

جامعة محمد خيضر - بسكرة -
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق



أجهزة الرقابة على تنفيذ الميزانية في المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري

مذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق
تخصص قانون إداري

تحت إشراف الدكتور:
يوسف نور الدين

من إعداد الطالب:
محبوب محمد الطاهر

السنة الجامعية:

2017/2016

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

﴿فَلَمَّا رَأَاهُ مُتَعَرِّفًا عَلَيْهِ قَالَتْ لَهَا مَنْ فَضَّلَ رَبِّي
لِي بِلُونِي أَشْكُرُ أَمْ أَكْفُرُ ۚ وَمَنْ شَكَرَ فَإِنَّمَا يَشْكُرُ
لِنَفْسِهِ ۚ وَمَنْ كَفَرَ فَإِنَّ رَبِّي غَنِيٌّ كَرِيمٌ﴾

الآية 40، سورة النمل.

الإهداء

إلى اللذان قال فيهما الرب عز وجل "واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل ربني

ارحمها كما رباني صغيرا "أمي وأبي

إليك يا من لم أجد العبارات لوصفك وإحصاء فضلك، إليك يا من تحملت

أشواك السنين لتفرشي لي طريق ورودا إلى من سهرت الليالي لتجعلها لي نورا ، إلى

نور قلبي وبصيرتي ، إلى أعز من على وجه الأرض إلى أحلى كلمة فرقته شفاهي: "أمي

الحبيبة"

إلى الذي ألبسني ثوب المعرفة إلى سندي ومثالي ومصدر فخري وتاج راسي ،إليك

"أبي الغالي"

إلى العائلة الكريمة "محبوب " من الصغير إلى الكبير.

إلى أصدقائي وزملائي الأعزاء ،إلى كل من تسعهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي

إلى طلبة الحقوق ثانية ماستر دفعة 2016-2017

شكر وعرفان

الحمد لله وكفى وصلاة وسلاماً على عباده الذين اصطفى وبعد: فإني أشكر الله تعالى الذي ووفر لي الأسباب وذل لي الصعاب، وعلمني ما لم أكن أعلم وكان فضله علي عظيماً.

كما أتقدم بخالص الشكر وعظيم الامتنان للمشرف: الدكتور يوسف نور الدين على نصائحه وتوجيهاته، وكل ما بذله من جهد ليكتمل هذا العمل ويرى النور، سائلاً المولى عز وجل أن يحفظه ويبارك في علمه.

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	إهداء.
	شكر وعرفان.
	فهرس المحتويات.
أ-ت	مقدمة
الفصل الأول: مدخل مفاهيمي حول ميزانية المؤسسات العمومية	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: ماهية المؤسسة العمومية.
03	المطلب الأول: تعريف المؤسسة العمومية وخصائصها.
07	المطلب الثاني: أنواع المؤسسات العمومية.
10	المبحث الثاني: قانون المالية وميزانية الهيئات العمومية.
10	المطلب الأول: تعريف قانون المالية.
12	المطلب الثاني: ماهية الميزانية العامة ومبادئها.
17	المطلب الثالث: إعداد الميزانية العمومية وأهميتها.
29	المبحث الثالث: ماهية النفقات العامة.
29	المطلب الأول: خصائص النفقات العامة وتقسيماتها.
40	المطلب الثاني: أثار النفقات العامة.

44	خلاصة
الفصل الثاني: أجهزة الرقابة على تنفيذ الميزانية	
46	تمهيد
47	المبحث الأول: ماهية الرقابة المالية وأهميتها.
47	المطلب الأول: نبذة تاريخية عن الرقابة المالية.
52	المطلب الثاني: أنواع الرقابة المالية.
56	المبحث الثاني : أهداف الرقابة المالية وخطواتها ووسائلها.
56	المطلب الأول: أهداف الرقابة المالية.
59	المطلب الثاني: خطوات الرقابة المالية ووسائلها.
68	المبحث الثالث: هيئات الرقابة المالية على النفقات العامة.
68	المطلب الأول: الرقابة القبلية على النفقات العامة.
74	المطلب الثاني: الرقابة المرافقة للنفقات العامة.
78	المطلب الثالث: الرقابة البعدية على النفقات العامة.
89	خلاصة.
92	الخاتمة.
94	قائمة المراجع.

مقدمة

مقدمة:

أضحت النفقات العامة أداة الدولة التي تستخدمها في تحقيق الدور الذي تقوم به في مختلف المجالات فهي تعكس كافة جوانب الأنشطة العامة وتبين البرامج الحكومية في شتى الميادين في صورة أرقام و إتمادات في الميزانية تخصص لكل جانب منها تلبية للحاجات العامة للفرد وسعياً وراء تحقيق أقصى نفع جماعي ممكن لهم ، ولقد حرص التقليديون على دراسة النفقات العامة في ظل المنطق الكلاسيكي الذي يحدد النفقات اللازمة للوفاء بالحاجات العامة التي كانت الدولة تقوم بإشباعها طبقاً لمقتضيات المذهب الاقتصادي الحر ولهذا لم يكن هناك مبرر حينذاك لتحصيل الإيرادات العامة سوى التمكن من تغطية حجم النفقة اللازمة للعدد الضئيل من المرافق التي كانت الدولة تتدخل فيها وبالتالي فالدولة في ظل النظرية التقليدية تقدر مبدأ توازن الميزانية ولا تسمح بتحصيل إيرادات إلا في حدود ما يلزمها من نفقات لسير المرافق العامة ومع تطور الأحداث لم تصبح الدولة حارسة للأفراد كما كانت وإنما أخذت تتدخل بشكل متزايد في النشاط الاقتصادي القومي وفي الحياة الاجتماعية فزادت أهمية الإنفاق العام لمواجهة أوجه التدخل المتعددة كما أصبحت النفقات العامة أداة فعالة في التأثير على الهيكل الاقتصادي والاجتماعي ولقد أدت هذه التطورات إلى خروج الميزانية العامة على منطق التوازن الذي كان سائداً في الفكر التقليدي وأمكن زيادة الإنفاق العام لتحقيق كافة الحاجات العامة على الرغم من احتمال وجود عجز في الميزانية ولقد أظهرت التجارب والتطبيقات المالية الحديثة فكرة إحداث عجز منظم في الميزانية لتحقيق التوازن الاقتصادي ومحاربة الآثار الضارة للدورات الاقتصادية إلا أن فكرة إحداث العجز المنظم أو ظاهرة تزايد النفقات العامة لم تعد تناسب التطورات الحاصلة في الاقتصاديات المعاصرة بل أضحت من المسائل والقضايا الجوهرية التي أثارت اهتمام الباحثين في دول العالم في ظل تقلص الموارد واتساع الحاجات وهو ما تطلب ممارسة عملية المراقبة لاستخدام هذه الموارد والإمكانيات حتى تتمكن من تخصيصها وتوزيعها توزيعاً عادلاً من أجل تحقيق التوازن الاقتصادي الاجتماعي .

أ- إشكالية البحث:

إن القيام بالرقابة على تنفيذ الميزانية في المؤسسات العمومية يتطلب وجود أجهزة تتولى القيام بهذه العملية، وسوف نحاول في هذا البحث أن نتعرض لها من خلال طرح التساؤل الرئيسي التالي:

إلى أي مدى استطاعت أجهزة الرقابة أن تحقق الغاية المرجوة منها في مجال المحافظة على الإنفاق العام؟

وفي ضوء هذه الإشكالية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- ما المقصود بالمؤسسات العمومية وما هي أنواعها؟
- 2- ما المقصود بالميزانية العامة وفيما تتمثل النفقة العمومية؟
- 3- فيما تتمثل أجهزة الرقابة وما هو دور كل منها؟

ب- أسباب اختيار الموضوع:

تكمن أسباب اختيارنا لهذا الموضوع الحيوي والهام لما لمسناه من أهمية صرف المال العام وعن الرقابة التي تفرضها الدولة على صفه في الهيئات العمومية وعن ماذا كانت هناك رقابة صارمة أو لا خاصة على المستوى المحلي أين يكثر الحديث على هذا الموضوع ولهذا السبب جلبنا الاهتمام للبحث في هذا الموضوع على مستوى الدولة

ج- أهداف الدراسة:

تعالج الدراسة موضوع دور الرقابة في التنفيذ الميزانية العامة والمشكلة التي تواجهها الدولة في ظل التطورات القائمة وذلك زيادة احتياجات العامة التي أدت إلى تأثر الميزانية العامة فلا بد على الدولة من وضع حد لهذه المشكلة وذلك بوضع أجهزة رقابة قائمة عليها من أجل إتباع مختلف المراحل التنفيذية للميزانية.

د- أهمية الدراسة.

إن تحصيل الأموال أمر مهم إذ تستطيع الدولة بوسائل شتى الحصول على موارد مالية ولكن الأمر الأهم هو كيفية صرف هذه الأموال في الأوجه المحددة في إطار الأنظمة والقوانين المعمول بها وتحت رقابة الأجهزة الرقابية بمختلف أشكالها وصيغها وتوقيتها.

هـ- المنهج المتبع:

نظرا لطبيعة هذه الدراسة اعتمدنا في بحثنا على المنهج الوصفي التحليلي وذلك من خلال التعاريف المقدمة لكل من المؤسسات العمومية وأنواعها الميزانية العامة للدولة والنفقات العمومية والرقابة وتمثلة هذه الأخيرة في أجهزة وهيئات رقابية ودورها في ضمان السير الحسن لعملية تنفيذ الميزانية بالإضافة إلى المنهج التاريخي والذي تناولنا فيه نشأة الميزانية والتطور التاريخي للرقابة.

و- هيكل البحث.

ينقسم البحث إلى مقدمة وخاتمة وفصلين، تطرق الفصل الأول إلى مدخل مفاهيمي حول المؤسسات العمومية و الميزانية العامة، من خلال ثلاثة مباحث جاء الأول بعنوان ماهية المؤسسة العمومية،الثاني بعنوان قانون المالية و ميزانية الهيئات العمومية،والثالث بعنوان إعداد و تنفيذ الميزانية العامة ،أما الفصل الثاني فتطرق إلى ماهية الرقابة المالية و أهدافها و أنواعها من خلال ثلاثة مباحث:المبحث الأول ماهية الرقابة المالية و أهميتها،والمبحث الثاني أهداف الرقابة المالية ووسائلها و خطواتها الأساسية،و المبحث الثالث هيئات الرقابة المالية على النفقات العامة.

الفصل الأول:

مدخل مفاهيمي حول المؤسسات

العمومية والميزانية العامة.

الفصل الأول : مدخل مفاهيمي حول المؤسسات العمومية والميزانية العامة

يعتبر مفهوم المؤسسة العمومية الإدارية من أكثر مفاهيم القانون الإداري إثارة للجدل فهذه المؤسسات تعد المظهر الايجابي لنشاط الإدارة حيث تتولاه الإدارة بنفسها، أو بالاشتراك مع الأفراد، وتسعى من خلاله إلى إشباع الحاجيات العامة. حيث تعتبر ميزانية المؤسسات العمومية على أنها الوثيقة التي تقدر للسنة المالية، ومع زيادة الحاجات العامة للمجتمع بدا الاتجاه والاهتمام أكثر بالنفقات العمومية باعتبارها الأداة التي تستخدمه الدولة في تحقيق الدور والمهام التي تقوم بها في مختلف المجالات، وتعكس كافة الجوانب والأنشطة وتبين كافة البرامج الحكومية.

ولقد قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث هي:

المبحث الأول: ماهية المؤسسات العمومية.

المبحث الثاني: قانون المالية و ميزانية الهيئات العمومية.

المبحث الثالث : إعداد وتنفيذ الميزانية العامة.

الفصل الأول : مدخل مفاهيمي حول المؤسسات العمومية والميزانية العامة

المبحث الأول: ماهية المؤسسة العمومية

تعد المؤسسة العمومية الطريقة المرنة لإدارة أشخاص القانون العام نظرا لتمتعها بالشخصية المعنوية، والاستقلال المالي، وما توفره من إمكانيات تطبيق نوع من الإدارة يتوافق مع طبيعة كل مرفق على حدا مما يضمن حسن سير هذه المرافق، ويزيد من قدرتها الإنتاجية، وتبعا لذلك نقوم بدراسة أسلوب المؤسسة العمومية.

المطلب الأول :تعريف المؤسسة العمومية وخصائصها .

المؤسسة العمومية تأخذ بها جميع دول العالم سواء كانت متقدمة، أو سائرة في طريق النمو فهي ظاهرة إدارية أساسية لا غنا عنها لتنظيم الإدارة العامة في الدولة لذا تعددت و تنوعت تعريفات المؤسسات العمومية في القانون العام عموما، و فيما يلي سنحاول تعريف المؤسسة العمومية و ذكر بعضا من خصائصها .

الفرع الأول :تعريف المؤسسة العمومية.

لقد اختلف فقهاء القانون الإداري، وفقهاء⁽¹⁾ علم الإدارة العامة في تعريفها، وتعددت محاولاتهم لتعريف المؤسسة العامة وفي مايلي بعض منها:

حيث يعرفها الأستاذ والين (walin) المؤسسة العامة بأنها "عبارة عن شخص مختص من أشخاص القانون يتولى إدارة مرفق عام بقدر معين من الاستقلال"

وعرفها الفقيه دوجي (dugait) بأنها"مرفق عام يتمتع بذمة مالية مستقلة"وعرفها هوريو" (haurio) "المؤسسة العامة عبارة عن إدارة عامة تتمتع بشخصية معنوية مستقلة وتتولى إدارة مرفق عام، أو عدة مرافق عامة متخصصة ضمن حدود إقليمية معينة"⁽²⁾

وكذلك يعرفها الدكتور فهمي محمود شكري" المؤسسة العامة هي وحدة إدارية أو جهاز إداري من منظمات القطاع العام مستقلة بذاتها بشخصية معنوية لها نوع من الاستقلال المالي والإداري لتمارس عملا من أعمال الدولة يتم إنشاؤها بقانون يحدد أعمالها وواجباتها وحقوقها، وتخضع من حيث المبدأ لقواعد القانون الإداري".

ويعرفها الدكتور ممدوح الصرايرة على أنها "شخص من أشخاص القانون العام يتولى إدارة مرفق عام ضمن نظام قانوني خاص يمنحها شيئا من الاستقلال المالي، والإداري عن السلطة

¹ حسن الصغير،دروس المالية العامة والمحاسبة العمومية ،ط2،دار المحمدية العامة ،الجزائر ، سنة 2001،ص129 .

² عدنان عمرو، القانون الإداري، ط2، منشأة المعارف ، الاسكندرية،2004، ص 129.

الفصل الأول : مدخل مفاهيمي حول المؤسسات العمومية والميزانية العامة

الإدارية بصورة تكفي لتحقيق الأهداف التي أنشأ المرفق من أجلها. (1) كما عرّف الدكتور علي خطار شنطاوي المؤسسة العامة بأنها "عبارة عن أسلوب من أساليب إدارة المرافق العامة، وذلك حينما يمنح مرفق متخصص بمزاولة نشاط معين، ومحدد الشخصية المعنوية بغية تحقيق استقلال مالي وإداري". (2)

أما الفقيه الفرنسي جورج فوديل خلص إلى أنّ المؤسسة العمومية هي: "التطبيق العلمي لفكرة اللامركزية بصورتها المجردة في القطاع المصلحي، فيرى أنّ المؤسسة العامة تقوم على مجرد تزويد المصلحة العمومية بالشخصية المعنوية، ويقدر معين من الاستقلال المالي والإداري، وذلك بهدف إدارة أوجه نشاط الدولة يختلف على ذلك الذي يقوم عليه تحقيق نفس الأهداف في القطاع المركزي؛ أي (اللامركزية المصلحية)".

إما في الجزائر لقد عرّفه العديد من الفقهاء الجزائريين المؤسسة العامة فمنهم الدكتور ناصر لباد المؤسسة العمومية بأنها "شخص معنوي الهدف من إنشائها هو التسيير المستقل لمرافق عمومية تابعة للدولة، أو الجماعات المحلية". (3)

ولقد عرّفها الدكتور محمد الصغير بعلي "بأنها مرفق عام مشخص قانوناً" (4).

وقد عرّفها الأستاذ الدكتور عمار عوابدي المؤسسة العامة تعريفاً جامعاً مانعاً وشاملاً لجميع خصائص، و أركان المؤسسة العامة فعرفها بأنها: "منظمة إدارية عامة تتمتع بالشخصية القانونية والمعنوية والاستقلال المالي والإداري، وترتبط بالسلطات المركزية المختصة بعلاقة التبعية، والخضوع للرقابة الإدارية والوصاية، وهي تدار وتسير بالأسلوب الإداري الأمر لتحقيق أهداف محددة في نظامها القانوني" (5).

¹ ممدوح الصرايرة ، القانون الإداري(مبادئ القانون الإداري ،التنظيم الإداري ،الضبط الإداري،المرفق العام) ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع ،عمان 2012، ص 348.

² علي خطار شنطاوي ، الوجيز في القانون الإداري،دار وائل للنشر والتوزيع ،عمان 2003، ص 207.

³ ناصر لباد، الوجيز في القانون الإداري،ط4، دار المجد للنشر والتوزيع ،الجزائر 2010، ص 213.

⁴ محمد الصغير بعلي، القانون الإداري(التنظيم الإداري،النشاط الإداري)،الجزء الأول ،ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2000، ص 307.

⁵ عمار عوابدي ، القانون الإداري-النظام الإداري، الجزء الأول، ط5 ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 2008 ص305،306.

الفصل الأول : مدخل مفاهيمي حول المؤسسات العمومية والميزانية العامة

نصت المادة الثانية من الأمر 03/06 المؤرخ في 15 يوليو 2006 المتضمن القانون الأساسي للوظيفة العمومية المؤسسات العمومية، والإدارات المركزية في الدولة، والمصالح غير الممركزة التابعة لها، والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والمؤسسات ذات الطابع العلمي والتكنولوجي، وكل مؤسسة عمومية يمكن أن يخضع مستخدموها لأحكام هذا القانون الأساسي، ولا يخضع لأحكام هذا الأمر القضاة، والمستخدمين والعسكريين، والمدنيون للدفاع الوطني ومستخدمو البرلمان.

الفرع الثاني: خصائص المؤسسة العمومية.

من خلال التعاريف السابقة يتضح أن المؤسسة العامة تتميز بجملة من الخصائص والميزات الأساسية التي توضح المفهوم الحقيقي لها، والمتمثلة في الشخصية المعنوية، ومبدأ التخصيص، وخضوعها لنظام الوصاية .

أولاً: الشخصية المعنوية.

المؤسسة العامة شخص معنوي من أشخاص القانون العام يستقل عن الدولة، أو الهيئة المحلية التي أنشأته، وهذا الركن هو الذي يميز المؤسسة العامة على غيرها من المرافق العامة التي تبقى تابعة لشخص القانون العام الذي أنشأها ومندمجة فيه.

وضرورة تمتع المرفق العام بالشخصية المعنوية المستقلة، كي تصبح المؤسسة العامة لا خلاف عليها في الفقه، والاجتهاد بل هي الركن الأساسي الذي يبحث القضاء على توفره في منظمة أو هيئة عامة. ويتولد على تمتع المؤسسات العامة بالشخصية المعنوية العديد من النتائج وهي:

- تحقق لها قدرا من الاستقلال الذي يساعدها على تحقيق أهدافها فتكون لها ذمة مالية مستقلة عن مالية الدولة، بحيث يستقل بإيراداته، ونفقاته فيكون له الحق في الهبات والوصايا ويوقف عليه، وترفع عليه الدعاوى، ويكون له حق التقاضي، والتعاقد ويتحمل وحده المسؤولية عن أفعاله الضارة، ويعتبر موظفوه موظفين عموميين غير أنهم يكونون مستقلين عن موظفي الدولة، ويجوز أن توضع لهم أنظمة خاصة بهم تختلف عن الأنظمة المتبعة بالنسبة لبقية موظفي الدولة العامة تنشأ لتحقيق أغراضه المحددة، وليس لها أن تخرج عليها⁽¹⁾.

¹ زكريا المصري، أسس الإدارة العامة، دار شتات للنشر والبرمجيات، دار الكتب القانونية، 2007، ص 937.

الفصل الأول : مدخل مفاهيمي حول المؤسسات العمومية والميزانية العامة

ثانيا: مبدأ التخصيص.

وهو أن المؤسسة العمومية أنشأت من أجل إدارة، وتسيير مرفق عام معين بالذات فليس لها أن تخرج عليه، فهي مقيدة بعدم الخروج عن الغرض الذي أنشأت من أجله، ولا تعد الأغراض التكميلية للغرض الأصلي خروجاً عن المبدأ فالقانون، أو التنظيم هو من يحدد بدقة المجالات الأساسية، والمجالات التكميلية فعلى سبيل المثال المادة 05 من المرسوم التنفيذي 98-258 الذي يتضمن تحويل الديوان الوطني للأرصدة الجوية إلى مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي، وتجاري على مجال تدخله "تتمثل مهمة الديوان في تنفيذ السياسة الوطنية في الأرصد الجوية هذا بالاتصال بالمؤسسات المعنية"⁽¹⁾ ولقد تم إحصاء حوالي 6500 مؤسسة عمومية تغطي مجالات، وأنشطة متنوعة كالتربية، والتكوين والصحة العمومية والحماية الاجتماعية، والدراسات والبحث، والثقافة والاتصال، والإعلام والرقابة التقنية، وتبرز هذه التغطية لكافة القطاعات مع العلم أن 85 بالمائة هي المؤسسات العمومية التابعة للتربية والصحة العمومية، والحماية الاجتماعية، فهي مكلفة بتلبية الحاجات القاعدية الأولية للمواطنين.

ثالثا: المؤسسة العمومية تخضع لنظام الوصاية.

رغم تمتع المؤسسات العامة بالشخصية المعنوية، والاستقلال عن السلطة المركزية، إلا أنها تبقى مرتبطة بالسلطات المركزية بحيث رقيق يعرف بالوصايا الإدارية فمن حق السلطة المركزية أن تمارس عليها نوعاً من الرقابة، والإشراف في حدود القوانين، وذلك للتأكد من عدم خروجها عن القواعد المقررة لها بقانون، أو بقرار إنشائها، وفي الجزائر أوكلت مهمة الإشراف، والوصاية لإحدى الوزارات سميت بالوزارة الوصية، وقد حصرت مهمتها في مجال توجيه أنشطة المؤسسة، وتكون الوصاية إما مشروع موازنة مرفق، وقد تكون الوصاية على الأشخاص فتلك سلطة الوصاية حق تعيين أعضاء مجلس الإدارة، وحق تحييتهم وتأديبهم وعزلهم وقد تكون الوصاية كذلك على مجلس إدارة المؤسسات والمنظمات المستقلة فيكون للسلطة العامة الحق في الحل والترخيص بإصدار القرارات والتصديق عليها والحق في إلغائها⁽²⁾.

¹ المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم: 98-258 الذي يتضمن تحويل الديوان الوطني للأرصدة الجوية إلى مؤسسة عمومية

ذات طابع صناعي وتجاري. المؤرخ في 25 أوت 1998، ج ر، عدد 63، الصادرة في 26 أوت 1998، ص 9

² محمد أمين بوسامح، محاضرات في المؤسسات العمومية، ألقيت على طلبة الماجستير، فرع الدولة والمؤسسات العمومية بن عكنون، الجزائر 2006-2007، ص 5.

المطلب الثاني: أنواع المؤسسة العمومية.

من الصعوبة بما كان تصنيف المؤسسات العامة بدقة تامة فتطبيقاتها مختلفة، ومتنوعة فهي تختلف فيما بينها، وفي تكوينها، وفي النظام القانوني الذي تتبعه، وفي مدى استقلالها اتجاه الشخص العام الذي أنشأها، لكن على الرغم من ذلك يمكن تصنيفها وفقا للتقسيم المكرس في المادة 2: من المرسوم الرئاسي 247/15 المؤرخ في 2 ذو الحجة 1436 الموافق 16 سبتمبر 2015 المتعلق الصفقات العمومية ومكرس أيضا بموجب المادة 2 من الأمر 03/06 المؤرخ في 19 جمادى الثانية عام 1427 الموافق 15 يوليو سنة 2006 المتعلق بالقانون الأساسي للوظيفة العمومية إلى أربعة أصناف:

- المؤسسة العمومية الإدارية (ذات طابع إداري) .
- المؤسسة العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري .
- المؤسسة العمومية ذات الطابع العلمي والتكنولوجي .
- المؤسسة العمومية ذات الطابع الثقافي والمهني .

الفرع الأول: المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري

المؤسسة العمومية الإدارية هي المؤسسة التي تمارس نشاطا طبيعته إداريا محضا تتخذها الدولة، والمجموعة المحلية (الإقليمية) كوسيلة لإدارة بعض مرافقها الإدارية من خلال إعطائها الشخصية المعنوية، وتخضع للقانون العام⁽¹⁾، ويعتبر عمالها موظفين، وقراراتها إدارية وتخضع في عقودها لقانون الصفقات العمومية؛ أما منازعاتها فتعرض أمام القضاء الإداري، والأصل في عملها هو مبدأ المجانية إلا ما استثنى بنص هذا يعني أن النظام القانوني لهذا النوع من المؤسسات العامة يتميز بالصيغة الإدارية من حيث الخضوع لنظام إداري تسوده قواعد القانون الإداري سواء في تطبيقها أو نشاطها، أو منازعاتها، وتعتبر المؤسسة العمومية الإدارية أكثر الأنواع شيوعا واستعمالا إذ تمثل 90 بالمائة من مجموع المؤسسات العمومية، ومن أمثلة هذا النوع من المؤسسات الديوان، الوكالة، المركز الصندوق، الغرفة، المعهد، المكتب.

*الأمر رقم 171/67 المؤرخ في: 31 أوت 1967 المركز الوطني للتربوي الفلاحي.

¹ ناصر لباد، مرجع سابق، 2006، ص7.

الفصل الأول : مدخل مفاهيمي حول المؤسسات العمومية والميزانية العامة

* المرسوم رقم :457/83 المؤرخ في 23جويلية 1983 المتضمن إنشاء الوكالة الوطنية لحماية البيئة.

الفرع الثاني : المؤسسة الاقتصادية والتجارية .

هي المؤسسات التي تتخذ موضوعا لها نشاطا تجاريا أو صناعيا مماثلا لنشاط الأفراد، وقد ظهرت هذه المؤسسات مع الحرب العالمية الأولى نتيجة الظروف الاقتصادية، وبروز مبدأ ضرورة تدخل الدولة في الميدان الاقتصادي لمواجهة الأزمات، ولمنع الاحتكار والمغالاة في الأسعار، وتحقيق ما يسمى بالأمن الغذائي، أو الاقتصادي، وهو نشاط يستهدف الدفع العام فخضوع المؤسسات العامة الاقتصادية للقانون الخاص يرجع إلى القانون الذي يتلاءم مع طبيعة هذا النشاط، وهو القانون الخاص، وعليه فهذا القانون يحكم دعاوى المسؤولية المترتبة عن نشاط المؤسسة، ولا يعتبر عمالها موظفين عموميين فالقانون الخاص والقضاء العادي مختص بالنظر في المنازعات المتعلقة بكافة هذه المسائل، وقد وضع القانون الإداري و القضاء الإداري في القانون المقارن معيارا مركبا، أو مختلطا لتحديد المؤسسات العامة الاقتصادية، وتمييزها عن المؤسسة العامة الإدارية، والمؤسسات الخاصة في ذات الوقت ويتكون هذا المعيار المركب، أو المختلط من عنصر مادي موضوعي يتمثل في الطبيعة الاقتصادية البحتة للنشاط، وعنصر ذاتي شخصي يتجسد في آلية كل مشروع، والسلطة الإدارية التنظيمية الظاهرة، والمعلنة في النظام القانوني للمؤسسة العامة الاقتصادية وخضاعها لنظام قانوني يتمثل في قواعد القانون الخاص، مثلها مثل المؤسسات الخاضعة للقانون التجاري (1).

ويمكن الاستدلال على نية المشرع، والإدارة في ذلك من خلال عدة شواهد وأدلة مثل أسلوب المؤسسة وأسلوب القانون الإداري شديد التقيد و التجدد والبطء ونظام المحاسبة التي تخضع لها المؤسسة

ومن أمثلة المؤسسات العامة الاقتصادية والتجارية في النظام الإداري الجزائري المؤسسة الوطنية

¹ بغداد كمال ،النظام القانوني للمؤسسة العمومية المهنية في الجزائر(مذكرة ماجستير)، فرع قانون المؤسسات،كلية الحقوق جامعة يوسف بن خدة ،الجزائر 2011-2012،ص21 .

الفصل الأول : مدخل مفاهيمي حول المؤسسات العمومية والميزانية العامة

لل كهرباء والغاز الوكالة الوطنية للسياحة⁽¹⁾

الفرع الثالث: المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والتكنولوجي.

لقد نجم عن التطور الاقتصادي والاجتماعي بل حتى السياسي تغير أنماط التسيير والنظرة لتصنيف المؤسسات العمومية فبعد المصادقة على القانون التوجيهي، والبرنامج الخماسي حول البحث العلمي والتكنولوجي 2002 1998 صدرت مباشرة المرسوم التنفيذي رقم 256/99 المؤرخ في 16 نوفمبر 1999 مبينا كيفية إنشاء مؤسسات عامة ذات طابع علمي وتكنولوجي وتنظيمها وتسييرها . ولقد نص القانون 11/98 على خضوع هذا النوع من المؤسسات لنظام الرقابة المالية البعدية كخطوة تميز هذه المؤسسة عن غيرها خاصة ذات الطابع الإداري، وهذا بهدف بعث نوع من المرونة على نشاطها العلمي وأدائها وأخيرا صدر المرسوم التنفيذي 396/11 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011 الذي يحدد القانون الأساسي للمؤسسة العمومية ذات الطابع العلمي والتكنولوجي، والذي اعترف في المادة 3 منه بتمتعها بالشخصية الاعتبارية وألغى هذا المرسوم الجديد المرسوم 56/99 و258/99 .

الفرع الرابع: المؤسسة ذات الطابع العلمي والمهني .

وهي مؤسسة حديثة العهد في الجزائر من حيث التصنيف، وقد ورد تعريفها في المادة 32 من القانون 99-05 المؤرخ في 4 أبريل 1999 المتضمن القانون التوجيهي للتعليم العالي بالصيغة التالية: " المؤسسة العمومية ذات الطابع العلمي والثقافي والمهني هي مؤسسة وطنية للتعليم تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي " وبينت المادة 38 من القانون المذكور إشكالها : الجامعة المراكز الجامعية والمعاهد، و صدر بتاريخ 24 نوفمبر 2011 مرسوم تنفيذي تحت رقم 11-297 يتعلق بالقواعد التي تخص تسيير المؤسسة العمومية ذات الطابع العلمي و الثقافي و المهني حيث نصت المادة الثالثة منه على أنه يلزم إجراء المراقبة البعدية للمؤسسات.

و ندرج المرسوم التنفيذي كمثل 08-203 المؤرخ في 09 يوليو المتضمن إنشاء المركز الجامعي بتسميلت، و المنشور في الجريدة الرسمية 39 لسنة 2008 حيث اعترفت المادة

¹ المرسوم التنفيذي رقم 98-70، يتضمن إنشاء الوكالة الوطنية لتنمية السياحة وتحديد قانونها الاساسي، المؤرخ في 21

فبراير 1998، ج ر، العدد 11، ص 30.

الفصل الأول : مدخل مفاهيمي حول المؤسسات العمومية والميزانية العامة

الأولى منه أن هذا المركز يعتبر مؤسسة علمية ذات طابع علمي و ثقافي و مهني⁽¹⁾. **المبحث**

الثاني: قانون المالية وميزانية الهيئات العمومية.

تتشكل الميزانية العامة للدولة من الإيرادات، والنفقات المقدرة للفترة اللاحقة بموجب قانون المالية، حيث تحدد قوانين المالية طبيعة الموارد ومجال إنفاقها. وتعمل الهيئات العمومية بممارسة نشاطها من خلال تحصيل الإيرادات وتوجيهها إلى مختلف النفقات في إطار الميزانية، و سنتطرق إلى تعريف قانون المالية، و تعريف الميزانية العمومية و أنواعها و ماهية الميزانية العامة، ومبادئها و كذا نشأة الميزانية العمومية و خصائصها. و كيفية إعدادها و تنفيذها.

المطلب الأول : تعريف قانون المالية.

إن مصطلح قانون المالية عرفته الجزائر منذ العهد الاحتلال الفرنسي، وذلك من خلال الأمر الصادر في 1959/01/02 وهو تاريخ إدخاله في التشريع الفرنسي، حيث بقي هذا القانون ساري المفعول في الجزائر إلى غاية 1984. حيث يعتبر قانون المالية ما هو إلاّ الواجهة القانونية للميزانية العامة، وبالتالي لا يمكن اعتماد، وتنفيذ الميزانية إلا من خلال قوانين المالية لأن إجازتها من طرف السلطة التشريعية يكون في شكل قانون مالية، و بما أن الميزانية العامة تصدر في شكل قانون مالية استوجب الأمر وضع وتحديد قواعد قانونية عامة هدفها تنظيم هذا النوع من القانون وما يدخل في أحكامه، وذلك من خلال مجالها أهدافها، وكذا علاقتها بالقوانين الأخرى المنظمة للميزانية، وهذا ما نجده فيما يعرف بقانون المالية الأساسي، أو العضوي الذي يعتبر الركيزة الأساسية التي تستند عليها قوانين المالية الأخرى وما يدخل في أحكامه، و يتمثل في قانون 84-17⁽²⁾ المتعلق بقوانين المالية المؤرخ في: 1984/07/ الذي عدلت بعض مواد بقانون 88-05⁽³⁾ المتعلق بقوانين المالية المؤرخ في: 1988/05/13.

عرف المشرع قانون المالية السنوي على أنه "يقدر ويرخص قانون المالية للسنة مجمل موارد الدولة وأعبائها، وكذا الوسائل المالية الأخرى المخصصة لتسيير المرافق العمومية وتنفيذ المخطط الإنمائي السنوي كما لهُ يقدر ويرخص النفقات الموجهة للتجهيزات العمومية وكذا

¹ عمار بوضياف، الوجيز في القانون الإداري، ط3، جسر للنشر و التوزيع، الجزائر، 2013، ص 664.

² قانون 84-17، المتعلق بالقوانين المالية المؤرخ في 1984/07/07 ج ر، العدد 28 بتاريخ 1984/07/10.

³ قانون 88-05، المتعلق بقوانين المالية المؤرخ في 1988/01/12، ج ر بتاريخ 1988/05/13.

الفصل الأول : مدخل مفاهيمي حول المؤسسات العمومية والميزانية العامة

النفقات برأس المال (1) ، وهذا القانون يعرف بالقانون الابتدائي، والأولي لكونه أول قانون يوضع للسنة، وإن كان قانون المالية السنوي هو الذي يقدر الميزانية العامة للدولة (الميزانية جزء منه) لقد جاء قانون المالية الأساسي بالكيفية التي يقدم بها المشروع قانون المالية. يمكن أن يحدث خلال السنة أي خلال الفترة تنفيذ الميزانية عدم توازن بين الإيرادات والنفقات نتيجة بروز متغيرات غير متوقعة من شأنها التأثير على البيانات التقديرية، كأن يقل الحجم الإجمالي للإيرادات الفعلية، أو ارتفاع في الحجم الكلي للنفقات مقارنة بما كان متوقفاً قبل الشروع في تنفيذ الميزانية، وهذا الخلل يحدث نتيجة بعض المعطيات الاقتصادية، والاجتماعية أو حتى الطبيعية، وفي هذه الحالة و بناء على قانون المالية الأساسي يجب أن تلجأ الحكومة إلى اتخاذ نفس الإجراءات الخاصة بقانون المالية السنوي من خلال وضع مشروع المالية المعدل تماشياً مع التغيرات الجديدة، ثم عرضه من جديد على السلطة التشريعية. حيث ينص القانون صراحة على ذلك "يمكن لقوانين المالية التكميلية، أو المعدلة دون سواها إتمام أحكام قانون المالية للسنة، أو تعديلها خلال السنة الجارية." (2)

كما أن هناك طريقة ثانية، وهي أن تدخل الحكومة هذه التعديلات بصفة مباشرة باستعمالها للسلطة التنفيذية على أن تعرض فيما بعد هذه التعديلات للمصادقة عليها في غضون ثلاثة أشهر، وهكذا تكون قوانين المالية التكميلية، هي التي تتم أحكام قانون المالية السنوي بينما قوانين المالية المعدلة هي التي بواسطتها يتم إجراء، وإدخال التعديلات على القانون الابتدائي (السنوي)، وتتميز قوانين المالية المكملة، و المعدلة أنها تعرض في شكل وثيقة أقل حجماً بكثير من قانون المالية السنوي وهذا لكونها لا تتضمن أحكاماً جبائية وإن وجدت فهي قليلة وكذلك أحكامها لا تتطرق إلا لما تغير منها، وبالتالي عدد مواردها محددة. قانون ضبط الميزانية أو تسوية الميزانية قد عرف على أنه "الوثيقة التي تثبت بمقتضاها تنفيذ قانون المالية وعند اقتضاء قوانين المالية التكميلية أو المعدلة الخاصة بكل سنة مالية "

¹ المادة 03، قانون 84-17، المتعلق بالقوانين المالية لمؤرخ في 07/07/1984 1984، ج ر، العدد 28 بتاريخ 10/07/1984.

² المادة 04 قانون 84-17، المتعلق بالقوانين المالية المؤرخ في 07/07/1984 1984، ج ر، العدد 28 بتاريخ 10/07/1984.

الفصل الأول : مدخل مفاهيمي حول المؤسسات العمومية والميزانية العامة

(1) وهذا القانون يتطابق مع الحسابات الختامية أو حسابات نتائج السنة ، والغرض منه ضبط النتائج المالية لكل سنة وإجازة الفرق بينما نفذ وما كان متوقعا بالإضافة كونه أداة مراقبة التنفيذ كما يعتبر مرجعا في تقدير بيانات وإعداد الميزانيات المستقبلية وهذا القانون هو الذي يقرر نتائج السنة المالية بالإضافة إلى تفصيل البيانات بضبط الفائض أو العجز الذي تحقق كما يجب أن يوضح حسابات الخزينة. من خلال ما سبق يمكن القول أن قوانين المالية هي أوثق مصدر للمالية العامة ، حيث تتضمن قواعد ولوائح تنظمه تتناول مختلف النشاطات المالية للدولة من تحصيل للإيرادات وتنفيذ النفقات.

المطلب الثاني: ماهية الميزانية العامة ومبادئها .

باعتبار أن النشاط المالي للدولة يسير وفق برنامج محدد بصورة دقيقة يشمل مجموعة نفقات الدولة وإيراداتها التي تقرر مسبقا على العموم والمعروف أن إيرادات الدولة ونفقاتها تدون في وثيقة يطلق عليها الميزانية العامة ويمكن اعتبار هذه الوثيقة هي المحور الذي تدور حوله أعمال الدولة، ونشاطها في جميع المجالات لذا تطرقنا إلى مجموعة المفاهيم الخاصة بالميزانية تعريفها ،خصائصها أهدافها هي كالتالي:

الفرع الأول: تعريف الميزانية العامة وخصائصها.

وفيما يلي نتطرق إلى مفهوم الميزانية ونشأتها وخصائصها.

أولا: مفهوم الميزانية ونشأتها

أ-نشأة الميزانية العمومية تعود نشأة الميزانية في النظام الحديث إلى القرن السابع عشر عندما قامت في إنجلترا ثورة سنة 1688م ثم انشر نظام الميزانية في العالم ومن بينها فرنسا حيث اجتمعت الجمعية الوطنية الفرنسية في سنة 1789م وقررت عدم قانونية كل ضريبة لا تفرضها السلطة التشريعية وقد كان الهدف من إقرار نظام الميزانية الذي يرمي إلى فرض رقابة السلطة التشريعية على الحكومة حيث قرر البرلمان ضرورة موافقة النواب على ما يفرض من ضرائب ثم امتدت إلى ضرورة رقابة كيفية إنفاق المال العام وهكذا أخذت الميزانية شكلها النهائي وأصبح من الضروري موافقة المجالس النيابية على الميزانية من ابرز ما تميزت به

¹ المادة 05 قانون 84-17، المتعلق بالقوانين المالية، المؤرخ في 07/07/1984 1984 ج ر، العدد 28 بتاريخ 1984/07/10.

الفصل الأول : مدخل مفاهيمي حول المؤسسات العمومية والميزانية العامة

الديمقراطيات التقليدية منذ القرن التاسع عشر وكانت الميزانية في الدول الإسلامية عبارة على ما يجتمع عند رسول الله (صل الله عليه وسلم) من الصدقات والزكاة ينفقها على المصلحة العامة أما الغنائم فتوضع في بيت المال توزع على المسلمين بعد إخراج خمسها للنبي وأهله، وفي عهد الخلفاء الراشدين توسعت موارد الخزينة وانضمت وقسم في كتاب الخراج وخزينة الصدقات⁽¹⁾

ب- تعريف الميزانية العمومية: تلجأ الدولة في العصر الحديث إلى وضع برنامج مالي مرتبط بفترة من الزمن للإنفاق على تحقيق أهداف معينة مختلفة، وتتضمن هذه البرامج المالية موارد الدولة في تلك الفترة المقبلة ونفقاتها، ولا يرتبط وضع البرامج المالية بفلسفة معينة وعلى هذا الأساس عرفت الميزانية على أنها عبارة على تقدير للإيرادات العامة والنفقات العمة لفترة مقبلة وعلى هذا الأساس عرفت الميزانية "على أنها عبارة عن تقدير للإيرادات العامة والنفقات العامة في فترة مقبلة"⁽²⁾ وعرف(Delbez(louis) الميزانية بأنها " وثيقة محاسبية وقانونية ومالية تعبر عن فكرة التوقع والاعتماد للنفقات والإيرادات العامة لفترة مقبلة، والتي تعبر في صورة أرقام عن النشاط الإداري والاقتصادي والاجتماعي للدولة".⁽³⁾

من خلال التعاريف السابقة نجد أن المشرع الجزائري قد عرف الميزانية، وذلك حسب المادة 3 من القانون 90/21 المتعلق بالمحاسبة العمومية بأنها "الوثيقة التي تقدر للسنة المدنية مجموع الإيرادات، والنفقات الخاصة بالتسيير والاستثمار ومنها نفقات التجهيز العمومي والنفقات برأسمال ترخص بها"⁽⁴⁾ كما عرفها حسب القانون 84/17 المتضمن قوانين المالية بأنها "وثيقة تشريعية يتم بواسطتها تقدير وتأشير سنويا للنفقات والإيرادات النهائية للدولة بهدف السماح السير الحسن للمصالح العمومية، وتجسيد أهداف المخطط السنوي للتنمية"⁽⁵⁾

ثانيا : خصائص الميزانية

العامة. أن مفهوم الميزانية العامة يقوم على مجموعة من الخصائص حيث تتمثل فيما يلي:

¹ علي زغدود، المالية العامة، ط4، ديوان المطبوعات الجامعية، 2010، ص 69

² علي زغدود، المالية العامة، مرجع نفسه، ص 67-68.

³ عطية عبد الوهاب، الموازنة العامة للدولة، دار النهضة العربية 2005، ص 69 .

⁴ المادة 3 من قانون رقم 90-21، المتعلق بالمحاسبة العمومية، المؤرخ في 15 اوت 1990.

⁵ المادة 6 من القانون 84-17، المتعلق بقانون المالية المؤرخ في 07 جويلية 1984.

الفصل الأول : مدخل مفاهيمي حول المؤسسات العمومية والميزانية العامة

1- الميزانية العامة هي تقدير أرقام مبالغ من الذّفات والإيرادات العامة للسنة المقبلة حيث أنها بيان مفصل من النفقات العامة بما يقابله من إيرادات لتغطيتها فهي تستند إلى خاصية التوقع.

2- الميزانية العامة هي وثيقة مالية تعدها السلطة التنفيذية وتجزئها السلطة التشريعية بموجب قانون المالية.

3- تعد الميزانية عادة لتنفيذها خلال سنة مقبلة، وهو ما يميزها عن الحساب الختامي المتعلق بالسنة المنصرمة.

الفرع الثاني: مبادئ الميزانية.

يتعين على السلطة التنفيذية وهي بصدد تحضير الميزانية أن تضع في اعتبارها عددا من المبادئ التي تحكم الميزانية، والتي صارت من البديهيات في علم المالية العامة وتتمثل هذه المبادئ في مايلي :

أولاً: مبدأ وحدة الميزانية ويقصد به أن تدرج جميع نفقات الدولة، وجميع إيراداتها في ميزانية واحدة وتظهر في (مجلد واحد) ⁽¹⁾ وثيقة واحدة حتى يسهل معرفة مركزها المالي وتتمكن أجهزة الرقابة المختلفة من مراقبة تصرفات الدولة المالية، ومطابقتها للأهداف المحددة والاعتماد الواردة في الميزانية كما وافقت عليها السلطة التشريعية، ويترتب على مبدأ وحدة الميزانية قاعدة أخرى هي عدم تخصيص الإيرادات؛ أي عدم تخصيص إيراد معين لمواجهة نفقة معينة ولكن هناك استثناءات واردة على مبدأ وحدة الميزانية وهي:

أ- **الميزانيات الملحقة**: إذ تجيز المادة 44 من القانون 17/84 المتعلقة بقوانين المالية اللجوء للميزانيات الملحقة لكن بنفس القواعد المقررة لإقرار الميزانية وموافقة البرلمان عليها .

ب- **الميزانيات المستقلة**: إذ أن الكثير من الدول تضع ميزانيات مستقلة للأشخاص المعنوية المتمتعة بالاستقلال الإداري سواء كانت تجارية؛ أو إدارية أو إقليمية إذ أن الاستقلال الإداري لتلك الأشخاص له فائدة منه إذا لم يتوج بالاستقلال المالي في إعداد ميزانياتها وتحديد نفقاتها دون إشراف من قبل وزير المالية، وأن المصادقة على التقديرات المتعلقة بنفقاتها، ومداخلها لا يتم من قبل البرلمان بل من قبل الأجهزة المحددة في القانون المنظم لهذه الهيئات؛ حيث تتحمل العجز في ميزانياتها دون أن يؤثر ذلك على ميزانية الدولة ⁽²⁾

¹ محمد شاكر عصفور، كتاب أصول المالية العامة، دار الميسرة، 2008، ص 39، 49.

² ديندني يحي، المالية العمومية، ط2، دار الخلدونية، 2014، ص 74.

الفصل الأول : مدخل مفاهيمي حول المؤسسات العمومية والميزانية العامة

ج- الميزانيات غير العادية (الاستثنائية): لمواجهة نفقات مرتبطة بظروف استثنائية غالبا ما تمول بمصادر استثنائية كالقروض.

د- حسابات الخزينة: تتمثل وظيفة الخزينة في جمع إيرادات، وصرف النفقات المسجلة في قانون المالية، والتنسيق ليس أمرا سهلا ذلك أن الخزينة قد تحصل على مبالغ نقدية لا يمكن اعتبارها إيرادات، ونقوم بصرف نفقات تعود إليها لاحقا كإقراض الموظفين أموال لانجاز سكنات، أو شراء سيارات على أن يتم إرجاعها على دفعات أن تقوم الدولة بشراء سلعة لتقوم ببيعها بسعر أعلى، وهذه العمليات لا يمكن اعتبارها إيرادات ولا نفقات.

ثانيا: مبدأ توازن الميزانية العامة. تنص قاعدة توازن الميزانية على ضرورة تساوي جملة الإيرادات العامة مع جملة النفقات العامة العادية للدولة (سنويا) وأن لا تكون هناك زيادة، ولا نقصان فيها بعبارة أخرى أن تكون النفقات العامة العادية للدولة في حدود إيراداتها العادية⁽¹⁾، فلا يكون في الميزانية العامة للدولة عجز، ولا فائض (يحصل عجز في الميزانية العامة للدولة عند زيادة إجمالي النفقات العامة للدولة عن إجمالي الإيرادات، ويحصل فائض في الميزانية عند زيادة إجمالي الإيرادات على إجمالي النفقات العامة).

ثالثا: مبدأ التخصيص الميزانية عند موافقة البرلمان على مشروع قانون المالية يمكن للوزير أن يستعمل إتمادات الميزانية فقانون 7 جويلية 1984 وضع قاعدة تتسع في هذا المجال وتتمثل في قاعدة التخصيص بالفصول، وهذا ما ورد في نص 20 فقر 2 التي تنص على أن "تخصص الاعتمادات وتوزع حسب الحالات على الفصول، أو القطاعات التي تضمن النفقات حسب طبيعتها، أو غرض استعمالها"⁽²⁾.

رابعا: مبدأ سنوية الميزانية. يقصد بسنوية الميزانية أن يحدث توقع، أو إجازة نفقات وإيرادات الدولة بصفة دورية كل عام، ولهذا المبدأ أسس معينة لا تطبق بالضرورة مع بداية السنة المالية فهي من تختلف من دولة لأخرى كما هو الحال في الجزائر، وفرنسا وسوريا تبدأ من 01 جانفي إلى 31 ديسمبر ففي بعض الدول تبدأ من 01 افريل كما هو الحال في إنجلترا وألمانيا أو في الولايات المتحدة الأمريكية⁽³⁾. تعتبر فترة السنة بشكل عام هي المدة المثلى لتحديد

¹ محمد شاعر عصفور، مرجع سابق، ص.55.

² دنيدي يحي، مرجع سابق، ص.75.

³ حسين محمد سمحان وآخرون، المالية العامة من منظور إسلامي، ط2، دار صفا للنشر والتوزيع، 2014 ص.171.

الفصل الأول : مدخل مفاهيمي حول المؤسسات العمومية والميزانية العامة

النفقات، والإيرادات لأنه إذا أعدت الميزانية لفترة أطول من ذلك تصبح عملية التقدير غير دقيقة، ولا تتحقق التوقعات التي بنيت عليها الميزانية بسبب التقلبات المختلفة في كل من الحياة الاقتصادية، والسياسية التي يصعب التكهّن بها أما قلت المدة عن السنة فيعني ذلك أن الإيرادات قد تتركز في إحدى الميزانيات بسبب موسمية الإيرادات مثلا، وينتج عن ذلك تحقيق فائض مالي بينما ستعاني الميزانية اللاحقة بسبب قلت الموارد المالية، وسينتج عن ذلك عجز مالي (1) ويمكن قول نفس الكلام عن النفقات التي قد تزداد في فترات معينة وتتناقص في أخرى . كما أن تقليص مدة الميزانية يتطلب عملا أكثر سواء عند التحضير أو عند الاعتماد من طرف الجهات المعنية وهذا مالا يمكن القيام به من طرف مختلف الجهات.

أ- استثناءات قاعدة سنوية الميزانية العامة حيث يمكن تقسيم الاستثناءات على القاعدة

إلى قسمين :

1- ميزانية لأقل من سنة : تشمل مايلي:

• **الموازنة الإثنى عشر** : إن التأخر في نشر الميزانية إلى ما بعد دخول السنة المالية الجديدة ينتج إما عن تأخر الحكومة في تحضير الميزانية وإحالتها على البرلمان في الوقت المناسب ولما عن تباطؤ البرلمان في دراستها، أو كلا السببين ولما كان لا يجوز للحكومة أن تتفق دون إجازة مسبقة، وكان لا يجوز أن تتوقف الأعمال الإدارية فقد اصطلحت القوانين المالية على اعتماد ميزانية شهرية مؤقتة خلال المدة التي تسبق نشر الميزانية الجديدة تسمى بميزانية ألاثني عشر (2).

• **الموازنة لبضعة أشهر** : تلجأ الدولة إلى إعداد ميزانيات لبضعة أشهر (لمدة أقل من سنة) وتعتمد تلك الميزانيات من السلطات التشريعية في تلك الدول، ويكون هذا عند ما تكون ظروف اقتصادية وسياسية صعبة تمر بها البلاد ،وفي أحيان أخرى عندما تغير الدولة موعد بداية ونهاية السنة المالية (3).

2- **موازنة لأكثر من سنة** : تعد بعض الدول ميزانيات لمدة سنتين أو أكثر لمواجهة ظروف اقتصادية وسياسية معينة ،ومثل هذه الحالات قليلة ونادرة ،إلا أنها حدثت في بعض الدول

¹ حسين مصطفى حسين ، المالية العامة ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ، 2001 ،ص76.

² محمد رضا العدل ،دراسات في المالية العامة،ط1، دار الفكر العربي،ص147.

³ محمد شاکر عصفور ،مرجع سابق ،ص46 .

الفصل الأول : مدخل مفاهيمي حول المؤسسات العمومية والميزانية العامة

وتعتبر هذه الميزانيات خروجاً على قاعدة سنوية الميزانية تمتد لمدة أطول من سنة. (1) **خامساً: مبدأ الشمولية.** ويقصد بهذا القاعدة أن تتضمن الميزانية على تقديرات لكافة الإيرادات والنفقات العامة دون إنقاص، أو اغفال حيث يجب أن يذكر في الميزانية كل الإيرادات أي كان مصدرها وكل نفقاتها أي كان اتجاهها أو حجمها في حدود القوانين المعمول بها، وأن تقدر كل الأموال التي تصرف مهما كانت الغاية من أنفاقها، ومهما كانت مبالغها في دفاتر النفقات وهذا في حدود القوانين المعمول بها .

المطلب الثالث: إعداد الميزانية العامة وأهميتها

تظهر أهمية الميزانية العامة في العديد من النواحي خاصة السياسية، والاقتصادية والاجتماعية. **الفرع الأول: أهمية الميزانية.**

تظهر أهمية على جميع النواحي الاقتصادية والسياسية والاجتماعية. **أولاً: من الناحية الاقتصادية.** تعكس الميزانية في دول كثيرة الحياة الاقتصادية في مجتمعات هذه الدول فهي أداة تساعد في إدارة وتوجيه الاقتصاد القومي حيث لم تعد الميزانية أرقاماً وكميات كما كانت في المفهوم التقليدي بل لها آثار في كل من حجم الانتهاج القومي، وفي مستوى النشاط الاقتصادي بكافة فروعها، وقطاعاتها فالميزانية العامة تؤثر وتتأثر بهذه القطاعات الاقتصادية فغالبا ما تستخدم الدولة الميزانية العامة بهدف الاقتصاد إلى تحقيقها. فالعلاقة وثيقة بين النشاط المالي للدولة (الميزانية) ، والأوضاع الاقتصادية بكل ظواهرها من تضخم وانكماش وانتعاش . حيث يتعدى فصل الميزانية العامة عن الخطة الاقتصادية وخاصة بعد أن أصبحت الميزانية أداة مهمة من أدوات تحقق أهداف الخطة الاقتصادية.

ثانياً: من الناحية السياسية . يشكل إعداد الميزانية واعتمادها مجالاً حساساً من الناحية السياسية حيث تعتبر وسيلة ضغط يستعملها البرلمان للتأثير على عمل الحكومة سواء حيث تعديلها، أو رفضها حتى تضطر الحكومة لإتباع نهج سياسي معين تحقيقاً لبعض الأهداف السياسية والاجتماعية.

ثالثاً: من الناحية الاجتماعية إن أهمية الميزانية الاجتماعية تتعلق بمفاهيم العدالة الاجتماعية، وتقليل الفوارق بين الطبقات وتحقيق الرخاء الاجتماعي حيث تعكس الأهداف التي تضعها،

¹ محمد شاكر عصفور ،مرجع سابق،ص47-48.

الفصل الأول : مدخل مفاهيمي حول المؤسسات العمومية والميزانية العامة

وتنفذها الحكومة في المجال الاجتماعي، مثل تقديم التعليم المجاني في مختلف مراحله وتطوير الخدمات الصحية ومدّ شبكات الماء وإيصال الكهرباء وغيرها من الخدمات. وكذلك في مجال إعادة توزيع الدخل القومي حيث تكشف السياسة الضريبية فيما إذا كانت الحكومة تسعى لتقليل الفوارق بين دخل الأفراد من خلال الضرائب التصاعدية، وتحقيق العدالة الاجتماعية.

الفرع الثاني : إعداد وتنفيذ الميزانية العامة.

يقصد بمرحلة إعداد الميزانية هو تحضير الميزانية عن طريق وضع تقديرات وما يلزمها من إيرادات تحدد بالتقدير، ولما كان أساس هذه المرحلة التقدير فيجب التزام الدقة إلى أقصى حد حتى لا تتفاجأ الدولة أثناء التنفيذ بغير ما توقعت فينتج عن ذلك أثار سيئة، كان يمكن تجنبها في مرحلة الأعداد، وفيما يلي نذكر أهم مراحل الإعداد والتنفيذ الخاصة بالميزانية. أولاً: تحضير الميزانية. يتطلب تحضير وإعداد الميزانية العامة التطرق إلى السلطة المختصة بتحضيرها، والأساليب المتبعة لتقدير النفقات والإيرادات الواردة في الميزانية.

أ: السلطة المختصة بتحضير الميزانية العامة: تلعب السلطة التنفيذية الدور الأساسي في هذه المرحلة، ويرجع ذلك إلى عدة اعتبارات أولاً تعبير الميزانية العامة على البرنامج، والخطط الحكومية في المجالات المختلفة ثانياً أن السلطة التنفيذية تتولى إدارة وحدات القطاع العام، ومن ثم فهي وحدها التي تعلم ما تتطلبه هذه الإدارة من نفقات، والاعتبار الثالث أن هذه السلطة تعد أكثر السلطات معرفة بالقدرة المالية للاقتصاد الوطني، وذلك بفضل الأجهزة الإحصائية المختلفة التي تشرف عليها والتي توفر لها البيانات والتقديرات والظروف الضرورية في هذا الصدد وأخيراً الاعتبار الرابع أن السلطة التنفيذية تعتبر في وضع أفضل من السلطة التشريعية فيما يتعلق بتحديد الحاجات العامة والأولويات الاجتماعية لعدم خضوعها للاعتبارات المحلية، والإقليمية التي تؤثر على أعضاء المجالس الممثلة للشعب.

ومن ثم فإنه يتم تكليفها بإعداد وتحضير الميزانية على نحو ملائم للظروف الاقتصادية التي تمر بها كل الدول، ويكون من المؤكد أنها ستقوم بهذه المهمة بكل دقة وعناية وأخيراً فإن الميزانية تعبر عن النشاط المالي للدولة خلال فترة مقبلة، ولذا فإنه يجب أن يطبع الانسجام والتوافق بين إجراء وبنود وتقسيمات الميزانية المختلفة، ومن المتوقع أن تطالب السلطة التشريعية السلطة التنفيذية مراعاة بعض الاعتبارات في عملية إعداد الميزانية كان تلزمها

الفصل الأول : مدخل مفاهيمي حول المؤسسات العمومية والميزانية العامة

باحترام الخطة الاقتصادية العامة للدولة التي سبق لها التصويت عليها بالموافقة وهي في هذا الصدد يتوقف دورها عند التوجيهات العامة، دون الدخول في تفاصيل الإعداد والتحضير⁽¹⁾.

ب : الإجراءات الفنية لتحضير الميزانية العامة: جرى العمل على أن وزير المالية باعتباره ممثلاً للسلطة التنفيذية يقوم بمطالبة كافة الوزارات والمصالح بإرسال تقديراتهم لإيراداتهم ونفقاتهم للسنة المقبلة في موعدها، لكي يتسنى له الوقت اللازم لإعداد مشروع ميزانية الدولة في الوقت المناسب، وبمعنى آخر فإن هذه المرحلة تبدأ عادة من الوحدات الحكومية الصغيرة حيث تتولى كل مصلحة، أو هيئة عامة إعداد وتقديراتها بشأن ما تحتاج إليه من النفقات، وما تتوقع الحصول عليه من إيرادات خلال السنة المالية الجديدة المطلوب إعداد ميزانيتها، وتقوم كافة الهيئات في الدولة بإرسال هذه التقديرات إلى الوزارة التابعة لها، وتقوم هذه الأخيرة بمراجعتها وتنفيذها، ويكون من سلطتها إجراء التعديلات الجوهرية التي تراها ملائمة ثم تقوم بإدراجها في مشروع واحد متكامل لميزانية الدولة.

وبعد أن تصل كافة تقديرات الوزارات المختلفة، والهيئات التابعة لوزارة المالية تقوم هذه الأخيرة بإضافة تقديرات نفقاتها أي (نفقات وزارة المالية)، وتقدير إيرادات الدولة التي تحصلها المصالح التابعة لها تتولى إدارة الميزانية بالوزارة جمع كافة التقديرات المشار إليها وتنفيذها بعد أن تتصل بالوزارات المختلفة إذا اقتضى الأمر، ويكون مشروع الميزانية الذي يرسل إلى اللجنة المالية بالوزارة مرفقا به مذكرة تفسيرية، وتعد اللجنة المالية في الوزارة مشروع الميزانية، ويتم عرضه على مجلس الوزراء الذي يتولى عرضه بعد ذلك على السلطة التشريعية في الموعد المنصوص عليه في الدستور.

ج: تقنيات تقدير النفقات والإيرادات .

يمكن تقدير النفقات والإيرادات في الميزانية بعدة طرق وهي كالتالي: (2)

1- تقدير النفقات : يقوم كل مرفق عام بتحديد نفقاته المستقلة على أساس حجم نفقاته السابقة مضاف إليها ما سيقوم به المرفق من نفقات خاصة بالاستثمارات، أو الإنشاءات خلال السنة المالية المقبلة، ويتم تقدير النفقات، أو ما يعرف بالاعتمادات باستخدام عدة طرق منها:

¹ محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2003، ص422.

² عباس محرز، مرجع سابق، ص25 .

الفصل الأول : مدخل مفاهيمي حول المؤسسات العمومية والميزانية العامة

1-1-1 الاعتمادات المحددة و الاعتمادات التقديرية:

تتمثل في الاعتمادات المحددة في تلك الاعتمادات التي يمكن تحديد أرقامها على نحو دقيق في الميزانية كمرتبات، وأجور الموظفين، ونفقات المرافق العامة التي أسفرت خدماتها وتكاليفها أي أن تكون لها خبرة في تقدير نفقات مستعملة مما يعني عدم تجاوزها الاعتمادات المخصصة لها، أما الاعتمادات التقديرية فيقصد بها النفقات التي يتم تحديدها على وجه التقريب، وهي تطبق عادة على المرافق الجديدة التي لم تعرف نفقاتها على وجه التحديد.

1-2-1- اعتماد البرامج : وهي تتعلق بالمشاريع التي يتطلب تنفيذها فترة طويلة ويتم تنفيذها بطريقتين.

الطريقة الأولى يتم فيها تقدير مبلغ النفقات بصورة تقديرية، وإدارية في ميزانية السنة السابقة مع العلم أنه يتم إدراج في الميزانية كل سنة من السنوات اللاحقة الجزء الذي ينظر فعلا دفعه من النفقات، وتسمى هذه الطريقة باعتماد الربط.

الطريقة الثانية : يتم فيها إعداد قانون خاص مستقل عن الميزانية يسمى بقانون البرامج توافق عليه السلطة التشريعية بموجب هذا القانون يتم وضع برامج على أن يتم تنفيذها على عدة سنوات، ويوافق على الاعتمادات اللازمة له، وتسمى هذه الطريقة باعتماد البرامج.

2- تقدير الإيرادات : يثير تقدير الإيرادات العامة صعوبات تقنية إذ أنه يرتبط أساسا بالتوقع فيما يتعلق بالظروف، والمتغيرات الاقتصادية التي تطرأ على الاقتصاد الوطني من أجل تحديد مصادر الإيرادات المختلفة في السنة المالية المقبلة، ويتم تقديرها باستخدام عدة طرق وهي:⁽¹⁾

1-2-1- التقدير الآلي: تعتمد هذه الطريقة في تقدير الإيرادات المقبلة على أساس آلي لا يترك للقائمين بتحضير الميزانية أي السلطة التقديرية الإيرادات المتوقع المتحصل عليها وتسد على قاعدة السنة قبل الأخيرة إذ يتم تقدير الإيرادات على أساس الاسترشاد بنتائج آخر ميزانية نفذت وفقا لهذه الطريقة وإضافة نسبة مئوية على آخر ميزانية نفذت.

2-2-2- طريق إضافة الزيادات : على أساس متوسط الزيادات التي حدثت في الإيرادات العامة خلال الخمس سنوات السابقة وتتميز بتحديد حجم الإيرادات، والنفقات بصورة تحفظية إلا أنه

¹ عباس محمد محرزى، مرجع سابق، 435.

الفصل الأول : مدخل مفاهيمي حول المؤسسات العمومية والميزانية العامة

يعاب على هذه الطريقة أن الحياة الاقتصادية لا تسير في اتجاه ثابت فغالبا ما تتأرجح بين حجم الإيرادات. (1)

3-2-التقدير المباشر : تستند هذه الطريقة أساسا على التوقع، أو التنبؤ باتجاهات كل مصدر من مصادر الإيرادات العامة على حدا وتقدير حصيلته المتوقعة بناء على هذه الدراسة المباشرة تطلب السلطة المختصة من كل مؤسسة في القطاع العام أن يتوقع حجم إيراداته للسنة المالية المقبلة على أن يكون لكل وزارة، أو هيئة حكومية ما تتوقع الحصول عليه من إيرادات في شكل رسوم أو ضرائب عن نفس السنة المالية لموضوع الميزانية الجديدة، وإذا كانت طريقة التقدير المباشر تمثل أفضل الطرق لتقدير الإيرادات فإن الجهة المختصة يجب عليها الاسترشاد بعدة أمور لكي تصل إلى تقديرات قريبة جدا من الواقع تتمثل في مبلغ الإيرادات الفعلية السابق تحصيلها، ومستوى النشاط الاقتصادي المتوقع والمتغيرات المنظرة في التشريع الضريبي، مع مراعاة عدم المغالاة في التقدير حتى يكون أقرب من الواقع

ثانيا : اعتماد الميزانية العامة: بعد الإنتهاء من عملية الإعداد يمر مشروع الميزانية من الوزارة إلى السلطة المختصة للإقرار، وهي السلطة التشريعية، بحكم أنها ممثلة للقوى السياسية للأمة والمسؤولة عن التحقق من سلامة السياسة الحكومية (2)، وذلك باعتماد مشروع الميزانية، ومتابعة التنفيذ باستخدام الرقابة المالية، ويعبر عن حق السلطة التشريعية بالقاعدة التي تنص " أسبقية الاعتماد على التنفيذ"، وهذا طبقا للمادة 22 من دستور 1998، وتعني هذه القاعدة أنه لا يمكن للسلطة التنفيذية تنفيذ مشروع الميزانية إلا بعد موافقة السلطة التشريعية عليه، ولو سمح بالتنفيذ قبل الاعتماد لأدى ذلك إلى إضعاف حق السلطة التشريعية في رقابة أعمال الحكومة، حتى لا توضع أمام الأمر الواقع.

1: مناقشة الميزانية العمومية بعد إيداع مشروع قانون المالية مرفقا بجميع الوثائق المرتبطة به الى مكتب رئيس المجلس الشعبي الوطني يقوم هذا الأخير طبقا للقانون، والأنظمة الداخلية للمجلس بإحالته إلى اللجنة البرلمانية المختصة بقطاع المالية والميزانية والتخطيط. الكساد والانتعاش من فترة إلى أخرى وبالتالي من الصعب استخدام هذه الطريقة في تحديد تقوم اللجنة المالية بالمجلس الوطني الشعبي بدراسة ومناقشة القانون مع ممثل الحكومة (وزير المالية

¹ علي محمد خليل وسليمان احمد اللوزي، المالية العامة، جامعة عمان، ص324 .

¹ محمد رضا العدل، دراسات في المالية، ط1، دار الفكر العربي، ص147.

الفصل الأول : مدخل مفاهيمي حول المؤسسات العمومية والميزانية العامة

(وتنتهي أعمالها بوضع تقرير تمهيدي من ملاحظاتها واقتراحاتها مع مراعاة أحكام المادة 121 من الدستور⁽¹⁾). يتم عرض التقرير التمهيدي على المجلس الشعبي الوطني للمناقشة في جلسة عامة تكون مناسبة لجميع النواب لطرح القضايا، والمشاكل المتعلقة بالسياسة المالية ومدى الالتزام بتنفيذ قانون المالية الساري المفعول من طرف مختلف القطاعات والوزارات .

ب:تعديل الميزانية العمومية: تختلف سلطة البرلمان في تعديل قانون المالية من بلد لآخر ففي فرنسا مثلا يقيد دستورها العام 1958 من حق البرلمان في تعديل مشروع قانون المالية الذي تقدمه الحكومة لأن ذلك من شأنه الإنقاص من الإيرادات وزيادة النفقات ذلك أن الميزانية تمثل كلا متجانسا وأن إطلاق التعديلات قد يضر بالمصلحة العامة. وفي الجزائر يمكن للنواب، والحكومة، وأعضاء اللجنة التقدم باقتراح تعديلات مكتوبة أمام اللجنة المختصة ومناقشتها مع وزير المالية شريطة التقيد بإحكام المادة 121 من الدستور التي تنص على مايلي: "لا يقبل اقتراح أي قانون مضمونه أو نتيجته تخفيض الموارد العمومية أو توفير مبالغ مالية في فصل آخر من النفقات العمومية تساوي على الأقل المبالغ المقترح إنفاقها". ويمكن للحكومة الاعتراض على التعديلات المقدمة الأمر الذي يؤدي إلى مشاكل سياسية ودستورية.

ج:التصويت على الميزانية العمومية

تخول الفقرة 12 من المادة 122 من الدستور للمجلس الوطني الشعبي حق "التصويت على ميزانية الدولة، كما يقوم مجلس الأمة لاحقا بمناقشة والمصادقة على ميزانية الدولة " حسب المادة 120 من الدستور .

1: خلافا لبعض الأنظمة التي تخول للبرلمان التصويت على الميزانية بابا بابا فإن المادة 70 من القانون رقم 84-17 المتعلق بقوانين المالية⁽²⁾ .

تشير إلى التصويت على الميزانية العامة بصورة إجمالية خلافا لميزانيات الإدارة المحلية التي يصوت عليها بابا بابا وفصلا فصلا ومادة ومادة.

¹ المادة 121 قانون رقم 08-19، يتضمن التعديل الدستوي، المؤرخ في 15 نوفمبر 2008، ج ر العدد 63، المؤرخ في

16 نوفمبر 2008

² المادة 122 قانون رقم 08-19، يتضمن التعديل الدستوري، المؤرخ في 15 نوفمبر 2008، ج ر العدد 63، المؤرخ في

16 نوفمبر 2008.

الفصل الأول : مدخل مفاهيمي حول المؤسسات العمومية والميزانية العامة

2: والقاعدة أن يصوت ويصادق البرلمان ميزانية الدولة قبل السنة المدنية الجديدة احتراماً لمبدأ السنوية. كما أن الدستور قيد البرلمان من حيث الاختصاص الزمني في المصادقة على قانون المالية حينما نص في الفقرتين السابعة والثامنة من المادة 120 من الدستور على مايلي: "يصادق البرلمان على قانون المالية في مدة أقصاها خمسة وسبعون يوماً من تاريخ إيداعه طبقاً للفقرات السابقة في حالة عدم المصادقة عليه في الأجل المحدد يصدر رئيس الجمهورية مشروع الحكومة بأمر" كما يشير القانون 17/84 المتعلق بقوانين المالية إلى حالة عدم تمكن البرلمان لاعتبارات معينة المصادقة على قانون المالية قبل بداية السنة (أول جانفي) حينما نص في مادته 69 إلى مايلي: في حالة ما إذا كان تاريخ المصادقة على قانون المالية للسنة المعنية لا يسمح بتطبيق أحكامه عند تاريخ أول يناير من السنة المالية المعتمدة يواصل مؤقتاً تنفيذ إيرادات، ونفقات الميزانية للدولة حسب الشروط التالية:

1-1- بالنسبة للنفقات و الإيرادات طبقاً للشروط، والنسب وكيفية التحصيل المعمول بها تطبيقاً لقانون المالية السابق.

1-2- بالنسبة لنفقات التسيير في حدود 1-12 من مبلغ الاعتمادات المفتوحة بالنسبة إلى ميزانية السنة السابقة وذلك شهرياً ولمدة ثلاثة أشهر.

1-3 بالنسبة للاعتمادات الاستثمار وفي حدود ربع الحصة المخصصة لكل قطاع كما توزع اعتمادات الدفع المتعلقة بالمخطط السنوي للسنة المالية السابقة.

ثالثاً: يواصل تنفيذ مشاريع الميزانية الملحق، والأحكام ذات الطابع التشريعي المطبقة على الحسابات الخاصة للخرينة طبقاً للأحكام التشريعية، والتنظيمية التي تسيروها قبل بداية السنة المالية الجديدة .

ثالثاً: تنفيذ الميزانية العمومية .

بعد المصادقة على ميزانية الدولة من طرف السلطة التشريعية، يقوم رئيس الجمهورية بإصدار القانون المتعلق بالميزانية ونشره في الجريدة الرسمية .

الفصل الأول : مدخل مفاهيمي حول المؤسسات العمومية والميزانية العامة

من أجل قيام الجهات والهيئات الإدارية المختصة بتنفيذها في الميدان أي الانتقال من مجال التقدير والتوقع للسنة المقبلة إلى مجال الواقع الملموس في وقت حاضر سواء من حيث تحصيل الإيرادات وجبايتها أو صرف النفقات⁽¹⁾.

أ: **تحصيل الإيرادات العمومية.** يخول القانون المتعلق بالميزانية للجهات الإدارية المختصة تحصيل الإيرادات كأن يتولى وزير العدل حيازة الرسوم الجمركية من طرف مصالح إدارة الجمارك أو حيازة الضرائب عبر مختلف مستوياتها، ويخضع تحصيل الإيرادات إلى مجموعة من المبادئ والقواعد الرئيسية تتمثل أساسا فيما يلي:

1- يحكم تحصيل الإيرادات قاعدة مالية أساسية هي : عدم تخصيص الإيرادات ومعناها أن تشكل الإيرادات التي تحصلها الخزينة العامة لحساب الدولة في مجموعة واحدة بحيث تمول كافة النفقات العامة دون تمييز.

غير أنه يمكن أن يرد على هذه القاعدة بعض الاستثناءات المتعلقة بتخصيص موارد بعض القروض العامة، أو الضرائب لإغراض أو فئات معينة.

وفي هذا السياق جاءت المادة 8 من القانون 17/84 المتعلق بقوانين المالية والتي تنص على مايلي

1-1- لا يمكن تخصيص أي إيراد لتغطية نفقة خاصة.⁽²⁾

1-2- تستعمل موارد الدولة لتغطية نفقات الميزانية العامة للدولة بلا تمييز غير أنه يمكن أن ينص قانون المالية صراحة على تخصيص موارد لتغطية بعض النفقات حسب الحالات والإشكال التالية:

- الميزانيات الملحقة.

- الحسابات الخاصة للخزينة.

- الإجراءات الحسابية الخاصة ضمن الميزانية العامة التي تسري على الأموال المخصصة للمساهمات أو استعادة الاعتمادات.

¹ محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 446 .

² المادة 8 القانون 84-17، المتعلق بقانون المالية المؤرخ في 07 جويلية 1984، ج ر العدد 28 المؤرخة 10 يوليو 1984.

الفصل الأول : مدخل مفاهيمي حول المؤسسات العمومية والميزانية العامة

تسقط ديون الدولة كقاعدة عامة بفوات أربعة سنوات دون اقتضاءها وبهذا الصدد فإن المادة 16 من القانون 17/84 المتعلق بقوانين المالية المؤرخ في 07 جويلية 1984 تنص على مايلي:

(1)

"تسقط بالتقادم وتسدد نهائيا لفائدة المؤسسات العمومية المعنية كل الديون المستحقة للغير من طرف الدولة، أو الولاية، أو البلدية أو مؤسسة عمومية مستفيدة من إعانات ميزانية التسيير عندما لا تدفع الديون قانونا في أجل أربعة سنوات ابتداء من اليوم الأول للسنة التي أصبحت فيها وذلك مالم تنص أحكام قانونية صراحة على خلاف ذلك".

1-3- يجب مراعاة مواعيد التحصيل وإجراءاته المنصوص عليها في القوانين وألا تعرض القائمون بذلك للعقوبات المناسبة .

1-4- تلزم الجهات الإدارية المختصة بتحصيل الإيرادات على اختلافها حيث لا تتمتع بحرية أو أية سلطة تقديرية في التقاعس عن ذلك خلافا لصرف النفقات العامة المعتمدة.

وبهذا الصدد جاءت الفقرة الثانية من المادة 79 من القانون 17/84 المتعلقة بقوانين المالية تنص على مايلي:

يمنع منعاً باتاً تحصيل الضرائب المباشرة، أو غير المباشرة غي المرخص بها بموجب القوانين و الأوامر والمراسم والقرارات والتنظيمات المعمول بهما كان نوعها أو تسميتها والا تعرض المستخدمون الذين قد يعدون السجلات والتعريفات والذين يواصلون تحصيل الضرائب للملاحقات ضد المختلسين دون الإخلال بدعوى الاسترجاع خلال ثلاثة سنوات ضد جميع المحصلين، أو القابضين، أو الأشخاص الذين يكونون قد حصلوا هذه الضرائب، وتطبق نفس العقوبات المنصوص عليها تجاه المختلسين على جميع الأشخاص المتمتعين بالسلطة العمومية والذين يمنحون بأي شكل من الأشكال ولأي سبب من الأسباب وبدون ترخيص قانوني إعفاءات من الحقوق أو الضرائب أو الرسوم العمومية .

ب: صرف النفقات.

¹المادة 16 القانون 84-17، المتعلق بقانون المالية المؤرخ في 07 جويلية 1984، ج ر العدد 28 المؤرخة 10 يوليو 1984.

الفصل الأول : مدخل مفاهيمي حول المؤسسات العمومية والميزانية العامة

إذا كانت مبالغ الإيرادات تبقى محتملة ومتوقعة فإن قانون المالية ينص على الحد الأقصى للمبالغ المصرح بإنفاقها لكل غرض حيث لا يجوز للإدارة تجاوز الاعتمادات المقررة تطبيقاً للمادة 75 من القانون 17/84 التي تنص على مايلي:

"لا يجوز صرف أية نفقة بما يتجاوز مبلغ الاعتمادات المفتوحة ضمن الشروط المحددة في هذا القانون مالم تنص أحكام تشريعية على خلاف ذلك" (1)

1- تحكم صرف النفقات العامة قاعدة تخصيص الاعتمادات التي تعني أن توزيع النفقات على مختلف الوزارات وبالنسبة لمختلف الأبواب في صورة إعتمادات معينة ومحددة لكل منها عملاً بمبدأ التخصيص السالف الذكر كما يقصد بهذه القاعدة أيضاً عدم رصد مبلغ إجمالي للنفقات تتصرف فيه الإدارة كما تشاء مما يترتب عنه عدم تحويل اعتماد من باب أو فصل إلى آخر غير أن القانون 17/84 المتعلق بقوانين المالية يتضمن المرونة في نقل الاعتمادات وتحويلها يمر صرف النفقة العامة بعدة مراحل أشار إليها في القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية المؤرخ في 15 أوت 1990 في المواد 19 إلى 22 وتتمثل فيما يلي :

2- الارتباط بالنفقة (أو عقدها) وهي عبارة على الواقعة المادية، أو القانونية التي التزمت على عاتقها (تعيين موظف .إبرام صفقة)أي ميلاد ووجود دين في ذمة الإدارة.

3- تحديد النفقة:

وهو التقدير الفعلي، والحقيقي للمبلغ (التقويم النقدي) الواجب أدائه بناء على المستندات التي تثبت وجود الدين وحلول أجله...إلخ.

4- الأمر بالصرف:

بعد معرفة النفقة تحديداً يقوم الشخص المختص (الوزير .المدير...إلخ) بإصدار الأمر إلى المحاسب بدفع المبلغ إلى شخص معين، بموجب وثيقة مكتوبة تسمى: الأمر بالصرف. نميز بين الأمر بالصرف الرئيسي والثانوي: فالأمرون بالصرف الرئيسيون هم أساساً مسؤولو الهيئات الوطنية، الوزراء، الولاة، رؤساء المجالس الشعبية البلدية، ومدراء المؤسسات العامة ذات الصيغة الإدارية، وكل مسؤول عن هيئة أو مرافق أخرى تتمتع بميزانية ملحقة، أما الأمرون بالصرف الثانويين: فهم رؤساء المصالح الإدارية الأخرى حينما يخو لهم التشريع ذلك.

(1) المادة 75 القانون 84-17، المتعلق بقانون المالية المؤرخ في 07 جويلية 1984، ج ر العدد 28 المؤرخة 10 يوليو 1984.

الفصل الأول : مدخل مفاهيمي حول المؤسسات العمومية والميزانية العامة

- المسئولون على الوظائف المحددة في الفقرة 2 من المادة 23 من نفس القانون.

• الأمرين بالصرف الثانويين :

حسب المادة 08 من المرسوم التنفيذي 313-90 "الأمرين بالصرف الثانويين هم الذين يصرفون حولات الدفع لفائدة الدائنين في حدود الاعتمادات المفوضة، وأوامر الإيراد ضد المدنيين .⁽¹⁾ ويتلقى الأمر بالصرف الثانوي ميزانيته عن الأمر بالصرف الرئيسي فمثلا: رئيس الجامعة يتلقى ميزانية الجامعة من وزير التعليم العالي والبحث العلمي ،ومدير المستشفى يتلقاها من وزير الصحةإلخ.

• مهام الأمر بالصرف :

يمكن تلخص مهام الأمرين بالصرف حسب محتوى المواد (15،14،.....، 21) من المرسوم التنفيذي رقم 313-91 فيمالي :

-مسك محاسبة إدارية للإيرادات والنفقات.

- إعداد الميزانية التقديرية،وعرضها على مجلس إدارة المؤسسة،وتقديمها إلى السلطات المعنية مع تقرير ما يبزر المبالغ المقدرة.

- متابعة تنفيذ الميزانية بعد إقرارها حسب الفصول، والأبواب والمواد والبنود مع احترام المبالغ المعتمدة لكل منها، وذلك أثناء القيام بعمليات (الالتزام التصفية،والأمر بالدفع).هذا بالنسبة للنفقات،أما بالنسبة للإيرادات فعليه اتخاذ كل الاجراءات الادارية اللازمة من إثبات وتصفية حتى يسمح المحاسب العمومي بتحصيل الإيرادات المسجلة في الميزانية.

- مطالب بمسك دفاتر الجرد الخاصة بممتلكات المؤسسة.

- يعتبر مسؤولا على كل الوثائق المحاسبية المتعلقة بعمليات الالتزام التصفية ،الأمر بالدفع ومطالب بالمحافظة عليها باعتبارها وثائق مثبتة لهذه العملية .

¹المادة 08 من المرسوم التنفيذي رقم :313-91 المتعلق بإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرين بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةها في 1991/09/07، ج ر،العدد 43 المؤرخة في 18 سبتمبر 1991.

المبحث الثالث : ماهية النفقات العامة.

لم تحض النفقات العمومية بالاهتمام اللازم من قبل الباحثين والدارسين رغم أهميتها الكبيرة فكانوا ينظرون لها من زاوية قانونية فقط، واهتموا بطريقة تحديدها، وإجراءات صرفها والرقابة المالية الإدارية هي نوع من أنواع الرقابة التي تمارس من قبل أجهزة لا تتمتع باختصاصات قضائية في الحكم على الحسابات، أو الموظفين ذات صفة إدارية وتمارسها جهة ذات اختصاص إداري يقتصر على الكشف عن الأخطاء والمخالفات، ورفع تقارير بشأنها إلى الجهات المختصة وتكتسب هذه الرقابة الطابع الإداري سواء كانت لاحقة أو سابقة أو كانت رقابة مشروعية ومحاسبية، أو على الأداء حيث سنتطرق في المبحث إلى مفهوم النفقات العامة و تقسيماتها وتنفيذها.

المطلب الأول : خصائص النفقات العمومية وتقسيماتها .

تعرف النفقة "النفقة العامة هي صرف إحدى الهيئات، والإدارات العامة مبلغا معيناً بغرض سد إحدى الحاجات العامة"⁽¹⁾ .

و تعرف النفقات العامة بأنها مبلغ من المال يصدر عن الدولة، أو أي شخص معنوي عام بقصد تحقيق منفعة عامة⁽²⁾ .

يحدد مفهوم النفقة العامة باعتبارها مبلغاً نقدياً يخرج من خزينة الدولة بقصد إشباع حاجات عامة⁽³⁾ .

أو أنها ملك قابل للتقويم النقدي يأمر بإنفاقه شخص معنوي عام، لتحقيق منفعة عامة تتوافق مع أهداف الدولة.⁽⁴⁾

ومن بين أهم خصائصها:

¹ محمد الصغير بعلي ويسرا أبو العلاء، المالية العامة، الجزائر، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع 2003، ص3.

² خالد شحاته الخطيب، أسس المالية العامة، ط2، دار وائل للنشر، الأردن 2005، ص53.

³ إبراهيم علي عبد الله، مبادئ المالية العامة، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، عمان ص107.

⁴ فاطمة سويسي، المالية العامة موازنة الضرائب، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس، لبنان، 2005، ص38 .

الفصل الأول : مدخل مفاهيمي حول المؤسسات العمومية والميزانية العامة

الفرع الأول : خصائص النفقات العامة .

أولاً: مبلغ نقدي .

يتطلب قيام الدولة بنشاطها المالي الذي يستهدف إشباع الحاجات العامة، والتي يحددها كل من طبيعة النظام الاقتصادي والاجتماعي والسياسي وخصائص مرحلة التطور التي يمر بها المجتمع أن تتوفر بعض الأموال الاقتصادية اللازمة، وتخصيصها لهذا الغرض فقد كانت الدولة تحصل على كل أو بعض السلع التي تحتاجها بطرق مختلفة كالاستعلاء الإجمالي على السلع والأموال لتلبية احتياجاتها، وذلك بدون مقابل ومع التطور الحاصل لم يكن مقبولاً أن تدفع الدولة مقابلاً عينياً مقابل الحصول على سلع والخدمات حيث أدى هذا إلى الانتقال اقتصاد المقايضة أي الاقتصاد العيني إلى الاقتصاد النقدي، حيث شاع استخدام النقود كوسيلة للتبادل واعتمادها من قبل المجتمع للحصول على السلع والخدمات حيث أصبحت النفقات العامة تتم في شكل الغالب بشكل نقدي، وكل نفقة لا تتم بالشكل النقدي لا تعتبر من النفقات العامة وذلك من أجل تحقيق المساواة في توزيع الأعباء وإمكانية الرقابة عليها. (1)

ثانياً: الإنفاق من شخص عام.

تصدر النفقة من إحدى الهيئات الإدارية مثل الدولة، والهيئات المحلية والمصالح الحكومية ونفقات المشروعات العامة التي تتمتع بالشخصية المعنوية والذمة المالية المستقلة فإذا اعتبرنا شخص ما عام ببناء جامعة، وقام بإهدائها للدولة فإن إنفاقه لا يعتبر نفقة عامة وذلك لأن الأموال المنفقة لم تخرج من ذمة شخص عام، وتوجد هناك خلافات عديدة حول طبيعة المبالغ التي تنفقها المشروعات الاقتصادية العامة التي تمارس نشاط يطابق أو يشابه النشطة الخاصة فهناك من يعتبرها نفقة عامة لأنها إن هدفت لتحقيق نفع عام إلا أنها تعتمد في ذلك على أساليب، ووسائل الهيئات الخاصة من تعاقد وتبادل(2).

ثالثاً: الإنفاق لتحقيق نفع عام أو إشباع حاجات عامة: ينبغي أن يكون الهدف من النفقات العامة هو إشباع الحاجات العامة، ومن ثم تحقيق النفع العام، أو المصلحة العامة وتبرير هذا العنصر يرجع إلى مبدأ العدالة والمساواة بين جميع الأفراد، إن جميع الأفراد يتساوون في تحميل الأعباء العامة كالضرائب، ومن ثم فيجب أن يتساوون في الانتفاع بالنفقات العامة

¹ خالد شحاته الخطيب، مرجع سابق، ص 54 .

² نورات فرحات، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، ص 266، 267 .

الفصل الأول : مدخل مفاهيمي حول المؤسسات العمومية والميزانية العامة

للدولة إذ أن تحمل الأعباء العامة للنفقات العامة هما وجهان لعملة واحدة وبذلك فليس من المتصور أن تكون النفقة لغرض نفع، أو مصلحة خاصة بفئة معينة لما في ذلك من مخالفة لمبدأ العدالة والمساواة في تحمل الأعباء العامة. إن عملية تحديد النفع العام للنفقات العامة متروك للحكومة فهي تستند في ذلك إلى قواعد، وضوابط مبنية، أما مراقبة هذه النفقات يكون من طرف البرلمان والأجهزة الإدارية والقضائية (1).

إن النفقة العامة إذا حققت منفعة عامة فإن ذلك يؤدي إلى تحقيق مبدأ المساواة بين المواطنين في تحمل الأعباء العامة. (2)

الفرع الثاني: تقسيمات النفقات العامة

ساهم علماء المالية العامة في وضع تقسيمات متعددة للنفقات العامة كل حسب وجهة نظره والهدف الأساسي من تقسيمها هو المساعدة في عرضها بصورة واضحة ومبسطة، وذلك من أجل تسهيل فهمها واستعادة حقيقتها ومضمونها، ودراسة أثارها الاقتصادية والاجتماعية نظرا لاتساع دورالدولة وجهودها للتحكم في الاقتصاد الوطني، وتنظيم الحياة الاجتماعية ازيد الاهتمام بدراسة النفقات العامة وبناء على هذا برزت عدة تقسيمات نذكر منها:

أولاً: تقسيمات النفقات العامة بالاستناد إلى معايير اقتصادية: تلعب النفقات العامة دورا هاما في النشاط الاقتصادي، ونظرا لتعدد التقسيمات فإننا نقتصر على تقسيم النفقات العامة من حيث أثارها الاقتصادي على الدخل الوطني، أو من خلال طبيعة العملية الاقتصادية التي بشأنها الإنفاق .

أ- النفقات الحقيقية: هي النفقات التي تنفقها الدولة من أجل الحصول على السلع والخدمات في الأزمنة لتسيير المصالح العامة مثل رواتب الموظفين ومستخدمي الدولة وشراء الأجهزة والفوائد التي تدفعها على القروض العامة ، والاستثمار ...إلخ .

وتكون النفقة حقيقة إذا ما حصلت الدولة مقابل نفقاتها على خدمات أو أموال ولا يغير من طبيعة هذه النفقات إذا ما قامت بتوزيعها مجانا على المواطنين. (3)

¹ سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، 2003، ص33 .

² محمد الصغير بعلي ويسرا أبو العلاء، مرجع سابق، ص24.

³ اعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، ط7، دار الثقافة للطباعة والنشر، الأردن، 2010، ص44 .

الفصل الأول : مدخل مفاهيمي حول المؤسسات العمومية والميزانية العامة

ب- النفقات التحويلية :

هي النفقات التي تنفقها الدولة دون مقابل؛ أي دون الحصول على أية سلعة أو خدمة حيث تعمل على إعادة توزيع الدخل والثروة بحيث تأخذ المال من البعض لتوزيعه على البعض الآخر دون مقابل⁽¹⁾، وتشمل هذه النفقات الإعلانات بمختلف أنواعها كالمساعدات الاجتماعية المختلفة، الضمان الاجتماعي التأمين ضد الشيخوخة والبطالة، والمساعدات الاقتصادية على اختلافها الإعلانات الخيرية... إلخ.

وفوائد وإقساط الدين العام فدورها يتمثل في نقل الدخل من طبقة اجتماعية إلى أخرى وهي تؤدي إلى زيادة الدخل الوطني بصورة غير مباشرة من خلال إعادة التوزيع لصالح الطبقات الفقيرة⁽²⁾.

ثانياً: تقسيم النفقات العامة تبعاً لإغراضها المتنوعة.

هذا التقسيم يتداخل بطبيعة الحال في التقسيمات السابقة، ووفقاً لطبيعة العملية الاقتصادية يمكن التفرقة بين نفقات متصلة بعمليات متعلقة بتكوين رأس مال، ونفقات متصلة بعمليات ناقلة أو نفقات خاصة بعمليات مالية بحتة.

أولاً: نفقات متصلة بعمليات متعلقة بتكوين رأس مال.

هي تلك النفقات التي تهدف الدولة من القيام بها إلى زيادة الإنتاج الوطني وخلق رؤوس أموال جديدة مثل النفقات الخاصة بأداء الدولة لوظائفها التقليدية والضرورية لحماية الأفراد داخلياً وخارجياً، وتوفير العدالة فيما بينها .

ثانياً: نفقات في دفع فوائد الديون، والمساهمة في التأمين الاجتماعي، والمساعدات والإعلانات التي تمنح للأفراد وكذلك تعويضات عن أضرار الحرب .

ثانياً: نفقات خاصة بعمليات مالية بحتة :

تتمثل في القروض التي تمنحها الدولة للأفراد أو الهيئات الخاصة أو العامة⁽³⁾.

ثالثاً: تقسيم النفقات العامة بالاستناد إلى معايير غير اقتصادية.

¹ محمود حسين الوادي ، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة للنشر والطباعة، لأردن، 2007، ص106.

² محمد طاقة، اقتصاديات المالية العامة، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2007، ص.55.

³ عادل احمد حشيش ، أساسيات المالية العامة ، دار النهضة العربية للطباعة والنشر ، 1992، ص.68.

الفصل الأول : مدخل مفاهيمي حول المؤسسات العمومية والميزانية العامة

يستخدم هذا التقسيم في العديد من الدول، وذلك لمراعاة بعض الاعتبارات الواقعية أو العملية وخاصة الاعتبارات الإدارية، والوظيفية، والسياسية والتي تدعو غالبا إلى عدم الالتزام والتقسيم الاقتصادي لنفقات وصياغة أنواع النفقات الخاصة بالدولة حسب تقسيمات تتماشى مع الظروف الأساسية التي تقوم بها الدولة وفقا لهذا التقسيم يتم تقسيم النفقات العامة إلى مجموعات اتفاقية مختلفة يهدف إلى توضيح حجم النفقات العامة لكل نوع من أنواع نشاطاتها المختلفة وتتمثل فيما يلي :

أ: وظيفة اقتصادية .

وهي القيام بخدمات عامة تحقيقا لهدف اقتصادي، مثل القيام بالاستثمارات وتقديم الإعانات للمشروعات.

ب: وظيفة اجتماعية .

هي تلك المتعلقة بعبء الخدمات الاجتماعية كالمنج، والإعانات الاجتماعية للأسر ذات الدخل المحدود⁽¹⁾ والمرتبطة بتطوير التعليم والثقافات العامة، والبحث العلمي في المجتمع.

ج: وظيفة إدارية .

وهي النفقات المتعلقة بسير المرافق العامة، واللازمة لقيام الدولة ، حيث تشمل النفقات على: نفقات الدفاع، الأمن، العدالة، والتمثيل السياسي، ويلاحظ أن أهم بنود هذا النوع من النفقات العامة هي نفقات الدفاع القومي (النفقات العسكرية).⁽²⁾

رابعا : تقسيم النفقات العامة تبعا لمدى تكرارها الدوري في الميزانية

تقسم النفقات العامة دورتها إلى قسمين : نفقات عادية ونفقات غير عادية .

أ: نفقات عادية .

وهي نفقات دورية تذكر كل سنة في الميزانية، ولا يعني التكرار هنا ثابت مقدار النفقة العامة كل سنة فقد تتغير كميتها ومقاديرها بالزيادة، كما هو الحال في دفع مرتبات الموظفين و معاشاتهم وتسديد فوائد الدين، وصيانة أملاك الدولة والمهمات اللازمة لسير المرافق العامة والمشروعات العامة .

¹ سعيد عبد العزيز عثمان، مقدمة في الاقتصاد العام، الدار الجامعية، بيروت، 2003، ص463 .

² أعاد حمود القيسي، مرجع سابق، ص45.

الفصل الأول : مدخل مفاهيمي حول المؤسسات العمومية والميزانية العامة

وليس من الضروري أن يتكرر ظهور تلك النفقة بنفس الحجم في الميزانية في كل سنة مالية حتى يطلق عليها مصطلح النفقة العادية، إذ يكفي فقط أن يتكرر ورودها كأحد البنود في الميزانية العامة لعدة سنوات متتالية حتى وإن تفاوت حجم المبالغ المرصودة لها في ذلك البند⁽¹⁾

ب: نفقات غير عادية .

هي تلك النفقات التي لا تدرج في الميزانية إلا في ظروف معينة (غير عادية)، أو خلال سنوات معينة كنفقات الحرب، والاستثمارات الكبرى، ومن نتائج هذا التقسيم أن النفقات غير العادية تغطي من إيرادات غير عادية، وتكون ميزانية غير عادية ولكن تماشياً مع المفهوم الحديث للميزانية العامة، فالنفقات التي كانت غير عادية أصبحت أهم من النفقات العادية كالنفقات الخاصة بالإنشاءات الجديدة نفقات بناء الطرق المباني على اختلاف أنواعها لا تذكر كل سنة بذاتها وإنما تتكرر كل سنة بنوعها.

- خامسا : تقسم النفقات العامة من حيث السلطة القائمة بها (نفقات وطنية ونفقات محلية) .

أ: النفقات الوطنية (المركزية) .

هي كل المصروفات التي أنفقتها الدولة من ميزانيتها مباشرة، وذلك بالنسبة للخدمات العامة حيث تسري على جميع أفراد الشعب بالدولة، وتظهر في ميزانية الدولة من خلال قانون المالية ومثال ذلك : نفقات الدفاع البريد العدالة الصحة التربية... الخ.

ويتحمل عبء هذه النفقات جميع رعايا الدولة بما يدفعونه من ضرائب، وهم منتفعون بها أيضا⁽²⁾ .

ب: النفقات المحلية (الإقليمية) .

وهي التي تقوم بها الهيئات المحلية والمخصصة لإقليم، أو منطقة ما، كالإنفاق على الجسور والسدود، والتعليم أو الصحة في الإقليم أو المنطقة⁽³⁾ .

أوهي النفقات المحلية التي تكون موجهة لسكان إقليم معين، أو محافظة معينة داخل الدولة وتظهر في موازنة الإقليم بغض النظر عن المستفيد منه، أو على من يتحمل عبئها مثل نفقات الكهرباء والهاتف والماء. ⁽¹⁾

¹ علي العربي، إدارة المالية العامة، الكويت، ص 63 .

² غازي عناية، المالية والتشريع الضريبي، عمان، البيارق، 1998، ص 191 .

³ مصطفى الفار، المالية العامة، ط 1، دار السلامة للنشر والتوزيع، 2008، ص 55.

الفصل الأول : مدخل مفاهيمي حول المؤسسات العمومية والميزانية العامة

سادسا: تقسيم النفقات العامة في التشريع الجزائري.

استنادا إلى القانون 17/84 المؤرخ في 07/07/1984 الخاص بقوانين المالية المعدل والمتمم يمكن تقسيم النفقات العمومية إلى نوعين : مصاريف التسيير، ومصاريف الاستثمار (المواد من 24 إلى 42).

تتقسم نفقات الدولة في الميزانية العامة أي نفقات التسيير إلى أربعة أبواب توجد أبواب تتكون من سبع فقرات، وكل فقرة يمكن أن تضم تسعة وتسعين فصل وعدد المواد التي يشملها الفصل غير محددة، ويمكن أن يقسم البند إلى فروع نفقات الباب الأول والثاني المتمثلة في ميزانية الأعباء المشتركة المسيرة من طرف وزارة المالية.

والباب الثالث والرابع نجدهما تقريبا في كل ميزانيات في مختلف الوزارات الباب الأول : أعباء الدين العمومي والنفقات المحسومة من الإيرادات وهي أعباء ممنوحة لتغطية أعباء الدين المالي، والمعاشات وكذلك مختلف الأعباء المحسومة من الإيرادات⁽²⁾ الفقرة الأولى : احتياط الدين.

الفقرة الثانية : الدين الداخلي الدين العائم.

الفقرة الثالثة : الديون الخارجية.

الفقرة الرابعة : الضمانات .

الفقرة الخامسة : النفقات المحسومة من الإيرادات.

الباب الثاني:تخصيصات السلطات العمومية: وهي عبارة عن إعتمادات الضرورية واللازمة لتسيير مصالح الوزارات من ناحية المستخدمين والأجهزة والمعدات والعتاد تتكون من الفقرات التالية :

الفقرة الأولى : رواتب العمل.

الفقرة الثانية : المعاشات المنح العائلية.

الفقرة الرابعة : المستخدمين المعدات تسيير المصالح .

الفقرة الخامسة : المستخدمين وأعمال الصيانة.

¹ اعداد حمود القيسي ،مرجع سابق،ص44 .

²عمر يحيوي ،مساهمة في دروس المالية ،دار هومة ،طبعة 2005 ،ص32 .

الفصل الأول : مدخل مفاهيمي حول المؤسسات العمومية والميزانية العامة

الفقرة السادسة : المستخدمين إعانات التسيير .

الفقرة السابعة : المستخدمون النفقات المختلفة.

الباب الثالث : النفقات الخاصة بوسائل المصالح .

الباب الرابع : التدخلات العمومية :وتكون هذا الباب من فقرات التالية.

الفقرة الأولى : التدخلات العمومية والإدارية مثل إعانات المجموعات المحلية .

الفقرة الثانية : الأنشطة الدولية مثل المساعدات التي تمنح للهيئات الدولية.

الفقرة الثالثة : تشمل النشاط التربوي والثقافي مثل تقديم المنح .

الفقرة الرابعة :النشاط الاقتصادي،والتشجيعات،والتدخلات،مثل الإعانات الاقتصادية والمكافآت.

الفقرة الخامسة : النشاط الاقتصادي إعانات المؤسسات المصلحة الوطنية (إعانات للمصالح

العمومية الاقتصادية).

الفقرة السادسة : الإعانات الاجتماعية : المساعدات والتضامن.

الفقرة النشاط الاجتماعي التوقعات (مساهمات الدولة في صناديق المعاشات وصناديق الصحة

) وبما أنها تهدف إلى التأثير في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وكل ما تحدثه من أثر فهو

غير مباشر لذلك تسمى أيضا بالنفقات الاستهلاكية حيث تتوزع حسب الدوائر الوزارية في

الميزانية العامة وتظهر نفقات التسيير في أربعة أبواب وهي :⁽¹⁾

1- أعباء الدين العمومي والنفقات المحسوبة من إيرادات .

2- تخصصات السلطات العمومية.

3- النفقات الخاصة بوسائل المصالح .

4- التدخلات الحكومية .

ب : نفقات التجهيز (الاستثمار).

أي الموضوعية إذا كانت نفقات التسيير توزع حسب الوزارات فإن نفقات التجهيز

أو الاستثمار توزع حسب القطاعات وفروع النشاط الاقتصادي مثل الزراعة والصناعة

الهيدرو كاربور الأشغال والبناء النقل، والسياحة قائمة ميزانية النفقات الاستثمار والتجهيز

وتمثل الوثيقة الأساسية للميزانية لعمليات التجهيز والاستثمار.

¹ علي زغودود، المالية العامة، ط4، ديوان المطبوعات الجامعية، 2010، ص34.

الفصل الأول : مدخل مفاهيمي حول المؤسسات العمومية والميزانية العامة

ولا يمكن لأية عملية أن تنجز إلا إذا كانت مسجلة، وتجدر الإشارة إلى أنه تختلف الاعتمادات المفتوحة لتغطية نفقات التسيير عن تلك تخصص لسد نفقات الاستثمار حيث تجمع الاعتمادات المفتوحة بالنسبة إلى الميزانية العامة ووفقا للمخطط الإنمائي لسنوات تغطية نفقات الاستثمار الواقعة على عاتق الدولة في ثلاثة أبواب هي:

1- الاستثمارات المنفذة من قبل الدولة: وتشمل النفقات التي تستند إلى أملاك الدولة

أو إلى أملاك المنظمات العمومية وشبه عمومية.

2- إعانات الاستثمار الممنوحة من قبل الدولة .

3- النفقات الأخرى برأس المال .

ويلاحظ أن تقسيم ميزانية النفقات يخضع لقاعدة معروفة، وهي قاعدة تخصيص الاعتمادات ومعناها أن اعتماد البرلمان للنفقات لا يجوز أن يكون إجماليا بل يجب أن يخصص مبلغا معيناً لكل وجه من أوجه الإنفاق العام؛ أي أنه لا يجوز أن يوافق البرلمان مثلا على تخصيص 30 مليون دينار لنفقات وزارة السكان تاركا للحكومة أمر توزيع هذا المبلغ على أوجه إنفاق الوزارة المختلفة من مرتبات الموظفين، ونفقات إدارة وصيانة مباني الوزارة واستثمارات في المشروعات التي تقوم بها، وغير ذلك بل يتعين أن يوافق البرلمان على تخصيص مبلغ معين لكل وجه من أوجه إنفاق الوزارة وبمقتضى هذه القاعدة لا يجوز للحكومة أن تنقل مبلغا اعتمده البرلمان للنفقات الواردة في باب معين للإنفاق على موافقته، وبمفهوم المخالفة يجوز للحكومة أن تنقل الاعتماد المخصص لبند من البنود الواردة في اعتماد باب الإنفاق على بند آخر وارد في نفس الباب ولا تختلف النفقات من وزارة إلى أخرى .

الفرع الثالث : تنفيذ النفقة.

نفرق عادة بين أربع مراحل في تنفيذ النفقات : الالتزام الأمر بالصرف التصفية والدفع هذا ما يستنتج من نص المادة 11 من القانون 90/21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية والذي ينص على "أن عمليات النفقات تعني استعمال الاعتمادات المرخصة وهي تتحقق حسب الأعمال المعرفة في المواد 19.20.21.22 "هذه الأعمال هي: أولا:الالتزام: الالتزام هو الفعل الإداري عن السلطة الإدارية من أجل استهداف عملية تنجر عنها نفقة ويخضع هذا الفعل الإداري تأشيرة المراقب المالي تنص المادة 19 من القانون

الفصل الأول : مدخل مفاهيمي حول المؤسسات العمومية والميزانية العامة

90/21 المؤرخ في 15 أوت 1990 على أن "الالتزام هو الفعل الذي يلاحظ من خلاله عن نشوء دين يقع على عاتق الدولة أي يجعل النفقة العمومية تنشأ قانوناً" (1) إن هذا التعريف يدل على الالتزام القانوني الذي يجب أن يتميز بينه وبين الالتزام المحاسبي فالأول يدل الالتزام الذي يقع مستقبلاً على الخزينة العمومية، ويكون إما صريحاً أو ضمناً وقد يكون مشروطاً أو غير مشروط، وينتج مثلاً من إبرام صفقة، أو اتفاقية أو طلبية من مرسوم، أو قرر تعيين. أما الالتزام المحاسبي فهو الترجمة للالتزام القانوني من الناحية المحاسبية، وهو يهدف إلى "الحبس المحاسبي" للمبلغ المقابل للنفقات الناتجة عن الالتزام القانوني فهو يتحقق من الناحية التطبيقية بوضع تأشيرة المراقب المالي مع بطاقة الالتزام للنفقة. يسمى الاقتراح المحاسبي في باب الاستثمار باقتراح تخصيص رخصة برامج للقاعدة في قانون الميزانية، والمحاسبة العمومية في الجزائر إنه لا يمكن الالتزام بعملية بدون التأشيرة المسبقة للمراقب المالي الذي يمثل العنصر الرئيس للرقابة القبلية. (2)

ثانياً : مرحلة التصفية: حسب المادة 20 من قانون 21/90 "تسمح التصفية على أساس الوثائق المحاسبية وتحدد المبلغ الصحيح للنفقة" (3) وهي التقدير الفعلي للمبلغ (التقويم النقدي) الواجب أدائه بناء على المستندات التي تثبت وجود الدين وحلول أجله (4).

ومرحلة التصفية تنقسم إلى مرحلتين أساسيتين هما :

- أ- مرحلة التصفية في حد ذاتها: ويتم فيها تقدير القيمة الصحيحة للدين الملتزم به.
- ب- مرحلة إثبات الخدمة المقدمة: فيها تتحقق الإدارة ميدانياً من الاستلام الفعلي للسلع والخدمات موضوع الدفع..

ونشير إلى أن عملية التصفية تبدأ عند استلام البضاعة المتعلقة بالنفقة.

1 المادة 19 من القانون رقم 90-21، المتعلق بالمحاسبة العمومية، المؤرخ 15 أوت 1990، ج ر العدد 35 المؤرخة في 15 أوت 1990.

² دينديني يحي، مرجع سابق، ص 117.

³ المادة 20 من القانون رقم 90-21 المؤرخ 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، ج ر العدد 35 المؤرخة في 15 أوت 1990.

⁴ محمد الصغير بعلي ويسرا أبو العلاء، مرجع سابق، ص 110.

الفصل الأول : مدخل مفاهيمي حول المؤسسات العمومية والميزانية العامة

ثالثا: مرحلة الأمر بالدفع: حسب نص المادة 21 من القانون 90-21 "يعد الأمر بالصرف، أو تحرير الحوالات الإجراء الذي يأمر بموجبه دفع النفقات " (1) إن عملية التصفية تبقى بدون قوة تنفيذية قبل صدور الأمر بصرفها على شكل قرار من جهة إدارية مختصة يتضمن أمر بالدفع لمبلغ النفقة، وهنا تتضح السلطة التقديرية للأمر بالصرف بصفته مدير، أو مسير قبل كل شيء حيث يستطيع أن يرفض، أو يعلق الأمر بالدفع إذا قدر أن ذلك الأنسب (2) وبموجبه يطفئ محاسب الخزينة دينا انشاته الدولة تجاه دائن حقيقي مقابل وصل مبرئ غير أنه في حالة ما إذا لم يتقدم الدائن في غضون أربع سنوات من أجل المطالبة بحقوقه فإن هذه الأخيرة تسقط باسم قاعدة "الانقضاء الرباعي". لأن النظام القانوني لديون الدولة يجعلها معفاة من التنفيذ الجبري، فلا يمكن للقاضي أن يجبر الدولة على الدفع لكن يمكنه إدانتها بدفع التعويض لضحاياها إضافة إلى هذا يمكن ذكر المادة 22 من القانون 21/90 المؤرخ في 15 أوت 1990 التي عرفت الدفع أنه العمل المبرئ للنفقة العمومية ويمثل العملية المادية أي دفع المال.

المطلب الثاني: آثار النفقات العمومية .

لمعرفة آثار النفقات العامة أي الآثار التي تنتج عن النفقة عامة معينة يصبح من الممكن توجيه النفقات العامة لتحقيق أهداف معينة في سهولة ويسر، وتتوقف آثار النفقات العامة على نوع النشاط الذي تنفق عليه الدولة ووسائل التمويل، والوضع الاقتصادي العام ومستوى النشاط إذ قد يترتب على زيادة الإنفاق العام عن نسب معينة في أحوال معينة آثار تضخمية غير مرغوب فيها في حالات التوسع الاقتصادي كما يترتب على نفس الإنفاق العام في أحوال الانكماش الاقتصادي آثار تبعث الحيوية والنشاط في جهاز الدولة الاقتصادي (3) وعليه سنقوم بدراسة آثار النفقات العامة على مستوى الإنتاج والاستهلاك والدخل والأسعار والتشغيل.

الفرع الأول: اثر النفقات العامة على الإنتاج الوطني.

تؤثر النفقات العامة على حجم الإنتاج، والعمالة من خلال تأثيرها على حجم الطلب الكلي الفعلي، حيث تمثل النفقات العامة جزء هاما من الطلب تزداد أهميته بازدياد مظاهر الدولة في

¹ المادة 21 من القانون رقم 90-21 المؤرخ 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، ج ر العدد 35 المؤرخة في 15 أوت 1990.

² محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى للنشر والتوزيع، الجزائر، ص 83.

³ علي زغدود، مرجع سابق، ص 55 .

الفصل الأول : مدخل مفاهيمي حول المؤسسات العمومية والميزانية العامة

حياة الأفراد، والعلاقة بين النفقات العامة، وحجم الطلب الكلي يتوقف على حجم النفقة ونوعها وبصورة أدق فالنفقات الحقيقية تتعلق بالطلب على السلع والخدمات بينما تتعلق النفقات التحويلية بطريقة تصرف المستفيدين منها، ومن خلال جهة أخرى يرتبط أثر النفقة العامة على الإنتاج بمدى تأثير الطلب الكلي الفعلي في حجم الإنتاج والعمالة وهذا بدوره يتوقف على مدى مرونة الجهاز الإنتاجي، أو مستوى العمالة والتشغيل في الدول المتقدمة وعلى درجة النمو في البلاد النامية⁽¹⁾ وتؤثر النفقات العامة على الإنتاج القومي من خلال:

أ- تؤدي النفقات العامة إلى زيادة الإنتاج القومي، وذلك بطريقة مباشرة وذلك مثل النفقات الاستثمارية أو تكاليف إنشاء المصانع. وقد تؤدي النفقات العامة إلى زيادة الإنتاج القومي بطريقة غير مباشرة حينما تؤدي هذه النفقات إلى زيادة قدرة الأفراد على الادخار وذلك مثل نفقات التعليم والصحة، حيث يؤدي الصرف على هذه المرافق إلى زيادة كفاية المرافق وقدرتها على تقديم أفضل الخدمات للأفراد⁽²⁾.

ب- قد يؤدي زيادة الإنفاق العام إلى نقل بعض عناصر الإنتاج من فرع لآخر من فروع الإنتاج فالدولة من خلال توجيه الإنتاج إلى فرع معين، أن تنقل إليه عناصر الإنتاج، كما في حالة إعانة السلع.

ج- قد يؤدي زيادة الإنفاق العام في منطقة معينة إلى أن تتجه عناصر الإنتاج إلى هذه المنطقة ومثال ذلك أن تريد الدولة من إنفاقها على التعليم، أو الصحة في مناطق معينة فتزداد الكفاية الإنتاجية لإفرادها، وتزداد قدرتهم على العمل وعلى الادخار مما قد يجذب بعض عناصر الإنتاج إلى تلك المنطقة وعجز المناطق الأخرى.

د- قد يؤثر الإنفاق على رغبة الأفراد وميلهم إلى الادخار بالنقص، ففي حالة توجيه الإنفاق العام إلى تأمين مستقبل الأفراد وتقرير معاشات، أو ضمانات اجتماعية كبيرة فقد يترتب على ذلك انصراف الأفراد على العمل وبالتالي الادخار لأنهم يضمنون إعانات حكومية تعينهم.

الفرع الثاني: أثر النفقات العامة على الاستهلاك.

يظهر أثر النفقات العامة على الاستهلاك من خلال شراء الدولة للسلع، والخدمات وتوزيع الدخل على أفراد الشعب، ففي الحالة الأولى تشتري الدولة هذه السلع والخدمات وتقدمها للمجتمع

¹ سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2009، ص73.

² حسين مصطفى حسين، مرجع سابق، ص31.

الفصل الأول : مدخل مفاهيمي حول المؤسسات العمومية والميزانية العامة

مثل وجبات الطلبة، والتوسع في الخدمات الصحية والتعليمية، أما في الحالة الثانية فيتحدد حجم الاستهلاك بما تدفعه الدولة من أجور، ومرتببات لعمالها لكن الاستهلاك يظل منخفضا إذا اقتصر على الفئات المنتجة، لذلك تتفق الدولة في إطار النفقات الاجتماعية أموالا كثيرة لزيادة الطلب الكلي على السلع، والخدمات من قبل الطبقات الفقيرة مما يزيد في حجم الاستهلاك⁽¹⁾ وعليه يمكن القول أن تأثير الإنفاق العام على الاستهلاك القومي يتحقق من خلال:

أولا: قيام الدولة بشراء الخدمات الاستهلاكية (الصحية والطبية و العلمية والدفاعية والأمنية وخدمات العدالة)، ويسمى هذا "بالاستهلاك العام" ويلاحظ أن هذه النفقات العامة وهي تؤدي الخدمات العامة تسهم في زيادة الناتج القومي، غير أن واقعة إنتاج هذه الخدمات العامة تندمج واقعية استهلاكها، وذلك ما يؤدي إلى التركيز على صفتها الاستهلاكية.

ثانيا: قيام الحكومة بشراء سلع لتمويل بعض الفئات (بعد تنازل هذه الفئات عن جزء من دخلهم للدولة)، مثل أفراد القوات المسلحة بغرض توزيعها على بالمجان على الفئات محدودة الدخل، أو طلاب المدارس، أو بغرض تخزينها لتوزيعها على الجمهور في حالات الحروب أو الحالات الاستثنائية.

ثالثا: قيام الحكومة بتوزيع دخول تخصص للاستهلاك (إعانات البطالة والعجز والشيخوخة والطفولة) وتسمى هذه التوزيعات بالتحويلات النقدية وكذلك تؤدي الإعانات التي تمنح لمنتجي السلع إلى زيادة استهلاك هذه السلع⁽²⁾، وتعد هذه النفقات المنتجة لأنها تعتبر مقابلا لما يؤديه هؤلاء الأفراد من أعمال وخدمات، فتؤدي مباشرة إلى زيادة الإنتاج الكلي ومن ثم فدخول الأفراد يؤدي إلى زيادة الاستهلاك الذي يؤدي بدوره إلى زيادة الإنتاج من خلال الأثر المضاعف⁽³⁾.

الفرع الثالث: أثر النفقات العامة على إعادة توزيع الدخل الوطني.

تتدخل الدولة لإعادة توزيع الدخل الوطني بين المواطنين بوسائل متعددة، فهي تمارس عن طريق إصدار القرارات الإدارية المباشرة التي تحدد الأثمان لعوامل الإنتاج وإلى جانب هذه الوسيلة الإدارية فإن الدولة يمكنها عن طريق الأدوات المالية تحقيق هذا الهدف فيمكنها إعادة توزيع الدخل الوطني عن طريق الإيرادات العامة، كما يمكنها تحقيق ذلك أيضا عن طريق

¹ أمير يحيوي ، مرجع سابق، ص 85.

² عبد الله الصعيدي ، علم المالية العامة ، القاهرة ، دار النهضة العربية ، 2007 ، ص 93، 92.

³ سوزي عدلي ناشد ، مرجع سابق ، ص 77.

الفصل الأول : مدخل مفاهيمي حول المؤسسات العمومية والميزانية العامة

النفقات العامة، وبهنا أن نبين أن الأدوات المالية كلها بما فيها النفقات العامة تؤثر بدهاءة على الدخل حتى في ظل السياسة المحلية إذ تقتطع الإيرادات العامة كالضرائب من هذه الدخل نسبا معينة، ثم تحول الحصيلة إلى منافع عن طريق الإنفاق العام (1).

فتميز الضرائب بين مصادر الدخل فنجد سعرا مرتفعا على الدخل المستمدة من رأس المال كالضريبة على التركات، والتي تقف حائلا دون تركيز الثروات ونجد سعرا منخفضا للضرائب المفروضة على الدخل الناجمة من العمل كالضريبة على المرتبات والأجور، ونجد إلى جانب ذلك سعرا يتراوح بين الشدة واللين على الدخل المختلفة المستمدة من العمل ورأس المال كالضريبة على الأرباح التجارية، والصناعية وبالنسبة للنفقات فتعتبر سياسة الدولة الإنفاقية أداة هامة في تحقيق توزيع أمثل يتفق مع القيم التي يعتنقها المجتمع وتؤدي نفقات الدولة إلى زيادة في دخول الطبقات الفقيرة، وذلك بتوسيعها في التحويلات الاجتماعية والمساعدات، ولا شك أن اعتناق نظم التأمين الاجتماعي ترفع من مستويات دخول هذه الطبقات التي تعجز مواردها عن إشباع حاجاتهم، وكذلك تؤدي نفقات الدولة إلى زيادة الدخل الحقيقية للأفراد بتوسيعها في الخدمات العامة المجانية لتستفيد منها الطبقة الفقيرة (2)

الفرع الرابع: اثر النفقات العامة على الأسعار

يؤثر الإنفاق العام في الأسعار على النحو التالي:

أولا: عن طريق تأثيرها على قوى العرض والطلب للسلع والخدمات التي يتم تبادلها في الأسواق المحلية ، زيادة العرض مثلا .

ثانيا :من خلال الإجراءات التنظيمية التي تتخذها الدولة في هذا الخصوص كسياسة مالية أحيانا .

أ- فإذا كان أثر الإنفاق على زيادة عرض السلع والخدمات أكبر من الأثر على زيادة الطلب الكلي ، تكون النتيجة انخفاض مستوى الأسعار وذلك لزيادة العرض أكثر من الطلب .

ب- أما إذا زاد الطلب الكلي بمقدار أكبر من العرض فإن مستوى الأسعار سوف يتغير ويرتفع .

¹ علي زغدود ،مرجع سابق،ص60.

² حسين مصطفى حسين ،مرجع سابق،ص33.

الفصل الأول : مدخل مفاهيمي حول المؤسسات العمومية والميزانية العامة

ج- الإنفاق العام يؤثر على مستوى الأسعار، أما بخفضها أو رفعها، وهناك إمكانية لتثبيت المستوى العام للأسعار والخدمات⁽¹⁾.

كذلك فإن أسعارها في الفترة القصيرة تتوقف على عرض غير منتظم نتيجة التقلبات الطبيعية خاصة المواد الغذائية، ويترتب على هذه العوامل من ناحية مطالبة المنتجين باستقرار الأسعار وعلاج تقلباتها لحماية دخولهم⁽²⁾.

خلاصة الفصل :

من خلال تعرضنا لدراسة الفصل الأول، وهو مدخل مفاهيمي حول المؤسسات العمومية والميزانية العامة تبين لنا أن الميزانية تعود إلى القرن السابع في مختلف دول العالم وكان الغرض منها رقابة السلطة التشريعية على الحكومة، ولا تقوم الميزانية إلا على مجموعة من المبادئ هي السنوية والتوازن، والوحدة والشمولية، والتخصيص كما تعرفنا على النفقات العمومية على أنها مبلغ نقدي يخرج من ذمة مالية للشخص المعنوي العام قصد إشباع الحاجات العامة، وكذلك تقسيم النفقات العمومية إلى تقسيمات نظرية، وتقسيمات في التشريع الجزائري التي تنقسم إلى نفقات التسيير، ونفقات التجهيز، ولمعرفة الأجهزة التي تحافظ على النفقات العامة سنتطرق إلى ماهية الرقابة بصفة عامة والهيئات الرقابية من خلال الفصل الموالي.

¹ محمد الصغير بعلي ويسرا أبو العلاء، مرجع سابق، ص42

² حسين مصطفى حسين، مرجع سابق، ص134

الفصل الثاني :

ماهية الرقابة المالية وأهدافها

وأنواعها.

الفصل الثاني: ماهية الرقابة المالية وأهدافها وأنواعها

الرقابة في المجال الإداري تكتسي الرقابة باعتبارها وظيفة إدارية لها أهمية خاصة حيث تهدف إلى ملاحظة، وقياس الادعاء، ولمعرفة مدى تحقيق الأهداف المسطرة مسبقاً، ولذلك فإن الهدف في هذا الفصل هو إعطاء نظرة شاملة لبعض المفاهيم المتعلقة بالرقابة لما لها من أهمية في تحديد الهدف من الدراسة، أولاً وكيفية المعالجة ثانياً ولتحديد هذه المفاهيم فإننا سنتطرق في هذا الفصل لثلاثة مباحث وهي كالتالي :

- المبحث الأول: ماهية الرقابة المالية وأهميته
- المبحث الثاني: أهداف الرقابة المالية و وسائلها وخطواتها الأساسية.
- المبحث الثالث: هيئات الرقابة على النفقات العامة.

المبحث الأول: ماهية الرقابة المالية وأهميتها .

لقد أصبح جليا واضحا مدى أهمية الرقابة بشكل عام، فالرقابة المالية بشكل خاص في حياة الشعوب، والدول على حد سواء فالرقابة تحتل مكان الصدارة الإدارية برمتها وتعد في هذا السياق أهم عناصر تلك العملية حيث يجب تنظيمها بشكل يجعل منها أداة فعالة في تطوير، وتوجيه عمل كافة الإدارات المختلفة، ويتجسد هذا التنظيم من خلال السند القانوني الذي يحكم عملية الرقابة، ومن أجل تحقيق بعض الغايات التي نصبوا إلى تحقيقها في هذا المبحث فإن الهدف في هذا المبحث يمثل في تحليل مفهوم وماهية الرقابة التي تعتبر أحد أعمدة الإدارة الحديثة من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول: نبذة تاريخية عن الرقابة المالية على المال العام.

يمكن رد جذور الرقابة إلى زمن بعيد حيث استمدت نشأتها من حاجة الإنسان منذ القديم إلى التحقق من صحة العمليات التي يتم إنجازها، وبمرور الزمن أخذت الرقابة تتطور بتطور المجتمع واتساع نطاقه، وتدخل الدولة في الاقتصادي وزيادة حجم المال العام المتداول، وفيما يل تناولنا تطور الرقابة المالية من الناحية التاريخية والوظيفية.

الفرع الأول: التطور التاريخي للرقابة المالية.

لقد عرف مفهوم الرقابة تطور تاريخيا هاما بتطور الأمم، والشعوب عبر مختلف الأزمنة يمكن إيجازه فيما يلي:

أولاً: التطور التاريخي للرقابة: لم تكن الرقابة وليدة اليوم وإنما مرت بتطور زمني عبر مختلف الحضارات والعصور حتى وصلت إلى يومنا الحاضر، حيث رافقت الرقابة نشوء الحضارات الإنسانية وتطورت بتطورها، وما ملامحها وإشكالها، وتنظيماتها التي نجدها اليوم إلا خلاصة ما توصلت إليه جهود وأفكار من سبقنا في هذا المجال .

فإذا ما أمعنا النظر في الأحداث التاريخية للحضارات الإنسانية لوجدنا بأن الرقابة عرفت في بلاد الرافدين منذ آلاف السنين إذ تبين الألواح الطينية التي وجدت في تلك البلاد على وجود قوانين مكتوبة باللغة الاكادية تشير إلى ما يشبه المصادقات المستعملة في التدقيق المعاصر، وقد كان المراقب يستمع إلى تقارير الموظفين المتعلقة بالمخزن وكيفية إنفاقهم له

الفصل الثاني: ماهية الرقابة المالية وأهدافها وأنواعها

ليحاسبهم على ذلك. ولقد نصت بعض الشرائع، والقوانين في تلك الفترة على عقوبات صارمة بحق من يتعدى على المال العام تصل إلى عقوبة الإعدام حيث نصت المادة السادسة من شريعة حامو رابي، والتي وجدت في مدينتي أور وبابل على مايلي "إذا سرق رجل حاجة تعود للإلهة، أو للقصر فإن الرجل يعدم ويعدم كذلك من توجد بيده الحاجة المسروقة "

أما في الشرق ظهرت في العراق فكرة المحاسبة عند السومريون قبل ثلاثة آلاف عام قبل الميلاد حيث وجدت وظائف الكاتب، وهي الرسائل والوثائق القانونية، وعقود البيع والشراء والاقتراض إضافة إلى كونه يعمل محاسباً لتدوين الغنائم لاشك أن فكرة وجود محاسبة تعني رقابة بحد ذاتها ، وقد شرعت القوانين المنظمة لشؤون الإدارة والمال وكان من اختصاصات هذه الإدارة التحقيقات في الشكاوى، والسهر على الأشغال الهامة ومراعاة الدقة في تحصيل الضرائب، وكان مدير الإدارة المركزية في ذلك الوقت يقوم بتقديم كشف حساب دقيق عن قيمة محاصيل الزراعة لديه، وبذلك تتضح معالم المساءلة التي كان معمولاً بها في تلك العهود.⁽¹⁾ في مصر الفرعونية ظهرت فكرة الرقابة الإدارية التي تتولاها الإدارة قبل حوالي ألف عام قبل الميلاد، فكان هناك تشريع حور محب الذي تضمن في مادته الأولى إجراءات لمنع اغتصاب السفن التي تستعمل في تسليم الضرائب والقرايين للآلهة كما تضمن إجراءات ضد الرشوة في تحصيل الضريبة العامة حيث احتفظ المصريون القدامى بسجلات بينت كميات الحبوب التي كانت ترد إلى مخازن الدولة والكميات التي تصرف منها كما احتفظ الإغريق، والرومان بسجلات مماثلة ومنظمة⁽²⁾

أما في العصر الرماني في مصر، فقد ظهرت وظيفة مراقب الحساب الخاص (يراد بذلك المسائل المالية الغير عادية، ومثال ذلك الغرامات التي تحصلها الحكومة والأراضي

¹ عبد الرؤوف جابر، دور رقابة ديوان المحاسبة، دراسة قانونية، مكتبة دار الثقافة، عمان، 1997، ص10.

² محمود حسين الوادي وزكريا احمد عزام، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2000، ص164.

الفصل الثاني: ماهية الرقابة المالية وأهدافها وأنواعها

والأموال التي ليس لها صاحب يصدر أحكاما بمصادرتها)، حيث كانت هذه الوظيفة من أخطر الوظائف في ذلك العصر. (1)

أما في أوروبا باعتبارها مهذا لتطور الرقابة المالية الحديثة ونتيجة لتطور المعاملات التجارية محليا وخارجيا، فقد عرفت الرقابة المالية منذ القرن الخامس عشر ميلادي تطورا كبيرا خصوصا بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة، وظهر نظام القيد المزدوج حيث نشأت الحاجة للتأكد من دقة البيانات المسجلة في السجلات، ومطابقتها للواقع خصوصا، وأن استخدام المحاسبة لم يقتصر على المؤسسات التجارية، والصناعية فقط بل امتد إلى هيئات أخرى متعددة، كالهيئات الحكومية والمنظمات الاجتماعية... إلخ (2) وقد ازدادت تلك الحاجة نتيجة اتساع حجم المؤسسات، وتدخل الدولة اكسر فأكثر مما تطلب نظام رقابة فعال في مختلف المجالات، وبالأخص في المجال المالي وذلك بهدف الحفاظ على المال العام، من مختلف أشكال السرقة والتلاعب والإسراف.

ثانيا : التطور الوظيفي للرقابة:تطور مفهوم الرقابة المالية بتطور المبادئ التي تحكم النشاط المالي للمنظمات، حيث بدأت بمفهومها المالي التقليدي على الرقابة المحاسبية القائمة على المراجعة المستندية والتحقق من سلامة تطبيق القوانين المالية إن الرقابة المالية وفق المنهج الحديث لم تعد قاصرة على الإجراءات التي تتبع لمراجع الحسابات، والتصرفات المالية بل تجاوزت هذا المفهوم إلى تقييم أعمال الأجهزة الخاضعة للرقابة وقياس مدى كفاءتها وقدرتها على تحقيق الأهداف الموضوعية وفق الزمن المحدد لها، إذ يمكننا القول بان عملية الرقابة انتقلت من قسم ديوان المحاسبة إلى جهاز مستقل في الرقابة المالية(3) .

الفرع الثاني:تعريف الرقابة.

للقوف على تعريف الرقابة المالية لا بد من تحديد مفهوم الرقابة لغة أولا، ثم تحديد الرقابة اصطلاحا ثانيا تعريف الرقابة المالية كصورة من صور الرقابة المالية أخيرا

¹ عبد الرؤوف جابر، مرجع سابق، ص11.

² خالد أمين عبد الله، تدقيق الحسابات (الناحية العلمية)، ط1، دار وائل للنشر عمان، الأردن، 2000، ص14

³ عوف محمود الكفراوي ، الرقابة المالية في الإسلام ، مكتبة الإشعاع للطباعة والنشر ، 1997 ، ص19

أولاً: تعريف الرقابة

لغة وردت كلمة "الرقابة" في اللغة العربية بمعان عدة نذكر منها:

أ- الحراسة والملاحظة:

فالرقابة مشتقة من فعل راقب، وراقبه أي حرسه ولاحظه ويقال راقب الله في عمله أو في أمره أي خافه وخشيه.

ب- الإشراف: ارتقب، أشرف وعلا والمراقب هو الموضع يرتفع عليه الرقيب، وارتقب المكان معناه علا وأشرف.⁽¹⁾

ج- الحفظ: فالرقيب من أسماء الله تعالى وتعني الحافظ الذي لا يغيب عنه شيء. قوله تعالى "إن الله كان عليكم رقيباً" (سورة النساء، آية رقم 1) أي حفيظاً لأعمالكم مطلع عليها.⁽²⁾

ثانياً: تعريف الرقابة اصطلاحاً لقد تعددت التعاريف التي قيلت بشأن الرقابة بشكل عام، وتتنوع بحسب الزاوية التي ينظر إليها، ولذلك يقضي الأمر في البداية تحديد معنى الرقابة بكل دقة، ووضوح لأنها تستعمل عادة في مفهومها الواسع جداً حيث تعتبر الرقابة وظيفة من وظائف الإدارة، كما أنه يمكن أن تستعمل كلمة الرقابة للدلالة على الرقابة البرلمانية؛ أي رقابة البرلمان على أعمال الحكومة، أو للإشارة إلى الرقابة التسلسلية حيث تعني ممارسة الرئيس سلطة تسلسلية على المرؤوس، كما يمكن استخدامها من الناحية القانونية، حيث تعرف بأنها حق دستوري يخول صاحبه سلطة إصدار القرارات اللازمة لإنجاح خطة العمل⁽³⁾ إضافة إلى ما سبق يمكن أن تحمل الرقابة معنى الوصاية من جانب الدولة لفرض حدود، أو قيود معينة تؤدي أهداف التنظيم الإداري الذي تتطلبه الدولة، أما في الإدارة وهو مجال اهتمامنا فإن الرقابة تكتسي معنى أدق، حيث توحى فكرة التدقيق، أي التأكد من أن شيئاً معيناً هو صحيح أو يجب أن يكون هكذا بالنسبة لقاعدة معينة.

¹ جمال الدين محمد بن منظور، لسان العرب، ج2، ط2 دار صادر للطباعة والنشر، بيروت، 1975، ص424.

² عبد الله محمد القرطبي، الجامع لأحكام القرآن، ج3، دار الكتب المصرية، 1967، ص7.

³ سيد خليل هيكل، الرقابة على المؤسسات العامة الإنتاجية والاستهلاكية، منشورات دار المعارف، مصر، ص176.

الفصل الثاني: ماهية الرقابة المالية وأهدافها وأنواعها

فيرى بعض الكتاب أن الرقابة تعني العمل على تحقيق أهداف معينة تسعى الوحدة إلى انجاز بينما يعتقد فريق آخر أن أساس الرقابة هو تحديد العمل المطلوب أدائه من كل فرد داخلها إذ في هذا ضمان لتنفيذ الأعمال المطلوبة في المواعيد المحددة .

ثالثا: تعريف الرقابة المالية إن جوهر الرقابة المالية على الهيئات العمومية ناتج عن الملكية العامة للأموال التي يتم تخصيصها لها لتستخدمها أفضل الاستخدام، وتحافظ عليها وفقا لمختلف القيود المفروضة عليها، ومن هنا نلاحظ أن الرقابة المالية تكتسي معنى دقيق، حيث توحى فكرة التدقيق التأكد من أن شيئا هو صحيح، أو يجب أن يكون هكذا بالنسبة لقاعدة معينة، وعلى الرغم من أن معظم التعاريف التي تطرقت للرقابة المالية ركزت على إدارة الأعمال، إلا أن فئة قليلة تطرقت للرقابة المالية على الأموال العمومية نذكر منها :

أحمد حمدي قبيلات يرى بأن الرقابة المالية هي "الرقابة التي تستهدف التأكد من حسن استعمال المال العام مما يتفق مع أهداف التنظيم، وتحقيق الغايات المالية والمحاسبية عن طريق الالتزام بالبيانات، والإجراءات المالية والمحاسبية أو المحافظة على موارد، وممتلكات أصول تلك المنظمة، والتحقق من التزام الإدارة بالتشريعات المعمول بها في تحصيل الإيرادات العامة وصرف النفقات العامة والتأكد من أن النفقات تتم في الأوجه المحددة قانونا وكما يخدم المصلحة العامة".

أما عبد الحليم كراجه وآخرون فقد عرفوا الرقابة المالية بأنها:⁽¹⁾ عملية تتبع ودراسة الأعمال المالية العامة والتأكد من حركة الأموال تسيير طبقا للخطة الموضوعة ويشمل ذلك وضع معايير، ومقاييس رقابية محددة لمقارنة الانجاز الفعلي مع المعايير، وتحديد الانحرافات المتوقعة ومعرفة أسبابها بقصد وضع العلاج اللازم لها وفي الوقت المناسب".

ولقد عرفت لجنة الأدلة والمصطلحات التابعة للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الرقابة المالية في القطاع الحكومي بأنها الرقابة التي تأخذ احد الشكلين

¹ احمد سليمان قبيلات ،الرقابة المالية والإدارية على الأجهزة الحكومية ،مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع ،عمان ،الأردن

الفصل الثاني: ماهية الرقابة المالية وأهدافها وأنواعها

الآتين: رقابة مالية خارجية: تقوم بها أجهزة رقابية مستقلة عن الجهات الخاضعة للرقابة
رقابة مالية داخلية: تقوم بها وحدات إدارية تعمل داخل الجهة الخاضعة للرقابة.

المطلب الثاني: أنواع الرقابة المالية .

لا تتخذ الرقابة على الهيئات العمومية صورة واحدة في مختلف الدول بل تتعدد وتختلف تبعاً
للإيديولوجيات السياسية، والاقتصادية التي تنتهجها، ومنه فإنه يمكن تحديد أنواع عديدة
للقابة المالية من الناحية النظرية، تختلف فيما بينها حسب الزاوية التي ينظر إليها ومنها وفيما
يلي سنتطرق إلى بعض هذه الأنواع، والأسس المستخدمة في تصنيفها .

الفرع الأول: الرقابة المالية حسب التوقيت الزمني.

إن عملية الرقابة تمارس قبل عملية التنفيذ، وتستمر أثناءه وتمتد إلى ما بعد انتهائه ونظراً
لاختلاف وتعدد الإجراءات من مرحلة لأخرى يمكن أن نلخص أن الرقابة المالية من حيث
حدوثها يمكن تقسيمها إلى ثلاثة أنواع رئيسية هي سابقة، متزامنة، ولاحقة للتنفيذ وفيما يلي
نتطرق لكل منها:

أولاً: الرقابة المالية السابقة. يعد هذا النوع من الرقابة أحد عناصر التوجيه في العمل الإداري
إذا ما استعمل في إطار السليم للوقاية من أخطاء التنفيذ لذلك أطلق عليه اسم الوقائية لا يعمل
على تلاقي الأخطاء وقوع الأخطاء، والانحرافات ويستهدف هذا النوع من الرقابة التحقق من
مشروعية التصرف المالي قبل التنفيذ حيث يجب أن تتم عمليات المراجعة، والرقابة قبل الصرف
فلا يجوز لأي وحدة تنفيذ الارتباط بالالتزام، ودفع أي مبلغ قبل الحصول على موافقة الجهة
الرقابية على القرارات المتعلقة بالتصرف في الأموال العامة، ومن الطبيعي أن تتم الرقابة
المسبقة على جانب النفقات فقط أما في جانب الإيرادات فإنها تتم الموافقة المسبقة على
الإيرادات وتوزيعها على البنود المصروفات فضلاً عن فحص المستندات والتأكد من صحتها
وتتخذ الرقابة السابقة على الصرف وتتخذ الرقابة السابقة على الصرف إشكالا متعددة فقد
يصرح للبنك المركزي بأن يضع المبالغ التي وافقت عليها السلطة التشريعية تحت تصرف
الأميرين بالصرف، وقد تتضمن الحصول تقدماً على إقرار من الجهة المختصة سلامة كل عملية
على حده من الجهة القانونية، والتأكد من صحتها من جميع الوجوه مثلاً وجود اعتماد لهذا النوع

الفصل الثاني: ماهية الرقابة المالية وأهدافها وأنواعها

من النفقة، وأن إجراءات الارتباط بالالتزام قد تمت وفقاً للقوانين، واللوائح وأن مستندات الصرف مطابقة للنظم المالية المعمول بها.

إن الرقابة المسبقة تطبق بشكل أساسي على عنصر، أو جانب النفقات فقط أما بالنسبة للإيرادات فتم هذه الرقابة على الإيرادات في الميزانية، وتوزيعها على بنود المصروفات حيث لا يعقل أن تتم الرقابة المسبقة على تحصيل الإيرادات. (1)

ثانياً: الرقابة المالية المرافقة. إذا كانت الرقابة السابقة رقابة وقائية سابقة للأداء يتمثل دورها الأساسي في منع وقوع الأخطاء، أو تقليلها إلى أدنى مستوى ممكن فإن ذلك لا يعني استحالة وقوع الأخطاء والمخالفات المالية التي لا تتمكن أجهزة الرقابة السابقة من اكتشافها

أورصدها خاصة تلك الحوادث، أو المخالفات التي تتميز بعنصر المفاجأة (2) تتمثل هذه الرقابة في مختلف عمليات المتابعة التي تجريها الأجهزة الرقابية المختصة على ما تقوم به إدارات الهيئات العمومية من نشاط مالي يتعلق بالنفقات التي تقوم بها، والإيرادات التي تحصل عليها إن هذا النوع من الرقابة يمتاز بالاستمرارية، والشمول حيث يبدأ مع تنفيذ الأعمال ويتابع خطرات التنفيذ. أن أهم ما يميزه هو اكتشاف الأخطاء لحظة وقوعها فيساعد على اتخاذ ما يلزم من إجراءات تصحيحية.

ثالثاً: الرقابة المالية اللاحقة.

ويهدف هذا النوع من الرقابة إلى كشف ما قد يقع من مخالفات مالية وأخطاء سواء عند جباية الأموال، أو إنفاقها ويتم ذلك بمراجعة، وفحص الدفاتر المحاسبية ومستندات التحصيل والصرف والحساب الختامي، وكافة النشاطات المالية التي قامت بها الهيئات العمومية وذلك بعد أن تكون كافة العمليات المالية الخاضعة للرقابة قد انتهت (الرقابة الكاشفة) (3)

¹ محمود حسين الوادي وزكريا احمد عزام، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2000، ص170.

² عبد المعطي محمد عساف. مرزوق راتب عساف، مبادئ الإدارة (المفاهيم والاتجاهات الحديثة)، مكتبة المحتسب، عمان، الأردن، 2000، ص287.

³ محمود حسين الوادي وآخرون، مرجع سابق، ص216.

الفصل الثاني: ماهية الرقابة المالية وأهدافها وأنواعها

الفرع الثاني: الرقابة المالية من حيث موضوعها.

الرقابة المالية على المال العام على أساس موضوعها تنقسم إلى:

أولاً: الرقابة المحاسبية. أن هذا النوع من الرقابة يقوم على مراجعة جميع السجلات المحاسبية، والميزانية الختامية كما يقوم بمراجعة جميع العمليات المالية وتفصيلها للتأكد من صحة هذه الإجراءات التي اتبعت، وتوفر المستندات واكتمالها وأن الصرف تم وفق الخطة المقررة .

ثانياً: الرقابة الاقتصادية. عرف هذا النوع من الرقابة بعد الحرب العالمية الثانية بهدف إصلاح ما دمرته الحرب من خلال محاربة الكساد، وتحقيق الازدهار الاقتصادي يهدف هذا النوع من الرقابة إلى مراجعة نشاط السلطات العامة من حيث المشروعية، والبرامج التي تقوم بتنفيذها من أعمال وتكلفة انجازها وبيان مواطن الضعف في التنفيذ.

وما قد يصاحبه من إسراف وتبذير بالإضافة إلى التأكد من كفاءة السلطات المشرفة على التنفيذ وحسن سير العمل في المواعيد المقررة ومدى تحقيق النتائج المرجوة. والرقابة الاقتصادية تتضمن رقابة الكفاءة ورقابة الفعالية معا حيث تعني الأولى تحقيق أكبر قدر ممكن من النتائج بأقل قدر ممكن من الجهود، والتكاليف والثانية تعني الرقابة على مدى تحقيق النتائج المرجوة.

ثالثاً: الرقابة على البرامج.

يهتم هذا النوع من الرقابة بمدى تحقيق الخطط والبرامج للأهداف المحددة⁽¹⁾

¹ -سيروان عدنان مبزرا الزهاوي، الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة في القانون العراقي، منشورات الدائرة الاعلامية في المجالات النواب، بغداد، 2008، ص 79.

الفصل الثاني: ماهية الرقابة المالية وأهدافها وأنواعها

الفرع الثالث: أنواع الرقابة حسب القائم بها

يمكن التمييز بين نوعين من الرقابة وفقا لهذا المعيار وهي:

أولاً: الرقابة الداخلية.

يمارس عملية المراقبة الداخلية أفراد مختصون يعملون في نفس الشركة، ومن الأسباب التي تزيد من قيمة أعمال المراقبين الداخليين أنهم يكونون معاشي لظروف العمل، وأكثر إلماماً بها وبالتالي فهم أقدر على فهم المالية للشركة.

وتمارس هذه الرقابة داخل الجهة المنفذة للإعمال باعتبارها المسؤولة عن التنفيذ، وذلك بغرض التأكد من أن العمل يسير وفق ما هو مطلوب، والكشف عن أسباب الفشل وذلك باعتبارها الجهة المسؤولة عن عملها، ومن أجل نجاح الرقابة الذاتية فإنها تتطلب:

1- توزيع العمل بين الموظفين تحديد مسؤوليات وواجبات كل منهم بشكل يكفل الحد من الغش والأخطاء.

2- أن لا ينفرد موظف واحد بإتمام عمل من أوله إلى آخره.

3- تفهم الموظفين لواجباتهم الكاملة.

4- تغيير واجبات الموظفين من حين لآخر بما لا يتعارض مع مصلحة العمل وأن الحكمة من هذا هو اكتشاف أي تواطؤ قد يحصل بين الموظفين في الإدارة الواحدة.

5- أن يجري جرد مفاجئ أو تفتيش دوري للخزينة.

ثانياً: الرقابة الخارجية يتولى عملية الرقابة الخارجية خبراء مختصون من خارج المنظمة وعادة ما يكونون ممثلين لمكاتب مستقلة ومتخصصة، والهدف الأساسي للمراقبين الخارجيين هو التقييم الدقيق لمدى ملائمة أدوات الرقابة المالية المستخدمة لتقييم الأداء المالي وإلى كشف الانحرافات ويقوم المراقبون بعد التأكد من نتائج إبلاغها إلى الجهات الإدارية العليا والجهات المسؤولة وعادة ما تتم الرقابة الخارجية بشكل دوري، وعلى أساس سنوي ومهمة المراقب

الفصل الثاني: ماهية الرقابة المالية وأهدافها وأنواعها

الخارجي هو التعليق على الرقابة الداخلية وبيان مستوى وجودة الأداء للرقابة الداخلية⁽¹⁾

المبحث الثاني: أهداف الرقابة المالية وخطواتها و وسائلها.

تتعدد أهداف الرقابة بشكل عام والرقابة المالية بشكل خاص وفقا لما تمليه فقرات القوانين المختلفة، والتي تركز على الأهداف التقليدية في الدول المتخلفة وهذا عكس ما يجري في الدول المتقدمة التي غيرت أهدافها الرقابية وتوسعت لتصبح رقابة شاملة تركز على الأداء والأهداف والنتائج كما غيرت وسائلها بشكل كبير، وأصبحت تعتمد على الأساليب، والتقنيات الحديثة التي تتميز بالفعالية والاقتصاد في الوقت والجهد وهذا ما سنتناوله في هذا المبحث من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول: أهداف الرقابة المالية.

تطورت أهداف الرقابة المالية تبعا لتطور دور الدولة من توفر الأمن والحراسة إلى التركيز على التنمية وتوفير الخدمات للمواطنين، فلم تعد الرقابة المالية تقتصر على التأكد من أن النشاط الممارس يتفق مع أحكام القوانين والأنظمة والتعليمات بل تجاوز ذلك للتأكد من أن النشاط يمارس بأفضل طريقة، وبأقل تكلفة ممكنة حتى يمكن المحافظة على المال العام وحمايته من النهب والتبذير، وبذلك يمكن أن نبور الرقابة المالية في النقاط التالية:

الفرع الأول: مجال الرقابة المالية.

يمكن أن نبور الرقابة المالية في النقاط التالية:

أولا: التحقق من أن الموارد المالية قد جمعت وتم تحصيلها وفقا للقواعد واللوائح والقوانين المعمول بها وأنه قد تم إيداعها في الحسابات المخصصة لها بالإضافة إلى الكشف عن تسيب أو مخالفة في تحصيل تلك المواد.

¹ سيروان عدنان مبرزان الزهاوي، مرجع سابق، ص 80 .

الفصل الثاني: ماهية الرقابة المالية وأهدافها وأنواعها

ثانيا: التحقق من أن الإنفاق قد وفقا لما هو مخصص له وفقا للقوانين، واللوائح، والتعليمات المحددة، والتأكد من حسن استخدام تلك الأموال دن تبذير، أو انحراف أو الكشف عن كل ما يقع في هذا الصدد من مخالفات متعددة لإيقافها وعدم تكرارها .

ثالثا: متابعة تنفيذ الخطط الموضوعة، والتي تهدف إلى تحقيق المصلحة العامة وفقا لما هو مقرر لها وتقييم الأداء للتحقق من مطابقة التنفيذ للخطط، والتعرف على مدى تحقق الأهداف المحددة والكشف عن الانحرافات والممارسات الخاطئة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة، والتعرف على فرص تحسين الأداء في المستقبل.

رابعا-التأكد من سلامة الناطمة والتعليمات والقوانين المالية، والتحقق من كفايتها وانسجامها مع الوقت الراهن واكتشاف نواحي الضعف والخلل فيها لاقتراح وسائل العلاج وذلك لتجنب التهرب من الالتزامات المالية، والاعتداء على المال العام دون تشدد في الإجراءات مما قد يعيق عمليات التنفيذ ويجعل من عملية الإدارة المالية عملية مستحيلة⁽¹⁾ خامسا-التأكد من أنظمة العمل تؤدي إلى كبر نفع ممكن، وبأقل النفقات الممكنة وبأقصر السبل، وتصحيح القرارات الإدارية مما يؤدي إلى حسن سير العمل في كافة مراحل التخطيط والتنفيذ والمتابعة.

سادسا-مراجعة الحسابات الختامية للميزانية، والقوائم المالية المختلفة بها للتأكد من صحتها سابعا-كشف وتحديد المشاكل والمعوقات والسلبيات قبل وقوعها حتى يمكن تداركها أو كشفها حال وقوعها حتى يمكن معالجتها قبل استفحال أثارها عن طريق إقامة نظام رقابي سليم والتوجه إلى ما يجب اتخاذه من إجراءات واحتياطات، وتحديد الاختصاصات والمسؤوليات وتوضيح الأوامر والسياسات واللوائح المطلوب تنفيذها⁽²⁾

ثامنا: الوقوف على المشاكل والمعوقات التي تعترض مختلف الأجهزة المالية في عملها والعمل على معالجة هذه المشاكل، وإزالة تلك المعوقات خاصة فيما يتعلق بنقص الكفاءات ونقص الإمكانيات.

¹ حسين راتب يوسف ريان، الرقابة المالية في الفقه الإسلامي، دار النفائس للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999، ص27

² علي محمود منصور، مبادئ الإدارة (أسس ومفاهيم)، مجموعة النيل العربية للنشر، القاهرة، مصر، 1999، ص246

الفصل الثاني: ماهية الرقابة المالية وأهدافها وأنواعها

تاسعا: كشف وتحديد الممارسات الإبداعية حال وقوعها حتى يمكن رعايتها والمتمثلة أساسا في تحصيل الإيرادات بأكبر كفاية ممكنة، والتحكم في النفقات بأكبر قدر ممكن والعمل على تخفيضها.

من خلال ما سبق، يمكن القول أن أهداف الرقابة المالية على المال العام يمكن تحديدها في الأهداف التالية:

الفرع الثاني أهداف الرقابة المالية.

للقابة المالية جملة من الأهداف نذكر منها:

أولاً: أهداف مالية وتتمثل في التحقق من سلامة التصرفات، والإجراءات المالية، وكشف الانحرافات والأخطاء المالية والاختلاسات، ومراقبة الأداء المالي وفقا للأهداف الموضوعية وبالتالي مراقبة الترشيد في الإنفاق، وبتعبير آخر فإن هذه الأهداف المالية تتمثل في العمل على المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة، والإهمال والتقصير في تحصيلها وغير ذلك من أوجه سوء الاستعمال بالإضافة إلى التأكد من استثمارها في أفضل استخدامات التي تحقق النفع العام، وعدم الإسراف في صرفها، وإنفاقها ومنع صرفها على المجالات التي تشعب مصالح خاصة فقط .

ثانياً: أهداف إدارية وتنظيمية: وتتمثل في التأكد من أن أنظمة العمل تؤدي إلى أكبر نفع ممكن بأقل النفقات الممكنة وتصحيح القرارات الإدارية مما يؤدي إلى حسن سير العمل في كافة مراحل التخطيط والتنفيذ والمتابعة، وتشمل هذه الأهداف بشكل عام الأهداف التالية: أ- تساعد الرقابة المالية على تحسين عملية التخطيط وزيادة فعاليتها في مواجهة المستقبل بأهداف وتوقعاته ومشكلاته، كما تكشف الرقابة بعض عيوب التخطيط.

ب- تساعد الرقابة المالية على توجيه وتنظيم الجهود لانجاز الأغراض والأهداف المحددة للمنظمة بفعالية وكفاية، كما تعمل الرقابة على تصحيح الانحرافات البسيطة ومنع تفاقمها واتخاذ الإجراءات التصحيحية قبل استفحال الأمور.

الفصل الثاني: ماهية الرقابة المالية وأهدافها وأنواعها

ج- تساعد الرقابة المالية على اتخاذ القرارات المناسبة من خلال المعلومات التي تقدمها لصانعي القرار من خلال تحديد الانحرافات عن الخطط، والمعايير ومواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك.⁽¹⁾

د- تساعد الرقابة المالية على تقييم الوضع العام للمنظمة، وتحديد مركزها المالي والإداري والاقتصادي كما تساعد الرقابة على تقييم أداء العاملين لأغراض الحوافز والتدريب والاختبار. **ثالثاً- أهداف قانونية** تتمثل في التأكد من مطابقتها، ومسايرة مختلف التصرفات المالية من إيرادات ونفقات للقوانين والأنظمة والتعليمات، والسياسات والتوجيهات، والأصول المالية المتبعة وهو ما يعني استخدام الاعتمادات في الأوجه التي خصصت لها وجباية الإيرادات حسب الأنظمة واللوائح، ومن ثم فإن الأهداف القانونية تركز على مبدأ المسؤولية والمحاسبة حرصاً على سلامة التصرفات المالية، ومعاقبة المسؤولين عن انحرافات، أو مخالقات من شأنها الإخلال بحسن سير الأداء المالي عموماً.

رابعاً - أهداف اجتماعية تتمثل في منع ومحاربة الفساد الإداري، والاجتماعي بمختلف صورته وأنواعه مثل الرشوة والسرققة والإهمال، أو التقصير في أداء الواجبات وتحمل المسؤوليات تجاه المجتمع، وهذه الأهداف تركز على الجوانب السلوكية للأداء، وهي أقوى أنواع الرقابة، ويصعب قياسها وضبطها من خلال الأدوات والوسائل الرقابية الخارجية، وبالتالي فإن الجوانب السلوكية تتحقق من خلال الحفز الداخلي، أو الذاتي للعاملين وهو أمر يمكن تعزيزه من خلال نظام الحوافز والاتصال المباشر بين الرئيس والمرؤوس.

المطلب الثاني: خطوات الرقابة المالية ووسائلها.

تمثل الرقابة مجموعة العمليات التي من أجل تحقيق الفعالية الإدارية المطلوبة والمأمولة إلا أن هذه العمليات متداخلة ما بين مختلف وظائف الإدارة، وبالأخص وظيفتي التخطيط و الرقابة حيث توجد علاقة وطيدة ما بينهما، ويعتبران وجهان لعملة واحدة، وبالرغم من هذا التداخل

¹ محمد أمين عودة، إدارة المشروعات العامة، (الفضايا والاستراتيجيات)، ط2، مطبوعات جامعة الكويت، 2009ص85.

الفصل الثاني: ماهية الرقابة المالية وأهدافها وأنواعها

وصعوبة الفصل بينهما فيما يخص العمليات المشتركة إلا أنه يمكن حصر مجموعة من المراحل، أو الخطوات التي تتضمنها عملية الرقابة وهي:

أولاً - تحديد المعايير اللازمة للتقييم: تعتبر هذه الخطوات من أهم خطوات عملية الرقابة لأن المعايير التي يتم وضعها في هذه الخطوة تعتبر بمثابة الأساس الذي يبني عليه نظام الرقابة، أو المنارة التي يسترشد بها إذ بدونها لا يمكن معرفة نسبة العمل المنجز، ويتعذر التفريق بين الأداء الجيد والردئي، ومن ثم فإن فاعلية نظام الرقابة يتوقف على مدى موضوعية ودقة تلك المعايير التي يجب أن تستمد من الخطة وأهدافها فالمعايير إذا ما هي إلا ترجمة للأهداف المدرجة بالخطة إلى أشكال في الحكم على الادعاء الفعلي من مقارنة بتلك المعايير⁽¹⁾، وفي الحقيقة فكما أن مقاييس الأداء أي المعايير ضرورية للرقابة إلا أن هناك نقطة هامة يجب الإشارة إليها وهي أن الرقابة تعتبر ضرورية في اكتشاف وإجراء التعديلات الضرورية في المعايير، إذ أنه يمكن تعديل هذه الأخيرة على ضوء المعلومات الناتجة على عملية الرقابة أي عن طريق التغذية العكسية للرقابة، حيث تفيد عملية الرقابة في تقسيم المقاييس، أو المعايير التي تم تحديدها لقياس الأداء.

إن الملاحظ لعملية الرقابة، يجد أن مقاييس الأداء لها دور هام في تمكين النظام الرقابي من أداء مهامه بفاعلية فبدون مقاييس الأداء لا نستطيع مقارنة مستوى الأداء الفعلي بالمستوى المعياري المحدد مسبقاً على ضوء الأهداف المرغوبة تحقيقها، كما أنه من المسلم به أن الرقابة لا توجد إلا حيث توجد أهداف محددة مسبقاً، قد تكون في صورة خطة أو سياسية أو معياراً، أو نمط معين، فاللوائح المالية وقوانين ضبط الميزانية وما تتضمنه من قواعد وضوابط ومعدلات الأداء المعياري كلها أهداف محددة مسبقاً يتم على أساسها تقييم ما تم من أعمال، وما قد قدم من خدمات وعلى أساسها تتم عملية الرقابة.

ثانياً - قياس الأداء الفعلي: تتمثل الخطوة الثانية من خطوات الرقابة في قياس مستوى الأداء الفعلي ومعرفة مدى قربيه، أو بعده عن الأهداف أو المعايير التي تم تحديدها سابقاً، وكما أنه من

¹ احمد عرفة وسمية شبلي، الإدارة والفرغ، فعاليات التخطيط والرقابة، دار النيل للنشر، مصر، 1989، ص 277.

الفصل الثاني: ماهية الرقابة المالية وأهدافها وأنواعها

الصعب القيام بمراقبة مختلف الأعمال في غياب وجود معايير الادعاء، فإنه من غير المجدي وجود هذه المعايير دون القيام بعملية قياس دوري لمستوى الأداء، وعادة ما يتم قياس الأداء في مرحلة متعاقبة، ومتعددة من التنفيذ، فقد يكون القياس في مرحلة المدخلات أي قبل بداية التنفيذ، وتسمى الممارسة عندئذ بالرقابة المانعة، أو الوقائية، أو السابقة فمثلا قد يكون تفادي أي تصرف مالي خارج عن الميزانية قبل تنفيذه، كما قد تمارس الرقابة أثناء التنفيذ، والتي يطلق عليها الرقابة المتزامنة، أو المسيرة للتنفيذ، ويجب الإشارة هنا أنه من الضروري منذ اللحظة الأولى لبدء التنفيذ الفعلي، وعملية القياس أي المقارنة توقع اتجاهات الادعاء وعدم الانتظار حتى يتم التنفيذ وينتهي، وترجع أهمية ذلك إلى قيمة الرقابة الوقائية أي السابقة وتكاملها مع الرقابة المتزامنة ومالها من أثر ايجابي على الأداء النهائي فتوقع اتجاهات الادعاء يمكن من الكشف المبكر عن الانحرافات، أما القياس الأخير فيتمثل في قياس المخرجات أي بعد الانتهاء من عملية التنفيذ، ويطلق على هذا النوع الرقابة التصحيحية، أو العلاجية، أو اللاحقة وهي رقابة ضرورية لاستكمال العملية الرقابية الشاملة بحيث تتأثر بشكل كبير بمستوى أداء الأنواع السابقة من الرقابة.

وتقدم المعلومات المتأتية من عملية القياس الناتجة عن ممارسة مختلف أشكال الرقابة بالاعتماد على ما توفره النظم المحاسبية والأساليب الإحصائية، والتقارير من بيانات ومعلومات، كما تلعب المشاهدة الشخصية، والمناقشات لغرض التماس المباشر مع المرؤوسين في توفير بيانات مهمة لأخذ فكرة عن الأداء الفعلي أي أن هناك تغذية عكسية في مختلف المراحل، وفي مختلف المستويات الإدارية يمكن الاستفادة منها.

وتتطلب مرحلة قياس الأداء الفعلي توفر وسائل ملائمة للقياس من أعمال وأنظمة وأجهزة حيث يمكن للحاسوب أن يلعب دورا مهما في سرعة القياس، وعرض النتائج بدقة كبيرة بغرض تحقيق فاعلية الرقابة، ومن ثم اتخاذ القرارات الخاصة بها في المراحل التالية لأن لعامل السرعة أثر في فاعلية النظام الرقابي.⁽¹⁾

¹ صالح هاشم صادق، المدخل في التخطيط والرقابة، الجامعة المفتوحة، ليبيا، 1998، ص 110

الفصل الثاني: ماهية الرقابة المالية وأهدافها وأنواعها

ثالثا- مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير والكشف عن الانحرافات: إن القيام بوضع المقاييس أو المعايير وجمع البيانات حول الأداء الفعلي، قد يأخذ الكثير من الوقت والجهد ويكلف كثيرا وتعتبر كل هذه الأشياء مضيعة للوقت والجهد والمال إذا لم يتم القيام بدراسة الأداء الفعلي ومقارنته بالمعايير لكشف الانحرافات حالة وجودها، وتحديد اتجاهها ومداهها، وتمكين الإدارة أيضا من التنبؤ بالنتائج المستقبلية⁽¹⁾، وجعلها قادرة على مواجهة الأخطاء في المستقبل لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، ويجب في هذه المرحلة التركيز على الانحرافات الهامة سواء كانت موجهة، أو السالبة بحيث تعطي الرعاية، والاهتمام الكافي للأولى من أجل دعمها بينما تحلل الثانية بشكل أدق من أجل معرفة أسبابها وعلاجها ، وهنا تظهر أهمية الحاجة إلى نظام معلومات على درجة من الفعالية مما يمكن من نقل المعلومات إلى كل من يرغب في الحصول عليها، بالإضافة إلى أهمية نوعية وجود المعلومات من حيث طريقة عرضها وإلى من سوف تقدم ومتى سوف تقدم ومدى الدقة التي تتمتع بها، وكذا تكلفة تشغيل تلك البيانات⁽²⁾ وبذلك تخلص إلى أن هذه المرحلة تتطلب استعمال كافة الإمكانيات المتاحة سواء البشرية منها مثل المختصين في المحاسبة والإحصاء والتحليل المالي إلخ والمادية مثل أجهزة الحاسوب، والسجلات المالية إلخ مما يسمح بعملية المقارنة بشكل فعال بين النتائج المحققة، والأهداف المحددة ما إذا كان الانحراف داخل حدود المرونة المقبولة أم خارجها .

رابعا- مرحلة دراسة وتحليل الانحراف: من المعلوم بصفة عامة أنه من النادر أن يتطابق الأداء الفعلي مع الأداء المخطط بشكل كلي، وبالتالي لا بد من وجود اختلافات بين الطرفين إلا أنه من الضروري جدا معرفة الأسباب التي أدت إلى ذلك، وتحدد نوعية تلك الانحرافات فيما إذا كانت طبيعية أم لا فالانحراف الطبيعي قد لا يحتاج إلى علاج أصلا، أو يحتاج إلى علاج سطحي وبسيط لا أكثر في حين أن الانحراف غير الطبيعي يتطلب علاجا حاسما وصارما يجب أن يخطط له بشكل جيد يتناسب مع أهميته وجسامته.

¹ احمد عرفة ،سمية شبلي ،مرجع سابق ،ص284.

² صالح هاشم صادق ،مرجع سابق ،ص112.

الفصل الثاني: ماهية الرقابة المالية وأهدافها وأنواعها

وتعد هذه المرحلة من أهم المراحل الضرورية لتحقيق الفاعلية في عملية الرقابة، فبدونها لا يمكن اقتراح الخطوات التصحيحية، وبرامج تنفيذها، والتي يجب أن تستهدف الحد من أسباب الانحرافات، أو الوقاية منها وليس فقط معالجة أعراضها حيث يوجد فرق أساسي بين أسباب الانحرافات فالأسباب هي المؤثرات، أو المتغيرات التي يؤدي إلى حدوثها إلى ظهور الانحرافات أما الأعراض فهي المظاهر الملحوظة للانحرافات فإذا لاحظنا مثلا وجود عجز مالي في مؤسسة عمومية ما عند مقارنة إيراداتها مع نفقاتها.

أما عند تحليل الأسباب الحقيقية لذلك العجز فإننا نلاحظ أن الخلل يكمن في كثرة النفقات الغير ضرورية، أو المبالغة فيها، أو سوء استعمال الأموال أو حدوث الاختلاسات... الخ ولاشك إن التشخيص الحقيقي لهذا العجز، ومعرفة أسبابه تؤدي حتما إلى ضرورة التركيز على الأسباب الحقيقية بدل من التباكي من قلة الموارد المالية، وكثرة النفقات بشكل عام ومن ثم يؤدي هذا التركيز إلى إزالة هذه الأسباب، أو تخفيضها قدر الإمكان وبذات المنطق يكون ضروريا الاجتهاد لتحديد الأسباب الحقيقية لظهور الانحرافات قبل اقتراح كيفية مواجهتها لتفادي حدوثها مستقبلا، ويتضمن الأسلوب العلمي للتعامل مع هذه المرحلة: (1)

أ- التحليل الدقيق للانحراف بهدف الكشف عن أكبر قدر من الأسباب المحتملة وراءها
ب- دراسة الأسباب المحتملة، وتحليل علاقتها مع بعضها بهدف تحديد أيهما أكثر أهمية في خلق الانحرافات الملحوظة.

خامسا- اتخاذ الإجراءات التصحيحية ومتابعة تنفيذها لقد سبق أن ذكرنا أنه يجب القيام بعملية التقييم حتى يمكن التعرف على الأسباب الحقيقية وليست الظاهرية للانحرافات، ويتطلب ذلك عدم الاكتفاء بحصر هذه الانحرافات وتحديدتها وإنما اتخاذ الإجراءات التصحيحية، والعمل على التغلب على الصعوبات التي قد تنشأ وتحويل ذلك إلى فعل حقيقي ومتابعة عملية التنفيذ للتأكد من التغلب على تلك الانحرافات.

أن العمل التصحيحي يصبح ضروريا عندما يبتعد الأداء عن المعايير وعادة ما تتخذ نوعين من الإجراءات تتم على مرحلتين: المرحلة الأولى وهي مرحلة الإجراءات التصحيحية العاجلة

¹ سعيد محمد المصري، التنظيم والإدارة (مدخل معاصر) الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، مصر، 1999، ص244

الفصل الثاني: ماهية الرقابة المالية وأهدافها وأنواعها

والتي تتخذ لأجل تصحيح الوضع وإرجاعه إلى المسار السليم لأن المشكل لا يحتاج إلى أي تأخير لتفادي أي تراكمات تنتج عن ذلك، ثم المرحلة الثانية وهي مرحلة الإجراءات التصحيحية الأساسية، والتي يتم من خلالها الغوص في معالجة الانحراف الذي قد يتطلب قرارات جذرية حاسمة قد تعكس الأمور سواء في طريق الرقابة، أو في أنظمة التشغيل.

ويجب الإشارة هنا انه قد تكون لبعض الانحرافات مبرراتها مثل عدم دقة المعايير صلا أو التغييرات البيئية الخارجية عن السيطرة، أو غيرها من الأسباب⁽¹⁾، ومن جهة أخرى فإن المعايير تتقدم عبر الوقت فتصبح غير واقعي مما يعني ضرورة تحديثها، وهذا يعني أن هناك تغييرات حصلت في الأهداف والخطط والظروف البيئية المحيطة التي وضعت المعايير على أساسها، ولذلك فالدراسة المستمرة لهذه المتغيرات تؤدي إلى صياغة معدلة للمعايير. ومما سبق نلاحظ أن العلاقة الوطيدة بين هذه المرحلة والمرحلة السابقة حيث تعتمد هذه المرحلة على نتائج المرحلة السابقة، ومن ثم تبدوا الأهمية الكبيرة لهذه الأخيرة في إنجاز العمل في هذه المرحلة، أو إفشاله وذلك لأن أية عملية تصحيح، أو تطوير سوف تعتمد في دقتها وسلامتها على مدى صدق وشمولية نتائج المرحلة السابقة وعلى مدى فهم واستجابة سلطة القرارات المعنية لها، أو على مدى استعداد هذه السلطة للتصرف حسب ذلك أخذة بعين الاعتبار جميع الظروف المحيطة بالقرار .

وبعد اتخاذ جميع الإجراءات التصحيحية اللازمة فإن ذلك لا يعني عدم ظهور الانحرافات مجددا إذ لا بد من التأكد من تنفيذ تلك القرارات وفقا لما تم اتخاذه من القرارات ومتابعتها من حيث توقيت، و مكان تنفيذها حتى تعالج أماكن الداء بالذات، وللتأكد من ذلك لابد من ممارسة وظيفة الرقابة ثانية وبجميع خطواتها السابقة.

إن عملية الرقابة بمختلف خطواتها، أو مراحلها هي من اعقد وأهم العمليات في إطار العملية الإدارية ولا بد أن ينظر إليها وإلى مراحلها المختلفة كعملية متكاملة، وليست مجزأة وتعد خطوات الرقابة مستهلكة للوقت والجهد، إلا تحقيق الفعالية الرقابية لا يمكن أن يتم بدونها حتى لا تتراكم

¹ حسن الشماع، مرجع سابق، ص 45.

الفصل الثاني: ماهية الرقابة المالية وأهدافها وأنواعها

الانحرافات وكلما تمت العملية الرقابية مبكرا منذ اللحظة الأولى للتنفيذ أو قبلها في حالة الرقابة الوقائية فإنها ستوفر كثيرا من الوقت والجهد والتكلفة وتساعد على كشف الانحرافات مع بدء تكونها، ومن ثم سرعة مواجهتها وتفادي استفعالها، كما أنه بواسطة عملية الرقابة هذه وخطواتها المختلفة تتوفر لدى الأجهزة المختصة المعلومات والبيانات اللازمة الضرورية للتخطيط الجيد مستقبلا عن طريق التغذية العكسية للبيانات.

الفرع الثاني: وسائل الرقابة المالية

تتعدد وتتنوع أساليب ووسائل الرقابة المالية على الهيئات الحكومية حسب طبيعة الهيئة الخاضعة للرقابة وبحسب الجهة التي تقوم بعملية الرقابة وموضوع الرقابة، وتسمح هذه الوسائل بجمع الحقائق المختلفة عن عملية الرقابة من أجل الوصول إلى الهدف المنشود حيث تعتبر أدوات أساسية للعمل الرقابي لا يمكن الاستغناء عنها إلا أنها لا تختلف في مضمونها في الرقابة على مختلف الهيئات الحكومية، ولكن قد تستخدم وسيلة أو أكثر بشكل متكامل في حالة معينة دون أخرى، كما قد تختلف الوسائل المستعملة في الرقابة على نفس الهيئة بين فترة وأخرى حسب الظروف، وفيما يلي نعرض لبعض الوسائل والأساليب التي تتبعها أجهزة الرقابة .

أولا: النظم والتعليمات واللوائح: تعتبر النظم والقواعد المالية التي تحددها القوانين واللوائح والتعليمات المعتمدة من أهم وسائل الرقابة المالية على المال العام في الهيئات حيث يتطلب الأمر الالتزام بها، وأي خروج عنها يعتبر مخالفة مالية تستوجب التحري والمساءلة لأن أي تهاون في عدم الالتزام بها قد يؤدي إلى تبذير وإضاعة المال العام سواء فيما يتعلق بالنفقات أو الإيرادات ويخضع تنفيذ العمليات المالية في الهيئات العمومية إلى مجموعة من الإجراءات القانونية والتنموية السارية المفعول وهي على الخصوص تتمثل في:

• **قانون المحاسبة العمومية** لقد تعددت التعاريف المتعلقة بالمحاسبة العمومية بسبب الزاوية التي ينظر منها لإجراءات المحاسبة العمومية وقواعدها وتقنياتها بل هناك حتى من يعتبر إجراءات المحاسبة العمومية خارجة عن إطار المحاسبة أصلا واعتبارها مجرد مواد قانونية

الفصل الثاني: ماهية الرقابة المالية وأهدافها وأنواعها

تحدد الإطار العام للتصرف في المال العام دون تحدد إلية معالجتها بدقة⁽¹⁾. ويرجع أصل قانون المحاسبة العمومية الجزائري إلى المرسوم الفرنسي الصادر في 13 ماي 186 والذي يعتبر أهم نص تنظيمي للمحاسبة العمومية في فرنسا، والذي ظل طيلة قرن من الزمن إلى غاية مرسوم 29 ديسمبر 1962 واستمد القانون الجزائري المتعلق بالمحاسبة العمومية بعد الاستقلال معظم عناصره من القانون الفرنسي إلى أن صدر الأمر 29-73 المؤرخ في 5 جوان 1973 والمتضمن أبطال العمل بالنصوص العائدة للحقبة الاستعمارية⁽²⁾ إلا أن ذلك لم يؤدي إلى وجود نص تشريعي، أو تنظيمي يكون بمثابة الإطار العام للمحاسبة العمومية والجامع لمبادئها وقواعدها والمرجع الأساسي لها وبذلك يعتبر القانون رقم 21-90 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية المصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة في الجزائر حيث يطلق عليه عادة "قانون المحاسبة العمومية" ويهدف إلى جملة من الأهداف نوجزها فيما يلي:

- 1- حماية المال العام من التبذير والنهب عن طريق تحصيل المواد المقدره بالميزانية ومتابعة تحصيلها بالإضافة إلى الرقابة على الأصول المملوكة للهيئة العمومية بكافة عناصرها الثابتة والمتداولة والرقابة على الإنفاق في حدود التخصصات المالية وفقا للإغراض المحددة .
- 2- ترشيد الإنفاق على نحو يكفل فاعلية النفقات العامة في تحقيق الأهداف الميزانية ومن ثم تقادي تبذير الإيرادات في نفقات باهظة أو مصروفات كمالية.
- 3- ضمان احترام ترخيصات الميزانية عن طريق التحقق من احترام القواعد القانونية والمحاسبية المنصوص عليها بالإضافة إلى تحقيق الرقابة المالية قبل الصرف في حدود إتمادات وأغراض الميزانية .
- د- حسن تسيير الهيئات العمومية عن طريق إظهار ومتابعة نتائج تنفيذ الميزانية وتوفير البيانات والمعلومات اللازمة لتحديد المراكز المالية وتقييم الأداء.

¹ محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى، الجزائر، سنة 2003، ص8.

² حسين الصغير، دروس في المالية والمحاسبة العمومية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2001، ص118.

الفصل الثاني: ماهية الرقابة المالية وأهدافها وأنواعها

ثانياً: الميزانية

تأخذ ميزانية الهيئات العمومية بأسلوب ميزانية البنود الاعتمادات، وهو ما يطلق عليه أحياناً ميزانية الرقابة⁽¹⁾ حيث تقسم الميزانية إلى قسمين أساسيين هما قسم التسيير وقسم التجهيز والاستثمار وينقسم كل قسم بدوره إلى إيرادات ونفقات تتوازن وجوباً⁽²⁾، ثم تقسم كل منها بدورها إلى أبواب ثم إلى مواد، وبذلك يمكن القول أن ميزانية الهيئات العمومية هي القاعدة الأساسية المستخدمة في عملية الرقابة عن طريق مقارنة أي تصرف مالي مع ما هو مخصص في الاعتمادات الواردة بالميزانية وذلك ما يطلق عليه بالميزانية السابقة للتنفيذ كما يمكن ممارسة الرقابة المتزامنة للتنفيذ من مدى مطابقة التصرفات المالية مع الأهداف المعبر عنها في خطة الميزانية، كما تمارس الرقابة اللاحقة للتنفيذ عن طريق مقارنة ما تم فعلاً بما هو مقدر في الميزانية بهدف تحديد وتحليل الانحراف وبحث أسبابها والعوامل التي أدت وساعدت على حدوثها.

ثالثاً: المراجعة والفحص: المراجعة والفحص هما أسلوب واحد يعني مجموعة الإجراءات التي يتخذها المراجع سواء كان فرداً أو جهازاً في العمليات التنفيذية بهدف فحص الحسابات والدفاتر والمستندات وذلك للحكم على سلامة التنفيذ وفقاً للقواعد، والتعليمات السابق تحديدها والتي يلتزم بها القائمون على تنفيذ مختلف المهام ورفع تقرير عن نتيجة الفحص إلى من يهمهم الأمر، وتعتبر الأنشطة المالية ركناً أساسياً لعمليات المراجعة والفحص حيث تنعكس عليها القرارات التي تتخذها الإدارة العليا أو تشرف على تنفيذها، حيث أن هذه الأنشطة يتم تسجيلها وفقاً للمبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها فإن فحص هذه الأنشطة وما يترتب عنها من نتائج يشكل نطاق المراجعة⁽³⁾، وأن يكون القائم بعملية المراجعة والفحص في مركز محايد لا يخضع لسلطة من يقوم بفحص أعمالهم وله دراية واسعة بطبيعة العمل الذي يفحصه وأن يتوفر له التدريب الكافي على أعمال الفحص والمراجعة حتى يستطيع أن يستكشف الأخطاء والانحرافات

¹ عوف محمود الكفراوي ، مرجع سابق ، ص 104.

² عوف محمود الكفراوي ، مرجع نفسه، ص 105.

³ محمد احمد خليل ، المراجعة والرقابة المحاسبية ، دار الجامعات المصرية ، سنة 2003 ، ص 28

الفصل الثاني: ماهية الرقابة المالية وأهدافها وأنواعها

من خلال عملية المراجعة. (1) وبطبيعة الحال وفقا لمعايير مختلفة كثيرة مثل موضوعها والجهة الموجهة لها ودوريتها... إلخ ولا تختلف التقارير المالية المعدة لإغراض المتابعة، والرقابة المالية عن ذلك، بل أنها نظرا لأهميتها في إعداد القرارات التصحيحية اللازمة لضمان حسن سير العمل وتحقيق فعالية في النتائج، والأهداف المتوخاة تعتبر أكثر احتياجا لأن تعد في صور نظام متقن للمعلومات ولتحقيق ذلك لا بد من مراعاة مايلي: (2)أ

أ- أن يكون موضوع التقرير وهدفه محددا وواضحا، ولا يثير أي لبس أو غموض.
ب- أن تعني تقارير الرقابة بإبراز وتحديد ما هو استثنائي في سير العمل وسلوك العاملين. ج- أن تحرص التقارير على سلامة التوقيت فلا تصل بعد فوات الأوان وأن توجه إلى الجهة المعنية المخولة باتخاذ الإجراءات التصحيحية.

1- أن تستعين التقارير بالرسوم البيانية والجداول الإيضاحية اللازمة وأدوات التحليل مثل النسب المالية قدر الإمكان من أجل توضيح اتجاهات الحركة وموازن الأداء المختلفة على المستويين الإداري والمالي .

المبحث الثالث : هيئات الرقابة المالية على النفقات العامة.

سنتطرق في هذا المبحث لمختلف الهيئات الرقابية على النفقات العمومية التي لها دور فعال على مراقبة وحسن تنفيذ الميزانية العامة بكل ضمان، ومصداقية وهذه الهيئات المراقب المالي يكون له دور في الرقابة السابقة وكذلك المحاسب العمومي الذي يأتي في المراقبة المرافقة، ومن ثم الرقابة البعدية فيها المفتشية المالية العامة ومجلس المحاسبة.

¹ مسعود صديقي ،محمد التهامي طواهر ،المراجعة وتدقيق الحسابات ،ط2 ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر 2003،ص28.

² ابوبكر مصطفى بعيرة ،الرقابة الإدارية في المنظمات مفاهيم أساسية ،المنظمة العربية للعلوم الإدارية ،سنة 1985 ص30.

الفصل الثاني: ماهية الرقابة المالية وأهدافها وأنواعها

المطلب الأول: الرقابة القبلية على النفقات العامة.

هي صورة موافقة من أجهزة الرقابة على القرارات المتعلقة بالتصرف في الأموال وبطبيعة الحال عمليات المراجعة والرقابة هنا تتم على جانب النفقات فقط فلا يتصور أن تتم الرقابة المسبقة على تحصيل الإيرادات، ولكن تعني الموافقة مسبقا على تقدير الإيرادات وتوزيعها على بنود المصروفات، وقد تمتد إلى أكثر من ذلك فتشمل فحص المستندات والتأكد من سلامتها، وهي رقابة مانعة لوقوع الأخطاء والمخلفات المالية في أكثر الأحيان. بالإضافة إلى ما تقدم ذكره فإنه في الحالات التي تتم فيها الرقابة عن طريق جهة خارجية مستقلة عن السلطات التنفيذية قد يؤدي إلى سلب الجهة التي تمارس الرقابة الكثير من اختصاصات السلطة التنفيذية وظهور نوع من المركزية الإدارية تقود إلى تعقيد الإجراءات وتزايد الخلافات بين الهيئات التي تتبعها هذه الوحدات وجهة الرقابة.

الفرع الأول: المراقب المالي .

تتجسد الرقابة السابقة على الإنفاق العام في الهيئات العمومية في المراقب المالي والذي سنتطرق لتعريفه ومهامه ومسئوليته من خلال النقاط التالية:

أولا: تعريف المراقب المالي .

هو عون من الأعوان المكلفين بالرقابة القبلية على تنفيذ النفقات العامة ويعين بقرار وزاري من طرف الجهة المكلفة بالمالية من بين موظفي المديرية العامة للميزانية.⁽¹⁾ على مستوى الولاية أو البلدية بمساعدة مساعدين له يعينون بموجب قرار وزاري ورقابة المراقب المالي هي رقابة شرعية وليست مراقبة ملائمة إذ أنها تقوم على رقابة شرعية النفقة⁽²⁾ وذلك وفق تنظيم إداري تمثله الأجهزة الموالية على التوالي المديرية العامة للميزانية ثم المديرية الجهوية للميزانية ثم المراقبة المالية على مستوى الولايات والبلديات.

¹ حسن الصغير، دروس المالية العامة والمحاسبة العمومية، ط2، دار المحمدية العامة الجزائر ، سنة 2001، ص129 .

² المادة 2 المرسوم التنفيذي رقم 11-381، بمصالح المراقبة المالية، المؤرخ في 21 نوفمبر 2011، ج ر، العدد 64 المؤرخة 7 نوفمبر 2001.

الفصل الثاني: ماهية الرقابة المالية وأهدافها وأنواعها

ويساعد المراقبين الماليين في مهامهم مراقبون ماليون مساعدون. (1)

ثانياً: مهام المراقب المالي.

تتمثل المهمة الرئيسية للمراقب المالي في مراقبة مشاريع عمليات تنفيذ النفقات العمومية ومطابقتها للأنظمة والقوانين المعمول بها إضافة إلى الإشراف على متابعة الوضعية المالية للمؤسسات المكلف بمراقبتها، كما يتولى المراقب المالي تزويد السلطات، والمصالح المعنية بالمعلومات اللازمة مثل الوضيعات الدورية الموجهة من قبلهم إلى الوزير المكلف بالميزانية والرامية إلى إعلام مصالحه المختصة بتطور الالتزامات بالنفقات وتعداد المستخدمين أو التقارير السنوية الموجهة لنفس الوزير على سبيل العرض، ولأمر بالصرف المعنيين على سبيل الإعلام عن ظروف القيام بمهامهم، والصعوبات المحتمل تلقيها في تطبيق التنظيم المعمول به والمخالفات التي لاحظها في تسيير الأملاك العمومية، وكذا ما يمكن أن يقدمه من اقتراحات التي من شأنها تحسين شروط صرف الميزانية (2) وتطبيقاً للمادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 414-92 المؤرخ في 14/11/ 1992 والمتعلق بإجراءات الالتزام يتحقق المراقب المالي من :

أ- صفة الأمر بالصرف

ب- مشروعية النفقة العمومية، ومطابقتها للقوانين والأنظمة المعمول بها.

ج- توفر الاعتمادات، أو المناصب المالية.

د- التخصيص القانوني للنفقة.

هـ- مطابقة مبلغ الالتزام للعناصر المبينة في الوثيقة المرفقة.

وجود التأشير، أو الآراء المسبقة التي سلمتها الإدارة المؤهلة لهذا الغرض عندما تكون مثل هذه التأشير قد نص عليها التنظيم الجاري به العمل.

¹ محمد مسعي، مرجع سابق، ص 137، 136

² محمد مسعي، مرجع سبق ذكره، ص 140

الفصل الثاني: ماهية الرقابة المالية وأهدافها وأنواعها

وكذلك من صلاحيات المراقب المالي فإنه تخضع القرارات المتضمنة التزاما بالنفقات والمبينة مسبقا قبل التوقيع عليها لتأشيرته.⁽¹⁾

- قرارات التعيين والتنشيط، والقرارات التي تخص الحياة المهنية للموظفين ودفع مرتباتهم باستثناء الترقية في الدرجة.

- الجداول الاسمية التي تعد عند قفل كل سنة مالية.

- الجداول الأصلية الأولية التي تعد في بداية السنة، والجداول الأصلية المعدلة التي تطرأ أثناء السنة المالية.

- كما تخضع لتأشيرته أيضا الالتزامات الخاصة بنفقات التسيير والتجهيز، أو الاستثمار وفضلا عن ذلك فإنه يخضع لتأشيرته:

- كل التزام مدعم بسند الطلب أو الفاتورة الشكلية عندما لا يتعدى المبلغ المستوى المحدد لإبرام الصفقات العمومية.

بعد إبقاء هذه الشروط في أجل أقصاه عشرة أيام يمدد إلى عشرة أيام أخرى في الحالات استثنائية بالنسبة للملفات المعقدة، والتي تتطلب فحصا وتدقيقا معمقين يقوم المراقب المالي بوضع التأشيرة عن طريق وضع ختم وترقيم وتاريخ التأشيرة وفقا لترتيب تسلسلي خلال السنة المالية، وفي حالة الرفض إذا كان الالتزام معيبا قد يكون مؤقتا أو نهائيا.

1- حالة الرفض المؤقت: في حالة مخالفة قابلة للتصحيح، أو انعدام سندات الإثبات الضرورية، أو عدم كفايتها، أو إغفال بيانات جوهرية على بطاقة الالتزام، أو الوثائق الملحقة بها فإن الرفض يكون مؤقتا إذ يمكن للأمر بالصرف في هذه الحالة أن يتدارك النقائص المسجلة على اقتراح الالتزام بعد تلقيه الإشعار بالرفض المؤقت من المراقب المالي فيحصل بذلك على التأشيرة .

¹ المادة 05 من المرسوم التنفيذي 92-414 المتعلق بالرقابة التي يلتزم بها، المؤرخ في 14 نوفمبر 1992، ج ر العدد 82 المؤرخة في 15 نوفمبر 1992

الفصل الثاني: ماهية الرقابة المالية وأهدافها وأنواعها

فإنه قد يؤجل منح التأشيرة حين تصحيح الأخطاء واستكمال البيانات والوثائق اللازمة للملف وذلك بمنح رفض مؤقت⁽¹⁾.

2- حالة الرفض النهائي : يكون ذلك بسبب عدم مطابقة اقتراح الالتزام للقوانين والأنظمة السارية المفعول، أو عدم توفر الاعتمادات، أو المناصب المالية، أو عدم احترام الأمر بالصرف لملاحظات المراقب المالي الواردة في الأشعار بالرفض المؤقت ويتلقى أشعار بالرفض النهائي⁽²⁾، ومع ذلك تبقى للأمر بالصرف إمكانية استعمال الإجراء الاستثنائي المتمثل في مطالبة المراقب المالي بصرف النظر عن الرفض النهائي للتأشيرة بقرار معلل وتحت مسؤوليته وإجراء صرف النظر لم يقرر لصالح الأمرين بالصرف لتمكينهم من التملص من المراقبة المالية القبلية، وإنما هو بمثابة صمام أمان يسمح لهم بمراجعة حالات الرفض التعسفي، أو غير المؤسس للتأشيريات من قبل المراقبين الماليين.

المراقبون الماليون مكلفون ببعض المهام الأخرى التي تهدف إلى مساعدتهم على القيام بصلاحياتهم الرقابية، مثل مسك محاسبة الالتزامات⁽³⁾ التي تسمح لهم بتحديد مبالغ الالتزامات المحسومة من اعتمادات الميزانية.

كما يقوم المراقبون بدور المستشارين الماليين للأمرين بالصرف، ويمثل ذلك في جلب انتباه هؤلاء حول مقتضيات التشريع والتنظيم المعمول بهما في المجال المالي وتقديم النصائح لهم بشأن ما يمكن أن يعتبروه انحراف عن قواعد حسن التسيير

3- التغاضي: ففي حالة الرفض النهائي للالتزام بالنفقات يمكن للأمر بالصرف أن يتغاضى عن ذلك وتحت مسؤوليته بمقرر معلل يعلم به الوزير المكلف بالميزانية، ويرسل هذا الملف الذي

¹ المادة 9 من المرسوم التنفيذي 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها الجريدة الرسمية العدد 82 المؤرخة في 15 نوفمبر 1992.

² المادة 11 من المرسوم التنفيذي 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها الجريدة الرسمية العدد 82 المؤرخة في 15 نوفمبر 1992.

³ المواد 21، 22، 23 من المرسوم التنفيذي 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها ، الجريدة الرسمية العدد 82 المؤرخة في 15 نوفمبر 1992.

الفصل الثاني: ماهية الرقابة المالية وأهدافها وأنواعها

يكون موضوع التفاوضي فوراً إلى الوزير المعني، أو الوالي أو رئيس المجلس الشعبي البلدي المعني حسب الحالة، ويرسل الالتزام مرفقاً بمقرر التفاوضي إلى المراقب المالي قصد وضع تأشيرة الأخذ بالحسبان مع الإشارة إلى رقم التفاوضي وتاريخه، ويرسل المراقب المالي بدوره نسخة من ملف الالتزام موضوع التفاوضي إلى الوزير المكلف بالميزانية قصد الإعلام ويقوم الوزير بدوره وفي جميع الحالات بإرسال نسخة إلى المؤسسة المختصة في الرقابة⁽¹⁾ لا يجوز حصول التفاوضي في حالة الرفض النهائي وفق مايلي:

- صفة الأمر بالصرف.

- عدم توفر الاعتمادات أو انعدامها.

- انعدام التأشيرات أو الآراء المسبقة المنصوص عليها في التنظيم المعمول به.

- انعدام الوثائق الثبوتية التي تتعلق بالالتزام.

- التخصيص غير القانوني للالتزام بهدف إخفاء إما تجاوزا الاعتمادات ولما تعديلاً لها، أو تجاوزاً لمساعدات مالية في الميزانية.

رابعاً: -مسؤولية المراقب المالي.

يعتبر المراقب المالي مسؤول شخصياً أمام هيئات المراقبة، ووزارة المالية على جميع المخالفات الصريحة للقوانين والأنظمة المعمول بها في مجال صرف النفقات العمومية إذ يعتبر هذا الأخير مسؤول عن التأشيرات غير القانونية أمام الغرفة التأديبية للميزانية والمالية التابعة لمجلس المحاسبة المؤهلة قانوناً لتحقيق ومراقبة نشاط المراقب المالي. وفي حالة التحقق من وجود مخالفة صريحة لقواعد الميزانية المالية تخصص الغرفة التأديبية بفرض عقوبات حالية على المراقب المالي المعني وفقاً للبند رقم: 07 من المادة 88 من الأمر 20/95 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة.⁽²⁾ غير أن اعتبار المراقبين الماليين مسؤولين شخصياً على منح التأشيرات أو رفضها لا يمكن أن يؤدي إلى تخليصهم من

¹ المادة 18 من المرسوم التنفيذي 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها الجريدة الرسمية العدد 82 المؤرخة في 15 نوفمبر 1992.

² المادة 88 من الأمر 20-95 المؤرخ في 19 صفر 1416 الموافق 17 يوليو سنة 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة العمومية، ج ر العدد 39 المؤرخة في 23 جويلية 1995.

الفصل الثاني: ماهية الرقابة المالية وأهدافها وأنواعها

احترام وتطبيق أوامر وتوجيهات مسؤوليهم السلميين وتبعا لذلك يمكنهم التذرع أمام مجلس المحاسبة بالأوامر الكتابية الصادرة إليهم من هؤلاء المسؤولين من أجل إعفائهم من مسؤولية المخالفات المعاین ارتكابهم من قبلهم بسبب تطبيق هذه الأوامر، حيث تحل مسؤولية رؤسائهم السلميين (المادة 93 من الأمر رقم 95-20)⁽¹⁾

المطلب الثاني: الرقابة المرافقة للنفقة العمومية.

إن الرقابة المالية المرافقة للنفقات العمومية تتجسد في رقابة المحاسب العمومي، ولتوضيح ذلك تطرقنا في هذا المطلب إلى تعريف المحاسب العمومي وأصنافه، والمجالات الرقابية الخاصة به، فيما يلي:

الفرع الأول: تعريف المحاسب العمومي وأصنافه يعتبر المحاسب العمومي أحد الأطراف الأساسية المعنية مباشرة بالتسيير المالي اليومي للهيئات العمومية، وذلك وفقا للمهام المحددة له في مختلف القوانين، وعلى رأسها المحاسبة العمومية وفيما يلي نتطرق إلى تعريفه وأصناف المحاسب العمومي والمجالات الرقابية للمحاسب العمومي.

أولاً: تعريف المحاسب العمومي هو كل موظف أو عون له الصفة القانونية للممارسة باسم الدولة أو الجماعات المحلية والهيئات العمومية يقوم بعمليات الإيراد والنفقات وحياسة وتداول الأموال العمومية.⁽²⁾ ولما المشعر الجزائري فيعرف المحاسب العمومي عن طريق تعداد المهام المنوطة به، وذلك حسب المادة 33 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية حيث يعد محاسبا عموميا في مفهوم هذه الأحكام كل شخص يعين قانونيا للقيام بالعمليات التالية:⁽³⁾

- تحصيل الإيرادات ودفع النفقات.

- ضمان حراسة الأموال، أو السندات، أو القيم، أو الأشياء، أو المكلف بها وحفظها

- تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات، والعائدات والموارد العمومية.

¹ محمد مسعي، مرجع سابق، ص 141.

² حسن الصغير، مرجع سابق، ص 131.

³ المادة 33، القانون رقم 90-21 المؤرخ في 4 محرم 1411 الموافق 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، ج ر العدد 35 المؤرخة في 15 أوت 1990.

الفصل الثاني: ماهية الرقابة المالية وأهدافها وأنواعها

- حركة حسابات الموجودات⁽¹⁾

ثانياً: أصناف المحاسب العمومي.

المحاسب العمومي المعتمد من قبل الوزير المكلف بالمالية يكون إما محاسباً رئيسياً أو ثانوياً .

أ: المحاسب العمومي الرئيسي : المتعارف عليه في الفقه المالي أن المحاسبين الرئيسيين

COMPTABLE PRINCIPAL هو كل الشخص المكلف بمراقبة وتنفيذ جميع العمليات المالية التي تجري في الجهة الإدارية التي يتواجد على مستواها، ويتصرف بصفة محاسباً مخصصاً بحيث يقيد بصفة نهائية في كتابته الحسابية كل العمليات الأمور بدفعها من صندوقه التي يحاسب عنها أمام مجلس المحاسبة حيث ما ورد في المادة 10 من أحكام المرسوم التنفيذي 313/91 فالمحاسبون العموميون هم المكلفون بتنفيذ العمليات المالية التي تجري في إطار المادة 26 من قانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة.

وحسب نص المادة 31 من المرسوم التنفيذي 21-90 يتصف بصفة المحاسب الرئيسي التابع للدولة كل من:

- العون المحاسب المركزي.

- أمين الخزينة المركزي.

- أمين الخزينة الرئيسي.

- أمين الخزينة في الولاية.

- العون المحاسب بالنسبة للميزانيات الملحقه⁽²⁾.

ب: المحاسب العمومي الثانوي المحاسبون الثانويون و ذلك الشخص الذي يتولى القيام برقابة، وتنفيذ العمليات المالية في وحدة من الوحدات الجهة الإدارية التي يشرف عليها كليا

¹ المادة 09 من المرسوم التنفيذي 313-91 المحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحسابات وكيفية اكتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسب العمومي المؤرخ في 07 ديسمبر 1991، ج ر العدد 43 المؤرخة في 18 ديسمبر 1991.

² المادة 32 المرسوم التنفيذي رقم: 313-91 المتعلق بإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمر بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفية المؤرخ في 07/09/1991 ج ر العدد 43 المؤرخة في 18 سبتمبر 1991.

الفصل الثاني: ماهية الرقابة المالية وأهدافها وأنواعها

محاسباً رئيسياً ويتصرف بصفة محاسباً عمومياً مساعداً عند قيامه بتلك العمليات المالية لحساب المحاسب العمومي الرئيسي، ويتصرف بصفة المحاسب العمومي الثانوي حسب نص المادة 32 من القانون

91-313 كل من:

- أمين الخزينة في البلدية.
- أمناء خزائن القطاعات الصحية والمراكز الاستشفائية الجامعية.
- قابضو الضرائب .
- قابضو أملاك الدولة .
- قابضو الجمارك .
- محافظو الرهون .

المحاسب العمومي كيفما كانت طريقة تأهيله، والصنف الذي ينتمي إليه فهو يلتزم بالتزامات خاصة، ويتحمل مسؤولية المهام الملقاة على عاتقه وباعتبار المحاسبين الثانويين ملزمين بإعداد حسابات تسيير خاصة بالعمليات التي يجرونها، وتقديمها إلى مجلس المحاسبة، بوصفهم متقاضين أمامه مباشرة⁽¹⁾

الفرع الثاني: المجالات الرقابية للمحاسب العمومي

أن مجالات رقابة المحاسب العمومي متعددة، وهي رقابة موائية للرقابة التي يمارسها المراقب المالي على الأمر بالصرف، وتتمثل مجالات رقابة المحاسب العمومي وفق نص المادة 36 من قانون 21/90 المتعلق بالحاسبة العمومية في مايلي:⁽²⁾

¹ المادة 32 من المرسوم التنفيذي، 91-313 المحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحسابات وكيفية اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسب العمومي المؤرخ في 07 ديسمبر 1991، ج ر العدد 43 المؤرخة في 18 ديسمبر 1991.

² محمد مسعي مرجع سابق، ص 44 .

الفصل الثاني: ماهية الرقابة المالية وأهدافها وأنواعها

أ- يراقب المحاسب العمومي مدى مطابقة عملية الأمر بالصرف أو المفوض له، لذا كان من اللازم أن يرسل كل أمر بالصرف قرار تعيينه وعينة من إمضائه للمحاسب العمومي حتى يسنى له مطابقتها مع الإمضاء الموجود على الأمر بالدفع، وهذا ما جاء في القرار الصادر عن وزير الاقتصاد المؤرخ في: 06 جانفي 1991 المبين لكيفية اعتماد الأمرين بالصرف لدى المحاسبين العموميين.

ب- كما يراقب المحاسب العمومي شرعية عمليات تصفية النفقات، والتي هي من المراحل الإدارية التي مختص بها الأمر بالصرف، ومن خلالها يتم التأكد من أداء الخدمة أي أن الإدارة لا تقوم بالدفع إلا بعدما يتم انجاز العمل المتفق عليه مع الدائن القائم بالإعمال

ج- كما يعمل المحاسب العمومي على مراقبة توفر الاعتمادات أي أن العملية قد تمت وفق الترخيصات الممنوحة في إطار الميزانية.

د- كما يراقب كون أجل الديون المحددة قانونا لم تسقط

هـ- إلا تكون الديون محل معارضة، وإلا امتنع المحاسب العمومي عن الدفع إلا بعد حل المنازعات المعروضة.

و- الطابع الابرائي للدفع : أي أن يبرئ الأمر بالدفع الهيئة الإدارية من المدير القائم عليها نحو الدائن المستحق لمبلغ النفقة

ز- كما يراقب تأشيريات عملية المراقبة المنصوص عليه في القوانين والأنظمة المعمول بها كتأشيرة المراقب المالي وتأشيرة لجنة الصفقات.

ح - الصحة القانونية للمكسب الابرائي، ويقصد من هذا أن الأمر بالدفع والذي سيبرئ ذمة الإدارة يتعلق حقا باسم الدائن الحقيقي لذا وجب التأكد من العناصر السابقة حتى يتسنى للمحاسب العمومي قبل مباشرة إجراءات الدفع أن يتأكد من الأمر بالدفع الموجه إليه يكتسي الطابع الشرعي وأن المبلغ المستحق في الفصل والبند الذي بشأنه تجري عملية الدفع. إضافة إلى هذا يلتزم المحاسب العمومي في تسيير المهمة، أو المصلحة المعين بها بعدة التزامات وهي:

الفصل الثاني: ماهية الرقابة المالية وأهدافها وأنواعها

- مسك المحاسبة والمحافظة على الوثائق والمستندات المحاسبية المتعلقة بالعمليات المالية بغرض تحديد النتائج عند قفل السنة المالية.
- كما يقوم بإجراء محاسبة تتعلق بالقيم والمستندات التي تعد شهريا المشتملة على مقدار المبالغ التي أنفقت بالمقارنة مع الاعتمادات المسجلة في الميزانية والخاصة بكل فرع وبكل باب ومادة بالإضافة إلى الأرصدة المتبقية.
- كما يلتزم بإعداد التسيير بعد قفل السنة المالية في 31 ديسمبر خلافا للحساب الإداري الذي يتولى الأمر بالصرف إعداده، ويتضمن حساب التسيير مقدار الاعتمادات المسجلة في الميزانية ومقدار المبالغ المنفقة ثم يرسله إلى وزير المالية أي سلطة الوصاية وكذلك إلى مجلس المحاسبة في الآجال المحددة قانونا وهذا ما أكدته المادة 60 من الأمر 20/95 المتعلق بمجلس المحاسبة تنص على أنه: ⁽¹⁾ "يتعين على كل محاسب عمومي أن يودع حسابه عن التسيير لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة، وهذا في اجل أقصاه 30 جوان من السنة الموالية للميزانية المقفلة في حين يتم تمديد الأجل إلى الفاتح من سبتمبر فيما يخص حسابات تسيير العون المركزي في الخزينة والعون الجامع في وزارة البريد والمواصلات"
- المطلب الثالث: الرقابة البعدية على النفقات العامة.**

تمارس الرقابة اللاحقة بعد تنفيذ ميزانية الدولة من كشف الأخطاء التي يتعذر ظهورها في حالة مراجعتها بانفراد، وتقوم بهذا النوع من الرقابة أجهزة مختصة بذلك، وقد أخذ المشرع الجزائري بهذا المبدأ حيث أنشئت المفتشية العامة للمالية كجهاز رقابي دائم ومجلس المحاسبة كهيئة وطنية مستقلة للرقابة بعد التنفيذ.

الفرع الأول: المفتشية العامة للمالية.

تعتبر المفتشية العامة للمالية هيئة رقابية خاضعة للسلطة المباشرة للوزير المكلف بالمالية وتصنف رقابتها على العمليات المالية في المؤسسات العمومية ضمن الرقابة اللاحقة الغير

¹ المادة 60 من الأمر 95-20، المتعلق بمجلس المحاسبة العمومية المؤرخ في 19 صفر 1416 الموافق 17 يوليو سنة 1995، ج ر العدد 39 المؤرخة في 23 جويلية 1995.

الفصل الثاني: ماهية الرقابة المالية وأهدافها وأنواعها

إلزامية؛ أي إنها تتم بعد تنفيذ العمليات المالية المتعلقة بالنفقات، والإيرادات في المؤسسات العمومية ضمن برنامج العمل السنوي للمفتشية العامة للمالية، وفيما يلي نتطرق إلى نشأتها التنظيم المركزي الخاص بها وهيكلها ومجالات تدخلها.

أولاً: إنشاء وتنظيم المفتشية العامة للمالية :

نشأت المفتشية العامة للمالية بسبب الزيادة الكبيرة للنفقات العمومية نتيجة التطور المتواصل لنشاطات الدولة في مختلف المجالات ففي 1980 أنشئت هذه المؤسسة الرقابية في الجزائر بموجب المرسوم رقم 53/80 المؤرخ في 01 مارس 1980 المتضمن إحداث مفتشية عامة للمالية (1).

والتي تنص مادته الأولى على أنه "تحدث هيئة للمراقبة توضع تحت السلطة المباشرة لوزير المالية تسمى بالمفتشية العامة للمالية، وتهدف المفتشية العامة للمالية إلى تدعيم الجهاز الرقابي على النفقات العمومية دون إدماج مصالحها مع الأجهزة الرقابية الأخرى واختلاف تقنيات الرقابة مقارنة بالرقابات الأخرى، ورقابة المفتشية العامة للمالية ليست رقابة تأشيرية وإنما هي رقابة تحقيقية من ناحية وعملية من ناحية أخرى (2)

ثانياً: التنظيم المركزي للمفتشية العامة

للمالية يخضع تنظيم الهياكل المركزية للمفتشية العامة للمالية لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 273/08 كلها تحت سلطة الرئيس الذي يعين بمرسوم رئاسي المادة 2 من المرسوم 273/08 ويسهر على حسن سير الهياكل المركزية الجهوية، ويتضمن إدارة وتسيير المستخدمين والوسائل بالمفتشية.

أ- هياكل عمليات الرقابة والتدقيق والتقييم: توكل مهام الرقابة والتقييم والخبرة المنوطة للمفتشية العامة للمالية لمراقبين عامين للمالية موضوعين تحت سلطة رئيس المفتشية العامة للمالية، وعددهم أربعة ويمارسون اختصاصا على عدة قطاعات نشاط

ب- الوحدات العملية: يديرها مديرو البعثات ومكلفين بالتفتيش.

¹ المادة 01 من المرسوم 53 / 80، المتضمن إحداث مفتشية عامة للمالية 53 المؤرخ في 01 مارس 1980.

² جمال لعامرة، منهجية الميزانية في الجزائر، دار الفجر للنشر والتوزيع، الجزائر، 2003، ص 222 .

الفصل الثاني: ماهية الرقابة المالية وأهدافها وأنواعها

1- **مديرو بعثات**: يتمثل عددهم في 20 مدير ويعملون تحت إشراف المراقبين العاميين للمالية يقوم مدير البعثة باقتراح عمليات الرقابة لوحدة العمل التابعة للوحدات المركزية ويتابعها، كما يضمن التنسيق مع جميع الهياكل الجهوية للمفتشية في وضع إطار يسهر على تحضير أشغال المهمات، وتنظيمها وتقديم الاقتراحات المتعلقة بقوام ومدة ومناطق تدخل كل تحضير وحدة من الوحدات العلمية وتوزيع الأعمال.

2- **المكلفون بالتفتيش**: يدير المفتشية العامة للمالية رئيس CHEF الذي يسهر على تنفيذ أعمال الرقابة والدراسات، والتقييم الموكلة إليها، ويضطلع بمهام تسيير مستخدميها ووسائلها الأخرى.

تمارس مختلف مهام المفتشية العامة للمالية من طرف مفتشين INSPECTEURS في شكل وحدات متنقلة UNITE MOBILES تدير من قبل رؤساء بعثات CHEF DE MISSIONS أو رؤساء فرق CHEF DE BREGADES حيث يدير فرق الرقابة المكلفون بالتفتيش والمحدد عددهم 30 ويمارسون تحت إدارة مديري البعثات الموكلة لهم عمليات الرقابة المادة (12) يحضر المكلف بالتفتيش عمليات الرقابة المسندة إلى الفرقة ومتابعة سير الأعمال (1)

ويكون هؤلاء المفتشون تابعون إما لهياكل المفتشية المركزية، أو المصالح الخارجية المتمثلة في المديرية الجهوية (2) .

ج- **هياكل المفتشية العامة للمالية**: تولى المرسوم التنفيذي رقم 92-32 المؤرخ في 20 فيفري 1992 تنظيم الهياكل المركزية، والمصالح الخارجية للمفتشية العامة للمالية حيث نصت المادة 02 من المرسوم التنفيذي 92-32 السابق الذكر :

"يدير المفتشية العامة للمالية الموضوعة تحت تصرف الوزير المكلف بالمالية رئيس المفتشية العامة للمالية " والذي يعين بمرسوم، ويحتل منصب وظيفة عليا في الدولة، ويسهر هذا الرئيس على تنفيذ أعمال الرقابة والدراسات والتقييم في إطار الهياكل المركزية، والمصالح الخارجية التي

¹ المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 08-273 يتضمن الهياكل المركزية للمفتشية العامة للمالية، المؤرخ في 6 سبتمبر 2008 .

² محمد مسعي، مرجع سابق، ص 143، 142 .

الفصل الثاني: ماهية الرقابة المالية وأهدافها وأنواعها

تتكون منها المفتشية العامة وقضت المادة 04 من نفس المرسوم التنفيذي على مايلي :وتشمل المفتشية زيادة على منصب مدير الدراسات المكلف بمتابعة أعمال ورقابة المصالح الخارجية التابعة لها وتنسيق العلاقات مع المؤسسات ومصالح الرقابة الأخرى.

1-هيكل عملية خاصة بالرقابة والتقييم

2-هيكل للدراسات والإدارة والتسيير (1)

• تتكون الهياكل العملية للرقابة والتقييم من

- قسم الرقابة والتقييم في إدارة السلطة، ووكالات مالية وقطاعات الصناعة، والمناجم والطاقة

- قسم رقابة أعمال التكوين والبحث والثقافة والاتصال والفلاحة والصيد البحري والغابات

- قسم رقابة الأعمال الاجتماعية والمالية والمصالح الخارجية والإبحار.

• أما هياكل الدراسات والإدارة والتسيير فإنها تتكون من :

-مديرية المناهج والتخليص.

- مديرية للدراسات والوثائق.

-مديرية الإدارة والوسائل (2).

تمارس أعمال الهياكل السابقة الذكر وحدات متنقلة يشرف عليها رؤساء بعثات، وأرؤساء غرف، ويحدد الوزير المكلف بالمالية عدد المكلفين بالدراسات وعدد المكاتب ولا يمكن أن يتجاوز عدد هذه المكاتب 04 في كل مديرية رئيس دراسات .

بالإضافة إلى الصلاحيات المخولة لرئيس المفتشية العامة عبر الهياكل المركزية له

كذلك صلاحيات عبر مصالح خارجية، والمنصوص عليها في المرسوم 92-33

المتعلق بتنظيم الهياكل المركزية للمفتشية العامة للمالية، المؤرخ في 20 جانفي 1992 السالف الذكر حيث تتكون هذه المصالح الموضوعة تحت سلطة الرئيس من مديريات جهوية ويحدد الاختصاص الإقليمي لهذه المديريات فرعية، أو لدى كل الوزير المكلف بالمالية . حيث تتولى

¹ المواد 05، 03، من المرسوم التنفيذي 92-32 المتعلق بتنظيم الهياكل المركزية للمفتشية العامة للمالية، المؤرخ في 20 جانفي 1992، ج ر العدد 06 المؤرخة في 26 جانفي 1992.

² المادة 06 من المرسوم التنفيذي 92-32 المتعلق بتنظيم الهياكل المركزية للمفتشية العامة للمالية، المؤرخ في 20 جانفي 1992

الفصل الثاني: ماهية الرقابة المالية وأهدافها وأنواعها

هذه المديرية تنفيذ البرنامج السنوي للمفتشية في مجال الرقابة والتقييم على الصعيد المحلي، وبإدارة المديرية الجهوية للمفتشية مدير جهوي يختار من بين الموظفين الذين لهم رتبة موظفا عاما في المالية، ويعين بقرار بناء على اقتراح المفتشية العامة للمالية. (1) ولقد نصت المادة 07 من نفس المرسوم التنفيذي "تمارس المديرية الجهوية أعمالها بواسطة وحدة متنقلة يسيروها رؤساء بعثات، وأرؤساء فرق" حيث قضت المادة من نفس المرسوم التنفيذي: "يتولى المدير الجهوي تنسيق مهام المفتشية المسندة إلى المديرية الجهوية ويقرر التوزيع الأمثل للمهام، والتوكل على رؤساء البعثات ورؤساء الفرق" (2)

ثالثا: أهداف ومجال تطبيق تدخلات المفتشية العامة للمالية.

تتصب رقابة المفتشية العامة للمالية على التسيير المالي، والمحاسبي لمصالح الدولة والجماعات الإقليمية، والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، والهيئات والأجهزة والمؤسسات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية كما تمارس الرقابة على مايلي: (3)

1- المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

2- المستثمرات الفلاحية العمومية.

3- هيئات الضمان الاجتماعي على اختلاف أنظمتها الاجتماعية.

كما يمكن أن تكلف المفتشية العامة إضافة إلى المهام السابقة بانجاز مهام تتمثل في دراسات أو خبرات ذات طابع اقتصادي، أو مالي أو تقني ويمكن أن يساعدها في هذا الغرض تقنيون مؤهلون من الإدارات العمومية الأخرى، وقد تتدخل بطلب من السلطات والهيئات المؤهلة على

¹ المواد من 02 إلى 06 من المرسوم التنفيذي 92-33 المؤرخ في 20 جوان 1992 المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للمفتشية العامة للمالية ويضبط اختصاصاتها، ج ر العدد 06 المؤرخة في 26 جانفي 1992.

المرسوم التنفيذي 92-33 المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للمفتشية العامة للمالية ويضبط اختصاصاتها في 20 جوان 1992.

² المواد من 07 إلى 08 من المرسوم التنفيذي 92-32 المتعلق بتنظيم الهياكل المركزية للمفتشية العامة للمالية، المؤرخ في 20 جانفي 1992 ،

³ المادة 02 ، المرسوم التنفيذي رقم 08-273 يتضمن الهياكل المركزية للمفتشية العامة للمالية، المؤرخ في 6 سبتمبر 2008

الفصل الثاني: ماهية الرقابة المالية وأهدافها وأنواعها

التقويم الاقتصادي والمالي في نشاط شامل أو قطاعي أو فرعي وبهذه الصفة تتولى على الخصوص مايلي :

4-تقوم بالدراسات والتحليل المالية والاقتصادية لتقدير فعالية التسيير ونجاعته.

5-تقوم بدراسات مقارنة لأصناف التسيير على الصعيد الداخلي والخارجي وتواكب تطور الزمان والمكان .

6-تقوم بتحليل هيكلية مقارنة للتسيير في مجموعات قطاعية أو قطاعية مشتركة،ويحق لهذه

الهيئة أن تراقب دوريا الإدارات،والهيئات الموضوعة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية⁽¹⁾.

وتمارس المفتشية العامة صلاحيات بواسطة المفتشين العاملين الذين يقومون بالمراجعة والتحقق والتدقيق في جميع المراحل التي تجتازها النفقة العامة من ارتباط وتصفية،وصرف ودفع قصد التعرف إذا كانت الهيئات المراقبة يتم فيها العمل حسب تقرير الميزانية أو برامج الاستثمار وميزانيات الاستغلال وصحة المحاسبة وسلامتها وانتظار وشروط استقبال وتسيير الوسائل الموضوعة تحت تصرف هيئات الجهاز المالي للدولة⁽²⁾

رابعا: إجراءات تدخل المفتشية العامة للمالية في العمل الرقابي من أجل تسهيل تدخلاتها وإعطائها فعالية اكبر فإن المفتشية العامة للمالية تخضع لإجراءات واضحة ومضبوطة يجب احترامها وهي تشمل مايلي:

أ-البرنامج السنوي لتدخل المفتشية العامة للمالية :ما هو معمول به هو أنه خلال الشهرين الأولين من كل سنة تحدد عمليات رقابة المفتشية العامة للمالية في البرنامج السنوي يعد ويعرض على الوزير المكلف بالمالية يتم تحديد هذا البرنامج حسب الأهداف المحددة،وتبعا لطلبات أعضاء الحكومة أو الهيئات والمؤسسات المؤهلة، غير أنه يمكن القيام بعمليات الرقابة خارج البرنامج بطلب من السلطات،أو عندما يتعلق الأمر بقضايا مستعجلة،أو تسخيرة من القضاء،ويتضمن هذا البرنامج السنوي مختلف المديريات الجهوية وهذا حسب المناطق وحجم

¹ جمال لعامرة،مرجع سابق،ص224

² علي زغدود مرجع سابق،ص144

الفصل الثاني: ماهية الرقابة المالية وأهدافها وأنواعها

النشاط إما تاريخ القيام بالمهمة فيتولى كل من مدير بعثة تحديده مع الأخذ بعين الاعتبار سلم الأولويات⁽¹⁾

ب- سير المهمة التفتيشية: تخضع مرحلة التفتيش لإشراف المكلفين بالتفتيش، وهي تشمل الانطلاق في الأعمال التمهيدية المتمثلة في التعرف على الهيئة التي تخضع للرقابة ذلك على أساس النصوص التأسيسية ومختلف التعديلات التي لحقت بها، ومختلف الوثائق الخاصة بها إضافة إلى الأرشيف الذي تملكه المفتشية العامة للمالية، وأي هيئة رقابة أخرى حول هذه الإدارة الخاضعة للرقابة، كما يمكن اللجوء خلال هذه المرحلة إلى الهيئات الخارجية لجلب أكبر عدد ممكن من المعلومات حول نشاط الهيئة ومعاملاتها المالية.

وبعد هذا يتم الاتصال بالهيئة، أو المصلحة التي ستخضع للرقابة من أجل القيام بالمهمة الاستطلاعية التي يمكن أن تكون فجائية، ولا ينبغي أن تتجاوز أسبوع من خلال الحديث مع المسؤولين يتم وضع أهداف دقيقة للتدخل وتحدد رزمة العمل التي يفترض إتباعها.

ج - تنفيذ المهمة التفتيشية:

الناحية الشكلية: وهذا بالتأكد من وجود الوثائق المالية، و المحاسبية للميزانية يتم انجاز عمليات الرقابة من خلال الفحص، والمراجعة علي الوثائق، وفي عين المكان وهذا من الناحيتين الشكلية والمضمون.⁽²⁾

حساب إداري سجلات الجرد ومدى مطابقتها للقوانين، و التنظيمات المعمول بها.

2- الناحية المضمون: حيث يقوم المفتشون بفحص الصندوق ومراقبة الأموال والقيم مقارنتها مع العمليات المسجلة ومعاينة الوثائق الثبوتية مثل الفواتير، حيث يتم تحضير محضر يتضمن كل الملاحظات المسجلة يقوم بإمضائه كل من المفتشين، والمحاسب العمومي . وبعد ذلك يعقد اجتماع مع مسؤولي الهيئة الخاضعة للرقابة لإعلامهم بتقديم بعثة التحقيق وهذا لتسهيل عملية الرقابة.

1 المادة 13 ،من المرسوم التنفيذي رقم 08-273 يتضمن الهياكل المركزية المفتشية العامة للمالية ،المؤرخ في 6سبتمبر 2008 .

² محمد مسعي ،مرجع سابق ،ص144.

الفصل الثاني: ماهية الرقابة المالية وأهدافها وأنواعها

أما إذا أكد المفتشون من وجود اختلاسات، أو مخالفات خطيرة تمس بالسير المادي للهيئة الخاضعة للرقابة يتم إعلام رئيس المهمة الذي يعلم فورا رئيس المفتشية العامة للمالية .

3- تحرير التقرير: بعد انتهاء مهام الرقابة يعد تقرير أساسي يتضمن اقتراحات في مجال تسيير الهيئة الخاضعة للرقابة، ويمكن أن يتضمن أيضا كل اقتراح كفيل بتحسين الإحكام التشريعية التي تحكمها ⁽¹⁾ المادة 21 من المرسوم .

يبلغ مسير الهيئة المراقبة، وكذا وصايتها بالتقرير الأساسي ويجب على مسير المصالح في هذه الحالة أن يجيبوا لزوما في أجل أقصاه شهرين على الملاحظات التي تحتويها هذه التقارير وعليهم أن يعملوا بالتدابير المتخذة حيال ذلك وهذا في إطار التمكن من تنفيذ ما يسمى بإجراء التناقضي .

وحسب نص المادة 24 من المرسوم 272/08 يترتب عن جواب المسير على التقرير الأساسي إعداد تقرير تلخيصي يختم الإجراء التناقضي، ويعرض هذا التقرير نتيجة المقارنة بين المعايير المدونة في التقرير الأساسي وجواب مسير الكيان المراقب يبلغ التقرير التلخيصي مرفق بجواب المسير للسلطة السلمية للكيان المراقب دون سواها.

إضافة إلى التقارير التي يتم تحريرها بعد نهاية كل عملية تعد المفتشية العامة للمالية تقرير سنويا يتضمن حصيلة أعمالها، ويقدم إلى الوزير المكلف بالمالية خلال الثلاثي الأول من السنة الموالية للسنة التي اعد بخصوصها (المادة 26)

الفرع الثاني : مجلس المحاسب.

يعتبر مجلس المحاسبة أحد أهم الهيئات الرقابة البعدية على المال العام، وفيما يلي ندرس تعريفه، تطور نظامه القانوني، مجال اختصاصاته، الأطر الرقابية الخاصة به.

أولا: تعريف مجلس المحاسبة: حسب المادة 2 من القانون رقم 20-95 المؤرخ في 17 يوليو 1995 والمتعلق بمجلس المحاسبة: يعتبر مجلس المحاسبة المؤسسة العليا للرقابة

¹ المادة 21، من المرسوم التنفيذي رقم 08-273، مرجع سابق.

الفصل الثاني: ماهية الرقابة المالية وأهدافها وأنواعها

البعدية لأموال الدولة والجماعات الاقليمية والمراقب العمومي، وبهذا الصفة يدقق في شروط استعمال الهيئات الموارد والوسائل المادية والأموال العامة التي تدخل في نطاق اختصاصه كما هو محدد في هذا الأمر ويقوم تسييرها، ويتأكد من مطابقة عمليات هذه الهيئات المالية والمحاسبية للقوانين والتنظيمات المعمول بها (1)

ثانياً: تطور النظام القانوني لمجلس المحاسبة.

لقد استحدث مجلس المحاسبة بموجب نص المادة 190 من دستور 1976 حيث تنص هذه المادة على أنه "يؤسس مجلس محاسبة مكلف بالرقابة اللاحقة لجميع النفقات العمومية للدولة والحزب والمجموعات المحلية الجهوية، والمؤسسات الاشتراكية بجميع أنواعها، ويرفع مجلس المحاسبة تقريراً سنوياً إلى السيد رئيس الجمهورية".

ليأتي بعدها مباشرة نص قانون رقم 80-01 بنصه في المادة 01 "يؤسس مجلس محاسبة مكلف بمراقبة مالية الدولة والحزب" (2)

والمؤسسات المنتخبة والمجموعات المحلية والمؤسسات الاشتراكية بجميع أنواعها ثم جاء دستور 1989، وفي نص المادة 160 منه يقول "يؤسس مجلس محاسبة يكلف بالرقابة البعدية بعد سنة من صدور دستور 1989 لأموال الدولة، والجماعات الاقليمية، والمرافق العمومية " نص قانون رقم 90/32 بحذف الصفة القضائية عن مجلس المحاسبة، وذلك في نص المادة 01 منه ."

مجلس المحاسبة هيئة وطنية مستقلة للرقابة المالية اللاحقة يعمل بتفويض من الدولة طبقاً للإحكام" (3).

¹ المادة 2 من الأمر 95-20 المؤرخ في 17 يوليو سنة 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة العمومية، ج ر العدد 39 المؤرخة في 23 جويلية 1995.

² بن داود إبراهيم، الرقابة المالية على النفقات العامة، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2009، ص 151

³ بن داود إبراهيم، مرجع سابق، ص 152

الفصل الثاني: ماهية الرقابة المالية وأهدافها وأنواعها

ثالثا: مجالات اختصاص مجلس المحاسبة.

مصالح الدولة والجماعات المحلية، والمؤسسات، والمرافق العمومية باختلاف أنواعها والتي تسري عليها المحاسبة العامة.

المرافق العامة ذات الطابع الصناعي والتجاري والمؤسسات والهيئات العمومية التي تمارس نشاطا صناعيا وتجاريا، أو ماليا والتي تكون أموالها أو مواردها، أو رؤوس أموالها كلها ذات طابع عمومي .

وكذلك تسيير الأسهم العمومية في المؤسسات والمرافق والهيئات العمومية مهما كانت وضعيتها القانونية على أن يكون للدولة فيها قسط من رأس المال .

والهيئات التي تسيير النظم الإلزامية للتأمين والحماية الاجتماعيين مراقبة استعمال المساعدات المالية الممنوحة من الدولة، أو الجماعات المحلية، أو المرافق العمومية، أو من أي هيئة أخرى خاضعة للمحاسبة العمومية .

مراقبة استعمال الموارد التي تجمعها الهيئات التي تلجأ إلى التبرعات العمومية من أجل دعم القضايا الإنسانية، والاجتماعية والعلمية .

وطبقا لنص المادة 14 من الأمر 95/20 فان مجلس المحاسبة يمارس رقابته استنادا للوثائق والسجلات المقدمة له، كما له أن يجري رقابته بالمعاينة في عين المكان، أو بطريقة فجائية أو بعد التبليغ ويتمتع في هذا الصدد بحق وصلاحيات التحري غير أنه يستثنى من مجال رقابة مجلس المحاسبة أي تدخل منه في إدارة، أو تسيير الهيئات الخاضعة لرقابة التحري وليس لمجلس المحاسبة أن يعيد النظر في مدى صحة الأهداف المسطرة والبرامج التي أعدتها السلطات الإدارية

رابعا: الأطر الرقابية لمجلس المحاسبة.

لمجلس المحاسبة أربعة أطر، أو طرق للممارسة عمله الرقابي، وهي تتمثل في حق الاطلاع وسلطة التحري، وكذا رقابة نوعية التسيير وأيضا رقابة الانضباط في مجال التسيير الميزانية المالية وكذلك مراجعة حساب المحاسبين العموميين والأميرين بالصرف .

أ- حق الاطلاع وسلطة التحري: وهنا يمكن لمجلس المحاسبة الاطلاع، والتحري على مايلي:

الفصل الثاني: ماهية الرقابة المالية وأهدافها وأنواعها

يحق له الاطلاع على كل الوثائق، والمستندات التي تؤدي لتسهيل مهامه الرقابية على العمليات المالية والمحاسبية.

له سلطة التحري بغية الاطلاع على أعمال الإدارات ومؤسسات القطاع العام .
كما لقضاة مجلس المحاسبة حق الدخول، والمعينة لكل الإدارات والمؤسسات الخاضعة لرقابة المجلس .

ويحق له الاستعانة بخبراء ومختصين لأجل دعم مهامه ومساعدته في أشغاله إذا أقرضى الأمر ذلك، وحتى يتمكن المجلس من تحقيق هذه العناصر فلا يلتزم تجاهه بالسر المهني أو الطريق السلمي ومن أجل ضمان الطابع السري المرتبط بوثائق، أو معلومات تمس بالدفاع والاقتصاد الوطني يستوجب على المجلس اتخاذ كل الاحتياطات اللازمة .
كما له سلطة الاستماع إلى أي نوع في الهيئات العمومية .

ب- رقابة نوعية التسيير: أن مجلس المحاسبة يعمل أيضا على مراقبة عمل الهيئات والمصالح العمومية الخاضعة لرقابته، ويعمل على تقييم استعمالها للموارد والوسائل المادية والأموال العمومية وتسييرها في إطار الاقتصاد والفعالية والنجاعة استنادا للأهداف والمهام الموكلة لها كما يقيم فعالية النظام الرقابي لهذه الهيئات⁽¹⁾.

كما يقوم مجلس المحاسبة بالتأكد من مدى توفر الشروط المطلوبة لمنح واستعمال الإعانات والمساعدات التي تمنحها الدولة، أو إحدى الهيئات، أو المصالح العمومية التابعة لها.
بالإضافة إلى هذه يعتمد المجلس على مراقبة الموارد التي جمعتها الهيئات من دخل التبرعات العمومية من أجل دعم القضايا الإنسانية والاجتماعية والعلمية ورقابة المجلس تكون بغرض التأكد من مطابقة النفقات التي صرفها مع الأهداف المسطرة مسبقا.

¹ قرار مجلس المحاسبة رقم 05 المتعلق بمراجعة حسابات تسيير لمجموعة من الهيئات العمومية . المؤرخ في 31 ديسمبر 2000 الصادر عن الغرفة الأولى .

الفصل الثاني: ماهية الرقابة المالية وأهدافها وأنواعها

ج- رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية: إذا تشكلت مخالفة، أو خطأ صريحا لقواعد الانضباط في مجال الميزانية والمالية وألحقت ضررا بالخزينة العمومية للدولة أو هيئة عمومية فهنا لمجلس المحاسبة الاختصاص في تحميل أي مسير، أو عون تابع للمؤسسة أو المرافق أو الهيئات العمومية الخاضعة لرقابتها المسؤولية عن هذا الخطأ المرتكب، ومن هنا فلمجلس أن يعاقب عن هذه الأخطاء والمخالفات بغرامة يصدرها في حق مرتكبها لا تتعدى المرتب السنوي الإجمالي الذي يتقاضاه العون المعنى عند ارتكابه للخطأ المعاقب عنه ما أكدته المادة 89 من الأمر 20/95 المتعلق بمجلس المحاسبة

د- مراجعة حسابات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين : تنص المادة 02 من المرسوم التنفيذي 56/96 على أنه يجب على الأمرين بالصرف الرئيسيين والثانويين وعلى المحاسبين العموميين التابعين لمصالح الدولة، والجماعات الإقليمية ومختلف المؤسسات والهيئات العمومية الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية أن يودعوا حساباتهم الإدارية وحسابات التسيير لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة في أجل أقصاه 30 يوليو من السنة الموالية للميزانية المقفلة.

خلاصة الفصل :

إن وظيفة الرقابة وبالرغم مما تلاقيه من سوء فهم وتقدير، ما هي إلا وظيفة إدارية مكملة أو متممة لوظيفة التخطيط، ووظائف الإدارة الأخرى وأنه من الضروري ممارستها منذ اللحظة الأولى للتنفيذ وتستمر أثناءه وتمتد بعد انتهائه، وليست وظيفة منعزلة تأتي في آخر النشاط الإداري، ومن خلال هذا الفصل تطرقنا إلى مختلف أنواع الرقابة حسب معايير مختلفة يتضح أن الرقابة المالية تتعدى صورها وأنواعها وتتخذ أشكالا متعددة لكنه يمكن أن نؤكد أنه ليس هناك خلاف حول الأهداف الرئيسية للرقابة في التقسيمات المختلفة وإنما اختلاف في الأجهزة التي تباشر الرقابة من حيث العمليات التي تقوم بها والوسائل التي تتبعها، أو السلطات الممنوحة لها وعلاقتها بالأجهزة المختلفة في الدولة.

حيث أن الممارسة المالية للهيئات الحكومية تتطلب بالضرورة الرقابة على استعمال المال العمومي، وذلك بواسطة الهيئات الرقابية المختلفة سواء كانت قبلية، أو أنية أو بعدية حيث تشمل الرقابة بشكل عام الرقابة على عدم ضياع الموارد والرقابة على كفاءة استخدام الموارد، والرقابة

الفصل الثاني: ماهية الرقابة المالية وأهدافها وأنواعها

على فعالية المخرجات في تحقيق الأهداف والحاجات العامة، فرقابة مجلس المحاسبة اللاحقة بصفته أعلى هيئة رقابية في البلاد، في حين تمارس أجهزة وزارة المالية الممثلة من جهة بالمراقب المالي، والمحاسب العمومي، الرقابة السابقة المتعلقة بالمشروعية، ومن جهة أخرى المفتشية العامة للمالية التي تتدخل بشكل غير دوري وفقا للبرنامج المحدد لها في برنامجها السنوي.

الخاتمة

الخاتمة.

تعد قضية إدارة المال العام ومواجهة الفساد الإداري والمالي ومراقبة أداء الحكومة من القضايا الملحة التي تحتاج إلى اهتمام سواء من ناحية التشخيص وكشف مكامن الخلل أو من ناحية البحث عن الحلول الآنية والإستراتيجية لمعالجتها، فقضية مراقبة المال العام وحمايته وترشيده وتعظيم مروده من المسائل الجوهرية التي لا غنى عن التذكير بها والخوض في معركتها في كل زمان ومكان متى استدعى الأمر لتعلقه بحياة ومستقبل كل مواطن وبالتالي مصلحة المجتمع بأسره.

وفي هذا الإطار كانت دراستنا حيث حاولنا أن نعطي حوصلة شاملة عن موضوع الرقابة على الميزانية، خاصة بعد تزايد أهميتها في نظام الدولة حيث أصبحت ملزمة بماكبدة النظام العالمي الجديد، وقد لاحظنا أن الدولة كي تقوم بالإنفاق على الوجه الذي يسمح لها بالوفاء بالتزاماتها المتعددة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية كان لابد من فرض رقابة صارمة والتي هي الأخرى تتعدد صورها وتختلف الإدارات والأجهزة والمؤسسات القائمة عليها، من حيث الاختصاصات والسلطات وطريقة العمل أيضا.

نتائج البحث:

تبين من خلال دراستنا السابقة أن الدولة تحاول التركيز على الاستغلال الأمثل لمواردها المالية والبشرية والمادية في إطار القوانين واللوائح والتعليمات الجاري العمل بها، وهذا ما استنتجناه من تلك العمليات السابقة واللاحقة على تنفيذ الميزانية من قبل أجهزة الرقابة في مختلف مراحل التنفيذ لتكتشف الأخطاء وتوضح أسبابها الرئيسية لضمان عدم تكرارها مستقبلا دون أن تخل بالسير الحسن لمصالح المراقبة ويمكن القول أن فعالية الرقابة على تنفيذ الميزانية مرتبطة بالإجراءات التي تعتمد عليها كل جهة في مجال الرقابة، حيث يظهر بالنسبة للمراقب المالي من خلال مراقبة القبليية لمشاريع عمليات تنفيذ الميزانية العمومية ومدى مطابقتها للأنظمة والقوانين المعمول بها، إضافة إلى الإشراف على متابعة الوضعية المالية للمؤسسات المكلف بمراقبتها، أما فيما يتعلق بالمراقبة المتزامنة فيمارسها المحاسب العمومي عن طريق مراقبة مطابقة عملية الأمر بالصرف أو المفوض له وشرعية عمليات تصفية النفقات ومدى توفر اعتمادات الترخيصات الممنوحة في إطار الميزانية، أما الرقابة البعدية فيتولاها مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية، حيث يقوم مجلس المحاسبة بالتحري بغية

الإطلاع على أعمال الإدارات ومؤسسات القطاع العام، ويعمل على تقييم استعمالها للموارد والوسائل المادية والأموال العمومية وتسييرها في إطار الاقتصاد والفعالية والنجاعة استناداً للأهداف والمهام الموكلة لها كما يقيم فعالية النظام الرقابي المسند لهذه الهيئات، أما المفتشية العامة للمالية فتعمل على مراقبة التسيير المالي، والمحاسبي لمصالح الدولة والجماعات الإقليمية، والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، والهيئات والأجهزة والمؤسسات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية.

أفاق البحث:

تلعب أجهزة الرقابة المالية على تنفيذ الميزانية دوراً مهماً في المحافظة على المال العام لكن إذا أرادت الجزائر أن تتكيف مع متطلبات الاقتصاد الحديث وتندمج فيه لا بد لها كذلك من تدعيم تواجد منظمات المجتمع المدني في مراحل إعداد الميزانية العامة، وتزودها بالمعلومات الكافية في مجال التحصيل والإنفاق العام، والاستعانة بخبرتها في المجال الاقتصادي بما لا يتعارض مع القوانين الداخلية ويتوافق مع متطلبات القانون الدولي والانفتاح الاقتصادي، ويعتبر هذا الموضوع مجالاً خصباً لدراسات لاحقة تهتم بموضوع الميزانية.

قائمة المراجع

أ- الكتب:

- 1- إبراهيم علي عبد الله، مبادئ المالية العامة، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، عمان.
- 2- أبوبكر مصطفى بعييرة، الرقابة الإدارية في المنظمات - مفاهيم أساسية-، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، سنة 1985.
- 3- أحمد سليمان قبيلات، الرقابة المالية والإدارية على الأجهزة الحكومية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998.
- 4- احمد عرفة وسمية شبلي، الإدارة والفراغ، فعاليات التخطيط والرقابة، دار النيل للنشر، مصر، 1989.
- 5- أحمد عرفة وسمية شبلي، فعاليات التخطيط والرقابة، دار النيل للنشر والتوزيع، مصر، 1989.
- 6- اعاد حمود القيسي، المالية والتشريع الضريبي، دار الثقافة، عمان، الأردن، ط2، 2001.
- 7- أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، الأردن، دار الثقافة للطباعة والنشر ط7، 2010.
- 8- أعرم يحيوي، مساهمة في دراسة المالية، دار هومة، ط2، 2003.
- 9- بن داود إبراهيم، الرقابة المالية على النفقات العامة، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2009.
- 10- جمال الدين محمد بن منظور، لسان العرب، ج2 دار صادر للطباعة والنشر، ط2، بيروت، 1975.
- 11- جمال لعامرة، منهجية الميزانية في الجزائر، دار الفجر للنشر والتوزيع، الجزائر، 2003.
- 12- حسين الصغير، دروس في المالية العامة والمحاسبة العمومية، دار المحمدية العامة الجزائر، ط2، سنة 2001.

- 13- حسين راتب يوسف ريان، الرقابة المالية في الفقه الإسلامي، دار النفائس للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 1999،
- 14- حسين محمد سمحان وآخرون، المالية العامة من منظور إسلامي، دار صفا للنشر والتوزيع الطبعة الثانية، 2014.
- 15- حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
- 16- خالد أمين عبد الله، تدقيق الحسابات (الناحية العلمية)، دار وائل للنشر عمان، الاردن، 2000.
- 17- خالد شحاته الخطيب، أسس المالية العامة، ط2، دار وائل للنشر، الأردن 2005.
- 18- ديندني يحيى، المالية العمومية، دار الخلدونية، الطبعة الثانية، 2014 .
- 19- زكريا المصري، أسس الإدارة العامة، دار الشتات للنشر والبرمجيات، دار الكتب القانونية، مصر، 2007.
- 20- سعيد عبد العزيز عثمان، مقدمة في الاقتصاد العام، الدار الجامعية، بيروت، 2003.
- 21- سعيد محمد المصري، التنظيم والإدارة مدخل معاصر، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، مصر، 1999.
- 22- سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، بيروت، منشورات الحلبي الحقوقية، 2009، ص73
- 23- سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، الاسكندرية، 2003.
- 24- سيد خليل هيكل، الرقابة على المؤسسات العامة الإنتاجية والاستهلاكية، دار المعارف، مصر 1979 .
- 25- سيروان عدنان مبزرا الزهاوي، الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة في القانون العراقي، منشورات الدائرة الإعلامية في المجالات النواب، بغداد، 2008 .
- 26- صالح هاشم صادق، المدخل في التخطيط والرقابة، الجامعة المفتوحة، ليبيا، سنة 1998 .
- 27- عادل احمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، 1992

- 28- عبد الرؤوف جابر، دور رقابة ديوان المحاسبة ، دراسة قانونية ، مكتبة دار الثقافية ، عمان 1997.
- 29- عبد الله الصعيدي ، علم المالية العامة ، القاهرة ، دار النهضة العربية ، 2007 .
- 30- عبد الله محمد القرطبي ، الجامع لأحكام القرآن ، ج5 دار الكتب المصرية ، 1967.
- 31- عبد المعطي محمد عساف .مرزوق راتب عساف ، مبادئ الإدارة والمفاهيم والاتجاهات الحديثة ، مكتبة المحتسب ، عمان ، الأردن، 2000
- 32- عدنان عمرو ، القانون الإداري، منشأة المعارف، ط2 ، الاسكندرية، 2004
- 33- عطية عبد الوهاب ، الموازنة العامة للدولة ، دار النهضة العربية 2005.
- 34- علي العربي ، إدارة المالية العامة ، الكويت .
- 35- علي خطار شنطاوي، الوجيز في القانون الإداري، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان 2003،
- 36- علي زغود، المالية العامة، ط4، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2010.
- 37- علي محمد خليل وسليمان أحمد اللوزي ، المالية العامة ، جامعة عمان .
- 38- علي محمود منصور، مبادئ الإدارة (أسس ومفاهيم)، مجموعة النيل العربية للنشر ، القاهرة ، مصر ، 1999.
- 39- عمار بوضياف، الوجيز في القانون الإداري، جسر للنشر والتوزيع ، ط3 الجزائر، 2013 .
- 40- عمار عوابدي، القانون الإداري ، ط5-النظام الإداري، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 2008.
- 41- عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، ط1، مكتبة الإشعاع للطباعة والنشر، 1997 .
- 42- غازي عناية ، المالية والتشريع الضريبي ، عمان ، البيارق ، 1998.
- 43- فاطمة سويسي، المالية العامة موازنة الضرائب، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس ، لبنان . 2005
- 44- محمد احمد خليل ، المراجعة والرقابة المحاسبية ، دار الجامعات المصرية ، 2003

- 45- محمد الصغير بعلي ويسرا أبو العلاء، المالية العامة، الجزائر، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع 2003،
- 46- محمد الصغير بعلي، القانون الإداري (التنظيم الإداري، النشاط الإداري)، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2004،
- 47- محمد أمين بوسامح، محاضرات في المؤسسات العمومية، أقيمت على طلبة الماجستير فرع الدولة والمؤسسات العمومية، بن عكنون، الجزائر 2006-2007 .
- 48- محمد أمين عودة، إدارة المشروعات العامة، (القضايا والاستراتيجيات)، ط2، مطبوعات جامعة الكويت، سنة 2009.
- 49- محمد رضا العدل، دراسات في المالية العامة، ط1، دار الفكر العربي .
- 50- محمد شاكر عصفور، كتاب أصول المالية العامة، 2008
- 51- محمد طاقة، اقتصاديات المالية العامة، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة عمان، 2007 .
- 52- محمد عباس محرزي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، 2003.
- 53- محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى، الجزائر، سنة 2003،
- 54- محمود حسين الوادي، مبادئ المالية العامة، الأردن، دار المسيرة للنشر والطباعة 2007 .
- 55- محمود حسين الوادي وزكريا احمد عزام، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، سنة 2000.
- 56- مسعود صديقي، محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2003.
- 57- مصطفى الفار، المالية العامة، ط1، دار السلامة للنشر والتوزيع، 2008.
- 58- ممدوح الصرايرة، القانون الإداري (مبادئ القانون الإداري، التنظيم الإداري، الضبط الإداري، المرفق العام)، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان 2012،
- ناصر لباد، الوجيز في القانون الإداري، ط4، دار المجد للنشر والتوزيع، الجزائر 2010،

59- نورات فرحات ،المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان.

60- Gitman Lawrence »principales of managérial finance « Addison Wesley editions.new york.USA 2003.P75

ب- الرسائل والمذكرات الجامعية:

1- بغداد كمال، النظام القانوني للمؤسسة العمومية المهنية في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2011-2012.

ج- قوانين ومراسيم.

1- القانون رقم 08-19، المتضمن التعديل الدستوري، ج ر العدد 63، المؤرخة في 01 نوفمبر 2008.

2- المرسوم التنفيذي رقم: 91-313 المتعلق بإجراءات المحاسبة التي يمسكها الامرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها المؤرخ في 07/09/1991 ج ر العدد 43 المؤرخة في 18 سبتمبر 1991.

3- المرسوم التنفيذي رقم 11-381، المتعلق بمصالح المراقبة المالية، المؤرخ في 21 نوفمبر 2011، ج ر، العدد 64 المؤرخة 7 نوفمبر 2001.

4- المرسوم التنفيذي 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، ج ر العدد 82 المؤرخة في 15 نوفمبر 1992.

5- المرسوم 80/53، المتضمن إحداث مفتشية عامة للمالية، المؤرخ في 14 ربيع الثاني 1400 الموافق 01 مارس 1980.

6- القانون رقم 90-21، المتعلق بالمحاسبة العمومية، المؤرخ في 4 محرم 1411 الموافق 15 أوت 1990، ج ر العدد 35 المؤرخة في 15 أوت 1990.

7- الأمر 95-20، المتعلق بمجلس المحاسبة العمومية، المؤرخ في 19 صفر 1416 الموافق 17 يوليو سنة 1995، ج ر العدد 39 المؤرخة في 23 جويلية 1995.

8- المرسوم التنفيذي 92-32 المتعلق بتنظيم الهياكل المركزية للمفتشية العامة للمالية، المؤرخ في 20 جانفي 1992، ج ر العدد 06 المؤرخة في 26 جانفي 1992.

د- القرارات :

1- قرار مجلس المحاسبة رقم 05 المؤرخ في 31 ديسمبر، 2000 الصادر عن الغرفة الأولى المتعلق بمراجعة حسابات تسيير لمجموعة من الهيئات العمومية.