاسبة طالما أنهم لم يقوموا بأي تصرف مالي من شأنه أن يجعل منهم محاسبين فعليين، ومن ثم فإنه يتم التساؤل عن الوسائل القانونية التي تتوفر عليها مجلس المحاسبة للإطلاع على حساباتهم (فقرة أولى) و النتائج المترتبة عن ذلك (فقرة ثانية) .

(1)- Vincent CATTOIR-JONVILLE : « Aux origines de la gestion de fait, la gestion occultes », article publié in, Revue Française de Finances Publiques, L.G.D.J, Paris, France, N° 66, Année 1999, pp 11 – 19.

- A.P de MIRIMONDE : op.cit, pp 177 – 184.

- Jacques MAGNET : op.cit, page 163.

### أولاً:- طرق إخطار مجلس المحاسبة بالتسيير الفعلي.

لم يحدد المشرع طرق محددة لإخطار مجلس المحاسبة بشأن التسيير الفعلي و من خلال القواعد و الآليات التي تحكم عمل هذا الجهاز، نستخلص بأنه يمكن إخطاره بوجود تسيير فعلي بطريقتين:

- إما بطريقة مباشرة من خلال تقارير الرقابة المنبثقة عن عمليات المراجعة و التدقيق التي يباشرها قضاة المجلس على حسابات المحاسبين العموميين و الأمرين بالصرف،.
- و إما بطريقة غير مباشرة، أي عن طريق الناظر العام، و يتم ذلك بناء على طلبات مقدمة من هيئة عمومية معينة أو من طرف السلطات السلمية أو الوصية لها و يمكن أن يقدم الطلب من الشخص نفسه الذي قام بالتسيير الفعلي، إذا كان يرغب في تسوية وضعيته و تقديم حساباته لرقابة مجلس المحاسبة، وهو أمر نادر الوقوع.

يتعين على الهيئات التي تتقدم بطلب التحقيق حول وجود تسيير فعلي إلى مجلس المحاسبة تقديم الأدلة الكافية على وجود هذا التسيير من قبل شخص أو أشخاص معينين، إذ أن مجرد وجود شكوك أو اتهامات غير مؤسسة قد تؤدي بالناظر العام إلى إقرار عدم المتابعة.<sup>(1)</sup>

### ثانياً- النتائج المترتبة عن إخطار مجلس المحاسبة بالتسيير الفعلي.

إذا تم التثبت بالدليل القاطع على وجود تسيير فعلي يتم فتح تحقيق حول هذه القضية، يباشر خلاله قضاة مجلس المحاسبة الإجراءات المتعلقة بذلك مع الأشخاص المعنيين بها. فيتم في بداية الأمر إصدار قرار مؤقت يحصل فيه التصريح بالتسيير الفعلي يتضمن على أمر موجه إلى الشخص المعني بغرض إلزامه بتقديم حسابات على تسييره إلى مجلس المحاسبة في أجل محدد.

فإذا امتثل الشخص المعني لهذا الأمر يصبح هذا القرار نهائياً، أما إذا أبدى معارضته لذلك ينظر المجلس في التبريرات والتفسيرات المقدمة من قبله، فإذا كان هناك ما يبرر موقفه يتم إقرار عدم متابعته. و في حالة العكس يصدر مجلس المحاسبة قراراً نهائياً يتضمن التصريح بالتسيير الفعلي ويلزمه بتقديم حساباته في الآجال المقررة لذلك لرقابة مجلس المحاسبة.<sup>(2)</sup>

(1)- المادة 75 من الأمر 95-20 السابق.

(2)- المادة 78 و ما بعدها من الأمر 95-20 السابق.

### الفرع الثالث:

#### كيفية الحكم على حسابات المحاسبين الفعليين.

يترتب على التصريح النهائي بالتسيير الفعلي، أن يقوم المحاسب الفعلي بتقديم حساب تسييره لرقابة مجلس المحاسبة في الأجل المحدد له، و في حالة امتناعه عن ذلك أو تجاوزه لهذا الأجل، فإنه يتعرض لغرامة مالية تطبق حسب الشروط المعمول بها بالنسبة للمحاسبين العموميين، و تختلف هذه الغرامة المالية عن تلك التي يوقعها المجلس بسبب تدخل المحاسب الفعلي في وظيفة المحاسب العمومي.

يصدر مجلس المحاسبة في هذا الخصوص حكمه بمعاقبة كل شخص يصرح بأنه محاسب فعلي على التدخل في وظائف المحاسب العمومي بغرامة مالية قد يصل مقدارها مائة ألف دينار(100.000دج) وذلك على حسب أهمية المبالغ محل التهمة ومدة حيازتها.أو تطبق أحكام المادة 27 من الأمر رقم 95-20 المعدل، أي بإحالة الموضوع على النائب العام المختص إقليمياً بغرض المتابعة القضائية.

ينبغي على المحاسب الفعلي أن يقدم حسابه في شكل وثيقة واحدة، تحتوي على جميع العمليات المالية التي أنجزها خلال فترة تسييره الفعلي (الإيرادات من جهة و النفقات من جهة أخرى)، مرفقة بجميع الوثائق و المستندات الثبوتية التي تبرر جميع العمليات المنجزة. كما ينبغي أن تحمل هذه الوثيقة توقيع المحاسب الفعلي إلى جانب مصادقة الهيئات الإدارية المختصة عليها، حيث يشرع قضاة مجلس المحاسبة في مراجعة العمليات المالية التي تضمنها حساب التسيير المالي الفعلي المقدم، ثم الحكم عليها على منوال الخطوات و الإجراءات المتبعة في الحكم على حسابات المحاسبين العموميين.<sup>(1)</sup>

فإذا لم تسجل على مسؤوليته أية أخطاء و مخالفات لقواعد المحاسبة العمومية يتم تبرئة ذمته، و في حالة العكس فإنه يتم إقحام مسؤوليته المالية الشخصية بوضعه في حالة مدين بما يساوي المبلغ الناقص. فضلا عن ذلك فإنه تترتب على التسيير الفعلي آثار قانونية أخرى تقع على ذمة المحاسب الفعلي، فإذا نتج عن الأخطاء المالية التي ارتكبها إضرارا بالهيئة العمومية التي تصرف في أموالها، فإن هذه الأخيرة تحتفظ بحقها في طلب التعويض عما لحقها من ضرر لدى الهيئات القضائية المختصة.

(1)- المادة 86 من الأمر 95-20 السابق

### المبحث الثالث:

#### الرقابة على التسيير المالي للآمرين بالصرف

حينما تم تأسيس محكمة الحسابات في فرنسا بموجب قانون 16 سبتمبر 1807 لم يشأ المشرع أن يمنحها رقابة قضائية على النشاط المالي للحكومة<sup>(1)</sup>. حيث تجسد بشكل واضح و صريح في نص المادة 18 التي قصرت الاختصاص القضائي لهذه الهيئة الرقابية على رقابة حسابات المحاسبين العموميين دون التسيير المالي للآمرين بالصرف<sup>(2)</sup>.

و لما كانت هذه المحكمة المالية لا تملك أي صلاحية قضائية في مراقبة النشاط المالي للآمرين بالصرف ، فإن المشرع قد ألزمها بموجب المادتين 16 و 22 من نفس القانون بأن تعلم وزير المالية والعدل بالتجاوزات و المخالفات المالية التي قد يرتكبها هؤلاء في تسييرهم ، كما عليها أن تضمنها تقريرها السنوي.

لقد ظل هذا المبدأ مكرسا طيلة فترة طويلة من التطور التشريعي لمحكمة الحسابات في مختلف النصوص التشريعية والتنظيمية التي صدرت فيما بعد إلى يومنا هذا. (القانون 67- 483 المعدل بالقانون 72- 539 ، ثم بالقانون 76- 594 ثم بالقانون 82 - 1147 ) . و بموجب مختلف هذه النصوص تختص محكمة الحسابات في فرنسا بممارسة رقابة قضائية على حسابات المحاسبين العموميين و رقابة إدارية فقط على التسيير المالي للآمرين بالصرف. ما عدا حالات التسيير الفعلي التي تتمتع فيها بصلاحيات قضائية<sup>(3)</sup>.

في حين يعود اختصاص ممارسة الرقابة المالية القضائية على التسيير المالي للآمرين بالصرف إلى محكمة الإنضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية التي آتينا على ذكرها من قبل.

(1) - J.MAGNET, La Cour des comptes, op.cit, p 235.

(2)- Art 18 de la loi du 16 Septembre 1807 : « La Cour ne pourra en aucun cas s'attribuer de juridiction sur les ordonnateurs...» A.P de MIRIMONDE, op.cit, p 279.

(3)- Article 13 alinéa 3 de la loi n° 82 - 594 du 10 juillet 1982 : « La Cour des comptes juge les comptes que lui rendent les personnes qu'elle a déclarées comptables de fait. Elle n'a pas de juridiction sur les ordonnateurs, sauf sur ceux qu'elle a déclarés comptables de fait ».



أما في الجزائر فإن الوضع على خلاف ذلك، إذ نجد مجلس المحاسبة يمارس اختصاصه القضائي على حسابات المحاسبين العموميين و الفعليين، كما يطال اختصاصه القضائي أيضا الأمرين بالصرف في مجال رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية و المالية التي تختص بها غرفة الانضباط بالمجلس ذاته.

و إذا كانت رقابة مجلس المحاسبة تشمل في إطار اختصاصاته الرقابية المتنوعة مجال التسيير المالي للأمرين بالصرف فإن ذلك يأخذ صورة شكلين مختلفين من الرقابة من حيث الإجراءات أو المضمون أو النتائج المترتبة عن العملية الرقابية هما :

- رقابة مالية إدارية تتمثل في تقييم نوعية التسيير المالي للهيئات العمومية من حيث الفعالية و النجاعة و الاقتصاد، حيث لا يملك المجلس في هذا النوع إلا تقديم اقتراحات و توصيات من أجل تحسين مردودية تلك الهيئات الخاضعة لرقابته كما سنبينه.
- رقابة مالية قضائية تتمثل في مراقبة الانضباط في مجال تسيير الميزانية و المالية، حيث يتمتع فيها مجلس المحاسبة بسلطة توقيع الجزاءات.

### المطلب الأول:

#### رقابة نوعية التسيير

يباشر مجلس المحاسبة ممارسة رقابته على نوعية تسيير الهيئات العمومية من خلال ما حوله القانون من صلاحيات وسلطات في هذا الشأن، حيث تنصب هذه الرقابة على تقييم المهام و الأهداف و الوسائل المستعملة من طرف هذه الهيئات لأداء نشاطها تحقيقا للمصلحة العامة.

غير أن رقابته بصفتها رقابة تقييمية لا ينبغي أن تتعدى حدود تقييم قواعد عمل وتنظيم الهيئات الخاضعة لرقابته و التأكد من وجود آليات و إجراءات رقابية داخلية فعالة و ناجعة. و على هذا فإن المجلس لا يملك صلاحية التدخل في نشاط الهيئات الخاضعة لرقابته أو إعادة النظر في صحة و جدوى السياسات و البرامج والأهداف التي سطرها.

يقترّب هذا الشكل من الرقابة كثيرا من النموذج الأنكلوسكسوني للرقابة المالية العليا كونه يرتكز على ثلاثة عناصر أساسية و هي الاقتصاد والفعالية والنجاعة كمعايير إقتصادية بحتة تشكل مدخلا جديدا لإعادة صيغة نمط تسيير الشؤون العمومية في التوجه الحديث و المعاصر.

و لتحديد معالم هذا النمط من الرقابة الذي يمارسه مجلس المحاسبة الجزائري، سأتطرق إلى تحديد مفهوم رقابة نوعية التسيير وعناصرها والصعوبات التي تعترض تطبيقها (فرع أول) ثم أعرج على توضيح الإجراءات المتبعة من قبل المجلس في ممارسة رقابة نوعية التسيير(فرع ثان) لأصل بعدها إلى إبراز النتائج والآثار القانونية التي تترتب عن ممارسة هذا النوع من الرقابة (فرع ثالث).

### الفرع الأول:

#### مفهوم رقابة نوعية التسيير و عناصرها و عوائقها

سأتطرق في هذا الفرع إلى تحديد مفهوم رقابة نوعية التسيير من خلال ما ورد به النص في قانون مجلس المحاسبة ذاته (فقرة أولى). ثم التركيز على إبراز العناصر التي يتركز عليها هذا النوع من الرقابة وتقدير مدى ملاءمتها مع طبيعة القواعد التي تحكم تنظيم و تسيير الإدارة العمومية (فقرة ثانية)، ثم البحث عن مدى إمكانية تجسيد هذه الرقابة والصعوبات التي تعترض تفعيلها في ظل نمط التسيير الذي تعتمد عليه الإدارة العمومية في الجزائر (فقرة ثانية).

#### أولاً- مفهوم رقابة نوعية التسيير

يقصد برقابة نوعية التسيير تلك الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة على الهيئات العمومية من أجل مراقبة مدى شرعية نشاطها المالي، و العمل على تحسين مستوى أدائها و مردوديتها من خلال تقييم شروط استعمالها للموارد و الوسائل العمومية الموضوعة تحت تصرفها، من حيث الفعالية و النجاعة و الاقتصاد.<sup>(1)</sup>

يظهر من هذا التعريف أن رقابة نوعية التسيير تهدف إلى تحقيق هدفين أساسيين:

- الهدف الأول ذو طابع قانوني و يتمثل في مراقبة مدى شرعية النشاط المالي للهيئات العمومية و مطابقتها للنصوص التشريعية و التنظيمية، و التأكد أيضا من صحة و سلامة الحسابات المالية التي تقدمها تلك الهيئات.

(1)- المادة 06 من الأمر 95 - 20 السابق.

- أما الهدف الثاني فهو اقتصادي و يتمثل في تقييم مردودية تلك الهيئات الخاضعة لرقابته، و قياس مدى فعالية و نجاعة نشاطها المالي في تحقيق الأهداف المسطرة. يلاحظ أن المشرع و إن حول لمجلس المحاسبة ممارسة هذا النوع من الرقابة، فإنه لم يحدد المعايير اللازمة لكيفية ممارستها و اكتفى فقط بالإشارة إلى العناصر الأساسية التي تقوم عليها و هي الفعالية و النجاعة و الاقتصاد ، دون أن يحدد مفهوم هذه العناصر و كيفية تجسيدها عمليا.<sup>(1)</sup>

### ثانيا- العناصر الأساسية المكونة لرقابة نوعية التسيير.

أدى الانتشار الواسع للنظريات الحديثة التي ناد بها رواد نظريات التنظيم و الإدارة العلمية في القرن الماضي<sup>(2)</sup> إلى نشأة و ظهور مفاهيم و أساليب جديدة في تسيير و تنظيم الإدارة العمومية. ترتب عن ظهور هذه الأساليب بروز نمط جديد في الرقابة المالية يركز على تقييم نشاط الهيئة العمومية بالاعتماد على معايير اقتصادية بحتة هي الفعالية و النجاعة و الاقتصاد كمقاييس جديدة، مستوحاة في الأصل من أنظمة الرقابة المالية المطبقة على المؤسسات الاقتصادية الخاصة التي تخضع في تسييرها و تنظيمها لقواعد مرنة تمنحها القدرة على التأقلم و التكيف مع المتغيرات الناتجة عن المحيط الذي تعمل فيه.

كما أن نشاطها يقوم على أهداف محددة سلفا تسعى جاهدة لتحقيقها و هي بمثابة المعيار الحقيقي لقياس مدى مردوديتها و مستوى أدائها الفعلي.<sup>(3)</sup>

(1)- المادة 06 من الأمر 95 - 20 السابق.

(2)- أمثال فريدريك تايلور (F.Taylor) و المفكر الفرنسي هنري فايول (H.Fayol) و ماكس فيبر (M.Weber)

(3) - Pour plus de détails sur ce mode de contrôle, voir articles de :

- Harry S.HAVENS : « Contrôle de gestion et audit interne dans l'administration publique, l'exemple des Etats-Unis », Document collectif publié sous le titre :

« Le contrôle de gestion dans les administrations publiques modernes, étude comparative », O.C.D.E, Paris, France, 1996, pp 131-154.

- Dudley LASHMAR : « L'auditeur externe et les systèmes de contrôle de gestion dans l'administration publique au Royaume-Uni », même document cité ci-dessus, pp 155 -174.

ظهر هذا التوجه في بداية الأمر بالدول الأنجلوسكسونية، وشمل فيما بعد باقي الدول الأخرى و اقتحم حتى الدول الأكثر تشبهاً بأنماط التسيير التقليدية للإدارة كفرنسا التي حاولت في أول الأمر مقاومة هذا التوجه، ولكنها بدأت منذ بداية الثمانينات في التخلي عن أنماط التسيير الكلاسيكية و تتجه تدريجياً نحو عصنة إدارتها العمومية وإدخال أساليب جديدة في الرقابة عليها تعتمد على تطبيق قاعدة أساسية مشكلة من ثلاثة عناصر أساسية: « La règle des 3 E » هي:

- (efficacité) الفعالية و يقصد بها قياس مدى تحقيق الأهداف المسطرة .
- (efficience): النجاعة في الأداء و نعني بها الاستعمال الأمثل للموارد و الوسائل التي تتمتع بها الهيئات العمومية، و بلوغ الحد الأقصى في استخدامها لتحقيق الأهداف المسطرة.
- (économie): الاقتصاد في التسيير في استعمال الموارد و الوسائل العمومية و نعني به تحقيق الأهداف المسطرة بأقل تكلفة ممكنة.<sup>(1)</sup>

غير أن هذه المفاهيم الجديدة في الرقابة و إن أصبحت متداولة بشكل واسع في مجال التسيير العمومي، و يقدمها المختصون كوصفة سحرية لتفعيل نشاط الإدارة و تخليصها من مساوئ و سلبيات التسيير البيروقراطي، فإن تجسيدها على أرض الواقع مازال يصطدم ببعض العوائق لا سيما على مستوى دول العالم الثالث التي تطمح إلى عصنة إدارتها.<sup>(2)</sup>

البعض من هذه العوائق يعود إلى طبيعة القواعد التي تحكم نشاط الإدارة العمومية و التي تتميز بالثبات و الاستقرار و توصف في غالب الأحيان على أنها قواعد جامدة، في حين أن هذا النوع من الرقابة يتطلب إيجاد قواعد تتصف بالمرونة لتمكينها من التأقلم بسرعة مع المتغيرات التي يفرضها المحيط الخارجي. و من هذه العوائق أيضاً ما يعود إلى طبيعة الأهداف التي ترمي الإدارة العمومية إلى بلوغها، ذلك أن نشاطها مهما كانت طبيعته ينبغي أن يهدف قبل كل شيء إلى تحقيق المنفعة العمومية، و هذه الأخيرة ذات مفهوم مرن و مطاط و يصعب حصرها في شكل أهداف مسبق و لا يمكن قياسها بشكل دقيق.<sup>(3)</sup>

(1)- صادق الحسيني وآخرون، المرجع السابق، ص 234 و ما بعدها.

(2)- Henry Michel crucis : Droit des contrôles financiers, éditions le Moniteur, Paris, France, 1998, p 407.

(3) طاشمة بومدين، المرجع السابق، ص 43 و 44.

إن المعوقات السابقة تعكس بكل موضوعية صعوبة تقييم مردودية أي جهاز إداري عمومي و الحكم على مدى فعاليته و نجاعته على النسق المعهود في تسيير المؤسسات الإقتصادية و التجارية الخاصة. كما أن هذا النوع من الرقابة يتطلب من قضاة مجلس المحاسبة ليس فقط الإلمام بالجوانب القانونية و المالية، و إنما يتعين عليهم كذلك التحكم في جوانب أخرى تقنية و فنية، حتى يتمكنوا من تحديد و تقييم نوعية الخدمة أو السلعة المطلوبة و تحديد آجالها بدقة و تقدير كلفتها الحقيقية.

إن مجلس المحاسبة في رقابته لنوعية التسيير لا يملك أي صلاحية لتقدير مدى ملاءمة الاختيارات الاستراتيجية للحكومة في وضع و تنفيذ سياستها التنموية، لأن ذلك من صلاحيات الهيئة التشريعية وحدها.<sup>(1)</sup>

### ثالثا- عوائق الرقابة على نوعية التسيير في الإدارة العمومية.

إن رقابة نوعية التسيير تعني بشكل عام الوصول إلى مستوى من التسيير الذي يحقق حد أقصى من الأهداف المسطرة (الفعالية)، و هذا من خلال الاستغلال الأمثل للوسائل و الموارد المتاحة (النجاعة) و بأقل التكاليف الممكنة (الاقتصاد). و هذا التصور يفترض أن يتمتع المسير في أي مستوى كان من المسؤولية بهامش معين من الحرية للقيام بأي مبادرة شخصية في تنظيم الهيئة أو المصلحة التي يشرف على تسييرها و ضبط أهدافها و وضع الخطط المناسبة لتحقيقها، و أن تخضع تلك الهيئة في تسييرها و تنظيمها لقواعد مرنة تسمح لها بالتكيف مع المحيط الذي تعمل فيه.

إلا أن نمط التسيير الذي تعتمده الإدارة العمومية هو نموذج تسيير بيروقراطي يميل إلى تكريس المركزية في اتخاذ القرارات، و نشاطها تحكمه قواعد ثابتة و جامدة. وكل هذا الوضع يجعل من المسير مجرد منفذ لتعليمات صادرة من سلطات أعلى منه سواء كانت رئاسية أو وصائية، و بالتالي فهو يكتفي أولا و قبل كل شيء بتنفيذ القرارات و التعليمات الصادرة عن هذه السلطات، و شغله الشاغل هو البحث عن كيفية الاستجابة لرغبات تلك السلطات، و التي غالبا ما تكون بعيدة عن الواقع و لكنها تحتفظ بسلطة القرار بيدها. فمثل هذا الوضع يتجسد بشكل واضح في مجالات عديدة نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر وضعية المجالس المحلية المنتخبة في الجزائر.<sup>(2)</sup>

(1)- المادة 15 من الأمر 95-20 السابق.

(2)- طاشمة بومدين ، المرجع السابق، ص 38.

إن الرقابة على نوعية التسيير، كنمط من أنماط الرقابة التي أوكلت إلى الغرف الجهوية التابعة لمحكمة الحسابات في فرنسا كان نتيجة طبيعية لوضع قانوني أوجده القانون الذي صدر بتاريخ 02 مارس 1982 و الذي تم بموجبه إلغاء نظام الوصاية على الجماعات الإقليمية و منحها الإستقلالية و الحرية في نشاطها تدعيما للامركزية في تسيير الشؤون المحلية. حيث كان لزاما في مقابل تلك الإستقلالية التي أصبحت تتمتع بها الجماعات الإقليمية إيجاد نمط جديد للرقابة على كيفية استخدام الأموال العمومية المحلية يتناسب مع هذا الوضع القانوني الجديد لهذه الهيئات، و هو أمر مهم لتكريس الشفافية المطلوبة في تسيير الأموال العمومية.

إنطلاقا من هذا الوضع، صار بإمكان الغرف الجهوية لمحكمة الحسابات بالإضافة إلى الرقابة القضائية المحولة لها، ممارسة رقابة إدارية على النشاط المالي للجماعات المحلية، تخول لها سلطة طلب توضيحات كتابية أو شفوية من رئيس البلدية في حالة التأخر عن التصويت على الميزانية و الأمر بضبطها بشكل تلقائي في أجل محدد، و تقديم اقتراحات لامتناسص العجز في الميزانية و تأمين توازنها، الأمر كذلك بتسجيل تلقائي للنفقات الإجبارية التي لم يصوت عليها المجلس البلدي<sup>(1)</sup>

إلا أن الوضع الذي توجد فيه الجماعات الإقليمية في الجزائر، يختلف تماما عن ذلك، فهي لم تصل بعد إلى تحقيق هذه القفزة النوعية في تسيير شؤونها المحلية و مازالت تخضع في نشاطها المالي إلى رقابة وصائية تحد من حريتها في تبني إستراتيجيات تسيير تتناسب مع احتياجاتها و خصوصياتها المحلية، وإلى رقابة رئاسية غير معلنة بشكل رسمي و لا تتضمنها النصوص القانونية، لكنها موجودة على أرض الواقع، يمارسها الوالي و رؤساء الدوائر على رؤساء المجالس البلدية في أبسط القضايا والشؤون المحلية التي تعتبر من صميم صلاحيات الهيئات المنتخبة.

و في ظل وضع كهذا، فإن محاولة إخضاعها إلى رقابة نوعية التسيير وفق منظور اقتصادي، عن طريق تقييم أدائها المالي على أساس الفعالية و النجاعة و الاقتصاد، تبقى مجرد تصور ذهني و نظري يتجاهل تماما الواقع الذي تعيشه هذه الهيئات<sup>(2)</sup>.

1 - Jacques MAGNET : op.cit, pp 296 - 300.

(2)- طاشمة بومين، المرجع السابق، ص 42 وما بعدها

## الفرع الثاني:

### إجراءات رقابة نوعية التسيير

يمارس مجلس المحاسبة رقابته وفق برنامج مسطر يضبط فيه النشاطات التي سيتم إنجازها خلال كل سنة ، و تخضع عمليات الرقابة التي ينفذها قضاة مجلس المحاسبة إلى إجراءات أساسية يمكن توزيعها على ثلاث مراحل و هي :مرحلة إجراء التحقيق وإعداد تقرير الرقابة، مرحلة المصادقة على التقرير و تبليغه إلى الهيئات المعنية، و أخيرا مرحلة المداولة و التقييم.

#### أ-إجراء التحقيق و إعداد تقرير الرقابة.

تبدأ مرحلة إجراء التحقيق، بعدما يصدر رئيس مجلس المحاسبة أمرا يتضمن تعيين مقرر لإجراء رقابة على التسيير المالي لهيئة عمومية معينة، يحدد فيه بدقة طبيعة الرقابة الواجب إنجازها ونطاقها، و السنوات المالية المعنية و الآجال المحددة لإيداع تقرير الرقابة.<sup>(1)</sup>

قبل مباشرة عمليات التحقيق و التدقيق يتولى المقرر جمع المعلومات اللازمة حول الهيئة أو الهيئات التي ستخضع للرقابة، عن طريق تكوين ملف يتوفر على العناصر المطلوبة(الأمر بالمهمة، بطاقات تقنية حول الهيئة، ضبط برنامج الرقابة و توزيع المهام على مساعديه المستندات المتعلقة بموضوع الرقابة...إلخ).

بعد ذلك يشرع في تنفيذ البرنامج المقرر حسب الآجال المحددة له، و يتم من خلاله مراجعة الحسابات المقدمة والتأكد من مدى سلامتها و كذا مطابقتها للمستندات الشبوتية، تحليل أساليب الرقابة الداخلية و كيفية ممارستها من قبل الأعوان المكلفين بها و مستوى أدائهم الوظيفي، إجراء تقييم شامل لمختلف العمليات المالية المنجزة، ضبط النقائص المسجلة و تقييم الآثار المترتبة على نتائج التسيير.

بعد انتهاء عمليات التدقيق، يحرر المقرر تقريرا يدون فيه نتائج الرقابة ويعرض فيه الوقائع بشكل واضح ودقيق، و يقترح على التشكيلة المختصة الإجراءات التي يجب اتخاذها بشأن كل حالة، مع تقديم الأدلة الكافية لتبرير جميع الملاحظات و الاقتراحات التي يتضمنها التقرير، ثم يوقع

(1)- المادة 69 و ما بعدها من الأمر 95-20 السابق.

هذا التقرير و يرسله إلى التشكيلة المختصة لدراسته و المصادقة عليه<sup>(1)</sup>.

إذا كانت عملية المراقبة تتعلق بمجال تدخل غرفتين أو أكثر ، فإنه يمكن لرئيس مجلس المحاسبة أن يعين بأمر مجموعة من القضاة تابعين للغرف المعنية ، ويعين من بينهم مقررا يشرف على أعمال المجموعة، و يعرض هذا الأخير التقرير عقب انتهاء المهمة على تشكيلة مشتركة بين الغرف يحدثها رئيس المجلس لهذا الغرض بواسطة أمر و تتكون من قاضيين ( 02 ) من كل غرفة و يتأسسها رئيس إحدى الغرف المعنية و تتمتع هذه التشكيلة بنفس الصلاحيات المنوطة بالتشكيلات الدائمة<sup>(2)</sup>

### ب- المصادقة على تقرير الرقابة و تبليغه إلى الهيئات المعنية.

بعد الحصول على الملف تجتمع التشكيلة المختصة لدراسة و مناقشة الملاحظات التي يتضمنها تقرير الرقابة حالة بحالة و المصادقة عليها، و بعد عملية المصادقة، يبلغ هذا التقرير إلى مسؤولي الهيئات المعنية، بغرض تقديم إجاباتهم حول مختلف الملاحظات المسجلة، وهذا في أجل يحدده مجلس المحاسبة لا يقل في كل الأحوال عن شهر واحد، وهو أجل قابل للتמיד من طرف رئيس الغرفة المختصة، إذا رأى إن ذلك ضروريا لتمكين المعنيين به من تقديم توضيحاتهم<sup>(3)</sup>.

### ج- المداولة و التقييم النهائي.

عقب انتهاء الأجل المحدد للرد يقوم المقرر بفحص الأجوبة المستلمة، ويتم بعد ذلك إعداد مشروع مذكرة تقييم حول الملف و يعرضه على رئيس التشكيلة المداولة المختصة.

يمكن لهذا الأخير و بمبادرته الشخصية أو بناء على اقتراح من المقرر أو بناء على طلب تقدمه السلطات المعنية، أن يقرر تنظيم نقاش مباشر يشارك فيه مسيرو الهيئات المعنية بالرقابة و أعضاء التشكيلة المداولة. تجتمع التشكيلة المختصة من جديد، لدراسة الملف على ضوء التوضيحات التي قدمها مسيرو الهيئات المعنية بالرقابة، و تضبط بشكل نهائي تقييماتها النهائية و ترفقها بالتوصيات و الاقتراحات التي تراها لازمة قصد تحسين فعالية و مردودية تسيير تلك المصالح و الهيئات المعنية. عقب انتهاء أشغال المداولة، يتولى المقرر إعداد و تحضير مذكرة التقييم النهائية و يسلمها إلى رئيس التشكيلة المختصة لمراجعتها و التأكد من مطابقتها مع نتائج المداولة ، ثم

(2)- المادة 36 من النظام الداخلي لمجلس المحاسبة.



يشرف على تبليغها بشكل رسمي إلى مسؤولي الهيئات المعنية بالرقابة و إلى السلطات الرئاسية أو الوصية التي تتبع لها تلك الهيئات.

### ثانيا- الهدف من رقابة نوعية التسيير

يكمن الهدف من رقابة نوعية التسيير التي يقوم بها مجلس المحاسبة في إطار اختصاصه الإداري في التأكد من حسن استعمال الهيئات والمصالح الحكومية للموارد والوسائل المادية والأموال العمومية وتسييرها على مستوى الفعالية والنجاعة والاقتصاد قياسا مع المهام والأهداف والوسائل المستعملة.

كما يتأكد مدى تنظيم وعمل الهيئات الخاضعة لرقابته، ومدى وجود الآليات والإجراءات الرقابية الداخلية الموثقة، ومدى توفر الشروط المطلوبة لمنح هذه المساعدات ومطابقة استعمالها مع الغايات التي منحت من أجلها.<sup>(1)</sup>

أيضا عليه أن يتأكد عند الاقتضاء من مدى اتخاذ الهيئات المستفيدة على مستوى تسييرها الترتيبات الملائمة قصد الحد من اللجوء إلى هذه المساعدات والوفاء بالتزاماتها المحتملة إزاء الدولة والجماعات الإقليمية أو المرافق العمومية التي منحتها هذه المساعدات وتجنب استعمال الضمانات التي تكون قد منحتها.

كذلك تهدف الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة على الموارد التي جمعتها الهيئات المذكورة في المادة 15 من الأمر 95-20 الى التأكد من مدى مطابقة النفقات التي تم جمعها مع الأهداف التي تتوخاها الدعوة إلى التبرعات العمومية.<sup>(2)</sup>

في واقع الأمر إن عمل مجلس المحاسبة ينحصر في أن يعلم ويطلع الأجهزة الحكومية والبرلمان والرأي العام على المخالفات الخطيرة المكتشفة في إدارة الهيئات العامة دون ان يأخذ أي إجراء بشأنها أو أن يعطي فيها أي قرار.<sup>(3)</sup>

(1)- المادة 70 من الأمر 95-20 السابق.

(2)- المادة 71 من الأمر 95-20 السابق.

(3)- يوسف شباط، المرجع السابق، ص 342.

### الفرع الثالث:

#### النتائج المترتبة عن رقابة نوعية التسيير.

إن الرقابة على نوعية التسيير هي رقابة إدارية و ليست قضائية، و من ثم فإن النتائج المترتبة عنها ليست إلزامية للهيئات المعنية بها، و لا يملك فيها مجلس المحاسبة إلا صلاحية تقديم التوصيات و التوجيهات من أجل تصحيح الوضع و تحسين مردودية تلك الهيئات بواسطة مذكرات التقييم التي يصدرها عقب كل مراقبة<sup>(1)</sup> و قد تكشف عمليات المراقبة التي يمارسها مجلس المحاسبة عن وجود مخالفات أو وقائع لا يمكن معالجتها و التكفل بها بواسطة مذكرات التقييم، و إنما تقتضي إستعمال وسائل قانونية أخرى أكثر فعالية و هي متدرجة من حيث أهميتها و طبيعة القضايا التي تتناولها والجهات التي ترسل إليها، حيث يعد مجلس المحاسبة مجموعة من التقارير الإدارية يضمنها تفاصيل عمليات الرقابة التي يقوم بها على مستوى الهيئات التابعة لاختصاصه تتنوع إلى التقرير العام (فقرة أولى) و التقارير الإدارية الخاصة (فقرة ثانية).

#### أولاً- التقرير العام

نتعرض في هذه الفقرة لبيان مفهوم التقرير العام، ثم لتطور التقرير العام في فرنسا، ثم لسمات التقرير العام وخصائصه.

#### أ- مفهوم التقرير العام

التقرير العام هو وثيقة إجمالية مفصلة يعده مجلس المحاسبة في نهاية كل سنة، و يتضمن كافة الملاحظات والتقييمات الرئيسية الناجمة عن أشغال تحريات مجلس المحاسبة، تكون مرفقة بالتوصيات التي يرى المجلس أنه يجب تقديمها، وكذا ردود المسؤولين والممثلين القانونيين والسلطات الوصية المعنية المرتبطة بذلك.<sup>(2)</sup>

يعد التقرير العام من أهم الوسائل التي تمكن المجلس من عرض نتائج عمله على رئيس الجمهورية وعلى أعضاء البرلمان وعلى الرأي العام<sup>(3)</sup>، حيث ينشر الجريدة في الرسمية للجمهورية.<sup>(4)</sup>

(1)- المادة 24 من الأمر 95-20 السابق

(2)- المادة 1/16 و2 من الأمر 95-20 السابق.

(3)- د/محمد رسول العموري، المرجع السابق، ص167.

(4)- المادة 3/16 من الأمر 95-20 السابق.

للاطلاع بصفة دورية على النشاط المالي للحكومة و تقدير مستوى أدائها و الوقوف على حقيقة النقائص التي تقع أثناء تنفيذ الميزانية العمومية و العمل على تصحيحها و تفاديها في الميزانية القادمة.

### ب- تطور مفهوم التقرير العام

للإشارة فإن التقرير العام في فرنسا لم يصل إلى هذا المستوى الذي هو عليه اليوم إلا بعد سلسلة من التطورات والتعديلات التي مست قانون محكمة المحاسبات الفرنسية، تبعا لتطور الحياة الإدارية والدستورية هناك.

حيث تم النص على هذا التقرير بموجب مرسوم إنشا هذه المحكمة سنة 1807 في عصر الإمبراطورية الفرنسية<sup>(1)</sup>، إذ لم يكن يتضمن سوى ملاحظات محكمة المحاسبات على الحسابات العامة للدولة، ويقدم إلى الإمبراطور دون أن يعرض على الرأي العام مما أفقد هذه الوسيلة أهميتها في الرقابة وبعد عودة النظام النيابي إلى فرنسا على أثر ثورة 1830 وبموجب المادة:15 من قانون 21 مايو1932 أصبح تقرير المحكمة يطبع ويوزع على جميع أعضاء السلطة التشريعية باعتبار أن البرلمان هو صاحب الحق الأصلي في الرقابة على الأموال العامة.

ثم صدر مرسوم 02 أيار(أفريل عام 1938) الذي نصت المادة 21 منه على وجوب نشر تقرير محكمة الحسابات في الجريدة الرسمية مما أعطى للتقرير صفة الرسمية والعلنية والعموم.<sup>(2)</sup> ليتم إلغائه و تعويضه بتقرير مختصر حول نشاطات مجلس المحاسبة لمدة سبع سنوات و منذ قانون 07 أكتوبر 1946 و بقية القوانين اللاحقة له ، استقر العمل به بالشكل الذي يعرف به حاليا ، أي كوسيلة لإعلام رئيس الجمهورية والهيئة التشريعية وكذا إعلام المواطنين بمضمونه عن طريق نشره في الجريدة الرسمية.

تعد هذه العملية خطوة هامة في تاريخ تطور عمل محكمة الحسابات الفرنسية التي لم تعد نتائج أعمالها محصورة باطلاع البرلمان ورئيس الدولة على نتائج أعمالها. بل أصبحت في متناول الرأي العام الذي تمكن من الاطلاع على كيفية تنفيذ الحكومة للموازنة، وعلى مدى تمسكها بالقانون في إدارة الأموال العامة، وبالتالي في توسيع مدلول الرقابة الشعبية وجعلها رقابة مباشرة.<sup>(3)</sup>

(1)- المادة 22 من مرسوم 1807/9/16 الصادر في الجمهورية الفرنسية.

(2)- طارق الساطي، المرجع السابق ص62 و63.

(3)- طارق الساطي، المرجع السابق، ص63.

أما في القانون الجزائري، فقد ورد ذكر التقرير السنوي لمجلس المحاسبة لأول مرة في القانون رقم 80 - 05 السالف ذكره و اعتبره المشرع في المادة 56 منه كأداة - لإطلاع رئيس الجمهورية بالنشاط المالي للهيئات العمومية و المؤسسات الاشتراكية و أقر نشره كلياً أو جزئياً في الجريدة الرسمية بواسطة مرسوم.

وبصدور القانون رقم 90-32 الذي ألغى القانون السالف الذكر عرف التقرير السنوي تطوراً نوعياً ، حيث تقرر إرساله إلى الهيئة التشريعية إضافة إلى رئيس الجمهورية و أقر كذلك نشره في الجريدة الرسمية و أوكل هذه الصلاحية إلى رئيس الجمهورية و إلى رئيس المجلس الشعبي الوطني، لكن و إن أقر المشرع في هذا القانون بنشر التقرير السنوي لمجلس المحاسبة، فإنه ترك ذلك لتقدير رئيس الجمهورية و رئيس المجلس الشعبي الوطني ، حيث جاءت الصياغة التي تضمنتها الفقرة الثالثة من المادة رقم 12 على الشكل التالي :

يمكن بمبادرة من رئيس الجمهورية نشر التقرير السنوي " و نفس هذه الصياغة نجدها تتكرر في الفقرة الثانية من المادة 13 كالتالي " يمكن بمبادرة من رئيس المجلس الشعبي الوطني نشر التقرير السنوي كلياً أو جزئياً."

أما الأمر 95-20 أي القانون المطبق حالياً، فقد نص عليه في المادة 16 منه و حدد بشكل عام مضمونه و الجهات التي يرسل إليها و هي رئيس الجمهورية و رئيس المجلس الشعبي الوطني، وأقرت نفس المادة نشره كلياً أو جزئياً في الجريدة الرسمية ، و تحقق في ظل هذا القانون تطوراً آخر لم يشهده سابقه و يتمثل في نشر كذلك التوضيحات التي يقدمها مسؤولي الهيئات و السلطات المعنية حول الملاحظات التي تضمنها تقرير مجلس المحاسبة.

و يختص بإعداد التقرير السنوي الذي يعده مجلس المحاسبة لجنة مختصة تسمى لجنة البرامج و التقارير، و يخضع في إعداده لإجراءات حددها المرسوم الرئاسي رقم 95-377 السالف ذكره، بحيث يتولى رؤساء الغرف إرسال جميع المعائنات و الملاحظات المترتبة عن أعمال مجلس المحاسبة و القابلة للإدراج في التقرير السنوي إلى المقرر العام المختص<sup>(2)</sup>، من أجل عرضها على اللجنة السالفة الذكر و الحصول على موافقتها، و بعد ذلك يعد رئيس الغرفة المعني مشروع مذكرة إدراج

(1)- المادة 54 من الأمر 95-20 السابق و المادة 64 من النظام الداخلي لمجلس المحاسبة(مرسوم رقم 95-377).

و يحيله على المقرر العام الذي يتولى دراسته بمعية رئيس الغرفة و على ضوء ملاحظات المقرر العام يتم ضبط نص مشروع مذكرة الإدراج الواجب عرضها على لجنة البرامج و التقارير.

يتولى بعد ذلك رئيس مجلس المحاسبة إرسال تلك المذكرات إلى مسؤولي الهيئات المعنية من أجل تقديم توضيحاتهم في أجل لا يقل عن شهر، و بانتهاء الأجل المحدد يقوم المقرر العام بإعداد مشروع التقرير السنوي على ضوء الأجوبة التي تحصل عليها و يعرضه للمصادقة من طرف لجنة البرامج و التقارير.<sup>(1)</sup>

### ج- سمات التقرير العام و خصائصه

يرى بعض الباحثين<sup>(2)</sup> أن التقرير العام هو وثيقة جدية تقدم سمات مهمة هي:

1. أنه تقرير موضوعي تضمن نقدا بناء كونه ثمرة ملاحظات مستمر مع الوقت تطل الأخطاء والأغلاط والمخالفات التي تشير إلى عدم معرفة قواعد الإدارة الجيدة.
2. يعد التقرير العام وسيلة الرأي العام للاطلاع والعلم بالانتقادات الموجهة للإدارة.
3. بقدر ما يوجه هذا التقرير مختلف الانتقادات لأعمال الإدارة المالية فإنه أيضا يوجه الدوائر الحكومية إلى ما هو مناسب للقيام به والاهتمام بالحلول التي تساعد على تجنب العودة إلى الوقوع في الأخطاء.
4. يقدم مجلس المحاسبة كل الإيضاحات المطلوبة من الإدارات المتهمه لئتم إقرار هذه الملاحظات أخيرا من قبل غرفة المجلس في شكلها النهائي،
5. وهذا ما يدل على أن الملاحظات المنشورة في التقرير العام لا تركز على استنتاجات سريعة، ولا معلومات غير حقيقية لأن الذين يقومون بها هم قضاة مختصون ومستقلون.
6. التقرير العام هو تقرير انتخابي وليس شاملا، لأن ملاحظات مجلس المحاسبة تركز أساسا على العمليات الإدارية ذات الحسابات الكبيرة، فيكون من اللازم اختيار

(1)- المادة 54 من الأمر 95-20 السابق.

(2)- يوسف شباط، المرجع السابق، ص345.

7. مجموعة من أعمال الرقابة من بين كل الاستنتاجات المستخلصة ليتم نشرها في التقرير لسنة معينة.<sup>(1)</sup>

كما سبق يتبين بأن التقرير العام الذي يرفعه مجلس المحاسبة إلى رئيس الجمهورية هو وثيقة مهمة تتضمن كشف بالمخالفات المالية المسجلة التي ترتكبها مختلف الجهات والدوائر الخاضعة لرقابة المجلس، مرفقة بالملاحظات والانتقادات الموضوعية، واقتراح الحلول اللازمة لمعالجة هذه الأخطاء ، وهو ما يساعد هذه الجهات والسلطات العامة على تجاوز أخطائها ومخالفاتها وعدم الوقوع فيها مرة ثانية.

إن هذا ما يعكس دور مجلس المحاسبة في إقرار مبدئين أساسيين في عمله هما:

- 1- إعلام الرأي العام بأخطاء الإدارات والهيئات العامة وبمخالفاتها المالية.
- 2- مبدأ تقديم المساعدة لهذه الجهات لتجاوز أخطائها بتقديم الحلول والمعالجات المناسبة لهذه الأخطاء.<sup>(2)</sup>

#### ثانيا : التقارير الادارية الخاصة:

يترتب عن الأشغال التقييمية التي يقوم بها مجلس المحاسبة إعداد تقارير تحتوي على المعايير والملاحظات والتقييمات، والتي ترسل بدورها إلى مسؤولي المصالح والهيئات المعنية، وإذا اقتضت الحاجة فإلى سلطاتهم السلمية أو الوصية لتسمح لهم بتقديم إجاباتهم وملاحظاتهم في الأجل الذي يحدده لهم مجلس المحاسبة.

ومن أجل أن تكون أشغال المجلس أكثر استنارة ، فإنه يمكن له أن ينظم نقاشا في هذا الشأن يشارك فيه مسؤولو ومسيرو الهيئات المعنية. تتوج هذه النقاشات بضبط التقييم النهائي من قبل المجلس، حيث تصدر على أثره كافة التوصيات والاقتراحات المقصود من ورائها تحسن فعالية ومردودية تسيير المصالح والهيئات محل الرقابة. ثم ترسل بعد ذلك إلى مسؤوليها وإلى الوزراء والسلطات الإدارية المعنية.<sup>(3)</sup> تتمثل هذه التقارير الخاصة فيما يلي:

(1)- يوسف شباط، المرجع السابق، ص345 و346. ومحمد رسول العموري، المرجع السابق، ص169 و170.

(2)- يوسف شباط، المرجع السابق، ص346. و محمد رسول العموري، المرجع السابق، ص 170.

(3)- المادة:73 من الأمر 95-20 السابق

## أ- رسالة رئيس الغرفة.

و هي رسالة يطلع بها رئيس الغرفة المختصة الهيئات و المصالح التي خضعت للرقابة و كذلك سلطاتها السلمية أو الوصية، بالنقائص المتعلقة بجوانب التنظيم و التسيير الداخلي و التي تلحق ضررا بالخزينة العمومية أو بأمالك تلك الهيئات و هذا بغرض اتخاذ التدابير اللازمة لتصحيح الوضع. و لقد ظهر استعمال هذا النوع من الرسائل لأول مرة في فرنسا في مجال الرقابة على هيئات الضمان الاجتماعي، ثم توسع استعمالها لتشمل المجالات الأخرى من نشاط الإدارة العمومية، بشأن القضايا ذات الأهمية البسيطة.<sup>(1)</sup>

أما المشرع الجزائري، فقد حدد استعمالها بشكل عام، في حالات وقوع مخالفات تلحق ضررا بالخزينة العمومية قصد اتخاذ الإجراءات اللازمة التي يقتضيها التسيير السليم للأموال العمومية و في حالات حيازة مبالغ مالية مستحقة للدولة أو لجماعة محلية أو لمرفق عام من طرف أشخاص طبيعيين أو معنويين،<sup>(2)</sup> بقصد اتخاذ الإجراءات القانونية المناسبة لاسترجاعها<sup>(3)</sup>، حيث خول القانون لكل رئيس غرفة أن يوجه كتب إلى المعننين كالأمرى بالصرف والمحاسبين العموميين في الجماعات أوالمصالح والإدارات الإقليمية، و ذلك من أجل الإشارة إلى المشكلات الصغيرة في التنظيم أو لاستكمال إجراءات التحقيق، يتم بموجبها إعلامهم بالمخالفات المنسوبة إليهم و يطلب إليهم تقديم إيضاحات حولها<sup>(4)</sup>.

## ب المذكرة الاستعجالية.

تعتبر المذكرات الاستعجالية من أولى مظاهر ممارسة مجلس المحاسبة لاختصاصاته الإدارية في فرنسا، تطبيقا للمادة 16 التي أشرنا إليها سابقا من القانون المؤرخ في 16 سبتمبر 1807 ، والتي تلزمه بإخطار وزيرى المالية و العدل بالتجاوزات و المخالفات التي يرتكبها الآمرون بالصرف، بغرض متابعتهم أمام الهيئات القضائية المختصة، و نتيجة للضرورة العملية تعددت القضايا التي يستعمل فيها مجلس المحاسبة هذه المذكرات و أصبح لا يقتصر إرسالها إلى وزيرى العدل والمالية فقط و إنما

(1)- Jean-Claude Martinez et Pierre Di Malta : op.cit, page 875.

(2)- المادة 24 من الأمر 95-20 السابق

(3)- المادة 25 من الأمر 95-20 السابق.

(4)- المادة 73 من الأمر 95-20 السابق .

أصبحت تشمل جميع الوزراء.

عرف محكمة الحسابات الفرنسية في بداية استعماله لهذه المذكرات الاستعجالية، صعوبات في الحصول على الأجوبة اللازمة من الوزراء المعنيين، مما أدى على مستوى وزارة المالية و إلى إنشاء لجنة مختصة تدعى: (Commission des référés) و هذا بموجب مرسوم 13 ماي 1911 للتنسيق بين مجلس المحاسبة و مختلف الوزارات بغرض الحصول على الإجابات المطلوبة في أجل لا يتعدى أربعة أشهر لكن تدخلات هذه اللجنة أضافت عراقيل أخرى لتلك التي كانت موجودة سابقا، مما دفع بمجلس المحاسبة إلى طلب إلغائها في تقريره السنوي و هو ما تحقق له فعلا بصدور مرسوم 13 مارس 1924 و الذي حدد أربعة أشهر للإجابة على هذه المذكرات بالنسبة لجميع الهيئات و الوزارات الموجودة على الإقليم الفرنسي و ثمانية أشهر بالنسبة للهيئات الموجودة على مستوى المستعمرات، و تم تخفيض هذا الأجل إلى ثلاثة أشهر في نصوص لاحقة.<sup>(1)</sup>

و إذا كان الوزراء ملزمون بتقديم إجاباتهم على المذكرات الاستعجالية التي يوجهها لهم مجلس المحاسبة و باحترام الأجل المحدد لها ، فإنه لا يوجد نص يلزمهم بتنفيذ الاقتراحات التي تتضمنها هذه المذكرات، و في هذه الحالة لا يملك مجلس المحاسبة إلا إدراج ملاحظاته في تقريره السنوي الذي يوجهه إلى رئيس الجمهورية وإلى الهيئة التشريعية.

أما في القانون الجزائري فقد نصت الفقرة الثانية للمادة 47 من المرسوم 95-20 على استعمال هذا الإجراء المستعجل في نفس الحالات التي تستعمل فيها مذكرة رئيس الغرفة و التي أشرنا إليها في الفقرة السابقة، وهو كتاب يوجهه رئيس مجلس المحاسبة بناء على طلب من إحدى الغرف التي تتدخل كتشكيكة جماعية، وليس كتشكيكة قضائية إلى الوزير المختص من أجل إعلامه بوجود ممارسات خاطئة أو وجود مخالفات تتطلب بسبب تكرارها أو بسبب خطورتها تدخل الوزير كي يعيد تنظيم المصالح ودوائر الخدمات داخل وزارته توجه نسخة من الكتاب المستعجل إلى وزير المالية، حيث يعطى للوزير المعني مهلة ثلاثة أشهر للإجابة، كما يرسل نسخة من هذه الإجابة إلى وزير المالية، و في حال عدم رد الوزير، تذكر هذه المسألة في التقرير العام الموجه إلى رئيس الجمهورية و إلى الهيئة التشريعية.<sup>(2)</sup>

(1) - A.P de MIRIMONDE : op.cit, page 284.

(2)- المادة 65 من النظام الداخلي لمجلس المحاسبة (مرسوم رقم 95-377)



و يبرز الفرق بين الفرق المذكرة الاستعجالية و مذكرة رئيس الغرفة في أن هذه الأخيرة توجه مباشرة من رئيس الغرفة إلى المصلحة المعنية مع إعلام السلطات السلمية أو الوصية لها، بينما تكتسي المذكرة الاستعجالية أهمية أكثر من الأولى فهي توقع من طرف رئيس المجلس و توجه مباشرة إلى الوزراء المعنيين و ليس إلى الهيئات التي خضعت للرقابة.<sup>(1)</sup>

### ج المذكرة المبدئية.

و هي رسالة يطلع بموجبها رئيس مجلس المحاسبة السلطات المعنية بالنقائص التي يكتشفها على مستوى النصوص المسيرة لشروط استعمال و تسيير و مراقبة أموال الهيئات العمومية، و يقدم لها التوصيات التي يراها مناسبة لذلك، وهذا الصلاحية أقرتها المادة 26 من الأمر 95-20 و تضمنها كذلك المرسوم المتضمن النظام الداخلي لمجلس المحاسبة في المادة 48 منه، و يتعين على السلطات المعنية أن تعلم مجلس المحاسبة بالنتائج التي تخصصها لمذكراته.

### د التقرير المفصل.

يستعمل مجلس المحاسبة التقرير المفصل في حالتين أساسيتين و هما:

**الحالة الأولى:** إذا تم الكشف عن وقائع قابلة للوصف الجزائي حسب قانون العقوبات، تصادق التشكيلة المداولة المختصة على تقرير مفصل تدون فيه جميع الوقائع و يتم التوقيع عليه من طرف رئيس التشكيلة و المقرر و كاتب الضبط و يرسل رفقة عناصر الإثبات اللازمة إلى رئيس مجلس المحاسبة و الذي يوجهه بدوره إلى الناظر العام قصد إحالته على الهيئات القضائية المختصة.<sup>(2)</sup>

**الحالة الثانية:** إذا تم الكشف عن مخالفات لقواعد الانضباط في مجال تسيير الميزانية و المالية حسب الحالات المنصوص عليها في المادتين 88 و 91 من الأمر 95-20 . تصادق التشكيلة المداولة المختصة على تقرير مفصل، يتم توقيعه من طرف رئيس التشكيلة و المقرر و كاتب الضبط ثم يرسل إلى رئيس مجلس المحاسبة الذي يحيله بدوره إلى الناظر العام مرفقا بكل العناصر التي تثبت طبيعة المخالفة المرتكبة قصد إحالته على غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية و المالية.<sup>(3)</sup>

(1)- د/ محمد رسول العموري، المرجع السابق، ص 172 و 173.

(2)- المادتان 44 و 45 من المرسوم الرئاسي رقم 95 - 377 السابق.

(3)- المادتان 44 و 46 من المرسوم الرئاسي 95 - 377 السابق.

### هـ - إشعار النظارة (النيابة) العامة

هو كتاب يوجهه الناظر العام في مجلس المحاسبة إلى المدراء رؤساء الأقسام والمصالح في الإدارات العامة أو الجماعات المحلية، بناء على طلب من إحدى الغرف من أجل الحصول على معلومات معينة، أوللفت الانتباه بوجود بعض المخالفات.<sup>(1)</sup>

يجب على الجهة المعنية أن تحبر الناظر العام بما اتخذت من إجراءات، ويجوز للناظر العام تجديد الإشعار في حال ما إذا كان الرد الأول غير كاف، أو أن يطلب من رئيس المجلس أن يوجه طلبا مستعجلا إلى الوزير الذي تتبعه الإدارة المعنية.<sup>(2)</sup>

إذا لاحظ مجلس المحاسبة أثناء ممارسة رقابته أن الوقائع المكتشفة يمكن وصفها وصفا جزائيا، يرسل الملف إلى النائب العام المختص إقليميا بغرض المتابعة القضائية، ويطلع وزير العدل على ذلك، بعد أن يتم إشعار الأشخاص المعنيين والسلطة التي يتبعونها.<sup>(3)</sup>

### و- التقرير الخاص - الدور الاستشاري-

و هو التقرير التقييمي للمشروع التمهيدي لقانون ضبط الميزانية الذي تعده لجنة البرامج والتقارير بمجلس المحاسبة والهدف منه هو مساعدة البرلمان في أحوال معينة تقتضي ذلك أو بطلب من اللجان المالية في البرلمان.<sup>(4)</sup> إن هذا العمل يمثل دورا استشاريا لمجلس المحاسبة في المشاريع التمهيديّة للقوانين المتضمنة ضبط الميزانية، حيث تتولى الحكومة مسألة إرسال التقارير التقييمية التي يعدها المجلس لهذا الغرض إلى الهيئة التشريعية، مرفقة بمشروع القانون الخاص بها.<sup>(5)</sup>

كما يمكن استشارة مجلس مجلس المحاسبة في مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمالية العمومية.<sup>(6)</sup>

### ز- التصريح العام للمطابقة

أكد القانون المتعلق بقوانين المالية وقانون المحاسبة العمومية على وجوب أن يظهر مجلس

(1) د/ يوسف شباط، المرجع السابق، 343.

(2) - د/ يوسف شباط، المرجع السابق، ص 343.

(3) - المادة 27 من الأمر 95-20 السابق.

(4) - المادة 03/54 من الأمر 95-20 السابق.

(5) - المادة 18 من الأمر 95-20 السابق.

(6) - المادة 19 من الأمر 95-20 السابق.

المحاسبة علنيا بيانا للمطابقة بين الحسابات الفردية للمحاسبين العموميين حيث يجب أن يقوم بمايلي:

أ- التقريب بين الحسابات الفردية للمحاسبين العموميين والميزان العام للحساب العام للإدارة المالية.

ب- التقريب بين الميزان العام للمخروجات في 01 جانفي من السنة السابقة و 01 جانفي من ستة الميزانية المطلوب قانونيا تنظيمها.(1)

يتولى المجلس بعد ذلك تبليغ بيانات المطابقة إلى البرلمان، إذا كانت الحسابات عائدة إلى الميزانية العامة أو الميزانية التكميلية، والتي تخضع لتصديق السلطة التشريعية والمناقشة أمام اللجنة المالية في البرلمان، كما تبلغ إلى وزير المالية والوزير الوصي والهيئات المعنية.(2)

(1)- المادة 19 من الأمر 95- 20 السابق.

(2)- المادة 21 من الأمر 95 - 20 السابق.

## المطلب الثاني:

### الرقابة القضائية على التسيير المالي للآمرين بالصرف

يتناول الاختصاص القضائي لمجلس المحاسبة في مجال رقابته على التسيير المالي للآمرين بالصرف، ما يعرف برقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية من خلال استحداث غرفة خاصة بهذا النوع من الرقابة القضائية وهي غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية على مستوى مجلس المحاسبة، والهدف من وراء ذلك هو تحميل هذه الفئة من أعوان الدولة، مسؤولية مالية شخصية عن الأخطاء التي يرتكبونها في تسييرهم المالي على غرار تلك المسؤولية المقررة على عاتق المحاسبين العموميين<sup>(1)</sup>.

وإذا كانت إرادة المشرع تهدف إلى إقرار مسؤولية الأمرين بالصرف عن الأخطاء التي يرتكبونها في تسييرهم المالي، فمن الناحية الواقعية و بحكم طبيعة المهام الموكلة إليهم، فإنه توجد صعوبات حقيقية في إثبات تلك الأخطاء لتحميلهم المسؤولية المالية، وحتى في الحالات التي يتم فيها إثبات وجود هذه الأخطاء فإنه من الصعب تعويض حجم الضرر الحاصل من أموالهم الخاصة لعدم كفايتها.

سأطرق في هذا الإطار إلى تحديد المقصود بالرقابة القضائية لمجلس المحاسبة على التسيير المالي للآمرين بالصرف والنطاق الذي تمارس فيه هذه الرقابة (فرع أول) ثم أتطرق إلى الحديث عن مخالفات قواعد الإنضباط الموجبة لهذه الرقابة التي ذكرها القانون و العقوبات التي رصدها لها (فرع ثان)، ثم أتطرق إلى إجراءات ممارستها والنتائج المترتبة عنها (فرع ثالث)

(1) - المادة 185 من الأمر 95- 20 السابق.

## الفرع الأول:

### مفهوم الرقابة القضائية على التسيير المالي للآمرين بالصرف ونطاقها

يتناول هذا الفرع مفهوم الرقابة القضائية على التسيير المالي للآمرين بالصرف (فقرة أولى)، ونطاق ممارسة هذه الرقابة القضائية لمجلس المحاسبة على هؤلاء الموظفين الإداريين (فقرة ثانية).

### أولاً- مفهوم الرقابة القضائية على التسيير المالي للآمرين بالصرف

يقصد الرقابة القضائية على التسيير المالي للآمرين بالصرف تلك الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة على مدى انضباط هؤلاء الموظفين الإداريين في مجال تسيير الميزانية و المالية بغرض معاينة مدى احترامهم للأحكام التشريعية و التنظيمية التي تسري على استعمال و تسيير الأموال العمومية و الوسائل المادية الموضوعة تحت تصرفهم بما أوتي من سلطة توقيع الجزاءات عليهم في حال ثبوت تورطهم و ارتكابهم لمخالفات الانضباط المنصوص عليها قانونا والتي تلحقت ضررا بالخزينة العمومية.<sup>(1)</sup> و الجدير بالذكر أن رقابة الانضباط التي يمارسها مجلس المحاسبة على هؤلاء الموظفين الإداريين تتم من غير تدخل في نشاط الإدارة أو التعدي على اختصاصاتها بغية إلغاء أو تعديل القرارات التي تصدرها الهيئات العمومية الخاضعة لرقابته. لأن ذلك يشكل خرقا لقواعد الاختصاص الوظيفي للهيئات العامة، فضلا عن كونه يمثل تعديا على اختصاصات القضاء الإداري الذي يملك وحده سلطة إلغاء القرارات الإدارية غير المشروعة.

إن هذه القرارات التي تصدرها الهيئات العمومية حتى و إن شكلت خرقا للقواعد التي تحكم تسيير الأموال العمومية، فإنه تترتب عنها حقوق مكتسبة و مراكز قانونية لأشخاص آخرين لا يمكن المساس بها. و بالتالي فإن هذه الرقابة التي يمارسها المجلس تهدف إلى إقحام المسؤولية الشخصية المالية للمسيرين بشأن تلك الأخطاء و التجاوزات المرتكبة لتوقع عليهم غرامات مالية فقط.

### ثانيا- نطاق ممارسة الرقابة القضائية على التسيير المالي للآمرين بالصرف

تشمل الرقابة القضائية على التسيير المالي للآمرين بالصرف التي يمارسها مجلس المحاسبة على سائر الموظفين الإداريين أعمال كل من يقوم بإدارة الأموال العمومية بصفته الرسمية، أو كل يتدخل فيها دون أن تكون له الصفة القانونية.

(1)- المادتان 88 و 91 من الأمر 95-20 السابق.

حيث يتأكد المجلس في هذا الشأن من مدى احترام قواعد الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، و يجمل المسؤولية لكل مسؤول أو عون في المؤسسات أو المرافق أو الهيئات العمومية المذكورة في المادة 07 من الأمر 95-20 المعدل والمتتم كالأمرين بالصرف وكذا المحاسبين الفعليين، وكل مسؤول أو عون في الهيئات والأشخاص المعنوية الخاضعة لرقابة مجلس المحاسبة.<sup>(1)</sup>

و بالرجوع إلى الفقرة الثانية من المادة 87 السالفة الذكر، فإنها تقرر أن هذا النوع من الرقابة يشمل أي مسؤول أو عون في الأجهزة المركزية للدولة، أو في الجماعات المحلية أو في الهيئات العمومية الإدارية.

إن ما يمكن استنتاجه من التعميم الوارد في الفقرة السابقة أن المشرع قد شمل بهذه الرقابة جميع الأعوان و المسيرين المنتمين إلى الهيئات السالفة الذكر سواء كانوا موظفين عموميين أو أعضاء منتخبين، و لم يستثن في ذلك حتى الوزراء الذين يتحملون المسؤولية السياسية و ليس التأديبية.

قد لا يثير تطبيق هذه الفقرة أي إشكالية في الحالات التي يفوض فيها الوزير صلاحياته المالية للأمين العام أو لأحد المدراء المركزيين، و هؤلاء هم موظفون عموميون و يتحملون مسؤوليتهم أمام مجلس المحاسبة عن كافة الأخطاء التي تقع منهم . لكن في الحالات التي يحتفظ فيها الوزير لنفسه بهذه الصلاحيات و يمارسها بشكل فعلي يصبح من الصعب إقحام مسؤوليته المالية والشخصية عما قد يرتكبه من أخطاء في القرارات التي يصدرها.

## الفرع الثاني:

### مخالفات قواعد الانضباط والجزاءات المقررة لها

سأتطرق في هذا الفرع إلى تبيان مخالفات قواعد الانضباط التي نص عليها القانون (فقرة أولى) ثم أتطرق إلى الكلام عن الجزاءات المقررة لهذه المخالفات التي تحكم بها غرفة الانضباط بمجلس المحاسبة(فقرة ثانية).

### أولاً- مخالفات قواعد الانضباط

تعتبر مخالفات لقواعد الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، الأخطاء أو المخالفات التي

(1)- المادة 87 من الأمر 95-20 السابق.

تشكل خرقا صريحا للأحكام التشريعية و التنظيمية التي تسري على استعمال وتسيير الأموال العمومية أو الوسائل المادية ، وتلحق ضررا بالخزينة العمومية أو بهيئة عمومية.<sup>(1)</sup>

عددت المادة 88 من الأمر 95-20 خمسة عشر (15) حالة من حالات الأخطاء والمخالفات التي تمثل مخالفات لقواعد الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، و أضافت المادة 91 من نفس الأمر حالة أخرى ليصل عددها إلى ستة عشرة حالة (16) نذكرها جميعا في مايلي:

1. خرق الأحكام التشريعية أوالتنظيمية المتعلقة بتنفيذ الإيرادات والنفقات.
2. استعمال الاعتمادات أو المساعدات المالية التي تمنحها الدولة والجماعات المحلية الإقليمية والمؤسسات العمومية، أو الممنوحة بضمان منها لأهداف غير الأهداف التي منحت من أجلها صراحة.
1. الالتزام بالنفقات دون توفر الصفة أو السلطة أو خرقا للقواعد المطبقة في مجال الرقابة القبلية.
2. الالتزام بالنفقات دون توفر الاعتمادات أو تجاوز الترخيصات الخاصة بالميزانية.
3. خصم نفقة بصفة غير قانونية من أجل إخفاء ، إما تجاوزا ما في الاعتمادات وإما تغييرا للتخصيص الأصلي للالتزامات أو القروض المصرفية الممنوحة لتحقيق عمليات محددة.
4. تنفيذ عمليات النفقات الخارجة بشكل واضح عن هدف أو مهمة الهيئات العمومية.
5. الرفض غير المؤسس للتأشيريات أو العراقيل الصريحة من طرف هيئات الرقابة القبلية أو التأشيريات الممنوحة خارج الشروط القانونية.
6. عدم احترام الأحكام القانونية أو التنظيمية المتعلقة بمسك المحسابات وسجلات الجرد، والاحتفاظ بالوثائق والمستندات الثبوتية.
7. التسيير الخفي للأموال أو القيم أو الوسائل أو الأملاك العامة.
8. كل تهاون يترتب عنه عدم دفع حاصل الإيرادات الجبائية أو شبه الجبائية التي كانت موضوع اقتطاع عن المصدر في الآجال ، ووقوف الشروط التي أقرها التشريع المعمول به.

(1)- المادة 88 / 01 من الأمر 95- 20 السابق.

9. التسبب في التزام الدولة أو الجماعات الإقليمية أو الهيئات العمومية بدفع غرامة تهيديية أو تعويضات مالية نتيجة عدم التنفيذ الكلي أو الجزئي بصفة متأخرة لأحكام القضاء .
10. الاستعمال التعسفي للإجراء القاضي بمطالبة المحاسبين العموميين بدفع النفقات على أسس غير قانونية أو غير تنظيمية.
11. أعمال التسيير التي تتم باختراق قواعد إبرام وتنفيذ العقود التي ينص عليها قانون الصفقات العمومية.
12. عدم احترام القوانين التي تخضع لها عمليات بيع الأملاك التي لم تعد صالحة للاستعمال أو المحجوزة من طرف الإدارات والهيئات العمومية.
13. تقديم وثائق مزيفة أو خاطئة لإلى مجلس المحاسبة في حق مرتكبي هذه المخالفات.
14. تحقيق امتيازات مالية أو عينية غير مبررة يكتسبها المسيرين العموميين لصالحهم أو تلك التي يمنحونها لغيرهم على حساب الدولة أو الجماعات الإقليمية أو الهيئات العمومية التي يعملون لصالحها. وهذه المخالفة الأخيرة هي التي أضافتها المادة 91 من نفس القانون.

#### ثانيا- الجزاءات المقررة على مخالفات الانضباط

##### أ- توقيع الجزاءات

قرر الأمر 95- 20 المعدل والمتتم جملة من العقوبات القانونية على المخالفات السالفة الذكر التي يرتكبها الموظفون الإداريون بمناسبة قيامهم بوظائفهم، والتي تشكل خرقا صريحا للأحكام التشريعية والتنظيمية التي تسري على استعمال وتسيير الأموال العمومية أو الوسائل المادية وتلحق ضررا بالخزينة العمومية أو ببيئة عمومية.

تتمثل هذه الجزاءات في فرض عقوبة الغرامة على حسب مقتضى الحال في حق مرتكبي هذه المخالفات ، تصدر عن مجلس المحاسبة ولا يمكن أن تتعدى قيمتها المرتب السنوي الإجمالي الذي يتقاضاه العون المعني عند تاريخ ارتكاب المخالفة. وإذا تعددت الغرامات فإنه لا يمكن الجمع بينها إلا في حدود المبلغ الأقصى المذكور سابقا.(1)

(1)- المادة 89 من الأمر 95- 20 السابق.



إذا كانت المخالفة التي يرتكبها عون أو ممثل أو قائم بالإدارة في هيئة عمومية خاضعة لرقابة مجلس المحاسبة تتمثل في خرقه حكما من الأحكام 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>(1)</sup>

تجدر الإشارة إلى أنه لا يقع التعارض بين تطبيق المتابعات والغرامات التي يصدرها مجلس المحاسبة والعقوبات الجزائية والتعويضات المدنية عند الاقتضاء ، أي أن أحكام مجلس المحاسبة وقراراته يمكن أن تسري على المعني بالموازاة مع الأحكام القضائية الأخرى.<sup>(2)</sup>

#### أ- الإغفاء من العقوبة

لمجلس المحاسبة أن يقرر حالة العفو على العون الذي ارتكب مخالفة أو خطأ في مجال رقابة الانضباط في تسيير الميزانية والمالية ، متى تذرع بأمر كتابي من مسؤوليه السلميين أو من كل شخص مؤهل لإعطاء مثل هذا الأمر، وفي هذه الحالة تحل مسؤوليتهم محل مسؤوليته، مادام ملتزما بمبدأ الطاعة الإداري للرئيس على مرؤسيه.<sup>(3)</sup>

#### ج - التقادم المسقط

يسري التقادم المسقط للمتابعة على المخالفات المرتكبة في مجال الانضباط في تسيير الميزانية والمالية إذا تمت معاناة الخطأ بعد مضي عشر سنوات من تاريخ ارتكاب الخطأ.<sup>(4)</sup>

### الفرع الثالث:

#### إجراءات الرقابة القضائية على التسيير المالي للآمرين بالصرف

تمارس الغرفة المختصة برقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية صلاحيتها الرقابية حينما يتم إخطارها بوجود مخالفة أو أكثر مما يدخل ضمن الحالات المنصوص عليها في المادتين 88 و 91 المذكورتين أعلاه من قبل أحد جهتين :

(1)- المادة 91 من الأمر 95-20 السابق.

(2)- المادة 92 من الأمر 95-20 السابق.

(3)- المادة 93 من الأمر 95-20 السابق.

(4)- المادة 90 من الأمر 95-20 السابق

إما أن يتم الأمر بصورة آلية حينما يتم تفحص الحسابات الإدارية التي يرفعها الآمرون بالصرف بصفة دورية إلى مجلس المحاسبة، فإذا تم اكتشاف أثناء هذه الرقابة بعض هذه المخالفات أننا التدقيق يتم إخطار غرفة الانضباط في مجال الميزانية و المالية.<sup>(1)</sup>

و إما أن يقع الإخطار من إحدى الجهات المنصوص عليها في الأمر 95-20 المعدل والمتمم، حيث حول القانون لكل من رئيس الهيئة التشريعية و رئيس الحكومة و الوزير المكلف بالمالية وكذا الوزراء ، و المسؤولين على المؤسسات الوطنية المستقلة فيما يخص الوقائع التي تنسب إلى الأعوان الخاضعين لسلطتهم إخطار مجلس المحاسبة قصد ممارسة صلاحية الإنضباط في مجال تسيير المالية والميزانية. على أن يبلغ مجلس المحاسبة الهيئة التي أخطرتة بالنتائج المخصصة لذلك. و في هذا الشأن تطبق نفس أحكام المواد من 94 إلى 100 من الأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة.<sup>(2)</sup>

فإذا وقع أحد هذين الإخطارين تباشر غرفة الانضباط إجراءاتها في التحقيق والمتابعة التي يقتضيها هذا النوع من الرقابة.(فقرة أولى)، وإذا ما أفضت التحقيقات إلى إثبات وقوع المخالفات من قبل الآمرين بالصرف ومن في حكمهم تبدأ مرحلة إجراءات المحاكمة و صدور الحكم(فقرة ثانية)

#### أولاً- إجراءات المتابعة و التحقيق

تبدأ إجراءات المتابعة والتحقيق في مجال رقابة الإنضباط إذا ما كشفت نتائج التدقيقات التي يقوم بها مجلس المحاسبة التي تضبطها الغرفة المختصة قطاعياً بأن المخالفة التي ارتكبها العون قد تدخل في مجال تطبيق أحكام المادة:88 من هذا الأمر، من خلال توجيه رئيس الغرفة المختصة تقريراً مفصلاً إلى رئيس مجلس المحاسبة قصد تبليغه إلى الناظر العام، هذا الأخير الذي تكون لديه السلطة التقديرية في المتابعة من عدمها.<sup>(3)</sup> فمتى رأى الناظر العام الذي أخطر بذلك بأن لا وجه للمتابعة، بعد أن يكون قد تلقى المعلومات الإضافية التي يطلبها عند الاقتضاء من الغرفة القطاعية المختصة، حيث يقوم بحفظ الملف بموجب قرار معلل قابل للإلغاء أمام تشكيلة خاصة تتكون من من رئيس غرفة ومستشارين اثنين من مجلس المحاسبة على أن يطلع رئيس المجلس بذلك.<sup>(4)</sup>

(1)- المادة 1/94 من الأمر 95-20 السابق

(2)- المادة 2/94 من الأمر 95-20 السابق

(3)- المادة 3/94 من الأمر 95-20 السابق.

(4)- المادة 95 من الأمر 95-20 السابق.

و في حال قرر الناظر العام المتابعة، فإنه يحمر الاستنتاجات التي توصل إليها كتابيا، ثم يرسل الملف إلى رئيس مجلس المحاسبة قصد فتح تحقيق.<sup>(1)</sup>

يقوم هذا الأخير بتعيين مقرر من بين المستشارين غير التابعين للغرفة القطاعية المختصة لغرفة الانضباط المالي يكلفه بدراسة الملف، ويكون التحقيق حضوريا، فإذا تم فتح التحقيق، يطلع الشخص المتابع بذلك فورا برسالة موصى عليها، ويمكنه في هذا المجال أن يستعين بمحام أو مساعد يختاره في باقي الإجراءات، حيث يستفيد هذا المساعد من الحقوق الممنوحة للدفاع بعد أن يؤدي اليمين على نحو الصيغة التي يؤدي بها المحامي.<sup>(2)</sup> أمام رئيس غرفة يساعده اثنان من القضاة وبحضور كاتب ضبط يتكفل بإعداد محضر جلسة تأدية اليمين<sup>(3)</sup>

تجدر الإشارة هنا أنه يمكن إعفاء الشخص المتابع من كل التزام باحترام الطريق السلمي أو السر المهني تجاه مجلس المحاسبة كما ورد في الأمر المتعلق بمجلس المحاسبة.<sup>(4)</sup>

يتولى المقرر كل أعمال التحقيق التي يراها ضرورية، ويمكنه أن يستمع في هذا الشأن إلى كل عون تكون له علاقة بالموضوع أو أن يسأله شفويا أو كتابيا، وله أن يستنير في أشغاله بالاستماع إلى أي شخص. وبعد اختتام التحقيق يحمر المقرر تقريره الذي يرفقه بملاحظاته واستنتاجاته، ثم يرسل الملف إلى رئيس مجلس المحاسبة الذي يبلغه بدوره إلى الناظر العام.

إذا أثبتت نتائج التحقيق أن لا وجه للمتابعة، يمكن للناظر أن يحفظ الملف، ويبلغ قرار الحفظ إلى كل من رئيس مجلس المحاسبة والعون المتابع .

أما إذا كانت الوقائع كافية لإحالة الملف على غرفة الإنضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، يقوم النظر العام بإرسال كل الملف مصحوبا باستنتاجاته الكتابية والمعللة إلى رئيس هذه الغرفة، والذي يعد بمثابة إخطار رسمي.<sup>(5)</sup>

(1)- المادة 94 من الأمر 95-20 السابق.

(2)- المادة 95 من الأمر 95-20 السابق

(3)- المادة 96 من الأمر 95-20 السابق.

(4)- المادة 59 من الأمر 95-20 السابق.

(4)- المادة 01/94 من الأمر 95-20 السابق.

(5)- المادة 97 من الأمر 95-20 السابق.

## ثانيا- إجراءات المحاكمة و صدور الحكم

يقوم رئيس غرفة الإنضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية بتعيين قاض مقرر من بين قضاة هذه الغرفة يكلفه بالملف لتقديم ما يراه مناسبا من اقتراحات، ثم يتولى تحديد تاريخ الجلسة ويعلم رئيس مجلس المحاسبة والناظر العام بذلك. كما يتم استدعاء الشخص المتابع برسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام.<sup>(1)</sup>

يحدد موعد شهر كامل قابل للتجديد مرة واحدة بطلب من المعني أو من يمثله، يمنح بموجبه الشخص المتابع أو محاميه أو مساعده بعد أن يستلم الاستدعاء حق الاطلاع على الملف الذي يعنيه كاملا، بما في ذلك الاستنتاجات الكتابية للناظر العام. في هذه الأثناء يمكن للشخص المعني أو من يمثله أن يقدم مذكرة دفاعية.<sup>(2)</sup>

تعقد الغرفة المعنية جلستها بمساعدة كاتب الضبط والناظر العام، ويمكن البت في القضية إذا سجل غياب المتابع بعد استدعائه قانونا مرتين، حيث تتطلع الغرفة على اقتراحات المقرر واستنتاجات الناظر العام وشرح المتابع أو من يمثله.

تعرض القضية بعد ذلك للمداولة من قبل رئيس الغرفة دون حضور المقرر والناظر العام ، ويتم التداول في كل اقتراح تقدم به المقرر، ويكون الحكم بأغلبية أصوات أعضاء تشكيلة الغرفة، وإذا تساوت الأصوات يكون لصوت الرئيس دور ترحيحي، ويتم البت في القضية في جلسة علنية بقرار يوقعه رئيس الجلسة و المقرر و كاتب الضبط.<sup>(3)</sup>

يتم تبليغ قرار الحكم إلى الناظر العام وإلى المتابع ، وفق الأشكال المنصوص عليها في القانون(م84)، و إلى وزير المالية لمتابعة التنفيذ بكل الطرق القانونية، وكذا إلى السلطات السلمية والوصية التي يخضع لها العون المعني.<sup>(4)</sup>

(1)- المادة 98 من الأمر 95-20 السابق.

(2)- المادة 99 من الأمر 95-20 السابق.

(3)- المادة 100 من الأمر 95-20 السابق.

(4)- المادة 101 من الأمر 95-20 السابق.

## ملخص الباب الثالث و نتائجه

### أولاً- الملخص

استلهم المشرع الجزائري حينما أنشأ مجلس المحاسبة كثيرا من قواعد و إجراءات النموذج الفرنسي ممثلا في محكمة الحسابات الفرنسية التي تمثل ثمرة تجربة طويلة من الزمن، تستجيب لعوامل مختلفة ترتبط بالمجتمع الفرنسي الذي نشأت فيه. غير أن المشرع الجزائري انتبه إلى طبيعة الاختلاف القائمة بين البيئتين الفرنسية والجزائرية من البداية، فحاول أن يستقي المبادئ العامة التي يقتضيها هذا النموذج الرقابي المتميز، مع التركيز على إيجاد قواعد تختلف نسبيا عن تلك التي انتهجها المشرع الفرنسي، تتعلق بكيفية تنظيم مجلس المحاسبة و تحديد اختصاصاته. و هذا بغرض إيجاد نظام للرقابة المالية يتوافق مع خصوصيات النظام المالي الجزائري و يستجيب لمتطلبات، أين تصبح هذه القواعد بمثابة معالم للنظام القانوني لمجلس المحاسبة في الجزائر تميزه عن النموذج الأصلي الذي استلهم منه قواعده، و مع أنظمة الرقابة المالية التي تطبقها الدول الأخرى و التي تصنف ضمن هذا التوجه.

إن الرجوع إلى مختلف النصوص القانونية التي أسست لنشأة تطور مجلس المحاسبة، لدراستها و تحليلها و إبراز الظروف التي صدرت في ظلها، يمكن من فهم التصور الذي تبناه المشرع في تنظيمه لوظيفة الرقابة المالية اللاحقة، و الوقوف على مبررات انتهاجه للنموذج اللاتيني عموما و الفرنسي خصوصا دون اعتماد نماذج أو توجهات أخرى للرقابة المالية العليا. و لأجل دراسة هذا النموذج الجزائري المستلهم من التجربة الفرنسية أرتأيت تقسيم هذا الباب إلى الفصول الثلاثة التالية

### الفصل الأول: تناولت فيه التنظيم الإداري والقانوني لمجلس المحاسبة في ثلاثة

مباحث:

### المبحث الأول: تناولت فيه هياكل و تشكيلات مجلس المحاسبة حيث بينت فيه

كيف تولى قانون مجلس المحاسبة(الأمر 95-20 المعدل) تحديد مختلف هياكل مجلس المحاسبة الإدارية منها و القضائية، والتي تتنوع إلى:

- هياكل ذات طبيعة قضائية، تشكلها مجموعة من الغرف ذات اختصاص وطني و إقليمي.  
مدعمة بنظارة عامة وكتابة ضبط.

- مجموعة من المصالح الإدارية التي يدير فيها أعماله ونشاطاته المتعلقة بالرقابة البعدية على الأموال العامة في الدولة، تحتوي على أمانة عامة وديوان مجلس المحاسبة ومديرية الإدارة والوسائل إلى جانب توفره على مكتب المقررين العامين للجنة والبرامج والتقارير. (فرع ثان)
- المصالح و الأقسام التقنية التي تتولى مهام التدعيم، وتمثل في: قسم تقنيات التحليل والرقاب و قسم الدراسات و معالجة المعلومات .

ثم تطرقت إلى بيان أنواع التشكيلات القضائية التي ينعقد بها المجلس على النحو الذي يسمح له بممارسة وظيفة الرقابة المالية بطريقة فعالة ومجدية تهدف إلى حفظ المال العام وصيانتته. حيث يجتمع للمداولة إما في شكل تشكيلة كل الغرف مجتمعة أو في شكل تشكيلة الغرفة و فروعها أو في شكل غرفة الإنضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية. إلى جانب هذه التشكيلات القضائية، يضم المجلس لجنة للتقارير والبرامج، التي تختص بالتحضير والمصادقة على البرنامج السنوي لنشاط مجلس المحاسبة و على التقارير السنوية الموجهة إلى رئيس الجمهورية و الهيئة التشريعية، و اقتراح تدابير لتحسين نشاط المجلس، ولا تمارس أي نشاط قضائي.

**المبحث الثاني: تناولت فيه النظام القانوني لقضاة مجلس المحاسبة و في هذا الإطار** يتمتع قضاة مجلس المحاسبة بقانون أساسي خاص بهم هو الأمر 95-23 الذي حدد مركزهم القانوني من حيث التعيين وإنهاء المهام، وحقوقهم وواجباتهم وتولى ضبط المهام والصلاحيات التي يتمتعون بها بموجب اكتسابهم لهذه الصفة أو ما يعرف بالنظام القانوني لقضاة مجلس المحاسبة.

كما تعرضت لتنظيم مساهم المهني ك شروط التوظيف و النظام السلمي والترقية والوضعية القانونية التي يكون عليها قاضي مجلس المحاسبة خلال مساره الوظيفي .

**المبحث الثالث: تناولت فيه النظام التأديبي لقضاة مجلس المحاسبة بسبب وقوع بعض** قضاة مجلس المحاسبة في الأخطاء المهنية التي نص عليها القانون مبررا قانونيا لممارسة رقابة الانضباط عليهم يعرضهم للمساءلة القانونية ورفع الحصانة عليهم، أين يتحملون المسؤولية القانونية كاملة تجاه أخطائهم فيما يعرف بتأديب قضاة مجلس المحاسبة .

حيث تطرقت في دراسة هذا النظام التأديبي الذي يخضع له قضاة مجلس المحاسبة إلى تحديد الجهة المخولة بتأديب هؤلاء القضاة المتابعين بموجب القانون وهي مجلس قضاة مجلس المحاسبة، حيث

وقفت على تشكيلة هذا المجلس التي حددها القانون، و تطرقت لكيفية سير أعماله ونشاطاته، ثم بينت في الأخير صلاحيات هذا المجلس ومهامه.

ثم تطرقت إلى الحديث عن المحاكمة التأديبية . حيث تبدأ فصولها بعد أن توجه إلى القاضي المتابع التهمة بارتكابه لخطأ أو مجموعة أخطاء تأديبية مما يشكل إخلالا بواجباته القانونية الأساسية أو بشرف المهنة أو حرمتها، فإذا تمت إدانته يتعرض لإحدى العقوبات المناسبة المقررة لذلك. ويجب أن تحترم فيها الإجراءات القانونية المنصوص عليها، سواء ما تعلق منها باحترام الإجراءات الفورية للمتابعة أو احترام الإجراءات العامة لنظام التأديب عموما، أو ما تعلق بإجراءات جلسة المحاكمة التأديبية والنطق بالحكم وكيفية الطعن فيه. ثم تطرقت إلى مبدأ عدم قابلية قضاة مجلس المحاسبة للعزل و الفصل إلا وفقا للقانون وإلى الحقوق و الضمانات التأديبية التي كفلها القانون للقاضي محل المتابعة طيلة مسار العملية التأديبية حتى تكون المحاكمة التأديبية عادلة ونزيهة.

**الفصل الثاني:** تناولت فيه اختصاصات مجلس المحاسبة وصلاحياته وقد قسمته إلى ثلاثة مباحث أيضا على النحو التالي:

### **المبحث الأول:** حيث تطرقت إلى الحديث عن صور الرقابة المالية على نشاط الإدارة

**العمومية** التي تسبق اختصاص مجلس المحاسبة، فبينت أن عتمد نظام الرقابة المالية في الجزائر يعتمد كغيره من الأنظمة الرقابية في مختلف دول العالم على عدة صور و أشكال من الرقابة، كالرقابة المالية التي يمارسها البرلمان على الميزانية العمومية للدولة و رقابة الجماعات الإقليمية المنتخبة على الميزانيات العمومية المحلية أو ما يسمى بالرقابة السياسية وكذلك الرقابة الرئاسية و الوصائية التي تمارسها الإدارات العمومية عملا بمبدأ التدرج الإداري، أي من الرئيس على مرؤسيه في إطار السلطة الرئاسية، ومن جهات الوصاية على الهيئات اللامركزية في إطار السلطة الوصائية. و منها أيضا الرقابة المالية الإدارية التي تمارسها هيئات ومصالح ذات طبيعة إدارية مثل الرقابة المالية السابقة على النفقات الملتزم بها ، والرقابة اللاحقة التي تمارسها المفتشية العامة للمالية .

### **المبحث الثاني:** تطرقت فيه إلى تحديد النطاق الذي يمارس فيه مجلس المحاسبة رقابته في

مقابل ما يسبقه من أشكال الرقابة المالية المختلفة. أين تحدثت عن طبيعة الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة وأساليبها المتبعة في ذلك و الوقت الذي تمارس فيه هذه الرقابة ، ثم تطرقت إلى تحديد طبيعة الجهات الخاضعة لهذه الرقابة و اختصاصه الإداري والقضائي فيها ومعرفة طبيعة النتائج المترتبة

عن اختصاصاته الرقابية التي تتوج بإعداد التقارير السنوية و الدورية أو الخاصة في الجانب الإداري، أو تتوج بإصدار أحكام قضائية تتضمن عقوبات بالغرامة على المحاسبين العموميين في مجال مراجعة الحسابات أو على الأمرين بالصرف إذا وقعوا في أخطاء رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية.

### المبحث الثالث: تناولت فيه الأشخاص القانونيين الخاضعين لرقابة مجلس المحاسبة

وهم الأمرين بالصرف والمحاسبون العموميون حيث نضمن قانون المحاسبة العمومية النظام القانوني لهاتين الفئتين محددًا صلاحيات كل فئة ومهامها، و مؤكداً على مبدأ الفصل بين وظيفة الأمر بالصرف و المحاسب العمومي. الذي تم إقرار بموجب المادة رقم 55 من القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية.(2)

و بينت أن الأمرين بالصرف ليسوا سلكا إداريا خاصا و إنما هم موظفون عموميون أو أعضاء منتخبون يتمتعون بصلاحيات مالية تتطلبها وظائفهم الإدارية، و تقع عليهم إلتزامات قانونية ويتحملون كامل المسؤولية القانونية المترتبة من جراء ممارسة صلاحياتهم ومهامهم المالية.

كما بينت أن وظيفة المحاسب العمومي هي وظيفة أصلية قائمة بذاتها على عكس وظيفة الأمر بالصرف التي هي مجرد صلاحية مكملة لوظيفة الإدارية الأصلية. كما بينت أن وظيفة المحاسب لا يمكن ممارستها إلا من طرف أشخاص تلقوا تكوينا محاسبيا متخصصا، ويعينون بصفة قانونية لشغل هذا المنصب و يخضعون في نشاطهم لسلطة وزير المالية. حيث تطرقت إلى بيان أنواع المحاسبين العموميين و تحديد التزاماتهم القانونية ثم تكلمت عن المسؤولية المالية والشخصية المترتبة عليهم.

### الفصل الثالث: تطرقت فيه إلى للحدث عن أشكال و أنواع الرقابة التي يمارسها مجلس

المحاسبة سواء في إطار اختصاصه الإداري أو في إطار اختصاصه القضائي من خلال ثلاثة مباحث أيضا.

### المبحث الأول: تناولت فيه الرقابة على مجال تقديم الحسابات فبينت شكل هذه

الحسابات و آجال تقديمها وماهيتها سواء ماتعلق بالحسابات الإدارية للأمرين بالصرف أين يكونون ملزمين بمسك هذه المحاسبة الإدارية، التي تتوج في نهاية السنة المالية بإعداد حساب إداري ختامي يكتسي أهمية بالغة في ممارسة الرقابة المالية اللاحقة لمختلف الهيئات الرقابية .



أو تعلق الأمر بحسابات التسيير التي يقدمها المحاسبون العموميون الذين ألزمهم القانون أيضا بمسك محاسبة أكثر دقة من تلك التي يمسكها الآمرون بالصرف بالنظر إلى طبيعة وظيفتهم المحاسبية و المهام الموكلة إليهم. حيث يقومون بإعداد حسابات تسيير ختامية عند غلق كل سنة مالية، و تقديمها إلى مجلس المحاسبة لمراجعتها و البت في مسؤوليتهم المالية و الشخصية.

ثم تطرقت لدراسة إجراءات ممارسة هذه الرقابة و النتائج المترتبة عنها، فتناولت إجراءات تقديم الحسابات و عقوباتها بعد أن نص المشرع في الأمر 95 - 20 على إلزامية تقديم الحسابات. و خول لمجلس المحاسبة الوسائل القانونية التي تمكنه من إجبار المعنيين بها، بتقديمها في الآجال القانونية المحددة لها و وفقا للأشكال التنظيمية المطلوبة. حيث يكون إعداد الحسابات و تقديمها إلى مجلس المحاسبة من اختصاص الآمرين بالصرف و المحاسبين العموميين، و تقع مسؤوليته على عاتقهم بحكم ما يتمتعون به من صلاحيات مالية، و لقد أخضع مجلس المحاسبة عملية تقديم الحسابات إلى نفس الإجراءات التي تخضع لها عملية مراجعة الحسابات.

### المبحث الثاني: و تناولت فيه مراجعة حسابات المحاسبين العموميين و المحاسبين

الفعالين، حيث بينت أن الاختصاصات القضائية الرقابية لمجلس المحاسبة تشمل من حيث المبدأ فئة المحاسبين العموميين الذين يقع على عاتقهم مسؤولية مالية شخصية عن جميع الأخطاء التي يرتكبونها في تسييرهم المالي. فقد خول القانون لمجلس المحاسبة يتولى مراجعة حسابات المحاسبين العموميين، و يصدر أحكاما بشأنها، حيث يدقق قضاة مجلس المحاسبة في صحة العمليات المالية التي أنجزها هؤلاء المحاسبون الرسميون و التأكد من مدى مطابقتها مع القواعد التشريعية و التنظيمية التي تحكم تسيير الأموال العمومية، و البت في مسؤوليتهم الشخصية و المالية.

كما بينت أن عملية مراجعة و تدقيق حسابات المحاسبين العموميين تمر بمرحلتين أساسيتين تتخللها مجموعة من الإجراءات الكثيفة و المتتابعة، تبدأ بمرحلة إجراءات معاينة الحسابات و فحصها تتلوها مرحلة المراجعة و تدقيق الحسابات و استعمال السلطات و الآليات المخولة للمجلس للقيام بهذا بدوره ، و تنتهي بمرحلة الحكم و الفصل في الحساب .

كما تشمل فئة أخرى من الأشخاص الذين لا يعتبرون بطبيعتهم محاسبين عموميين و إنما قد يتدخلون في وظيفة المحاسب العمومي و يتصرفون في الأموال العمومية دون توفرهم على الصفة

القانونية للقيام بذلك، فيصبحون محاسبين فعليين. يخضعون لرقابة مالية يتحملون بموجبها نفس المسؤولية المالية و الشخصية التي يخضع لها المحاسبون العمومون.

ثم تطرقت إلى تحديد مفهوم التسيير الفعلي و إبراز مختلف العناصر المكونة له ثم إبراز الإجراءات التي يتبعها مجلس المحاسبة في مراجعة حسابات المحاسبين الفعليين ثم الحكم على حسابات المحاسبين الفعليين.

**المبحث الثالث: تناولت فيه مراقبة التسيير المالي للآمرين بالصرف الذي يأخذ صورة شكلين مختلفين من الرقابة من حيث الإجراءات أو المضمون أو النتائج المترتبة عن العملية الرقابية هما :**

رقابة مالية إدارية: تتمثل في تقييم نوعية التسيير المالي للهيئات العمومية من حيث الفعالية و النجاحة و الاقتصاد، حيث لا يملك المجلس في هذا النوع إلا تقديم اقتراحات و توصيات من أجل تحسين مردودية عمل تلك الهيئات الخاضعة لرقابته. حيث يباشر مجلس المحاسبة ممارسة رقابته على نوعية التسيير من خلال ما حوله القانون من صلاحيات و سلطات في هذا الشأن. و لتحديد معالم هذا النمط من الرقابة الذي يمارسه مجلس المحاسبة الجزائري، تطرقت إلى تحديد مفهوم رقابة نوعية التسيير وعناصرها والصعوبات التي تعترض تطبيقها ثم أخرجت على توضيح الإجراءات المتبعة من قبل المجلس في ممارسة رقابة نوعية التسيير ثم إبراز النتائج والآثار القانونية التي تترتب عن ممارسة هذا النوع من الرقابة المتمثلة في التقرير السنوي ومختلف التقارير الرقابية الأخرى.

رقابة مالية قضائية تتمثل في الرقابة القضائية على التسيير المالي للآمرين بالصرف أو رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية و المالية، حيث يتمتع فيها مجلس المحاسبة بسلطة توقيع الجزاءات. تقوم بها غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية و المالية على مستوى مجلس المحاسبة، والهدف من وراء ذلك هو تحميل هذه الفئة من أعوان الدولة، مسؤولية مالية شخصية عن الأخطاء التي يرتكبونها في تسييرهم المالي على غرار تلك المسؤولية المقررة على عاتق المحاسبين العموميين. حيث تطرقت في هذا الإطار إلى تحديد المقصود بالرقابة القضائية لمجلس المحاسبة على التسيير المالي للآمرين بالصرف والنطاق الذي تمارس فيه هذه الرقابة، ثم تطرقت إلى الحديث عن مخالفات قواعد الانضباط الموجبة لهذه الرقابة التي ذكرها القانون و العقوبات التي رصدها لها، ثم تطرقت إلى إجراءات ممارستها والنتائج المترتبة عنها.

### ثانيا: نتائج الباب الثالث

وعلى ضوء ما سبق نخلص إلى النتائج التالية:

أولاً- يظهر التوافق جليا بين الدساتير الجزائرية الثلاثة على وجود رغبة صريحة من المشرع لتأسيس رقابة مالية لاحقة يختص بها مجلس للمحاسبة، و هو ما تم تكريسه في مختلف النصوص التشريعية المتلاحقة التي صدرت في هذا الإطار، و المتعلقة بتنظيم هذا الجهاز و تحديد اختصاصاته. لكن هذه النصوص، و إن جاءت متوافقة و متطابقة فيما بينها حول طبيعة الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة على الأموال العمومية (رقابة لاحقة) ، فهي ليست على نفس هذه الدرجة من التوافق في تحديد الطبيعة القانونية لهذا الجهاز و في ضبط اختصاصاته. فالقانون 80-05 الذي تم بموجبه تأسيس مجلس للمحاسبة، وضع هذا الجهاز تحت سلطة رئيس الجمهورية و منحه اختصاصات قضائية و إدارية، و عمل على توسيع مجال رقابته ، حيث كانت رقابته تشمل أموال الدولة و الحزب و المجموعات المحلية و المؤسسات الاشتراكية بجميع أنواعها ، لكن دوره ظل محدودا في تلك الفترة، و هذا لحدائثة نشأته و عدم توفره على الوسائل المادية و البشرية الكافية لأداء نشاطه، كما أن طبيعة النظام السياسي الذي كان قائما آنذاك، لم تكن تسمح ببروز هذا الشكل من الرقابة المالية .

في حين أن القانون رقم 90 - 32 الذي تم بموجبه إلغاء القانون السابق ذكره ، قد تمت صياغته في ظل مرحلة سياسية جد هامة من تاريخ البلاد، حيث انتقلت فيها من نظام سياسي أحادي إلى نظام تعددي يقوم على مبدأ الفصل بين السلطات كرسه دستور 1989، و من ثم فإنه كان من الطبيعي جدا أن يتم إعطاء الاستقلالية لمجلس المحاسبة في نشاطه، ولكن هذا القانون و إن أقر ذلك فإنه عمل على تجريد من اختصاصاته القضائية و تضيق مجال رقابته، بحيث حصر وظيفته في مراقبة أموال الهيئات العمومية التي تخضع في تسييرها لقواعد القانون الإداري و المحاسبة العمومية، أي مراقبة أموال الدولة و الجماعات الإقليمية و المرافق العمومية الإدارية، و قد أدى هذا الوضع إلى تقليص دور هذا الجهاز و الحد من فعالية الرقابة التي يمارسها. و بصدور الأمر رقم 95-20، أعاد المشرع النظر في كيفية تنظيم و تسيير مجلس المحاسبة و في المركز القانوني لأعضائه، حيث أصبح هذا الجهاز يكتسي الطبيعة القضائية و اكتسب أعضاؤه صفة القضاة، كما توسيع مجال رقابته، ليشمل جميع الهيئات التي تستعمل في نشاطها أموالا عمومية مهما كانت طبيعتها القانونية، و تم

إنشاء غرف إقليمية تابعة لمجلس المحاسبة تختص بالرقابة على أموال الجماعات المحلية و الهيئات التابعة لها. و لقد كرس هذا القانون استقلالية مجلس المحاسبة، من حيث تنظيمه و تسييره و حول له ممارسة اختصاصات قضائية يتمتع فيها بسلطة توقيع الجزاءات بنفسه يظهر من خلالها كهيئة ذات طبيعة قضائية إدارية، متخصصة في مراجعة حسابات المحاسبين العموميين و مراقبة الانضباط في مجال تسيير الميزانية و المالية. و تتجسد هذه الاختصاصات القضائية المخولة له، عن طريق إصدار قرارات تكتسي الصيغة التنفيذية قياسا على قرارات الجهات القضائية الإدارية، و هي قابلة للمراجعة و الإستئناف و يتم الطعن بالنقض فيها أمام مجلس الدولة.

**ثانيا-** تبدو مجمل الاختصاصات الممنوحة لمجلس المحاسبة للقيام بالرقابة المالية اللاحقة على الأموال العمومية في الجزائر من الناحية النظرية كافية بأن يمارس مجلس المحاسبة دورا هاما في حماية هذه الأموال العمومية و المساهمة في تحسين تسييرها، فالرقابة القضائية التي يتمتع بها، تمكنه من ترقية إجبارية تقديم الحسابات كقاعدة أساسية في نظام المحاسبة العمومية و تحقيق الشفافية المطلوبة في تسيير المال العام ، بينما يساهم من خلال رقابته الإدارية في تحسين النشاط المالي للهيئات الخاضعة لرقابته، و تحقيق الفعالية اللازمة في تسييرها المالي، و يشارك من خلال ما يتمتع به من صلاحيات استشارية في تحسين المنظومة التشريعية و التنظيمية و هو ما يجعل منه أداة اقتراح و قوة مبادرة فعالة، قادرة على التأثير و المساهمة في إنتاج القواعد القانونية في كل المسائل و القضايا المتعلقة بالمالية العمومية.

لكن الملاحظ أن هذه القرارات التي يصدرها مجلس المحاسبة و إن كانت تعتبر قرارات ذات طبيعة قضائية و قابلة للتنفيذ مثلها في ذلك مثل باقي قرارات الهيئات القضائية الإدارية، إلا أن تجسيدها يتوقف على إرادة وزير المالية باعتباره الوحيد المكلف بتنفيذها، و يتمتع في ذلك بسلطة تقديرية تمكنه حتى من إعفاء الأشخاص الذين يتم إدانتهم من طرف مجلس المحاسبة، و هذا ما يقلل من شأنه و مصداقيته كهيئة مستقلة و ذات طبيعة قضائية.

**ثالثا-** فيما يتعلق بالتقارير السنوية التي يعدها مجلس المحاسبة و التي تعتبر من أهم الوسائل الرقابية التي تمكن المجلس من لعب دوره بكل جدية وفعالية ، فهي لا تلقى الصدى المطلوب، و لا سيما لدى الهيئة التشريعية التي يفترض فيها أن توليها العناية اللازمة، كونها إحدى الوسائل التي تساعد على مراقبة النشاط المالي للحكومة، و منذ صدور دستور 1989 و إلى غاية الوقت

الحالي، لم تلتزم الحكومات المتعاقبة بتقديم أية حسابات عن تسييرها المالي و لم تتحرك الهيئة التشريعية في ممارسة الصلاحيات الدستورية المخولة لها لإلزامها بذلك، و إقرار مسؤوليتها السياسية في مختلف القضايا المتعلقة بالفساد المالي و التي ألحقت أضرارا معتبرة بالخزينة العمومية.

تقتضي الشفافية في تسيير الأموال العمومية أن يتم نشر هذه التقارير السنوية في الجريدة الرسمية بجميع تفاصيلها، ليتسنى لجميع أفراد المجتمع الإطلاع عن كيفية تسيير الموارد و الأموال العامة التي هي ملك للشعب لكن لا نرى أي تطبيق فعلي على أرض الواقع . فلقد تحولت هذه التقارير مع مرور الوقت إلى مجرد حصيلة سنوية للنشاطات، يقدمها مجلس المحاسبة بصفة روتينية دون أن يتمكن المواطن من الإطلاع على مضمونها وهو ما أفقدها أهميتها و وظيفتها القانونية و قصر بها عن تحقيق غاياتها و بلوغ أهدافها المرجوة.

**رابعا-** أما بالنسبة للتوصيات التي يصدرها مجلس المحاسبة عقب رقابته الإدارية، فهي لا تكتسي بطبيعتها صفة الإلزام، و من ثم فإن تطبيقها يتوقف بالدرجة الأولى على إرادة و قبول الهيئات المعنية بها أو السلطات السلمية أو الوصية التي تتبع لها تلك الهيئات، و حتى لو توفرت لدى هذه الأخيرة الإرادة لتنفيذها، فقد لا تتوفر على الكفاءات المهنية المطلوبة التي تمكنها من تجسيد ذلك.

**خامسا-** أما فيما يتعلق بالدور الاستشاري لمجلس المحاسبة فهو شبه معدوم، إذ نجد أن القانون قد خول لكل من رئيس الجمهورية و رئيس الهيئة التشريعية و رئيس المجموعة البرلمانية و رئيس الحكومة (الوزير الأول) صلاحية إخطار مجلس المحاسبة لإبداء رأيه حول بعض المسائل و الملفات ذات الأهمية الوطنية غير أنه من النادر جدا أن يتم اللجوء إليه لإبداء رأيه حول مثل هذه المسائل، وهذا حتى فيما يتعلق بالمشاريع التمهيدية لقوانين المالية أو قوانين ضبط الميزانية التي أصبحت غير موجودة أصلا و لا تعرض حتى على الهيئة التشريعية. أضف إلى هذا محدودية الوسائل المادية و البشرية التي يتوفر عليها مجلس المحاسبة مقارنة مع حجم المهام الموكلة إليه مما أثر بشكل سلبي على مردوده و على مستوى أدائه. خاصة على مستوى الغرف الإقليمية تعمل في كثير من الأحيان في ظروف غير مناسبة، مع محدودية العنصر التلشيري العامل بها وكذا اتساع نطاق عملها و تدخلها.

و مهما يكن الأمر فإن هذ الحشد من الملاحظات السلبية ، لا يؤدي إلى تقزيم أهمية الدور الذي يؤديه مجلس المحاسبة في المحافظة على الأموال العمومية،.ولكن الأمر يحتاج إلى مزيد من الدعم بمختلف أشكاله لتمكين هذا الجهاز من الضمانات و الوسائل الكافية التي تحقق له استقلالية فعلية في نشاطه، وإعادة النظر في قواعد عمله و تنظيمه وفق تصور شامل يأخذ بعين الاعتبار مختلف المعوقات والعراقيل الميدانية.

هذه بعض النتائج و الملاحظات التي وفقت إلى استنباطها كثمرة للبحث في هذا الباب الأخير، لأنقل بعدها إلى آخر حلقة من حلقات هذه الرسالة و هي الخاتمة.

## خاتمة

عرف التطور الهائل الذي صاحب النظرية العامة للرقابة المالية ميلاد كم هائل من التفاصيل والقواعد والإجراءات و المعايير الرقابية التي تم اكتشافها وإداعها على مختلف الأصعدة الدولية و الإقليمية والوطنية. و الغرض منها إنما هو تفعيل دور المؤسسات الرقابية لحماية الأموال العمومية، واستخدامها بنجاعة وفعالية واقتصاد. وكما سبق و أن أشرت فإن القواعد و الأحكام والإجراءات التي تناولت شتى جوانب النظرية العامة للرقابة المالية مفصلة ودقيقة وكثيفة، وهي تنبئ سرعة التطور في المضامين والمفاهيم المشكلة لهذه النظرية حتى وصلت إلى حد التعقيد و التداخل في بعض الأحيان.

كما نجد الاهتمام العالمي اليوم بهذا الموضوع يأخذ وتيرة ذات نسق عال من خلال الترسانة التشريعية المعدة في هذا المجال. فضلا عن مختلف التوصيات والمعايير المقدمة في الباب من قبل الأجهزة و المنظمات الدولية والإقليمية العليا للرقابة المالية و المحاسبية التي نشأت حديثا، من أجل الاضطلاع بمهام الرقابة على الأموال العمومية. زيادة على الاهتمام البالغ الذي توليه الجمعيات العلمية و الفنية ومكاتب الاستشارة والتدقيق المختصة في هذا الشأن للموضوع، واهتمامها في الوقت الحاضر بوضع المعايير العامة و القواعد الأساسية لنجاح عملية الرقابة على المال العام في الدولة، و التي ينبغي توافرها في مختلف الأجهزة الداخلية والخارجية القائمة بالرقابة بما يفترض لها من استقلال وحياد ونزاهة في ممارسة اختصاصها ومهامها، و ما ينبغي أن تتوفر عليه من كفاءة ومقدرة وعناية يتحقق بها الأداء الرقابي الجيد .

لقد أصبحت الرقابة المالية بكل صورها وأشكلها علامة بارزة على طريق تقدم الدول ووسيلة من وسائل نموها ورفعتها. خاصة بعد ظهور الاتجاهات الحديثة في إدارة المشروعات الكبرى وتنمية الموارد الاقتصادية، وتطور مفاهيم وإجراءات الرقابة. وكذا اعتماد الحكومات عليها في تقييم السياسة الإدارية، و الحكم على سلامة البيانات و المعلومات التي توضح مدى كفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة.

إن الكثير من مشكلات الفساد و ممارساته في الجزائر اليوم ترجع إلى بنية النظام المالي القائم. إن ذلك ما يعني أن إصلاح النظام المالي يمثل العنصر الأكبر في إصلاح منظومة الرقابة. لذلك فإن تحقيق الأهداف المنشودة للرقابة الشاملة و الحديثة التي تتجلى في الاستعمال الملائم

والفعال للأموال العمومية وتطوير التصرف المالي السليم، و التنفيذ الملائم للأنشطة الإدارية ، وكذا إعداد الميزانية و إعداد المخطط المالي لا يتم ذلك إلا من خلال توافر مجموعة من المقومات الرئيسية و التي تمثل نقطة الانطلاق في مجال تحديث مفهوم الرقابة المالية و تحقيق فعاليتها .

كما أن مجلس المحاسبة وبالرغم من الإصلاحات المتتالية التي عرفها ، فإن دوره لم يرق بعد لبلوغ هذا المستوى من التصور و الشفافية التي يسعى إلى تحقيقها في تسيير الأموال العمومية، وإنها لا تزال بعيدة المنال، و إن الفعالية التي يرمي إلى ترسيخها في سبيل ترشيد الإنفاق العمومي ما هي إلا تصور ذهني تقابلها على أرض الواقع ممارسات تناقضها و تفرغها من محتواها. هذا ما يدفع إلى التساؤل حول جدوى وجود جهاز أعلى للرقابة المالية في الجزائر من غير دور يذكر في مجال المحافظة على الأموال العامة مقارنة مع النموذج الفرنسي الأصلي الذي استلهم منه قواعده.

غير أن المؤكد هو أن الرقابة كقاعدة عامة هي مطلب أساسي في جميع الأنظمة الديمقراطية الحديثة، و حتما فإن مجتمعنا الذي يسعى إلى بناء نظام سياسي ديمقراطي و يطالب 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، و من ثم فإن حالة التهميش التي يوجد فيها هذا الجهاز، لا يمكن أن تكون إلا نتيجة طبيعية للواقع الذي يعيشه المجتمع و طبيعة النظام السياسي الذي يحكمه، الذي مازال ينكر فكرة قيام مسؤولية الحاكم أمام محكوميته، و حق المحكومين في محاسبة من يحكمهم، و التي تعتبر جوهر و أساس قيام أي نظام ديمقراطي، و هذا الوضع أدى إلى تكريس هيمنة فعلية للجهاز التنفيذي، و تغييب حق الأفراد في محاسبة من يحكمهم و تقليص دور الهيئات الفاعلة التي تمثله لأداء وظيفة الرقابة الموكلة إليها، بما في ذلك الجهاز التشريعي الذي يخول له الدستور صلاحيات هامة لمراقبة نشاط الحكومة و التي لا نجد لها تجسيد فعلي على أرض الواقع.

و كما سبق بيانه في ثنايا هذا البحث فإن النظام المالي الإسلامي يزخر هو الآخر بكثير من القواعد والأحكام و الأجهزة الرقابية الخاصة به ، حيث اتسمت المفاهيم الرقابية فيه بطابع الجدية والعقلانية والنجاعة، فضلا عن أسبقيته في استحداث النظم والأجهزة الرقابية الخاصة به التي تضارع ما أنشأته الدولة الحديثة في أيامنا هذه .



إن المالية العامة في الإسلام تركز على التشريع الإسلامي الذي حدد القواعد التي تحكم النظام المالي الإسلامي، فموارد الدولة كالزكاة والجزية والتركات والغنائم والفيء ونحوها فرضت بالقرآن الكريم والسنة النبوية، وما بقي منها كالخراج و العشور أقره الاجتهاد المأمور به في الشريعة وفقا لقواعدها المقررة في ذلك. و أوجه الإنفاق في حد ذاتها قد فصلت بنصوص الشريعة كمصارف الزكاة ووجوه الفيء و الغنائم، وإن تقرر بعضها بالاجتهاد كتحديد أجر الخليفة و أجور الاعمال نحوه .

فالمالية الإسلامية التي تنظم الموارد و النفقات العامة في النظام المالي الإسلامي قد وضعت وحددت قواعد وأساليب الرقابة الناجعة والفاعلة على الجباية و التحصيل، وعلى الإنفاق العام في النظام المالي الإسلامي. فوصلت بذلك إلى تحقيق نتائج باهرة تجلت آثارها في الأداء الرقابي لأجهزة الرقابة و عمال الدواوين المختلفة.

لقد أخذ النظام المالي الإسلامي بكل المعايير الرقابية الحديثة اليوم التي أكسبته هذه الكفاءة وهذه الفاعلية في المحافظة على المال العام من خلال حماية الموارد العامة من الاستغلال الجائر وغير المشروع، و ترشيد الإنفاق العام وبخاصة في عهد عمر بن الخطاب بما استحدثه من قواعد وإجراءات اتبعتها في سياسته المالية ورقابته على العمال والولاة، صارت فيما بعد سوابق تعتمد عليها النظم الرقابية الحديثة كمعايير أساسية في الرقابة المالية بمختلف صورها و أشكالها. والحكم على كفاءة و فاعلية أي نظام رقابي لا يتم إلا بناء على اعتماده على مجموعة من المبادئ أو المعايير التي تحكم عمل هذا النظام في مراحلها المختلفة. وهي مجموعة من القواعد والإجراءات الرقابية المتفق عليها من جمهور المراقبين والتي تحكم تصميم وتشغيل نظم الرقابة المالية.

و فعلا فقد برزت في مجال الرقابة المالية الحديثة مجموعة من المبادئ والقواعد تم الاتفاق عليها من قبل الجمعيات الأكاديمية والمهنية، و تم التوصل إليها عن طريق الدراسات والبحوث المختلفة في هذا المجال أصبحت تعتمد كأساس هام في تحديد مجالات الرقابة المالية و الحكم على كفاءتها و فاعليتها من خلال مدى الالتزام والأخذ بتلك بها. منها: مبدأ الخطة التنظيمية و مبدأ الاتصال ومبدأ اعتماد معايير ومؤشرات سليمة لقياس وتقييم الأداء ومبدأ التغذية العكسية و المبدأ السلوكي وهكذا . و على الرغم من حداثة هذه المبادئ العلمية للرقابة المالية نجد أن الأنظمة الرقابية في الدولة الإسلامية عبر عصورها المختلفة قد باشرت العمل بمقتضاها على وفق النظر الشرعي الذي

أكدته شواهد الآيات القرآنية الكريمة والأحاديث النبوية الشريفة إلى جانب التوجيهات و التصرفات التي كان يبديها خلفاء المسلمين حول طبيعة عمل الأجهزة الرقابية المالية للدولة الإسلامية.

إن هذا الأمر يحوز أهمية بالغة في حياة الدولة والمجتمع ، هو ما جعلني أختار البحث فيه موسوما ب: " قواعد الرقابة المالية العليا وأجهزتها التي تضطلع بها في التشريعين القانوني والإسلامي كدراسة مقارنة " حيث تناولت الموضوع بالدراسة والتحليل من خلال تقسيمه إلى ثلاثة أبواب متكاملة ومتوازنة على النحو التالي:

الباب الأول: تناولت فيه قواعد الرقابة المالية وأحكامها في القانون الوضعي والتشريع الإسلامي.  
الباب الثاني: تناولت فيه أجهزة الرقابة المالية وهيئاتها العليا في القانون الوضعي والنظام الإسلامي.  
الباب الثالث: تناولت فيه الرقابة المالية لمجلس المحاسبة في الجزائر(دراسة تحليلية تطبيقية)  
حيث قسمت كل باب إلى ثلاثة فصول وكل فصل إلى ثلاثة مباحث وكل مبحث إلى مطلبين ، وكل مطلب إلى ثلاثة فروع...

### ثانيا- نتائج البحث:

بعد الدراسة المستفيضة لموضوع قواعد الرقابة المالية العليا وأجهزتها في القانون والتشريع الإسلامي توصلت إلى جملة من النتائج المباشرة و غير المباشرة  
**النتائج المباشرة و هي جملة من النتائج المتوصل إليها و التي تتعلق بالنظرية العامة للرقابة المالية من الوجهة النظرية والتطبيقية في المجال القانوني و في المجال الإسلامي على حد سواء.**  
**النتائج غير المباشرة:**مثل اكتشاف الخصائص الأساسية للرقابة المالية العليا الناجحة بصورة عامة كمبادئ عامة ينبغي أن يتأسس عليها نظام الرقابة المالية العليا في الجزائر، وكذا تحديد مضمون نظرية الرقابة المالية في التشريع الجزائري التي يقوم مجلس المحاسبة على أداء الجزء الأهم منها.

### النتائج المباشرة

#### أ- في المجال القانوني

1- إن تحديث نظام الميزانية واعتماد المنهاج و المعايير الرقابية الحديثة هو ما مكن الدول المتطورة من فرض مستويات عليا من الشفافية والمساءلة، وترشيد استخدام الأموال والموارد العامة على مستوى وحدات التنفيذ، و هو ما رفع من مستوى الأدار الرقابي الجيد لأجهزتها الرقابة المالية العليا.

- 2- إن انتشار و بروز الأساليب الحديثة في المساءلة و التقويم في جميع المجالات الاقتصادية والاجتماعية يرجع لوعي الدولة-المسؤولين و المقررين السياسيين و الاقتصاديين- بالأهمية الإستراتيجية للتدقيق في مراقبة و ضبط تسيير نظام الإنتاج القومي و العالمي.
- 3- إن المقاربة المبنية على آلية التدقيق بكل أوجهها تسعى و ترمي إلى الإحاطة بالجوانب الجوهرية أكثر من الجوانب الشكلية و الجزئية في قياس و تقييم النتائج و المنجزات، و مقابلتها بالأهداف المسطرة ضمن المخطط و الميزانية. و لما كانت تقنيات التدقيق غريبة عن الأساليب و أشكال الرقابة التي تعودنا عليها و جب بذل مجهود أكبر لملائمة هذه التقنيات مع واقع الإدارة في الجزائر، خصوصا إذا عرفنا أن تجربة الجزائر في تطبيق آليات و مناهج التدقيق تعتبر متخلفة.
- 4- ينبغي التأكيد على أن مستقبل مراقبة المالية العمومية ككل و الميزانية العامة بالخصوص يكمن في انتهاج أسلوب التدقيق. غير أن مصداقية و فعالية هذا الأخير لا يمكن أن تؤدي أكلها إلا إذا أصبح التدقيق عملا ديمقراطيا علميا مستقلا يشمل كل القطاعات العمومية. كما أن الاقتراحات و التوصيات و التقارير التي تخلص إليها أعمال التدقيق يجب أن تكون موضع تنفيذ و متابعة.
- 5- إن تفعيل الرقابة المالية في الجزائر لا يمكن تجسيده- رغم توفر المقومات التي تناولتها بالشرح في هذه الدراسة - ما لم تتوفر إرادة سياسية حقيقية تؤمن بجدوى المراقبة، و مستعدة لإمدادها بكافة الضمانات و الطاقات البشرية و الإمكانيات المالية و القانونية، و تخولها السلطة الردعية و الزجرية المناسبة، و إلى إجماع وطني و شراكة فعلية و تنسيق بين مختلف الفاعلين لتفعيل القوانين و مباشرة التغيير و الإصلاح.
- 6- إن رقابة مجلس المحاسبة، ترتبط بطبيعتها بمدى استعداد السلطات العمومية على تقبلها، و حرصها على ممارستها على جميع مصالح و أعوان الدولة دون استثناء، و العمل على تنفيذ نتائجها و الأخذ بعين الاعتبار بتوصياتها دون أي إهمال، و بهذا الشكل يصبح الدور الذي يؤديه مجلس المحاسبة له معنى، و يتولد لدى قضاته الإحساس بالاستقرار و الحصانة الكافية في ممارسة وظيفتهم، و في المقابل فإنه يتولد لدى جميع الأشخاص الذين توكل لهم مهمة تسيير المال العام و التصرف فيه الإحساس بالزامية تقديم الحساب إلى المجتمع، و أن التجاوزات التي قد يرتكبونها ستؤدي حتما إلى إقحام مسؤوليتهم و توقيع العقوبات التي يقرها القانون.

## ب- في مجال نظام الرقابة المالية الإسلامية:

1. خضوع فكرة الرقابة المالية في الدولة الإسلامية إلى تطور كبير و مرت بمراحل تحول عديدة عبر عصورها المختلفة، فقد باشرها الرسول صلى الله عليه وسلم وتولى إدارتها بنفسه في المسجد. ثم أنشئت الدواوين المختصة في زمن الخليفة عمر بن الخطاب رضي الله عنه، ثم بلغت مراحلها المتطورة في العصور المتلاحقة للحضارة الإسلامية و بخاصة في العصر العباسي الذي بلغت فيه أجهزة الرقابة مستوى عال من التنظيم والهيكله والكفاءة في الأداء والإنجاز فضلا عن تمتعها بالصلاحيات اللازمة لممارسة أنواع الرقابة المالية المتعارف عليها في الوقت الحاضر.
2. أن أنواع الرقابة المالية المتعارف عليها في الوقت الحاضر كانت قد عرفت في الممارسة الإسلامية عبر عصور الدولة المختلفة حيث مارسها الرسول- صلى الله عليه وسلم - و الخلفاء من بعده بصورة فعلية وشاملة بكل أنواعها القبليّة والمرافقة واللاحقة ، السياسية والإدارية والقضائية كما سبق بيانه في هذه الدراسة.
3. كما أن الرقابة المالية في النظام المالي الإسلامي كانت قائمة على أساس التكامل بين كل من المفاهيم القانونية والاقتصادية والمحاسبية والإدارية وذلك سعياً لتحقيق الأهداف الرقابية المتمثلة بالمحافظة على أموال المسلمين والرفع من كفاءة أداء الأجهزة التنفيذية القائمة على شؤون بيت مال المسلمين.
4. كانت أجهزة الرقابة المالية الإسلامية بقدر ما تعتمد على قواعد وإجراءات النظام التشريعي المالي في الإسلام، بقدر ما كانت تعول على التكوين الديني للفرد المسلم الذي يراعي الرقابة الإلهية في نفسه فضلا عن رقابته الذاتية لنفسه، كأنواع رقابية فاعلة لضمان حسن تصرف الأفراد العاملين في تحصيل وصرف أموال بيت مال المسلمين على أتم وجه والمحافظة عليها من الضياع أو السرقة، و هو ما تفتقر إليه غالبية النظم الرقابية في الوقت الحاضر.
5. بالرغم من حداثة المبادئ العلمية للرقابة المالية ، نجد أن غالبية هذه المبادئ قد تم مراعاتها في عمل نظم الرقابة المالية الإسلامية عبر العصور، وهو ما تؤكد الشواهد المتوفرة في الآيات القرآنية

الكريمة والأحاديث النبوية الشريفة إلى جانب التوجيهات والتصرفات التي كان يديها خلفاء المسلمين .

6. إن مراعاة تكوين الفرد الديني والخلقي أو ما يعرف بالعوامل السلوكية و النفسية والروحية من قبل أجهزة الرقابة المالية في الدولة الإسلامية يعد من أهم الأسباب التي أدت إلى زيادة كفاءة وفاعلية أنظمتها الرقابية.

### النتائج غير المباشرة

#### أ- الخصائص العامة للرقابة المالية العليا

ونعني بها جملة من المبادئ والأسس العلمية والعملية التي ينبغي أن تتصف بها العملية الرقابية في منطلقاتها وأهدافها ووسائلها وإجراءاتها حتى تكون عملية فعالة وناجحة ومحققة لأهدافها الرقابية وهي: الوضوح والشمول والسرعة والمرونة والموضوعية.

#### 1-الوضوح

تتطلب العملية الرقابية الصحيحة ضرورة وجود نظام متكامل للرقابة، يتضمن تحديد أهدافه وطبيعة الأعمال محل الرقابة بدقة و وضوح، و يخطط لأساليب الرقابة بشكل ممنهج ومنظم.

فالرقابة المالية الحقيقية و المنظمة هي التي تقع عن طريق وضع مخططات هادفة ومضبوطة مع ضرورة التنسيق بين مختلف الأجهزة الرقابية القائمة حتى لا يقع التداخل بينها في الاختصاص الرقابي.

#### 2-الشمول

ينبغي أن يشمل نظام الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة كل أوجه النشاط الحكومي في سائر الوحدات التي يدخل عملها في تنفيذ ميزانية الدولة، و في جميع المستويات الإدارية للجهاز الحكومي. كما ينبغي أن يكون نطاق الرقابة شاملا لكل أشكال الرقابة وصورها وأن يتناول كافة الأموال العمومية و الأبواب التي تتضمنها الميزانية العامة. بما في ذلك مجال الرقابة على تعيين الموظفين العموميين بمختلف فئاتهم باعتبار أن الباب المتعلق بنفقات الموظفين أصبح يشكل العبء الأكبر والنسبة الكبرى من حجم النفقات في الميزانية الحديثة. كما ينبغي أن تشمل الرقابة الدين العام والمنح والهبات الأجنبية إن وجدت.

### 3- السرعة

من أهم المقومات التي يقوم عليها نظام الرقابة الفعال والنشيط هي ما يمكن أن يتميز به من سرعة و عجلة في كشف الانحرافات قبل وقوعها أو أثناء ذلك، و القيام بالتبليغ عنها وتقديم التقارير بشأنها في الوقت المناسب وبالسرعة المطلوبة. فالمقياس الحقيقي لمدى فعالية أي نظام رقابي هو مدى قدرة هذا النظام على متابعة تنفيذ الميزانية، وكذا تحديد مدى اتفاق نتائج هذا التنفيذ مع الأهداف المتوخاة من ذلك في الوقت المناسب. إن ذلك ما يستدعي من الجهات القائمة على العمل الرقابي أن تتولى تطوير هذا العمل علميا و فنيا و تكييفه عمليا بما يتناسب و واقع الحال في الدولة و المجتمع، و بما يحقق الانضباط و الدقة و السرعة في تنفيذ عمليات الرقابة و سير نشاطها.

### 4- المرونة

يقتضي واقع الحال المترتب عن تغير الظروف وتبدل أوضاع التنفيذ أن يظل نظام الرقابة متسما بطابع المرونة و القدرة على التكيف و التلائم مع الظروف و المتغيرات، ليتمكن من متابعة خطط التنفيذ قصد تحقيق أكبر قدر ممكن من الفائدة العملية للنشاط الرقابي.

### 5- الموضوعية

الموضوعية هي إحدى أهم الركائز و المقومات التي يعتمد عليها أي نظام للرقابة يريد أن يكون فعالا و ناجحا. حيث ينبغي الابتعاد عن الأحكام التقديرية و الشخصية، و هذا ما يستوجب الاعتماد على إجراءات و وسائل رقابية موضوعية، و الاستناد إلى معايير دقيقة و محددة و معروفة للجميع. يجب أن يلتزم نظام الرقابة بالموضوعية و الحيادة و العدل في كل ما تعده أجهزة الرقابة من تقارير و ما تقدمه من مقترحات و توجيهات في هذا الشأن.

يعد التركيز على الرقابة الموضوعية المبنية على مراقبة الجوانب الرئيسة لعمليات تنفيذ الميزانية العامة بدلا من الرقابة الإجرائية القائمة على مراعاة الشكل دون اعتبار المضمون أمر أساسيا ومهما في وصف العملية الرقابية برمتها بالطابع الإيجابي المحقق لأهدافها المرجوة.

لقد أصبحت الرقابة الإيجابية هي تلك التي تبحث عن أسباب المخالفات التي تحدث أثناء التنفيذ لمحاولة تلافيها مستقبلا، ومساعدة القائمين على التنفيذ للبحث عن أفضل الطرق وأحسنها للأداء من خلال تقديم النصائح والتوجيهات والإرشادات اللازمة عند التنفيذ بدلا من تصيد الأخطاء وتتبع عثرات الجهاز الحكومي.

## ب- مضمون نظرية الرقابة المالية العليا في التشريع الجزائري

### 1- مراقبة استعمال الأموال العامة

نظر المشرع الجزائري إلى الأموال العامة نظرة موضوعية، على أساس أن هذه الأموال و الموارد إنما توظف لخدمة الصالح العام، ولتسيير المرافق العامة للدولة التي تقوم على تقديم الخدمات العامة، كما توجه هذه الأموال لخدمة الاقتصاد الوطني و أهداف السياسة العامة. فأول مهمة تقع على عاتق مجلس المحاسبة هي مراقبة شروط و كيفيات استعمال هذه الأموال، جاء في المادة: 02 من الأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة: "... وبهذه الصفة يدقق في شروط استعمال الموارد و الوسائل المادية و الأموال العامة من طرف الهيئات التي تدخل في نطاق اختصاصه ويتأكد من مطابقة عملياتها المالية و المحاسبية للقوانين و التنظيمات المعمول بها..." كما جاء في المادة 06 منه مايلي: " يكلف مجلس المحاسبة في ممارسة الصلاحيات المخولة إياه برقابة حسن استعمال الهيئات الخاضعة لرقابته الموارد و الأموال و القيم و الوسائل المادية العمومية، و يقيم نوعية تسييرها من حيث الفعالية و الأداء و الاقتصاد و يوصي في نهاية تحرياتة و تحقيقاته بكل الإجراءات التي يراها ملائمة من أجل تحقيق ذلك".

وورد أيضا في المادة: 1/69 منه: "يراقب مجلس المحاسبة نوعية تسيير الهيئات والمصالح العمومية المذكورة في المواد من 7 إلى 10 من هذا الأمر، وبهذه الصفة يقيم شروط استعمال هذه الهيئات و المصالح الموارد و الوسائل المادية و الأموال العمومية و تسييرها على مستوى الفعالية و النجاعة و الاقتصاد بالرجوع إلى المهام و الأهداف و الوسائل المستعملة".

### 2- التطابق بين استعمال الأموال وبين القوانين والأنظمة

يفرض النظام المالي في أي دولة من دول العالم مجموعة من النظم والقواعد القانونية التي يجب احترامها ومراعاتها عند أي استعمال للأموال والموارد العامة، إذ لا بد أن يتطابق استعمال هذه الأموال مع القوانين واللوائح والأنظمة المقررة في هذا الشأن، وقد أكد مجلس المحاسبة على هذا المبدأ في أكثر من موضع. جاء ذلك في ثنايا المادة: 02 السابقة الذكر: "... ويتأكد من مدى مطابقة عملياتها- يقصد الهيئات- المالية والمحاسبية للقوانين والتنظيمات المعمول بها".

وفي إطار مراعاة قواعد الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، فإنه يعاقب على خرق الأحكام التشريعية أو التنظيمية المتعلقة بتنفيذ الإيرادات و النفقات، وعلى عدم احترام الأحكام

القانونية أو التنظيمية المتعلقة بمسك المحاسبات وسجلات الجرد والاحتفاظ بالوثائق والمستندات الثبوتية، أو عدم احترام القوانين التي تخضع لها عمليات بيع الأملاك العمومية التي لم تعد صالحة للاستعمال أو المحجوزة من طرف الإدارات أو الهيئات العمومية ( المادتان 88 و 91 من الأمر 20-95 المتعلق بمجلس المحاسبة).

### 3- الفصل في صحة و قانونية الحسابات

إن وظيفة مجلس المحاسبة لا تنحصر في كونه يتأكد من مدى مطابقة عمليات هذه الهيئات المالية والمحاسبية للقوانين والتنظيمات المعمول بها فحسب، بل يتولى مهمة التحقق و التثبت من صحة المعاملات، ومن دقة حسابات هذه المعاملات وأنها منظمة على وفق الأصول المالية والمحاسبية ومن سجلاتها وقيودها المختلفة، وضرورة التثبت من تنفيذ البرامج والأعمال الموكولة للإدارات والهيئات، وتحقيق الأهداف العامة، واستعمال الأموال دون اساءة أو إهمال جاء في المادة 15 من الأمر السابق: " في مجال مراجعة حسابات التسيير، يدقق مجلس المحاسبة في صحة العمليات المادية الموصوفة فيها ومدى مطابقتها مع الأحكام التشريعية والتنظيمية المطبقة عليها".

### ثالثا- التوصيات

على ضوء هذه السلسلة من النتائج المتوصل إليها في هذا البحث تترتب التوصيات التالية:

1. ضرورة مراجعة القوانين المتعلقة بحماية الأموال العامة، وتفعيل مستويات الرقابة المالية وخاصة العليا منها بما يتماشى وتطلعات الدولة نحو تحقيق الحكم الرشيد، وبناء دولة العدل والقانون.
2. ضرورة تكليف مجلس المحاسبة بتدخل منتظم في متابعة تنفيذ الميزانية العامة في الدولة والمشاريع العمومية الممولة من الميزانية العمومية، وكذا مراقبة تسيير المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي والتجاري في سياق الرقابة البعدية في شكل تحقيقات أو بحوث أو دراسات هو ما ينسجم مع التوجه الحقيقي لاعتماد مقترب التدقيق بكل مضامينه وصيغته. فذلك هو الأجدى والأجدر بتقييم النتائج والحصيلة بنظرة شمولية بعيدا عن تجزئة العملية الرقابية، وإحالتها إلى مجرد مراجعة لحالات ووقائع منعزلة ومؤقتة بدل تحليل عميق ودقيق لمجموعة من الأعمال والأنشطة من تسيير وعمل إداري ومالي مسترسل وتراكمي.



3. يجب منح صلاحيات واسعة في التدقيق لمجلس المحاسبة كجهاز متخصص في الرقابة المالية في الجزائر يجعل هيئة أساسي بامتياز في مجال التدقيق لدى الدولة ، يعتمد عليهما في تقوم تسيير وتنفيذ ميزانية الدولة والمؤسسات العمومية بصفة عامة.
4. وجوب تأهيل هذه هيئات الرقابة الأخرى و الافادة من وضعها وتجربتها وإمكاناتها البشرية والمهنية لتدعيم تطبيق آليات وتقنيات التدقيق، من أجل تطوير مجال الرقابة على الأموال العامة ومن ثم ترقية مبدأ المساءلة والشفافية.
5. وجوب تفعيل نظام التدقيق الداخلي بتحويل المفتشيات الموجودة على مستوى مختلف الوزارات لهيئات تدقيق، وإحداث بنيات أخرى للتدقيق الداخلي بمختلف الإدارات العمومية على غرار الدول المتقدمة كالولايات المتحدة الأمريكية وكندا. حيث تعمل على مراقبة تطبيق التشريعات والأنظمة الإدارية بغية تبسيطها وعقلنة تسييرها وعملها، فتستجيب بذلك لحاجيات ومتطلبات المرتفقين والفاعلين الاقتصاديين. كما أن ذلك من شأنه أن يسهم في نشر ثقافة التقييم والمساءلة في الإدارة العمومية الجزائرية.
6. ضرورة إدخال التقنيات المعلوماتية على نظم وإجراءات التدقيق كوسيلة ناجعة يجب التخطيط لإدراجها لما ستوفره من الجهد والوقت وما تضمنه من الدقة في الحصول على النتائج ومقارنة المعطيات والعينات ومراجعة العمليات.
7. الأخذ بنظر الاعتبار المفاهيم والمبادئ التي كانت معروفة في عصور الدولة الإسلامية المختلفة من قبل أجهزة الرقابة المالية الحالية ، نظراً لما لها من أهمية بالغة وفائدة في سبيل زيادة كفاءة وفاعلية نظمها.
8. الإشارة إلى الجذور التاريخية الإسلامية عند كتابة البحوث والدراسات الحديثة من قبل الباحثين والكتاب، كي تتضح أهميتها وتعمق أصالتها بصورة أكبر ، إضافة إلى ضرورة عدم تجاهل دور الإسلام في توفير أجهزة رقابية مالية كفوءة وفاعلة.
9. الاهتمام بالمبدأ السلوكي والرقابة الذاتية للأفراد عند عملهم في مجالات الحياة المختلفة بصورة عامة والمالية بصورة خاصة، نظراً لما لها من أسباب مباشرة في زيادة كفاءة وفاعلية نظم الرقابة المالية.

10. العمل على تفعيل دور مجلس المحاسبة في الرقابة على الأموال والموارد العامة، من خلال خلق ديناميكية مؤسسية وإدارية، وسياسية تفتح المجال واسعا أمام هذا الجهاز للقيام بهذا الدور بكل التزام وفعالية ونجاعة. توفير الحصانة الكافية لأعضاء مجلس المحاسبة، لتمكينهم من القيام بواجبهم بعيدا عن أي ضغط سياسي أو إداري أو اجتماعي، بغرض منح الجهاز الاستقلالية الكامل لفرض رقابة ناجعة وسليمة.

11. ربط الجهاز بأجهزة الرقابة الدولية بصورة إيجابية، وتفعيل حضوره في ملتقياتها الدولية والإقليمية للإفادة من مختلف الخبرات المتجددة والمتطور في ميدان الرقابة المالية على المستوى العالمي. واعتماد المنهج والمعايير الحديثة في أداء مهامه الرقابية.

### ثالثا- آفاق البحث

أقترح في نهاية المطاف على من يتناول هذا الموضوع بالبحث والتنقيب بعض المواضيع ذات الصلة التي تستدعي الوقوف عندها وهي:

- 1- معوقات الأداء الرقابي الجيد لأجهزة الرقابة المالية في الجزائر - دراسة تطبيقية مقارنة-
- 2- الرقابة السابقة على تنفيذ عقد النفقة في التشريع الجزائري
- 3- آليات تحديث نظام الميزانية في الجزائر- دراسة نظرية وميدانية-

في الختام لا يسعني إلا أن أتقدم بخالص الشكر و الحمد للمولى العلي القدير الذي أنعم علي بموفر الصحة و العافية لأنجز هذا العمل المتواضع على قلة الزاد و بعد الشقة، وآخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين.

# الملاحق

جامعة الأمير  
عبد القادر  
للعلوم الإسلامية

## الملحق الأول

يتضمن الملحق الأول حوصلة للملخصات أشغال مجلس المحاسبة خلال السنوات..

### ملخصات أشغال المجلس

يخضع برنامج نشاط الرقابة سنويا للجنة البرامج والتقارير قصد المصادقة عليه والموافقة عليه من قبل رئيس مجلس المحاسبة طبقا لأحكام المادتين 41 و 54 من الأمر 95-20 المؤرخ في 17 يوليو 1995 المعدل والمتمم.

يترجم البرنامج اقتراحات الرقابة التي يقوم بإعدادها كل رئيس غرفة وطنية فيما يخص قطاعات رقابة الغرفة وكل رئيس غرفة إقليمية فيما يخص مجال اختصاصه وذلك طبقا لأحكام المادة 70 من النظام الداخلي لمجلس المحاسبة والتعليمات المتضمنة في المذكرة السنوية للتوجيه العام الصادرة عن رئيس مجلس المحاسبة.

إن تقرير تقديم برنامج الرقابة الذي يعده المقرر العام وتصادق عليه لجنة البرامج والتقارير ويقره رئيس مجلس المحاسبة يأتي بعد المناقشات التي تدور حول الأهداف المسطرة وأهم الاختيارات التي يبينها المقرر العام مقارنة مع التوجيهات المتضمنة في مذكرة رئيس مجلس المحاسبة.

تتمحور نشاطات الرقابة التي تختار سنويا في إطار برنامج نشاط المجلس حول ثلاثة محاور أساسية، تتعلق بـ:

- تنفيذ المهمة الاستشارية حول المشاريع التمهيدية لقانون ضبط الميزانية؛
- تعزيز الصلاحيات القضائية من خلال مراجعة حسابات التسيير؛
- المساهمة في تحسين شروط تسيير الأموال العمومية، وهو هدف تم تحقيقه من بين الأهداف الأخرى من خلال اختيار عمليات تقييم نوعية تسيير الهيئات الاقتصادية المختارة حسب مراكز الاهتمام الذي قد يؤدي إلى صياغة توصيات وإجراءات التحسين.

### أولا: تقديم وتنفيذ برامج نشاطات رقابة مجلس المحاسبة

بالنسبة للسنوات الخمسة الأخيرة (2005-2009) كان تنفيذ برامج نشاط رقابة مجلس المحاسبة كالاتي:

#### أ- برامج نشاط الرقابة:

يبين الجدول الآتي نشاطات الرقابة المبرمجة والتي تركز أساسا على:

- عدد عمليات مراجعة حسابات تسيير المحاسبين العموميين؛
  - عدد العمليات المتعلقة بالمهمة الاستشارية للمجلس حول المشاريع التمهيدية لقانون ضبط الميزانية؛
  - عدد العمليات المنتقاة في إطار الرقابات العضوية والموضوعية لتقييم نوعية التسيير.
- بالنسبة لهذه العمليات الأخيرة، إذا كانت الرقابات العضوية المبرمجة من طرف الغرف الإقليمية تخص أساسا البلديات من خلال مقاصد رقابية جد محددة مسبقا، فإن الغرف الوطنية توجه رقاباتها نحو الهيئات ذات الأهمية الكبرى، وذات القوانين الأساسية المختلفة.

فيما يتعلق بعمليات الرقابة الموضوعية المنتقاة، فإنها تحتاج إلى بطاقة تقنية تضم:

- أهمية الرقابات المرتقبة.
- طبيعة وأهمية المؤسسات والهيئات العمومية المنتقاة للرقابة وكذا تأثيرها على الطبقات الاقتصادية والاجتماعية.

### جدول تلخيصي لبرامج الرقابة

العمليات المنتقاة للرقابة سنويا					العنوان	
2009	2008	2007	2006	2005		
99	101	129	152	161	رقابة عضوية / نوعية التسيير	نوعية التسيير والتقييم
35	36	34	35	33	مذكرات قطاعية م.ت.ق.ض.م	
11	11	15	18	20	رقابة موضوعية	
145	148	178	205	214	مجموع فرعي	
638	625	514	480	439	مراجعة	
783	773	692	685	653	مجموع عام	
134	130	149	135	135	تعداد الرقابة	
32	14	لا شيء	لا شيء	لا شيء	تعداد المدققين	
* تعداد / القضاة خارج تأطير الغرف						

خلال السنوات الخمس الأخيرة، سجلت برمجة متزايدة لعمليات الرقابة، بحيث أعطيت الأولوية لمراجعة حسابات تسيير المحاسبين العموميين مما يفسر حرص المجلس على تعزيز صلاحياته القضائية مع المساهمة في تسيير سليم للأموال العمومية.

انتقلت عمليات المراجعة من 439 عملية مسجلة سنة 2005 إلى 638 عملية في 2009 أي +45,33% (في 2011، قدرت عمليات المراجعة المبرمجة ب 705)، أما بالنسبة لتلك المتعلقة برقابة نوعية التسيير والتقييم (رقابة عضوية وموضوعية، انتقلت من 214 عملية مبرمجة سنة 2005 إلى 145 عملية سنة 2009 أي بنسبة -33,70%). في 2011 بلغت العمليات المسجلة 228 عملية منها 33 مشروعا تمهيدا لقانون ضبط الميزانية.

عموما انتقل عدد العمليات المبرجة من 653 عملية سنة 2005 إلى 783 سنة 2009، زيادة على العمليات قيد الانجاز (في 2011، قدر عدد العمليات المبرجة بـ 933 عملية).

ب- تنفيذ برامج نشاط الرقابة:

إذا كانت عمليات الرقابة المبرجة سنويا في تطور مستمر، الأمر نفسه بالنسبة للالتزامات بحيث انتقلت النسبة من 88% سنة 2005 إلى 95,1% سنة 2008.

جدول تلخيصي لتنفيذ برامج الرقابة

حواصل تنفيذ البرامج				العنوان
2008	2007	2006	2005	
88	110	122	122	رقابة عضوية / نوعية التسيير/التقييم
%87,10	%80,30	%80,30	%75,80	نسبة الالتزام
31	29	31	27	المشروع التمهيدي لقانون ضبط الميزانية
%86,10	%85,30	%88,60	%81,80	نسبة الالتزام
11	15	17	8	رقابة موضوعية
%100	%100	%94,40	%40	نسبة الالتزام
130	154	170	157	مجموع فرعي
%87,80	%86,50	%82,90	%73,30	نسبة الالتزام ) (CQG/E+APLRB
605	489	(1) 492	419	مراجعة الحسابات
%96,80	%96,90	%102,50	%95,40	نسبة الالتزام
735	643	662	576	المجموع العام
%95,10	%92,90	%89,70	%88	نسبة الالتزام العام بالبرنامج

(1) للإشارة أن 53 عملية مراجعة إضافية غير مبرمجة خلال السنة المعنية

### ج- تقديم الحسابات:

علاوة على عمليات الرقابة المبرجة سنويا، يتكفل مجلس المحاسبة بالأشغال المرتبطة بتقديم الحسابات المتعلقة بمعالجة التماسات الناظر العام المكلف سنويا بتبليغ الغرف المعنية بالالتماسات بسبب عدم تقديم أو عدم إيداع الحساب لدى كتابة الضبط المركزية للمجلس في الآجال المحددة وذلك بغرض إجراء رقيبتها.

يخص مجال الاختصاص الواجب تغطيته سنويا أكثر من 14000 حساب تسيير للمحاسبين العموميين والحسابات الإدارية للآمرين بالصرف.

و منذ 1997، رسم المجلس لنفسه هدفا لمراقبة التقديم المنتظم للحسابات. وفي هذا الإطار، تتكفل هيكل الرقابة بالالتماسات الصادرة عن النظارة العامة.

### د- النشاطات التابعة لغرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية:

تسجل مخالفات لقواعد الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية مضرّة بالخزينة وبالهياكل العمومية، بمناسبة إجراء عمليات رقابة عضوية وموضوعية لتقييم نوعية التسيير.

بموجب المادتين 88 و 91 من الأمر رقم 95-20 المعدل والمتمم، تسجل الأخطاء والمخالفات لقواعد الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية في تقارير مفصلة بغرض فتح تحقيق حول المخالفة الصريحة للأحكام التشريعية والتنظيمية التي تسري على استعمال وتسيير الأموال العمومية والوسائل المادية التي ألحقت ضررا بالخزينة العمومية والمرتكبة من طرف الأشخاص المعنيين، إن عدد الملفات المرتبطة بالانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية في تطور مستمر سنة بعد سنة كما يشير إليه الآتي على سبيل التوضيح:

2005	_____	9 ملفات
2006	_____	9 ملفات
2007	_____	13 ملفا
2008	_____	27 ملفا
2009	_____	38 ملفا

### ثانيا: القرارات الصادرة عن المجلس خلال الفترة من 2005/2007

علاوة على تنفيذ برامج النشاط المبينة سالفا، ترتب عن متابعة معالجة واستكمال الملفات الملتمزم بها بعنوان مختلف البرامج ما يلي:

### أ- بالنسبة لسنتي النشاط 2005 و 2006 :

1246 عملية رقابة أسفرت عن إعداد 296 تقريرا تتعلق بعملية التسيير و 950 تقريرا للتدقيق حول مراجعة حسابات المحاسبين العموميين.

875 قرارا يتعلق بالصلاحيات القضائية والإدارية على حد سواء أصدرتها مجمل التشكيلات المتداولة للمجلس:

1- فيما يخص الصلاحيات القضائية:

663 موزعة كآتي:

- 313 قرارا مؤقتا تخص حسابات المحاسبين العموميين لتفعيل الإجراء الحضوري.
- 264 قرارا نهائيا تخص حسابات المحاسبين العموميين، 215 منها للمخالصة و49 منها للاستحقاق.
- 59 تقريراً مفصلاً يتضمن وقائع تدخل في إطار إخطار غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية.
- 20 تقريراً مفصلاً يتضمن وقائع قابلة لأن توصف وصفا جزائياً برسلاً.
- 7 قرارات بتت فيها تشكيلة كل الغرف مجتمعة.

علاوة على ذلك:

- 7058 قرارا مؤقتا تخص تقديم الحسابات صدرت في حق المحاسبين والمسيرين المتأخرين أو المقصرين في إيداع حساباتهم لدى كتابة الضبط المركزية للمجلس.
- 1172 قرارا نهائياً، من بينها 1009 قرارات تخص أحكاماً بغرامة.

2- فيما يخص الصلاحيات الإدارية:

صادق المجلس على 212 قرارا تتوزع كآتي:

- 124 مذكرة تقييم تتعلق بشروط تسيير الهيئات الخاضعة للرقابة.
- 55 مذكرة قطاعية تتضمن تسيير الوزارات للاعتمادات المفتوحة بعنوان قوانين المالية.
- 32 تبليغا تتكون من مذكرات استعجاليه صادرة عن رئيس مجلس الحاسبة ورسائل رؤساء الغرف المرسله على التوالي إلى الوزراء ومسيري الهيئات المعنية، من أجل اتخاذ إجراءات وتقديم أجوبة.

ب- بالنسبة لسنة 2007:

- 686 تقريراً تم إعدادها، 172 منها تخص رقابة نوعية التسيير و514 تقريراً للتدقيق في نهاية 2007 تخص مراجعة حسابات التسيير للمحاسبين العموميين.
- 549 قرارا صادرا في إطار الصلاحيات القضائية والإدارية على حد سواء من طرف مجمل التشكيلات المتداولة للمجلس منها:

1- فيما يخص الصلاحيات القضائية:

453 قرارا تتوزع كآتي:

- 278 قرارا مؤقتا يخص حسابات المحاسبين العموميين من أجل تفعيل الإجراء الحضوري.



- 124 قرارا نهائيا يخص حسابات المحاسبين العموميين، 91 قرارا منها للمخالصة و 33 قرارا للاستحقاق.
- 7 تقارير مفصلة تتضمن وقائع تدخل في إطار إخطار غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية.
- 6 تقارير مفصلة تتضمن وقائع يمكن أن توصف وصفا جزائيا للإرسال إلى الوكلاء العاميين المختصين إقليميا.
- قراران (02) بتت فيهما تشكيلة كل الغرف مجتمعة في إطار إجراء الاستئناف وتم إرسالهما.

علاوة على ذلك:

- 1430 قرارا تم إصدارها بشأن تقديم الحسابات ضد المحاسبين والمسيرين المتأخرين أو المقصرين في تقديم حساباتهم لدى كتابة الضبط المركزية لمجلس المحاسبة.
- 9 قرارات نهائية، 4 منها أسفرت عن إصدار أحكام بغرامة.

## 2- فيما يخص الصلاحيات الإدارية:

صادق المجلس على 96 قرارا تتوزع كما يلي:

- 50 مذكرة تقييمية تتعلق بشروط تسيير الهيئات الخاضعة للرقابة.
- 28 مذكرة قطاعية تتعلق بتسيير الوزارات للاعتمادات المفتوحة بعنوان قوانين المالية.
- 18 تبليغا تتكون من مذكرات إستعجالية صادرة عن رئيس مجلس المحاسبة، ورسائل رؤساء الغرف المرسله على التوالي إلى الوزارات الوصية ومسيري الهيئات المعنية من أجل اتخاذ الإجراءات وتقديم الأجوبة.

## الملحق الثاني:

### الدراسات

#### قائمة الدراسات المنجزة من طرف قضاة مجلس المحاسبة:

- 1- "دراسة حول تقييم السياسات العمومية"، ف. عمراني، قاضي مستشار، جوان 1996.
- 2- تقرير وطني حول "دور الجهاز الأعلى للرقابة الجزائري في رقابة الأشغال العمومية"، موضوع معد في إطار عقد الجمعية العامة الثامنة للأفروساي/وافادوقو- بوركينا فاسو 1999، ف. عمراني، قاضي مستشار لدى الأمانة العامة و ن. قويدر، قاضي رئيس الغرفة السادسة.
- 3- "نظام الحماية الاجتماعية للمعاقين"، م. أ. خليفة، قاضي مستشار أول، جوان 1996.
- 4- "مصادر التمويل الخارجي: خطوط الإعتمادات"، م. كسال، قاضي محتسب أول، جويلية 1996.
- 5- "دراسة حول مشروع نظام المعلومات حول الإدارة والمؤسسات والهيئات الخاضعة لرقابة مجلس المحاسبة"، ح. بلقاسم، قاضي، جويلية 1996.
- 6- "ترقية الصادرات خارج المحروقات"، م. كسال، قاضي محتسب أول، سبتمبر 1996.
- 7- "الاستثمار العمومي 1991-1995"، م. أ. خليفة، قاضي مستشار أول، أكتوبر 1996.
- 8- "الرقابة العمومية والإصلاح الإداري: تقييم السياسات العمومية"، ح. داودي، قاضي أمين عام مجلس المحاسبة ديسمبر 1996.
- 9- "رقابة الانضباط في مجال الميزانية والمالية من خلال النصوص المسيرة للمحاسبة العمومية"، م. كسال، قاضي مستشار أول.
- 10- "البيئة الاقتصادية الجديدة"، م. كسال، قاضي محتسب أول، ديسمبر 1996.
- 11- "البيئة الاقتصادية الجديدة"، م. أ. خليفة، قاضي مستشار أول، ديسمبر 1996.
- 12- "أحكام تشريعية وتنظيمية متعلقة بتسيير الأملاك العمومية"، م. أ. خليفة، قاضي مستشار أول، مارس 1997.
- 13- "البحث العلمي"، م. كسال، قاضي محتسب أول، أفريل 1997.
- 14- "مذكرة تلخيصية متعلقة بنظام تخطيط الاقتصاد والتنمية"، م. أ. خليفة، قاضي مستشار أول، ماي 1997.
- 15- "النقل الجوي في الجزائر"، م. كسال، قاضي مستشار، جوان 1997.
- 16- "تسيير المطارات والملاحة الجوية"، م. كسال، قاضي مستشار أول، أكتوبر 1997.

- 17- "حماية المستهلكين"، م. كسال، قاضي مستشار أول، مارس 1998.
- 18- "التسيير المينائي"، م. أ. خليفة، قاضي مستشار أول، أبريل 1998.
- 19- "تقييم السياسات العمومية في سياق الرقابة"، ح. داودي، قاضي أمين عام مجلس المحاسبة، جوان 1998.
- 20- "ترتيبات دعم تشغيل الشباب"، أ. حميدي، قاضي محتسب درجة أولى، سبتمبر 1998.
- 21- "نبذة عن تقييم السياسات العمومية وتطور ممارستها"، أ. طهراوي، قاضي رئيس فرع، ديسمبر 1998.
- 22- "إعادة هيكلة الصناعة في الجزائر"، م. أ. خليفة، قاضي مستشار أول، جوان 1999.
- 23- "تصفية المؤسسات العمومية"، أ. حميدي، قاضي محتسب أول درجة أولى، جويلية 1999.
- 24- "موقف الأجهزة العليا للرقابة تجاه التدقيق البيئي"، ح. داودي، قاضي أمين عام مجلس المحاسبة، أكتوبر 1999.
- 25- "التدقيق البيئي والتنمية المستدامة: ب/ أشكال تدخل الأجهزة العليا للرقابة: بروز الإشكالية وممارسة الرقابة"، ح. داودي، قاضي أمين عام مجلس المحاسبة، ديسمبر 1999.
- 26- "خصصة المؤسسات العمومية"، أ. حميدي، قاضي محتسب أول، ديسمبر 1999.
- 27- "رقابة الإعلام الآلي: جوانب نظرية وعملية، تجربة الجهاز الأعلى للرقابة للجمهورية الجزائرية"، أ. حميدي، قاضي محتسب رئيسي، ماي 2000 (دراسة منجزة باللغة العربية برسم مشاركة المجلس في نشاطات الأرابوساي).
- 28- "ملاءمة التدقيق البيئي"، ح. داودي، قاضي أمين عام مجلس المحاسبة، أكتوبر 2000 (دراسة منجزة في إطار ملتقى الأرابوساي).
- 29- "تقرير وطني حول موضوع رقابة الإعانات الممنوحة من طرف الدولة لهيئات ذات أهداف غير مريحة، مع دراسة حالة: تجربة الجزائر"، تقرير وطني مقدم بمناسبة عقد ورشات من طرف الأرابوساي بالمغرب، ف. عمراي، قاضي مستشار لدى الأمانة العامة، 2000.
- 30- "رقابة الجماعات المحلية"، ن. رزاف بارة، قاضي مدير قسم الدراسات ومعالجة المعلومات، جانفي 2001.
- 31- "ترتيبات حماية البيئة في الجزائر"، أ. حميدي، قاضي محتسب رئيسي، فيفري 2001.
- 32- تقرير وطني عن التقرير الأساسي للموضوع الفرعي 2أ: مساهمة الأجهزة العليا للرقابة في إصلاح الوظائف والهيكل الإدارية، موضوع فرعي 2أ "دور الأجهزة العليا للرقابة في تخطيط وإنجاز إصلاحات الوظائف والهيكل الإدارية"، ح. داودي، قاضي أمين عام مجلس المحاسبة، إنكوساي XVII، كوريا 2001.

- 33- "الشبكة العالمية للإعلام وتوصيات جهاز الرقابة"، أ. حميدي، قاضي محتسب درجة أولى، جويلية 2002 (دراسة منجزة باللغة العربية تمت معالجتها في إطار مسابقة بحث علمي منظم من طرف الأربوساي).
- 34- "البحث العلمي حول العلاقات في الرقابة"، أ. حميدي، قاضي محتسب درجة أولى، جويلية 2003 (دراسة منجزة باللغة العربية).
- 35- "مفاهيم رقابة الأداء المطبقة على الرقابة المالية"، (أشغال الملتقى السابع باكستان- الصين حول رقابة الأداء: ترجمة الملخص المعد من طرف أ. حميدي، قاضي محتسب درجة أولى، أفريل 2003).
- 36- "مسؤولية المحاسبين العموميين: النظام الفرنسي"، ح. داودي، قاضي أمين عام مجلس المحاسبة، 2003.
- 37- "تنظيم أشغال الجامعة"، أ. حميدي، قاضي محتسب درجة أولى، ديسمبر 2003 (دراسة منجزة باللغة العربية).
- 38- "تقييم الأدوات المستعملة من طرف السلطات العمومية في مجال تعبئة الموارد المائية من حيث انسجام وفعالية وملاءمة السياسة"، ف. عمراني، قاضي مستشار لدى الأمانة العامة، جانفي 2004.
- 39- "دراسة حول الموضوع المتعلق بالفساد: الحقائق والآفاق"، ف. عمراني، قاضي مستشار لدى الأمانة العامة، جوان 2004.
- 40- "قانون الصفقات العمومية في الجزائر: الحقائق والآفاق"، م. صابري، قاضي مستشار أول بمديرية الدراسات ومعالجة المعلومات، 2005.
- 41- "دور الأجهزة العليا للرقابة في رقابة الإصلاح الإداري"، جانفي 2006 (دراسة باللغة العربية).
- 42- "تصديق حسابات الدولة: الدور الجديد للجهاز الأعلى للرقابة المالية"، ح. داودي، قاضي أمين عام مجلس المحاسبة، 2007.
- 43- "تسيير الموارد البشرية للأجهزة العليا للرقابة المالية: حالة مجلس المحاسبة الجزائري"، ح. داودي، قاضي أمين عام مجلس المحاسبة، جانفي 2007.
- 44- "دراسة متعلقة بتسيير الوقائع"، منجزة من طرف م. عواد و أ. أحمد، قاضيان، مستشار ورئيس فرع على التوالي.
- 45- "تسيير العقار الفلاحي"، م. أ. خليفة، قاضي مستشار أول.
- 46- "نظام التقاعد في الجزائر: سياسة، آلية وآفاق"، م. أ. خليفة، قاضي مستشار أول.
- 47- "المناطق الصناعية"، م. أ. خليفة، قاضي مستشار أول.
- 48- "نظام التأمين على البطالة في الجزائر"، م. أ. خليفة، قاضي مستشار أول.

- 49- "السكن الاجتماعي في الجزائر"، م. أ. خليفة، قاضي مستشار أول.
- 50- "تمويل الفلاحة"، م. أ. خليفة، قاضي مستشار أول.
- 51- "مشكل المياه في الجزائر"، م. أ. خليفة، قاضي مستشار أول.
- 52- "تعزيز أجهزة الرقابة المالية ضمن منظور تزايد مردودية العمل ومكافحة الفساد"، أ. حميدي، قاضي محتسب درجة أولى (دراسة منجزة باللغة العربية).
- 53- "ترتيبات دعم الاستثمار"، أ. حميدي، قاضي محتسب درجة أولى.
- 54- "التكوين المهني في الجزائر"، أ. حميدي، قاضي محتسب رئيسي.
- 55- "الترتيبات الوطنية لترقية الاستثمار خارج المحروقات"، أ. حميدي، قاضي محتسب رئيسي.
- 56- "دور الجهاز الأعلى للرقابة أمام الغش وخطر الغش"، أ. جيلالي سايح، رئيس دراسات.
- 57- "الانضباط في مجال الميزانية والمالية أمام أخطاء التسيير المرتكبة من طرف الأمرين بالصرف"، أ. جيلالي سايح، رئيس دراسات.
- 58- "رقابة عمليات الخصخصة: ما هو دور مجلس المحاسبة؟"، م. صابري، قاضي مستشار أول بمديرية الدراسات ومعالجة المعلومات، 2009.
- 59- "قراءة في المرسوم الرئاسي رقم 08-338 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية وهو تنظيم مخصص للتنمية المستدامة"، م. صابري، قاضي مستشار أول بمديرية الدراسات ومعالجة المعلومات، 2009.
- 60- "رقابة الأداء من خلال معايير الإنئوساي"، ح. بن الصم، متصرف رئيسي بمديرية الدراسات ومعالجة المعلومات، أكتوبر 2010.
- 61- "لوحة قيادة: تحليل لأهم المؤشرات الاقتصادية والمالية والاجتماعية للجزائر للفترة ما بين 2000 و2010، ح. بن الصم، متصرف رئيسي بمديرية الدراسات ومعالجة المعلومات، أكتوبر 2011.
- 62- "دور مجلس المحاسبة في الوقاية من الفساد ومكافحته"، م. صابري، قاضي مستشار أول بمديرية الدراسات ومعالجة المعلومات، 2009.

### الملحق الثالث:

#### تقديم الغرف الوطنية ومجالات التدخل:

تحدد المادة 10 من المرسوم الرئاسي رقم 95-377 المؤرخ في 27 جمادى الثانية عام 1416 الموافق 20 نوفمبر 1995 المحدد للنظام الداخلي لمجلس المحاسبة مجالات تدخل الغرف ذات الاختصاص الوطني تباعاً، كما أسندت مراقبة المرافق والهيئات العمومية بشتى أنواعها التي تخضع لوزارة من الوزارات أو تتلقى مساعدات مالية مسجلة باسمها وكذا مراقبة المؤسسات العمومية الاقتصادية التي يرتبط نشاطها بقطاع هذه الوزارة إلى فرع الغرفة الوطنية المختصة تجاه تلك الوزارة (المصالح المركزية واللامركزية والمصالح الخارجية) وذلك بموجب القرار المؤرخ في 25 شعبان عام 1416 الموافق 16 يناير 1996 الصادر عن رئيس مجلس المحاسبة.

و وسعت الأحكام الجديدة للأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 غشت 2010 المعدل والمتمم للأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 يوليو 1995 مجال رقابة الغرف إلى رقابة تسيير الشركات والمؤسسات والهيئات مهما يكن وضعها القانوني التي تملك فيها الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المؤسسات أو الشركات أو الهيئات الأخرى بصفة مشتركة أو فردية مساهمة بأغلبية في رأس المال أو سلطة قرار مهيمنة.

وتحدد المادتان 1 و2 من القرار المؤرخ في 16 يناير 1996 المذكور أعلاه مجالات تدخل مجلس المحاسبة وتضبطان انقسامها إلى فروع وتحدد قطاعات تدخل فرع.

بالنسبة للغرف الوطنية وعددها ثمانية (08) يوزع مجال تدخل كل غرفة منها على فرعين كما يأتي:

الغرف الوطنية	الفرع الأول	الفرع الثاني
1- <u>المالية</u>	• الوزارة المكلفة بالمالية (باستثناء محاسبي الدولة)	• محاسبو الدولة (ما عدا محاسبي البريد والمواصلات)
2- <u>السلطة العمومية والهيئات الوطنية</u>	• رئاسة الجمهورية • مصالح رئيس الحكومة • الوزارتان المكلفتان بالدفاع الوطني والداخلية • الهيئات الوطنية	• الوزارتان المكلفتان بالشؤون الخارجية والعدل
3- <u>الصحة والشؤون الإجتماعية والثقافية</u>	• الوزارات المكلفة بالصحة والعمل والشؤون الإجتماعية والتكوين المهني والمجاهدين	• الوزارات المكلفة بالاتصال والثقافة والشبيبة والرياضة
4- <u>التعليم والتكوين</u>	• الوزارتان المكلفتان بالتربية الوطنية والشؤون الدينية	• الوزارة المكلفة بالتعليم العالي

والبحرث العلمي		
• الوزارات المكلفة بالري والصيد البحري	• الوزارة المكلفة بالفلاحة والغابات	5- <u>الفلاحة والري</u>
• الوزارة المكلفة بالنقل	• الوزارات المكلفة بالأشغال العمومية والتعمير والبناء والسكن والتهيئة العمرانية	6- <u>المنشآت القاعدية والنقل</u>
• البنوك والمؤسسات المالية ومؤسسات التأمين والشركات القابضة العمومية	• الوزارة المكلفة بالتجارة	7- <u>التجارة والبنوك والتأمينات</u>
• الوزارتان المكلفتان بالطاقة والبريد والمواصلات السلكية واللاسلكية	• الوزارات المكلفة بالصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة والسياحة والصناعة التقليدية	

الغرفة الإقليمية

تقديم الغرف الإقليمية ومجال اختصاصها (أنظر التمثيل الجغرافي):

تكلف الغرف ذات الاختصاص الإقليمي في دائرة اختصاصها الجغرافي برقابة الحسابات وتسيير الجماعات الإقليمية والهيئات والمؤسسات الخاضعة لرقابة مجلس المحاسبة التابعة له.

بناء على قرار رئيس مجلس المحاسبة وبعد أخذ رأي لجنة البرامج والتقارير، يمكنها أن تكلف بمساعدة الغرف ذات الاختصاص الوطني في تنفيذ عمليات الرقابة المسجلة في برنامج نشاطها السنوي (المادة 31 مكرر من الأمر رقم 10-02 المتعلق بمجلس المحاسبة).

كذلك الأمر بالنسبة للهيئات الأخرى التي تتلقى أموالاً عمومية حيث تكون الرقابة الممارسة عليها اختيارية كتسيير المساهمات العمومية للهيئات التي تحوز فيها الجماعات جزء من رأس المال الاجتماعي أو تسيير أنظمة إجبارية للتأمين والحماية الاجتماعية وأخيراً تلك التي تلجأ إلى التبرعات من أجل دعم القضايا الإنسانية والتربوية والعلمية.

تحدد المادة 11 من المرسوم الرئاسي رقم 95-377 عواصم الولايات التي تقام فيها الغرف ذات الاختصاص الإقليمي.

يوزع مجال تدخل كل غرفة من الغرف الإقليمية (وعدها تسعة) المنصوص عليها في المادة 11 المذكورة أعلاه بموجب المادة 3 من القرار المؤرخ في 16 يناير 1996 الصادر عن رئيس مجلس المحاسبة، يوزع إلى فرعين كما يأتي:

الغرفة الإقليمية	الفرع الأول	الفرع الثاني
<a href="#">عنابة</a>	عنابة - سكيكدة - الطارف	قالمة - سوق أهراس - تبسة - أم البواقي
<a href="#">قسنطينة</a>	قسنطينة - ميلة - جيجل	باتنة - بسكرة - سطيف - خنشلة
<a href="#">تيزي وزو</a>	تيزي وزو - بجاية - بومرداس	برج بوعريبيج - مسيلة - البويرة
<a href="#">البليدة</a>	البليدة - عين الدفلى - مدينة	شلف - جلفة - تيسمسيلت
<a href="#">الجزائر</a>	الجزائر	تيازة
<a href="#">وهران</a>	وهران - مستغانم	غليزان - معسكر - سعيدة
<a href="#">تلمسان</a>	تلمسان - سيدي بلعباس	عين تموشنت - تيارت
<a href="#">ورقلة</a>	ورقلة - غرداية - الغواط	إليزي - الوادي - تمنراست
<a href="#">بشار</a>	بشار - تندوف	أدرار - البيض

هذه المادة نفسها تشير إلى أن "كل فرع من الغرفة الإقليمية يراقب الجماعات الإقليمية الداخلة ضمن اختصاصه، والمرافق والهيئات العمومية بشتى أنواعها، التابعة لهذه الجماعات أو التي تتلقى مساعدات مالية مسجلة باسمها وكذا المؤسسات العمومية المحلية".  
النظارة العامة

#### تقديم النظارة العامة:

يسند دور النيابة العامة إلى الناظر العام، ويساعده في ذلك حالياً، أربعة نظار.

وفي انتظار تنصيب الهيكل الإداري، يتشكل المستخدمون الإداريون المعينون في النظارة العامة من متصرف إداري واحد وأمينة كاتب ضبط وكاتبين(02).

تتمحور مهام الناظر العام بمفهوم المادة 43 من الأمر 95-20 المؤرخ في 17 يوليو 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة، المعدل والمتمم بالأمر 10-02 المؤرخ في 26 غشت 2010، في ممارسة الرقابة على شروط تطبيق القوانين والتنظيمات المعمول بها داخل المجلس.



و بهذه الصفة:

- يسهر على تقديم الحسابات بانتظام، وفي حالة التأخر أو الرفض أو التعطيل يطلب تطبيق الغرامة في الحالات المنصوص عليها في هذا الأمر؛
  - يطلب التصريح بالتسيير الفعلي، ويلتمس غرامة على التدخل في شؤون وظيفة المحاسب العمومي؛
  - يطلب تنفيذ الإجراءات القضائية بخصوص الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية؛
  - يحضر جلسات التشكيلات القضائية في مجلس المحاسبة التي يعرض عليها استنتاجاته المكتوبة، وعند الاقتضاء، ملاحظاته الشفوية أو يكلف من يمثله في هذه الجلسات؛
  - يتابع تنفيذ قرارات مجلس المحاسبة ويتأكد من مدى تنفيذ أوامره؛
  - يتولى العلاقات بين مجلس المحاسبة والجهات القضائية ويتابع النتائج الخاصة بكل ملف كان موضوع إرسال لها؛
- يمارس الناظر العام النيابة العامة، بصفته عضوا في لجنة البرامج والتقارير وعضوا في مجلس قضاة مجلس المحاسبة، عن طريق تسخيرات واستنتاجات.
- 1- في مجال تقديم الحسابات:**
- طالب الناظر العام برسم سنة 2011 بتطبيق غرامات ضد 2595 متقاضيا مقصرا بسبب عدم تقديم حسابات سنة 2009.
- 2- في مجال تصفية الحسابات:**
- يبلغ رؤساء الغرف تقارير تصفية حسابات المحاسبين العموميين إلى الناظر العام لتقديم استنتاجاته الكتابية. وقد تم تبليغ الغرف في سنة 2011 ب 951 استنتاجا كتابيا.
- 3- في مجال الانضباط في تسيير الميزانية والمالية:**
- بالنسبة لهذه السنة ذاتها، أرسل الناظر العام 11 ملفا إلى غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية قصد فتح تحقيق، وقام بإخطارها ب 10 ملفات بغرض إصدار حكم بشأنها.
- 4- تبلغ التقارير المتضمنة للوقائع التي يمكن وصفها وصفا جزائيا إلى الناظر العام بغرض إرسالها إلى وكلاء الجمهورية المختصين إقليميا.**
- 5- يمكن لقرارات غرف المجلس أن تكون موضوع طعن من قبل المتقاضين المعنيين، أو السلطة السلمية أو الوصية التي يخضعون لها أو كانوا يخضعون لها وقت وقوع العمليات موضوع القرار، ويؤهل لتقديم هذه الطعون أيضا الناظر العام وذلك عن طريق:**

- المراجعة أمام الغرفة المعنية.
- الاستئناف أمام تشكيلة كل الغرف مجتمعة.
- الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة ضد القرارات التي تصدرها تشكيلة كل الغرف مجتمعة.

## الملحق الرابع

### حقوق المتقاضين

فضلا عن طرق الطعن المتاحة للمتقاضين في المجال القضائي ضد قرارات مجلس المحاسبة، يملك الأشخاص الذين قد يكونوا محل رقابة المجلس أيضا عددا من الحقوق منها:

- حق الرد على تقارير الرقابة لمجلس المحاسبة في إطار الإجراء الحضوري (المادة 55 من المرسوم الرئاسي رقم 95-377 المؤرخ في 20 نوفمبر 1995 المحدد للنظام الداخلي لمجلس المحاسبة)؛
- حق الرد على العناصر المتضمنة في التقرير المفصل في إطار الإجراء الحضوري التابع لفرع "التحقيق" لغرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية (المادة 95 من الأمر رقم 95-20 المذكور أعلاه المعدل والمتمم)؛
- حق المطالبة بمهلة إضافية للرد على تقارير الرقابة وعلى القرارات المؤقتة (الفقرة الأخيرة من المادة 78 من الأمر 95-20 المؤرخ في 17 يوليو 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة المعدل والمتمم والمادة 55 من المرسوم الرئاسي رقم 95-377 المؤرخ في 20 نوفمبر 1995 المحدد للنظام الداخلي لمجلس المحاسبة)؛
- حق في أن تكون للمتقاضين معلومات عن فتح تحقيق في إطار إجراء غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية (المادة 96 من الأمر 95-20 المذكور أعلاه المعدل والمتمم)؛
- حق الاستعانة بمحام مرخص بالمرافعة لدى مجلس المحاسبة (المادة 96 من الأمر رقم 95-20 المذكور سابقا، المعدل والمتمم)؛
- حق الاطلاع لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة على الملف الكامل للقضية المطروحة على غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، بما في ذلك استنتاجات الناظر العام (المادة 99 من الأمر رقم 95-20 المذكور أعلاه المعدل والمتمم).  
طرق الطعن  
يمكن أن تكون قرارات مجلس المحاسبة قابلة للمراجعة، الاستئناف أو النقض.

يمكن تقديم طلب المراجعة من المتقاضين المعني أو السلطة السلمية أو الوصية التي يخضع لها وقت وقوع العمليات موضوع القرار - أو من الناظر العام، ويمكن للغرفة أو الفرع الذي أصدر القرار مراجعته تلقائيا في حالات: الأخطاء أو الإغفال أو التزوير أو الاستعمال المزدوج، أو عند ظهور عناصر جديدة تبرر ذلك (المادة 102 من الأمر 95-20 المعدل والمتمم).

يوجه طلب المراجعة إلى رئيس مجلس المحاسبة في أجل أقصاه سنة واحدة من تاريخ تبليغ القرار موضوع الطعن، كما يمكن إجراء المراجعة بعد الأجل المذكور أعلاه إذا أصدر القرار على أساس وثائق ثبوتية اتضح أنها خاطئة. لا يقبل الاستئناف إلا من قبل المتقاضى المعني أو السلطات السلمية أو الوصية أو الناظر العام وهذا في أجل أقصاه شهر (01) من تاريخ تبليغ القرار (المادة 107 من الأمر 20-95 المعدل والمتمم)

للاستئناف أثر موقف لتنفيذ القرار محل الطعن، على خلاف المراجعة لا يمثل عائقا في تنفيذ القرار محل الطعن (المادة 106 من الأمر 20-95 المعدل والمتمم، الفقرة الأولى والمادة 107، الفقرة الأخيرة).

تكون قرارات مجلس المحاسبة الصادرة عن تشكيلة كل الغرف مجتمعة قابلة للطعن بالنقص بناء على طلب الشخص المعني أو محام معتمد لدى المحكمة العليا أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية والسلطات السلمية أو الوصية أو الناظر العام (المادة 110 من الأمر 20-95 المعدل والمتمم).

بإمكان مجلس الدولة أن يقضي بنقص القرار موضوع الطعن، وفي هذه الحالة تتمثل تشكيلة كل الغرف مجتمعة النقاط القانونية التي تم الفصل فيها.

## الملحق الخامس

### نشاطات التعاون

في إطار التعاون الدولي وطبقا لنصوصه القانونية قام مجلس المحاسبة بإنشاء عدة علاقات مؤسساتية مع أجهزة أجنبية عليا للرقابة المالية مع الاتفاق المشترك على تحقيق أهداف التعاون وتدعيم القدرات التي أقرتها المنظمة الدولية للأجهزة العليا لرقابة الأموال العمومية (INTOSAI).

يتعلق مجال التعاون مع الأجهزة العليا للرقابة بميادين عديدة ومتنوعة وهو يغطي على الخصوص:

• تبادل الخبرات والمهارات في مجال منهجية وتقنية الرقابة والدراسات والتأملات النظرية حول مواضيع ذات علاقة برقابة الأموال العمومية؛

• التشاور حول المبادرات الرامية إلى تنظيم وتطوير رقابة أموال الدولة؛

• التنظيم المشترك لدورات التكوين والملتقيات المهنية المرتبطة بمجالات تدخل الأجهزة العليا للرقابة في مجال الرقابة؛

• تبادل الوثائق والدراسات وأدلة الرقابة وكل وثيقة منهجية للرقابة.

وقد تجسدت هذه العلاقات في:

• إتفاقية التعاون بين مجلس المحاسبة الجزائري والديوان المركزي للمحاسبات المصري، الموقعة بالقاهرة من الطرفين بتاريخ 17 يناير 2000.

• مذكرة التعاون بين مجلس المحاسبة الجزائري والمراقب العام لجمهورية بوليفيا لفرنزويلا بتاريخ 22 فبراير 2003.

• مذكرة التعاون بين مجلس المحاسبة الجزائري ونظيره التركي، الموقعة بالجزائر بتاريخ 15 مارس 2001.

• مذكرة التعاون بين مجلس المحاسبة الجزائري وغرفة الحسابات والانضباط في مجال تسيير الميزانية لجمهورية جيبوتي، الموقعة في الجزائر بتاريخ 05 مارس 2003.

• مذكرة تفاهم بين مجلس المحاسبة الجزائري والديوان الوطني للمحاسبة لجمهورية الصين الموقعة في الجزائر بتاريخ 18 سبتمبر 2003.

• مذكرة تفاهم بين مجلس المحاسبة الجزائري والديوان الوطني للمحاسبة لأندونيسيا، الموقعة بالجزائر بتاريخ 27 أبريل 2009.

علاوة على هذه الاتفاقيات تم توقيع اتفاقيات أخرى للتعاون ترمي إلى التوأمة بين الغرف الإقليمية لمجلس المحاسبة مع الغرف الجهوية للحسابات لمجلس المحاسبة الفرنسي، بغية إرساء شراكة مؤسساتية قائمة على تبادل وتقاسم الخبرات والمهارات في مجالات تهم الأجهزة المتأمة.

يتعلق الأمر بـ:

• إتفاقية التعاون بين مجلس المحاسبة الجزائري ونظيره الفرنسي لتوأمة الغرفة الإقليمية لعنابة والغرفة الجهوية لبلد

لالوار (Pays de la Loire) الموقعة في رين (Renne) بتاريخ 16 أكتوبر 2007.

• بروتوكول التعاون بين مجلس المحاسبة الجزائري ونظيره الفرنسي لتوأمة الغرفة الإقليمية لوهران والغرفة الجهوية للحسابات لبروتان (Bretagne).

# الفهارس

جامعة الأمير  
عبد القادر للعلوم الإسلامية

## فهرس المصادر و المراجع

### القسم الأول: المراجع باللغة العربية

#### أولاً- المصادر و المراجع الإسلامية

##### أ- القرآن الكريم وعلومه

1. القرآن الكريم
2. الجصاص أبي بكر أحمد الرازي الحنفي، أحكام القرآن دار الكر للطباعة والنشر ، د1، بيروت، لبنان، دت.
3. الرازي، فخر الدين، التفسير الكبير، دار إحياء التراث العربي الطبعة الثالثة، بيروت ، لبنان، دت.
4. القرطبي، أبو عبد الله محمد بن أحمد الأنصاري، الجامع لأحكام القرآن، ت محمد إبراهيم الحفناوي، دار الحديث، القاهرة، دت، 2002، ج5، ج13، ج17.

##### ب - كتب الحديث الشريف

1. أحمد بن حنبل، أبي عبد الله الشيباني - الإمام- مسند أحمد، دار المعارف، مصر، 1998 .
2. ابن حجر شهاب الدين أحمد بن حجر العسقلاني - شيخ الإسلام-، فتح الباري شرح صحيح البخاري، المطبعة البهية الأميرية، الطبعة الرابعة، 1408هـ-1988م.
3. ابن ماجة أبو عبد الله محمد بن يزيد القزويني المعروف بابن ماجة(275هـ)، سنن ابن ماجة، ت محمد فؤاد عبد الباقي، بيروت ، لبنان، دت.
4. أبو داود سليمان بن الأشعث السجستاني الأزدي(ت275)، سنن أبي داود، دار الكتب العلمية، بيروت ، لبنان، دت.
5. البخاري، أبو عبد الله محمد بن اسماعيل بن إبراهيم البخاري الجعفي(ت256هـ)، صحيح البخاري، دار إحياء التراث العربي، دط، بيروت ، لبنان، دت.
6. البيهقي أحمد بن الحسين بن علي البيهقي(ت458هـ)، السنن الكبرى، دار صادر، بيروت، لبنان، دت.

7. الترمذي أبو عيسى محمد بن عيسى بن سورة (297هـ)، ت كمال يوسف الحوت، سنن الترمذي، دار الكتب العلمية، الطبعة الأولى، بيروت ، لبنان 1408هـ-1987م.
8. الحاكم أبي عبد الله محمد بن عبد الله النيسابوري، المستدرک على الصحيحين في الحديث، مكتبة النصر الحديثة، الرياض. دت.
9. الخطابي، معالم السنن (شرح سنن أبي داود) (ت388هـ)، دار الكتب العلمية، الطبعة الأولى، بيروت، لبنان، 1390هـ-1971م.
10. الدارمي عبد اله بن عبد الرحمن الفضل التميمي السمرقندي (ت255هـ)، سنن الدارمي، دار إحياء السنة النبوية.
11. مالك بن أنس الأصبحي - الإمام - ، الموطأ، تحقيق محمد فؤاد عبد الباقي.
12. مسلم بن الحجاج القشيري النيسابوري، (ت261هـ)، الجامع الصحيح المسمى صحيح مسلم، دار إحياء التراث العربي، الطبعة الأولى، بيروت ، لبنان، 1391هـ-1971م.
13. النسائي أبو عبد الرحمن أحمد بن شعيب، تحقيق عبد الغفار البنداري، دار الكتب العلمية، بيروت، لبنان، 1411هـ-1991م.
14. النووي، أبو زكريا محيي الدين بن شرف النووي (667هـ)، شرح النووي على صحيح مسلم، طبع مؤسسة مناهل العرفان، بيروت، لبنان، دت.

### ج- كتب علم الأصول ومقاصد الشريعة

1. ابن عاشور محمد الطاهر، مقاصد لشريعة الإسلامية، الشركة التونسية للتوزيع، دط، 04، قرطاج، تونس 1978، ص 79.
2. حسين محمد، التوضيحات الأولية لعلم مقاصد الشريعة الإسلامية، المطبعة الصحراوية، ط1، الجزائر، 1994.
3. الدريني فتحي دراسات وبحوث في الفكر الإسلامي المعاصر، دار قتيبة للطباعة والنشر و التوزيع، ط1، دمشق، سوريا، 1998، ج1.
4. الشاطبي أبو إسحاق إبراهيم بن موسى اللخمي الغرناطي المعروف بالشاطبي، الموافقات في أصول الشريعة ، ت عبد الله دراز وآخرون، دار الكتب العلمية، دط، بيروت ، لبنان، دت، ج 2.

5. الغزالي أبو حامد محمد بن محمد الطوسي، المستصفي في أصول الفقه، دار الكتب العلمية، الطبعة الأولى، بيروت، لبنان 1408هـ-1987م.
6. يوسف حامد العالم، المقاصد العامة للشريعة الإسلامية، دار الأمان، ط2، الرباط، 1993، ص103.

#### د - كتب الفقه الإسلامي

##### ➤ الفقه الحنفي

1. ابن عابدين محمد الأمين، حاشية ابن عابدين أو حاشية رد المختار على الدر المختار شرح تنوير الأبصار و يليه تكملة حاشية ابن عابدين، دار الفكر، بيروت، لبنان، ج2.
2. ابن نجيم زين الدين بن نجيم الحنفي، البحر الرائق شرح كنز الدقائق، دار المعرفة، الطبعة الثانية بيروت، لبنان، ج2.
3. ابن الهمام كما الدين محمد بن عبد الواحد السيواسي السكندري المعروف بابن الهمام الحنفي، شرح فتح القدير، دار الفكر، بيروت، لبنان، دت، ج1.
4. السرخسي شمس الدين، المبسوط، دار المعرفة، الطبعة الثالثة، بيروت ج3.
5. الطحاوي العلامة أحمد الطحاوي الحنفي، حاشية الطحاوي على الدر المختار، دار المعرفة للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، ج1.
6. الكساني علاء الدين أبو بكر بن مسعود، بدائع الصنائع في ترتيب الشرائع، دار الكتب العلمية، بيروت، لبنان، 1986، ج2.
7. السمرقندي علاء الدين، تحفة الفقهاء، دار الكتب العلمية، الطبعة الأولى، بيروت، لبنان، دت، ج2.
8. المرغيناني برهان الدين بن أبي بكر بن عبد الجليل الرشداني المرغيناني، الهداية شرح بداية المبتدئ، الناشر المكتبة الإسلامية، الطبعة الأولى، ج1،
9. الشيخ نظام وجماعة من علماء الهند بهامشه فتاوى قضيخان، الفتاوى الهندية المسماة الفتاوى العالمية، دار إحياء التراث العربي، الطبعة الرابعة، بيروت، لبنان، دت.



### ➤ الفقه المالكي:

1. ابن رشد أبو الوليد محمد بن أحمد بن محمد بن أحمد، بداية المجتهد ونهاية المقتصد، دار المعرفة بيوت، لبنان، الطبعة التاسعة، 1409هـ-1988م، ج1.
2. الباجي القاضي أبو الوليد سليمان بن خلف بن سعد الباجس الأندلسي، المنتقى شرح
3. الخطاب أبو عبد الله محمد بن عبد الرحمن، المغربي المعروف بالخطاب، مواهب الجليل لشرح مختصر خليل وبهامشه التاج والإكليل لشرح مختصر خليل للعبدي الشهير بالمواق، دار الفكر، الطبعة الثانية، 1978، ج2.
4. الخرشبي أبو عبد الله محمد بن عبد الله بن علي، حاشية الخرشبي على مختصر خليل، دار صادر، بيروت، لبنان، ج2.
5. الدسوقي محمد بن عرفة، حاشية الدسوقي على الشرح الكبير للعلامة أبي البركات أحمد عبد الدردير، دار إحياء الكتب العربية، عيسى البابي الحلبي وشركاؤه.
6. عليش محمد، شرح منح الجليل على مختصر العلامة خليل وبهامشه حاشيته المسماة، تسهيل منح الجليل، دار صادر، لبنان، دت، ج1.
7. مالك بن أنس الأصبحي، المدونة الكبرى، رواية الإمام سحنون بن سعيد التنوخي عن الإمام عبد الرحمن بن القاسم، دار الفكر للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، 1986.
8. \_\_\_\_\_، الموطأ، مطبعة السعادة بمصر، الناشر دار الكتاب العربي، بيروت، لبنان.

### ➤ الفقه الشافعي :

1. الشافعي أبو عبد الله محمد بن إدريس الشافعي المصطفي - الإمام - ، كتاب الأم، وبهامشه مختصر المزني ج2،، الطبعة الأولى، دار الشعب، دت.
2. الشربيني محمد الخطيب ، مغني المحتاج إلى معرفة معاني ألفاظ المنهاج للنووي، دار الفكر، بيروت، لبنان، ج1.
3. الشيرازي أبو إسحاق إبراهيم بن علي بن يوسف الفيروز أبادي ، المهذب في فقه الإمام الشافعي، دار الفكر، بيروت، لبنان.
4. النووي أبو زكريا يحيى بن شرف ، روضة الطالبين وعمدة المفتين، إشراف زهير الشاويش، المكتب الإسلامي، الطبعة الثانية، دار الفكر، بيروت، لبنان، ج2 .

5. النووي أبو زكريا يحيى بن شرف، المجموع شرح المهذب للشيرازي، دار الفكر، بيروت، لبنان.
6. الغزالي أبو حامد محمد بن محمد، إحياء علوم الدين، دار المعرفة ، بيروت لبنان، دت.

#### ➤ الفقه الحنبلي:

1. ابن قدامة أبي محمد عبد الله بن أحمد بن محمد بن قدامة ، المغني، مكتبة الرياض الحديثة، الرياض ، المملكة العربية السعودية، دت.
2. ابن قدامة المقدسي أبو محمد موفق الدين عبد الله بن قدامة المقدسي، المقنع، مكتبة رياض الحديث، الرياض، المملكة العربية السعودية ، 1400هـ-م1980.
3. ابن قدامة المقدسي أبو محمد موفق الدين عبد الله بن قدامة المقدسي، الكافي في فقه الإمام أحمد، المكتب الإسلامي ، الطبعة الرابعة ، بيروت، دت ، ج4.
4. ابن قيم الجوزية أبي عبد الله شمس الدين محمد بن أبي بكر، إعلام الموقعين عن رب العالمين، تحقيق عصام الدين الصباطي، دار الحديث، القاهرة، مصر، 2006.
5. أبو البركات مجد الدين الحنبلي، المحرر في الفقه، دار الكتاب العربي، بيروت لبنان، ج2،

#### ➤ الفقه الظاهري:

- ابن حزم أبو محمد علي بن أحمد بن حزم، المحلى بالأخبار، تحقيق لجنة التراث العربي، دار الآفاق الجديدة، بيروت ، لبنان، ج6.

#### ه- كتب السياسة الشرعية:

1. ابن الأخوة محمد بن محمد بن أحمد القرشي، معالم القرية في أحكام الحسبة، الهيئة المصرية للكتاب، القاهرة، مصر 1976.
2. ابن تيمية أبو العباس تقي الدين أحمد بن تيمية الدمشقي - شيخ الإسلام- ، السياسة الشرعية في إصلاح الراعي والرعية، دار الجليل، الطبعة الثانية ، بيروت، لبنان، 1988.
3. ابن تيمية، الحسبة في الإسلام، دار الفكر للطباعة والنشر، بيروت، لبنان دت.
4. ابن قيم الجوزية ، الطرق الحكمية في السياسة الشرعية ، تحقيق محمد حامد الفقي، دارالكتب العلمية، بيروت، لبنان. دت
5. أبو يعلى الفراء الحنبلي، الأحكام السلطانية، تحقيق محمد حامد الفقي، دار الكتب العلمية، بيروت، 1988.

6. الشيزري عبد الرحمن بن نصر، نهاية الرتبة في أحكام الحسبة، دار الثقافة ، الطبعة الأولى، بيروت لبنان، 1981.
7. سليمان الطماوى ،عمر بن الخطاب و أصول السياسة و الإدارة الحديثة . دراسة مقارنة . دار الفكر العربي، ط 1 سنة، القاهرة، 1969.
8. الكتاني عبد الحي الفاسي، التراتيب الإدارية، الناشر حسن جعنا، دت، ج1.
9. الماوردي علي بن محمد ، الأحكام السلطانية. ت أحمد جاد، دار الحديث القاهرة، 2006.
10. النوري، شهاب الدين أحمد بن عبد الوهاب ، نهاية الأرب في فنون الأدب، مطبعة دار الكتاب المصرية، القاهرة ، 1931.
11. أبي الحسين هلال بن الحسن الصائغ-(359-448هـ)، رسوم دار الخلافة- تحقيق ميخائيل عواد - مطبعة العاني - بغداد - 1383 هـ - 1964 م .

#### و- كتب الأموال

1. ابن رجب الحنبلي، الاستخراج لأحكام الخراج.
2. أبو عبيد القاسم بن سلام ، الأموال، ت خليل محمد هراس، دار الفكر ، بيروت، لبنان، 1988.
3. أبو يوسف، الخراج، دار المعرفة، للطباعة والنشر، ط1، بيروت، لبنان، 1979 ص 105.
4. قدامة بن جعفر، الخراج وصناعة الكتاب، شرح وتحقيق محمد الزبيدي، دار الرشيد للنشر، بغداد، 1981.
5. يحيى بن آدم، الخراج، تحقيق أحمد محمود شاكر، دار المعرفة ، بيروت، لبنان، دت.

#### ز- كتب التاريخ و الحضارة الإسلامية:

1. ابن الأثير علي بن محمد بن عبد الواحد الشيبان المعروف بابن الأثير، الكامل في التاريخ ، دار الكتاب العربي، الطبعة السادسة ، بيروت، 1406 هـ، 1986.
2. ابن خلدون، عبد الرحمن ، دار الجيل، دط، بيروت، لبنان، ص 249.
3. ابن طباطبا محمد بابن الطقطقي، الفخري في الآداب السلطانية و الدولة الإسلامية، مكتبة ومطبعة محمد عالي صبيح، دت .
4. أبو النصر عمر، تاريخ الخلفاء ، دار إحياء التراث العربي، بيروت ،لبنان، دت

5. أحمد فريد الرفاعي، عصر المأمون، دار العلم للملايين، ط2، بيروت ، لبنان، دت.
  6. الجهشيارى أبو عبيد الله محمد بن عبدوس الكوفي، كتاب الوزراء والكتاب، تحقيق مصطفى السقا وآخرين، مطبعة الحلبي، دت.
  7. حسن إبراهيم، تاريخ عمرو بن العاص، رسالة دكتوراه، قسم التاريخ، جامعة القاهرة، مصر، دت.
  8. د/حسن ابراهيم النظم الاسلامية، مكتبة النهضة المصرية، ط1، القاهرة، مصر، 2001.
  9. السيد أمير علي، روح الاسلام ، ترجمة محمود الشريف ،الألف كتاب 390 مطبعة مكتبة الاداب ،القاهرة 1961 م
  10. صبحي الصالح، النظم الإسلامية.
  11. الطبري، الطبري محمد بن جرير، تاريخ الطبري أو تاريخ الأمم والملوك، دار الكتب العلمية، ط2، بيروت، دت.
  12. عباس محمود العقاد، عبقرية عمر، دار الهلال، مصر، دت.
  13. القلقشندي أحمد بن علي، (ت821هـ)، صبح الأعشى في تاريخ الإنشا، دار الكتب العلمية، بيروت، لبنان، الطبعة الأولى، 1407هـ، 1987م، ج6.
  14. كرد علي محمد ، الإدارة الإسلامية في عز العرب، دار إحياء التراث العربي ، بيروت ، لبنان، دت.
- ك- كتب حديثة متخصصة في النظام المالي الإسلامي و الرقابة المالية:
1. أحمد الحصري، السياسة الاقتصادية والنظم المالية في الفقه الإسلامي، دار الكتاب العربي، بيروت، 1986.
  2. بيومي زكريا محمد، المالية العامة الإسلامية، دار النهضة العربية، مطبعة جامعة القاهرة، الطبعة الأولى، 1947.
  3. الحيارى مصطفى، الداووين من كتاب الخراج وصناعة الكتاب لقدامة بن جعفر، نشر بدعم من الجامعة الأردنية، عمان، 1986.
  4. الساهي شوقي عبده، الفكر الإسلامي و الإدارة المالية للدولة، مكتبة النهضة المصرية، القاهرة، 1991.

5. \_\_\_\_\_، مراقبة الموازنة العامة للدولة في ضوء الإسلام، مكتبة النهضة المصرية، القاهرة، 1983.
6. طلحان أحمد عبد الهادي، مالية الدولة الإسلامية المعاصرة، مكتبة وهبة، القاهرة، دت .
7. غازي عناية، أصول المالية الإسلامية، دار ابن حرب، بيروت ، 1993.
8. \_\_\_\_\_، أصول الإنفاق العام في الفكر المالي الإسلامي - دراسة مقارنة- دار الجيل، بيروت ، لبنان، 1989.
9. القرضاوي يوسف، فقه الزكاة، مؤسسة الرسالة، بيروت ، الطبعة السادسة، 1401هـ- 1981.
10. قطب ابراهيم، النظم المالية في الإسلام، الهيئة المصرية العامة للكتاب، القاهرة، 1996.
11. الكفراوي محمود عوف، الرقابة المالية في الإسلام، مركز الإسكندرية للكتاب، ط2، الإسكندرية، 2006.
12. \_\_\_\_\_، النظام المالي الإسلامي، مؤسسة الثقافة الجامعية، الطبعة الثالثة، الاسكندرية، 2003.
13. لاشين محمود مرسى، النظام المحاسبي للأموال العامة في الدولة الإسلامية، دار الكتاب اللبناني، بيروت، 1977.
14. المودودي أبو الأعلى، الربا، دار الفكر الإسلامي، دمشق. دت.

## ثانيا- المصادر و المراجع القانونية:

### أ- النصوص القانونية:

1. الدستور الجزائري : 1963، 1976، 1989، 1996.
2. القانون العضوي رقم 01-98 المؤرخ في 30 ماي 1998 المتضمن اختصاصات مجلس الدولة و تنظيمه و عمله، الجريدة الرسمية رقم 37 لسنة 1998، المعدل و المتمم بالقانون العضوي رقم: 11- 13 المؤرخ في: 26 جويلية 2011، الجريدة الرسمية رقم 43 لسنة 2011
3. القانون العضوي رقم 02-99 الصادر في 08 مارس 1999 المحدد لتنظيم المجلس الشعبي الوطني و مجلس الأمة، وعملهما، وكذا العلاقات الوظيفية بينهما وبين الحكومة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية لسنة 1999م، العدد 15.
4. القانون العضوي رقم 10-11 المؤرخ في 22 يونيو 2011 يتعلق بالبلدية، الجريدة الرسمية رقم 37 مؤرخة في: 2011/07/03.
5. القانون العضوي رقم 12- 07 المؤرخ في 21 فبراير 2012 يتعلق بالولاية، الجريدة الرسمية رقم 12 مؤرخة 29 فبراير 2012.
6. القانون رقم 05-80 الملغى ، المؤرخ في 01 مارس 1980 يتعلق بمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية/ مارس 1980.
7. القانون 84-17 الصادر في 7 يوليو 1984 المتعلق بقوانين المالية المعدل و المتمم، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 28 ، سنة 1984 .
8. القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 يتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية رقم 35 مؤرخة في 15 أوت 1990. معدل و متمم بالقانون رقم 98- 12 مؤرخ في 31 ديسمبر 1998 يتضمن قانون المالية لسنة 1999، و القانون 99- 11 المؤرخ في 23 ديسمبر يتضمن قانون المالية لسنة 2000.
9. القانون رقم 90-32 الملغى، المؤرخ في 04 ديسمبر 1990/ ديسمبر 1990. يتعلق بمجلس المحاسبة.
10. القانون رقم 08-09 المؤرخ في 25 فبراير 2008 يتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، الجريدة الرسمية رقم 21 مؤرخة في 23 /04 /2008.

11. الأمر رقم 66-156 مؤرخ في 08 جويلية 1966 المعدل و المتمم يتضمن قانون العقوبات.
12. الأمر رقم 95- 20 ، المؤرخ في 17 يوليو 1995، يتعلق بمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية رقم 39 مؤرخة في 23 أوت 1995. معدل و متمم بالأمر 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010، الجريدة الرسمية رقم 50 مؤرخة في 01 سبتمبر 2010 .
13. الأمر رقم 95- 23 المؤرخ في: 26 أوت 1995، المتضمن القانون الأساسي لقضاة مجلس المحاسبة. الجريدة الرسمية رقم 48 مؤرخة في 05 سبتمبر 1995.
14. الأمر رقم 06- 03 المؤرخ في 15 جويلية 2006 المتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، الجريدة الرسمية رقم 46 مؤرخة في 16 جويلية 2006.
15. المرسوم الرئاسي رقم 63-127 المؤرخ في 19 أبريل 1963 المتضمن تنظيم وزارة المالية.
16. المرسوم الرئاسي رقم 95- 377 مؤرخ في 20 نوفمبر 1995 يحدد النظام الداخلي لمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية رقم 72، مؤرخة في 26 نوفمبر 1995، متمم بالأمر رقم 98-415 المؤرخ في 07 ديسمبر 1998 .
17. المرسوم التنفيذي رقم 91- 312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 يحدد شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين، وإجراءات مكرراجعة الحسابات وكيفية اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين.
18. المرسوم التنفيذي رقم 91- 313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المحدد لإجراءات المحاسبة العمومية التي يمسكها الآمرون بالصرف و المحاسبون العموميون و كفياتها و محتواها. معدل و متمم بالمرسوم التنفيذي رقم 03 - 42 مؤرخ في 19 جانفي 2003.
19. المرسوم التنفيذي رقم 91 - 314 مؤرخ في 07 سبتمبر 1991 يتعلق بإجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين.
20. المرسوم التنفيذي رقم 99-02 الصادر في 08 مارس 1999 المتضمن النظام الداخلي للمجلس الشعبي الوطني، الجريدة الرسمية لسنة 2000 العدد 46.
21. المرسوم التنفيذي رقم 08- 272 مؤرخ في 06 سبتمبر 2008 يحدد صلاحيات المفتشية العامة، الجريدة الرسمية رقم 50 مؤرخة في 07 سبتمبر 2008.

22. القانون رقم 88-144 المتعلق بالجهاز المركز للحسابات المصري.
23. القانون عدد 8 لسنة 1968 / 8 مارس 1968 المنقح و المتمم للقانون رقم 17 لسنة 1970 / أبريل 1970، و بالقانون الأساسي رقم 20 /29 أكتوبر 1990 المتعلق بتنظيم دائرة المحاسبات التونسية.
24. النظام الأساسي للمنظمة الدولية للرقابة المالية، مجلة الرقابة المالية، العدد الثاني/ ديسمبر 1990.
25. النظام الأساسي لمجموعة العمل للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في الدول العربية/ مجلة الرقابة المالية، العدد الأول، السنة الثانية عشر، جوان 1993. أرساي/ تونس.

## ب - الكتب و المؤلفات

### ❖ المؤلفات العامة

1. بدوي عبد السلام ، الرقابة على المؤسسات الإدارية، مكتبة الأنجلو المصرية، القاهرة .
2. بسيوني عبد الغني عبدالله، القانون الإداري، الدار الجامعية، دط، بيروت، 1993.
3. \_\_\_\_\_ ، علم الإدارة العامة، الدار الجامعية، بيروت، 1984.
4. بعلي محمد الصغير، الوجيز في المنازعات الإدارية، دار العلوم للنشر و التوزيع، دط، عنابة. الجزائر، 2002.
5. \_\_\_\_\_، القانون الإداري- التنظيم الإداري-، دار العلوم للنشر و التوزيع، دط، عنابة، الجزائر، 2002.
6. \_\_\_\_\_، تشريع العمل في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، دط، عنابة. الجزائر، 2000.
7. بو شعير سعيد ،القانون الدستوري و النظم السياسية المقارنة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط5، عكنون، الجزائر، 2002، ج1.
8. جعفر علي محمد، تاريخ القوانين، المؤسسة الجامعية للدراسات و النشر و التوزيع، ط1، بيروت، لبنان، 1998.
9. الجهني عيد، الرقابة الإدارية.
10. خلوفي رشيد، القضاء الإداري، تنظيم و اختصاص، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002.
11. حشيش عادل أحمد ، أصول الفن المالي للاقتصاد العام.



12. حشيش عادل أحمد، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، مصر دط، دت.
13. حليب عمر، المالية العامة ومصطلحاتها باللغات الثلاث، منشورات جامعة بيروت، 1985.
14. الدريني فتحي، الحق ومدى سلطان الدولة في تقييده، مؤسسة الرسالة، ط3، بيروت، لبنان، 1994.
15. الدقر رشيد، علم المالية -موازنة الدولة- الجزء الأول، مطبعة الجامعة السورية، 1985.
16. دهمش نعيم، الموازنة الصفرية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، عمان، 1981.
17. الزغبى خالد خليل، القانون الإداري، مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع، ط3، عمان-الأردن، 1998.
18. الساطي طارق، المحاسبة العامة والإدارية، مطبعة جامعة دمشق، 1973، 1972 سوريا.
19. السنهوري عبد الرزاق، مصادر الحق في الفقه الإسلامي، دار الفكر، دط، القاهرة، دت.
20. سيد محمد عبد العزيز، ميزانية البرامج والأداء، مكتبة الأنجلو المصرية، القاهرة 1966.
21. شامية أحمد زهير و الخطيب خالد، المالية العامة، دار زهران، عمان، الأردن، 1997.
22. شلي خطار، العلوم المالية- الموازنة- دار الكتاب اللبناني، بيروت 1968.
23. شيهوب مسعود، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، ج2، ديوان المطبوعات الجامعية، دط، الجزائر، 1999.
24. صادق عبد الكريم و البطريق يونس أحمد ا و دراز حامد عبد المجيد، المالية العامة، الدار الجامعية، دط، بيروت، 1986.
25. صدقي عاطف، مبادئ المالية العامة، جامعة بيروت، لبنان، كلية الحقوق، 1968.
26. صقر عاشور أحمد، الإدارة العامة، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1979.
27. صوفي أبوطالب، مبادئ تاريخ القانون، نقلا عن عبد الرؤوف جابر، رقابة ديوان المحاسبة.
28. الطماوي محمد سليمان، مبادئ القانون الإداري- دراسة مقارنة- 1973.
29. \_\_\_\_\_، القضاء الإداري، قضاء التأديب، ج3، دار الفكر العربي، القاهرة، 1979.
30. \_\_\_\_\_، السلطات الثلاث في الدساتير العربية المعاصرة و في الفكر السياسي الإسلامي،

- دراسة مقارنة- مطبعة جامعة عين شمس، الطبعة الخامسة، القاهرة، مصر 1986.

31. الظاهر خالد خليل، القانون الإداري، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، ط1، عمان، الأردن، 1997.
32. عبد الله طلبية، الإدارة العامة، جامعة دمشق، سوريا، 1983 .
33. العطار فؤاد، القانون الإداري، دار النهضة العربية، القاهرة، 1976.
34. عوابدي عمار، النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية - بن عكنون - الجزائر، 1995، ج 1 و ج 2.
35. \_\_\_\_\_، السلطة الرئاسية، المؤسسة الوطنية للكتاب، منشورات عويدات، 1984.
36. العواملة نائل عبد الحافظ، الإدارة المالية العامة بين النظرية و التطبيق، مؤسسة زهران، للطباعة و النشر، ط2، عمان، الأردن، 1990.
37. الغنيمي محمد طلعت ، الوجيز في التنظيم الدولي - النظرية العامة-، 1977.
38. فركوس دليلة ، تاريخ النظم، دار طلس للنشر، الجزائر، 1993، ج 1.
39. القاضي عبد الحميد محمد ، مبادئ المالية العامة، دار الجامعات المصرية، دط، الإسكندرية، مصر، 1976.
40. قحطان السيوفي قحطان ، اقتصاديات المالية العامة، دار طلاس للدراسات و الترجمة و النشر، الطبعة الأولى، دمشق، سوري، 1989.
41. قطب إبراهيم محمد، الموازنة العامة للدولة، الهيئة المصرية للكتاب، الطبع الثانية ، القاهرة، الجزء الثاني.
42. محيو أحمد ، المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط5، الجزائر 2003.
43. المرصفاوي فتحي، فلسفة نظم القانون المصري، دار الفكر العربي، القاهرة. دت.
44. \_\_\_\_\_ ، تاريخ القانون، داي الفكر العربي، دط، القاهرة ، مصر، دت..
45. مهنا محمد فؤاد ، مبادئ القانون الإداري في جمهورية مصر العربية، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، 1973.
46. يونس منصور ميلاد مبادئ المالية العامة، منشورات الجامعة المفتوحة، طرابلس، ليبيا، 1994.

### ❖ المؤلفات المتخصصة

1. أبوالخير فكري، المرجع في أحكام اللائحة المالية للموازنة والحسابات، دارالفكرالعربي، ط1، القاهرة، 1977، ج1.
2. أحميدوش مدني، المحاكم المالية في المغرب، مطبعة فضالة، المحمدية، ط1، المغرب، 2003.
3. بطيخ رمضان، الرقابة على أداء الجهاز الإداري، دراسة علمية وعملية في النظم الوضعية والإسلام، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1996.
4. د/ بواب سيد أحمد ، موازنة الأداء لخدمة الكفاءة في الحكومة ، مركز البحوث الإدارية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، 1970.
5. جابر عبد الرؤوف، دور رقابة ديوان المحاسبة، مكتبة دارالثقافة للنشر والتوزيع ط1، عمان، الأردن، 1997.
6. حامد عبد المجيد، دراز مبادئ المالية العامة مركز الإسكندرية للكتاب، الإسكندرية، مصر، طبعة 2000.
- زياد حافظ، واقع الرقابة المالية في لبنان، مركز دراسات الوحدة العربية، الطبعة الأولى، بيروت، لبنان.
7. السيد محمد سرايا الاتجاهات الحديثة في مجال الرقابة، مدخل تقييم الأداء في الوحدات الحكومية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1986.
8. الشريف محمد عبد الله ، الرقابة المالية، في المملكة العربية السعودية، ط1، الرياض، 1986.
9. فهدود محمد سعيد، علم الرقابة العامة مع دراسة تطبيقية عن المملكة العربية السعودية، معهد الإدارة العامة، المملكة العربية السعودية، 1402-1403.
10. فهمي محمود شكري، الرقابة المالية العليا، دار مجدلاوي، دت.
11. قلعواوي غسان ، رقابة الأداء، دار كنعان للدراسات والنشر، ط1، دمشق - سوريا، 1998.
12. عبد السلام بدوي، الرقابة على المؤسسات الإدارية، مكتبة الأنجلو المصرية، القاهرة.
13. عبد العزيز سيد محمد، ميزانية البرامج و الأداء ، مكتبة الأنكلو المصرية، القاهرة، 1966.

14. العبيدي ماهر، مبادئ الرقابة الإدارية والمالية، جامعة بغداد/ كلية الإدارة والاقتصاد، 1969.
15. عطية محمد رياض، موجز في المالية العامة، دار المعارف، مصر، 1969.
16. العوضي العوضي عثمان، الرقابة القانونية على مالية الدولة نقلا عن الصرايرة.
17. عوضين السيد ، أجهزة الرقابة على النواحي المالية في مجال الرقابة الذاتية للإدارة.
18. الكفراوي محمد عوف، الرقابة المالية بين النظرية والتطبيق، مطبعة الانتصار، الإسكندرية، 1998.
19. لقييلات حمدي سليمان سحيمات، الرقابة الإدارية و المالية على الأجهزة الحكومية، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 1998.
20. محمد اسماعيل محمد، الرقابة المالية على مردود إنفاق الأموال، مطبعة المعارف، الشارقة، 1994.
21. مسعي محمد :المحاسبة العمومية، دار الهدى ، الجزائر، 2003.
22. مكاوي نصير ، تدبير مالية الجماعات المحلية، دار أبي رقرق للطباعة و النشر، ط1، الرباط، المغرب، 2011.

### ثالثا- الرسائل و البحوث الجامعية

#### أ- رسائل الدكتوراه

1. جفري سعيد، الرقابة على المالية المحلية بالمغرب، محاولة نقدية في الأسس القانوني والسياسية، الإدارية والمالية- رسالة دكتوراه دولة في القانون العام- كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية، الدار البيضاء، 1997-1998.
2. د/الحكيم سعيد عبد المنعم ، الرقابة على أعمال الإدارة في الشريعة الإسلامية والنظم المعاصرة، رسالة دكتوراه، كلية الشريعة والقانون، جامعة الأزهر، القاهرة ، مصر.
3. د/ شمس عبد الأمير ، الرقابة على تنفيذ النفقات في لبنان،-رسالة دكتوراه- جامعة القاهرة، 1977.
4. الصرايرة عطاالله سالم جويعد الصرايرة، الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة في النظام الأردني - دراسة مقارنة - رسالة دكتوراه، كلية الحقوق بعين شمس، القاهرة، مصر 1999م.

5. د/ الساطي طارق، رقابة ديوان المحاسبات على مشروعية تنفيذ النفقات، رسالة دكتوراه-

كلية الحقوق، جامعة القاهرة، دار الفكر العربي، القاهرة، 1968.

6. د/ عبد الله مرسي، سيادة القانون، رسالة دكتوراه، در الكتاب المصري الحديث، دت.

7. د/ العموري محمد رسول ، الرقابة المالية العليا، دراسة مقارنة ، منشورات الحلبي الحقوقية،

ط1، بيروت، 2005.

8. كويقاتية محمد الرقابة المالية و دورها الاقتصادي في القطاع العام، رسالة دكتوراه، جامعة

حلب، سوريا، 1991.

#### ب - رسائل الماجستير

1. صدقي عبد اللطيف، أنظمة الرقابة على المال العام في الشريعة الإسلامية والقانون

الوضعي - دراسة مقارنة-رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا، كلية الآداب والعلوم

الإنسانية ، الرباط، 1998-1999.

2. محمد ولد أحمد ميناط، الرقابة العليا على الأموال العمومية في دول اتحاد المغرب

العربي، بحث لنيل دبلوم السلك العالي، المدرسة الوطنية للإدارة، الرباط، 1994.

3. يوسف حسين ريان، الرقابة المالية في الشريعة الإسلامية، رسالة ماجستير، كلية

الدراسات العليا في الجامعة الأردنية، 1993.

#### رابعاً- المقالات و المنشورات و المجلات

1- أبو زهرة محمد ، (ولاية المظالم في الإسلام)، مجلة دنيا القانون، السنة الثالثة، العدد 1 و2.

2- أحمد قايد الشيباني: (الوصايا العشر للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية)، مجلة الرقابة المالية

، ديسمبر، 1992.

3- إدريس حدري، (الفحص و التدقيق و التقويم الجهوي)، المجلة المغربية للقانون و الاقتصاد

و التنمية ، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية ، جامعة الحسن الثاني، عين

الشق، العدد 45، 2001.

4- ألين سكيك، الطريق إلى نظام التخطيط والبرمجة والموازنة، مراحل الإصلاح في مجال الموازنة، ترجمة

محمد سعيد أحمد، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، سلسلة الفكر الإداري المعاصر، عدد 4 القاهرة،

مصر، 1977.

- 5- د/ أنور عبد الخالق، نظام الأساس الصفري، (اتجاه حديث لأعداد الموازنة العامة) ، مجلة الاقتصاد و الإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، عدد10، سنة 1980.
- 6- د/ أنور عبد الخالق، (الاتجاه التخطيطي لموازنة العامة نظام موازنة التخطيط والبرمجة، مجلة الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، عدد 13، سنة 1981.
- 7- جيري نجيب، (الرقابة المالية بالمغرب بين الحكامة المالية ومتطلبات التنمية )، منشورات مجلة الحقوق المغربية، 2012.
- 8- خزرجي ماجد محمد، (استقلال الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة)مجلة الرقابة المالية- السنة الرابعة عشر العدد33 ، ديسمبر، 1988.
- 9- الخالدي محمود، (ديوان المظالم في دولة الخلافة الراشدة)، مجلة جامعة الأمير عبد القادر للعلوم الإسلامية- دورية أكاديمية متخصصة تعنى بالدراسات الإسلامية و الإنسانية، العدد 23، ماي 2007، ص 11 - 48.
- 10- حركات محمد، الرقابة العليا على المال العام في المغرب العربي، منشورات المجلة المغربية للتدقيق و التنمية، سلسلة التدبير الاستراتيجي، المغرب 2000.
- 11- د/ الحيارى عادل،(رقابة ديوان المحاسبة على الالتزام بالنفقة في الأردن)، مجلة دراسات العلوم الإنسانية ، المجلد 04، العدد 01 و 02 ، السنة 1977، ص 52 - 80 .
- 12- د/ الساطي طارق، (إعلان ليما بشأن المبادئ الأساسية للرقابة المالية) مجلة الرقابة المالية، السنة الأولى، العدد 01، أكتوبر 1982.
- 13- د/ الساطي طارق ود/ الحسيني صادق،(استقلال أجهزة الرقابة المالية العليا)- دراسة مقارنة- المجلة العربية للإدارة، المجلد الرابع عشر، العدد 04، خريف 1990، ص:7-75 عمان، الأردن.
- 14- شباط يوسف،(مدى فعالية الرقابة البرلمانية على الأموال العامة والحلول المقترحة لتحسينها - دراسة تحليلية ومقارنة- ) مجلة جامعة دمشق، المجلد 11، العددان 41 و 42، 1995، ص 07 - 65.
- 15- د/ شحاتة حسين،(الرقابة المالية في الإسلام)، عدد 04، مجلة الاقتصاد الإسلامي ديسمبر، 1984، ص7.

- 16- صادق الحسيني، و عابد خرابشة، (متطلبات أجهزة الرقابة المالية العليا للقيام برقابة الأداء)، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 27، العدد 02، السنة 2000، ص 231-358.
- 17- صرامة عبد الوحيد، (الرقابة على الأموال العمومية كأداة لتحسين التسيير الحكومي)، منشورات المؤتمر العلمي الدولي حول : الأداء المتميز للمجمعات و الحكومات، المنعقد بتاريخ 08 و 09 مارس 2005 بكلية الحقوق و العلوم الاقتصادية،- قسم علوم التسيير - جامعة ورقلة. الجزائر 2005، ص 135 - 143.
- 18- طاشمة بومدين، (الحكم الراشد، ومشكلة بناء قدرات الإدارة المحلية في الجزائر)، مجلة التواصل، جامعة باجي مختار- عنابة- عدد 26، جوان، 2010، ص 26-51.
- 19- فدلر فرانز، (الرقابة المالية والديمقراطية)، المجلة الدولية للرقابة المالية والحكومية، أكتوبر 1992.
- 20- فخرى عباس، نبذة موجزة عن الجهاز المركزي للمحسابات في جمهورية مصر العربية، مجلة الرقابة المالية، المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية ، تونس ، السنة 08، العدد 02، 1989.
- 21- د/ عبد الخالق أنور، (الاتجاه التخطيطي لموازنة العامة نظام موازنة التخطيط و البرمجة، مجلة الاقتصاد و الإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، عدد 13، 1981.
- 22- د/العربي محمد عبد الله، (الزكاة الإسلامية)، مجلة العربي ، العدد 89، أبريل، 1966.
- 23- د/ عصفور محمد شاکر عصفور، (الاتجاهات الحديثة في الميزانية)، ميزانية البرامج، مجلة العلوم الإدارية، القاهرة، سنة 22، عدد 01، السنة 1980 ص 136.
- 24- الغازي خالد، (الفعل الإداري المغربي بين التدبير الضبطي ومتطلبات التنمية)، مجلة طنجيس، المعرفة، عدد 4، سنة 2004، ص 105 - 110.
- 25- الكافي فايذة، (دائرة المحاسبات ودورها في مجال الرقابة على المالية العامة)، المجلة التونسية، مركز البحوث والدراسات الإدارية، عدد 37 سنة 2004، تونس، ص 07-23 .
- 26- لدرع كمال، (مسؤولية الحاكم في حماية الأراضي الزراعية في الفقه الإسلامي)، مجلة جامعة الأمير عبد القادر للعلوم الإسلامية- دورية أكاديمية متخصصة تعنى بالدراسات الإسلامية و الإنسانية، العدد 23، ماي 2007، ص 49-74.

27- محمد ولد أحمد ميناط،(الأسس القانونية للرقابة العليا على الأموال العمومية في الدول العربية- دراسة مقارنة-) مجلة المستقبل العربي، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، العدد193 مارس، ص 116-129.

28- د/ المرسي السيد المتولي، (التحليل المالي لبيانات المحاسبة الحكومية)، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، عمان، مجلد11، عدد 04، 1987.

#### خامسا- المعاجم والقواميس

1. ابن منظور، لسان العرب، دار صادر، ط1، بيروت، دت، ج1.
2. الرازي، مختار الصحاح، ت محمود خاطر، مكتبة لبنان ناشرون، دط، بيروت، 1995، ج1.
3. عبد السلام هارون و مجموعة من المؤلفين ، المعجم الوسيط ج1.

#### سادسا- المواقع الإلكترونية

1- موقع مجلس المحاسبة الجزائري:

<http://www.ccomtes.org.dz>

2- موقع المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية

[WWW.INTOSAI.ORG](http://WWW.INTOSAI.ORG)



القسم الثاني: المراجع باللغة الأجنبية

أولاً- المراجع باللغة الفرنسية:

### ***A- les Ouvrages***

#### ***a- Ouvrages Généraux***

- 1- BIGAUT Christian : Les finances publiques – Droit budgétaire, Editions ELLIPSES, Paris, France, 1995.
- 2- Chapus.R.Droit du contentieux administratif. Delta .5<sup>em</sup>ed .Paris .1995.
- 3- CHAPUS René : Droit administratif général Tome1, 14ème édition ,Montchrestien E.J.A, Paris, France, 2000
- 4- Debbach (C), contentieux administratif,Dalloz, Paris,1978 .
- 5- DEGOFFE Michel : La juridiction administrative spécialisée, LGDJ ,Paris, France, 1996.
- 6-.Duverger, M Finances publiques,1965 .
- 7-Hauriou .M, précis de droit administratif et de droit public,12ed , 1933 .
- 8-Laubadaire (A.de),venezia (J.C), Gaudemet (Y), traite de droit administratif, L.G.D.J, Paris,1999 .
- 9- MARTINEZ Jean Claude et Pierre Di Malta : Droit Budgétaire, éditions L.I.T.E.C, Paris, France, 1999.
- 10-Muzellec Raymond, finances publiques. Dalloz.11<sup>e</sup>édition ,Paris, 2000 .
- 11- RAHMANI Chérif : Les finances des communes Algériennes, éditions Casbah, Alger, 2002.
- 12-ROY (M-R), les régimes politiques du tiers monde, L.G.D.G- Paris 1977.

- 12- TROTABAS Louis et COTTERET Jean-Marie : Droit budgétaire et comptabilité publique, Dalloz, Paris, France, 1972.
- 13-Vincent Jean.Serge Guinchard.Gabriel Montagnier. André Varinard. Institution judiciaires. Précis des droit privé.Dalloz.5<sup>e</sup> édition.1999.
- YELLES CHAOUICHE Bachir : le budget de l'Etat et des -13 Collectivités locales, O.P.U, Alger, 1990.

### **b- Ouvrages Spécialisés**

- 1- Agouni Samir, le contrôle des entreprises publique au Maroc, mémoire d'expertise comptable casa 1981.
- 2- Ardin (J-L) et (D) Michel et (J) Schmidt, Le contrôle de gestion ,2ed 1990, Publi- union,P : 1.
- 3-Bescose(P.L) et Bobler(P) et Mendoza(C) et Naulleau(G), contrôle de gestion et managment,2<sup>em</sup>d ed. montchrestien, Paris,1993. P : 20.
- 4-Collin (L) et Valin (G),Audit et contrôle interne aspects financiers opérationnel et stratégiques, 3<sup>ème</sup> ed,1992,dalloz,p.p :6-19.
- 5- CRUCIS Henry Michel : Droit des contrôles financiers, A.J.D.A, Le Moniteur, Paris, France, 1998.3éditions
- 6- DESCHEEMAER Christian : La Cour des comptes, éditions la Documentation, Paris, France, 1998.
- 7-Dupui Jérôme, le contrôle de gestion dans les organisations publiques,1<sup>er</sup> ed 1991,P.U.F. P : 33.
- 9-El Gadi (A),Audit et Le contrôle de gestion, Casablanca , Ed 1996. 8- FABRE Francis. J : Les grands arrêts de la jurisprudence financière, 4<sup>ème</sup> édition, Dalloz, Paris, France, 1996

- 10- Harakat (M) ,le droit du contrôle supérieur des finances publiques au Maroc, essai sur les structures d'audit à l'heure de l'ajustement structurel, tome1 eds ,Babel, 1992
- 11-HARAKAT.m, Finances publiques et droit budgétaire au Maroc , édition 2002 pp 40-446
- 12- HUBY Bertrand : La contradiction devant les juridictions des comptes, presses universitaires AIX-MARSEILLE, France, 2001.
- 13- KOBTAN Mohamed : Le trésor public, O.P.U, Alger, 1990.
- 14-MAGNET, Jacques , la cour des comptes ,Berger Levrault , coll , Administration nouvelle, 1986.
- 16- Magnet Jacques, la cour des comptes, les institutions associées et les chambres régionales des comptes, 4<sup>ème</sup> ed,Berger levrault, Paris ; 1996 .
- 17- MAGNET Jacques : Les gestions de fait, 2<sup>ème</sup> édition, L.G.D.J,Paris, France, 2001.
- 18- MIRIMONDE Albert Pomme de : La cour des comptes, librairie durecueil, SIREY, PARIS, France, 1974.
- 19-- Raffégeau :Audit et imformatique(Q.S.J ?)N°2299 Eds P.U.F.1986 P :14.
- 20- REMLI Mouloud : Approche comparative des cours des comptes Française et Algérienne, O.P.U, Alger, 1987.
- 20- Tordieu (M), A quoi sert la cour des comptes, cité par Harakat (M),le droit du contrôle. Tome 1 .

### ***B-Thèses et Mémoires .***

- (1)- Khoudry .D, « le contrôle des finances de l'état au Maroc » , thèse de doctorat d'état en droit, Casablanca, 1989 .

### ***C-Articles et Revues et Périodiques***

- 1 -Amselek(P), une institution financière en clair-obscur, La règle au service fait. une Etude de finance publique offerte à Paul-Maurice Gaudmet Economica 1984,PP :421-449.
- 2- BOUVIER Michel : « La Cour des comptes en Belgique », La Revue Française de Finances Publiques, n° 36, L.G.D.J, Paris, France, année 1991.pp1-13.
- 3- CATTOIR-JOINVILLE Vincent : « Aux origines de la gestion de fait,la gestion occulte », La Revue Française de Finances Publiques, n° 66, L.G.D.J, Paris, France, année 1999.
- 4- CLEMENTE Géorgio et RUCIRETA Maria-Annunziata : «La Cour des comptes italienne, réalité et perspectives », La Revue Française de Finances Publiques, n° 36, L.G.D.J, Paris, France, année 1991.
- 5- DESCHEEMAEKER Christian : « L'examen du compte de la gestion de fait et les condamnations à des amendes », La Revue Française de Finances Publiques, n° 66, L.G.D.J, Paris France, année 1999.
- 6- DESCHEEMAEKER Christian : « Le Conseil d'Etat et la Cour de discipline budgétaire et financière », La Revue Française de Finances Publiques, n° 70, L.G.D.J, Paris France, année 2000.
- 7-Goja (G), l'évolution du droit budgétaire européen de1952 à1973 in R-S-F-J-M, 1974 L-G-D-J, Paris,pp :41-96
- 8-Gournay(B) :tendances actuelles du contrôle des finance publiques in R.F.A.P : juillet-septembere . N° 27/1983 PP :515-531.
- 9- KALTENBACH Egbert, « le contrôle des finances fédérales en

- R.F.A », La Revue Française de Finances Publiques, n° 36, L.G.D.J, Paris, France, année1991.
- 10- LASHMAR Dudley : « L’auditeur externe et les systèmes de contrôle de gestion dans l’administration publique au Royaume-Uni », OCDE, Paris France, année1996.
- 11-Nzouankeu(J.M), les rapports entre le juge des comptes et juge administratif. in revue de de sciences financières et public N° 2-1977ed, L.G,D,J. PP 461-520.
- 12- MAGNET Jacques : « Classification des institutions supérieures de contrôle financier », La Revue Française de Finances Publiques, n° 36, L.G.D.J, Paris, France, année 1991.
- 13 – MAGNET J, que juge le juge des comptes ? in R.F.F.P N°28 1998 PP:115-124.
- 14 – MAGNET Jacques : « la régularisation de la gestion de fait »La Revue Française de Finances Publiques, n° 66, L.G.D.J, Paris, France, 1999.
- 15- ORSONI Gilbert : « La Cour des comptes des communautés européennes » , La Revue Française de Finances Publiques, n° 36,L.G.D.J, Paris, France, année 1991.
- 16 – S.HAVENS Harry : « Contrôle de gestion et audit interne dans l’administration publique, l’exemple des Etats-Unis », O.C.D.E,Paris France, Année 1996.
- 17- VEDEL Georges: « La Cour des comptes et le juge lors administratif de Droit commun », communication présentée des journées d’études organisées par l’université de STRASBOURG du 13 au 14 Mai 1977 sous le thème « la Cour des comptes d’hier à demain » , L.G.D.J, Paris ,France, 1979 , pp 25 à 47.

فهرس النصوص الشرعية

أ- فهرس الآيات

الصفحة	متن الآية	رقم الآية	اسم السورة	رقم السورة	الرقم
159	" و أقيموا الصلاة وآتوا الزكاة"	09			
176	" ليس البر أن تولوا وجوهكم قبل المشرق والمغرب ، ولكن البر من آمن بالله واليوم الآخر والملائكة و الكتاب والنبئين، وآتى المال على حبه ذوي القربى واليتامى والمساكين وابن السبيل والسائلين و في الرقاب وأقام الصلاة وآتى الزكاة"	122	البقرة	02	01
62	" ولا تأكلوا أموالكم بينكم بالباطل و تدلوا بها إلى الحكام لتأكلوا فريقا من أموال الناس بالإثم وأنتم تعلمون"	188			
190	" وأنفقوا في سبيل الله و لا تلقوا بأيديكم إلى التهلكة وأحسنوا إن الله يحب المحسنين"	195			
176	" يا أيها الذين آمنوا أنفقوا من طيبات ما كسبتم ومما أخرجنا لكم من الأرض ولا تيمموا الخبيث منه تنفقون"	267			
182					
173	" و أحل الله البيع وحرم الربا"	275			

60	"كنتم خير أمة أخرجت للناس تامرون بالمعروف وتنهون عن المنكر و تومنون بالله"	110			
62 232	" وما كان لنبيء أن يغفل ومن يغفل يات بما غل يوم القيامة ثم توفي كل نفس ما كسبت وهم لا يظلمون"	161	آل عمران	03	02
91	".يوم تجد كل نفس ما عملت من خير محضرا وما عملت من سوء تود لو أن بينها وبينه أمدأ بعيدا"	30			
15	" إن الله كان عليكم رقيبا"	01			
62 187	" و لا تؤتوا السفهاء أموالكم التي جعل الله لكم قياما وارزقوهم فيها و قولوا لهم قولا معروفا"	05	النساء	04	03
160	" و تعاونوا على البر والتقوى ولا تعاونوا على الاثم والعدوان"	02			
15	" فلما توفيتني كنت أنت الرقيب عليهم و أنت على كل شيء شهيد"	177	المائدة	05	04
161 180	و اتوا حقه يوم حصاده"	141	الأنعام	06	05
170 188 245 246	" واعلموا أنما غنمتم من شيء فإن لله خمسه وللرسول ولذي القربى واليتامى والمساكين وابن السبيل"	41	الأنفال	08	06

170 246	" فكلوا مما غنمتم حلال طيبا واتقوا الله إن الله غفور رحيم"	69			
167	"قاتلوا الذين لا يؤمنون بالله ولا باليوم الآخر ولا يحرّمون ما حرم الله ورسوله ولا يدينون دين الحق من الذين أتوا الكتاب حتى يعطوا الجزية عن يد وهم صاغرون"	29			
183	"والذين يكتزون الذهب والفضة و لا ينفقونها في سبيل الله فبشرهم بعذاب أليم".	34	التوبة	09	07
156 186 190 239	"إنما الصدقات للفقراء والمساكين والعاملين عليها والمؤلفة قلوبهم وفي الرقاب والغارمين وفي سبيل الله وابن السبيل فريضة من الله والله عليم حكيم".	60			
190	"خذ من أموالهم صدقة تطهرهم وتزكيهم بها وصل عليهم إن صلواتك سكن لهم".	103			
200	ألم يعلموا أن الله هو يقبل التوبة عن عباده ويأخذ الصدقات	104			
60 90	و لتسألن عما كنتم تعملون"	38	النحل	16	08



186	"ولا تبذر تبذيرا، إن المبذرين"	26		17	09
186	"و لا تجعل يدك مغلولة إلى عنقك ولا تبسطها كل البسط فتتعد ملوما محسورا"	29	الإسراء		
195	" إذا لأمسكنم خشية الانفاق"	100			
15	" و لم ترقب قولي"	94	طه	20	10
186	" و آتوهم من مال الله الذي آتاكم"	33	النور	24	11
157	" والذين إذا أنفقوا لم يسرفوا و لم يقتروا و كان بين ذلك قواما"	67	الفرقان	25	12
178					
183					
186					
15	" فأصبح في المدينة خائفا يترقب"	18	القصص	28	13
94	" وأمرهم شورى بينهم"	38	الشورى	42	14
172	" وما أفاء الله على رسوله منهم فما أوجفتم عليه من خيل ولا ركاب ولكن الله يسلط رسله على من يشاء والله على كل شيء قدير، ما أفاء الله على رسوله من أهل القرى فله وللرسول ولذي القربى واليتامى والمساكين وابن السبيل كي لا يكون دولة بين الأغنياء منكم."	06 و 07	الحجرات	49	15
188					
15	" ما يلفظ من قول إلا لديه رقيب عتيد"	18	ق	50	16
186	" و أنفقوا مما جعلكم مستخلفين فيه"		الحديد	57	17
249	" للفقراء المهاجرين...الذين سبقونا بالإيمان"	-6 10	الحشر	95	18
183					

250					
185	" لا ينهاكم الله عن الذين لم يقاتلوكم في الدين ولم يخرجوكم من دياركم أن تبروهم وتقسطوا إليهم"	08	المتحنة	60	19
211	"إنا بلوناكم كما بلونا أصحاب الجنة إذ أقسموا ليصرمنها مصبحين و لا يستثنون فطاف عليها طائف من ربك وهم نائمون فأصبحت كالصريم"		القلم	-17 20	20
159 180	" والذين في أموالهم حق معلوم للسائل والمحروم"	24 و 25	المعارج	70	21
185	" و يطعمون الطعام على حبه مسكينا و يتيما و أسيرا"	08	الإنسان	76	22
60	" فمن يعمل مثقال ذرة خيرا يره و من يعمل مثقال ذرة شرا يره"	07 و 08	الزلزلة	99	23

ب- فهرس الأحاديث النبوية

الرقم	متن الحديث	اسم الراوي	الكتاب	رقم الحديث	الصفحة
01	" ائتوني بعرض ثياب خميصا و ليس في الصدقة مكان الشعير و الذرة،..."	البخاري	صحيح البخاري	//////////	207
02	"...أحرصوا، و حرص رسول الله - صلى الله عليه وسلم - عشرة أوسق ، فقال لها أحص ما يخرج منها..."	البخاري	صحيح البخاري	//////////	214
03	" إذا وجدتم الرجل قد غل فأحرقوا متاعه واضربوه"	أبو داود البخاري الترمذي الخطابي	سنن أبي داود صحيح البخاري الجامع الصحيح معالم السنن	////////// ////////// 1486 //////////	242
04	" إذا حرصتم فخذوا و دعوا الثلث، فإن لم تدعوا الثلث فدعوا الربع."	أبو داود	سنن أبي داود	1605	207
06	استعمل رجلا من الأزد على صدقات بني سليم يدعى ابن التبية، فلما جاء حاسبه..."	البخاري مسلم	صحيح البخاري صحيح مسلم	////////// //////////	199 203
07	" أن رسول الله - صلى الله عليه وسل - بعثهم في سرية كان فيها..."	البخاري	صحيح البخاري	//////////	257
08	"...أن غلاما له أبق إلى أرض العدو و ظهر عليه المسلمون فرده النبي -صلى الله عليه وسلم - و لم يقسم..."	أبو داود	سنن أبي داود	2698	255
09	إنما العشور على اليهود و النصارى و ليس على المسلمين عشور"	رواه أبو داود	سنن أبي داود	3036	170
10	"بلغني أن رسول الله - صلى الله عليه	مالك	الموطأ	//////////	221

				وسلم- أخذ الجزية من مجوس البحرين."	
20	////////	صحيح البخاري	البخاري	" بني الإسلام على خمس ، شهادة أن لا إله إلا الله ، و إقامة الصلاة..."	11
257	////////	صحيح البخاري	البخاري	ثبت أن النبي-صلى الله عليه وسلم- أشرك عثمان بن عفان- رضي الله عنه- في غنيمة بدر..."	12
216	////////	صحيح مسلم	مسلم	جاء رجل إلى النبي- صلى الله عليه وسلم- فقال: يا رسول الله: إن أمتي ماتت و عليها صوم شهر..."	13
209	////////	صحيح مسلم	مسلم	" جاء ناس من الأعراب إلى رسول الله- صلى الله عليه وسلم- فقالوا: إنا ناسا من المصدقين يأتونا فيظلمونا..."	14
264	//////// ////////	صحيح البخاري صحيح مسلم	البخاري مسلم	خص رسول الله- صلى الله عليه وسلم- وآل بيته الفيء الذي أفاؤه الله عليه من أموال بني النضير...."	16
207	////////	سنن البيهقي	البيهقي	" خففوا الخرص فإن في المال الوصية، و العرية و الواطئة و النائبة"	17
206	//////	الموطأ	مالك	" السنة عندنا و الذي أدركت عليه أهل العلم ببلدنا أنه لا يضيق على المسلمين في زكاتهم..."	18
210	////////	صحيح مسلم	مسلم	" سيأتيكم ركب مبغضون فإذا جاؤوكم فرحبوا بهم .... "	19
	1588	سنن أبي داود	أبو داود		
205	1585	سنن أبي داود	أبو داود	" العامل على الصدقة بالحق كالغازي في سبيل الله حتى يرجع..."	20

207	1585	سنن أبي داود	أبو داود	"...فإن أطاعوك لذلك، فإياك وكرائم أموالهم، واتق دعوة المظلوم، ..."	21
215	///////	الموطأ	مالك	"فدين الله أحق بالقضاء"	22
177	654	الجامع الصحيح	الترمذي	"في المال حق سوى الزكاة"	23
295	2966	سنن أبي داود	أبو داود	قال عمر بن الخطاب - رضي الله عنه - - لما قرأ هذه الآية: استوعبت جميع المسلمين...."	24
240	///////	صحيح مسلم	مسلم	قام فينا رسول الله - صلى الله عليه و سلم- ذات يوم فذكر الغلول فعظمه و عظم أمره،...	25
244	1586	سنن أبي داود	أبو داود	قلنا إن أهل الصدقة يعتدون علينا . أفنكتهم من أموالنا بقدر ما يعتدون علينا..."	26
173 257 260 264	///////	صحيح البخاري	البخاري	"كانت أموال بني النضير مما أفاء الله - عز وجل - على رسوله - صلى الله عليه وسلم- ، وكانت خالصة له ...."	27
239	2721	سنن أبي داود	أبو داود	كان رسول الله- صلى الله عليه وسلم- إذا أصاب غنيمة أمر بلالا فنادى في الناس	28
241	///////	صحيح البخاري	البخاري	"كان على نفل النبي - صلى الله عليه وسلم رجل يقال له كركرة فمات	29
2555	///////	صحيح البخاري	البخاري	"..كان له فرس، فأخذها العدو فظهر عليه المسلمون فرد عليه في زمن النبي- صلى الله عليه وسلم."	30

243	//////////	صحيح البخاري	البخاري	"كنا نصيب في مغازينا العسل والعنب فنأكله ولا نرفعه."	31
196 207	1591	سنن أبي داود	أبو داود	"لا جنب و لا جلب و لا تؤخذ صدقاتهم إلا في ديارهم"	32
162				" لا زكاة في مال حتى يحول عليه الحول"	33
216	//////////	صحيح البخاري سنن الدارمي	البخاري الدارمي	" لا صدقة إلا عن ظهر غنى"	34
211	//////////	صحيح البخاري	البخاري	" لا يجمع بين متفرق، ولا يفرق بين مجتمع خشية الصدقة."	35
221	//////////	صحيح البخاري	البخاري	" لم يكن عمر أخذ الجزية من الجوس"	36
132	3046	سنن أبي داود	أبو داود	" ليس على المسلمين عشور إنما العشور على اليهود و النصارى"	37
202	2224 1575	الجامع الصحيح سنن أبي داود	الترمذي أبو داود	" ليس في المال حق سوى الزكاة "	38
157	//////////	صحيح البخاري	البخاري	ما أكل أحد طعاما قط ، خير من أن يأكل من عمل يده "	39
209	//////////	صحيح مسلم	مسلم	"ما تصدق أحد بصدقة من طيب و لا يقبل الله إلا الطيب، إلا أخذها الرحمن بيمينه..."	40
203	-654 655	الجامع الصحيح	الترمذي	" من أعطاها مؤتجرا فله أجرها، و من منعها فإننا آخذوها و شطر ماله عزمة من عزمات ربنا عز و جل..."	41
204	//////////	صحيح مسلم	مسلم	من استعملناه منكم على عمل فكتمنا مخيطا فما فوقه كان غلولا يأتي به يوم القيامة... فما أوتي منه أخذ وما نهي عنه انتهى "	42

175	////////	صحيح البخاري	البخاري	" من ترك مالا فلورثته، و أنا وارث من لا وارث له، أعقل عنه و أرثه "	43
160 199	////////	صحيح البخاري	البخاري	"...و أعلمهم أن الله قد افترض عليهم صدقة تؤخذ من أغنيائهم و ترد على فقرائهم..."	44

### فهرس الموضوعات

الصفحة	العنوان	العنصر
	قواعد الرقابة المالي العليا وأجهزتها في القانون الوضعي والفقہ الإسلامي - دراسة مقارنة -	
01		مقدمة
10	قواعد الرقابة المالية في القانون الوضعي والتشريع الإسلامي	الباب الأول:
13	مدخل في النظرية العامة للرقابة المالية	الفصل لأول:
14	مفهوم الرقابة المالية وأهدافها	المبحث الأول
14	تعريف الرقابة المالية في القانون والتشريع الإسلامي	المطلب الأول
15	تعريف الرقابة المالية في اللغة	الفرع الأول
16	تعريف الرقابة المالية في القانون	الفرع الثاني
22	تعريف الرقابة المالية في التشريع الإسلامي	الفرع الثالث
25	أهداف الرقابة المالية في القانون والتشريع الإسلامي	المطلب الثاني
25	أهداف الرقابة المالية في القانون	الفرع الأول
28	أهداف الرقابة المالية في التشريع الإسلامي	الفرع الثاني
29	نشأة وتطور مبدأ الرقابة المالية في القانون والتشريع الإسلامي	المبحث الثاني
29	نشأة وتطور مبدأ الرقابة المالية في القانون	المطلب الأول
30	نشأة فكرة الرقابة المالية في الدولة القديمة	الفرع الأول
33	نشأة فكرة الرقابة المالية في الدولة الحديثة	الفرع الثاني
40	التطور الوظيفي لمفهوم الرقابة المالية	الفرع الثالث
60	نشأة وتطور مبدأ الرقابة المالية في التشريع الإسلامي	المطلب الثاني
60	نشأة فكرة الرقابة المالية في التشريع الإسلامي	الفرع الأول
65	تطور نظام الرقابة المالية في الدولة الإسلامية	الفرع الثاني
79	تطور أجهزة الرقابة في العصور اللاحقة للدولة الإسلامية	الفرع الثالث
82	أنواع الرقابة المالية في القانون والتشريع الإسلامي	المبحث الثالث



82	أنواع الرقابة المالية في القانون	المطلب الأول
82	أنواع الرقابة المالية من حيث الجهات القائمة بها	الفرع الأول
85	أنواع الرقابة المالية من حيث طبيعتها	الفرع الثاني
87	أنواع الرقابة المالية من حيث الوقت الذي تتم فيه	الفرع الثالث
93	أنواع الرقابة المالية في التشريع الإسلامي	المطلب الثاني
93	الإطار التكويني الديني	الفرع الأول
95	الإطار الرسمي للرقابة المالية في النظام المالي الإسلامي	الفرع الثاني
98	مقارنة أنواع الرقابة المالية بين القانون والتشريع الإسلامي	الفرع الثالث
<b>100</b>	<b>قواعد الرقابة المالية وأحكامها في القانون</b>	<b>الفصل الثاني</b>
102	القواعد العامة للرقابة المالية على تنفيذ الميزانية العامة في القانون	المبحث الأول
103	الاستقلالية و الحياد	المطلب الأول
103	الاستقلال القانوني	الفرع الأول
103	الاستقلال السياسي	الفرع الثاني
104	الاستقلال الإداري و المالي	الفرع الثالث
104	توافر التخصص والتأهيل والعناية في عمال وهيئات الرقابة	المطلب الثاني
105	توافر التخصص و الخبرة المهنية في المسائل المالية	الفرع الأول
106	تدريب وتأهيل موظفي أجهزة الرقابة المالية	الفرع الثاني
106	بذل العناية الاوامة من المراقبين	الفرع الثالث
108	أساليب وطرق الرقابة المالية على تنفيذ الميزانية العامة	المبحث الثاني:
108	أساليب الرقابة المالية على تنفيذ الميزانية العامة	المطلب الأول:
108	أساليب الرقابة من حيث كفاءات التنفيذ	الفرع الأول:
109	أساليب الرقابة من حيث وقت التنفيذ	الفرع الثاني:
111	طرق الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة	الفرع الثالث
112	مقومات نجاح الرقابة المالية على تنفيذ الميزانية	المطلب الثاني:
112	تحديث نظام الميزانية العامة	الفرع الأول:

118	اعتماد نظام محاسبي فعال	الفرع الثاني:
123	اعتماد المناهج الرقابية الحديثة لتحقيق الرقابة الفاعلة	الفرع الثالث
131	وسائل الرقابة المالية	المبحث الثالث
131	الميزانية العامة للدولة وسيلة للرقابة	المطلب الأول:
132	ميزانية البنود و ميزانية البرامج والأداء	الفرع الأول
137	ميزانية التخطيط و البرمجة	الفرع الثاني
141	الميزانية ذات الأساس الصفري	الفرع الثالث
143	التقارير الحسابية الدورية والحساب الختامي والتقارير الرقابية	المطلب الثاني
143	التقارير الحسابية الدورية	الفرع الأول
144	الحساب الختامي	الفرع الثاني
147	التقارير الرقابية	الفرع الثالث
<b>155</b>	<b>قواعد الرقابة المالية وأحكامها في النظام المالي الإسلامي</b>	<b>الفصل الثالث</b>
159	الموارد والنفقات العامة في النظام المالي الإسلامي	المبحث الأول:
159	الإيرادات العامة في النظام المالي الإسلامي (موارد بيت المال)	المطلب الأول:
160	الموارد الدورية الثابتة	الفرع الأول:
171	الموارد غير الدورية و غير الثابتة	الفرع الثاني
179	مقارنة الموارد العامة في النظام القانوني بالموارد العامة في النظام الإسلامي	الفرع الثالث
186	النفقات العامة في النظام المالي الإسلامي	المطلب الثاني
187	مفهوم الإنفاق العام	الفرع الأول
186	قواعد وضوابط الإنفاق العام	الفرع الثاني
197	قواعد و أساليب الرقابة على الجباية والتحصيل في النظام المالي الإسلامي	المبحث الثاني
197	قواعد و أساليب الرقابة على جباية وتحصيل الموارد الثابتة	المطلب الأول
197	قواعد و أساليب الرقابة على جباية وتحصيل الزكاة	الفرع الأول
220	قواعد و أساليب الرقابة على جباية وتحصيل الجزية	الفرع الثاني
224	قواعد و أساليب الرقابة على جباية وتحصيل الخراج والعشور	الفرع الثالث

237	الرقابة على جباية وتحصيل الموارد غير الثابتة	المطلب الثاني-
237	قواعد و أساليب الرقابة على تحصيل الفيء و الغنائم	الفرع الأول-
242	قواعد و أساليب الرقابة على الضرائب و الاقتراض	الفرع الثاني-
247	قواعد و أساليب الرقابة على الإنفاق العام في النظام المالي الإسلامي	المبحث الثالث
247	قواعد و أساليب الرقابة على إنفاق الموارد ذات المصارف المحددة شرعا	المطلب الأول
248	قواعد و أساليب الرقابة على إنفاق الزكاة	الفرع الأول
253	قواعد و أساليب الرقابة على إنفاق الغنائم	الفرع الثاني
258	قواعد و أساليب الرقابة على إنفاق الفيء	الفرع الثالث
260	قواعد و أساليب الرقابة على الموارد ذات الإنفاق غير المحدد شرعا	المطلب الثاني
260	أوجه الإنفاق في المصالح العامة	الفرع الأول
264	القواعد والإجراءات العامة المتبعة في الإنفاق من بيت المال	الفرع الثاني
266	ملخص و نتائج الباب الأول	ملخص الباب الأول و نتائجه
276	أجهزة الرقابة المالية وهيئاتها العليا في القانون والنظام الإسلامي	الباب الثاني
279	التنظيمات الدولية و الإقليمية لأجهزة الرقابة المالية العليا في القانون	الفصل الأول
281	أجهزة الرقابة	المبحث الأول:
281	التنظيمات الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية	المطلب الأول:
282	مفهوم واستقلال الأجهزة العليا للرقابة المالية	الفرع الأول:
286	المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية	الفرع الثاني:
287	البنية التنظيمية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية	الفرع الثالث
290	التنظيمات الإقليمية للرقابة المالية العليا	المطلب الثاني
290	المنظمة الإفريقية للأجهزة العليا للرقابة المالية (أفروسا)	الفرع الأول:
293	المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية و المحاسبة (أربوسا)	الفرع الثاني:
295	نماذج من الأجهزة الوطنية الغربية للرقابة المالية العليا	المبحث الثاني:

295	النموذج اللاتيني للرقابة المالية العليا	المطلب الأول:
297	محكمة الحسابات الفرنسية	الفرع الأول:
302	محكمة الحسابات الألمانية	الفرع الثاني:
304	تحول النموذج الاشتراكي إلى النموذج اللاتيني للرقابة المالية العليا	الفرع الثالث
307	النموذج الأنكلوسكسوني للأجهزة العليا للرقابة المالية	المطلب الثاني:
307	المراقب المدقق العام البريطاني - مكتب المراجعة الوطني-	الفرع الأول
309	المكتب العام للمحاسبات الأمريكي	الفرع الثاني:
311	مكتب المراقب العام الكندي	الفرع الثالث
312	التجارب العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية	المبحث الثالث
313	الجهاز المركزي للحسابات المصري	المطلب الأول:
313	نشأة الجهاز المركزي للحسابات وبنية التنظيمية	الفرع الأول:
215	تنظيم الجهاز المركزي للحسابات واستقلاله	الفرع الثاني
318	الاختصاصات الرقابية للجهاز المركزي للحسابات وتقييم تجربته	الفرع الثالث
322	دائرة المحاسبات التونسية	المطلب الثاني:
322	البنية التنظيمية لدائرة المحاسبات التونسية	الفرع الأول:
325	اختصاصات دائرة المحاسبات التونسية	الفرع الثاني
326	تقييم التجربة التونسية للرقابة المالية العليا	الفرع الثالث
327	التجربة الجزائرية للرقابة المالية العليا- مجلس المحاسبة-	الفصل الثاني:
329	نشأة وتطور مجلس المحاسبة	المبحث الأول-
330	نشأة مجلس المحاسبة	المطلب الأول:
330	مرحلة شغور الهيئة العليا للرقابة المالية في الجزائر	الفرع الأول-
333	نشأة مجلس المحاسبة كهيئة عليا للرقابة المالية العليا	الفرع الثاني-
335	مراحل تطور التشريع المتعلق بمجلس المحاسبة	المطلب الثاني
336	مرحلة القانون 90-32 الصادر في 04 ديسمبر 1990	الفرع الأول
329	مرحلة الأمر 95-20 الصادر في 17 جويلية 1995	الفرع الثاني

342	مفهوم مجلس المحاسبة	الفرع الثالث
343	الطبيعة الدستورية لمجلس المحاسبة ومدى استقاله	المبحث الثاني
343	الطبيعة الدستورية لمجلس المحاسبة	المطلب الأول
343	الإطار الدستوري والقانوني لمجلس المحاسبة	الفرع الأول:
346	الموقع الدستور لمجلس المحاسبة	الفرع الثاني-
347	علاقة مجلس المحاسبة بالمؤسسات الدستورية في الدولة	الفرع الثالث
352	استقلال مجلس المحاسبة	المطلب الثاني
352	الاستقلال القانوني لمجلس المحاسبة	الفرع الأول:
358	أعضائة أعضاء مجلس المحاسبة	الفرع الثاني:
365	الطبيعة القانونية لمجلس المحاسبة	المبحث الثالث
365	المظاهر القضائية في تنظيم وتشكيلة مجلس المحاسبة	المطلب الأول:
365	تأثير مجلس المحاسبة بمحكمة الحسابات الفرنسية	الفرع الأول:
369	المظاهر القضائية في تنظيم وتشكيلة و وظيفة مجلس المحاسبة	الفرع الثاني:
377	الطبيعة القضائية لقرارات مجلس المحاسبة	الفرع الثالث
381	طرق الطعن في أحكام مجلس المحاسبة	المطلب الأول:
381	الطعن بالمراجعة	الفرع الأول:
384	الطعن بالاستئناف	الفرع الثاني:
385	الطعن بالنقض	الفرع الثالث
389	أجهزة الرقابة المالية العليا في النظام الإسلامي	الفصل الثالث
390	الأجهزة التنفيذية للرقابة المالية العليا في النظام الإسلامي	المبحث الأول:
391	رقابة السلطة التنفيذية- الخلفاء، الوزراء، عمال الأقاليم-	المطلب الأول:

391	رقابة الخلفاء	الفرع الأول:
394	رقابة الوزراء	الفرع الثاني
397	تفويض الرقابة إلى عمال الأقاليم	الفرع الثالث
400	رقابة الدواوين الإدارية التابعة للسلطة التنفيذية	المطلب الثاني:
400	تعريف الديوان ونشأته وأهميته	الفرع الأول
404	رقابة ديوان زمام الأزمة وديوان النظر(المراجعات والمكاتبات)	الفرع الثاني:
411	ديوان بيت المال	الفرع الثالث
416	رقابة ديوان الحسبة	المبحث الثاني:
416	مفهوم نظام الحسبة	المطلب الأول
416	تعريف الحسبة	الفرع الأول
417	مشروعية الحسبة	الفرع الثاني
418	نشأة الحسبة و تطورها	الفرع الثالث
422	شروط ناظر الحسبة واختصاصاته وأساليبه	المطلب الثاني
422	شروط ناظر الحسبة	الفرع الأول
424	اختصاصات ناظر الحسبة	الفرع الثاني
428	أساليب الاحتساب	الفرع الثالث
433	رقابة قضاء المظالم	المبحث الثالث
433	تعريف المظالم ونشأتها وشروطها	المطلب الأول:
433	تعريف المظالم	الفرع الأول
434	نشأة المظالم وتطورها	الفرع الثاني
434	شروط ناظر المظالم	الفرع الثالث
436	اختصاصات قضاء المظالم	المطلب الثاني
436	الاختصاصات الرقابية دون تظلم - تلقائية-	الفرع الأول
438	الاختصاصات الرقابية بناء على تظلم أو شكوى	الفرع الثاني
440	تقدير قضاء المظالم	الفرع الثالث

442	الملخص - النتائج	ملخص ونتائج الباب الثاني
449	الرقابة المالية لمجلس المحاسبة في الجزائر - دراسة تحليلية تطبيقية-	الباب الثالث
450		تمهيد
453	البنية التنظيمية والوظيفية لمجلس المحاسبة الجزائري	الفصل الأول
455	هياكل وتشكيلات مجلس المحاسبة	المبحث الأول:
455	هياكل مجلس المحاسبة	المطلب الأول-
456	الهياكل القضائية	الفرع الأول
462	المصالح الإدارية	الفرع الثاني
463	المصالح التقنية	الفرع الثالث
465	تشكيلات مجلس المحاسبة	المطلب الثاني:
465	تشكيلات الغرف مجتمعة والغرفة الواحدة	الفرع الأول
467	غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية	الفرع الثاني
468	لجنة البرامج والتقارير	الفرع الثالث
469	قضاة مجلس المحاسبة	المبحث الثاني:
470	النظام القانوني لقضاة مجلس المحاسبة	المطلب الأول:
470	المركز القانوني لعضو مجلس المحاسبة	الفرع الأول
473	حقوق وواجبات قضاة مجلس المحاسبة	الفرع الثاني
478	سلطات قضاة مجلس المحاسبة ودورهم	الفرع الثالث
482	تنظيم المسار المهني لقضاة مجلس المحاسبة	المطلب الثاني:
482	شروط توظيف قضاة مجلس المحاسبة	الفرع الأول:
483	النظام السلمي و الترقية	الفرع الثاني:
484	الوضعية القانونية لقاضي مجلس المحاسبة	الفرع الثالث

488	النظام التأديبي لقضاة مجلس المحاسبة	المبحث الثالث
488	جهة تأديب قضاة مجلس المحاسبة	المطلب الأول:
488	تشكيل مجلس قضاة مجلس المحاسبة	الفرع الأول
490	سير مجلس قضاة مجلس المحاسبة	الفرع الثاني
490	صلاحيات مجلس قضاة مجلس المحاسبة	الفرع الثالث
492	المحاكمة التأديبية	المطلب الثاني
492	تكييف الأخطاء التأديبية وعقوباتها	الفرع الأول
496	إجراءات المحاكمة التأديبية	الفرع الثاني
499	مبدأ عدم القابلية للنقل والضمانات المكفالة للقاضي المتابع	الفرع الثالث
504	اختصاصات مجلس المحاسبة وصلاحيته	الفصل الثاني:
506	صور الرقابة المالية على النشاط المالي للإدارة العمومية	المبحث الأول
507	الرقابة البرلمانية على الميزانية العمومية	المطلب الأول:
507	مناقشة قانون المالية و المصادقة عليه	الفرع الأول:
508	مراقبة الحكومة أثناء تنفيذ الميزانية	الفرع الثاني:
511	التصويت على قانون ضبط الميزانية- تسوية الميزانية-	الفرع الثالث
514	رقابة المجالس الإقليمية المنتخبة والهيئات الإدارية	المطلب الثاني
514	رقابة المجالس الإقليمية المنتخبة على الميزانيات المحلية	الفرع الأول
515	الرقابة الإدارية على تسيير الأموال العمومية	الفرع الثاني
518	رقابة المفتشية العامة للمالية	الفرع الثالث
520	نطاق اختصاص مجلس المحاسبة	المبحث الثاني
520	طبيعة رقابة مجلس المحاسبة وأساليبها ووقت تنفيذها	المطلب الأول
521	من حيث أنواع الرقابة	الفرع الأول
522	من حيث الأساليب	الفرع الثاني



523	من حيث الوقت الذي تنفذ فيه عمليات الرقابة	الفرع الثالث
523	طبيعة اختصاص مجلس المحاسبة على الهيئات الخاضعة لرقابته و نتائجها	المطلب الثاني:
523	الهيئات الخاضعة لرقابة مجلس المحاسبة	الفرع الأول:
524	طبيعة الاختصاص الرقابي لمجلس المحاسبة	الفرع الثاني:
525	النتائج المترتبة عن ممارسة الاختصاص الرقابي لمجلس المحاسبة	الفرع الثالث
528	الفئات الإدارية الخاضعة لرقابة مجلس المحاسبة	المبحث الثالث
531	الآمرين بالصرف	المطلب الأول:
531	تعريف الأمرين بالصرف و أنواعهم	الفرع الأول:
533	التزامات الأمرين بالصرف	الفرع الثاني:
534	مسؤولية الأمرين بالصرف	الفرع الثالث
536	المحاسبون العموميون	المطلب الثاني:
536	أنواع المحاسبين العموميين	الفرع الأول:
537	التزامات المحاسبين العموميين	الفرع الثاني:
539	المسؤولية الشخصية و المالية للمحاسبين العموميين	الفرع الثالث
<b>544</b>	<b>أنماط الرقابة المالية التي يمارسها مجلس المحاسبة في الجزائر</b>	<b>الفصل الثالث</b>
549	الرقابة على مجال تقديم الحسابات	المبحث الأول
550	شكل الحسابات و آجال تقديمها	المطلب الأول
551	تقديم الحسابات الإدارية للأمرين بالصرف	الفرع الأول:
553	تقديم حسابات تسيير المحاسبين العموميين	الفرع الثاني:
555	إجراءات تقديم الحسابات و عقوباتها	المطلب الثاني
555	إجراءات تقديم الحسابات	الفرع الأول
559	العقوبات المقررة عن التأخير في تقديم الحسابات	الفرع الثاني

560	خصائص العقوبات عن التأخير في تقديم الحسابات	الفرع الثالث
563	مراجعة حسابات المحاسبين العموميين و المحاسبين الفعليين	المبحث الثاني
563	مراجعة حسابات المحاسبين العموميين	المطلب الأول
563	إجراءات معاينة حسابات المحاسبين العموميين	الفرع الأول
566	سلطات و آليات مجلس المحاسبة في التدقيق و المراجعة	الفرع الثاني
570	الحكم على مراجعة حسابات المحاسبين العموميين	الفرع الثالث
577	مراجعة حسابات المحاسبين الفعليين	المطلب الثاني:
578	مفهوم التسيير الفعلي والعناصر المكونة له	الفرع الأول:
580	إجراءات التصريح بالتسيير الفعلي	الفرع الثاني:
582	كيفية الحكم على حسابات المحاسبين الفعليين	الفرع الثالث
583	الرقابة على التسيير المالي للآمرين بالصرف	المبحث الثالث
584	رقابة نوعية التسيير	المطلب الأول:
585	مفهوم رقابة نوعية التسيير وعناصرها وعوائقها	الفرع الأول:
590	إجراءات رقابة نوعية التسيير	الفرع الثاني:
593	النتائج المترتبة عن رقابة نوعية التسيير	الفرع الثالث
603	الرقابة القضائية على التسيير المالي للآمرين بالصرف	المطلب الثاني:
604	مفهوم الرقابة القضائية على التسيير المالي للآمرين بالصرف ونطاقها	الفرع الأول:
605	مخالفات قواعد الانضباط والجزاءات المقررة لها	الفرع الثاني:
608	إجراءات الرقابة القضائية على التسيير المالي للآمرين بالصرف	الفرع الثالث
612	الملخص - النتائج	ملخص ونتائج الباب الثالث
622		الخاتمة

634		الملاحق
652		الفهارس
653		فهرس المراجع
676		فهرس النصوص الشرعية
687		فهرس الموضوعات
699		المختصرات

عبد القادر للعلوم الإسلامية

قائمة المختصرات باللغة الفرنسية

- Ed : Edetion.  
Ibid : نفسه  
L.G.D.J : Librairie générale de Droit jurisprudence .  
Op.cit : Ouvrage précédent.  
O.P.U : ديوان المطبوعات الجامعية  
P.U.F. : Publications Universitaires Frencaises  
R.D. F : Revue de Droit Puplic.  
R.F.A : Reuebيلية Fédérale d.Almagne  
R.F.F.P : Revue Frencaise de Finence Puplique.  
R.F.D.A : Revue Frencaise de Droit Administatif.  
R.P.M.P : Revue politique et Management Puplic.  
R.S.F.J.M : Revue de sience Finencaire et juridique Maghrébine