

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم -
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي
التخصص : التدقيق ومراقبة التسيير

الرقابة على تنفيذ الميزانية في المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري
دراسة حالة : كلية العلوم الدقيقة والإعلام الآلي - جامعة مستغانم -

تحت إشراف الأستاذ:

معارفية الطيب

مقدمة من طرف الطالب:

بداني ميلود

أعضاء لجنة المناقشة:

| الصفة | الاسم واللقب | الرتبة | عن الجامعة |
|--------|--------------|--------|------------|
| رئيسا | | | |
| مقررا | | | |
| مناقشا | | | |

السنة الجامعية : 2018/2017

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

>> قَالَ الَّذِي عِنْدَهُ عِلْمٌ مِّنَ الْكِتَابِ أَنَا آتِيكَ بِهِ قَبْلَ أَنْ

يَرْتَدَّ إِلَيْكَ طَرْفُكَ فَلَمَّا رآهُ مُسْتَقِرًّا عِنْدَهُ قَالَ هَذَا مِنْ

فَضْلِ رَبِّي لِيَبْلُوَنِي أَأَشْكُرُ أَمْ أَكْفُرُ وَمَنْ شَكَرَ فَإِنَّمَا يَشْكُرُ

لِنَفْسِهِ وَمَنْ كَفَرَ فَإِنَّ رَبِّي غَنِيٌّ كَرِيمٌ (٤٠) <<

صدق الله العظيم

الآية رقم (40) - من سورة النمل

شكر و عرفان

"كن عالما .. فإن لم تستطع فكن متعلما ، فإن لم تستطع فأحب العلماء ، فإن لم تستطع فلا تبغضهم"

بعد رحلة بحث و جهد و اجتهاد تكلفت بإنجاز هذا البحث ، نحمد الله عز وجل على نعمه التي من بها علينا فهو العلي القدير ، كما لا يسعنا إلا أن نخص بأسمى عبارات الشكر و التقدير لكل من ساهم من قريب أو من بعيد في هذا الإنجاز المتواضع نخص بالذكر زملائي في العمل وكذا الدراسة ونخص بالذكر الأستاذ المؤطر السيد معارفية الطيب حفظه الله وأطال عمره لما قدمه لنا من جهد و نصح و معرفة طيلة انجاز هذا البحث . كما لا ننسى كل الأساتذة الذين درسوني طوال مشواري الدراسي وكل دفعة الماجستير تدقيق ومراقبة التسيير وكل عمال جامعة مستغانم و نتقدم بأرقى و أئمن عبارات الشكر و العرفان لجنة المناقشة دام عطاؤهم من نقد و اسهام في النمو الفكري حفظهم الله جميعا إلى الذين كانوا عوننا لنا في بحثنا هذا ونورا يضيء الظلمة التي كانت تقف أحيانا في طريقنا . إلى من زرعوا التفاؤل في دربنا و قدموا لنا المساعدات والتسهيلات والمعلومات ، فلهم منا كل الشكر ،

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

« « قل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون» »

صدق الله العظيم

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك .. ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك .. ولا تطيب
الآخرة إلا بعفوك .. ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك " الله جل جلاله " إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة .. ونصح
الأمّة .. إلى نبي الرحمة ونور العالمين " سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم " إلى من كلله الله بالهيبة والوقار .. إلى
من علمني العطاء بدون انتظار .. إلى من أحمل أسمه بكل افتخار .. أرجو من الله أن يمد في عمرك لترى ثماراً
قد حان قطافها بعد طول انتظار وستبقى كلماتك نجوم أهتدي بها اليوم وفي الغد وإلى الأبد .. والدي العزيز
إلى ملاكي في الحياة..

إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان و التفاني .. إلى بسمّة الحياة وسر الوجود إلى من كان دعائها سر نجاحي
وحنانها بلسم جراحي إلى أعلى الحبايب أُمي الحبيبة إلى من رافقتني منذ أن حملنا حقائق صغيرة ومعك سرت
الدرب خطوة بخطوة وما تزال ترافقني حتى الآن .. إلى شموع متقدة تنير ظلمة حياتي .. أخواتي وإخواني
معكم أكون أنا و بدونكم أكون مثل أي شيء ، إلى من أرى التفاؤل بعينه والسعادة في ضحكته
.. في نهاية مشواري أريد أن أشكر كل عائلتي الى قرة عيني زكرياء واللهم أرزق الأحياء وأرحم كل أموات
المسلمين إلى من كانوا معي على طريق النجاح والخير إلى من عرفت كيف أجدهم وعلموني أن لا أضيعهم
أصدقائي

الفهرس

| | |
|----|--|
| أ | أية من الذكر الحكيم |
| ب | الاهداء |
| ت | الشكر والعرفان |
| ث | الفهرس المحتويات |
| 1 | المقدمة العامة |
| 4 | الفصل الاول: المالية العامة والميزانية |
| 5 | تمهيد |
| 6 | المبحث الاول: المالية العامة |
| 6 | المطلب الاول: مفهوم المالية العامة |
| 6 | المطلب الثاني: علم المالية العامة |
| 8 | المطلب الثالث: علاقة المالية العامة بغيرها من العلوم الأخرى |
| 10 | المبحث الثاني: ماهية الميزانية العامة |
| 10 | المطلب الاول: تعريف الميزانية العامة |
| 11 | المطلب الثاني: مبادئ وقواعد الميزانية العامة |
| 12 | المطلب الثالث: إعداد الميزانية العامة واعتمادها: |
| 13 | المبحث الثالث: النفقات العامة والإيرادات |
| 13 | المطلب الاول: النفقات العامة |
| 19 | المطلب الثاني: الإيرادات العامة |
| 29 | المطلب الثالث: ترشيد النفقات |
| 30 | خلاصة الفصل الاول |
| 31 | الفصل الثاني: المحاسبة العمومية والاعوان المكلفين بتنفيذ الميزانية |
| 32 | تمهيد |
| 33 | المبحث الاول: ماهية المؤسسة العمومية |
| 33 | المطلب الاول: تعريف المؤسسة العمومية |
| 34 | المطلب الثاني: خصائص المؤسسة العمومية |
| 35 | المطلب الثالث: أنواع المؤسسة العمومية |
| 37 | المبحث الثاني: عموميات المحاسبة العمومية |

| | |
|----|--|
| 37 | المطلب الاول: المحاسبة العمومية واهدافها |
| 39 | المطلب الثاني: خصائص المحاسبة العمومية |
| 40 | المطلب الثالث: المبادئ العامة للمحاسبة العمومية |
| 45 | المبحث الثالث: أعوان التنفيذ للعمليات المالية العمومية |
| 45 | المطلب الاول: الامرون بالصرف |
| 49 | المطلب الثاني: المحاسبون العموميون |
| 54 | المطلب الثالث: المراقبون الماليون |
| 59 | خلاصة الفصل الثاني |
| 60 | الفصل الثالث: : الرقابة علي الميزانية |
| 61 | تمهيد |
| 62 | المبحث الاول: الإطار المفاهيمي للرقابة |
| 62 | المطلب الاول: تطور التاريخي والوظيفي للرقابة المالية |
| 63 | المطلب الثاني: مفهوم الرقابة |
| 66 | المطلب الثالث: العملية الرقابية وظيفتها ومبادئها |
| 69 | المبحث الثاني: أهداف الرقابة المالية وخطواتها ووسائلها |
| 69 | المطلب الاول: أهداف الرقابة المالية |
| 70 | المطلب الثاني: خطوات الرقابة المالية |
| 74 | المطلب الثالث: وسائل الرقابة المالية |
| 77 | المبحث الثالث: أنواع الرقابة المالية |
| 77 | المطلب الاول: من حيث الجهة التي تتولى الرقابة |
| 78 | المطلب الثاني: من حيث التوقيت الزمني |
| 78 | المطلب الثالث: من حيث نوعية الرقابة |
| 80 | خلاصة الفصل الثالث |
| 81 | الفصل التطبيقي: دراسة حالة جامعة العلوم الدقيقة والاعلام الالي |
| 82 | تمهيد |
| 83 | المبحث الاول: كيفية تحضير الميزانية |
| 83 | المطلب الاول: مرحلة الاعداد |

| | |
|----|--|
| 83 | المطلب الثاني: فروع الميزانية |
| 85 | المطلب الثالث: اعتماد الميزانية |
| 87 | المبحث الثاني: تنفيذ الميزانية والرقابة المفروضة عليها |
| 87 | المطلب الاول: تنفيذ الميزانية |
| 90 | المطلب الثاني: الرقابة على تنفيذ الميزانية |
| 91 | المطلب الثالث: المرحلة اللاحقة على تنفيذ الميزانية |
| 92 | خلاصة الفصل |
| 93 | خاتمة عامة |
| 95 | المراجع |

المقدمة

تعتبر الميزانية العامة تنظيماً مالياً يقابل من خلاله بين الجانبين الإنفاقي والإيرادي للدولة، ذلك أنّ الميزانية هي الوسيلة القانونية التي تستخدمها الدول بغرض إقامة تنسيق بين النفقات والإيرادات قصد الوصول إلى التوازن المالي والاقتصادي الذي يسمح بتحقيق أهداف المجتمع السياسية والاجتماعية والاقتصادية. بحيث تتضمن الميزانية العامة خطة الإنفاق العام للدولة ووسائل تمويلها، وتكون مختلفة من نظام لآخر بحسب طبيعته وإيديولوجيته.

فالساسة المالية للدول تختلف بحسب نمط النظام الاقتصادي المنتهج، فضلاً على أنّ تزايد دور الدولة في الأنظمة الحديثة يظهر حالياً باستمرار في عديد من المجالات، وبالأخص في المجالين المالي والاقتصادي، بحيث تشكل الميزانية الأداة الرئيسية للتوجيه والتخطيط الاقتصادي، تستعين بها الدولة لتجسيد سياستها المالية العامة والتي تظهر من خلال تحليل بنود الميزانية العامة المقرر كإتباع سياسة ضريبية أو ائتمانية أو إنفاقية في قانون المالية الجاري اعتماده في الدولة. لقد صاحب تطور المجتمعات وكبر حجمها لتطور الحكومات وأدوارها المنوطة بها في معالجة المشكلات الاجتماعية والاقتصادية والمالية التي تواجه مجتمعنا وكانت الأسباب التي دعمت تطور الحكومات الحديثة متعددة فقد تغيرت وظائف الدولة فيها من دولة حارسة إلى دولة متدخلة في مختلف الجوانب.

إن هذا التطور الذي طرأ على وظيفة الدولة في العصر الحاضر جعل الرقابة من المواضيع الهامة في حقل العلوم الإدارية، ذلك أنها الوظيفة التي تساهم في منبع وقوع الضرر على عدة مستويات منها الاقتصادية والسياسية والاقتصادية والمالية.

ومن هذا المنطلق اهتمت الجزائر كغيرها من الدول والمجتمعات بعملية الرقابة بكل صورها وأشكالها باعتبارها أحد الوظائف والعناصر الأساسية في تحسين وتسيير أداء وفعالية الإدارة العامة.

حيث سمعت منذ الاستقلال إلى وضع نظام الرقابي مالي مبني على أساليب واليات علمية مدروسة وفق التجربة، للواقع من أجل حراسة و متابعة حركة الأموال على مختلف المؤسسات العمومية لذا كان لزاماً على الدولة الجزائرية التدخل لخلق الآليات المناسبة لذلك والمتمثلة في أجهزتها الرقابية المختلفة والتي تعتبر من أكثر أنواع الرقابة فعالية و المطيقة على جميع المؤسسات العمومية، والهيئات المحلية لضمان حماية الاقتصاد الوطني والمجتمع وإخضاع المؤسسات العمومية والبلديات وكل الكيانات الأخرى إلى المحاسبة والعمومية إلى رقابة مشددة على التسيير وصرف المال العام.¹

أ. إشكالية الدراسة:

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

- ما هي الميزانية في المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري وكيف تكون الرقابة على تنفيذها؟

وفي ضوء هذه الإشكالية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية

الأسئلة الفرعية:

ماهي الميزانية وما الخطوات تنفيذها؟

¹ زيوش رحمة، الرقابة المالية على مؤسسات مراكز التكوين المهني، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2002

من المسؤول عن تنفيذ الميزانية في المؤسسات العمومية ؟

-ما المقصود بالرقابة المالية علي تنفيذ الميزانية؟

اين يتم اعداد الميزانية ومراقبتها عمليا؟

فرضيات الدراسة:وعلى ضوء هذه الاسئلة الفرعية نستسيغ فرضيات التالية

-الميزانية هي وثقة ادارية سنوية تتبع مبادئ محدودة في عملها

-يقوم كل من الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين والمراقبون الماليون بتنفيذ الميزانية

-هي تدقيق في كل صغيرة وكبيرة في العمليات الادارية والمالية المتعلقة بالميزانية

-يتم اعدادها ومراقبتها داخل المؤسسة اضافة الى المراقب المالي المعتمد

ب. أهمية الدراسة:

تكتسي هذه الدراسة أهمية في ضمان نجاعة والدور البارز الذي تلعبه الأجهزة الرقابية من اجل تفادي الفساد واللاعقلانية في استهلاك الاعتمادات المالية عند القيام بعمليات التنفيذ للإنفاق العمومي وكذلك بروز هذا الموضوع إلى الواجهة عند الحديث عن أسباب العجز المالي للمؤسسات العمومية.

ت. أسباب اختيار الموضوع:

إن اختيارنا لهذا الموضوع ليس من قبيل الصدفة ودائما يعود لأسباب موضوعية وأسباب ذاتية.

1-الأسباب الذاتية:

-الميل الشخصي لمعرفة كيفية ممارسة الرقابة على المال العام.

-إدراكنا لمدى أهمية الرقابة المالية والدور الذي تلعبه الأجهزة الرقابية المختلفة من اجل

تحسين صورة الإدارة المحلية عموما والبلديات على وجه الخصوص.

2-الأسباب الموضوعية:

-وان تطرقت إليه فإنها نهتم بالمؤسسات كهيئة إدارية ، أي تركيز على الشق الإداري ومنه كمساهمة منا ارتأينا أن نكتب في هذا الموضوع.

-إثراء المكتبة بهذا النوع من البحوث

-نظرة عن قرب لحركة الأموال العمومية داخل المؤسسات

ث. الهدف من الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح كيفية مراقبة ميزانية العامة من اجل تفادي الانحرافات والأخطاء

الجسيمة التي قد تؤدي إلى تعريض ميزانية البلدية إلى متهاتات وعواقب جد وخيمة

ومحاولة تنبيه المسؤولين بالجهاز الإداري إلى أهمية الرقابة على المالية العامة ، وإعطاء صلاحيات أوسع للأجهزة والهيئات الرقابية لتحسين فعالية وأداء الإدارة.

ج. منهج الدراسة: تحقيقا لهدف البحث وعلى ضوء طبيعته وأهميته ومفاهيمها وفروضه ،

وحتى نستطيع الإجابة عن إشكالية البحث والإلهام بكل جوانبه وانطلاقا من ان طبيعة

البحث ونوعه يحددان نوع المنهج المستخدم ، استعمل في هذا البحث.

-المنهج الوصفي: مع الاستعانة بالمنهج التحليلي من خلال جمع وتحليل مختلف المعلومات

المتعلقة بالمشكلة المطروحة والإلهام بمختلف جوانبها النظرية والعملية.

-لقد استعنا بهذا المنهج عند تطوقنا للقوانين المنظمة لمختلف الهيئات والأجهزة الرقابية للمالية

العمومية وكذا الأوامر والقرارات والمراسيم الصادرة في هذا المجال.

ح. تقسيمات الدراسة:

للإلهام بهذا الموضوع قمنا بتقسيم عملنا إلى ثلاث فصول نظرية وفصل آخر تطبيقي:

عالجنا من خلال **الفصل الأول** المالية العامة و الميزانية ، وقسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث يتعلق **المبحث الأول** بمفهوم المالية العامة حيث يبرز تعريفها وأهميتها وعلاقتها بالعلوم الأخرى، أما **المبحث الثاني** فتطرقنا فيه إلى الميزانية العامة من مفهومها ومبادئها وكيفية إعدادها. وفي **المبحث الثالث** عالجنا جانب النفقات العامة والإيرادات من خلال أنواع النفقات وكذا الإيرادات وسياسة ترشيد النفقات

أما **الفصل الثاني** فتناولنا فيه المحاسبة العمومية في المؤسسة العمومية والأعوان المكلفين بتنفيذ الميزانية ، حيث قمنا بتقسيمه إلى ثلاث مباحث درسنا في **المبحث الأول** المؤسسة العمومية من مفهومها وخصائصها أما **المبحث الثاني** فقمنا بدراسة المحاسبة العمومية بمفهومها ومبادئها كذلك خصائصها وأهدافها و**المبحث الثالث** ابرزنا الاعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية

متمثلين في الأمرين بالصراف والمحاسبين العموميين والمراقبين الماليين و في الأخير من الجانب النظري متمثل في **الفصل الثالث** فتعرضنا إلى الرقابة علي الميزانية تضمن هذا الفصل ثلاث مباحث، في **المبحث الأول** الإطار المفاهيمي للرقابة من خلال بيان التطور التاريخي ومفهوم الرقابة وكذلك العملية الرقابية وظيفتها ومبادئها ، أما **المبحث الثاني** تحدثنا فيه عن أهداف الرقابة خطواتها وعن **المبحث الثالث**، فكان حول أنواع الرقابة وتمحورت في الرقابة من حيث الجهة والتوقيت الزمني

أخيرا **الفصل التطبيقي** الذي تطرقنا في **المبحث الأول** الى كيفية تحضير الميزانية من إعدادها واعتمادها و **المبحث الثاني** حول تنفيذ الميزانية والرقابة المفروضة عليها

خ. صعوبات الدراسة:

- من الصعوبات التي واجهتنا في هذه الدراسة نذكر:
- صعوبة الموضوع في حد ذاته ، وقلة المراجع والكتب الملمة بالموضوع.
 - كذلك يغلب على الموضوع الطابع القانوني لذا من الصعب تفسيره وتحليله.
 - اتساع مفهوم الرقابة على الإنفاق العام فحاولنا قدر المستطاع ضبط الإشكالية على أهم الهيئات والأجهزة الرقابية التي تمارس الرقابة على مختلف المؤسسات العمومية في الدولة¹.

¹ زيوش رحمة، الرقابة المالية على مؤسسات مراكز التكوين المهني، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2002
2003/

الفصل الاول المالية العامة والميزانية

تمهيد

إن علم المالية العامة هو ذلك العلم الذي يهتم بدراسة المشاكل المتعلقة بالحاجات العامة وتخصيص المال اللازم لإشباعها لذلك فإن تعريف وتحديد نطاق الحاجات العامة من الأهمية بمكان لتحديد نطاق النشاط المالي للدولة في سبيل إشباع هذه الحاجات العامة و يعرف علم المالية أنه العلم الذي يتخصص في دراسة كيفية تنظيم النفقات و الإيرادات العامة و الميزانية العامة بحيث يعمل على تحقيق الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية المستوحاة من الفلسفة التي تتبناها الدولة او هو ذلك العلم يبحث عن نشاط الدولة عندما تستخدم الوسائل المالية لتحقيق أهدافها السياسية، الاقتصادية الاجتماعية، حيث ستشمل دراستنا على أحد فروع الاقتصاد ألا وهو الاقتصاد المالي أو اقتصاد المالية العامة بكل ما يحويه هذا العلم من أنشطة مالية حتى أنه يتضمن السياسات المالية التي تعتبر جزء من السياسة الاقتصادية العامة لأي نشاط اقتصادي واجتماعي و على هذا الأساس سيتم تقسيم الفصل الأول الى المبحث الأول: عموميات المالية العامة:

تتشكل الميزانية العامة من الإيرادات و النفقات النهائية المحددة سنويا بموجب قانون المالية، و الموزعة وفق الأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها بصيغة اخرى تتضمن الميزانية العامة تقدير او تخمين لمقدار الإيرادات العامة التي من المحتمل الحصول عليها من مختلف مصادر الإيرادات , كما تتضمن على تقدير لمقدار النفقات العامة المتوقع انفاقها خلال فترة زمنية محددة عادة ما تكون سنة

الفصل الاول المالية العامة والميزانية

المبحث الاول: المالية العامة

المطلب الاول: مفهوم المالية العامة:

الفرع الاول: تعريف المالية العامة:

يمكن تعريف المالية العامة بأنها ذلك " العلم الذي يدرس النفقات العامة و الإيرادات العامة وتوجيهها من خلال برنامج معين يوضع لفترة محددة، بهدف تحقيق أغراض الدولة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية."

الفرع الثاني: أهمية المالية العامة

تكمن أهمية المالية العامة في أنها تعد المرآة العاكسة لحالة الاقتصاد وظروفه في دولة ما، وكذا الحياة السياسية وظروفها في دولة من الدول وفي فترة زمنية معينة وأحسن دليل على ذلك يظهر في الدور الذي تؤديه كل من الإيرادات والنفقات باعتبارها أحد موضوعات المالية العامة حيث تكشف عن الظروف السياسية والاقتصادية للدولة.

فالإيرادات والنفقات تؤثر على الأحداث في الدول سلبيًا أو إيجابيًا، ومعنى هذا إذا فرضت دولة ضرائب مرتفعة فإن ذلك يكون له تأثير في زعزعة الأمن والاستقرار في الدولة مما قد يتسبب في قيام أعمال شغب وفوضى وتخريب للمنشآت العامة فتضطر الدولة بغية إعادة النظام وتعويض الخسائر في الأرواح والممتلكات إلى زيادة الإنفاق ممثلة في الإعانات الاجتماعية والتعويضات المختلفة.

وخلاصة القول، هو أن للمالية العامة أهمية كبيرة على كل المستويات السياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية وغيرها.

المطلب الثاني: علم المالية العامة:

تنقسم حاجات الأفراد إلى حاجات خاصة وحاجات عامة. فالحاجات العامة أو الحاجات الجماعية تتمثل في الأمن، الدفاع، العدالة... إلخ، وهذه الحاجات العامة لا يمكن للفرد أن يحققها لنفسه بنفسه، فالفرد لا يمكن أن يحقق لنفسه الأمن الخارجي إذ أن هذا الأمن لا يمكن أن يتحقق إلا ككل لا يتجزأ لكونه يعود بالنفع على كافة الأفراد، ولا يمكن أن يحرم منه أي فرد. ومن ثم فإن الدولة قادرة على توفير هذا الأمن بمختلف أجهزتها وانطلاقًا من هذا فإن الحاجات الجماعية هي تلك الحاجات التي تقوم الدولة بإشباعها نظرًا لعجز كل فرد عن تحقيقها لنفسه، وذلك، بسبب عدم قابلية هذه الحاجات للتجزئة¹.

أما الحاجات الخاصة أو الحاجات الفردية كالزواج والمأكل والملبس والمشرب... إلخ فيمكن للفرد أن يحققها بمفرده دون حاجة إلى تدخل الدولة طالما أنه يقدر على دفع ثمنها وذلك بالنظر إلى قابلية هذه الحاجات للتجزئة.

وهناك طائفة أخرى من الحاجات يمكن للفرد أن يشبعها لنفسه بغض النظر عن إشباع الآخرين لها أم لا، وهي حاجات قابلة أيضًا للتجزئة، ورغم ذلك ولأهميتها الاجتماعية هي حاجات جديرة بأن تضطلع بها الدولة وتشبعها وهي كالتعليم والعلاج والنقل والمواصلات والدولة عند إشباعها للحاجات العامة سواء تلك القابلة للتجزئة أم غير القابلة للتجزئة ولكن لأهميتها الضرورية تقوم باستخدام بعض الأموال وأن تحصل على خدمات بعض الأشخاص وذلك لقاء مقابل للحصول على هذه الأموال الخدمات يتمثل في صورة مبالغ نقدية، هذه المبالغ النقدية هي النفقات العامة ولكي تقوم الدولة بهذه النفقات يستلزم عليها البحث عن إيرادات عامة تحصل عليها من مصادر مختلفة كالضرائب والرسوم العامة والخاصة وغيرها.

¹ مصطفى الفار، المالية العامة، ط1، دار السلامة للنشر والتوزيع، 2008، ص55.

الفصل الاول المالية العامة والميزانية

وتأسيسا على أن الدولة تسير على نهج منضبط وواضح ووفق برنامج معد بناء على دراسة سابقة للقيام بتأدية نفقاتها وتحصيل إيراداتها فإنها تقرر ما ستقوم به من أنشطة ومشروعات خلال فترة زمنية محددة غالبا ما تكون سنة، وتقدر مقدار النفقات الضرورية لتنفيذها والإيرادات المحتمل الحصول عليها لتغطيتها وهذا التقدير للنفقات والإيرادات عن فترة قادمة مقبلة غالبا ما تكون سنة هي ما يطلق عليه الميزانية العامة، أو الموازنة العامة للدولة.

تأثير النظام الاقتصادي على المالية العامة:

للنظام الاقتصادي ارتباط وثيق بالمالية العامة، ويؤثر كلاهما في الآخر سلبا وإيجابا ففي ظل النظام الرأسمالي في بدء نشأته والذي يقوم على المناداة بعدم تدخل الدولة مهما كانت الأسباب في الحياة الاقتصادية كان من الطبيعي أن تكون كل نفقات الدولة وإيراداتها قليلة ومتواضعة، كما كان على المالية العامة أن تكون محايدة، بمعنى آخر أن لا تحدث أي تغيير أو تعديل في الأوضاع والمراكز الاقتصادية القائمة، فلم يكن للضرائب على سبيل المثال أن تستخدم في تحقيق أي أهداف اجتماعية أو اقتصادية ولم يكن للموازنة العامة للدولة أية أهمية اقتصادية، فلم تكن تعدو سوى وثيقة للموازنة الحسابية السنوية وكان تساوي الحساب بين النفقات والإيرادات قاعدة هامة جدا في المالية التقليدية تعرف بقاعدة أو مبدأ توازن الميزانية

لكن هذا المفهوم الضيق لدور الدولة في الحياة الاقتصادية والذي يطلق عليه بمبدأ الدولة الحارسة أو المذهب الفردي الحر، قد انحسر خاصة بعد ظهور الأزمة الاقتصادية العالمية عام 1929 فعاد دور الدولة ليشمل كل القطاعات ومنها القطاع الاقتصادي، ولم يعد دورها ينحصر على الوظائف التقليدية من حفظ الأمن وإقامة العدالة... بل تعداه إلى جميع مجالات الحياة الاقتصادية وأصبح حجم تدخل الدولة ضخما، وقد أطلق على هذه الظاهرة بما يسمى " بالدولة المتدخلة". وبناء على هذا الدور الذي أصبحت تقوم به الدولة ازدادت أهمية دراسة النفقات العامة والإيرادات العامة ومن ثم ازدادت أهمية القطاع العام في الدول الرأسمالية كنتيجة لسياستها التدخلية، وأصبحت المالية العامة في تلك الدول " مالية وظيفية"

أما الدول التي أخذت بالنظام الاشتراكي والذي من أهم مبادئه الملكية العامة لوسائل الإنتاج، فقد هيمنت الدولة وسيطرت سيطرة تامة وكاملة على كل النشاط الاقتصادي، واختفى القطاع الخاص. وكنتيجة لهذه السيطرة على كل أوجه النشاط الاقتصادي في ظل هذا النظام كانت للمالية العامة أهمية كبيرة حيث كان على الدولة أن تواجه النفقات العامة الكثيرة والمتعددة بإيرادات هائلة وضخمة ومن مصادر مختلفة، وبالتالي أصبحت دراسة المالية العامة تتبوأ أهمية قصوى في النظام الاشتراكي لكن التطور الذي طرأ على العالم بعد زوال الإتحاد السوفياتي عام 1989 ، وهيمنة القطب الواحد على النظام العالمي والمتمثل في الولايات المتحدة الأمريكية ومناداتها بسياسة العولمة بما تستتبعه من تغييرات هيكلية في النظم الاقتصادية المختلفة لتتماشى مع سياسة الاقتصاد الحر وتحقيق مبدأ حرية التجارة والمنافسة وإلغاء الحواجز الجمركية إعمالا لاتفاقيات دولية في هذا الشأن. كل هذا انعكس على دور المالية العامة، حيث إنه بفضل سياسة التحرر الاقتصادي وسياسة الخصخصة السائدة الآن في مختلف دول العالم عادت ظاهرة الدولة الحارسة في أضيق نطاق، وهذا المفهوم أيضا كان له الأثر الكبير على المالية العامة

المطلب الثالث: علاقة المالية العامة بغيرها من العلوم الأخرى:

للمالية العامة علاقة بعدة علوم، سنذكر من أهمها:

الفرع الاول: علاقة المالية العامة بالاقتصاد:

إن للمالية العامة علاقة وطيدة بالاقتصاد من الناحيتين النظرية والعملية لدرجة أن كثيرا من خبراء المالية العامة يتناولونها كموضوعات اقتصادية بحتة، وبما أن علم الاقتصاد هو البحث في أفضل السبل لإشباع الحاجات الإنسانية المتعددة من الموارد الطبيعية المحدودة، فإن الصلة بين

الفصل الاول المالية العامة والميزانية

الاقتصاد والمالية العامة التي تبحث في أفضل الوسائل لإشباع الحاجات العامة من الموارد المالية المتاحة للدولة والمحدودة عادة تبدو قوية، وفضلا عن التشابه بين موضوعي المالية العامة والاقتصاد فإن كثيرا من طرق البحث في الاثنين واحدة فالتحليل الحدي والمرونة والنظريات النقدية الخاصة بالدورات الاقتصادية تستخدم أيضا في دراسة المالية العامة.

ويتضح تأثير النظام الاقتصادي على المالية العامة إذا تفحصنا بنود النفقات العامة والإيرادات العامة في دول مختلفة من حيث درجة نموها أو نظامها الاقتصادي وقارنا بين هذه البنود، فالسياسة المالية التي تصلح لبلد متقدم لا تصلح بالضرورة لبلد نام أو في طريقه إلى النمو والعكس صحيح، والسياسة المالية المطبقة في دولة تتبع النظام الاشتراكي تختلف تماما عن تلك التي تتبع النظام الرأسمالي بالإضافة إلى أن الدراسات الاقتصادية ترشد إلى كثير من المبادئ الواجب وضعها في الاعتبار عند رسم وتطبيق النظم المالية المختلفة بما يكفل لها أداء الغرض الذي وضعت من أجله، فالدراسة الاقتصادية توضح مثلا أنواع السلع التي يستحسن أن تفرض عليها ضريبة استهلاك إذا كان الهدف هو زيادة الحصيلة، كما توضح لنا أنواع الدخول التي تزداد عليها الضرائب أو تنخفض إذا كان الهدف التأثير بالزيادة أو النقص في تيار الإنفاق الفعلي أو في حجم الاستهلاك أو حجم الادخار، كذلك تؤثر المالية العامة في سير النشاط الاقتصادي للدولة وتوجهه الوجهة التي تستهدفها بعد أن أصبحت المالية العامة الوسيلة الرئيسية لتدخل الدولة في النشاط الاقتصادي في حالة وجود قطاع خاص قوي.

بناء على ما سبق ذكره، لا يمكن أن تفصل المالية العامة فصلا تاما عن الاقتصاد، ذلك أن المعطيات الاقتصادية تكون وتكيف العمليات المالية كما أن هذه الأخيرة تمارس تأثيرها ونفوذها على الحقل الاقتصادي.

الفرع الثاني: علاقة المالية العامة بالإحصاء:

إن علم الإحصاء يتيح للباحثين الرؤية الصحيحة والواضحة لكافة الظواهر المالية التي يعبر عنها ويقوم بترجمتها وتجسيدها في صورة أرقام وبيانات وإحصاءات وعلم الإحصاء يمثل الأساس الضروري لإجراء التوقعات المالية كتقدير النفقات المستحيلة والإيرادات المتوقعة، فضلا عن أهميته القصوى في تحقيق الرقابة على الأجهزة المالية المختلفة ومن ثم فإن علم الإحصاء لا غنى عنه في دراسة ورسم السياسة المالية للدولة. إذ يتطلب رسم هذه السياسة توافر البيانات والمعلومات الإحصائية الخاصة بالدخل القومي، وتوزيع الثروة والدخول بين الأفراد والطبقات في المجتمع، وعدد السكان وتوزيعهم من حيث السن والمناطق الجغرافية المختلفة، وحالة ميزان المدفوعات، ومدى الإقبال على استهلاك بعض السلع والخدمات، وغيرها من الأمور الأخرى اللازمة لتقرير السياسة المالية الواجبة الإتباع في ظروف معينة ولتحقيق أهداف محددة سلفا¹

الفرع الثالث: علاقة المالية العامة بالقانون:

كانت تعرف المالية في الفقه التقليدي بالتشريع المالي " la législation financière "، هذا ما يبين الصلة الوثيقة بين المالية العامة والقانون، واستمرت هذه العلاقة إلى نهاية القرن 19، حينها بدأت تخرج دراسات المالية العامة شيئا فشيئا من دائرة السيطرة المطلقة للقانون العام. ورغم ذلك، لا زالت الصلة قوية بين المالية وفروع القانون العام، وبخاصة القانون الدستوري والقانون الإداري.

إذن، فإن القانون هو الأداة التنظيمية التي يلجأ إليها المشرع لوضع القواعد العامة الملزمة في مختلف الميادين، وتأخذ مختلف عناصر المالية العامة من نفقات وإيرادات وموازنة شكل قواعد قانونية، سواء كانت هذه القواعد دستورية، أم لائحة أم أمرا إداريا مما يستدعي الإلمام بالفن

¹ سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، 2003، ص 33.

الفصل الاول المالية العامة والميزانية

القانوني لفهم هذه القواعد وتفسيرها ويطلق على مجموعة هذه القواعد القانونية التشريع المالي، وهو في معناه عبارة عن مجموعة القواعد القانونية التي تنظم شؤون الدولة الاقتصادية والاجتماعية ، ومثال ذلك وضع الموازنة العامة التي تتضمن إيرادات ونفقات الدولة لمدة سنة وتصدر بقانون يرخص السلطة العامة القيام بالتصرفات أو النشاطات المالية ويقيدها بمضمونه ويمنعها من أي تصرف خارج إطاره وإلا تعرضت للمسئولية.

الفرع الرابع :علاقة المالية بالعلوم الاجتماعية و السياسية :

للمالية العامة علاقة بالعلوم الاجتماعية كعلم النفس والتربية وعلم الفلسفة، حيث إن كثيرا من مشكلات المالية العامة كفرع من فروع الدراسة الاقتصادية والاجتماعية تتعلق بالسلوك الإنساني الذي يقع في دائرة علم النفس والاجتماع فالضرائب مثلا بمالها من تأثير على مجموعة الحوافز الإنسانية لا شك أنها تستلزم دراسة وافية للدوافع الإنسانية .والضرائب كونها أداة للحصول على دخل للدولة، إلا أن لها آثار اجتماعية مثل تحقيق الإصلاح الاجتماعي وإعادة توزيع الثروات لتحقيق العدالة الاجتماعية.

أما في مجال الإنفاق فإن كثيرا من الإصلاحات الاجتماعية تدفع الدولة إلى تقديم بعض الخدمات مثل التعليم والصحة بالمجان أو بأسعار زهيدة من أجل إتاحة الفرصة لشريحة واسعة من الأفراد للاستفادة من هذه الخدمات، والتي لها تأثيرات هامة على المجتمع ككل.

اما فيما يتعلق بالعلوم السياسية تهتم بدراسة نظم الحكم وعلاقة السلطات ببعضها البعض وعلاقتها بالأفراد، فإن المالية العامة تبحث نفقات وإيرادات هذه العلاقات بالسلطات ويعتبر وضع الميزانية العامة للدولة عملا سياسيا، لأن الحكومة تترجم سياسيتها عن طريق الإعتمادات التي تدرجها في الموازنة فيتضح منها إذا كانت تميل إلى زيادة التسليح أو الإقلال منه أو زيادة في ميزانية التعليم أو العكس، أو إلى التقليل من الإنفاق في توزيع الدخل أو الثروات...، وبذلك تحدد اتجاهها السياسي والطبقي.

المبحث الثاني :ماهية الميزانية العامة

على اعتبار أننا سنتعرض لميزانية مؤسسة عمومية التي تتميز بخصوصيتها وقواعدها وأهميتها فإننا سنتناول في هذا الفصل ماهية الميزانية العامة ، ثم مبادئ وقواعد الميزانية العامة ، وبما أن للميزانية طرق معينة لإعدادها فإنه من الأهمية بمكان التطرق إلى هذا العنصر

المطلب الأول :تعريف الميزانية العامة

سنتناول في هذا المبحث تعريف الميزانية العامة وخصائصها ، ثم الطبيعة القانونية للميزانية العامة وأهمية الميزانية العامة.

الفرع الأول :تعريف الميزانية العامة وخصائصها:

اولا :تعريف الميزانية العامة :للميزانية العامة عدة تعاريف ، من أهمها أنها "مجمّل الإيرادات والنفقات التي ينتظر المؤسسة العمومية أن تحصل عليها أو تنفقها خلال فترة زمنية محددة ، قد تكون سنة وقد تكون أقل أو أكثر" وعرفها البعض الآخر بأنها "تقدير تفصيلي لنفقات وإيرادات الدولة لمدة سنة ، يتم إعدادها من قبل السلطة التنفيذية واعتمادها من طرف السلطة التشريعية وتعتبر عن الأهداف الاقتصادية والمالية العامة"¹.

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

الفصل الاول المالية العامة والميزانية

ثانيا :خصائص الميزانية العامة:

1 -الميزانية العامة نظرة تقديرية :تقدر أرقام مبالغ كل من النفقات والإيرادات العامة للسنة المقبلة حيث إنها بيان مفصل عن النفقات بما يقابله من إيرادات لتغطيتها فهي تستند إلى عنصر التوقع.

2-الميزانية العامة تستوجب الترخيص :تعد الميزانية العامة وثيقة مالية تعدها السلطة التنفيذية وتجزئها السلطة التشريعية بموجب قانون .فبعد تحضير الميزانية من طرف السلطة التشريعية بما لها من إمكانيات بشرية وإدارية تمكنها من ذلك تبقى مجرد مشروع لا ينفذ إلا بعد حصولها على موافقة من السلطة التشريعية. وللترخيص أهمية بالغة في العملية السياسية و الاجتماعية والاقتصادية، بحيث يسمح بموجبه للحكومة بمباشرة أعمالها خاصة فيما يتعلق بالتحصيل تطبيقا للنصوص القانونية.

ويعتبر حق السلطة التشريعية في منح الترخيص من الحقوق الأساسية ، ومن المبادئ الهامة المقررة دستوريا ، التي لا يمكن مخالفتها ، وتعد وسيلة في يد البرلمان لمراقبة أعمال الحكومة.

الفرع الثاني :الطبيعة القانونية للميزانية العامة:

اختلف فقهاء المالية العامة فيما إذا كانت الميزانية العامة تعد عملا تشريعيا أم عملا إداريا أم عملا مختلطا يجمع بين القانوني والإداري .وقد ظهرت ثلاثة آراء فقهية:

أولا :الميزانية هي قانون :أي عمل تشريعي الصادرة عن البرلمان طبقا لأحكام الدستور ووفقا للنظام الداخلي لمجلس البرلمان فهي قانون من الناحية الشكلية والموضوعية.

ثانيا :الميزانية العامة هي عمل إداري لأنها مجرد تخمينات للنفقات والإيرادات المستقبلية إذ لا تحتوي على قواعد عامة ومجردة وموافقة البرلمان على الميزانية هي لإعطاء الموظف المالي صلاحية ممارسة عمله.

ثالثا :الميزانية العامة عمل مختلط (قانوني وإداري)حيث يرى الفقيه " دوقي " بأن أحكام الإيرادات العامة خاصة الضرائب هي عمل قانوني تشريعي أما ما تعلق منها من نفقات فهو عمل إداري

الفرع الثالث :أهمية الميزانية العامة

للميزانية العامة أهمية كبيرة وتظهر هذه الأهمية في مختلف النواحي خاصة السياسية والاقتصادية منها.

أولا :الناحية السياسية :بما أن الميزانية يتم إقرارها من طرف البرلمان فإن هذا الأخير- وهذا في البلدان الديمقراطية -يضغط على الحكومة سواء بتعديلها أو حتى رفضها حتى تضطر الحكومة على إتباع نهج معين تحقيقا لبعض الأهداف السياسية والاقتصادية.

ثانيا:الناحية الاقتصادية :لما كانت الميزانية العامة تعكس في دول كثيرة الحياة الاقتصادية والاجتماعية في مجتمعات هذه الدول فهي بالتالي تساعد في أداء وتوجيه الاقتصاد الوطني، كما أن لها آثار على كلا من حجم الإنتاج القومي وعلى مستوى النشاط الاقتصادي بكافة فروعها وقطاعاته. فالميزانية العامة تؤثر وتتأثر بهذه القطاعات الاقتصادية، فغالبا ما تستخدم الدولة الميزانية العامة ومحتوياتها (أي النفقات والإيرادات) لإشباع الحاجات العامة التي يهدف الاقتصاد إلى تحقيقها.

وعليه، فإن العلاقة وطيدة بين كلا من النشاط المالي للدولة والأوضاع الاقتصادية بكل ظواهرها من تضخم و انكماش وانتعاش...إلخ، بحيث يصبح من المتعذر فصل الميزانية العامة عن الخطة الاقتصادية، وخاصة بعد أن أصبحت الموازنة أداة أساسية من أدوات تحقيق أهداف الخطة الاقتصادية.

المطلب الثاني :مبادئ وقواعد الميزانية العامة

الفصل الاول المالية العامة والميزانية

للميزانية العامة مبادئ وقواعد عامة تهدف إلى تدعيم الرقابة في تسيير الأموال العمومية، وتتمثل هذه المبادئ في:

الفرع الأول: مبدأ السنوية: وهذا المبدأ يعني الحياة المالية للدولة وهي تمكن البرلمان من مراقبة الحكومة في إطار احترام قاعدة السنوية، والجزائر تأخذ بهذا المبدأ وقد نصت المادة الثالثة من القانون رقم 84-17 المتعلق بقوانين المالية على ما يلي " يقر ويرخص قانون المالية للسنة، بالنسبة لكل سنة مدنية..."

ويرد على مبدأ السنوية بعض الاستثناءات من بينها على سبيل المثال الميزانيات المخصصة للبرامج والمخططات الاقتصادية والاجتماعية التي يستغرق تنفيذها في الميدان عدة سنوات¹.

الفرع الثاني: مبدأ الوحدة: ويعني هذا المبدأ وضع بنود الإيرادات والنفقات في خطة واحدة وبهذا يمكن تفسيره من ناحيتين:

أولاً-ناحية مادية: وتعني أن جميع العمليات المالية للدولة تجمع ضمن مشروع يخضع لرقابة البرلمان.

ثانياً-ناحية شكلية: خضوع جميع العمليات المالية لقانون واحد هو قانون المالية وبالتالي تظهر أهمية مبدأ الوحدة من حيث الرقابة البرلمانية ويترتب على مبدأ وحدة الميزانية نتيجة هامة تتمثل في قاعدة عدم تخصيص الإيرادات وتستلزم هذه القاعدة عدم تخصيص إيراد معين لمواجهة نفقة معينة بل تجمع كل الإيرادات دون تخصيص في قائمة واحدة تقابلها قائمة كل النفقات².

الفرع الثالث: مبدأ عمومية الميزانية العامة: ويعني هذا المبدأ أن الميزانية العامة لا بد أن تتضمن قسمين: القسم الأول خاص بالإيرادات، والقسم الثاني خاص بالنفقات، بحيث يظهر كل قسم مستقلاً عن الآخر وهذه الطريقة توضح نتيجة نشاط الدولة مما ييسر مهمة البرلمان في الرقابة على بنود الميزانية ورقابة داخلية في مرحلة تنفيذ الميزانية.

الفرع الرابع: مبدأ التوازن: يقصد بمبدأ توازن الميزانية العامة أن تتساوى جملة الإيرادات العامة مع جملة النفقات العامة، وعليه إذا كان إخلال بهذا المبدأ كأن زاد إجمالي النفقات العامة عن إجمالي الإيرادات العامة فلا تعتبر الميزانية محققة لمبدأ التوازن، وهذا يعبر عن وجود عجز في الميزانية ولكن فقهاء المالية العامة المحدثون يرون عدم الأخذ بمبدأ توازن الميزانية ويرون أن تكيف الدولة الحالة الاقتصادية عن طريق إحداث عجز أو فائض في ميزانيتها وفق ما يعرف بالعجز المنظم³.

المطلب الثالث: إعداد الميزانية العامة واعتمادها:

تعد مرحلة إعداد مشروع الميزانية العامة مرحلة مهمة وأساسية، فالإعداد يتعلق بالسلطة التنفيذية لما لها من إمكانيات مادية وبشرية تمكنها من ذلك، أما المرحلة الأخرى فهي مرحلة الاعتماد وهي من صميم عمل السلطة التشريعية لما لها من صلاحيات في هذا الشأن.

الفرع الأول: تحضير الميزانية العامة من طرف السلطة التنفيذية:

إن السلطة التنفيذية هي المؤهلة من الناحية الإدارية والإمكانات البشرية لتحضير الميزانية العامة، لما يتطلب هذا العمل من معلومات خاصة تتعلق بالإيرادات العامة، من حيث مصادرها وعبء تحصيلها من مختلف الطبقات الاجتماعية. وانفراد السلطة التنفيذية بتحضير الميزانية يعود إلى اعتبارات عدة، من بينها تمتعها بمركز يمكنها من تحقيق الأهداف العامة عن طريق القيام بالتقديرات المستقبلية لتنفيذ برامجها، كما أن السلطة التنفيذية هي السلطة الوحيدة التي تملك كل

¹ محمد شاكور عصفور، كتاب أصول المالية العامة، دار الميسرة، 2008، ص49.

² ديندي يحيى، المالية العمومية، ط2، دار الخلدونية، 2014، ص74.

³ محمد شاكور عصفور، مرجع سابق، ص55.

الفصل الاول المالية العامة والميزانية

المعلومات الضرورية لتقدير مبلغ الإيرادات العامة وتحديد النفقات العامة، مع مراعاة التوازن المالي، وذلك لأنها الأقدر على معرفة احتياجات ومتطلبات كل مرفق وكل جهاز من أجهزة الدولة. وتقوم السلطة التنفيذية بتحضير مشروع الميزانية بناء على الظروف الاقتصادية السائدة في الدولة، لأن الميزانية العامة تعبر عن النشاط المالي للمؤسسة العمومية خلال فترة زمنية مقبلة، لذلك يطبع الانسجام والتوافق بين أجزائها وبنودها وتقسيماتها المختلفة، وهو أمر يصعب على السلطات الأخرى تحقيقه¹.

ويعد وزير المالية المؤهل قانونا بالإشراف على تحضير مشروع الميزانية، ومناقشة المبالغ المطلوبة من طرف الوزارات الأخرى، وهذا حسب ما نصت عليه المادة الأولى من المرسوم، المحدد لصلاحيات وزير المالية على أنه 54/ 95، المؤرخ في 15/02/1995 المحدد لصلاحيات وزير المالية على أنه "يقترح وزير المالية بمساعدة الوزير المنتدب المكلف بالميزانية والوزير المكلف بالخرزينة، في إطار السياسة العامة للحكومة برنامج عملها المصادق عليها طبقا للدستور، عناصر السياسة الوطنية في مجال المالية، ويتولى تطبيقها وفقا للقوانين والتنظيمات المعمول بها."

و عملية إعداد مشروع الميزانية تتم من الأسفل إلى الأعلى، أي أن المعلومات والبيانات المتعلقة بمختلف الاحتياجات والتقديرية يتم تجميعها من قبل الهيئات والمصالح المتواجدة على المستوى اللامركزية، ليتم إرسالها إلى الوزارات التابعة لها، حيث يتم مناقشتها أولا على مستوى الوزارات، لإبداء الملاحظات عليها من طرف الوزراء، ويتم إثبات ما هو مبرر ويتم تعديل ما هو مبالغ فيه، وإلغاء ما هو غير مبرر.

و في الأخير يرسل الوزراء إلى وزارة المالية ما يروونه ضروريا من المبالغ التي يحتاجونها خلال السنة المقبلة. وبعد ذلك تتم عملية مناقشة هذه المبالغ مع الوزراء، ويحق لوزير المالية تعديل المبالغ المقدمة في حالة المبالغة أو عدم تبريرها، بناء على السياسة المتبعة وهي ترشيد الإنفاق والاقتصاد بهدف محاربة التبذير والإسراف.

الفرع الثاني: اعتماد الميزانية العامة من طرف السلطة التشريعية:

يؤدي البرلمان أدوارا هامة في العملية التشريعية، حيث لا يمكن اعتبار مشروع قانون قانونا ما لم يحصل على اعتماد من السلطة التشريعية، لأنه يعد الممثل الوحيد لإرادة الشعب.

وبما أن البرلمان يتكون من مجموعة من النواب ذوي ثقافات متفاوتة ومختلفة، وبالتالي نجد منهم من يفقه في علم المالية ومنهم من لا يدري إلا الخطوط العريضة فقط. ولهذا السبب لا يتصور أن يناقش مشروع الميزانية كل أعضاء البرلمان، وإنما تتكون لجنة من بين النواب الذين لهم دراية بقواعد المالية العامة تسمى لجنة الميزانية والمالية، وهذه اللجنة وحدها هي التي تتولى مناقشة مشروع الميزانية مع الحكومة. وبعد ذلك يصوت البرلمان على كل فصل من فصول الميزانية. وفي حالة التصويت بالأغلبية يتم اعتماد الميزانية، ثم تحول إلى رئيس الجمهورية لي صادق عليها في إطار قانون المالية، لتصبح واجبة التطبيق ابتداء من أول يوم من السنة المدنية الجديدة.

المبحث الثالث: النفقات العامة و الإيرادات:

المطلب الأول: النفقات العامة

سنتناول في هذا المبحث تعريف النفقة العامة وعناصرها، ثم قواعد النفقة العامة، ثم حدود النفقة العامة، وأولوية الإنفاق العام

الفرع الاول: تعريف النفقة العامة وعناصرها

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

الفصل الاول المالية العامة والميزانية

أولا :تعريف النفقة العامة:

النفقة العامة هي " مبلغ نقدي يقوم بإنفاقه شخص عام بقصد تحقيق منفعة عامة. "

ثانيا :عناصر النفقة العامة:

للنفقة العامة عناصر أساسية:

-أنها مبلغ نقدي؛

-ويقوم بها شخص معنوي عام؛

-من أجل تحقيق منفعة عامة.

1- النفقة العامة مبلغ نقدي : إن الدولة وهي تقوم بواجباتها تستخدم مبالغ نقدية ثمنا للحصول على ما تحتاجه من منتجات وسلع وخدمات وذلك من أجل تسيير المرافق العمومية، و ثمنا لرؤوس الأموال الإنتاجية التي تحتاجها للقيام بالمشروعات الاستثمارية التي تتكفل بها، ولمنح المساعدات والإعانات المختلفة الاقتصادية واجتماعية وثقافية وغيرها.

وفي الواقع استخدام الدولة للنقود هو أمر طبيعي في هذا العصر في ظل اقتصاد نقدي تقوم فيه جميع المبادلات والمعاملات بواسطة النقود. ومن ثم أصبحت النقود هي وسيلة الدولة في الإنفاق شأنها في ذلك شأن الأفراد كما أن استخدام الدولة للنقود يساهم في تقرير مبدأ الرقابة بصورها المختلفة على النفقات العامة، وذلك، ضمانا لحسن سير استخدامها، بناء على الضوابط والقواعد التي تحقق مصالح وحاجات الأفراد العامة. بينما تصعب الرقابة على الإنفاق العيني نظرا لصعوبة تقييم هذا النوع من الإنفاق، ضف إلى ذلك ما يثيره هذا النوع من الإنفاق من مشاكل إدارية وتنظيمية. كما أن الإنفاق العيني قد يؤدي إلى الإخلال بمبدأ المساواة والعدالة بين الأفراد في الاستفادة من نفقات الدولة وفي توزيع الأعباء والتكاليف¹.

2 - النفقة العامة يقوم بها شخص معنوي عام :

النفقة العامة يقوم بها شخص معنوي عام. ويقصد بالشخص المعنوي العام الهيئات والمؤسسات العامة مركزية أو لامركزية. وعلى سبيل المثال :الهيئات العامة المركزية كالوزارات ، والمديريات العامة، والمجالس الوطنية...إلخ. أما الهيئات العامة اللامركزية فهي كالولايات، البلديات، المديريات التنفيذية الولائية،...إلخ.

والسؤال هل يعني هذا أن كافة المبالغ التي تنفقها الدولة بصدد ممارستها لنشاطها العام وبموجب سيادتها وسلطاتها الأمرة تعد نفقات عامة؟ وما محل تلك النفقات التي تنفقها الدولة بصدد ممارسة نشاطها الاقتصادي مماثل للنشاط الذي يمارسه الأفراد، كالمشروعات الإنتاجية؟ في الواقع ثار خلاف فقهي حول طبيعة هذه النشاطات، فقد استند الفكر المالي في تحديد طبيعة هذا الإنفاق إلى معيارين، أحدهما قانوني والآخر وظيفي.

المعيار القانوني :استند هذا المعيار إلى الطبيعة القانونية للشخص القائم بالإنفاق، أي إذا كان شخص من أشخاص القانون العام فإن النفقة تعد عامة، مهما كان غرضها. أما إذا كان شخص من أشخاص القانون الخاص فإن النفقة تعد خاصة مهما كان هدفه، ويستند أنصار هذا المعيار إلى اختلاف طبيعة النشاط الذي يقوم أشخاص القانون العام عن النشاط الذي يقوم به أشخاص القانون الخاص.

ومع تطور الدولة وتطور نشاطها أصبح هذا المعيار لا يتناسب في تحديد طبيعة النفقة، ولذلك خلص بعض علماء الاقتصاد إلى اقتراح معيار آخر يتناسب مع توسع نشاط الدولة باعتبارها منتجة تقوم بنفس أنشطة الأفراد ويعتمد على الطبيعة الوظيفية والاقتصادية للشخص الذي تصدر عنه النفقة العامة.

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

الفصل الاول المالية العامة والميزانية

المعيار الوظيفي: يستند هذا المعيار أساسا على الطبيعة الوظيفية والاقتصادية للشخص القائم بالإنفاق، حيث لا تعتبر جميع النفقات التي تصدر عن الأشخاص العامة نفقات عامة، وإنما تلك التي تقوم بها الدولة بموجب سيادتها على إقليمها وبموجب سلطاتها الأمر. أما النفقات التي تقوم بها الدولة وهيئاتها سواء كانت مركزية أم لا مركزية، وتتشابه مع نفقات الأفراد فلا تعد نفقة عامة بل خاص، والعكس بالنسبة للنفقات التي تقوم بها الأشخاص الخاصة بتفويض من الدولة في استخدام سلطاتها الأمر فهي نفقات عامة، بشرط أن تكون هذه النفقات نتيجة استخدام سلطاتها السياسية.

3 - الهدف من النفقة العامة تحقيق نفع عام: إن الغرض من النفقة العامة هو تحقيق منفعة عامة، فإذا انتف هذا الغرض أو الهدف لا يمكن اعتبار النفقة عامة، وبالتالي لا تعتبر من قبيل النفقة العامة تلك النفقة التي تهدف إلى إشباع حاجات خاصة تعود على فئة معينة من الأفراد و إلا كان هذا الفعل إخلالا بمبدأ هام من مبادئ العدالة والمساواة. فإذا كان جميع الأفراد متساوون في تحمل الأعباء العامة كالضرائب وغيرها فمن العدل أن يتساووا أيضا في المنفعة العامة.

الفرع الثاني: قواعد وحدود النفقة العامة:

للنفقة العامة قواعد أساسية من أهمها أن النفقة العامة ذات منفعة عامة (أولا)، كما تتميز النفقة العامة بقاعدة الاقتصاد (ثانيا)، وقاعدة الترخيص (ثالثا). كما لديها حدود كذلك .
أولا: قواعد النفقة :

1-قاعدة المنفعة: يعكس النفقة الخاصة التي تهدف إلى تحقيق أو إشباع حاجات خاصة، فإن النفقة العامة لها هدف تحقيق أو إشباع حاجات عامة، ومن ثم لا يجوز للدولة تمييز بين المناطق والجهات وبين الأفراد.

2-قاعدة الاقتصاد: وتعني هذه القاعدة بوجوب ابتعاد الدولة عند تقديرها للنفقة عن الإسراف والتبذير لأن ذلك سيؤدي إلى ضياع أموال عامة وفساد مما يضعف الثقة في مالية الدولة ويعطي للمكافين بالضريبة مبررا للتهرب منها. بقاعدة الاقتصاد في النفقة العامة ملازمة لقاعدة المنفعة، فتحقيق أقصى منفعة ممكنة يستدعي أن تكون بأقل تكلفة.

3-قاعدة الترخيص: تعني قاعدة الترخيص، أنه لا يصرف أي مبلغ من المال إلا بعد موافقة الجهة المختصة بالتشريع.

ثانيا :حدود النفقة: تتأثر تحديد النفقات العامة بنوع النظام الاقتصادي والسياسي المتبع من طرف الدولة، فالدولة الحارسة-كما أرينا -قد انحصرت وظيفتها في الحفاظ على أمن الدولة الداخلي والخارجي والقيام ببعض الأشغال العامة وقليل من الخدمات الاجتماعية العامة، وبالتالي كانت نفقاتها العامة عند الحد الأدنى، على عكس ذلك بالنسبة للدولة المتدخلة التي اقتضى تدخلها زيادة في النفقات العامة لأن وظيفة الدولة ازدادت واتسعت. أما الدول ذات النظام الاشتراكي فإن نفقاتها العامة لها أهمية كبيرة بالنظر إلى ما تقوم به الدولة في ظل هذا النظام، من إنتاج وتوزيع وتسيير... وغيرها، ومن ثم يستلزم عليها زيادة كبيرة في نفقاتها العامة حتى تستطيع أن تقوم بهذه الوظائف.

وقد كان لتطور وظائف الدولة في ظل الدولة المتدخلة والدولة ذات النظام الاشتراكي آثار على تحديد النفقات العامة دون إدخال أو الأخذ بعين الاعتبار مقدرة الدولة على تدبiri الإيرادات اللازمة لتغطية النفقات العامة التي تقتضيها وظائف الدولة المختلفة، وبالتالي أصبح من الضروري أن يدخل في الاعتبار قدرة الدخل الوطني من الناحية الاقتصادية على تحمل الإيرادات

الفصل الاول المالية العامة والميزانية

العامة التي تحددها عدة عوامل، من أهمها كيفية توزيع الدخل الوطني بين مختلف الطبقات وكفالة مستوى معين لمعيشة الأفراد¹.

ومن العوامل التي تحدد حجم الإنفاق العام **المنفعة العامة**، فالإنفاق العام مثله مثل الإنفاق الخاص لا يكون مبررا إلا إذا حقق منفعة مساوية على الأقل لما يترتب على الإنفاق من تضحية إلا أنه من الصعوبة بمكان قياس هذا النوع من المنفعة، فقد تباينت وجهات نظر علماء المالية العامة والاقتصاد على ما يعتبر منفعة عامة أو لا، إلا أن هناك من يرى بأن تحديد المنفعة العامة قررا سياسيا يرجع تقديره للسلطة السياسية في الدولة².

الفرع الثالث: تقسيمات النفقات العامة: ازدادت أهمية تقسيم النفقات العامة مع تطور دور الدولة وخروجها من إطار الدولة الحارسة إلى الدولة المنتجة ونظرا أيضا لتنوع وتزايد النفقات العامة واختلاف أثارها. أما أهمية تقسيم النفقات العامة فترجع إلى الأسباب الآتية:

1. تسهيل صياغة وإعداد البرامج: إن حسابات الدولة تتعلق ببرامج معينة تتولى الأجهزة والهيئات العامة إدارتها وبالتالي يستوجب هذا ترتيب تلك الحسابات بطريقة يسهل معها صياغة وإعداد هذه البرامج.

2. تحقيق الكفاءة والفعالية في تنفيذ الميزانية: وهذا من البديهيات، أي كفاءة تنفيذ الخطة المالية للدولة (الميزانية) يتطلب ضرورة تقسيم الميزانية حتى يمكن قياس كفاءة تنفيذ كل البرامج.

3. خدمة أغراض المحاسبة والمراجعة والاعتماد.

تمكين البرلمان والرأي العام من إجراء رقابة فعالة على الجانب المادي لنشاط الدولة وذلك بتقيد الحكومة بإنفاق المبالغ التي اعتمدها البرلمان في ذات الأوجه التي قررها وليس في أوجه أخرى. وسنتعرض إلى أهم التقسيمات التي تعرض لها باحثو المالية العامة:

أولا: النفقات العادية والنفقات غير العادية:

1 النفقات العادية: وهي النفقات التي تتكرر بصورة دورية ومنظمة في ميزانية الدولة (أي كل سنة مالية) ومن أمثلتها مرتبات الموظفين وأثمان الأدوات اللازمة لسير المرافق العمومية ونفقات تحصيل الضرائب،... وغيرها. ويقصد بالتكرار ليس تكرار كميتها أو حجمها بل تكرار نوعها في كل ميزانية حتى لو اختلف مقدارها من ميزانية لأخرى.

2 النفقات غير العادية: وهذه النفقات لا تتكرر بصورة دورية في ميزانية الدولة ولكن الحاجة تدعو إليها، ومثالها نفقات مكافحة مرض طارئ، أو إصلاح ما خلفته كوارث طبيعية، أو حروب... الخ.

إذا كان تسديد النفقات العادية يتم من إيرادات عادية فإن النفقات غير العادية تسدد في الغالب من القروض وهذا ما يسبب في حالات عديدة إلى عجز في ميزانية الدولة خاصة إذا لم تقدر السلطات المالية في الدولة المبالغ الصحيحة للنفقات غير العادية.

ثانيا: النفقات المركزية والنفقات غير المركزية:

1- النفقات المركزية: وهي تلك النفقات التي لها طابع وطني كنفقات الدفاع والعدالة والأمن، وبعض المشاريع الاقتصادية والاجتماعية والثقافية التي لها طابع وطني.

2- النفقات غير المركزية: وهي النفقات التي تخص الولايات والبلديات والقرى،... وهي مثل نفقات توزيع الكهرباء والماء والمواصلات والطرق

ثالثا: النفقات الفعلية (الحقيقية) والنفقات التحويلية:

¹ خالد شحاته الخطيب، أسس المالية العامة، ط2، الأردن، دار وائل للنشر، 2005، ص53.
² إبراهيم علي عبد الله، مبادئ المالية العامة، عمان، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، ص107.

الفصل الاول المالية العامة والميزانية

1- النفقات الفعلية (الحقيقية) : هي النفقات التي تنفقها الدولة من أجل الحصول على السلع والخدمات الضرورية لتسيير المصالح العامة، مثل الرواتب الخاصة بالموظفين ومستخدمي الدولة، وشراء الأجهزة، والفوائد التي تدفعها على القروض العامة. وهذا النوع من النفقات يؤدي إلى زيادة الدخل الوطني لأنه يساهم في إنشاء دخول جديدة تضاف إلى الدخل المكونة للدخل الوطني.

2- النفقات التحويلية (نفقات إعادة التوزيع) : وهي تلك النفقات التي تنفقها الدولة دون مقابل أي دون الحصول على أية سلعة أو خدمة والغرض منها هو إعادة توزيع الدخل أو الثروة بحث تأخذ المال من البعض وتوزعه على البعض الآخر دون مقابل، وتتمثل في مختلف المساعدات الاجتماعية كالضمان الاجتماعي، التأمين ضد البطالة، والتأمين ضد الشيخوخة والمساعدات الاقتصادية بمختلف أنواعها، والإعانات الخيرية والإعانات الثقافية...إلخ. أما دور هذه النفقات فهو يتمثل في نقل الدخل من طبقة اجتماعية إلى أخرى وهذه النفقات التحويلية تؤدي إلى زيادة الدخل الوطني بصورة غير مباشرة، وذلك، من خلال إعادة التوزيع لصالح الطبقات الفقيرة ومن خلال رفعها للكفاءة الإنتاجية للعامل الذي تزداد طاقته الإنتاجية إذا تقدم مستواه العلمي والصحي.

رابعا : النفقات العامة من حيث طبيعتها المالية:

وتعني هذه النفقات مدى كونها تعود مرة أخرى إلى الخزينة العامة وتقسّم إلى: نفقات عامة نهائية، نفقات عامة مؤقتة و نفقات عامة احتمالية (أو افتراضية¹).

1- نفقات عامة نهائية : وهي تلك النفقات التي تقوم الدولة بإنفاقها دون أن تتوقع أن تعود إليها مرة أخرى بذاتها، إلا أن هذا لا يمنع من إمكانية عودتها بصورة غير مباشرة ، وهي كالنفقات الاستثمارية أو الإدارية أو غيرها من صور النفقات العامة.

2- لنفقات العامة المؤقتة : وهي تلك النفقات التي تخرج من خزينة الدولة مع توقع استردادها مرة أخرى، فالدولة تؤديها بصورة مؤقتة.

3- النفقات الاحتمالية أو الافتراضية : وهي النفقات التي تحتاج لها الدولة في بعض الظروف ومن ثم تستطيع كل دولة أن تحددتها مقدما بصورة احتمالية. وهذه النفقات لا تقوم الدولة بإنفاقها إلا إذا طرأت ظروف معينة تستلزم ضرورة إنفاقها كالألزل أو الحروب أو الأعاصير...، التي قد تؤدي إلى تدمير بعض المناطق، وهنا قد تجد الدولة نفسها مضطرة للإنفاق لمعالجة آثار هذه الكوارث، وبالتالي فهي احتمالية ترد في ميزانية الدولة على سبيل الاحتمال والافتراض، وأمر تحققها غير مؤكد مرتبط بتحقق السبب لإنفاقها.

خامسا : تقسيم النفقات العامة من حيث الأغراض المباشرة لها:

والمعنى من الأغراض أن النفقات العامة تنقسم تبعا لاختلاف وظائف الدولة، وهي نفقات إدارية، ونفقات اجتماعية و نفقات اقتصادية...إلخ. وسنذكر أهم النفقات كالاتي:

1- نفقات إدارية : ويقصد بها النفقات التي تتعلق بسير المرافق العامة اللازمة لقيام الدولة. وهذه النفقات تتمثل في نفقات الدفاع، والأمن والعدالة والجهاز السياسي...وغيرها، وهي نفقات تواجه الاحتياجات العامة في المجالات التقليدية والضرورية لحماية الأفراد داخليا وخارجيا وتنظيم الشؤون السياسية.

2- نفقات اجتماعية : وهي النفقات التي تتعلق بالأهداف والأغراض الاجتماعية للدولة وهي تشمل الحاجات العامة التي تؤدي إلى التنمية الاجتماعية للأفراد وهو توفير قدر من الثقافة والتعليم والصحة للأفراد، وتحقيق قدر من التضامن الاجتماعي عن طرق مساعدة بعض الأفراد أو الفئات

¹ فاطمة سويسبي، المالية العامة موازنة الضرائب ، طرابلس ، لبنان ، المؤسسة الحديثة للكتاب ، 2005 ، ص38 .

الفصل الاول المالية العامة والميزانية

التي تحتاج مثل هذه المساعدات، كإعانات البطالة، وإعانات المسنين والمعوقين...، وغيرها. كما تشمل الإعانات الاجتماعية تلك الإعانات المتعلقة بالتعليم والصحة والنقل والمواصلات والإسكان،... وتعد نفقات التعليم والصحة من أهم النفقات الاجتماعية، فيها تقاس درجة تقدم المجتمع، كما أن هذه النفقات تعد في الغالب من أهم النفقات¹.

3-نفقات اقتصادية: وهي تلك النفقات التي تقوم بها الدولة لتحقيق أغراض اقتصادية بصورة أساسية، ويقصد بها تلك النفقات الاستثمارية التي تهدف الدولة من ورائها إلى تنمية وزيادة الإنتاج الوطني وإنشاء رؤوس أموال جديدة. وتشمل هذه النفقات كل ما يخص مشروعات الصناعة والقوى الكهربائية والري وغيرها، وخاصة في البلدان النامية لأنها تعد مرافق البنية الأساسية.

الفرع الثالث: الآثار الاقتصادية للنفقات العامة

للنفقات العامة آثار اقتصادية على الإنتاج الوطني و التوزيع والاستهلاك والأسعار، سنتعرض لها في دراستنا كالتالي:

أولا: آثار النفقات العامة على الإنتاج الوطني:

يعرف الإنتاج الوطني بأنه مجموع السلع والخدمات التي تنتج خلال فترة زمنية تقدر بسنة ويعرف أيضا بمجموع القيم المضافة التي تتولد عن النشاط الإنتاجي الذي يقوم به المجتمع خلال فترة زمنية محددة.

و نميز في آثار الإنفاق على الإنتاج بين آثار تكون في المدى القصير و آثار تكون في المدى الطويل بالنسبة للمدى القصير ترتبط آثار الإنفاق بتحقيق التوازن والاستقرار الاقتصادي عبر الدورات عن طريق التأثير على الطلب الكلي الفعال في الاقتصاد والحيلولة دون قصوره أو تقلب مستواه.

أما بالنسبة للمدى الطويل فتختلف آثار الإنفاق العام على الإنتاج والدخل تبعا لطبيعة هذا الإنفاق . فالإنفاق على الوظائف التقليدية كالمدافع الخارجي وبسط الأمن الداخلي وإقامة العدالة يؤثر على الإنتاج بطريقة غير مباشرة لأن الأمن أساس أي استثمار، فالدولة غير آمنة لا يمكن للمستثمرين أن يخاطروا بحياتهم وأموالهم ومن ثم تقل الاستثمارات مما يعيق العملية الإنتاجية في البلد.

كما يؤثر الإنفاق على التعليم والصحة العامة والتأمينات الاجتماعية ضد المرض والعجز والشيخوخة والبطالة على الإنتاج من خلال تأثيره على قدرة الأفراد ورغبتهم في العمل والادخار. كما يؤدي الإنفاق العام أيضا دورا مهما في توجيه الموارد الإنتاجية المتاحة إلى فروع النشاط المرغوبة عن طريق التأثير على معدلات الربح فيها بضمان حدا أدنى من الأرباح أو سد العجز في ميزانية المشروع خلال مدة معينة ومنح بعض الإعانات المالية كإعانات الإنشاء والتوسع والتصدير.

ثانيا: آثار النفقات العامة على التوزيع الوطني:

إن تأثير الإنفاق العام في توزيع الدخل الوطني يتم بطريقتين:
الطريقة الأولى: تمتع الأفراد بخدمات عامة غير قابلة للتجزئة في حين يتحمل الأغنياء بنسبة كبيرة من تمويل هذا الإنفاق فتعتبر هذه العملية نقلا للدخل من أصحاب الدخل الكبيرة إلى أصحاب الدخل الصغيرة.

الطريقة الثانية: استفادة الطبقات الفقيرة ببعض الخدمات المخصصة لهم كإعانات البطالة،... وغيرها. ولكي يحدث الأثر يستوجب أن تكون معظم الإيرادات مستمدة من الضرائب

¹ نورات فرحات، المالية العامة، لبنان، منشورات الحلبي الحقوقية، ص 266، 267.

الفصل الاول المالية العامة والميزانية

المباشرة وخاصة التصاعدية لأن نصيب الطبقات الغنية منها أكبر من الفقيرة، ومن ثم يؤدي إلى توزيع الدخل الوطني.

ثالثاً: آثار النفقات العامة على الاستهلاك الوطني:

للنفقات العامة تأثير على الاستهلاك وذلك من خلال ما تزرعه الدولة على الأفراد في صورة مرتبات وأجور حيث يخصص نسبة كبيرة منها لإشباع الحاجات الاستهلاكية للأفراد وللنفقات العامة على الاستهلاك صورتان:

1- شراء الدولة للسلع الاستهلاكية: ومعنى هذا أن الدولة تقوم بشراء سلع أو القيام بخدمات ضرورية لسير المرافق العمومية. كنفقات صيانة المباني الحكومية وشراء الأجهزة والآلات والمواد الأولية اللازمة للإنتاج العام أو لأداء الوظائف العامة، والنفقات المتعلقة بالأثاث اللازمة للمصالح الحكومية والوزارات، أو الخدمات التي تؤديها الدولة للعاملين لديها كالإسكان والإطعام...، وغيرها. ويرى البعض أن هذا النوع من النفقات يعد نوعاً من تحويل الاستهلاك من الأفراد إلى الدولة، فبدلاً من أن تقدم الدولة للأفراد زيادة في مرتباتهم لزيادة استهلاكهم تقوم هي بهذا الإنفاق مما يؤدي هذا الاستهلاك بطريق غير مباشر¹.

2- توزيع الدولة للدخول: عندما تؤدي الدولة للأفراد في صورة مرتبات وأجور ومعاشات فإن النسبة الكبيرة من هذه النفقات يخصصها الأفراد في الاستهلاك، وتعتبر هذه النفقات من قبيل النفقات المنتجة لأنها تعتبر مقابل لما يؤديه الأفراد من خدمات وأعمال فتؤدي إلى زيادة الإنتاج الكلي.

رابعاً: آثار النفقات العامة على الأسعار:

يمكن للدولة أن تؤثر على الأسعار رغم أن القاعدة العامة للأسعار هي العرض والطلب إلا أن تدخل الدولة سواء بصورة مباشرة أم غير مباشرة يتم من خلال سياستها في الإنفاق العام، وهذا التدخل يعد وسيلة ثابتة للتنظيم الاقتصادي ليس في الظروف الاستثنائية والطارئة فقط بل حتى في الظروف العادية.

ويترتب على الإنفاق العام في المشاريع الإنتاجية زيادة في السلع مما ينجم عنه انخفاض في الأسعار، ومثالها أن تشجع زراعة القمح فتعمد إلى استصلاح الأراضي وتوفير الأسمدة وتشجيع الفلاحين بهدف زيادة الإنتاج فإن ذلك يزد في الإنتاج مما يؤدي إلى انخفاض سعر القمح. أما إذا كان الإنفاق العام موجه إلى المجالات الاستهلاكية فهذا يؤدي إلى زيادة أسعارها نظراً لزيادة الطلب عليها، ومثالها أن تدفع الدولة للأفراد مرتبات عالية الهدف منها تشجيعهم على الاستهلاك.

المطلب الثاني: الإيرادات العامة:

تعرف الإيرادات العامة بأنها مجموعة الدخول التي تحصل عليها الدولة من مصادر مختلفة من أجل تغطية نفقاتها العامة وتحقيق التوازن الاجتماعي والاقتصادي.

ومن أهم المصادر نجد: الدومين، الضرائب والرسوم، والقرض العام.

الفرع الأول: الدومين (الأملك الوطنية):

أولاً: تعريف الدومين وتطوره التاريخي:

1- تعريف الدومين: يقصد بالدومين تلك الأموال العقارية والمنقولة التي تملكها الدولة والمؤسسات والهيئات العامة ملكية عامة أو خاصة.

¹ محمد طاقة، اقتصاديات المالية العامة، ط1، عمان، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2007، ص.55.

الفصل الاول المالية العامة والميزانية

2-التطور التاريخي للدومين: إن الدومين كان دوميًا زراعيًا وقد كان المصدر الأساسي للإيرادات الكلية للدولة ثم تناقصت أهميته إيراداته بالنسبة للإيرادات الضريبية مع بداية القرن العشرين.

وقد ظهرت صور أخرى للدومين تتمثل في الدومين الصناعي والتجاري والمالي والتي أخذت مكانتها تزداد في تدعيم الإيرادات العامة تبعًا لزيادة تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية واضطلاعها بالجانب الإنتاجي بصورة كبيرة حتى أصبحت تشكل مورداً هاماً للإيرادات العامة ورغم ذلك بقيت الضرائب تشكل المصدر الأول في تكوين الإيرادات العامة وخاصة في اقتصاديات الرأسمالية. أما الاقتصاديات الاشتراكية فإن دائرة الدومين تغطي كل ومعظم فروع الإنتاج الزراعي والصناعي والتجاري والمالي وتعتبر إيراداته أهم مورد للإيرادات العامة.

ثانياً: أقسام الدومين:

ينقسم الدومين إلى نوعين أساسيين هما الدومين العام والدومين الخاص

1-الدومين العام: يقصد بالدومين العام الأموال التي تملكها الدولة والأشخاص المعنوية العامة الأخرى ملكية عامة وهي تخضع للقانون العام، وتخصص للنفع العام، ومثالها الطرق والأنهار وشواطئ البحر والموانئ العامة...إلخ. والأصل أن الدولة لا تفرض رسماً أو مقابلاً للانتفاع بالدومين العام أو استعماله إلا في حالات خاصة الغرض منها تنظيم هذا الانتفاع.

ويخضع الدومين العام لحماية قانونية، مدنية وجنائية حيث إنه لا يجوز التصرف فيه واكتسابه بالتقادم والحجز عليه، كما أن قانون العقوبات قد حمى الدومين العام من كل اعتداء، وذلك بمعاقبة كل من يقوم بسرقة الملك العام أو تخريبه.

2-الدومين الخاص: وهي الأموال التي تملكها الدولة ملكية خاصة وتخضع لأحكام القانون الخاص وتدر إيرادات.

وينقسم الدومين الخاص إلى دومين عقاري ودومين مالي وصناعي وتجاري.

الدومين العقاري: كان للدومين العقاري أهمية تاريخية والمتمثلة بالأراضي الزراعية والغابات، وبدأ هذا النوع يفقد أهميته على إثر زوال العهد الإقطاعي وتوسع الدولة في بيع هذا النوع من الأراضي وترك استغلالها للأفراد، كما قلت أهميته نتيجة توسع الأنواع الأخرى التي بدأت تعطي إيرادات أفضل منه.

الدومين المالي: يتكون هذا الدومين مما تملكه الدولة من أوراق المالية كالأسهم والسندات وفوائد القروض وغيرها من الفوائد المستحقة للحكومة.

الدومين الصناعي والتجاري: ويتكون هذا الدومين من النشاطات الصناعية والتجارية التي تقوم بها الدولة في هذه المجالات حيث تمارس الدولة فيه نشاطاً شبيهاً بالأفراد مقابل مبالغ غير احتكارية. وقد تقوم الدولة بإدارة الدومين الصناعي والتجاري سواء من طرفها أو تمنح امتيازاً أو ترخيصاً لأحد الأشخاص سواء كان شخصاً طبيعياً أم معنوياً من أجل إدارة هذه النشاطات.

الفرع الثاني: الضرائب والرسوم:

تعتبر الضرائب والرسوم من أهم الموارد الأساسية للدولة لتغطية أعبائها المتزايدة والمتعددة، خاصة في ظل الاقتصاديات الحرة، وانحسار دور الدولة في مجال النشاطات الاقتصادية وتركها للأفراد

أولاً: الضرائب:

1-تعريف الضريبة وخصائصها:

تعريف الضريبة: الضريبة هي اقتطاع مالي تأخذه الدولة جبراً من الأفراد دون مقابل بغرض تحقيق مصلحة عامة.

الفصل الاول المالية العامة والميزانية

خصائص الضريبة: للضريبة خصائص من أهمها أنها اقتطاع مالي، كما أنها إجبارية، وتكون دون مقابل، وهدفها تحقيق نفع عام.

أ- الضريبة اقتطاع مالي: ومعنى هذا أن قيمتها المالية تنتقل انتقالا نهائيا من المكلف بها إلى الدولة.

ب- الضريبة تفرض جبرا: إن السلطة العامة هي التي تتولى وضع النظام القانوني للضريبة من حيث فرضها وجبايتها، فهي التي تحدد نسبها وكيفية تحصيلها وميعادها دون الرجوع إلى المكلف بها. ولا يخل هذا بعنصر الديمقراطية لأن البرلمان (وهو ممثل الشعب) يكون قد تولى مهمة مناقشة مسألة فرض الضرائب وتقوم الدولة بتحصيل الضريبة بالطرق الجبرية إذا امتنع المكلف عن تسديد الضريبة كما يمكن أن يعاقب طبقا لما نص عليه قانون العقوبات.

ج- الضريبة تكون دون مقابل: تدفع الضريبة بدون مقابل أو منفعة خاصة والمكلف يقوم بأدائها على أساس مساهمته في المجتمع، وباعتباره عضوا في الدولة يساهم في تغطية أعبائها.

د- هدف الضريبة تحقيق نفع عام: من أهداف الضريبة هو تحقيق نفع عام، لأن الأموال العائدة من الضرائب تستخدم في تغطية حاجات عامة.

2- القواعد الأساسية للضريبة:

للضريبة قواعد أساسية من أهمها: قاعدة العدالة (أولا)، وقاعدة اليقين (ثانيا)، وقاعدة الملائمة في الدفع (ثالثا)، وقاعدة الاقتصاد (رابعا)

قاعدة العدالة (المساواة): وتعني هذه القاعدة أن يساهم ويشارك جميع أفراد المجتمع في أداء الضريبة كل بحسب قدرته.

قاعدة اليقين: وتعني هذه القاعدة أن تكون الضريبة واضحة المعالم من مختلف الجوانب كالقيمة، الوعاء الضريبي، الدفع، الجهة الإدارية المكلفة بالتحصيل الضريبي وطرق الطعن الإداري و القضائي.

وبناء على ذلك فإن احترام هذه القاعدة يؤدي إلى وضوح التزامات المكلف تجاه الخزينة العامة من جهة، وقيام الجهة الإدارية المختصة بالتقيد بالقانون وعدم التعسف في استعمال السلطة من جهة أخرى.

قاعدة الملائمة في الدفع: ويقصد بهذه القاعدة تحديد ميعاد الدفع بما يتلاءم مع القدرة المالية للمكلف سواء تم اقتطاع هذه الضريبة عند المصدر كالضريبة على الدخل، أو اعتماد نظام التقسيط في الدفع،...إلخ.

قاعدة الاقتصاد: المقصود بهذه قاعدة أن ما يصرف من نفقات وتكاليف من أجل تحصيل الضريبة يجب أن تكون ضئيلة ومتدنية إلى أقصى حد ممكن. وبالتالي تستدعي هذه القاعدة أنه لا يجب أن تقام أجهزة إدارية ضخمة وتوظيف عدد كبير من الموظفين الجباة لأنه يتعارض وقاعدة الاقتصاد، إذ لا خير في ضريبة تكلف جزءا كبيرا من حصيلتها.

3- تقسيمات الضرائب:

يعد تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة أهم تقسيمات الضرائب على الإطلاق، فقد اتفق أغلب الفقهاء الاقتصاديين بأن الضرائب المباشرة هي ضرائب على الدخل والثروة، بينما الضرائب غير المباشرة هي ضرائب على التداول والإنفاق.

أما معيار التمييز بين هذين النوعين من الضرائب (المباشرة وغير المباشرة) فقد اتفق أغلب الفقهاء أن معيار الثبات والاستقرار هو أهم المعايير للتمييز ، حتى وإن كان هذا الأخير نسبي . ويقصد بهذا المعيار مدى ثبات واستقرار المادة الخاضعة للضريبة، فتكون الضريبة مباشرة إذا كان محل الضريبة يتميز بالثبات والاستقرار كالضريبة العقارية أو الضريبة على الدخل الإجمالي على الأرباح الصناعية والتجارية...إلخ. وتكون غير مباشرة إذا كان محلها تصرفات عرضية

الفصل الاول المالية العامة والميزانية

منقطعة كالرسم على القيمة المضافة وهي ضريبة على استهلاك واستيراد بعض السلع. وسنتعرض للضرائب المباشرة وغير المباشرة في دراستنا هذه:
الضرائب المباشرة:

الضريبة المباشرة هي تلك الضريبة التي تفرض على واقعة وجود عناصر الثروة من دخل و رأسمال. ويرى البعض بأن الضرائب المباشرة تحقق العدالة في التكاليف، لأنها تتناول مقدرة الأفراد المالية لا أعمالهم وهي ثابتة الدخل لأنها تطرح على رؤوس أموال وهو مدخول لا يتأثر بإرادة الأفراد ودرجة ومستوى إنفاقهم صعودا أو هبوطا وهي تتطلب عدد قليل من الموظفين، بالإضافة إلى إنماء الوعي الضريبي لأن المكافين يشعرون بنقلها ويدفعونها مكرهين ويحاولون التهرب منها بحيث تقل حصيلتها وتعجز عن تأمين الموارد اللازمة لسد النفقات العمومية والبعد عن المساواة لأن اعتبار المقدرة المالية للمكلف أساسا لطرح الضريبة يسهل على السلطة الضريبية محاباة بعض الفئات و الطبقات وإساءة استعمال ربط الضريبة والبعد عن المرونة لأنه من الصعب زيادة الضرائب المباشرة بالسرعة التي تزداد بها الثروة الوطنية.

ومن أمثلة الضرائب المباشرة سنذكر بعض ما نص عليه القانون الضريبي الجزائري:
أ- الرسم على النشاط المهني: وهي ضريبة تفرض على رأس المال، المتأني عن طريق التجارة، بأنواعها المختلفة، سواء كانت خدماتية أم شراء وإعادة البيع أم على الإنتاج والمهن الحرة.
ب- الضريبة على الدخل الإجمالي:

وهي تتنوع وتتعدد بتعدد الأشخاص والدخول وهي كالتالي:

- الضريبة على الدخل الإجمالي على الأرباح التجارية والصناعية : (IRG/BIC) وهي ضريبة تفرض على الأرباح العائدة من الأعمال التجارية والصناعية.
- الضريبة على الدخل الإجمالي على الأرباح غير التجارية : (IRG/BNC) وهي ضريبة تفرض على الأرباح العائدة من المهن الحرة كالمحاماة ومكاتب الدراسات والعيادات الطبية الخاصة... وغيرها.

- الضريبة على الدخل الإجمالي على الدخل العقاري : (IRG/RF) وهي ضريبة تفرض على الدخول التي يجنيها أصحابها من إيجار العقارات المبنية وغير المبنية، سواء كانت محلات تجارية أو محلات سكنية، أو أراضي زراعية... وغيرها.

- الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور : (IRG/Salaire) وهي ضريبة تفرض على كل أجر يأخذه العامل سواء كان يعمل في القطاع العام أو القطاع الخاص، مع مراعاة بعض الأجور التي قد أعفاها القانون من هذه الضريبة إذا لم تبلغ النصاب القانوني المحدد.

الضريبة على أرباح الشركات : (IBS) وهي ضريبة تفرض على الأرباح العائدة من الأعمال التجارية والصناعية و الخدماتية التي تمارسها الأشخاص المعنوية الخاصة.

الضرائب غير المباشرة: الضريبة غير المباشرة هي ضريبة تفرض على وقائع تمثل إنفاقا أو تداول لعناصر الثروة.

ومن مزايا الضرائب غير المباشرة أنها تجنى بسهولة فالمكلف يؤديها أحيانا دون أن يشعر بها، فهو لا يدري حينما يشتري شيئا ما أنه يدفع ضريبة غير مباشرة. أو لضريبة غير المباشرة تزيد حصيلتها بزيادة الاستهلاك وتطور الثروة، وهذا ما يفسر لجوء الحكومات إليها عندما تحتاج إلى المال.

أما عيوب الضرائب غير المباشرة فإنها في فترات الأزمات والحروب تقل حصيلتها كما أنها لا تتناسب مع المقدرة التكاليفية للمكلف بها، فهي عادة ما تفرض على السلع الضرورية ولهذا تكون أكثر ثقلا على الطبقة الفقيرة. ومن أهم الضرائب غير المباشرة الرسم على القيمة المضافة.

4-الازدواج الضريبي:

الفصل الاول المالية العامة والميزانية

يقصد به فرض الضريبة نفسها أكثر من مرة على الشخص نفسه والمال نفسه، والمدة نفسها.
شروط الازدواج الضريبي:

- أ. **وحدة الضريبة:** يشترط لوجود ازدواج ضريبي أن تفرض ضريبتان من نوع واحد، كالضريبة على الدخل الإجمالي على الأرباح التجارية والصناعية.
 - ب. **وحدة الممول:** ويعني أن يكون الشخص الذي فرضت عليه الضريبتان هو الشخص نفسه.
 - ج. **وحدة المادة الخاضعة للضريبة:** يشترط أن يكون وعاء الضريبة في مرات فرضها واحداً، كأن تفرض الجزائر ضريبة على دخل الأسهم والسندات الأجنبية التي يملكها الأجانب الفرنسيون المتوطنون في الجزائر، وتفرض فرنسا ضريبة على الدخل نفسه.
 - د. **وحدة المدة:** وهو أن تفرض الضريبتان المدة نفسها، أي في عام 2013 فإذا اختلفت السنة لم تكن أمام ازدواج ضريبي.
- أنواع الازدواج الضريبي:** قد يكون الازدواج الضريبي داخلياً أو دولياً. وقد يكون مقصوداً أو غير مقصود.

أ. الازدواج الداخلي والازدواج الدولي:

يكون الازدواج داخلياً إذا تم فرض الضرائب التي يتحقق بها الازدواج من الدولة الواحدة، أي كان شكل هذه الدولة. وتطبق كل من السلطات المالية التابعة لها قانون الضريبة على الشخص نفسه والوعاء نفسه والمدة نفسها.

أما الازدواج الدولي فيتحقق عندما تقوم دولتان أو أكثر بفرض الضريبة نفسها، أو ضرائب متشابهة على نفس الوعاء ونفس الشخص، ومثال ذلك في حالة ضريبة التركات إذا ما كان المورث تابعا لدولة ما والورثة تابعين لدولة أخرى، والتركة قائمة في دولة ثالثة، وتقوم هذه الدول الثلاث بفرض ضريبة التركات على التركة كلها أو على حصة كل وارث منها.

ب. الازدواج المقصود والازدواج غير المقصود:

الازدواج المقصود هو الذي يعمد المشرع إلى إحداثه رغبة في تحقيق أهداف معينة لتحقيق أهداف تتركز في زيادة الحصيلة الضريبية.

فقد يكون الازدواج الداخلي مقصوداً من طرف المشرع الغرض منه زيادة الحصيلة الضريبية لتغطية عجز مالي، أو رغبة الدولة في عدم مواجهة الجمهور بسعر الضريبة المرتفع.

أما الازدواج غير المقصود فهو الذي يحدث دون أن تتجه نية المشرع إلى إحداثه، كأن يكون سببه اختلاف الأسس التي تقوم عليها النظم الضريبية المختلفة.

ويكون الازدواج الدولي مقصوداً وذلك لتحقيق أغراض اقتصادية معينة، كما لو فرضت دولة على إي إرد القيم المنقولة التي يملكها مواطنو الدولة في الخارج في الوقت الذي تفرض فيه الدولة مصدرة هذه القيم الضريبة نفسها.

وسائل منع ومكافحة الازدواج الضريبي:

أ- **منع الازدواج الداخلي:** يكون منع الازدواج الداخلي عن طريق التنسيق بين القواعد التي تتبعها السلطات المالية في فرض الضرائب. كما أنه ينبغي على المشرع في الدولة أن يلجأ إلى وضع قواعد خاصة تمنع تعدد القوانين التي تنظم الضرائب. كذلك فإنه يمكن للدولة أن تحدد الاختصاصات المختلفة لكلا من الحكومة المركزية والسلطات المحلية في فرض الضرائب.

ب- **منع الازدواج الدولي:** بالنسبة للازدواج الدولي فإنه يمثل صعوبات تختلف عن الازدواج الداخلي وذلك نظر العدم وجود سلطات عليا في المجتمع الدولي تستطيع أن تنسق بين الدول المختلفة. ويمكن تحديد وسيلتين لمكافحة الازدواج، إما بواسطة التشريعات الوطنية أو الاتفاقيات الدولية كما يلي:

الفصل الاول المالية العامة والميزانية

1. عقد معاهدات بين الدول :ينص في هذه المعاهدات على الأسس الواجبة الإتباع لمنع الازدواج الضريبي، كالتنصيب مثلا على أن الضرائب على إيرادات القيم المنقولة تفرضها الدولة التي يوجد بها مالك هذه الأموال.
2. يمكن أن تقوم كل دولة من تلقاء نفسها، بتنظيم التشريع الضريبي لها على نحو يمنع الازدواج الضريبي الدولي، وذلك بقصر فرض الضرائب على وجوه النشاط الاقتصادي الذي يتم مباشرة داخل الدولة.

5-التهرب الضريبي:

تعريف التهرب الضريبي وأسبابه:

أ-تعريف التهرب الضريبي : هناك عدة تعاريف للتهرب الضريبي، من أهمها أن يسعى الملتزم بالضريبة إلى التخلص منها رغم تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، فيلجأ إلى سلوك احتيالي للتخلص من عبئها.

ب-أسباب التهرب الضريبي : وهناك عدة أسباب للتهرب الضريبي من بينها:

- شدة وطأة الضرائب فكلما ارتفع سعر الضرائب كلما كان ذلك دافعا للأفراد على التهرب من الضريبة.
 - ضعف الوعي الضريبي لدى الأفراد يؤدي إلى عزوفهم عن الوفاء بالضريبة.
 - سوء توجيه النفقات العامة في الدولة يخلق شعورا بالضيق والتبرم لدى الأفراد وبالتالي يحاولون التهرب من الضريبة.
 - قصور الإدارة الضريبية في مراقبة الممولين المتهربين وعدم فرض العقوبات الكافية يخلق لدى الممولين شعورا باستهانة الضرائب.
- أنواع التهرب الضريبي ووسائل مكافحته:**
- أ- أنواع التهرب الضريبي:** ينقسم التهرب الضريبي إلى نوعين الأول غير مشروع، أما الثاني فهو مشروع.

1. **التهرب غير المشروع:** يتضمن التهرب غير المشروع مخالفة قوانين الضرائب، وتندرج تحته كافة طرق الغش المالي، كإدخال السلع المستوردة خفية أو تقديرها بأقل من قيمتها، أو إعلان قيمة أقل من القيمة الحقيقية للسلع موضوع الضريبة. وقد يحدث التهرب غير المشروع عند عن طريق عدم تقدير الإقرارات الضريبية أو عند تقديم الإقرارات غير صحيحة أو عند تحصيل الضريبة يقوم المكلف بإخفاء أمواله بحيث يتعذر على الإدارة المالية استيفاء الضريبة المستحقة عليه من تلك الأموال

2. **التهرب المشروع:** هذا النوع من التهرب لا يتضمن مخالفة القوانين الضريبية ومثالها الحد من استهلاك السلع التي تفرض عليها الضريبة أو الانصراف عن ممارسة النشاط الذي يخضع لضريبة مرتفعة إلى نشاط آخر معفى من الضرائب أو يخضع لضريبة أقل. كما يحدث التهرب المشروع كذلك عند الاستفادة من الثغرات الموجودة في القانون الضريبي.

ب- وسائل مكافحة التهرب الضريبي : يؤدي التهرب الضريبي إلى نتائج وخيمة سواء على الاقتصاد الوطني أو على الأفراد، ولذلك فإن الدولة تسعى إلى مكافحة التهرب من الضريبة بعدة وسائل أهمها:

1. التنصيب على الجزاءات القانونية على الممول الذي يضمن إقراره الضريبي بيانات تخالف الحقيقة، أو يقدم مستندات مزورة.
2. يخول المشرع موظفي الضرائب الحق في الاطلاع على دفاتير المكلفين وذلك حتى لا يستطيع المكلف إخفاء الوعاء الضريبي.

ثانيا :الرسوم:

الفصل الاول المالية العامة والميزانية

يعد الرسم مورد مالي تتحصل عليه الدولة من خلال الخدمات التي تعرضها على الأفراد، و تختلف قيمة الرسم باختلاف نوعية هذه الخدمة المقدمة، فالرسوم القضائية لها قيمة معينة، والرسوم الجمركية أيضا، وهلم جرا.

ويعد الرسم من أقدم موارد الدولة، وتتميز موارده بالديمومة والانتظام، ومن ثمة تستخدمها الدولة في تمويل نفاقتها العامة وتحقيق منفعة عامة وسنتناول تعريف الرسم وخصائصه ثم تقدير الرسم وفرضه

1-تعريف الرسم وخصائصه:

تعريف الرسم: الرسم هو " مبلغ نقدي يدفعه الفرد جبرا إلى الدولة، أو إلى أحد هيئاتها العامة، مقابل نفع خاص يحصل عليه الفرد، بجانب نفع عام يعود على المجتمع ككل".

خصائص الرسم:

بناء على التعريف السابق يتضح لنا أن للرسم خصائص عامة يتميز بها، وهي:

أ. **الصفة النقدية للرسم:** حيث يتم دفع الرسم في صورة نقدية ولا يمكن تصور أمر آخر غير الصورة النقدية للتعامل بين الدولة والأفراد، سواء عند الإنفاق أم التحصيل. وهذا ما هو مكرس في القوانين واللوائح.

ب. **الصفة الجبرية للرسم:** يدفع الرسم جبرا من جانب الأفراد الذين يتقدمون لطلب الخدمة. أي أن الخدمة ملازمة للرسم، فمتى تقدم الفرد بطلب هذه الخدمة وجب عليه تقديم مبلغ نقدي محدد يطلق عليه الرسم.

ورغم أن القاعدة في الرسم أن يكون مقابل خدمة، إلا أنه يرد على هذه القاعدة أمرين:

1- أن عنصر الاختيار المتروك للشخص يقتصر على الرغبة في الخدمة من عدمه، فإذا ما اختار الشخص طلب الخدمة فهو مجبر على دفع الرسم، أي أن السلطة العامة لا تتفاوض مع طالب الخدمة، وإنما تحدد الرسم بإرادتها المنفردة.

2- أن الأفراد قد يكونون مجبرين في كثير من الحالات على طلب الخدمة، وبالتالي يختفي عنصر الاختيار في طالب الخدمة. فعلى سبيل المثال حقوق رسوم التسجيل في التعليم في سواء كان في التعليم الابتدائي أم المتوسط أم الثانوي أم الجامعي. أيضا تلك الرسوم التي يدفعها الأفراد عند استخراج البطاقات الشخصية وجوازات السفر، الرسوم على قسائم السيارات، رسوم المرور في الطرقات... الخ.

ج. **صفة النفع:** إن طالب الخدمة يسعى من وراء ذلك إلى تحقيق نفع خاص تتعلق به شخصيا، دون أن يشاركه فيه آخرون. وان كان بالإضافة إلى النفع الخاص، هناك نفع عام يعود على المجتمع بصفة عامة وعلى الاقتصاد الوطني في مجموعه من خلال تلك المبالغ التي يدفعها الأفراد والتي تكون على شكل إيرادات تتحصل عليها خزينة الدولة لإعادة توزيعها على شكل نفقات على مشاريع الدولة المختلفة والمتعددة يستفيد منها عامة الشعب.

2-تقدير الرسم وفرضه:

تقدير الرسم: تستقل الدولة بتحديد قيمة الرسم، وهو من الصعوبة بما كان، حيث تدخل قواعد معينة في تقدير هذا الرسم:

أ- **القاعدة الأولى:** تستند هذه القاعدة أساسا إلى أن الغرض الأساسي من المرافق العامة هو تقديم الخدمات اللازمة للأفراد وليس تحقيق الربح، أي أن الغرض ليس ماليا بحتا، ومن ثم فلا يوجد ما يستوجب أن يكون مقابل الخدمة الممثل للرسم أكثر من نفقة الخدمة ومبرر هذه القاعدة أنه لا يستوجب أن يترتب على مباشرة هذه المرافق لنشاطها أن تزيد إيراداتها على نفقاتها.

ب- **القاعدة الثانية:** أن يكون مبلغ الرسم المقرر أقل من نفقة الخدمة المقابلة له وهذه القاعدة ليست مطلقة، بل تتعلق ببعض الخدمات كالتعليم الجامعي والخدمات الصحية... الخ. ويرجع ذلك إلى

الفصل الاول المالية العامة والميزانية

طبيعة هذه الخدمات، التي تمثل بالإضافة للنفع الخاص نفعاً عاماً يعود على المجتمع ككل، ومن ثم فإن مقتضيات العدالة تستوجب توزيع نفقات هذه المرافق بين الأفراد المنتفعين بها (دافعي الرسوم) وبين المجتمع ككل عن طريق فرض الرسوم بأنواعها المختلفة.

ت- القاعدة الثالثة: أن يكون الرسم أكبر من الخدمة المقابلة له، ويتعلق هذا الوضع ببعض أنواع الخدمات، ويكون الغرض منها تحقيق موارد مالية للخرينة العامة، كما هو الحال بالنسبة لرسوم التوثيق والشهر العقاري.

خلاصة القول، أنه رغم هذه القواعد على تنوعها، فإن ذلك لا ينفي الغرض من تقرير الرسوم هو غرض مالي الهدف منه الحصول على موارد للخرينة العمومية، بالإضافة إلى تنظيم سير المرافق العمومية للدولة.

فرض الرسم: فرض الرسم لا يكون بالإرادة المنفردة للسلطة التنفيذية، بل يستلزم رقابة السلطة التشريعية عليها. ومن ثم فإن موافقة السلطة التشريعية يعد ركناً أساسياً في فرض الرسوم. وإن كان فرضها لا يستلزم قانوناً بل يكفي فيه أن يتم بناء على قانون ويقصد من ذلك أن يصدر قانون يخول للوزير أو الإدارة فرض الرسوم المناسبة للخدمات التي تقدمها المرافق العامة، أما الحكمة من ذلك، هي تعدد أنواع الرسوم وتعدد القواعد المتبعة في تقديرها، ولذلك فإن السلطة التنفيذية تكون أقدر من غيرها من سلطات الدولة على إجراء هذا التقدير، ومن ثمة تكفي القرارات الإدارية واللوائح لفرض الرسوم شريطة أن تستند هذه القرارات إلى قوانين تجيز فرضها.

الفرع الثالث: القروض العامة:

أولاً: تعريف القرض العام: يعد القرض العام إيراد غير عاد ويعرف بأنه "استدانة أحد أشخاص القانون العام (الدولة، الولاية، البلدية) ... أموالاً من الغير مع التعهد بردها إليه بفوائدها.

ثانياً: أنواع القروض العامة:

تنقسم القروض العامة من حيث طريقة الاكتتاب إلى قروض اختيارية وقروض إجبارية، ومن حيث نطاقها إلى قروض داخلية وقروض خارجية، ومن حيث مدتها إلى قروض مؤبدة وقروض مؤقتة.

أ- القروض الاختيارية والقروض الإجبارية:

القاعدة العامة أن القرض اختياري إذ يكون للأفراد حرية الاكتتاب في القرض من عدمه حسب ظروفهم المالية والاقتصادية مراعين في ذلك مصلحتهم الخاصة، وبالمقارنة بين الفائدة التي يحصلون عليها من سندات القرض وتلك التي يحصلون عليها من فرص الاستثمار الأخرى.

لكن قد تضطر الدولة إلى عقد القروض الإجبارية ومن ثم تستخدم سلطاتها السيادية لإجبار الأفراد على الاكتتاب في القروض العامة. وتلجأ الدولة إلى القروض الإجبارية في حالات الأزمات وعدم الاستقرار الاقتصادي حيث يشعر الأفراد بعدم الطمأنينة تجاه الدولة وقدرتها على الوفاء بالقرض أو بالفوائد المستحقة عليه.

ب- القروض الداخلية والقروض الخارجية:

✓ **القروض الداخلية:** هي القروض التي يكتتب فيها الوطنيين أو المقيمين على إقليم الدولة سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين أم معنوية والقروض الداخلية غالباً ما تستخدم في تمويل أغراض قومية، كتغطية نفقات حرب أو تمويل مشروعات التعمير والبناء نتيجة ما دمرته الكوارث الطبيعية كالزلازل والبراكين والفيضانات،... إلخ، أو الوفاء بدين خارجي على الدولة.

✓ **القروض الخارجية:** وهي القروض التي يكتتب فيها الأشخاص الطبيعيين و الاعتبارية المقيمون خارج إقليم الدولة. وقد تلجأ الدولة إلى القروض الخارجية بسبب عدم كفاية المدخرات الوطنية لتغطية العجز في ميزان المدفوعات. وعلى الدولة التي تلجأ إلى القروض الخارجية أن تلتزم

الفصل الاول المالية العامة والميزانية

بتقديم العديد من الضمانات والم ا زيا إلى المقرضين فيما يخص سداد القرض والفوائد المستحقة عليه.

ج- القروض المؤبدة والقروض المؤقتة:

- ✓ القروض المؤبدة : هي تلك القروض التي لا تحدد فيها الدولة ميعادا للوفاء بها مع التزامها بدفع الفوائد المستحقة عليها طوال فترة القرض إلى أن يتم الوفاء به.
- ✓ القروض المؤقتة : هي تلك القروض التي تلتزم الدولة بالوفاء بها في ميعادها حتى ولو لم يكن هذا الميعاد ملائما لظروفها الاقتصادية والمالية.

الفرع الرابع : أولوية الإنفاق العام:

اختلف كتاب المالية العامة حول موضوع أولوية تقدير النفقات العامة أو الإيرادات العامة؟ وبمعنى آخر هل يتم تقدير النفقات وعلى ضوء النتائج المتحصل عليها يتم تقدير الإيرادات أو العكس؟ في الحقيقة يوجد رأيان متناقضان:

أولا : أولوية تقدير النفقات (وهم الكلاسيكيون أو التقليديون) يرون بأن الدولة تضع تقديرات نفقاتها ثم تبحث عن الإيرادات اللازمة لتغطيتها، معتمدة في ذلك على مالها من سلطات واسعة في الحصول على الإيرادات سواء من أملاكها التابعة لها كالمؤسسات الاقتصادية والتجارية...، أم من إمكانيتها في فرض الضرائب وزيادة نسبتها ومن الرسوم وغيرها من الإيرادات الأخرى¹.

ثانيا : أولوية تقدير الإيرادات : أصحاب هذا الرأي الثاني يخالفون الرأي السالف الذكر حيث يرون بأنه من غير الممكن تحديد النفقات ثم يتم تقدير الإيرادات اللازمة لها، للأسباب التالية:

1. ضرورة المحافظة على مستوى معين لمعيشة الأفراد وعدم إقبالهم بفرض الضرائب.
2. مراعاة الظروف الاقتصادية للدولة و أثر السياسة الايرادية و الانفاقية على الاقتصاد حيث إن وضعت النفقات العامة دون أن تكون تقديرات الإيرادات العامة واضحة ربما يقود إلى المغالاة في تقدير النفقات العامة وما يترتب على ذلك من تبديد الثروات وإرباك الوضع المادي للدولة.
3. كما أن زيادة النفقات العامة دون مراعاة الظروف الاقتصادية السائدة ودون الوقوف على حجم العرض السلعي والخدمي يقود إلى حالة من التضخم النقدي وما لهذه الحالة من آثار ضارة على الاقتصاد.
4. كذلك ينبغي أن تعطى الأسبقية إلى تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية حسب أسبقيات تضعها الدولة لتنمية المجتمع، وفي الوقت نفسه تأخذ بعين الاعتبار التنسيق بين متطلبات الأهداف العامة والإمكانات المالية للدولة.

¹ إبراهيم علي عبد الله ، مبادئ المالية العامة ، عمان ، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع ، ص.130

الفصل الاول المالية العامة والميزانية

المطلب الثالث: ترشيد النفقات

الفرع الأول: تعريف ترشيد النفقات العامة.

ويعبر عن "الحصول على اعلى إنتاجية عامة ممكنة بأقل قدر ممكن من الإنفاق والإسراف" كما يعرف ايضا على انه "تحقيق اكبر نفع للمجتمع عن طريق رفع كفاءة هذا الإنفاق إلى اعلى درجة ممكنة والقضاء على اوجه الإسراف والتبذير ومحاولة تحقيق التوازن بين النفقات العامة وأقصى ما يمكن تدبيره من الموارد العادية للدولة

الفرع الثاني: عوامل نجاح ترشيد النفقات العامة:

هناك العديد من العوامل التي من شأنها المساعدة على نجاح عملية ترشيد النفقات مما يستدعي تظافر الجهود ونجاعة الرقابة وحس الضمير ألا وهو المهم ويمكن تلخيصها في :

- تحديد الأهداف بدقة: إن من أهم المشاكل التي تواجه إعداد الميزانية العامة وفقا لمتطلبات الإدارة هي مشكلة تقرير وتحديد الأهداف بدقة
- تحديد الأولويات: تعتبر تحديد الأولويات من اهم العمليات الفرعية في منظومة التخطيط وإحترام هذا المبدأ ضرورة لحفظ المال العام من التبذير والضياع وتعظيم منفعة إستخدامه
- القياس الدوري لأداء برامج الإنفاق العام: ويقصد به مدي كفاءة وفعالية أداء الوحدات والأجهزة الإدارية عند قيامها بتنفيذ الخدمات والبرامج الموكلة لها كإخضاعها للمسائلة عن إستخدام الأمتل للموارد العامة
- تفعيل دور الرقابة علي النفقات العامة: ضرورة توافر نظام رقابي فعال يضمن توافق التنفيذ مع سبق التنفيذ له على أن تتضمن عملية الرقابة مراجعة مستمرة لطرق الإنجاز .

الفصل الاول المالية العامة والميزانية

خاتمة الفصل

باعتبار علم المالية العامة هو ذلك العلم الذي يهتم بدراسة المشاكل المتعلقة بالحاجات العامة وتخصيص المال اللازم لإشباعها وإعتماد الميزانية علي المالية العامة من قوانين وغيرها تقوم الميزانية علي مجموعة من المبادئ هي السنوية والتوازن، والوحدة والشمولية، والتخصيص كما تعرفنا علي النفقات العمومية علي أنها مبلغ نقدي يخرج من ذمة مالية للشخص المعنوي العام قصد إشباع الحاجات العامة، وكذلك تقسيم الايرادات العمومية الدومين والضرائب والرسوم والقروض العامة كما لترشيد النفقات دور هام في نمو الاقتصاد والمؤسسات بشكل خاص

مقدمة الفصل

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

إن المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري هي مؤسسة عمومية تتمتع بالشخصية المعنوية والإستقلال المالي و بالتالي فهي مجبرة على تطبيق قانون المحاسبة العمومية و مسك السجلات و الوثائق المحاسبية تحت المسؤولية الشخصية للأمر بالصرف و المحاسب العمومي مع إحترام المراحل المعروفة للإيرادات و النفقات و المنصوص عليها في المواد 16/17/19/20/21 من القانون 21/90 بالنسبة للأمر بالصرف و المواد 18/22 بالنسبة للمحاسب العمومي

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

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 وتنوعت تعريفات المؤسسات العمومية في القانون العام عموما، وفيما يلي سنحاول تعريف المؤسسة العمومية وذكر بعضا من خصائصها . لقد اختلف فقهاء القانون الإداري، وفقهاء¹ 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" وكذلك يعرفها الدكتور فهيم 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

الإدارية بصورة تكفي لتحقيق الأهداف التي أنشأ المرفق من أجلها². كما عرف الدكتور علي خطار شنتاوي 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

أما الفقيه الفرنسي جورج فوديل خلص إلى أن المؤسسة العمومية هي: "التطبيق العلمي لفكرة اللامركزية بصورتها المجردة في القطاع المصلحي، فيرى أن المؤسسة العامة تقوم على مجرد تزويد المصلحة العمومية بالشخصية المعنوية، ويقدر معين من الاستقلال المالي والإداري، وذلك بهدف إدارة أوجه نشاط الدولة يختلف. وقد عرفها الأستاذ الدكتور عمار عوابدي المؤسسة العامة تعريفا جامعاً مانعاً وشاملاً لجميع خصائص، و أركان المؤسسة العامة فعرفها بأنها: "منظمة إدارية عامة تتمتع بالشخصية القانونية والمعنوية

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

²ممدوح الصرايرة ، القانون الاداري مبادئ القانون الإداري ،التنظيم الإداري ،الضبط الإداري، المرفق العام ط1، عمان ،دار الثقافة للنشر والتوزيع ، 2012، ص 348.

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

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.

المطلب 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:

ثانياً: 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 الأرصاد 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.

ثالثاً: المؤسسة العمومية تخضع لنظام الوصاية.

¹ المرسوم التنفيذي رقم 98-258 الذي يتضمن تحويل الديوان الوطني للأرصاد الجوية إلى مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري . عدد 63 الصادرة في 26 أوت 1998 ، المادة 05 ، ص 9

كذلك على مجلس إدارة المؤسسات والمنظمات المستقلة فيكون للسلطة العامة الحق في الحل والترخيص بإصدار القرارات والتصديق عليها والحق في إلغائها⁽¹⁾.

المطلب الثالث: 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

للووظيفة 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، 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 استثني 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 التربوي الفلاحي.

* المرسوم رقم: 457/83 المؤرخ في 23 جويلية 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، وللمنع الاحتكار والمغالاة في الأسعار، وتحقيق ما يسمى بالأمن الغذائي، أو الاقتصادي، وهو نشاط يستهدف الدفع العام فخضوع المؤسسات العامة الاقتصادية للقانون الخاص يرجع

¹ محمد أمين بوسامح، محاضرات في المؤسسات العمومية، ألقيت على طلبة الماجستير، بن عكنون، الجزائر، فرع الدولة والمؤسسات العمومية 2006-2007، ص 5.

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 وإخضاعها 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 والتجدد والبطء ونظام المحاسبة التي تخضع لها المؤسسة ومن أمثلة المؤسسات العامة الاقتصادية والتجارية في النظام الإداري الجزائري المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز الوكالة الوطنية للسياحة⁽²⁾.

الفرع الثالث: المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والتكنولوجي.

لقد نجم عن التطور الاقتصادي والاجتماعي بل حتى السياسي تغير أنماط التسيير والذخيرة 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 05-99 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

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

² المرسوم التنفيذي رقم 70-98، المؤرخ في 21 فبراير 1998، يتضمن إنشاء الوكالة الوطنية لتنمية السياحة وتحديد قانونها الاساسي، الجريدة الرسمية، العدد 11، ص30.

2011 مرسوم تنفيذي تحت رقم 11-297 يتعلق بالقواعد التي تخص تسيير المؤسسة العمومية ذات الطابع العلمي الثقافي والمهني حيث نصت المادة الثالثة منه على أنه يلزم إجراء المراقبة البعدية للمؤسسات.

المبحث الثاني: عموميات المحاسبة العمومية

المطلب الاول: المحاسبة العمومية واهدافها

من الصعب إعطاء تعريف جامع للمحاسبة العمومية و إنما يتم تعريفها حسب الزاوية التي ينظر من خلالها , وعلى هذا الاساس نجد ثلاثة وجهات نظر رئيسية⁽¹⁾

الفرع الأول: تعريف المحاسبة العمومية

أولاً-التعريف القانوني للمحاسبة العمومية

هذا التعريف مستوحى من المرسوم الفرنسي الصادر في 31 ماي 1862 و الذي يعرف المحاسبة العمومية على أنها "مجموعة القواعد المطبقة على تسيير النقود العامة , و النقود العامة حسب هذا التعريف هي نقود الدولة والمحافظات و البلديات و المؤسسات العمومية. ظل هذا التعريف ساري المفعول طيلة قرن من الزمن إلى غاية صدور مرسوم 29 ديسمبر 1962 الذي اعتبر التعريف السابق بعيدا عن الواقع بفعل التطور الحاصل في نطاق المحاسبة العمومية , فعبارة النقود العامة و على الرغم من التوسع في مدلولها لتشمل كل الاموال ذات الطابع النقدي أي كل وسائل الدفع التي لها قوة إجرائية و كذا قيد المحفظة أي كل سندات الحقوق و الديون المحولة أجل إلى تحصيلات و مدفوعات، إلا أنه لا تستثني الاموال غير النقدية كالعقارات و المنقولات و المواد التي أصبحت اليوم ضمن مجال تطبيق المحاسبة العمومية.

ثانيا-التعريف التقني للمحاسبة العمومية

تعرف المحاسبة العمومية من الجانب التقني أنها "قواعد عرض الحسابات العمومية و تنظيم وظيفة المحاسبة العمومية"، غير ان هذا التعريف ضيق حيث يحصر مدلول المحاسبة العمومية في تقنية عرض حسابات الهيئات العمومية غير أن مجالها يشمل إضافة إلى ذلك العمليات المالية للمرين بالصرف و المحاسبين العموميين و التزاماتهم و مسؤولياتهم.

ثالثا-التعريف الإداري للمحاسبة العمومية

من وجهة نظر إدارية تعرف المحاسبة العمومية أنها "قواعد عرض الحسابات العمومية و تنظيم وظيفة المحاسبين العموميين"، غير أن هذا التعريف يبقى هو الآخر محدودا كون السمة الدارية في هذا التعريف تتسم في تنظيم وظيفة المحاسبين العموميين و تستثني تنظيم وظيفة الامرين بالصرف و كذا مختلف الجوانب الاخرى التي تدخل ضمن تطبيق قواعد المحاسبة العمومية. مما سبق يمكن جمع مختلف الجوانب التي مستها التعاريف السابقة و تقديم التعريف الشامل للمحاسبة العمومية" تعني المحاسبة العمومية كل القواعد و الاحكام القانونية التي تبين و تحكم كيفية تنفيذ و مراقبة الميزانيات والحسابات والعمليات الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري و المجلس الشعبي الوطني و مجلس الحسابات و الميزانيات الملحقه و الجماعات الإقليمية (أي المحلية) و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري. كما تبين أيضا التزامات الامرين بالصرف و المحاسبين العموميين و مسؤولياتهم. و يقصد بتنفيذ الميزانية كل من تنفيذ النفقات و تحصيل الإيرادات كما تبين المحاسبة كذلك كيفية

¹قاسم إبراهيم الحسين، المحاسبة الحكومية و الميزانية العامة، عمان، الاردن، مؤسسة الوراق للنشر، 1999، ص 132

مسك الحسابات سواء بالنسبة للمرين بالصرف أو المحاسبين العموميين .

الفرع الثاني: أهداف المحاسبة العمومية:

تكمن الغاية من تطبيق المحاسبة العمومية في تحقيق الاهداف التالية:

- حماية الاموال العمومية من جميع أشكال التلاعب أو بما يمس سلامة استخدامها (غش, اختلاس, تبديد... الخ). و هو الهدف الرئيسي لنظام المحاسبة العمومية منذ ظهوره كون وجوده مرتبط باستجابته للحرص على حماية الاموال العمومية بالمفهوم الواسع من خلال وحدة للصندوق و تبرير العمليات المتصلة به من قبض و دفع للموال و تسجيل تغيرات الرصيد و الرقابة عليها.

- ضمان احترام ترخيصات الميزانية: و يتم ذلك من خلل القواعد و التقنيات المحاسبية المعمول بها, إجراءات الرقابة على عمليات تنفيذ الميزانية.

- تسيير الهيئات العمومية: فمن بين اهتمامات المحاسبة العمومية تسيير الهيئات و تحسين أدائها, و ذلك يتجلى من خلل سعيها إلى اكتساب و استعمال أساليب و تقنيات جديدة لم تكن مستعملة من قبل تسمح بتسيير أحسن لمصالح الهيئات العمومية و معرفة:

- معرفة المركز المالي للهيئات العمومية:

- حساب تكاليف و أسعار و مردود الخدمات المقدمة:

- دمج العمليات المالية و نتائجها في المحاسبة الوطنية.

- تحقيق الرشادة في الانفاق, أي صرف الاموال العمومية بطريقة تسمح بتحقيق الاهداف المرجوة من النفقة بأقل تكلفة ممكنة.

- توفير المعلومات اللازمة للمساءلة, قصد بالمساءلة الالتزام بتقديم تفسيرات و تبريرات عن أعمال الوحدة العمومية إلى السلطة التشريعية أو أية جهة أو جهاز تنفيذي أو قضائي له الحق أو المبرر في طلب ذلك, و يمكن حصر المساءلة في جانبين رئيسيين هما:

1- المساءلة المالية: و تهدف المحاسبة العمومية إلى توفير المعلومات اللازمة للتأكد من الالتزام بالتشريعات و القوانين المالية, و كذلك مدى انتظام السجلات المالية و سلامة التقارير و صدقها و التأكد من أن الانفاق قد تم في حدود الاعتمادات المخصصة.

2- المساءلة الادارية: و تهدف المحاسبة العمومية إلى توفير المعلومات للتأكد من أن الموارد المخصصة للوحدة العمومية قد استخدمت بكفاءة و دون إسراف, و أن الوحدة الدارية العمومية تراعي الجوانب الاقتصادية في عملها و كذلك تهدف إلى توفير المعلومات اللازمة لتقييم أداء الوحدات الحكومية.

- توفير المعلومات اللازمة لأغراض الرقابة: و هي الرقابة على الموارد الاقتصادية المخصصة للوحدات الحكومية و المحافظة على هذه الموارد, و ذلك باستخدام المعلومات و الادوات التي يوفرها النظام المحاسبي لمن خلال الدليل المحاسبي, و كذا الواجبات المالية التي تحدد الضوابط المختلفة للتحكم في الموارد و الاجراءات اللازمة و نظام الرقابة الداخلي و المراجعة الداخلية و يطلق على هذا النوع من الرقابة بالرقابة المالية:

- توفير المعلومات اللازمة لتخاذ القرارات, حيث تعد هذه المعلومات في شكل تقارير دورية أو لأغراض محدودة و تقييد هذه المعلومات في المجالات التالية:

*مقارنة بين التكاليف و الإيرادات للعام الحالي بالاعوام السابقة و مع المتوقعة مستقبلا

*تحديد حجم الموارد اللازمة لتحقيق السياسات المرجوة

*تقييم عمليات تحصيل الإيرادات و اقتراح أساليب و طرق لزيادة فعالية عملية التحصيل.

الفرع الثالث : مجال تطبيق المحاسبة العمومية

الهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية و المذكورة على سبيل - حدد القانون 90-21 الحصر في المادة الأولى من هذا القانون و المتمثلة في الدولة و المجلس الدستوري و المجلس الشعبي الوطني و مجلس المحاسبة و الميزانيات الملحقة و الجماعات الإقليمية كالمunicipalيات و الولايات و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري كالمستشفيات و الجامعات بالإضافة لمجلس الأمة بعد تأسيسه . بموجب دستور 1996 ما يميز هذه الهيئات عن غيرها من المؤسسات العمومية الاقتصادية ذات الطابع الصناعي و التجاري هو كونها خاضعة للقانون العام أي أن إدارتها تتم وفق قواعد القانون الإداري كما أنها تتصرف في معظم الأحيان كسلطات عمومية بتوجيه أوامر أو نواهي للمواطنين و فرض التزامات معينة عليهم و محاسبها معينون من قبل وزير المالية و مكلفون بتحصيل الإيرادات و دفع النفقات و العمليات المالية و المحاسبية الخرى.

المطلب الثاني: خصائص المحاسبة العمومية

تتميز المحاسبة العمومية بمجموعة من الخصائص التي نوجزها فيما يلي⁽²⁾

الفرع الأول: المحاسبة العمومية هي عبارة عن إطار محاسبي مميز:

المحاسبة بصفة عامة هي نظام معلومات و إطار تنظيمي الذي يسمح بتسجيل معطيات رقمية للمؤسسة أو هيئة معينة لفترة محددة تسمح بإعطاء معلومات تخلص الذمة المالية للمؤسسة أصول و خصوم و نتيجة الدورة و وضعية المؤسسة اتجاه الغير و كذا كفاءات تكوين التكاليف و السعار بالنسبة للأشخاص المعنويين فان المحاسبة العمومية تقليديا كانت تسمى محاسبة الصندوق ، حيث كانت موجهة ليس لاتجاه إجراءات ميكانيزمات تطور عناصر الاصول الصافية، و لكن باتجاه المراقبة المحدد للنفقات و الوقاية من التهرب و تحويل الاموال و سرقتها أو تبديد المال العام أما النظرة الحالية للمحاسبة العمومية فهلي تتعدى هذا المفهوم التقليدي و تتجه نحو تقريب محاسبة الدولة و الهيئات التابعة لها من المخطط المحاسبي الوطني، فهي تبحث عن استبعاد فكرة كونها منظم و ضابط للمال العام، إلى تحليل النتائج و وضع خطوط عريضة لمحاسبة الممتلكات و تسهيل استعمال الحسابات العمومية لفائدة المحاسبة الوطنية

الفرع الثاني: المحاسبة العمومية هي فرع متخصص:

تحتل المحاسبة العمومية مكانة هامة في القانون المالي الجزائري إلى جانب قانون الميزانية و القانون الجبائي، استقلالية قانون المحاسبة العمومية أصبح حقيقية واضحة و جلية، حيث أن تضاف لقواعد خاصة بها في تسيير العلاقات الداخلية للهيئات العمومية و تعتبر هذه القواعد منظمة و مرقمة للعمليات المالية لدى هيكل و مؤسسات الدولة.

الفرع الثالث: المحاسبة العمومية مزيج من القواعد القانونية ول القواعد التقنية:

إذا اعتبرنا أن المحاسبة العمومية هي أداة تنفيذ و مراقبة المال العام فإنها إنتاج و مزيج لقواعد قانونية وأخرى تقنية.

(2) أ. حسين الصغير، دروس في المالية العامة و المحاسبة العمومية، الجزائر، دار المحمدية العامة، 2001 ص 111

أولا-القواعد القانونية:

يعتبر القانون رقم 21/90 المؤرخ 15/08/1990 في والمتعلق بالمحاسبة العمومية و المراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه، هو المصدر الاساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية. في الجزائر و يسمى عادة بقانون المحاسبة العمومية⁽¹⁾ إضافة إلى هذا نجد:

المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07/09/1991 و المتعلق بتعيين و اعتماد المحاسبين العموميين
المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07/09/1991 والمحدد لشروط الاخذ بالمسؤولية المحاسبين العموميين
وايرادات مرجع باقي الحسابات وكيفيات اكتتاب تامين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين
المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07/09/1991 والمحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الامرون
بالصرف والمحاسبين العموميين وكيفياتها ومحتواها
المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07/09/1991 والمحدد بإجراءات تسخير الميرين بالصرف للمحاسبين
العموميين 07/09/314

بعد الإستقلال صدرت مجموعة معتبرة من النصوص التنظيمية التي عوضت النصوص الفرنسية المطبقة في مختلف الجوانب عن مجال المحاسبة العمومية، و عملت على تكييفها مع الواقع المحدد للإلتزامات و مسؤوليات - الجزائري، و لعل أهم نص تنظيمي يمكن ذكره المحاسبين والمحدد للإلتزامات و مسؤوليات المحاسبين كما وجدت عدة أحكام تشريعية متعلقة بالمحاسبة العمومية و لسيما تلك الواردة في القانون رقم 17-84 المؤرخ 07/07/1984 المعدل و المتمم و المتعلق بقوانين المالية و مختلف قوانين المالية السنوية. و إذا كان التشريع و التنظيم يعدان المصدرين الرئيسيين لقواعد المحاسبة العمومية فهناك مصادر أخرى لهذه القواعد تتمثل على وجه الخصوص في:

11- الدستور: و هي الاحكام التي نص عليها دستور سنة 1996 و المتعلقة برقابة البرلمان على استعمال الاعتمادات المالية التي يقرها من طرف الحكومة. و هناك مجموعة من مواد الدستور (دستور 1996) تعطي الحق للبرلمان في الرقابة، من بينها المادة 84 من الدستور: "تلتزم الحكومة بأن تقدم كل سنة بيانا عن السياسة العامة تعقبه مناقشة لعمل و أداء الحكومة لمعرفة مدى تنفيذ برنامج الحكومة الذي كان البرلمان قد وافق عليه لدى تقديمه من طرف الحكومة بعد تعيينها.

12- الاجتهاد القضائي: الذي يمكنه إعطاء تفسيراً لقواعد المحاسبة العمومية عندما تكون غامضة، أو محل انتقاد أو جدل أثناء التطبيق، وكذا سد للفراغ القانوني في بعض الحالات.

ثانيا -القواعد التقنية: تهدف القواعد التقنية الخاصة بالمحاسبة العمومية، بصفة عامة إلى بيان أو وصف العمليات المالية للهيئات العمومية، و تحديد كيفية تسجيلها و عرض الحسابات المتعلقة بها، و تكون هذه القواعد في اغلب الاحيان محددة في مجموعة من التعليمات الصادرة عن وزارة المالية.

المطلب الثالث المبادئ العامة للمحاسبة العمومية

التسيير المالي للهيئات و الادارات العمومية يخضع لمعايير خصوصية التي تنشأ من خلال النظام المتبع و النصوص و الممارسة الميدانية. و يبقى وضع هذه المبادئ حيز التطبيق شرطا أساسيا لكل مرحلة من المراحل

(1) القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية الجريدة الرسمية رقم 35 الصادرة بتاريخ 15/08/1990

التي تخص مجال تطبيق المحاسبة العمومية. و من الضروري عرض هذه المبادئ و تحليلها لانها أساس هذه المحاسبة.

الفرع الاول : المبدأ الاداري مبدأ الفصل بين الامر بالصرف و المحاسب العمومي

(Le principe de séparation des ordonnateurs des comptables)

تعود فكرة الفصل بين المحاسب العمومي و الامر بالصرف إلى فكرة قديمة جاء بها المفكر منتيسكيو (Montesquieu) في كتابه روح القوانين و التي تعني (L'esprit des lois) تحديد السلطة بواسطة السلطة (Limiter le pouvoir par le pouvoir) يعتبر هذا المبدأ أساسيا في المحاسبة العمومية و هو أساس العمل الاداري الذي تركز عليه كل فلسفة إدارية و مالية عمومية و هو يعتبر كمبدأ ضروري لكل تنظيم عقلاني، متوازن و فعال (المادة 14 من القانون 90-21) أول ما يتضمنه هذا المبدأ هو تقسيم العمل و المهام المالية ما بين الاعوان المكلفين بتنفيذ مختلف المراحل للعمليات المالية العمومية، حيث أن تنفيذ العمليات المالية العمومية للمؤسسات العمومية يتطلب التعاون و التنسيق ما بين مستويين و سلطتين من الاعوان المختلفين و المنفصلين ، ألا و هما الامرين بالصرف و المحاسبين العموميين و على مرحلتين:

الاولى مرحلة إدارية و يتولها الامر بالصرف، أما المرحلة الثانية فهي محاسبية و يتولها المحاسب العمومي.

أولاً: مبررات و فوائد الفصل:

إن مهام الامرين بالصرف و المحاسبين العموميين متكاملة على الرغم من اختلاف الادوار، وتكمن مبررات فوائد هذا الفصل في الاتي

تقسيم المهام (la division des taches) :فقانون المحاسبة العمومية يفرق بوضوح ما (بين تسيير الميزانية و تسيير الاموال) (la gestion du budget et la gestion des fonds) فتسيير اعتمادات الميزانية من مهام الامرين بالصرف بممارسة سلطة الميزانية (budgétair autorité) في حين أن تسيير الاموال فهي مهمة مسندة فقط للمحاسبين العموميين و اعتبارا من هذا الفصل في المهام بممارسة سلطة الصندوق (autorité de trésorerie) فإن كل العمليات المالية العمومية من إيرادات و نفقات عمومية تتضمن مجموعتين من الافعال، الاولى أفعال قانونية و إدارية تقنية تسمية موظف، منح صفقة، إصدار سند تحصيل إيراد (...فهي أفعال تدخل ضمن اختصاص و مهام الامر بالصرف)، أما الافعال الاخرى التي تتطلب استخدام و تسخير الموالم العمومية فهي أفعال محاسبية و من اختصاص المحاسب العمومي. هذه التفرقة ما بين المهام الدارية و المحاسبية تشكل أساس النظام المالي العمومي، فهي تضمن أساس كون الذي يعطي الامر ليس هو نفس الشخص الذي ينفذه ، إذ ممكن أن المحاسب العمومي يرفض في بعض الحالات تسديد نفقة معينة ، إذا رأى أن هناك نقصا أو خطأ قانونيا في ملف النفقة المعنية بالرفض يكون قد غفل عنها الامر بالصرف، و هو الامر الذي لا نجده في المؤسسات الخاصة و هي ميزة تنفرد بها المؤسسات العمومية التي تخضع لنظام المحاسبة العمومية.

1-وحدة الصندوق: (L UNITE DE CAISSE)

كل الاموال العمومية توضع في صندوق واحد تحت مراقبة وزارة المالية ، و على هذا الاساس نجد أن كل المحاسبين العموميين هم تحت وصاية و مراقبة و متابعة واحدة ألا و هي وزارة المالية، و يعود لها الامر في قبول اعتماد المحاسبين العموميين و ترقيةهم و كل ما في حين نجد الامرين - يتعلق بمسارهم الوظيفي ، و ذلك استنادا

للمادة 34 من القانون 90-21 بالصرف يخضعون لقوانين أساسية مختلفة كما نجدهم إما يعينون أو ينتخبون ، كما أنهم يخضعون لسلطات مختلفة و متعددة. وحدة الصندوق تسمح بالخصوص لوزارة المالية بالرقابة الدائمة على تنفيذ العمليات المالية العمومية، كما يسهل عليها جمع المعلومات المالية عن طريق مركزية العمليات على المستوى الوطني و عرضها على الحكومة و البرلمان...شبكة المحاسبة العمومية شبكة واسعة و تشرف عليها المديرية العامة للمحاسبة لدى وزارة المالية هذه الشبكة الوطنية و أمين خزينة (TCA) و أمين خزينة مركزي (TW) تتشكل من 48 أمين خزينة ولائي و 1541 (أمين خزينة بلدي)، (ACCT) و وكالة محاسبية مركزية للخزينة (TPA) رئيسي 185 أمين خزينة للقطاع الصحي، 13 أمين خزينة للمراكز الاستشفائية هذه الشبكة فهي الجامعية حفظ الموالم (CHU). مكلفة في نفس الوقت بعمليات الدفع و التحصيل وكذلك العمومية.

2-سهولة المراقبة (L' AISANCE DE CONTROLE)

كل أمر بالصرف نجده مرافق بمحاسب عمومي محدد الذي يتولى مراقبة أعمال الامر بالصرف لانه يتوفر على كل المعلومات المتعلقة بالميزانية المخصصة للهيئة المعنية ، وفي الواقع الرقابة متبادلة بين الامر بالصرف و المحاسب العمومي، الامر بالصرف يراقب الصندوق و يطلع على حركة الاموال (أعمال المحاسب) و المحاسب العمومي يطلع و يتابع العمال التي تخص المرحلة الدارية للعمال المالية العمومية التي يقوم بها الامر بالصرف لمحاسب العمومي تسهل مراقبة الهيئات الخارجية بمجرد المقارنة بين المحاسبتين الادارية (الحساب الاداري) للامر بالصرف و المحاسبة المالية (الحساب المالي) للمحاسب العمومي الذين يتم إعدادهما في نهاية السنة المالية.

3-محاربة كل أنواع الغش (LA LUTTE CONTRE LES FRAUDES)

بعد إقرار أن الشخص الذي يلتزم بالنفقة ليس هو نفس الشخص المكف بدفعها ، أو الذي يقرر الايراد العمومي ليس هو نفس الشخص المكلف بتحصيله، لذلك فإن مبدأ الفصل جعل من الصعب تحويل الاموال عن غير الوجهة المخصصة لها أو سرقتها أو استعمالها في غير محلها، حيث الامر بالصرف يراقب المحاسب و العكس صحيح، و الواحد منهما لا يستطيع التصرف بمعزل عن الاخر لذلك أعتبر مبدأ الفصل بين الامر بالصرف و المحاسب العمومي كمبدأ أساسي كرس للحفاظ على المال العام و حمايته من كل أنواع التلاعب و كل أساليب الغش.

ثانيا: الاستثناءات الواردة على مبدأ الفصل بين الامر بالصرف و المحاسب العمومي (Les dérogations aux principe

على ضوء هذا المبدأ و تطبيقه حرفيا على أرض الواقع الذي تسبب في العديد من الصعوبات والعوائق التي أحالت دون السير العادي للمرفق أو الهيئة العمومية ،بالخصوص ما تعلق آجال الدفع التي تطول في غالب الاحيان بسبب الاجراءات التي يملها تطبيق هذا المبدأ . ورغبة في القليل من هذه الصعوبات و العوائق و جعل أداء هذه المصالح فعال و ناجع مما دفع بالمشرع إلى قبول بعض الاستثناءات الواردة على هذا المبدأ، إذ نميز بين نوعين من الاستثناءات، الاول يتعلق بالايادات و النوع الثاني يتعلق بالنفقات.

1.الاستثناءات المتعلقة بالايادات (En matière de recettes)

تطبيقاً للمبدأ العام فإن الإيراد العمومي لا يمكن أن يحصل إلا بناءً على سند تحصيل صادر عن الأمر بالصرف ، و الأمرين بالصرف هم وحدهم من لهم صلاحية إصدار سندات تحصيل الإيراد العمومي و هذا الأمر لا يمكن أن يسند للمحاسب العمومي ، و لكن المشرع لم يغلق الباب كلية و إنما ترك بعض الحالات أين يمكن للمحاسب العمومي أن يقوم بتحصيل الإيرادات دون تدخل الأمر بالصرف و يتعلق الأمر بإثباتات بسيطة تتعلق بتحصيل بعض الإيرادات نقداً التي تعتمد على تصريح المدينين بأنفسهم في بعض الضرائب غير المباشرة و الحقوق الجمركية و حقوق التسجيل ، و التي نوردتها فيما يلي و هي

أ - الإيرادات التي تكون نقداً (Les recettes perçues au comptant): إيرادات تكون بناءً على تصريح المدينين أنفسهم، و التي تلحظ بسرعة من طرف المحاسب بدون تدخل الأمر بالصرف، ماعدا الرقابة اللاحقة لهذه التصريحات، و نجد هذا بالخصوص في مجال الضرائب المباشرة و الحقوق الجمركية. ففي مجال الضرائب هناك فرق بين الحقوق المثبتة و الحقوق نقداً، الحقوق نقداً هي معرفة على أنها حقوق ضريبية أين دفعها يكون في الميدان مباشرة و بتدخل مباشر من طرف المدين بالضريبة، فهذا

الآخر ملزم قانونياً و تنظيمياً بالقيام هو بذاته بخلق هذه الضريبة و دفعها في الحال إلى صندوق القابض.

ب - وكالات الإيرادات (Les régies de recettes): (أعوان الإدارة (مصالح الأمر بالصرف) المسمون بالمسيرين للإيرادات و التسبيقات، و المعينون من طرف الأمرين بالصرف ، و المعتمدين من طرف المحاسبين العموميين من الممكن أن يكلفوا و لحساب و تحت مراقبة المحاسبين بتحصيل الإيرادات و دفع النفقات و ذلك بموجب المرسوم التنفيذي رقم 93-108 الصادر بتاريخ 05 ماي 1993 ففي وكالات الإيرادات يقوم المسيرين بتحصيل مبالغ الإيرادات التي تدفع من طرف المدينين في الوقت المحدد، ثم يقوم المسيرين بدفع هذه المبالغ للمحاسب العمومي و ذلك بعد مراقبة دقة و صحة التصفية لهذه الإيرادات.

2. الاستثناءات في مجال النفقات (En matière de dépenses)

يقصد بالاستثناءات في مجال النفقات قيام المحاسب العمومي بدفع النفقات دون أمر بالدفع من الأمر بالصرف و التي تبرر لأسباب تسهيلية و ضرورية لعمليات تنفيذ النفقات، و التي تظهر بصورتين:

- النفقات التي تدفع بدون أمر بالصرف مسبق (les dépenses payables sans ordonnancement préalable)
النفقات التي تدفع بدون أمر بالصرف المسبق و يتعلق بالحالات الآتية:

- الدفع بواسطة وكالة التسبيقات،
 - أصل رأس المال و فوائده المستحقة على قروض الدولة و كذا خسائر الصرف المتعلقة
 - بأصل رأس المال،
 - النفقات ذات الطابع النهائي المنفذة في إطار عمليات التجهيز العمومي الممول من مساعدات خارجية.
- و تقوم هذه العمليات على دفع النفقات دون تقييد بالإجراءات المألوفة لتنفيذ النفقات العمومية و من دون أمر مسبق بدفعها من قبل الأمر بالصرف، ليتلم تسويتها بعد ذلك من قبل هذا الأخير بإصدار أوامر وحوالات دفع التسوية بعد التحقق من صحة و شرعية النفقات.

-أما الصورة الثانية فهي النفقات بدون أمر بالصرف (les dépenses payables sans ordonnancement)

النفقات التي تسدد بدون أمر بالصرف تكون في ثلاث حالات:

معاشات المجاهدين و معاشات التقاعد المسددة من ميزانية الدولة، رواتب أعضاء القيادة السياسية و الحكومة، المصاريف و الاموال الخصوصية .

فهذه الصور من النفقات تدفع من قبل المحاسب العمومي دون تدخل سابق أو لاحق من قبل الامر بالصرف نظرا للطابع التكراري لهذه المصاريف و الامتيازات التي تتميز بها السلطات العليا في الدولة و الطبيعة الخاصة لبعض الأنشطة و العمليات السرية.

الفرع الثاني : المبدأ القانوني مبدأ التمييز بين الشرعية و الملاءمة

(La distinction entre l'opportunité et régularité)

بموجب هذا المبدأ فإن كل ما هو شرعي أو قانوني يدخل في مفهوم الميزانية و من اختصاص المحاسب العمومي ، بينما يدخل في مجال الملاءمة كل ما هو صادر من قرارات شخصية للامر بالصرف. فالشرعية أو القانونية تتعلق بكل ما هو قانوني أي العمل وفق القوانين السارية المفعول و لا يجوز الخروج عن الاطار القانوني المسطر للقيام بمختلف المهام المالية للمحاسب. أما الملاءمة فتعني ترك المبادرة للموظفين العموميين للقيام بمهامهم و لكن دائما في إطار القوانين المعمول بها. إن الشرعية و القانونية هي في الواقع ركيزة عمل كل من الامر بالصرف و المحاسب العمومي ، حيث أن كليهما مرتبط ارتباطا وثيقا بتطبيق القوانين ، و لكن في بعض الحالات يسمح لهم بحرية اتخاذ القرار الذي يروونه ملائما في إطار مهامهم و لكن بشرط عدم التعارض مع القوانين المعمول بها. فإذا افترضنا أن رئيس الجامعة يريد اقتناء عتاد و أجهزة الاعلام الالي. فإن كل ما يتعلق بنوعية الاجهزة، ملاءمته للاحتياجات، هل هو ضروري و يدخل في الاحتياجلازمات الملحة للمؤسسة...، فإن كل هذه الاستفسارات تدخل في اختصاص الامر بالصرف و تتعلق بالملاءمة (opportunité) أما إذا تساءلنا عن طريقة التسديد لهذه الجهزة و الوثائق المبررة لها فإن ذلك يدخل في نطاق لان التسديد يخضع للجراءات القانونية و مان اختصاص المحاسب ، الشرعية لا يصح دفع مبلغ الاجهزة قبل الاستلام المادي و القانوني ، لانه لهذه الجهزة و تبرير كيفية شرائها و مدى توفر الاعتمادات المالية للزمة لدى المؤسسة لتسديدها.

الفرع الثالث: المبدأ المحاسبي أول التقني عدم تخصيص الإيرادات للنفقات

(Principe de non affectation des recettes aux dépenses)

الفكرة التي يتضمنها هذا المبدأ هي أن كل الاموال العمومية الناتجة عن تحصيل الإيرادات لا يمكن الغلق عليها في الخزانة و تخصيصها في نفس الوقت لتسديد نفقات معينة و محددة، و كانت هذه الفكرة مصدر قاعدين هامتين في النظام المالي الجزائري⁽¹⁾

القاعدة الاولى: كل السيولة لهيئة عمومية مهما كان مصدرها فهي تستعمل لكل النفقات الخاصة بهذه الهيئة العمومية و مهما كانت طبيعة النفقات. و النتيجة هي انه لا يمكن للمحاسب العمومي أن يمتلك إلا حساب صندوق واحد و حساب بريدي واحد خاص بهذه الهيئة العمومية.

القاعدة الثانية: كل السيولة النقدية للهيئات العمومية هي في نفس الوقت ملك لها و مسيرة من طرف الدولة (مال عام)، حيث كانت المادة 08 من القانون 84-17 الصادر بتاريخ 1984/07/07 المتعلق بقوانين المالية صريحة في منع تخصيص الإيرادات العمومية لنفقات عمومية معينة و محددة ، إذ أن كل الإيرادات تستعمل

(1) حسين الصغير، مرجع سبق ذكره ، ص 99

لتغطية نفقات الميزانية العامة للدولة . و نصت هذه المادة صراحة على ما يلي : "لا يمكن تخصيص أي إيراد لتغطية نفقات خاصة و تستعمل موارد الدولة لتغطية نفقات الميزانية العامة للدولة بلا تمييز." -الاستثناءات الواردة على المبدأ المحاسبي أو التقني "مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات "من الممكن أن ينص قانون المالية صراحة على تخصيص بعض الموارد لتغطية بعض النفقات و تكتسي هذه العمليات جميع الأشكال التالية:

✓ الميزانيات الملحقه

✓ الحسابات الخاصة للخزينة،

✓ أو الاجراءات الحسابية الخاصة ضمن الميزانية العاملة التي تسري على الاموال المخصصة للمساهمات أو استعادة الاعتمادات. (الفقرة الثانية من المادة 08 من القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07/07/1984 المتعلق بقوانين المالية)

و بالمقابل نجد النفقات العمومية تكون مخصصة و موزعة على مختلف البنود و الحسابات المرخصة في الميزانية ، و بالتالي فإن احترام هذا التوزيع و التخصيص للنفقات العمومية مثلما هي موزعة في الميزانية المعتمدة إلزامي، و أن أي خروج عن هذا الابد من أن يكون بترخيص مسبق من الجهة الوصية عن الميزانية، كما أن أي تجاوز للنفقات عن المبالغ و الاعتمادات المرخصة في الميزانية يتحملة المحاسب العمومي.

الفرع الرابع : مبدأ تخصيص النفقات

إذا كان مبدأ عدم التخصيص هو الذي يحكم الإيرادات فإن النفقات يحكمها مبدأ التخصيص بمعنى أن الاعتمادات المالية المفتوحة في الميزانية يجب أن تخصص بدقة و ذلك لارساء الانضباط . و تسهيل المراقبة من قبل الهيئات الرقابية المختلفة

المبحث الثاني : أعوان التنفيذ للعمليات المالية العمومية

إن تنفيذ الميزانية العمومية يخول بالاساس إلى صنفين مختلفين من الموظفين هما الامرون بالصرف و المحاسبون العموميون.

المطلب الاول : الامرون بالصرف (Les ordonnateurs)

يعتبر أمرا بالصرف عمومي كل شخص له صفة باسم الدولة أو المجموعة المحلية أو هيئة عمومية في إبرام تصرف و تثبيت و تصفية الديون أو الامر بتغطية دين أو تسديده.

الفرع الاول: تعريف الأمر بالصرف

المادة 23 من القانون 21-90 تعرف الأمر بالصرف كما يلي :⁽¹⁾

"يعد أمرا بالصرف في مفهوم القانون كل شخص مؤهل لتنفيذ العمليات المشار إليها في المواد 16 ، 17 ، 19، 20، 21 بحكم التعيين أو الانتخاب لوظيفة لها من بين الصلاحيات تحقيق العمليات المشار إليها ، في الفقرة أعلاه و تنتهي صفة الأمر بالصرف قانونا و تزول هذه الصفة مع انتهاء هذه الوظيفة" ومن هنا نستنتج أن كل شخص مؤهل سواء بالتعيين أو بالانتخاب لتنفيذ عملية الالتزام و التصفية و الأمر بالصرف و يعتمد لدى

⁽¹⁾ القانون 21-90 الصادر بتاريخ 15/08/1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية الجريدة الرسمية رقم 35 الصادرة بتاريخ 15/08/1990، ص 31

المحاسب العمومي من اجل انجاز عملية الايرادات و النفقات. إن العمليات التي يقوم بها الامر بالصرف تعتبر كمرحلة إدارية لتنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية فهي تخص :

اولا: بالنسبة للايرادات عمليتين هما الاثبات constatation و التصفية Liquidation

أ – الاثبات constatation

و هو حسب المادة 16 الاجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي. و الحقوق العمومية تنشأ من خلال القوانين و التنظيمات و التعاقدات و القرارات. القضائية⁽²⁾

ب – التصفية liquidation

التصفية بالنسبة للايرادات تعني تحديد المبلغ المستحق على المدين لفائدة الدائن العمومي و تنص المادة 17 على ما يلي⁽³⁾ :

«تسمح تصفية الايرادات بتحديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على المدين لفائدة الدائن العمومي و الامر بتحصيلها»

ثانيا : أما العمليات التي يقوم بها الامر بالصرف بالنسبة للنفقات فينحصر دوره في المراحل التالية:

1 -الالتزام (L'Engagement)

بموجبه تتعهد هيئة عمومية بتحمل عبء معين تصبح به الدولة مدينة للغير كإبرام صفقة أو تعيين موظف أو اقتراض أو شخراء عتاد و تعرفه المادة 19 كما يلي⁽⁴⁾

"يعد الالتزام الاجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين."

و تمنح صلاحية التعهد للامر بالصرف المكلف بتسيير البند أو الفصل المحتوى للتعهد المالي و ذلك بعد تأشيرة الالتزام من طرف المراقب المالي. أما شكل التعهد أو الالتزام فإلى جانب التعهد القانوني نجد التعهد المحاسبي الذي يعني حجز مبلغ من المال للتسديد و الوفاء بمبلغ النفقة المتعهد بها قبل الغير عند تقديم الخدمة أو المواد المطلوبة. لذلك فإن مسك بطاقات الالتزام واجبة لتتبع الارصدة المتاحة و المتبقية بعد كل الالتزام و بالتالي عدم الوقوع في تجاوز العتمادات المقررة

2- التصفية (LA liquidation)

تهدف عملية التصفية إلى تحديد المبلغ بدقة و التأكد من حقيقة الدين الذي يقع عبؤه على الدولة من خلل تطابق العمل المنجز, و تنص المادة 20 على ما يلي⁽⁵⁾

"تسمح التصفية بالتحقيق على أساس الوثائق الحسابية و تحدد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية"

فالتصفية في مجال النفقات تتضمن عمليتين مختلفتين و لكن متكاملتين : إثبات العمل و العمليات الحسابية (la constatation du service fait المنجز أو الخدمة و المقدمة لمبلغ النفقة

3- الامر بالصرف (L'ordonnancement)

⁽²⁾ المادة 16 من نفس القانون المذكور سابقا

⁽³⁾ المادة 17 من نفس القانون المذكور سابقا

⁽⁴⁾ المادة 18 من نفس القانون المذكور سابقا

⁽⁵⁾ المادة 20 من نفس القانون المذكور سابقا

و هو بمثابة طلب دفع المبلغ المحدد على شكل أمر يوجه من الامر بالصرف إلى المحاسب العمومي من اجل تسديد هذا المبلغ المستحق. و المادة 21 تنص في هذا الشأن على ما يلي:

"يعد الامر بالصرف أو تحرير التحولات الاجراء الذي يأمر بموجبه دفع النفقات العمومية" -و حسب المادة 23 من القانون 21-90 فإن الامر بالصرف (L'ordonnancement) من اختصاص الامرين بالصرف لوحدهم.

و صيغة و نوع الامر بالصرف يختلف بحسب العون العمومي الذي يصدره ، فهو عبارة في حالة صدوره عن أمر بالصرف عن أمرية لدفع (ordonnance DE paiement) و في حالة رئيسي للدولة أو ابتدائي (ordonnateurs primaires ou principaux) فإنه يسمى (ordonnateurs secondaires) صدوره عن أمر بالصرف ثانوي للدولة (mandat de paiement) حوالة دفع

الفرع الثاني : الانواع المختلفة للامر بالصرف

حسب المادة 25 من القانون 21-90 فان الامر بالصرف هم رئيسيون أو ثانويون أو وحيدين.

أولاً- الامرون بالصرف الرئيسيون أو الابتدائيون (ordonnateurs primaires ou principaux) (و هم من منحت لهم مباشرة صلاحيات الميزانية و الذين هم على رأس الشخص) المعنوي العمومي و ذلك بتحديد الإيرادات و النفقات للميزانية و هم¹

..أ - الوزراء

ب - الولاية عندما يتصرفون لحساب الولاية (المادة 26 من القانون 21-90)

ت - رؤساء المجالس الشعبية البلدية عندما يتصرفون لحساب البلديات (المادة 26 من القانون 21-90)

ث - المسؤولون المعينون قانونا على مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة

ج -المسؤولون المعينون قانونا على المؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري

ح -المسؤولون على الوظائف المحددة في الفقرة 2 من المادة 23 من القانون 21-90

و هم المعينون أو المنتخبون لوظائف لها من الصلاحيات تنفيذ عمليات الالتزام والتصفية في إطار انجاز النفقات و الإيرادات العمومية.

ثانيا- الامرون بالصرف الثانويين (ordonnateurs secondaires)

الامرون بالصرف الثانويين يشارون هذه المهمة بصفتهم رؤساء مصالح غير ممركرة و ينجزون عمليات الميزانية في حدود مجال اختصاصهم و في الاطار الاقليمي المعين فيه و بتفويض من الوزير الامر بالصرف الرئيسي .و التفويض من الممكن أن يكون تفويض سلطة أو تفويض توقيع

-تفويض السلطة : طبقا للمادة 28 من القانون 21-90 فإنه يمكن للامر بالصرف الرئيسيين تفويض سلطتهم (délégation de pouvoir) أو استخلفهم في حالة غيابهم أو حصول أي مانع و ذلك بموجب عقد تعيين يحرر قانونا و يبلغ للمحاسب و يعد هذا التفويض انتقال للسلطة وبالتالي انتقال المسؤولية.

- (délégation de signature) تفويض الامضاء : أو تفويض التوقيع يكون من الامر بالصرف الرئيسيين الذي يفوضون توقيعاتهم لصالح الموظفين المرسمين العاملين تحت سلطتهم المباشرة و ذلك في حدود الصلاحيات

(1) ALI BISSAAD : droit de la comptabilité publique; Alger; éditions houma .2004 ;page86

المخولة لهم و دائما تحت مسؤولياتهم. أنظر في ذلك المادتين 28 و 29 من القانون 21-90 الامرون بالصرف الثانويين بالنسبة للدولة هم: المدراء الجهويون ومديري الولايات التابعين لكل وزارة(النقل ، التربية ، الصحة ...) وكذلك على مستوى البعثات الدبلوماسية و القنصليات للجزائر في الخارج نجد القنصل و السفير كالأمر بالصرف ثانوي قبل وزير الخارجية الذي هم الأمر بالصرف -الرئيسي أو الابتدائي(المادة 8 من المرسوم التنفيذي رقم 97- 488 الصادر بتاريخ 27 ديسمبر 1997)المتعلق بالتسيير الاداري و المالي للبعثات الدبلوماسية و القنصليات للجزائر بالخارج.

ثالثا- الامرون بالصرف الوحيدين: (les ordonnateurs unique)

اختصاص الأمر بالصرف الوحيد يعود للوالي في تنفيذه لعمليات التجهيز العمومي الغير ممرکز (المادة 27 من القانون 21-90) فالبرامج القطاعية الغير مركزية للدولة (P.S.D) تخص برامج التجهيز المسجلة تحت أمر الوالي و الذي يوافق عليه و يعتمد من طرف وزارة المالية و هذا وفقا للبرنامج السنوي للتجهيز الذي تحدده الحكومة (المادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 98-227 الصادر تاريخ 13 جويلية 1998 المتعلق بنفقات التجهيز للدولة⁽¹⁾ و الأمر بالصرف الوحيد هو ليس رئيسي والثانوي فهو ليس رئيسي لانه لا يتوفر على ميزانية خاصة به و الاعتمادات التي ينفذها هي موزعة اعتبارا من ميزانية التجهيز للدولة. و هو ليس ثانوي لان الاعتمادات لم تمنح له على أساس تفويض بواسطة أمر تفويض للاعتماد و إنما منحت له في بداية السنة لتطبيق البرنامج السنوي للتجهيز.

الامرون بالصرف المؤقتين أو الممثلين (les ordonnateurs suppléants ou délégués) تنص المادة 28 و 29 من القلائون رقم 21-90 على أن الامرين بالصرف الرئيسيين، الثانويين او الوحيدين ممكن: 1/ في حالة غيابهم أو مانع أن يستخلفوا بواسطة عقد يعد قانونا و يبلغ للمحاسب العمومي المكلف بذلك.

2/ في إطار حدود صلاحياتهم و تحت مسؤوليتهم يمكن لهم منح تفويض إمضاء للموظفين المرسمين العاملين تحت سلطتهم المباشرة و ذلك في حدود الصلاحيات المخولة لهم و تحت مسؤوليتهم.

أ - الامرون بالصرف المؤقتين : (les ordonnateurs suppléants) استنتاجا من مضمون المادة 29 المذكورة سابقا فان الامرين بالصرف المؤقتين فهم معينون مسبقا للقيام بإعمال خاصة بالامرين بالصرف الاساسيين , الثانويين , الوحيدين أو مفوضون عندما هؤلاء يكونون في حالة غياب أو مانع⁽²⁾

ب - الامرون بالصرف الممثلين (les ordonnateurs délégués): الامرون بالصرف الرئيسيون أو الثانويين يمكنهم تعيين أعوان الذين يفوضونهم صلاحيات الامضاء في بعض الأعمال و تحت مراقبتهم و مسؤوليتهم و سلطتهم و هؤلاء عادة هم المساعدون. للامرين بالصرف⁽³⁾

الفرع الثالث: تحديد مسؤولية الامرين بالصرف

إن المادة 32 من القانون 21-90 تحدد مسؤولية الامرين بالصرف و التي هي مزدوجة مدينية و جزائية ، فضل عن المسؤولية التأديبية و السياسية بالنسبة للوزراء و الولاة و رؤساء المجالس الشعبية البلدية و الولائية . أما

(1) ALI BISSAAD : op cit ; page88

(2) ALI BISSAAD : op cit ; page92

(3) ALI BISSAAD : op cit ; page93

بالنسبة للمسؤولية التأديبية فتسري في حق الامرين بالصرف الثانويين في مواجهة رؤسائهم. تنص المادة 32 من القانون 21-90 على ما يلي:"الامرون بالصرف مسؤولون مدنيا و جزئيا على صيانة و استعمال الممتلكات المكتسبة من الاموال العمومية و بهذه الصفة فهم مسؤولون شخصا على مسك جرد للممتلكات المنقولة و العقارية المكتسبة أو المخصصة لهم" أما المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07/09/1991 الذي يحدد إجراءات المحاسبة حيث نصت المادة 14 منه على ما يلي " :يمسك الامرون بالصرف الرئيسيون و الثانويين التابعون للدولة محاسبة إدارية للايرادات و النفقات. " تخص المحاسبة الادارية للايرادات ما يلي:

- ✓ الديون الدائنة و المثبتة و الموفى بها ؛
- ✓ الوامر الصادرة بتحصيل الايرادات و كذلك التخفيضات أو الالغاءات التي تنجز بناءا على الاوامر؛
- ✓ التحصيلت التي تتم بناءا على أوامر؛
- أما بالنسبة للالتزامات بالدفع التي يمسكها الامرون بالصرف في مجال النفقات فهي تعرض كما يلي:
- ✓ العتمادات المفتوحة المفوضة ، حسب البواب و البنود التي تنجز من لبرامج المأذون بها ؛
- ✓ تفويضات الاعتمادات الممنوحة للامرین بالصرف الثانويين ؛
- ✓ التزامات الدفع التي يتم القيام بها ؛
- ✓ الرصدة المتاحة (les soldes).

المطلب الثاني : المحاسبون العموميون (Les comptes publics)

المحاسبون العموميون تحكمهم قواعد مشتركة التي تضاف إلى القانون الاساسي العام للموظفين و القانون الخاص بالسلك الذي ينتمون إليه.

الفرع الاول : تعريف المحاسبين العموميين:

حسب المادة 23 من القانون 21-90 يعد محاسبا عموميا في مفهوم هذه الحكام كل شخص يعين بصفة قانونية للقيام بتحصيل الايرادات و دفع النفقات ، و ضمان حراسة الاموال و السندات أو القيم أو الشخياء أو المواد المكلف بهظا و حفظها و كذلك تداول الاموال و السندات و القيم و الممتلكات و العائدات و المواد مع القيام بمسك الحسابات و حركة "الموجودات"⁽¹⁾

التعيين والاعتماد:

حسب المادة 34 من القانون 21-90 فإن المحاسبين العموميين يعينون من قبل الوزير المكلف بالمالية و يخضعون أساسا لسلطته. كما يمكن اعتماد بعض المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية أو ممثله، بحيث:

–التعيين (nomination) خاص بالموظفين التابعين لوزارة المالية

–أما الاعتماد (Agreement) فهو خاص بالمحاسبين الخارجيين عن وزارة المالية.

الفرع الثاني :تصنيفات المحاسبون العموميون:

أولا- التصنيف بحسب الشخص المعنوي العمومي

⁽¹⁾المادة 23 من نفس القانون المذكور سابقا

طبقا للمادة 9 من المرسوم التنفيذي 91-313 المؤرخ في 07/09/1991 يكون المحاسبون العموميون إما رئيسيين أو ثانويين."

فالمحاسب الرئيسي هو المكلف بتنفيذ العمليات المالية التي تجري في إطار المادتين ، 35 و 36 من القانون 21-90 والتي يتم التطرق إليها في مهام المحاسبون العموميون أما المحاسبون الثانويون فهم الذين يتولى تجميع عملياتهم محاسب رئيسي

المهام:

-يراقب المحاسب العمومي مشروعية التحصيل او الدفع خلفا للامر بالصرف الذي يتصرف في إطار الملاءمة.

لهذا يتعين على المحاسب العمومي قبل قبوله دفع نفقة معينة ان يتحقق مما تمليه عليه المادة

36 من القانون 21-90

1-المحاسبون العموميون الرئيسيون: ⁽¹⁾

بالنسبة للدولة نجد:

* العون المحاسبي المركزي للخرينة (A.C.C.T) : و هو الذي يتولى تجميع محاسبات محاسبي الدولة (مرسوم رقم 86-225 بتاريخ 02/09/1986 المعدل والمتمم بالمرسوم رقم 91-495 بتاريخ 21/12/1991)

*أمين الخزينة (TC) : المادة 06 مرسوم رقم 91-129 بتاريخ 11/05/1991 المتعلق بتنظيم و اختصاصات و

عمل المصالح الخارجية للخرينة

*أمين الخزينة الرئيسي (T.P) : المادة 07 من نفس المرسوم المذكور أعلاه

*أمين الخزينة الولائية (T.w) : المادة 53 من المرسوم 91-313 بتاريخ 09/07/1991

*العون المحاسبي المركزي (A.C.C.B.A) :مكلف بتجميع عمليات للميزانيات الملحقة

بالنسبة للجماعات المحلية:

*أمين الخزينة الولائية بالنسبة للولاية (comptable principal du budget de la wilaya)

*أمين الخزينة البلدية بالنسبة للبلدية (comptable principal du budget de la commune)

-بالنسبة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري:

*عون محاسبي رئيسي لكل مؤسسة (Agent comptable principal)

2-المحاسبون العموميون الثانويون (Les comptables secondaires de L'état)

و هم من يرسلوا بمحاسبتهم إلى المحاسب العمومي الرئيسي من أجل تمركزها من طرف

هذا الاخير.

المحاسبون العموميون الثانويون هم:

✓ قابض الضرائب؛

✓ قابض أملاك الدولة؛

✓ قابض الجمارك؛

✓ قابض البريد و المواصلات؛

(1) ALI BISSAAD : op cit ; page101

✓ قابض التسجيل .

أولاً: تصنيف المحاسبين العموميين بحسب الوظيفة: (Classification par fonction)

و نجد المحاسبين المخصصين ، و الموكلين أو المرسلين، و محاسبي الترتيب⁽¹⁾

-المحاسبون المخصصون : (Les comptables assignataires) هم أولئك المعينون لتنفيذ العمليات المالية العمومية بعد مراقبة شرعيتها شخصيا و تحمل المسؤولية عنها ، و اعتبارا لدورهم الرئيسي في مجال النفقات ، فإن المحاسبين المخصصين يسمون أحيانا بمحاسبي الدفع.

-و قد يكلف محاسبون آخرون بالتنفيذ المادي لعمليات المحاسبين المخصصين و لسيما قبض مبالغ إيرادات و إدخالها في الصندوق أو دفع مبالغ نفقات أي إخراجها من الصندوق لحساب هؤلاء) أي لحساب المحاسبين المخصصين و تحللت مسؤولياتهم فيتخذون صفة .محاسبين موكلين أو مرسلين (comptables mandataires) -أما المحاسبون الذين يتولون تركيز أو تجميع العمليات المنفذة من طرف غيرهم من المحاسبين فهؤلاء لا يشاركون في تنفيذ ، فيسمون بمحاسبي الترتيب العمليات المكلفين بتجميعها و إنما بترتيب البيانات المحاسبية المتعلقة بها المرسلة إليهم من قبل المحاسبين المعنيين من أجل ترتيبها ، ثم إدماجها في تسجيلاتهم المحاسبية و عرضها في حساباتهم.مع ملاحظة أن محاسبي الترتيب لا يمارسون سلطة أو رقابة على المحاسبين المكلفين بتجميع عملياتهم ، و لو أنهم مخولون بفحص تسجيلاتهم المحاسبية إذا تطلبت ذلك تدابير مركزية المحاسبة، حيث ينصب هذا الفحص على الصحة المادية للرقام المدونة و على مختلف البيانات الواردة فلي تلك التسجيلات، دون تجاوزها إلى الرقابة على شرعية العمليات ذاتها ، و يعتبر العون المحاسبي المركزي للخزينة أهم محاسب ترتيب في الجزائر، حيث يقوم بالتجميع على أساس الأرقام للوضعيات المحاسبية الدورية التي يقدمها له المحاسبون العموميون الرئيسيون و المتعلقة بتنفيذ عمليات الميزانيات العمومية و عمليات الخزينة لمختلف الهيئات العمومية

- .المحاسبون بالنقود و المحاسبون بالمواد

(Les comptables en deniers et Les comptables en matières) : باعتبارهم أمناء الصندوق ، فإن المحاسبين العموميين

مخولون بتداول الاموال و القيم و ضمان حراستها سواء مباشرة أو بواسطة الاعوان الذين هم تحت سلطتهم و مسؤوليتهم و مراقبتهم (وكلاء الإيرادات و النفقات) و على هذا الاساس ، فهم يمارسون وظائفهم بصفتهم محاسبين بالنقود (Les comptables en deniers) و لكن عندما يلفون بالتبعية إلى وظائفهم الاصلية بحفظ المواد أو الاشياء) المملوكة أو المودعة لدى الهيئات العمومية أو بالرقابة عليه و مسك محاسبة خاصة بها، حيث يصبحون فإنهم يوصفون بمحاسبي المواد (comptables en matières) ، مسؤولين عن ذلك بمثل مسؤوليتهم عن الاموال و القيم.

-المحاسبون القانونيون و المحاسبون الفعليون
comptables de droit et les comptables de fait

(1) ALI BISSAAD : op cit ; page108

المحاسبون القانونيون هم المعينون قانونا ، و هم وحدهم المخولون بالتصرف في الاموال العمومية أو الخاصة بالمنظمة، لكن إن وجدت حالات وتدخل بعض الاشخاص الذين هم ليسوا محاسبين عموميين و لا يعملون تحت حساب ورقابة محاسبين عموميين في هذا التصرف ، عن قصد أو عن جهل ، فإنهم يصبحون الذي يحدث خاصة في حالة التدخل في تحصيل محاسبين فعليين (comptables de fait) ، الايرادات العمومية ، أو السحب غير الشرعي لاموال أو قيم من الصناديق العمومية .و هنا يخضع المحاسبون الفعليين لنفس الالتزامات ، و يتحملون نفس المسؤوليات الملقاة على عاتق المحاسبين القانونيين، كما يمكن أن يتعرضوا لعقوبة من طرف مجلس المحاسبة (المادة 86 من الامر 20-95) و للمتابعة الجزائية عن اغتصاب الوظيفة (المادة 242 من قانون العقوبات)

الفرع الثالث: مهام و مسؤوليات المحاسبين العموميين

اولا: مهام المحاسب العمومي :

قبل القيام بتحصيل الايرادات و دفع النفقات يقوم المحاسبين العموميين بعدة مراقبات شرعية لتنفيذ العمليات المالية العمومية الموكلة لهم⁽¹⁾

1- بالنسبة للايرادات : المادة 35 من القانون 21-90 تنص على أن المحاسب العمومي قبل التكلّف بسندات الايرادات التي يصدرها الامر بالصرف ، أن يتحقق من أن هذا الامر مرخص له بموجب القانون بتحصيل الايرادات ، فضل عن ذلك يجب عليه على الصعيد المالي مراقبة صحة إلغاء سندات الايرادات و كذلك عناصر الخصم التي يتوفر عليها.

2- بالنسبة للنفقات: المادة 36 من القانون 21-90 نص على أنه يجب على المحاسب العمومي قبل قبوله دفع أي نفقة أن يتأكد و يتحقق مما يلي:

- مطابقة العملية للقوانين و النظمة المعمول بها؛
 - صفة الامر بالصرف أو المفوض له؛
 - شرعية عمليات تصفية النفقات؛
 - توفر الاعتمادات ؛
 - الطابع الابرائي للدفع؛
 - تأشير عملية المراقبة التي تنص عليها القوانين المعمول بها؛
 - الصحة القانونية للمكسب الابرائي؛
 - أن الديون لم تسقط آجالها أن أنها محل معارضة .
- فالمحاسبون العموميون هم مسؤولون عن المراقبات المسبقة لعملية دفع النفقات العمومية و مراقبة عملية الدفع نفسها من خلال الاتي:
- 1.مراقبة صفة الامر بالصرف :

(1) المادة 35 من نفس القانون المذكور سابقا

والمتمثلة في التحقق من شرعية الاعتماد للامر بالصرف حيث يبلغ للمحاسب العمومي ملف اعتماد الامر بالصرف ، الذي يتضمن قرار تعيينه بصفة أمر بالصرف مرفقا بتعيين إمضاءاته ، حتى يصبح بذلك معروفا لدى المحاسب العمومي المرافق له.

2.توفر الاعتمادات المالية :

فعلى المحاسب معرفة الاعتمادات المالية المتوفرة لدى الامر بالصرف و ذلك بإيداع هذا الخير نسخة من ميزانية مؤسسته عند المصادقة عليها و استلامها كل بداية سنة مالية ، فعليه معرفة في كل وقت و عند كل تسديد أو دفع مبالغ الاعتمادات الاولية و مبالغ الاعتمادات المستهلكة و مبالغ الاعتمادات الباقية Les soldes disponibles 3.تخصيص النفقة للباب المخصص لها (التحميل الصحيح للنفقة):

فالمحاسب العمومي مطالب من أن يتحقق من أن الامر بالصرف قام بتخصيص كل نفقة في الباب المخصص لها و المفروض أن تدفع فيه، أي مراقبة بأن موضوع النفقة يتناسب تماما مع الباب المخصص لها في الميزانية. 4.صحة الدين :

و تشمل مراقبة أداء الخدمة أو الاستلام المادي و الفعلي للبضاعة أو الخدمة المنجزة ، حيث أن الدفع للنفقة العمومية ليتم إلا بعد ملاحظة أن الخدمة قد تم تأديتها أو أن البضاعة استلمت ، و ذلك بوضع الشارة المبررة لذلك خلف الفاتورة ، زيادة على رقم الجرد للممتلكات القابلة للجرد، و يعني هذا كله أن المحاسب العمومي لا يمكنه دفع مبلغ النفقة للمموني إلا عند الاستلام النهائي من طرف الهيئة العمومية للشئ أو الخدمة موضوع النفقة المعنية.

5.الطابع الإبرائي للدفع :

بمعنى أن الدفع لا يمكن أن يكون إلا لصاحب الدين الحقيقي حتى يمكن لمصالح الدولة من تحريرها و تبرئتها نهائيا.

6.تأشيرة مراقب النفقات الملزمة:

فقبل دفع النفقة العمومية من قبل المحاسب العمومي عليه أن يتحقق من وجود تأشيرة المراق بالمالي على النفقات الملزم بها و التي تتمثل في وضع رقم التأشيرة ، تاريخها و ختم و إمضاء المراقب المالي.

7.سلامة عملية التصفية :

على المحاسب أن يتحقق من التوافق مع كل من الفاتورة ، الحوالة و الوثائق التبريرية الاخرى و تطابق و صحة الارقام الحسابية المدونة على الفاتورة.

8.عدم محل معارضة الدفع :

قبل القيام بدفع أي نفقة عمومية على المحاسب التحقق من عدم وجود أية وثيقة تحول دون دفع المبلغ أو تمنعه جزئيا و منها الاشعار بدين للغير (A.D.T) (Cession) بيع ، قرار حجز أو أي معارضة أخرى، و يدخل في هذا الباب التحقق أيضا من أن النفقة لم تمسها الاقدمية الرباعية، و معناه أن كل الديون الدولة التي مرت عليها أربعة سنوات و لم تدفع لصحابها بعد استيفاء كل السبل إلى ذلك بعد التقادم

الرباعي تسقط آجالها و تصبح ملكا للدولة. فالمحاسب العمومي يتمتع بالمسؤولية الشخصية و المالية على العمليات الموكلة له ، كما يمكن له أن يتمتع بالمسؤولية التضامنية بينه و بين الاشخاص الموضوعين تحت أوامره.و بذلك فإن مسؤولية المحاسب العمومي تقرر عندما يحدث عجز (نقص) في الاموال العمومية سواء

تعلق الامر بتحصيل الايرادات أو تسديد النفقات.و تكمن المسؤولية الشخصية و المالية للمحاسب العمومي عن كل تصرفاته خاصة إذا تعلق الامر ب:

- تسديده للنفقات العمومية في ظروف غير شرعية،
 - حراسته و حفظه لارصدة و قيم الهيئات العمومية،
 - تحريكه للارصدة و القيم و الحركات الحسابية،
 - محافظته على الوثائق و المستندات المثبتة للعمليات المالية و المحاسبية،
 - قيامه بمهمة المحاسب للمنصب الذي يشغله،
- كما يعتبر المحاسب العمومي مسؤول عن تصرفات غيره التي تصدر من مساعديه في تسيير مصلحة المحاسبة و الخاضعين لسلطته و مراقبته، و تكون هذه الاخيرة تبعا لصفة الموظفين الذين هم تحت إشرافه و الممثلين في أعوان المصلحة و المحاسبون السابقون و المحاسب المفوض و المحاسب الفعلي و الملحقون و الوكلاء المكلفون بإجراء عمليات قبض الاموال و دفعها للمحاسب العمومي المسؤول شخصيا و ماليا عن هذه العمليات.
- و يحمي قانون المحاسب كل المحاسبين العموميين من تهديد بعقوبة إذا أثبتوا أن الاوامر التي رفضوا - الامتثال لها كان من شأنها أن تحرك مسؤولياتهم الشخصية و المالية(المادة 39من القانون 21-90)

ثانيا:مسؤولية المحاسب العمومي:

1-الفترة الزمنية التي يعتبر فيها المحاسب مسؤولا

يعد المحاسب مسؤول عن كل العمليات المالية التي تقع داخل المصلحة أو القسم الذي يسيره منذ تاريخ تنصيبه فيه إلى حين انتهاء مهامه . و في الواقع لا يمكن تحريك مسؤوليته بسبب سابقه إلا بالنسبة للعمليات التي تكفل بها بعد التحقيق دون أي اعتراض عند تسلمه المصلحة وفقا لما يفرضه التنظيم و العرف .و تحريك مسؤولية المحاسب العمومي بمجرد إثبات أي نقص في الاموال و القيم العمومية ، إلا انه لا يعاقب المحاسب العمومي عن الاخطاء التي تعرض لها بحسن نية كتلك الخاصة بتحديد وعاء الحقوق أو تلك الخاصة بالتصفية ، ضف إلى ذلك أن وزير المالية له كل السلطة في إبراء ذمة المحاسب حسن النية كليا أو جزئيا عن دفع باقي الحساب المطلوب منه.

2-تحديد المسؤوليات بين الامر بالصرف و المحاسب العمومي

إن من واجبات المحاسب أن لا يقبل صرف نفقة يكون الامر بصرفها معيبا أو ناقصا أو غير مطابق للقوانين و اللوائح الجاري العمل بها، و رغم هذا فلا يقبل العرف الاداري و المالي خاصة أن يكون هذا الرفض عن طريق السكوت أو حتى مشافهة ، و إنما عن طريق رسالة رفض مكتوبة و مثبتة (المادة 10 من القرار الوزاري الخاص بشرح المادة 24 من قانون المالية 1980) و حسب السير العادي للامر، يقوم الامر بالصرف بتكملة أو تصحيح الامر بالصرف المرفوض من طرف المحاسب وفقا للقانون، بيد أن الامر بالصرف باعتباره مسؤول عن مرفق عمومي يلزمه بالسير المستمر و المطرد أي بدون توقف، فلا بد أن يحرص على دفع النفقة حتى إذا تعذر عليه الامتثال لرسالة رفض المرسله من طرف المحاسب فعندئذ يمنحه القانون سلاحا أخيرا لتمير الامر بالصرف و هو ما يعرف بالامر المكتوب أو التسخير المكتوب (La requisition écrite) و في هذه الحالة إذا أمتثل المحاسب العمومي لهذا التسخير وفقا للشروط التي سنوردها ، تعفى ذمته من المسؤولية الشخصية و المالية و عليه أن

يرسل حينئذ تقريراً مفصلاً إلى كل من الوزارة المكلفة بالمالية وإلى السلطة الوصية على الأمر بالصرف في ظرف 03 أيام. ورغم التسخير المكتوب فيجب على المحاسب أن يرفض الامتثال إذا كان الرفض معلى بما يلي:

- عدم توفر الاعتمادات المالية ماعدا بالنسبة للدولة،
 - عدم توفر أموال الخزينة،
 - انعدام إثبات التصفية،
 - طابع النفقة غير الإبرائي،
 - انعدام التأشير مراقبة النفقات المطبقة أو تأشير لجنة الصفقات المؤهلة إذا كان منصوباً عليه في التنظيم المعمول به.
- أما في حالة الرفض غير المبرر بنقائص قانونية و تنظيمية تخلص النفقة العمومية فإن المحاسب في هذه الحالة يتعرض للعقوبات القانونية بسبب الضرر الذي يسببه للمرفق العمومي، و قد تصل العقوبة إلى حد فقدته لمنصبه.

المطلب الثالث: المراقبون الماليون (LES CONTROLEURS FINANCIERS)

الفرع الأول: تعريف المراقبون الماليون

يخضع المراقبون الماليون لقانون أساسي خاص بهم و هم يعملون تحت وصاية وزارة المالية و يسمون كذلك بمواقبوا النفقات الملتزم بها (Les contrôleurs des dépenses engagées) و تتمثل مهامهم في المراقبة المسبقة على الالتزامات التي قام بها الامرون بالصرف ، فهم من أعوان التنفيذ للعمليات المالية العمومية ، حتى وإن كان إسهامهم لا يضعهم كفاعلين أساسيين في العملية . كان عمل هؤلاء محل انتقاد و معارضة من طرف الامرين بالصرف منذ مدة طويلة إذ يعتبرون ذلك كعمل إضافي يعطل عمليات التنفيذ و زيادة عن المراقبة المحاسبية من قبل المحاسب العمومي. أما عن مجال تدخل المراقبون الماليون فهو جد واسع ، فهو يطبق على ميزانيات هيئات و إدارات الدولة ، و الميزانيات الملحقة ، و الحسابات الخاصة للخزينة ، و على ميزانيات الولايات و . البلديات و الإداراتو المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري⁽¹⁾

الفرع الثاني: مهام المراقبون الماليون

حسب المادة 58 من القانون 90-21 فإن عملية المراقبة للنفقات الملتزم بها تكون بهدف احترام التشريعات و التنظيمات السارية المفعول . و نفس المادة تعطي للمراقب المالي صفة المستشار للأمر بالصرف في المجال المالي.بالإضافة لهاتين المهمتين تضاف مهمة ثالثة كونه ممثل لوزارة المالية في بعض المجالات:

- فبصفته عون يعمل تحت سلطة وزارة المالية، فإن المراقب المالي مكلف بتمثيل وزارة المالية لدى لجان و جمعيات الأسواق العمومية و لدى مجالس الإدارة و مجالس التوجيه للهيئات و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، و هو ملزم في هذا الشأن بصياغة تقرير سنوي يوجه إلى وزارة المالية يتعلق بهذه العملية.
- و بصفته مستشار للأمر بالصرف فهو يعتبر طرف في التسيير المالي للهيئات و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التي يتولى مراقبتها ، فهو مكلف بالمشاركة و التنسيق مع الامرون بالصرف و مصالح تقدير الميزانيات

(1) ALI BISSAAD : op cit ; page116

لدى وزارة المالية فيما يخص الاعمال المتعلقة بتوزيع الاعتمادات و كل المناقشات المتعلقة بالميزانيات و الاعمال التحضيرية لها و ذلك بتقديم الاقتراحات التي تسمح بتسيير فعال و ناجع للاملاك العمومية

- أما بصفته عون مراقبة ، فهو مكلف بمراقبة شرعية ملفات الالتزامات المتعلقة بالنفقات المحملة على ميزانيات التسيير و التجهيز ، و على الحسابات الخاصة للخزينة ، و كذلك على كل عمل إداري يتضمن أثر مالي و يعطي بذلك تأثيرته الخاصة .على هذا الاساس فهو ملزم بمسك محاسبة للالتزامات ، و الوضعية المالية و الاثباتات المتعلقة بالتيرات الممنوحة أو المرفوضة.

الفرع الثالث : نوعية و آلية المراقبة

و - حسب المادة 9 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 الصادر بتاريخ 14 نوفمبر 1992 المتعلق بالمراقبة المسبقة للنفقات الملتمزم بها، فإن عمليات الالتزام بالنفقات و الافعال

المتعلقة بتسيير الحياة المهنية للموظفين يجب أن تخضع لتأشيرة المراقب المالي و ذلك بعد

- مراقبة العناصر المتعلقة بصفة الامر بالصرف؛

- المطابقة الصارمة للنفقة مع القوانين و التنظيمات المعمول بها ؛

- توفر الاعتمادات أو المناصب المالية ؛

- التحميل الصحيح للنفقة؛

- تتطابق مبلغ الالتزام مع العناصر المتضمنة في الوثيقة الملحقة ؛

- وجود التأشيرة أو رأي عندما التأشير توضع بتطبيق التنظيمات المعمول بها .

-العمليات التي تكون محل تأشيرة المراقب المالي يمكن تصنيف العمليات التي تكون محل تأشيرة المراقب المالي إلى مجموعتين هما: الاولى عمليات متعلقة بتسيير المستخدمين، و الثانية عمليات للالتزام بالنفقات.

➤ عمليات متعلقة بتسيير المستخدمين: (Les actes de gestion des personnels)

، هذه المراقبة تتعلق بكل العمليات الخاصة بالحياة المهنية للموظفين من: تسمية ، قبول في التوظيف الاجرة و التعويضات، ماعدا الترقية في الدرجات ، إذ تشمل المراقبة كذلك القوائم الاسمية المحررة عند نهاية كل سنة مالية، و القوائم و الحالات التقديرية (Les états matrice) الاولية و المعدلة أو المكملة التي تخضع بدورها للتأشيرة .و تجدر الملاحظة بأن متابعة المسار المهني للموظفين هي مهمة أساسية للمراقب المالي و هذا بعد احترام و تطبيق قواعد التوظيف العمومي والمحاسبة العمومية .فعملية مراقبة تسيير الموظفين تتضمن جانبين : جانب القانون الاساسي و الجانب المالي، و على الرغم من التغييرات التي أدخلت على عمليات الرقابة المطبقة من طرف هيكل التوظيف العمومي ، نجد أن المراقب المالي احتفظ بنفس الاولويات.

➤ عمليات للالتزام بالنفقات: (les actes d'engagement des dépenses) كل عمليات الالتزام المتعلقة بالنفقات

التسيير و التجهيز تخضع لتأشيرة المراقب المالي.

➤ عمليات أخرى خاضعة لتأشيرة المراقب المالي (autres actes soumis au visa

(يهدف تمكين المراقب المالي من متابعة و مراقبة مجموع العمليات المالية والوقائع المالية المتخذة من طرف الامر بالصرف ، فإن التنظيم يوسع هلهذا المراقبة لعمليات أخللري و التي تكون في حقيقتها متعلقة بتنفيذ الميزانيات و بالتالي فإن العمليات الاتية تخضع بدورها لتأشيرة المراقب المالي:

- كل التزام يتعلق بسند طلب أو بفاتورة نموذجية عندما مبلغ الفاتورة يتعدى حد الصفقات العمومية؛
- كل قرار وزاري يتضمن إعانة أو تفويض بالاعتماد أو تكفل بتسيير اعتماد أو تحويل الاعتماد .
- كل التزام يتعلق بتعويض المصاريف، أو بأعباء ملحقة، بالإضافة للنفقات بالوكيل المبررة بفواتير نهائية.
- إجراءات المراقبة: (Les procédures de contrôle) و تشمل فترة أو مدة تنفيذ المراقبة و نتائج عملية المراقبة
- فترة أو مدة تنفيذ الرقابة: (Délai d' exécution du contrôle) المرسوم التنفيذي رقم 114-92 حدد مدة المراقبة و منح التأشيرة من طرف المراقب المالي، حيث حددت بمدة عشرة (10) أيام لمنح التأشيرة و إذا كان الملف يتضمن تعقيدات و بالتالي يتطلب دراسة معمقة فإن هذه المدة تمدد أو ترفع إلى عشرون (20) يوماً، و تبدأ مدة السريان من تاريخ استقبال بطاقات الالتزام من طرف مصالح المراقب المالي.
- نتائج المراقبة: (Sanction du contrôle) إن مراقبة النفقات الملتزم بها التي تخضع للتأشيرة (التأشيرة بالقبول) تكون عندما المراقب المالي و بعد فحصه و مراقبته ملف النفقة خلص إلى أن ملف النفقة يتطابق مع القوانين و وضعية الميزانية للهيئة المعنية.
- عندما المراقب المالي يقرر بأن هناك نقص في عناصر ملف النفقة الخاضعة للمراقبة، فإنه يقرر إما رفضاً مؤقتاً أو رفضاً نهائياً و في الحالة الأخيرة أي حالة الرفض النهائي بإمكان الأمر بالصرف أن يمرر النفقة تحت مسؤوليته و بقرار مبرر و يعلم من خله وزارة المالية. إن الرفض المحرر من قبل المراقب المالي يأخذ شكل مذكرة تتضمن كل الملحوظات المستحصنة و كذلك المراجع للنصوص القانونية المتعلقة بالقضية المراقبة و المعالجة ، و هذا القرار بالرفض يجب أن يحزر مرة واحدة للأمر بالصرف.
- الرفض المؤقت: (Le rejet provisoire) هو الاجراء الذي يسمح للأمر بالصرف بإتمام ملف النفقة و يكون في الحالات التالية:
- ✓ اقتراح التزام يتضمن عدم الشرعية و القابل للتصحيح
- ✓ غياب أو نقص للوثائق المبررة المقدمة،
- ✓ نقص بعض الملحوظات على الوثائق المرفقة و المبررة للنفقة .
- و هذا الرفض المؤقت المدعم بأدلة يخضع للفترة التنفيذية للمراقبة و المحددة من 10 إلى 20 يوماً بحسب الحالة.
- الرفض النهائي: (Le rejet définitif) الرفض النهائي هو الاجراء الثاني الذي تخضع له مراقبة النفقات الملتزم بها ، و هو يكون نتيجة:
- ✓ عدم مطابقة النفقات الملتزم بها للاجراءات و القوانين المعمول بها
- ✓ عدم توفر العتمادات أو المناصب المالية
- ✓ عدم احترام الأمر بالصرف و تصحيح الملحوظات المدونة على الرفض المؤقت وعدم تداركها.
- تجاوز الرفض: (Le passer- outre) الرفض النهائي يضع ملف النفقة في نفق مغلق لأن المحاسب لا يستطيع من خلال القانون أن ينفذ و يدفع قيمة النفقة العمومية بدون تأشيرة المراقب المالي، و لتجاوز هذه الحالة المسدودة فإن المادة 18 من المرسوم 414-92 على انه الاجراء الذي Le passer outre قدرت تجاوز الرفض سمح بتنفيذ النفقة و تحت مسؤولية المر بالصرف. ففي حالة الرفض النهائي بإمكان الأمر بالصرف تمرير النفقة و تجاوز الرفض تحت مسؤوليته و ذلك بقرار يبرر فيه ذلك و يرسله إلى الوزارة المكلفة بالمالية ، و لكن هذا

التجاوز للرفض غير معمم على كل الحالات ، حيث أنه يرفض في حالة : أن الرفض النهائي كان متعلق بالحالات التالية :

- ✓ حالة صفة الامر بالصرف
- ✓ حالة عدم توفر الاعتمادات أو غيابها
- ✓ غياب التأشيرات التي ينص عليها القانون
- ✓ حالة التحميل غير الصحيح للنفقة الذي ينجر عنه تجاوز في الاعتمادات أو تغيير في الاعتمادات أو مبالغ الميزانية.فالهامش المخصص للامر بالصرف لتجاوز الرفض هو جد محدد ، و على هذا الاساس فإن الرفض النهائي غير المبرر بالاسباب المذكورة أعلاه ، فإن الامر بالصرف الذي يرغب في ممارسة هذا الاجراء ، يجب عليه أن يرسل للمراقب المالي بطاقة الالتزام مرفقة بقرار تجاوز الرفض و ذلك للتأشيرة على ملف النفقة و تحت مسؤولية الامر بالصرف.

الفرع الرابع:مسؤولية المراقب المالي:

مسؤولية المراقب المالي و كذلك نوابه هي مسؤولية بدون تحديد خاص ، فالنصوص لا تعطي تحديد للعقوبة المخصصة لهذه المسؤولية ، و لكن يمكن تحديد هذه المسؤولية انطلقا من العناصر التالية:

-عقوبة من طرف غرفة الانضباط بالميزانية و المالية للمجلس العلى للمحاسبة ، فهي بإمكانها فرض غرامات مالية على المراقب المالي في حالة عدم احترامه للقوانين 20- 7 المعمول بها في مجال الميزانية و المالية و ذلك تطبيقا للمادة 7-88 للامرية رقم 20-95 المتعلقة بمجلس المحاسبة، حيث تعتبر هذه المادة مخالفة للقوانين و قواعد الميزانية و المالية " كل رفض للتأشيرة غير مؤسس ، أو حالة التأشيرة الممنوحة أعطيت خلفا للقوانين" مسؤوليته أمام وزارة المالية ، حيث أن مهام و مسؤوليات المراقبين الماليين تخضع لنظام مسؤولية صارم من قبل وزارة المالية، فالمراقبون الماليون ملزمون بإرسال عند نهاية كل سنة مالية حوصلة سنوية إلى وزارة المالية تخص نشاطات و أعمال المراقبين الماليين و التي تقارن مع حسابات التسيير للمحاسب الممكن أن تكون مسؤولية المراقب المالي موضوعة رهن التهام، حالة منح تأشيرات غير مسموح بها و مخالفة للقوانين أو رفض البعض الاخر و هي مؤهلة للقبول .فالمراقبون الماليون ملزمون بمسك محاسبة لالتزامات بالنفقات العمومية و سجلت منح التأشيرات و الرفض و كذلك متابعة الارصدة المالية لكل بند من بنود الميزانيات العمومية المتابعة و المراقبة

خلاصة الفصل

من خلال تعرضنا لدراسة هذا الفصل ، 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 الجزائي 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

في المؤسسات العمومية تم اعتماد المحاسبة العمومية كوسيلة للرقابة على الأموال العمومية في ظل هذه المؤسسات التي ينعقد فيها مؤشر الربح. ولقد تم التعرف في هذا البحث على أن المحاسبة العمومية هي ذلك النظام الذي يحدد النصوص القانونية والإجراءات الإدارية الواجب تنفيذها من طرف الأعوان المحاسبين، فهي إذا تعتبر أساساً قانونياً نظراً لطبيعة الأموال التي يتداولها المحاسب العمومي الذي يختص بمهمة حفي و تداول الأموال و القيم العمومية و في هذا الإطار وضع المشرع عدة قيود قانونية و تنظيمية تهدف إلى تحقيق الاستعمال الأمثل للموارد العمومية من حيث العقلنة ، الرشادة و الاقتصاد في تسيير الأموال العمومية و ذلك بتطبيق رقابة صارمة و مستمرة على أعوان المحاسبة العمومية الملزمة باحترام قواعد تنفيذ بنود الميزانية العمومية للدولة و ضمان مشروعية عملياتها المالية.

تمهيد

الرقابة في المجال الإداري تكتسي الرقابة باعتبارها وظيفة إدارية لها أهمية خاصة حيث تهدف إلى ملاحظة، وقياس الادعاء، ولمعرفة مدى تحقيق الأهداف المسطرة مسبقا، ولذلك فإن الهدف في هذا الفصل هو إعطاء نظرة شاملة لبعض المفاهيم المتعلقة بالرقابة لما لها من أهمية في تحديد الهدف من الدراسة، أولا وكيفية

المعالجة ثانيا

لقد عرفت الرقابة المالية تطورا كبيرا في مجال العلوم الإدارية والمالية من خلال مراقبة المال العام بشكل يسمح بعدم تجاوز القوانين والتنظيمات المتعلقة بصرف المال العمومي، وأصبحت تعد من أهم الدعائم الأساسية للإدارة العامة خاصة في مجال المحاسبي والمالي، وذلك ما أخذت به مختلف المجتمعات من القدم أي منذ نشأة الدولة وملكيته للمال العام نظرا لأهمية المال العام وحتمية مراقبته أمله في حمايته من مختلف أشكال النهب و التبيذير

الفصل الثالث: الرقابة المالية

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة

المطلب الأول: تطور التاريخي والوظيفي للرقابة المالية

الفرع الأول: تطور التاريخي للرقابة المالية

لم تكن الرقابة وليدة اليوم وإنما مرت بأزمان وعصور متعاقبة حتى وصلت إلى يومنا الحاضر، حيث رافقت الرقابة نشوء الحضارات الإنسانية، وتطورت بتطورها، وما ملامحها وأشكالها 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 الأكادية تشير إلى ما يشبه المصادقات المستعملة في التدقيق المعاصر، وقد كان المراقب يستمع إلى تقارير الموظفين المتعلقة بالمخزون وكيفية إنفاقهم له 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 هامورابي، والتي وجدت في مدينتي أور وبابل على مايلي "إذا سرق رجل حاجة تعود للآلهة أو للقصر، فإن ذلك الرجل يعدم، ويعدم كذلك من توجد بيده الحاجة المسروقة."

أما في الشرق ظهرت في العراق فكرة المحاسبة يقطنه السومريون قبل ثلاثة آلاف عام قبل الميلاد حيث وجدت وضائف الكاتب الذي الرسائل والوثائق القانونية وعقود البيع والشراء والافتراض إضافة إلى كونه يعمل محاسباً لتدوين الغنائم، لاشك أن فكرة وجود محاسبة تعني رقابة بحد ذاتها، وقد شرعت القوانين المنظمة للشؤون الإدارية والمال، كما ون من اختصاصات هذه الإدارة التحقيقات في الشكاوى ولسهر على الأشغال الهامة ومراعاة الدقة في تحصيل الضرائب كما ون مدير الإدارة المركزية في ذلك الوقت يقوم بتقديم كشف حساب دقيق عن قيمة محاصيل الزراعة لديه، وبذلك تتضح معالم نظرية المساءلة التي كان معمولاً بها في تلك العهود.

في مصر الفرعونية طهرت فكرة الرقابة الإدارية التي تتولاها الإدارة قيل حوالي ألف عام قبل الميلاد، فكان هناك تشريع حور محب الذي تضمن في مادته الأولى إجراءات لمنع اغتصاب السفن التي تستعمل في تسليم الضرائب ولقرايين الآلهة كما تضمن إجراءات ضد الرشوة في تحصيل الضريبة العامة.

أما في العصر الروماني في مصر فقد ظهرت وظيفة مراقب الحساب الخاص (يراد بذلك المسائل المالية الغير عادية ومثال ذلك الغرمات التي تحصلها الحكومة ولأراضي ولأموال التي ليس لها صاحب يصدر أحكام بمصادرتها) حيث كانت هذه الوظيفة من أخطر الوظائف في ذلك العصر

الفرع الثاني: التطور الوظيفي للرقابة المالية

تطور مفهوم الرقابة المالية بتطور المبادئ التي تحكم النشاط المالي للمنظمات .حيث بدأت بمفهومها المالي التقليدي على الرقابة المحاسبية القائمة على المراجعة المستندية ولتحقق من سلامة تطبيق القوانين المالية.

أن الرقابة المالية وفق المنهج الحديث لم تعد قاصرة على الإجراءات التي تتبع لمراجع الحسابات ولتصرفات المالية، بل تجاوزت هذا المفهوم إلى تقييم أعمال الأجهزة الخاضعة للرقابة، وقياس مدى كفاءتها وقدرتها على تحقيق الأهداف الموضوعية وفق الزمن المحدد لها.

إذاً يمكننا القول بأن عملية الرقابة المالية انتقلت من قسم في ديوان المحاسبة إلى جهاز مستقل في الرقابة المالية نتناول في المطلب الأول: مفهوم الرقابة وفي المطلب الثاني: العملية الرقابية وظيفتها ومبادئها، وفي المطلب الثالث: خطوات ومراحل الرقابة.

المطلب الثاني: مفهوم الرقابة:

هناك تعريف لغوي وتعريف اصطلاحي للرقابة وسنحاول تحديد مفهوم لكلا جانب.

الفرع الأول: مفهوم الرقابة

أولاً: التعريف اللغوي لكلمة الرقابة

أصل كلمة رقابة رقيب يرقب رقوباً أي حرس، ينتظر، حاذر، رصد، رقابة الله في أمره (خافه¹) كما جاء معناها اللغوي في معجم آخر على أنها: راقب يراقب مراقبة أي حرسه، لاحظته. و الرقابة تعني القوة أو سلطة التوجيه كما عني التفتيش و مراجعة العمل.

و تعني السهر أو الحراسة و كذلك الرصد أو الملاحظة²

ثانياً: التعريف الاصطلاحي

المعنى الاصطلاحي يصعب تحديده لاعتبارات عديدة فمضامين الرقابة تتسع وتتنوع على أعمال الإدارة وكذلك تأثير الخلفيات الفكرية والإيديولوجية والسياسية والاقتصادية والاجتماعية والعلمية على تعريف الرقابة مما يجعلها غير موضوعية.

وعلى ضوء هذه الاعتبارات تبرز مدى صعوبة تعريف الرقابة تعريفاً علمياً دقيقاً وموضوعياً جامعاً ومانعاً.

ومحاولة منا للإلمام بعناصر الموضوع ودراسة التعريف لهذا المبدأ بعمق نقدم التعريفات المتعلقة بالرقابة.

1-تعريف هنري فاييل:

الرقابة هي التحقيق كما إذا كان كل شيء يحدث طبقاً للخطة الموضوعية و التعليمات الصادرة و المبادئ المحددة و ان غرضها هو الإشارة إلى نقاط الضعف و الأخطاء، بقصد معالجتها و منع تكرار حدوثها كما أنها تطبق على كل شيء- الأشياء، الناس، الأفعال³

2-تعريف إبراهيم درويش:

الرقابة بأنها أداة يمكن من خلالها التحقق من أن البرنامج و الأهداف قد تحققت بالأسلوب المعين و بدرجة الكفاءة المحددة و في الوقت المحدد للتنفيذ أي وفق الجدول الزمني لعملية التنفيذ⁴

⁽¹⁾ إبراهيم قلاتي، قاموس الهدى، مكتب الدراسات، دار الهدى، 1999، ص 205

⁽²⁾ كرم البستاني وآخرون، المنجد في اللغة والإعلام، الطبعة 39، بيروت، دار المشرق، 2005، ص 274

⁽³⁾ عبد الكريم أبو مصطفى، الإدارة والتنظيم (المفاهيم - الوظائف - العمليات)، مصر، دار المعارف، 2001، ص 246

⁽⁴⁾ الرائد محمد مهنا العلي، الوجيز في الإدارة العامة، الرياض، الدار السعودية للنشر والتوزيع، 1984، ص 193

أما فيما يخص تعريف الرقابة المالية فإن معظم المختصين يصطلح لها عدة مفاهيم ، كالملاحظة ، الفحص ، التوجيه، المقارنة، التسجيل أو التفتيش ... لأنها تخص المال العام ، وهذا الأخير له تعاريف عدة ، يمكن تلخيصها فيما يلي:

المال العام: هو ما تكون ملكيته للناس جميعا أو لمجموعة منهم لهم حق الانتفاع منه .دون أن يختص به أو يستعمله أحد لنفسه¹

كما عرفت الرقابة على الميزانية العامة على أنها التحقق من الت ازم الهيئات العامة بمدى تنفيذ قواعد الميزانية و بنودها تنفيذا صحيحا، حسب ما جاء في قانون المالية و الميزانية، بمعنى هل تم فعلا صرف النفقات العامة في موضوعها و دون تبديد و تبذير و اختلاس، و تحصيل الإيرادات العامة على الوجه السليم²

أما المدلول القانوني للرقابة المالية فيعني الرقابة التي تقوم بها هيئات يتم إنشاؤها بقانون أو نظام أو أي سند قانوني آخر و تحدد اختصاصاتها بموجب ذلك السند و تهدف إلى مطابقة العمل ذي الآثار المالية للقانون أو بمعنى أدق مطابقتها (العمل ذي الآثار المالية للقانون) لمختلف القواعد القانونية التي تحكمه سواء ما كان منها داخلا في إطار الشكل القانوني أي أن يكون العمل المالي مطابقا للتصرف القانوني أو ما كان منها داخلا في إطار الموضوع القانوني و هي التي تنظر في طبيعة التصرف و فحواه و مكوناته و يتم بموجب هذا النوع من الرقابة رقابة التصرف المالي من حيث النفقات و الإيرادات العامة³

من خلال ما سبق يمكن استنتاج تعريف إجرائي للرقابة المالية، كما يلي :

الرقابة المالية هي الإشراف و الفحص و المراجعة من جانب سلطة أعلى لها هنا الحق للتعرف على كيفية سير العمل داخل التنظيم للتأكد من حسن استخدام الأموال العامة في الأغراض المخصصة لها و من أن الموارد تحصل طبقا للقوانين و اللوائح و التعليمات المعمول بها، و للتأكد من مدى تحقيق المشروع لأهدافه بكفاءة بغ رض المحافظة على الأموال العامة و التأكد من سلامة تحديد نتائج الأعمال المالية، و تحسين معدلات الأداء و للكشف عن المخالفات و الانحرافات و البحث في الأسباب التي أدت إلى حدوثها و اقتراح وسائل علاجها لتفادي تكرارها مستقبلا.

وعموما يمكن تعريف الرقابة المالية على أنها يمكن الرقابة المنصبة على سلامة تنفيذ الميزانية في جميع النواحي الاقتصادية والقانونية والإدارية، وهي جملة من الوسائل والأساليب التي تمكن السلطة من متابعة تنفيذ الميزانية في جميع مراحلها.

ويقصد بالرقابة على تنفيذ الموازنة العامة التأكد من أن السلطة التنفيذية قد قامت بتنفيذ الموازنة العامة وفق مضمون الإجازة التي منحها إياها السلطة التشريعية وبواسطة هذه الرقابة يتم التحقق من أن صرف النفقات العامة وكذلك تحصيل الإيرادات العامة قد تم وفق أهداف الموازنة العامة والرقابة تكشف عند الأخطاء والتجاوزات التي حدثت وتحدد مسؤولية وكل ذلك من اجل ضمان حسن تطبيق أحكام الموازنة العامة⁴

¹ حسين حسين شحاتة ، جريمة المال العام ، مصر، دار النشر للجامعات، 1999 ، ص 19

² أبو منصف ، مدخل للتنظيم الإداري و المالية العامة ، الجزائر ، دار المحمدية العامة ، ص 21

³ محمد مسعي ، المحاسبة العمومية، ط 2، الميلة، الجزائر، دار الهدى، 2003، ص 140

⁴ جهاد سعيد خصالوة ، المالية العامة والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق العلمي، الطبعة الأولى، عمان، دار وائل للنشر، ، 2010 ، ص 355

الفرع الثالث: أهمية وأهداف الرقابة المالية

يعتبر المال قوام حياة الأمم والبشر ومعاشهم، فلا غنى عنه، فله أهمية وأهداف، ولهذا أنشأت أجهزة كلها بغرض حماية المال العام من الاعتداءات المختلفة.

أولا: أهمية الرقابة المالية

تبرز أهمية الرقابة من خلال ما يلي:

من خلال ارتباطها بالعملية الإدارية ارتباطا وثيقا، وان عملية الرقابة تمثل المحصلة النهائية لأنشطة ومهام المنظمة فمن خلالها يمكن قياس مدى كفاءة الخطط الموضوعة أساليب تنفيذها¹ وتعتبر جزءا أساسيا من الإدارة المالية والتي تتضمن مجموعة من السياسات والإجراءات المحاسبية والتدقيقية في مجالي الأداء والعلاقات المالية، وهي العملية التي تستطيع الإدارة بواسطتها اكتشافها أية انحرافات عن الخطط الموضوعة، وتعتبر من أهم المرتكزات التي تنطلق،

منها الموازنات العامة، وتضمن استقامة ونزاهة الموظفين والتأكد من أن أدائهم لمهامهم وواجباتهم² وتعد الرقابة المالية كذلك من أهم الوسائل والأدوات التي تساعد على اكتشاف أصحاب القدرات والمواهب والمتفوقين في مهامهم، وذلك من خلال الرقابة المالية كذلك المتابعة والتقارير التي تقدم للإدارة العليا والمؤكد أن تطور الرقابة المالية أظهر جانب كبير من أهميتها فهي لم تعد قائمة على مفهوم الضبط والمنح وانما ظهر ما يعرف بالرقابة الإيجابية البناءة التي لا تنحصر في مجرد اكتشاف الأخطاء الواقعة بل تتعداها لتبحث في أسبابها وكيفية تجنب وقوعها³

ثانيا: أهداف الرقابة المالية

إن الهدف من الرقابة المالية هو الحفاظ على المال العام وحمايته من سوء الاستخدام سواء كان ذلك متعلقا بتحصيل الأموال أو طرق إنفاقها فهي من ناحية تفرض الأنظمة والقوانين الملائمة التي تضمن تحقيق السلامة والصحة المالية، ومن ناحية أخرى تفرض الإجراءات العقابية في حال وقوع تجاوزات ومخالفات. فهي تهدف إلى تحقيق الغايات التي وضعت من أجلها

تتمثل أهم المبادئ التي تقوم عليها الرقابة المالية في انتظام ذلك النشاط أودائه طبقا للخطط الموضوعة وفي إطار السياسة المقررة لتحقيق الأهداف المحددة دون المساس بالحقوق الفردية للأفراد والاعتداء على الحريات العامة، كما أن أهداف الرقابة تطورت وفق تطور الدول

1-الأهداف السياسية:

تتمثل في التأكد من احترام رغبة البرلمان وعدم تجاوز الأولويات والمخصصات التي يصدرها لتنفيذ المشاريع والخدمات العامة، حيث أن رغبة البرلمان هي تعبير عن الرغبة الشعبية التي يتولى البرلمان تمثيلها.

2-الأهداف الاقتصادية:

¹ ثاب عبد الرحمان إدريس، جمال الدين محمد المرسي، الإدارة الإستراتيجية، الإسكندرية، الدار الجامعية، سنة 2001، ص 429

² محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، مرجع سابق، ص 192

³ برحمان حفيظ، المالية العامة في التشريع الجزائري، الإسكندرية، دار الجامعة الجديدة، 2015، ص 160

تتمثل في كيفية استخدام الأموال العامة والتأكد من استثمارها في أفضل الأوجه التي تحقق النفع العام وعدم الإسراف في صرفها وانفاقها على الوجوه الغير المشروعة والتي تتبع مصلحة عامة ومحددة

3-الأهداف القانونية:

تتمثل في التأكد من مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للقوانين والأنظمة والتعليمات وتوجهات المالية. وترتكز الرقابة القانونية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة حرصا على سلامة التصرفات المالية ومعاينة المسؤولين على أية انحرافات أو مخالفات من شأنها الإخلال بحسن سير الأداء المالي عموما.

4-الأهداف الاجتماعية:

تتمثل في منع ومحاربة الفساد الإداري والاجتماعي بمختلف صورته وأنواعه مثل الرشوة والسرقة... وترتكز على الجوانب السلوكية ، و هي أقوى أنواع الرقابة و يصعب قياسها و ضبطها¹

5-الأهداف الإدارية و التنظيمية:

يمكن حصرها في النقاط التالية:

✓ تهدف إلى تحسين عملية التخطيط و زيادة فعاليتها و تكشف عن بعض عيوب التخطيط و تحدد الوضع العام للمؤسسة.

✓ توجيه وتنظيم الجهود والمساعدة على اتخاذ القرارات المناسبة.

وكذا تهدف الرقابة لحماية المال العام من أي امتداد وإستمرارته ووسيلة لتصحيح الأخطاء ومدى سلامة التشريعات والقوانين والإطلاع على مدى التزام الهيئات بالقانون²

المطلب الثالث: العملية الرقابية وظيفتها ومبادئها

الفرع الأول: وظيفة الرقابة المالية

إن وظيفة الإدارة في شكلها المعقول تتصل عموما بعمل الإدارة ككل كما تتركز على كل العناصر التي لها صلة بالعمل الإداري والمالي، فهذه الوظيفة هي تحديدا واضحا للمخطط والنتائج المتوقع وصولها و اكتشاف الأخطاء و الانحرافات و مواطن الضعف في التنفيذ بالعمل على تصحيحها أو السيطرة عليها لخدمة الخطة الموضوعة إلى جانب هذا ترتبط وظيفة الرقابة المالية بالتخطيط. و أن فاعليتها لا تكون إلا من خلال قرارات تخطيطية دقيقة و نظرا لكون التخطيط له علاقة بالمستقبل فالوظيفة الرقابية هي الأخرى تابعة للمستقبل ، و في هذا الصدد هناك خطوات بديهية لوظيفة الرقابة المالية³

-إن نطاق الرقابة المالية يشمل كافة الأعمال و التصرفات المالية في الإدارة و تشمل كافة المستويات التنظيمية فهي لا تقتصر على مستوى دون الآخر. يشمل نطاق الرقابة المالية تحديد مراكز المسؤولية عند حدوث هذه الأخطاء و الانحرافات و محاولة اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

-تنطوي وظيفة الرقابة المالية على عملية مقارنة التصرفات المالية الفعلية بالخطة الموضوعية هذه المقارنة تتطلب إجراءات تصحيحية في حالة اكتشاف انحرافات وتعديلها لأنه من النادر جدا أن نجد توافق بين ما تم

¹ محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، مرجع سبق ذكره، ص 195

² أبو منصف، مرجع سبق ذكره، ص 91

³ كامل بربر، الإدارة عملية و نظام، مصر، المؤسسة الجامعية للدراسات، 1996، ص 147

أو خطط له لتحقيقه و بين ما لم يحقق بالفعل لهذا تبرز الرقابة من أجل التحقق من العمل و تنفيذ البرامج وفق أهداف التنظيم ، وفقا للقواعد و الإجراءات و التعليمات و الأوامر التي تصدر من المستويات المختلفة في التنظيم لتنفيذ ما تقدم¹

وعلى العموم فالرقابة المالية لها وظيفة أساسية و حساسة داخل الإدارة في جميع المجالات و النواحي ، و بالتالي فهي تساهم في تحسين أداء الإدارة و تقدمها و تطورها

الفرع الثاني: المبادئ التي تقوم عليها الرقابة

لكي يكون نظام الرقابة فعال يجب أن تتوفر فيه مجموعة من المبادئ و الخصائص، و هذا حتى يكفل له النجاح و الفعالية و يمكن تحديد المبادئ فيما يلي:

1-مبدأ الاقتصادية:

فالنظام الرقابي الجيد هو الذي يمكن تطبيقه بأقل تكلفة ممكنة لذلك لا يجب تطبيق نظام يحتاج إلى نفقات كبيرة إلا إذا تعلق الأمر بالمؤسسات الكبيرة التي تتسع فيها دائرة التخطيط و بالتالي اتساع نطاق الرقابة و هنا من الصعب الوصول إلى الأهداف الموضوعية و من الصعب تطبيق نظام رقابة فعال

2-مبدأ التكامل و الاتساق:

يجب أن يتكامل النظام الرقابي مع وسائل النظم التنظيمية الأخرى خصوصا النظام التخطيطي، بمعنى لا يمكن تصور رقابة بدون معايير رقابية مستمدة من التخطيط و بالتالي لابد من الربط بين وظيفتين الرقابة و التخطيط في أن واحد حتى يتمكن مسؤول الرقابة من تفهم الخطط التي تمثل الأساس الجوهرى لممارسة وظيفته²

3-مبدأ الوضوح و البساطة:

على نظام الرقابة أن يكون سهل التطبيق من جانب الأفراد الذين يطبقونه و كذلك الذين سيطبق عليهم هذا النظام، و لكي تكون سهلة الفهم للمنفذين لها.

4-مبدأ سرعة كشف الانحرافات والإبلاغ عنها (عن الأخطاء):

إن فعالية الرقابة ترتبط بعنصر الوقت فكلما كان النظام الرقابي سريع في كشف الانحرافات في حينها و التبليغ عنها بسرعة و تحديد أسبابها كان نظاما فعالا، كما يجب على النظامي الرقابي أن يشير إلى الإجراءات و التصرفات الواجب إتباعها لتصحيح الأخطاء.

5-مبدأ النظرة المستقبلية:

النظام الرقابي الناجح هو الذي يركز على المستقبل أكثر من الماضي و يهتم بالتنبؤ بالانحرافات قبل وقوعها أكثر من الاهتمام بتصحيح الأخطاء، و التصحيح أكثر من العقوبة أو الاهتمام بالاتجاهات المستقبلية أكثر من الماضي و الاهتمام بتحقيق النتائج أكثر من الملاحظة³

6-مبدأ الموضوعية:

¹ فيصل فخري مراد، الأسس و النظريات و الوظائف، الأردن، دار النشر العربية، 1983، ص 166

² علي شريف، الإدارة المعاصرة، الإسكندرية، دار الجامعة، 2002، ص 133

³ علي شريف، مرجع سبق ذكره، ص 378

أن يعكس النظام الجوانب الموضوعية و ليس الجوانب الشخصية. بمعنى أن لا يتدخل العامل الذاتي في الرقابة لأن عادة ما تؤدي المعايير الموضوعية إلى شعور العاملين بالرضا و الطمأنينة.

-7

مبدأ الدقة:

عدم الدقة يضر بالمؤسسة، و حصول المدراء على معلومات غير دقيقة من خلال الرقابة و استخدامها في إصدار القرارات يمثل كارثة تتحمل نتائجها المؤسسة في نهاية الأمر¹

8-مبدأ الحافز الذاتي:

و هي اتخاذ السبل المناسبة لتحفيز العاملين على مقاومة الرقابة و نظامها و العمل على إنجاح النظام من بين الأساليب، ترك شيء من الحرية للمنفذين بما يضمن لهم المرونة في الأداء كأن يركز النظام الرقابي على الأساسيات دون القشور و السطحيات، تحقيق التعاون و التنسيق بين المنفذين و مسئولي الرقابة بحيث يكون الهدف من الرقابة واضحاً لتصحيح المسارات و ليس تصيد الأخطاء

9-مبدأ المرونة:

يعني استجابة النظام الرقابي للمتغيرات المتوقعة للحدوث دون أن يكون هناك حاجة لتغيير جوهري في النظام أو فشله فشلاً كاملاً. بمعنى أن يكون قادراً على استيعاب التغيرات المحتملة الداخلية و الخارجية.

11-مبدأ الملائمة:

بمعنى أن يكون صورة تعكس طبيعة نشاط المؤسسة و يتلاءم مع التنظيم الخاص بها و أهدافه حيث أنه لا يوجد نظام رقابي يناسب كل المؤسسات بل يختلف حسب نوعية المؤسسة و الظروف المحيطة بها و حتى من حيث توقيت الرقابة.

11-مبدأ الواقعية:

يجب أن تقوم الرقابة على مبدأ الواقعية و ليس مجرد احتمالات بحيث تتطلب الرقابة وجود شبكة من الاتصالات في جميع الاتجاهات لسهولة نقل المعلومات و تداولها داخل المؤسسة.

12-مبدأ الاستثناء:

حيث يجب أن يعمل النظام الرقابي على مبدأ الاستثناء، حيث يتم لفت انتباه الإدارة فقط للانحرافات المهمة و أن يكون موجه نحو الخطأ بحيث لا يتم هدر وقت الإدارة²

المطلب الثالث: خطوات و مراحل الرقابة

إن خطوات العملية الرقابية لا تختلف باختلاف الشيء المراد مراقبه، فهي نفسها بالنسبة لإجراءات العمل أو جودة المنتجات أو أي شيء آخر و تحتوي العملية الرقابية على الخطوات التالية:

الفرع الأول: تحديد معايير الرقابة

¹ إيهاب صبيح محمود رزق، الإدارة الأسس و الوظائف، جزء 2، مصر، دار الكتب العلمية للنشر و التوزيع، سنة 2001، ص 168

² إيهاب صبيح محمود رزق، مرجع سبق ذكره، ص 171

لكي يمكن م الرقبة أداة مؤسسة لأعمالها بطريقة كفؤ فإنه يجب أن يكون هناك معايير موضوعية لمستويات الأداء تختلف بطبيعة الحال من مؤسسة إلى أخرى فنجد مثلا بعض المنضمت تحدد رقما معيناً كمعيار لنتيجة نشاطها تعمل جاهدة للوصول إليه وفي مؤسسات أخرى يكون وضع المعايير في شكل مكانة المؤسسة في السوق، وهذه المعايير الخاصة تكون للفرد، للإدارة، للمؤسسة ككل

الفرع الثاني: قياس مستوى الأداء الفعلي وتحليل أسباب الانحرافات إن وجدت

تتم في هذه المرحلة مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط في ضوء المعايير الموضوعية سلفاً وتحديد نوع وطبيعة الانحرافات والفرق بينهما عند الانتهاء من القياس تقوم المصلحة المعنية بتحديد وتحليل أسباب هذه الانحرافات.

الفرع الثالث: تصحيح الانحرافات

بعد قياس مستوى الأداء الفعلي ومقارنته بالمعايير الموضوعية فإن الدور العام الذي تؤديه عملية الرقابة حيث قد يتمثل في تصحيح الانحرافات التي قد توجد في الأداء الفعلي¹ عند تصحيح الوضع إلى ما هو مطلوب وفق المخطط فإنه قد يحدث أحد الأمور الثلاث.

أولاً: أن تستمر الانحرافات في الظهور، فإن هناك أخطاء جوهرية في العملية الإدارية.

ثانياً: قد يعجز النظام الرقابي في تصحيح الانحرافات ، فيخرج مستوى الأداء عن الخط المرسوم له وهذا ما يؤدي حتماً إلى تدمير النظام.

ثالثاً: قد يكون نظام الرقابة دقيقاً ومحكماً وفي هذه الحالة فإنه سرعان ما تتم السيطرة على الانحرافات وإعادة الأمر إلى مساره المرسوم له

المبحث الثاني: أهداف الرقابة المالية وخطواتها ووسائلها.

تتعدد أهداف الرقابة بشكل عام والرقابة المالية بشكل خاص وفقاً 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 تبعاً لتطور دور الدولة من توفير 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 نبلور الرقابة المالية في النقاط التالية:

الفرع الأول: مجال الرقابة المالية.

¹ أبو بكر مصطفى بعيرو، الرقابة في المنظمات - مفاهيم أساسية - المنظمة العربية للعلوم الإدارية، جامعة الدولة العربية، العدد 273، ص 60.

يمكن أن نبلور الرقابة المالية في النقاط التالية:

أولاً: التحقق من أن الموارد المالية قد جمعت وتم تحصيلها وفقاً للقواعد واللوائح والقوانين المعمول بها وأنه قد تم إيداعها في الحسابات المخصصة لها بالإضافة إلى الكشف عن تسبب أو مخالفة في تحصيل تلك المواد ثانياً: التحقق من أن الإنفاق قد وفقاً لما هو مخصص له وفقاً للقوانين، واللوائح، والتعليمات المحددة، والتأكد من حسن استخدام تلك الأموال من تبذير، أو انحراف أو الكشف عن كل ما يقع في هذا الصدد من مخالفات متعددة لإيقافها وعدم تكرارها .

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

رابعاً-التأكد من سلامة الناظمة 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 مستحيلة¹

خامساً-التأكد من أن 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.

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 وفقاً للأهداف الموضوعية وبالتالي مراقبة الترشيح 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 تشبع 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.

¹ حسين راتب يوسف ريان، الرقابة المالية في الفقه الإسلامي، عمان، الأردن، دار النفائس للنشر والتوزيع، 1999، ص 27

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

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 مطابقة، 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، ومعاينة المسؤولين عن انحرافات، أو مخالفات من شأنها الإخلال بحسن سير الأداء المالي عموماً.

رابعاً- أهداف اجتماعية تتمثل في منع ومحاربة الفساد الإداري، والاجتماعي بمختلف صورته وأنواعه مثل الرشوة والسرقة 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 المباشرين الرئيس والمرؤوس.

المطلب الثاني: خطوات الرقابة المالية

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

الفرع الأول: 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 المعايير²، وفي الحقيقة فكما أن

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

² احمد عرفة وسمية شبلي، الإدارة والفراغ، فعاليات التخطيط والرقابة، مصر، دار النيل للنشر، 1989، ص277.

مقاييس الأداء أي المعايير ضرورية للرقابة إلا أن هناك نقطة هامة يجب الإشارة إليها وهي أن الرقابة تعتبر ضرورية في اكتشافوا جراء 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 مسبقا على ضوء الأهداف المرغوبة تحقيقها، كما أنه من المسلم به أن الرقابة لا توجد إلا حيث توجد أهداف محددة مسبقا، قد تكون في صورة خطة أو سياسية أو معيارا، أو نمط معين، فاللوائح المالية وقوانين ضبط الميزانية وما تتضمنه من قواعد وضوابط ومعدلات الأداء المعياري كلها أهداف محددة مسبقا يتم على أساسها تقييم ما تم من أعمال، وما قد قدم من خدمات وعلى أساسها تتم عملية الرقابة.

الفرع الثاني: -قياس الأداء الفعلي :

تتمثل الخطوة الثانية من خطوات الرقابة في قياس مستوى الأداء الفعلي ومعرفة مدى قربها، أو بعده عن الأهداف أو المعايير التي تم تحديدها سابقا، وكما أنه من

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 المسؤولين 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.

الفرع الثالث: 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 ومداهما، ولتمكين الإدارة أيضا من التنبؤ بالنتائج المستقبلية¹، 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 أو لى من سوف تقدم ومتى سوف تقدم ومدى الدقة التي تتمتع بها، وكذا تكلفة تشغيل تلك البيانات 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 .

الفرع الرابع : مرحلة دراسة وتحليل الانحراف:

من المعلوم بصفة عامة أنه من النادر أن يتطابق الأداء الفعلي مع الأداء المخطط بشكل كلي، وبالتالي لابد 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.

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 الملاحظة 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 ... إلخ 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

¹ احمد عرفة ،سمية شبلي ،مرجع سبق ذكره ،ص284.

وبذات المنطق يكون ضروريا الاجتهاد لتحديد الأسباب الحقيقية لظهور الانحرافات قبل اقتراح كيفية مواجهتها لتفادي حدوثها مستقبلا، ويتضمن الأسلوب العلمي للتعامل مع هذه المرحلة¹ 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 الملاحظة.

الفرع الخامس: 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 وتحديدوها/و نما 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

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 صالا أو التغيرات البيئية الخارجية عن السيطرة، أو غيرها من الأسباب، 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 تبدو الأهمية الكبيرة لهذه الأخيرة في إنجاح 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 أخذا 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 ثانياً وبجميع خطواتها السابقة.

¹ سعيد محمد المصري، التنظيم والإدارة (مدخل معاصر)، مصر، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، 1999، ص 244

إن عملية الرقابة بمختلف خطواتها، أو مراحلها هي من اعقد وأهم العمليات في إطار العملية الإدارية ولا بد أن ينظر إليها إولى مراحلها المختلفة كعملية متكاملة، وليست مجزأة وتعد خطوات الرقابة مستهلكة للوقت والجهد، إلا تحقيق الفعالية الرقابية لا يمكن أن يتم بدونها حتى لا تتراكم الانحرافات وكلما تمت العملية الرقابية مبكرا منذ اللحظة الأولى للتنفيذ أو قبلها في حالة

المطلب الثالث: وسائل الرقابة المالية

تتعدد وتنوع 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 نتعرض لبعض الوسائل والأساليب التي تتبعها أجهزة الرقابة .

الفرع الأول: 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 تذبذب ضاعة 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

تحدد الإطار العام للتصرف في المال العام دون تحدد آلية معالجتها بدقة¹ 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 محمد مسعي، المحاسبة العمومية، الجزائر، دار الهدى، سنة 2003، ص.8.

- 1- حماية المال العام من التبذير والنهب عن طريق تحصيل المواد المقدرة 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 تفادي 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 إعمادات وأغراض الميزانية .
- حسن تسيير الهيئات العمومية عن طريق إظهار ومتابعة نتائج تنفيذ الميزانية وتوفير البيانات والمعلومات اللازمة لتحديد المراكز المالية وتقييم الأداء

الفرع الثاني: الميزانية:

تأخذ ميزانية الهيئات العمومية بأسلوب ميزانية البنود الاعتمادات، وهو ما يطلق عليه أحيانا ميزانية الرقابة حيث تقسم الميزانية إلى قسمين أساسيين هما قسم التسيير وقسم التجهيز والاستثمار وينقسم كل قسم بدوره إلى إيرادات ونفقات تتوازن وجوبا، 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 فعلا بما هو مقدر في الميزانية بهدف تحديد وتحليل الانحراف وبحث أسبابها والعوامل التي أدت وساعدت على حدوثها.

الفرع الثالث: المراجعة والفحص:

المراجعة والفحص هما أسلوب واحد يعني مجموعة الإجراءات التي يتخذها المراجع سواء كان فردا أو جهازا في العمليات التنفيذية بهدف فحص الحسابات والدفاتر والمستندات وذلك للحكم على سلامة التنفيذ وفقا للقواعد، والتعليمات السابق تحديدها والتي يلتزم بها القائمون على تنفيذ مختلف المهام ورفع تقرير عن نتيجة الفحص إلى من يهمهم الأمر، وتعتبر الأنشطة المالية ركنا أساسيا لعمليات المراجعة والفحص حيث تنعكس عليها القرارات التي تتخذها الإدارة العليا أو تشرف على تنفيذها، حيث أن هذه الأنشطة يتم تسجيلها وفقا للمبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها فإن فحص هذه الأنشطة وما يترتب عنها من نتائج يشكل نطاق المراجعة¹، 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

من خلال عملية المراجعة. 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

¹ محمد احمد خليل، المراجعة والرقابة المحاسبية، دار الجامعات المصرية، سنة 2003، ص 28

لأهميتها في إعداد القرارات التصحيحية اللازمة لضمان حسن سير العمل وتحقيق فعالية في النتائج، والأهداف المتوخاة تعتبر أكثر احتياجا لأن تعدد في صور نظام متقن للمعلومات ولتحقيق ذلك لابد من مراعاة مايلي¹:

أ- أن يكون موضوع التقرير ومدفه 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 .

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

المبحث الثاني: أنواع الرقابة المالية

المطلب الأول: من حيث الجهة التي تتولى الرقابة

الفرع الأول: الرقابة الداخلية:

هي تلك التي تتم من خلال السلطة التنفيذية نفسها حيث يقوم بعض موظفي الحكومة بمراقبة موظفي حكومة آخرين، وهي في هذا قريبة الشبه بمهمة أقسام المراجعة، ويعتبر من قبل الرقابة الداخلية ما يقوم بالوزراء ورؤساء المصالح ومديرو الوحدات الحكومية¹

تمارس هذه الرقابة في الجزائر من طرف السلطة الوصية، وذلك باستعمال أجهزة المفتشين الدائمين على مستوى الوزراء أو الإدارة الوصية، و من طرف السلطة المالية المختصة. وتقوم بالرقابة على مستويين:

- الرقابة المالية على كافة الوزارات والهيئات العمومية والجماعات المحلية.

- الرقابة المالية على الأجهزة المالية نفسها²

الفرع الثاني: الرقابة الخارجية:

هي تلك التي يعهد بها إلى هيئات مستقلة وغير خاضعة للسلطة التنفيذية وتنقسم إلى:

✓ الرقابة القضائية

حيث تحتل مكانة هامة في مجال الرقابة المالية العامة، حيث من خلال سلطتها الواسعة في مجال التأكد من تطبيقها للقوانين تستطيع الهيئة القضائية الإدارية مراقبة تنفيذ القوانين المالية واتخاذ الإجراءات لتصحيح أية انحرافات عنها.

كما أنه يطلب منها وضع تقرير سنوي لرئيس الدولة أو السلطة التشريعية أو الاثنين معا تعرض فيه ما اكتشفه من مخالفات مالية وما أمكن اقتراحها للتقليل من هذه المخالفات أو منعها³

✓ الرقابة التشريعية

هي تلك التي تتولاها السلطة التشريعية و ما لها من سلطة مطلقة في الرقابة المالية و تباشر السلطة التشريعية هذه المهمة بطرق مختلفة فقد تتم الرقابة عن طريق الهيئة التشريعية مباشرة أثناء السنة المالية أو بعد فحصها للحساب الختامي عن طريق الاستجواب والسؤال للوزارات⁴

و فيما أيضا تتولى المجالس النيابية في الدول الديمقراطية مباشرة الرقابة السياسية على تنفيذ الميزانية العامة للدولة فمن الطبيعي أن يمنح لها حق الرقابة على تنفيذها للتأكد من صحة و سلامة التنفيذ، يتولى المجلس الشعبي البلدي و المجلس الشعبي الولائي مراقبة تنفيذ القانوني لميزانية البلدية والولاية، أو بإنشاء لجان مراقبة⁵

¹ حامد عبد المجيد دراز، المرسي السيد الحجازي، مبادئ المالية العامة، الإسكندرية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 138

² لعمارة جمال، منهجية الميزانية العامة للدولة في الجزائر، ط9، الجزائر دار الفجر للنشر والتوزيع، 2005، ص 219

³ محمود حسين الوادي، مرجع سبق ذكره، ص 197

⁴ مصطفى الفار، الإدارة المالية العامة، الأردن، دار السلامة للنشر والتوزيع، 2008، ص 89

⁵ سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، الإسكندرية، دار الجامعية الجديدة، 2000، ص 344

المطلب الثاني: من حيث التوقيت الزمني**الفرع الأول: الرقابة المسبقة أو القبليّة¹**

وهي تتخذ صورة الرقابة السابقة، وهي حق يخوله الدستور لشخص عام و هذا النوع من الرقابة يتراوح بين ضرورة الحصول على تراخيص مسبقة للقيام ببعض الأعمال والمشروعات وإقرارها وإصدار التعليمات اللازمة لإنجاحها، فالرقابة هنا تحمل معنى الوصايا من جانب الدولة لفرض حدود و قيود معينة تؤدي إلى حسن توزيع الموارد و ترشيد الإنفاق العام. تتخذ صورة الموافقة السابقة من أجهزة الرقابة على القرارات المتعلقة بالتصرف في الأموال ومن الطبيعي أن عمليات المراجعة و الرقابة هنا تتم على جانب النفقات حيث لا يتصور أن تتم على تحصيل الإيرادات

الفرع الثاني: الرقابة الأنيّة (ملازمة)

هي الرقابة المستمرة في مختلف مراحل الأداء حيث تحاول هذه الرقابة اكتشاف أية انحرافات خلال تنفيذ الأعمال واتخاذ الإجراءات الفورية لمعالجتها فهي تكون أثناء تنفيذ العمليات المالية و تقوم بها الإدارة، مثل مراقبة صرف النفقة أو مراحل تحصيل الإيرادات

ثالثا: الرقابة اللاحقة :

أما الرقابة اللاحقة هي رقابة ردعية و زجرية بالنسبة للمخالفين ، تمارس عادة من قبل هيئات خارجية مثل البرلمان و مجلس المحاسبة و القضاء ، و ترمي إلى اكتشاف الانحرافات عن المخطط المرسومة و تحديد أسبابها و طرق علاجها²

و تتلخص في إعداد حسابات شهرية و ربع سنوية و سنوية، يقوم المراقب المالي في كل وزارة أو مصلحة بمناسبة إعدادها لفحصها للتأكد من سلامة المركز المالي للوزارة و المصلحة.

و يضع عن هذا كله تقارير يرسله مع الحسابات إلى المديرية العامة للميزانية في وزارة المالية ، و تشمل أيضا بجانب الرقابة على الحسابات الرقابة على الخزينة و على المخازن للتأكد من عدم حدوث اختلاسات أو مخالفات مالية³

المطلب الثالث: من حيث نوعية الرقابة**الفرع الأول: الرقابة الحسابية**

هي الرقابة على المستندات و السجلات و الدفاتر المالية للتأكد من أن الموارد وصلت وفق التعليمات و قد أنفقت في حدود الاعتمادات المخصصة لها و أن الوثائق صحيحة و مطابقة لما هو وارد بالسجلات فهي رقابة بالأساليب المحاسبية المتعارف عليها و قد تكون قبل الصرف أو بعد الصرف و يطلق عليها بعض الرقابة التقليدية أو الرقابة اللائحية، حيث أنها تركز على المحاسبة و أساليبها المختلفة و على تطبيق القوانين و اللوائح المعمول بها⁴

¹ المرسوم التنفيذي رقم 414/92 المؤرخ في 14/11/1992 ، المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، الجريدة الرسمية، العدد 82 ، الصادرة في 15/11/1992، المادة 04

² نواف كنعان، الرقابة المالية على الأجهزة الإدارية في دولة الإمارات العربية المتحدة، مجلة جامعة الشارقة، العدد 2 لسنة 2005، ص 105

³ محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، ص 435

⁴ زيوش رحمة، الرقابة المالية على مؤسسات مراكز التكوين المهني، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2002/ 2003

الفرع الثاني: الرقابة التقييمية

تحاول تقييم النشاط الحكومي نفسه ، فهي تبحث عن مدى تحقيق أهداف الميزانية و بالتالي مدى تحقيق الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية للمجتمع ، كما تهدف في دراستها إلى الكشف عن مدى كفاءة الوحدات الإدارية و وضع المقترحات التي قد تارها ضرورة للارتفاع هذه الكفاءات و تتعدى مهمتها إلى قياس المنافع متى عادت على أفراد المجتمع و الاقتصاد القومي ، و تبني الدول لأسلوب التخطيط زاد من الحاجة إلى الرقابة التقييمية كأسلوب أساسي تنفيذ و رسم الخطط للسنوات القادمة¹ تساهم في تحسين أداء الإدارة و تقدمها و تطورها

¹ برحمانى حفيظ، المالية العامة في التشريع الجزائري، الإسكندرية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2015، ص 160

خلاصة الفصل

إن وظيفة الرقابة وبالرغم مما تلاقيه من سوء فهم وتقدير، ما هي إلا وظيفة إدارية مكتملة 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 أشكالاً 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 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 وفقاً للبرنامج المحدد لها في برنامجها السنوي

تمهيد

بعد اتمامنا للدراسة النظرية فيما يخص المالية العامة وتطرقنا للميزانية بكل جوانبها من اعدادها وتنفيذها الى غير ذلك وكذلك الاعوان المكلفين بالعمليات المالية وكذا المراقبة في اطار تطبيق قوانين المحاسبة العمومية داخل المؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري

هذا ما حتم علينا ان نبرز هذه الدراسة في الجانب الميداني أي عمليا (تطبيقيا) فتوجهنا الى احد المصالح وهي مصلحة الميزانية والمحاسبة بالجامعة باعتبارها مؤسسة عمومية ذات طابع ايداري ومحورنا عملياتها في هذا التقرير

تمه

المبحث الاول: كيفية تحضير الميزانية

نتناول في هذا الاطار عملية اعداد ميزانية واعتمادها

المطلب الاول : مرحلة الاعداد

السلطة المخول لها قانونا بتحضيرها هي السلطة التنفيذية ،ويرجع ذلك الى كون هذه الاخيرة تهدف الى

تحقيق اهداف اقتصادية واجتماعية ،وتضع ذلك في برنامج خاص¹

وتعتمد وزارة المالية في اعدادها لمشروع الميزانية على توجهات المخطط السنوي ،أي من خلال الاهداف

العامه المراد انجازها في مختلف المجالات الاقتصادية والاجتماعية، او الايرادات المحققة خلال السنة التي

سبقته²

وخلال مناقشتنا مع موصفي مصلحة الكلية ، نلاحظ ان مضمون هذه الميزانية يتمثل في النفقات والتي

تتفرع الى فرعين هما:

المطلب الثاني: فروع الميزانية

الفرع الاول: نفقات المستخدمين

ويتشكل من تسعة ابواب ،ولكن الذي يهم الكلية اربعة ابواب فقط وهي:

الباب 1/22: الراتب الرئيسي للنشاط

الباب 3/22: تعويضات ومنح المستخدمين

الباب 5/22: الاعباء الاجتماعية

الباب 8/22: اجور الاساتذة المؤقتين والمشاركين

سنتناول كل باب بالشرح المختصر

اولا: الراتب الرئيسي للنشاط

ويحتوي بدوره على مواد كالتالي

• اجور العمال الدائمين

• الراتب الرئيسي للاساتذة الجزائريين

• الزيادة الاستدلالية لشاغلي المناصب العليا

1. اجور العمال الدائمين: وناخذ بالحسبان الموظفين الدائمين في الكلية والبالغ عددهم 37 والمقسمين الى

اربعة مجموعات

المجموعة الاولى: موظفو التصميم والبحث والدراسات من الصنف 11 فما فوق

طبيب عام/ متصرف رئيسي/ متصرف اداري/ وثائقي امين محفوضات/ مترجم

المجموعة الثانية: موظفو التطبيق

¹ د محمد حسين الوادي ود زكرياء احمد عزام مبادئ المالية العامة "دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة 2007 ص 165

² د محمد صغير بعلي ود يسري ابو العلا "المالية العامة"، عناية، دار العلوم والنشر والتوزيع 2003 ص 99-100

تقني سامي بالمخبر والصيانة، تقني سامي في الاعلام الالي، محاسب اداري رئيسي، ملحق اداري رئيسي، ملحق ادارة المجموعة الثالثة: موظفو التحكم

عون ادارة رئيسي، عون ادارة، عون تقني بالمكتبة ، معاون تقني في المخبر والصيانة

المجموعة الرابعة: موظفو التنفيذ

كاتب ، عون حفص البيانات ، عامل مهني صنف اول ، عامل مهني صنف ثاني ، عامل مهني صنف ثالث وفي هذه الحالة نقوم بحساب الاجر القاعدي عند الدرجة السادسة ، الذي يحسب من خلال ضرب الرقم الاستدلالي لكل موظف في النقطة الاستدلالية المحددة ب (45 دج) الحاصل يضرب في اثني عشر شهر

2. الراتب الرئيسي الاساتذة الجزائريين

هنا نأخذ الاساتذة المدرسين في الكلية والذي يبلغ عددهم 107 استاذ والمقسمين الى خمسة رتب :

• استاذ

• استاذ محاضرا

• استاذ محاضر

• استاذ مساعد ا

• استاذ مساعد ب

نفس العملية التي اجريت مع الموظفين الدائمين نعيدها مع الاساتذة ، وذلك من خلال ضرب رقم الاستدلالي في (45 دج)

3. الزيادة الاستدلالية لشاغلي المناصب العليا

لكل منصب عالي رقم استدلالي خاص به نضرب الرقم الاستدلالي في (45 دج) في 12 شهر

مناصب العليا وهي : عميد، نائب العميد ، رئيس قسم رئيس مصلحة ، امين عام

ثانيا : تعويضات ومنح الاساتذة

تشمل على جملة من المنح يستفيد منها الموظفون و الاساتذة ، وتتمثل في

منح الممنوحة للأساتذة :

• علاوة المردودية

• تعويض التاثير

• تعويض التاهيل

• تعويض الخبرة البيداغوجية

ثالثا : الاعباء الاجتماعية

وتتمثل في

❖ الضمان الاجتماعي : من خلال اخذ مجموع الراتب الرئيسي للمستخدمين + المنح والتعويضات + اجور

الاساتذة المتعاقدين الحاصل يضرب في 25%

❖ منح ذات طابع عائلي: تشمل منحة عدد الاطفال اضافة الى المنحة الخاصة بالزوجة وتختلف من الموظفين الى الاساتذة

رابعا: اجور الاساتذة المؤقتين والمشاركين :

أ. اجور الاساتذة المؤقتين

كل رتبة يقابلها نقطة استدلالية ، لكن مادام هذا الصنف من الاساتذة يضم الاساتذة المحاضرين والمساعدين كل ساعة عمل يقابلها (750 دج) والكلية تحتوي على 30 استاذ مؤقت

ب. اجور الاساتذة المشاركين

يعالجهم المرسوم التنفيذي رقم 01-294 المؤرخ في 2001/10/01 المحدد لشروط توظيف الاساتذة المشاركين والمدعوين ، ولديهم 8 ساعات في الاسبوع ما يعادل 72 ساعة شهريا

ج. اجور الاساتذة المدعوين :

نفس المرسوم السابق وهناك صنفين استاذ مدعو مقيم وغير مقيم

الفرع الثاني: نفقات التسيير

ويطلق عليها القسم الجزئي الثاني وهي من الباب 11/22 الى الباب 30/22 لكن ما يهم الكلية هي الابواب الاتية 11/22 تسديد النفقات

12/22 الادوات والاثاث

13/22 اللوازم

14/22 التوثيق

15/22 تكاليف ملحقة

18/22 اشغال الصيانة

19/22 مصاريف تحسين المستوى في الخارج

21/22 عتاد ولوازم الاعلام الالي

22/22 عتاد وأثاث البيداغوجيا

23/22 المصاريف المرتبطة بالدراسات لما بعد التدرج والطور الثالث

30/22 مصاريف التربصات الميدانية في الوسط المهني لفائدة الطلبة

قبل حصول الكلية على إتماداتها المالية عليها بتحضير الميزانية التقديرية والمشكلة من نفقات المستخدمين وتأخذ حسابيا كما تطرقنا سابقا في الكلية

يستثنى اعوان الرقابة والأمن والحراس المؤقتين الذين تتكفل بهم المديرية الفرعية للمحاسب والميزانية للجامعة

بالنسبة لنفقات التسيير نعالج ما تم صرفه في السنة السابقة ونقدره في الميزانية الجديدة بعد اجتماع منعقد بين عميد الكلية والأمين العام ورئيس مصلحة الميزانية والمحاسبة

ليس كل الابواب يتم المطالبة بمقدارها وإنما يتمشى مع احتياجات الكلية وكذا ما تفرضه الجامعة

المطلب الثالث: اعتماد الميزانية

بعد قيام السلطة التنفيذية وانتهاءها من عملية التحضير تودع لدى السلطة التشريعية لان الاعتماد يسبق التنفيذ ويمر بمراحل

✓ المناقشة

✓ التعديل

✓ التصويت¹

هذا عن الميزانية العامة اما ميزانية التسيير وبعد القيام بإعداد الميزانية التقديرية وإرسالها للمديرية الفرعية للمحاسبة والتي بعد وصول الاعتمادات من طرف وزارة التعليم العالي والمخصصة لجامعة مستغانم وكلياتها تقوم المديرية الفرعية بما يلي :

الفرع الأول: عملية المناقشة والتعديل

أولا: المناقشة :

تقوم بدراسة مشروع الميزانية المرسل إليها من طرف كلية العلوم الدقيقة والإعلام الآلي ، التي قام بتحضيرها موظفي مصلحة المحاسبة والميزانية آخذة بعين الاعتبار الموظفين والأساتذة ، وكذا دراسة كل ما يتعلق بنفقات التسيير

ثانيا: التعديل

تلجأ إلى عملية التعديل في حالة إذا رأت أن هناك تضخيم في المبلغ المطالب به، لان الميزانية فيها نفقات المستخدمين التي غالبا ما تكون حقيقة، وهذا حسب عدد الموظفين والأساتذة ، أما نفقات التسيير تكون محل تعديل خاصة عدم تناسب المبالغ المالية مع الأبواب، وعليه تقرر بالاعتماد المخصص لكلية العلوم الدقيقة والإعلام الآلي.

الفرع الثاني: عملية التصويت

بعد قيام المديرية الفرعية للمحاسبة بعملها ترسل لنا الاعتماد المخصص لكلية، ويقوم رئيس مصلحة المحاسبة والميزانية بتوزيع الاعتماد على الأبواب بشرط إن لا تتجاوز مقدار الاعتمادات ، وبالتالي نعرضها على المراقبة المالية للمصادقة عليها (تأشير عليها) وهذا إجراء ضروري قبل تنفيذ الميزانية ، لأنه لا يمكن بعد وصول الاعتمادات المالية إن نوزعها كما يحلو لمصلحة المحاسبة والميزانية ، وتقوم بتنفيذها دون مراعات دور الرقابة المالية ، لان هذه الأخيرة تتفحصها من أول باب إلى آخره

***ملاحظة**

في حالة وجود خلل لا يقوم المراقب المالي بتأشير عليها ، وعلى رئيس مصلحة الميزانية والمحاسبة بإعادة ترتيب الميزانية

تتضمن وثيقة ميزانية التسيير طلب المصادقة على الميزانية 2015 الممضى من طرف عميد الكلية و المراقب المالي ، والمرسل إلى والي الولاية ، بعدها يوجد مقرر توزيع الاعتمادات المخصصة للكليات والمعاهد التي تتشكل منها جامعة مستغانم، والتي ترسل لكلية العلوم الدقيقة والإعلام الآلي والمؤشرة من طرف المراقب المالي، حتى

¹د محمد صغير بعلي و د يسري ابو العلا المرجع سبق ذكره ص 100

يتسنى لرئيس المصلحة توزيع الاعتماد على المواد التي يتشكل منها كل باب ، سواء تعلق الأمر بنفقات المستخدمين والتسيير لأن مقرر التوزيع يشمل فقط المبالغ المالية لكل باب.

المبحث الثاني: تنفيذ الميزانية والرقابة المفروضة عليها

المطلب الأول: تنفيذ الميزانية

نتطرق في هذا المطلب المطلب إلى كيفية تنفيذ الميزانية، من خلال شرح العملية التحصيل الإيرادات والنفقات وكذا الأشخاص المؤهلين بتنفيذها

الفرع الأول: تحصيل الإيرادات وتنفيذ النفقات

يتم اللجوء إلى هذا الإجراء من خلال ما هو مدرج في الميزانية العامة للدولة ، وهذا بعد اعتمادها من قبل السلطة المختصة

أولا: تحصيل الإيرادات

من الملاحظ ان الكليات ممولة من طرف الدولة ، وبالتالي فلا تتحقق إيرادات إلا استثناء ما نلاحظه من خلال كل بداية سنة جامعية ، وتحققها لرسوم التسجيلات أو بيعها لمعدات القديمة من سيارات وشاحنات من خلال مزاد علني

كل هذه الإيرادات لا تمول نفقاتها فهي نادرة ، وتوضع في خزانة الدولة وبالتالي لاكتسبها الجامعة فتدخل ضمن إيرادات الدولة ، وبالتالي نتطرق إلى القواعد التي تحكم التحصيل مادام أن الإيرادات غير مخصصة لا نتطرق إلى كيفية تحصيلها .

✓ عدم تخصيص الإيرادات معنى ذلك فهي مخصصة لتغطية نفقة معينة فهي موجهة لكافة النفقات

✓ تحصيل الإيرادات المرخص بها دون تجاوزها ولا يمكن التقاعس بشأنها¹

ثانيا: صرف النفقات

حسب المادة 75 من قانون 17/84 "لا يجوز صرف اية نفقة بما يتجاوز مبلغ الاعتمادات المفتوحة ضمن الشروط المحددة في هذا القانون ، ما لم تنص احكام تشريعية على خلاف ذلك"

معنى ذلك فالجامعة لا يمكنها ان تصرف نفقات تتجاوز المبلغ المحدد لها في الميزانية وتحكم النفقات قاعدة تخصيص الاعتمادات ، معنى ذلك كل وزارة لها اعتمادات معينة ولا يمكنها ان تمنح

الوزارة مثلا وزارة التعليم العالي والبحث العلمي منها الجامعة مبلغ إجمالي لنفقة دون تخصيصه ، وبالتالي تتصرف فيه كما تشاء وأيضا عدم تحويل الاعتماد من باب إلى آخر²

فننفقات المستخدمين والتسيير لا يمكن أن تنتقل من باب إلى آخر في نفقات المستخدمين والتسيير

¹د محمد صغير بعلي ود يسري ابو العلا ، المرجع سبق ذكره ، ص 105-106

²د محمد صغير بعلي ود يسري ابو العلا ، المرجع سبق ذكره ، ص 107

فإنفاق يستلزم المرور بالمراحل التالية: مرحلة إدارية تتكون من الالتزام بالنفقة، التصفية، الأمر بالصرف، ثم مرحلة المحاسبية وهي مرحلة الدفع³

(1) الالتزام بالنفقة :

معناه نشوء دين على كاهل الجامعة أما أن يكون بموجب :

* تصرف قانوني كالعقود والصفقات العمومية، فالكلية أبرمت عدة عقود مع المقاولين لانجاز مخبر، وتمهينة المساحة الخضراء، وكذلك شراء معدات الإعلام الآلي،

* أو بموجب قانون، يتعلق الأمر هنا بتعيين المستخدمين من أساتذة جدد وكذا موظفين سواء جدد أو لهم أقدمية في كليات أخرى

(2) التصفية

هنا نقوم بتحديد مبلغ النفقة على أساس الوثائق المحاسبية، فإذا تعلق الأمر بالمستخدمين فالراتب الخاص بهم محدد.

أما النفقات التسيير ف شراء المعدات يتطلب القيام بإجراءات التالية :

-الحصول على الفاتورة الاولية :

يعني ان مصلحة المحاسبة تتصل بعدة ممولين للحصول على فاتورات شكلية من اجل مقارنة مبالغ المعدات

-المطالبة بالمعدات والمستلزمات

من خلال الاتصال بالمول المناسب وإعطائه قائمة المعدات وعند قبول المبلغ يتم منح الفاتورة والمعدات ووضع على ظهر الفاتورة انجزت الخدمة

4. الامر بالصرف :

الامر بالصرف يأمر بدفع النفقة من طرف مصلحة المحاسبة عن طريق حوالات الدفع

5. الدفع

معناه ابراء الدين العمومي

الفرع الثاني: المكفون بتنفيذ الميزانية

اولا: الامر بالصرف

ويقصد به كل شخص مؤهل قانونا لتنفيذ عمليات تتعلق بأموال الدولة ومؤسساتها وجماعاتها العمومية، سواء كانت هذه العمليات تتمثل في إيرادات او نفقات، وهو اما ان يكون معيناً او منتخبا، كما يمكن ان

يشمل الامر بالصرف الرئيسي والثانوي¹

وامثلة عن الامرين بالصرف الرئيسي

-الوزراء

-الولايات

-رؤساء المجلس الشعبي البلدي

³ حسين الصغير، دروس في المالية والمحاسبة، طبعة 2، دارالمحمدية، 2001، ص 131

¹ حسين الصغير، المرجع سبق ذكره، ص 120-121

المسؤول المعين قانونا على رأس المؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري
 اما الامر بالصرف الثانوي فيضم رؤساء المصالح غير مركزة المعنيون
 يعتبر العميد الامر بالصرف الرئيسي لكلية العلوم الدقيقة والإعلام الالي لكون الجامعة مؤسسة عمومية فهو
 المسؤول عن تنفيذ الميزانية ويعطي الامر بذلك لمؤوسيه
 ويتولى ايضا ابرام الصفقات باعتباره رئيس اللجنة الاستشارية لكلية ،ويختار العرض المناسب وهو الممثل
 القانوني عنها ،ويبحث عن المقاولين والممولين المناسبين للتعاقد معهم
ثانيا :المحاسب العمومي

المقصود به كل شخص يعين قانونا للقيام بالعمليات الخاصة باموال الدولة سواء مباشرة او بواسطة
 محاسبين اخرين ،وسواء تعلق الامر بتحصيل الايرادات او دفع النفقات، كما يعتبر محاسبا عموميا كل من
 يكلف قانونا بمسك الحسابات الخاصة بالاموال العمومية او حراستها²
 هذا بالنسبة للتعريف، من بين الشروط المتوفرة والإجراءات المتبعة لتوليه هذا المنصب :

1. ان يكون لديه رتبة محاسب رئيسي وخبرة مهنية لا تقل عن 4 سنوات
2. تقديم طلب كتابي لعميد الكلية من اجل تعيينه وبعد الموافقة على ذلك يتم كتابة طلب الى امين
 الخزينة للولاية

3. تقديم الملف كاملا من :

✓ شهادة الميلاد

✓ الدبلوم

✓ نسخة من بطاقة التعريف الوطنية

✓ صحيفة السوابق العدلية

✓ مقرر التعيين اجراء تحقيق خاص بالمحاسب على مرحلتين :

-تحقيق اداري تقوم به الخزينة

-تحقيق تقوم به الشرطة في مكان الذي يقيم فيه الموظف ،وبعد انتهائها من ذلك ترسله الى الخزينة
 العمومية والفائدة من هذا التحقيق التأكد من سلوك هذا الموظف

4. بعد استكمال الملف تقوم باستخراج ختم خاص به يحمل اسم ولقب المحاسب العمومي وكذا اسم
 الكلية

5. يتم فتح حساب خاص بالكلية المتمثل في :

✓ حساب في الخزينة

✓ حساب جاري

*ملاحظة

²حسين الصغير، المرجع سبق ذكره ، ص121

يوجد في هذه الكلية محاسب معتمد واحد، لكن في بعض الكليات يتطلب وجود مساعد له نفس المسؤوليات، لكونه غير معتمد لدى الخزينة فيطلق عليها بالمحاسب الممارس من مهامه:

مسك جميع الوراق المحاسبية الخاصة بالكلية، فهو مسؤول ماليا اي يقوم بعملية دفع الفاتورات، وكذا رواتب الموظفين من اداريين واساتذة

لا يمكن تنفيذ ميزانية لم يؤشر عليها المراقب المالي، وبالتالي يشرع موظفو المصلحة في صرف النفقات من خلال منح رواتب الموظفين، وشراء ماتحتاجة الكلية من عتاد، وكذا التكفل بتربص الاساتذة والموظفين خاصة كل من لدية الصنف 10 فما فوق وغيرها من الامور المتعلقة بكل باب ومادة من الميزانية .

المطلب الثاني: الرقابة على تنفيذ الميزانية

معناه مراجعة تنفيذ الميزانية اي هل فعلا تم تنفيذها وفق السياسة المنتهجة وتشمل عدة صور¹

ولهذا نتطرق العنصرين هما:

الفرع الاول: الرقابة الادارية

تنقسم الى نوعين من الرقابة

اولا: الرقابة الموضوعية

معناها انتقال الرئيس الى مرؤوسيه لتفقد مكان عمله، فمثلا الجامعة يتم مراقبة ميزانيتها من طرف لجنة خاصة بالمحاسبة التابعة لوزارة التعليم العالي والبحث العلمي، بينما الكلية تخضع لهذا النوع من التفتيش، وعموما تتلقى المراقبة من رئيس الجامعة ميدانيا مع الامين العام لتفقد ما تم صرفه خلال السنة المالية. وهذا عادة ما يكون في اواخر السنة وبالضبط في شهر ديسمبر

ثانيا: الرقابة على اساس الوثائق

وهذه الطريقة تعد الاسهل من الرقابة الاولى، لكون الرئيس لا يتنقل الى مكان العمل، وإنما يطلب تقارير ووثائق خاصة بنهاية السنة المالية، وهذا ما يحدث في شهر ديسمبر وكذا ما تطلبه المديرية الفرعية للمحاسبة والميزانية للجامعة من مصلحة الكلية بموافاتها بتقرير كامل عن المحاسبة

اضافة الى ذلك ما تقدمه المصلحة من وثائق خاصة للمراقب المالي للتأشير عليها وتمثل فيما يلي :

-تقديم بيان السجل

-ميزانية التسيير والأخذ على العاتق

والالتزام تقديري لسداسي الاول وتقديم تسوية بالمصروفات لهذا السداسي وتحديد الباقي ليضاف الى

السداسي الثاني ونفس العملية للسداسي الثاني

ورقابة المالية تمارس من خلال اجراءين هما

أولا: الرقابة السابقة

¹ محرزى محمد عباس، "اقتصاديات المالية العامة"، بن عكنون، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، ص 451

وهذه العملية تأتي قبل تنفيذ الميزانية وهذا عندما يقوم المراقب المالي بتأشير عليها و ذلك عندما يتحقق من مطابقة مبلغ الاعتماد وتوزيعه بتساوي على مجموع الابواب الخاصة بنفقات المستخدمين و التسيير

وذلك من قيام مصلحة المحاسبة و الميزانية و بتنسيق مع عميد الكلية وأمينها العام و بعد استلام مقرر يتضمن توزيع ميزانية التسيير للسنة 2013 المصادق عليها بقرار وزاري مشترك. و التي تقرر فيها اعتماد الخاص بكل كلية و المؤشر عليها من قبل المراقب المالي و بالاعتماد على ما جاء في المقرر يشرع بتوزيع الاعتماد الخاص بكل باب على مواد دون ان يتعدها و عند الانتهاء منها يتم تقديم مع الميزانية طلب المصادقة على ميزانية التسيير، والذي يمضي عليه العميد و كذا المراقب المالي، و يقدم الى السيد والي الولاية.

و يتم كتابة مجموع العام للنفقات بالأحرف و الأرقام في اخر الميزانية، و الممضاه من العميد و يتم الامضاء عليها من الامين العام للولاية نيابة عن الوالي .
ثانيا: الرقابة اللاحقة

وهذه الرقابة يقوم بها المراقب المالي عندما يتفحص الحسابات و الفاتورات بشكل شهري، و كل ثلاثة اشهر وفي كل سنة، وهذا يعتبر التأشير عليها، و بداية تنفيذها الى غاية انتهاء السنة المالية. و تقديم رئيس المصلحة تقرير عن السنة المالية بكاملها، و تقديم ما تم صرفه، و هل غطى مبلغ الاعتماد نفقات الكلية، و هذا يتم معرفته عند تقديم تقرير عند نهاية كل سدا سي.

المطلب الثاني الرقابة التشريعية

تتولى البرلمانات بالقيام بهذه الرقابة على تنفيذ الميزانية، ما دام انها هي من تقوم بالمصادقة عليها و هذا من خلال تأكد من صحة تنفيذها

وهذه الرقابة لا يمكن بتاتا ان تخضع إلا الجامعة، و منها الكلية فهي تمسها الرقابة الادارية فقط ولكن كقطاع ككل اي وزارة التعليم العالي و البحث العلمي تجد نفسها مرغمة باتباع هذه الرقابة، من خلال الاسئلة الشفوية و الكتابية و الاستجواب التي يمارسها البرلمان على وزير التعليم العالي و تتبع بشأنها مرحلتين هما:

الفرع الأول: المرحلة المعاصرة لتنفيذ الميزانية

وهي الرقابة تقوم بها لجنة الشؤون الاقتصادية و المالية في البرلمان، وهذا اثناء السنة المالية التي تنفذ فيها الميزانية. من خلال مطالبة وزير التعليم العالي تقديم الوثائق و المستندات التي تبين صحة تنفيذها¹ و إذا تم اكتشاف اية مخالفة فانه يخضع لأسئلة شفوية و كتابية، و يصل حتى استجوابه حول كيفية تنفيذ ميزانية التسيير للجامعات.

المطلب الثالث: المرحلة اللاحقة على تنفيذ الميزانية

وهذه العملية يقوم بها البرلمان عند انتهاء الميزانية، فيطالب وزير التعليم العالي بتقديم حساب ختامي عن ميزانية التسيير حتى يتم التأكد من مدى صرف النفقات المستخدمين و التسيير. يقدم في شكل جدول يبرز

¹ محرزى محمد عباس المرجع سبق ذكره صفحة 455

العمادات المالية الممنوحة في بداية السنة وكذا الممنوحة في الفترة التكميلية مع النفقات على مدار السنة والفروقات التي تبقت وهذا مايسى بالوضعية المالية

الخلاصة الفصل

بعد الدراسة الميدانية تبين لنا ان عمل مصلحة الميزانية و المحاسبة في تنفيذ الميزانية واعتمادها يأتي بعد اجتماع وتشاور بين كل الموظفين الفاعلين في كل المصالح الاخرى وكذلك يخضع للرقابة الادارية اولا من اعوان داخل المصلحة مرورا برئيس المصلحة الى الأمين العام وصولا الى العميد وهذا في كل عملية مالية وهي في علاقة مستمرة و دائمة مع مراقبة المالية حيث تشرف هذه الاخيرة على مراقبة الميزانية منذ اعتمادها الى غاية ختامها على مدار السنة في كل فصل وكل سداسي . وكذلك لاحضنا نشاط مستمر مع مديرية الضرائب من اجل مراقبة كل الممولين والمقاولين القائمين بالاشغال داخل المؤسسة.

هذا ما لفت انتباهنا طوال فترة اعداد هذا التقرير.

الخاتمة العامة.

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 وحمائته 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 بمواكبة 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.

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 القبلية 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 الاطلاع على أعمال الإدارات ومؤسسات القطاع العام، 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 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.

المراجع :

الكتب

- أ.حسين الصغير، دروس في المالية العامة و المحاسبة العمومية، الجزائر، دار المحمدية العامة، 2001
- أبو منصف ، مدخل للتنظيم الاداري و المالية العامة ، دار المحمدية العامة ، الجزائر
- احمد عرفة وسمية شبلي ، الإدارة و الفراغ ، فعاليات التخطيط و الرقابة ، دار النيل للنشر ، مصر ، 1989،
- الرائد محمد مهنا العلي ، الوجيز في الإدارة العامة ، الرياض ، الدار السعودية للنشر و التوزيع ، 1984 ،
- إبراهيم قلاتي، قاموس الهدى ، مكتب الدراسات ، دار الهدى، 1999
- إبراهيم علي عبد الله ، مبادئ المالية العامة ، دار صفاء للطباعة و النشر و التوزيع ، عمان
- إيهاب صبيح محمود رزق، الإدارة الأسس و الوظائف، دار الكتب العلمية للنشر و التوزيع، جزء 2 ، مصر، سنة 2001

- برحماني حفيظ، المالية العامة في التشريع الجزائري، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2015
- ثابت عبد الرحمان إدريس، جمال الدين محمد المرسي، الإدارة الإستراتيجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، سنة 2001

- جهاد سعيد خصاولة ، المالية العامة و التشريع الضريبي بين النظرية و التطبيق العلمي، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى. عمان، 2010

- حامد عبد المجيد دراز، المرسي السيد الحجازي، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004
- حسن الصغير، دروس المالية العامة و المحاسبة العمومية ، ط2، دار المحمدية العامة ، الجزائر ، سنة 2001

- حسين راتب يوسف ريان ، الرقابة المالية في الفقه الإسلامي ، دار النفائس للنشر و التوزيع ، عمان، الأردن ، 1999،

- ديندني يحي ، المالية العمومية ، ط2، دار الخلدونية ، 2014
- سوزي عدلي ناشد ، المالية العامة ، منشورات الحلبي الحقوقية، 2003 ،
- سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2000 ،
- سعيد محمد المصري ، التنظيم و الإدارة (مدخل معاصر) الدار الجامعية للطبع و النشر و التوزيع ، مصر، 1999،

- علي زغدود ، المالية العامة، ط4 ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2010،
- عبد الكريم أبو مصطفى ، الإدارة و التنظيم (المفاهيم – الوظائف – العمليات)، مصر، دار المعارف، 2001
- علي شريف، الإدارة المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002
- فيصل فخري مراد، الأسس و النظريات و الوظائف، الأردن، دار النشر العربية، 1983
- فاطمة سويسي ، المالية العامة موازنة الضرائب ، المؤسسة الحديثة للكتاب ، طرابلس ، لبنان ، 2005

- قاسم إبراهيم الحسين، المحاسبة الحكومية و الميزانية العامة، عمان، الاردن، مؤسسة الوراق للنشر، 1999،
- كرم الستاني و آخرون ، المنجد في اللغة والإعلام ، الطبعة 39 ، بيروت، دار المشرق، 2005
- كامل بربر، الإدارة عملية و نظام، مصر، المؤسسة الجامعية للدراسات، 1996
- لعمارة جمال، منهجية الميزانية العامة للدولة في الجزائر، دار الفجر للنشر و التوزيع، الجزائر، 2005 ، ط 9،
- محمد شاكر عصفور، كتاب أصول المالية العامة ،دار الميسرة، 2008 ،
- محمد عباس محرزى، اقتصاديات المالية العامة ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر 2003،
- محمد الصغير بعلي ويسرا أبو العلاء ،المالية العامة ،الجزائر، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع 2003،
- محمد طاقة ،اقتصاديات المالية العامة ،ط1 ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ،عمان، 2007 ،
- محمد مسعي ، المحاسبة العمومية، ط 2، دار الهدى، الميله، الجزائر 2003
- محمد أمين عودة، إدارة المشروعات العامة ،(القضايا والاستراتيجيات)،ط2، مطبوعات جامعة الكويت، 2009
- محمد احمد خليل ،المراجعة والرقابة المحاسبية ،دار الجامعات المصرية ،سنة 2003
- مسعود صديقي ،محمد التهامي طواهر ،المراجعة وتدقيق الحسابات ،ط2، ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر 2003
- مصطفى الفار، الإدارة المالية العامة، ط1 دار السلامة للنشر والتوزيع، الأردن، 2008،
- ممدوح الصرايرة ، القانون الاداري(مبادئ القانون الإداري ،التنظيم الإداري ،الضبط الإداري،المرفق العام،ط1 ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ،عمان 2012
- نورات فرحات ،المالية العامة ،منشورات الحلبي الحقوقية ،،لبنان ،
- نواف كنعان، الرقابة المالية على الأجهزة الإدارية في دولة الإمارات العربية المتحدة، مجلة جامعة الشارقة، العدد 2 لسنة 2005.
- ALI BISSAAD : droit de la comptabilité publique; Alger; éditions hama .2004 ;page86

مذكرات

- بغداد كمال ،النظام القانوني للمؤسسة العمومية المهنية في الجزائر(مذكرة ماجستير)،فرع قانون المؤسسات،كلية الحقوق جامعة يوسف بن خدة ،الجزائر 2011-2012،
- زيوش رحمة، الرقابة المالية على مؤسسات مراكز التكوين المهني، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2002/ 2003

محاضرة

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

مجلة

- أبو بكر مصطفى بعيرة، الرقابة في المنظمات- مفاهيم أساسية-، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، جامعة الدولة العربية، العدد 273

المراسيم

- المرسوم التنفيذي رقم 414/92 المؤرخ في 14/11/1992 ، المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، الجريدة الرسمية، العدد 82 ، الصادرة في 15/11/1992، المادة 04
- المرسوم التنفيذي رقم: 258-98 الذي يتضمن تحويل الديوان الوطني للأرصدة الجوية إلى مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري. المؤرخ في 25 اوت 1998 ، الجريدة الرسمية ، عدد 63 ، الصادرة في 26 اوت 1998 المادة 05
- المرسوم التنفيذي رقم 70-98، يتضمن إنشاء الوكالة الوطنية لتنمية السياحة وتحديد قانونها الاساسي، المؤرخ في 21 فبراير 1998 ، الجريدة الرسمية ، العدد 11،
- القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية الجريدة الرسمية رقم 35 الصادرة بتاريخ 15/08/1990

الملخص

من خلال ما تم عرضه توصلنا الى أن اجهزة الرقابة المالية على تنفيذ الميزانية تلعب دورا مهما في المحافظة على المال العام وتعتبر الرقابة عملية أساسية في الإدارة عموما ، والتي تمس المجال المحاسبي والمالي على وجه الخصوص ، فهي التي تمكن من التعرف على كيفية سير العمل داخل التنظيم والتأكد من استخدام الأموال العامة في الأغراض المخصصة لها.

ويتضح من التقسيمات الرقابية المذكورة تعدد جهات الرقابة المالية وتنوع أساليبها ، وبالرغم من ذلك فان هذه التقسيمات متعددة لكنها تكمل بعضها البعض ، من اجل تحقيق الرقابة الدائمة والمستمرة على الأموال العمومية كما تعتبر رقابة المالية وسيلة لضمان احترام القوانين والأنظمة التي تتحكم في حركة الأموال العمومية، الأمر الذي يكفل دعم الإدارة وتقويتها ومنع تفككها وانهيارها.

كما ان الاعوان المكلفين بتنفيذ واعداد الميزانية العامة لهم دور فعال في السير الحسن و الدقيق في عملية الرقابة ، وتزودها بالمعلومات الكافية في مجال التحصيل والإنفاق العام ، بما لا يتعارض مع القوانين ومبادئ المحاسبة العمومية، ويعتبر هذا الموضوع مجالا خصبا للدراسة

الكلمات المفتاحية:

الرقابة، الميزانية، المؤسسة العمومية ، طابع إداري

Résumé

Grâce à ce qui a été mis en place, nous avons atteint ce financière des dispositifs de contrôle sur la mise en œuvre du budget joue un rôle important dans le maintien de l'argent public est le contrôle est un processus essentiel dans la gestion globale, affectant la comptabilité et sur le terrain financier en particulier, ceux qui ont pu apprendre comment le flux de travail au sein de l'organisation Et s'assurer que les fonds publics sont utilisés aux fins qui leur sont assignées.

Il ressort clairement des divisions de surveillance ont mentionné la multiplicité des organes de contrôle financier et la diversité des méthodes, cependant, ces divisions multiples, mais se complètent mutuellement, afin d'obtenir un contrôle permanent et continu sur les fonds publics est également considéré comme le moyen de contrôle financier pour assurer le respect des lois et règlements qui régissent le mouvement des fonds publics, qui Ce qui garantit que le Département est soutenu, renforcé et empêché de se désintégrer et de s'effondrer.

En outre, les agences chargées de la mise en œuvre et de la préparation du budget général ont un rôle effectif à jouer dans le processus de supervision et leur fournissent des informations suffisantes en matière de recouvrement et de dépenses publiques, en violation des lois et principes de la comptabilité publique.

les mots clés:

Contrôle, budget, institution publique , nature administrative