

جامعة ابن خلدون - تيارت -

كلية العلوم التجارية و الاقتصادية و علوم التسيير

قسم: العلوم التجارية

## تقييم الرقابة القضائية لمجلس المحاسبة

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

تخصص : مالية

الأستاذة المشرفة:

إعداد الطالب :

الدكتورة ساجي فاطيمة

سنوسي بوبكر صديق

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: .....

السنة الجامعية 2016 - 2017

## شكر و تقدير

لا يسعني و أنا أضع اللمسات الأخيرة لهذا البحث ، أن أتقدم بكامل شكري و خالص عرفاني إلى كل الذين قدموا لي يد العون و المساعدة ، و أخص بالذكر و في المقام الأول ، الأستاذة الفاضلة الدكتورة ساجي فاطمة و التي تكرمت بإشرافها على انجاز هذه المذكرة و منحتني الكثير من وقتها الثمين في سبيل التوجيه و الإرشاد ، و وجدت لديها كل التشجيع و التفهم و المساعدة ، و لولا توجيهاتها و نصائحها القيمة ما استطعت إتمام هذا البحث.

كما أتقدم كذلك، بجزيل الشكر و التقدير و العرفان إلى الأستاذين الفاضلين: الأستاذة الراحلة بالعجين خالدة و الأستاذ المحبوب حواس أمين اللذين قبلتا المشاركة في لجنة مناقشة و تقييم هذا البحث ، و في نفس هذا المقام أتوجه كذلك بالشكر الخالص إلى جميع أساتذة كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير الذين كانوا معنا في مسيرتنا الدراسية .

إلى كل هؤلاء نقول لهم :

<< بارك الله لكم وجعلها في ميزان حسناتكم وجعل الجنة مثواكم >>

## الاهداء

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 برويتك

"الله جل جلاله"

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة .. ونصح الأمة .. إلى نبي الرحمة ونور العالمين

"سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم"

إلى من كلفه الله بالهبة والوقار .. إلى من علمني العطاء بدون انتظار .. إلى من أحمل  
أسمه بكل افتخار .. أرجو من الله أن يمد في عمرك لتري ثماراً قد حان قطافها بعد طول  
انتظار وستبقى كلماتك نجوم أهدني بها اليوم وفي الغدو إلى الأبد..

والدي العزيز

إلى ملاكي في الحياة .. إلى معنى الحب وإلى معنى العنان و التفاني .. إلى بسمه الحياة  
وسر الوجود إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى أغلى الحبايب

أمي الحبيبة

إلى من رافقتموني منذ أن كنت رضيعاً ومعكم سررت الدرب خطوة بخطوة وما زلت  
ترافقونني حتى الآن.. إلى شمعة متقدة تنير ظلمة حياتي..

إخوتي الأعزاء

إلى الإخوة و الأخوات ، إلى من تحلو بالإناء وتميزوا بالوفاء والعطاء إلى ينابيع الصدق  
الطافي إلى من معهم سعدي ، وبرفقتهم في دروب الحياة الحلوة والحزينة سررت إلى  
من كانوا معي على طريق النجاح والخير إلى من عرفتك كيف أجدهم وعلموني أن لا  
أضيعهم

أصدقائي

## ملخص:

تعالج الدراسة موضوع دور الرقابة القضائية لمجلس المحاسبة في حماية المال العام من كل أنواع التبذير و الاسراف و سوء الإستعمال حيث اصبح جانب النفقات العمومية مشكلة التي تواجهها الدولة في ظل التطورات القائمة وذلك زيادة احتياجات العامة التي ادت الى تأثير على الميزانية العامة ، فلا بد من الدولة حد من هذه المشكلة بوضع اجهزة رقابية قائمة عليها من أجل اتباع مختلف المراحل للتنفيذ .

بهدف معالجة الاشكالية لقد تطرقنا الى دراسة الميزانية العامة بين التحضير و التنفيذ وكذلك الرقابة المالية ومختلف الاجهزة الرقابية التي وضعها المشرع الجزائري للمحافظة على المال للحكومة حيث اتجهنا في دراستنا الى الجهاز القضائي وكيفية عمله بالنسبة لمجلس المحاسبة حيث تدرس شكل رقابة الحساب وآجال تقديمها و اجراءات المتبعة خلال حساباتها و نتائجها وضبط الرقابة في مجال تسيير الميزانية و المالية . وما توصلنا اليه هو عدم فعالية الرقابة القضائية لمجلس المحاسبة وذلك لافتقارها للطابع الردعي،

**الكلمات المفتاحية :** الرقابة المالية ، الميزانية ، النفقات العمومية ، الرقابة الادارية ، الرقابة السياسية ، الرقابة القضائية ، مجلس المحاسبة،

# فهرس المحتويات

# فهرس المحتويات

## الفهرس

الصفحة	المحتويات
	إهداء
	كلمة شكر
	الملخص
	فهرس المحتويات
أ- هـ	مقدمة
	الفصل الأول: الميزانية العامة بين التحضير و التنفيذ
	تمهيد
10	المبحث الأول: ماهية الميزانية العامة
10	المطلب الأول: النشأة و التعريف بالميزانية
11	1- نشأة الميزانية العامة
12	المطلب الثاني: مراحل تطور الميزانية
14	1- الموازنة التقليدية
16	2- موازنة البرامج و الأداء
18	3- موازنة التخطيط و البرمجة
20	4- موازنة الأساس الصفري
24	5- الموازنة التعاقدية
	المبحث الثاني: قواعد الميزانية و مراحل اعدادها
25	المطلب الأول: القواعد العامة للميزانية
25	1- القاعدة السنوية
27	2- قاعدة التوازن العام للميزانية
28	3- قاعدة عدم تخصيص الإيرادات
29	4- قاعدة العمومية للميزانية العامة

## فهرس المحتويات

30	5- قاعدة الوحدة للميزانية العامة
	<b>المبحث الثالث: تنفيذ الميزانية العامة في الجزائر</b>
32	المطلب الأول: الأعران المكلفون بتنفيذ العمليات المالية العامة
32	1- مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي
33	2- الأمر بالصرف
37	3- المحاسبون العموميون
40	المطلب الثاني: إجراءات تنفيذ نفقات الميزانية العامة
40	1- تنفيذ الإيرادات العامة
44	2- تنفيذ النفقات العامة
51	خلاصة
	<b>الفصل الثاني: الرقابة المالية أسس و مفاهيم</b>
52	<b>المبحث الأول : دلالات الرقابة المالية</b>
52	المطلب الأول: ماهية الرقابة
52	1- نشأة الرقابة المالية
54	2- تعريف الرقابة المالية
55	المطلب الثاني: أهمية و أهداف الرقابة المالية
55	1- الأهمية
56	2- الأهداف
58	<b>المبحث الثاني: أنواع و أساليب الرقابة المالية</b>
58	المطلب الأول: أنواع الرقابة المالية
58	1- الرقابة حسب التوقيت الزمني
60	2- الرقابة حسب موضوع الرقابة
61	3- الرقابة حسب الجهة التي تمارس الرقابة
63	المطلب الثاني : أساليب تنفيذ الرقابة المالية
	<b>المبحث الثالث: أنواع الرقابة المالية على تسيير الأموال العمومية في الجزائر</b>

## فهرس المحتويات

66	المطلب الأول : نظام الرقابة الداخلية
67	1- تعريف الرقابة المالية القبلية
68	2- المراقب المالي
72	3- رقابة المفتشية العامة للمالية
79	المطلب الثاني : الرقابة الخارجية
79	1- الرقابة الشعبية - السياسية -
80	2- رقابة البرلمان
83	3- مجلس المحاسبة
87	خلاصة
	<b>الفصل الثالث: واقع الرقابة القضائية لمجلس المحاسبة</b>
89	<b>المبحث الأول: الرقابة القضائية على حسابات المحاسبين العموميين و الفعليين</b>
89	المطلب الأول: مراجعة حسابات المحاسبين العموميين
90	1- اجراءات مراجعة حسابات المحاسبين العموميين
93	2- الحكم على الحسابات
94	المطلب الثاني: مراجعة حسابات المحاسبين الفعليين
94	1- اجراءات التصريح بالتسيير الفعلي
96	2- كيفية الحكم على حسابات المحاسبين الفعليين
	<b>المبحث الثاني : شكل رقابة الحسابات و آجال تقديمها و اجراءات تقييم نتائجها</b>
97	المطلب الأول : شكل الحسابات و آجال تقديمها
98	1- تقديم الحسابات الادارية للآمرين بالصرف
99	2- تقديم حسابات تسيير المحاسبين العموميين
100	المطلب الثاني: اجراءات تقديم الحسابات و نتائجها
102	1- اجراءات تقديم الحسابات
105	2- النتائج المترتبة عن التأخير في تقديم الحسابات

## فهرس المحتويات

	المبحث الثالث: رقابة مجلس المحاسبة على تسيير آمرين بالصرف
109	المطلب الأول : مراقبة نوعية التسيير
109	1- مفهوم رقابة نوعية التسيير
112	2- اجراءات رقابة نوعية التسيير
115	المطلب الثاني: رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية و المالية
115	1- مفهوم رقابة الانضباط في مجال التسيير في الميزانية
116	2- اجراءات رقابة الانضباط في تسيير الميزانية و المالية
117	3- النتائج المترتبة عن رقابة الانضباط في تسيير الميزانية و المالية
118	خلاصة الفصل
122-120	الخاتمة
127-123	قائمة المصادر والمراجع

## قائمة الأشكال البيانية:

الصفحة	عنوان الشكل البياني	الرقم
23	عمليات التخطيط و الموازنة لاسلوب Z.B.B	01 - 01
41	مراحل تنفيذ الايرادات العمومية	02 - 01
48	مراحل تنفيذ النفقات العمومية	03 - 01
78	الهيكل التنظيمي للمفتشية العامة للمالية المركزية	01 - 02

# مقدمة

أضحت النفقات العامة أداة الدولة التي تستخدمها في تحقيق الدور الذي تقوم به في مختلف المجالات، فهي تعكس كافة جوانب الأنشطة العامة، وتبين البرامج الحكومية في شتى الميادين في صورة أرقام واعتمادات تخصص لكل جانب منها تلبية للحاجات العامة للأفراد، وسعياً وراء تحقيق أقصى نفع جماعي ممكن لهم.

لقد حرص التقليديون على دراسة النفقات العامة في ظل المنطق الكلاسيكي الذي كان يحدد النفقات اللازمة للوفاء بالحاجات العامة التي كانت الدولة تقوم بإشباعها طبقاً لمقتضيات المذهب الاقتصادي الحر، ولهذا لم يكن هناك مبرر حينذاك لتحصيل الإيرادات العامة، سوى التمكن من تغطية حجم النفقة اللازم للعدد الضئيل من المرافق التي كانت الدولة تتدخل فيها في حياة الأفراد، وبالتالي فالدولة في ظل النظرية التقليدية، تقدر مبدأ توازن الميزانية ولا تسمح بتحصيل إيرادات إلا في حدود ما يلزمها من نفقات لسيير المرافق العامة، ومع تطور الأحداث لم تصبح الدولة مجرد حارسة للأفراد كما كانت، وإنما أخذت تتدخل بشكل متزايد في النشاط الاقتصادي القومي وفي الحياة الاجتماعية، فزادت أهمية الإنفاق العام لمواجهة أوجه التدخل المتعددة، كما أصبحت النفقات العامة أداة فعالة في التأثير على الهيكل الاقتصادي والاجتماعي وتحقيق التوازن المطلوب بين الأفراد، ولقد أدت هذه التطورات إلى خروج الميزانية العامة على منطق التوازن الذي كان سائداً في الفكر التقليدي، وأمكن زيادة الإنفاق العام لتحقيق كافة الأغراض المتقدمة على الرغم من احتمال وجود عجز في الميزانية، ولقد أظهرت التجارب والتطبيقات المالية الحديثة فكرة إحداث عجز منظم في الميزانية لتحقيق التوازن الاقتصادي ومحاربة الآثار الضارة للدورات الاقتصادية، إلا أن فكرة إحداث العجز المنظم أو ظاهرة تزايد النفقات العامة لم تعد تناسب التطورات الحاصلة في الاقتصاديات المعاصرة بل أضحت من المسائل والقضايا الجوهرية التي أثار اهتمام الباحثين في دول العالم، في ظل تقلص الموارد واتساع الحاجات، وهو ما تطلب ممارسة عملية المراقبة لاستخدام هذه الموارد والإمكانات حتى تتمكن من تخصيصها وتوزيعها توزيعاً عادلاً من أجل تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي .

إن ميزانية الدولة قبل تنفيذها لا بد أن تخضع إلى نوع خاص من الرقابة تسمى الرقابة السابقة وبالأخص الرقابة المالية والتي تهدف إلى اكتشاف وتحليل المشاكل الممكن حدوثها وتفاديها ومعالجتها قبل حدوثها، والموافقة السابقة لأجهزة الرقابة على القرارات المتعلقة بصرف الأموال، وبالرغم من أنها تؤدي إلى كثرة الإجراءات اللازمة للقيام

بعملية النفقات، مما يترتب عليها بطء سير المرافق العامة إلا أنها تعتبر الحاسمة في تأدية الغرض التي تهدف إلى تحقيقه، والمتمثل في تطبيق الميزانية تطبيقاً سليماً تراعي فيه كافة قواعد الإنفاق المقررة، كما يكون هدفها ضمان تطبيق القوانين والقواعد التنظيمية و التحقق من الشرعية المالية للالتزامات للنفقات العمومية .

كما أن عمليات المراجعة والرقابة تتم قبل و بعد الصرف و لا يجوز لأي وحدة تنفيذية الارتباط بالتزام أو دفع أي مبلغ قبل الحصول على موافقة الجهة المختصة بالرقابة المالية قبل الصرف. وقد أطلق عليها البعض اسم الرقابة الوقائية أو الرقابة المانعة .

من خلال ما سبق نهدف إلى الإلمام والإحاطة أكثر بمختلف الجوانب التي تمس الموضوع من خلال الإجابة عن

### 1/ الإشكال التالي:

- ما مدى فعالية الرقابة القضائية لمجلس المحاسبة .

من خلال هذا التساؤل الجوهرى يمكننا صياغة التساؤلات الفرعية التالية:

- ما المقصود بالميزانية العمومية ومراحل تحضيرها؟.

- ما المقصود بالرقابة المالية و ماهي الهيئات المتعلقة بها .

- ما هو واقع الرقابة القضائية لمجلس المحاسبة .

### 2- فرضيات البحث :

لكي نتمكن من حل ومناقشة هذه الإشكالية نضع عدد من الفرضيات التي تبقى دائماً قابلة للاختبار والمناقشة:

- الميزانية العامة هي أهم دعائم النظام المالى والتي تسمح بتوضيح الإيرادات والنفقات العامة للدولة
- تتمثل أجهزة الرقابة في مختلف الهيئات العليا التي تخولها الدولة لهذه العملية.
- الرقابة المالية تتم بتفادي الأخطاء وفحص العمليات المالية ومدى الالتزام بالقوانين والتشريعات ومراجعتها.

- للأجهزة الرقابية دور في الحد من هدر وتبديد المال العام وحمايته، وتقف سداً منيعاً في وجه الفساد ومكافحته وحسن على تسيير النفقات العمومية.

### 3- المنهج المتبع:

للإجابة على الإشكالية وحتى نصل إلى ثمرة هذا الموضوع يتوجب علينا اعتماد المنهج الوصفي وذلك من خلال التطرق إلى المفاهيم والدلالات المتعلقة الميزانية العامة والرقابة المالية، إضافة مساهمة واقع الرقابة القضائية في تسيير مجلس المحاسبي.

### 4- أدوات الدراسة:

- وتماشياً مع هذه المناهج اعتمدنا في هذه الدراسة على بعض الأساليب وهي:
- أسلوب البحث الأكاديمي، الذي يعتمد على المراجع المختلفة مثل الكتب والمقالات والملتقيات والمجالات والدراسات السابقة في هذا الموضوع.
  - أسلوب البحث المعلوماتي عن طريق شبكة الانترنت.
  - القوانين والتشريعات ذات الصلة بتنظيم المالية العامة والمحاسبة العمومية في الجزائر.

### 5- أهمية البحث:

يكتسح البحث أهميته من خلال الموضوع الذي يعالجه، والذي يتعلق بتقييم الرقابة القضائية لمجلس المحاسبة وتكمن هذه الأهمية في الاعتبارات التالية:

- التعرف على الميزانية العامة للدولة وطرق إعدادها وتنفيذها في الجزائر.
- إبراز أهمية الرقابة المالية على المال العام لاكتشاف الأخطاء والحد من التلاعبات، والأجهزة القائمة بها وأساليبها وأنواعها .
- الأهمية البالغة التي تحظى بها الرقابة في التحليل الاقتصادي ودورها في التأثير على بعض المتغيرات الاقتصادية.
- إبراز أهمية الأجهزة الرقابية في الحد من هدر وتبذير المال العام وحمايته في ظل قلة الموارد المتاحة في الوقت الحالي في الجزائر.

➤ مساهمة واقع الرقابة القضائية في تسيير مجلس المحاسبي في تحقيق الأهداف الإقتصادية مما يستوجب إعطاء أهمية بالغة لجانب الرقابة والعمل على التقيد بالأهداف وضرورة تحديث منظومة الميزانية العامة مما يمكنها المساعدة في اتخاذ قرارات مستقبلية.

## 6- أهداف البحث:

تهدف الدراسة إلى إبراز مختلف الطرق والأجهزة التي تسخرها الدولة للرقابة على المال العام، وكذا معرفة إجراءات الرقابة القضائية كأهم الحلول التي تعتمد عليها الدولة لبلوغ أهدافها.

## 7- أسباب اختيار الموضوع: تمثلت أهم الأسباب التي دفعتنا إلى اختيار هذا الموضوع في:

الأسباب الموضوعية: ويمكن إبرازها في النقاط التالية:

- إدراكنا لأهمية الموضوع خاصة مع توجه معظم دول العالم نحو ضبط نفقاتها في ظل الأزمات المالية والاقتصادية التي أضحت تعصف باقتصاديات الدول من حين لآخر بما في ذلك الاقتصاديات المتقدمة؛
- الرغبة في الاطلاع أكثر على إجراءات تنفيذ ميزانية الدولة في الجزائر فيما يتعلق بجانب النفقات العامة والإيرادات وكيفية الرقابة عليهما.

الأسباب الذاتية: وتتمثل فيما يلي:

- أهمية الموضوع في المجال الاقتصادي .
- تنمية المعرفة الذاتية في مجال الاقتصاد العمومي وتسيير مالية الدولة.
- الارتباط الوثيق بمجال تخصصنا وموضوع البحث .

## 8- صعوبات البحث:

من المصاعب التي اعترضت هذا البحث نذكر منها:

- قلة المراجع التي تتناول الاقتصاد الجزائري خلال فترة الدراسة ما أدى إلى التركيز على شبكة الانترنت في عملية البحث عن المعطيات؛
- استخراج المادة العلمية من النصوص القانونية؛

- قلة المراجع المتاحة وخاصة منها ما يتعلق بالدراسات المتخصصة التي تتناول هذا الموضوع بحيث تكفي الكتب المنشورة باللغة العربية بسرد مختلف الأدبيات المتعلقة بالمالية العامة، أما الكتب المتعلقة بالمالية العامة في الجزائر فهي معدودة .

### 9- عرض خطة البحث:

للإجابة على الإشكالية الرئيسية واختبار صحة الفرضيات ارتأينا تقسيم بحثنا إلى ثلاث فصول تسبقها مقدمة وتليها خاتمة تحتوي على النتائج العامة للبحث والتوصيات.

**الفصل الأول " الميزانية العامة بين التحضير و التنفيذ "** : خصصنا هذا الفصل لدراسة الجانب النظري للميزانية العامة حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى ماهية الميزانية العامة ، والمبحث الثاني تناولنا فيه خصائص الميزانية و مراحل إعدادها ، أما المبحث الثالث فخصصناه لدراسة تنفيذ الميزانية العامة في الجزائر.

**الفصل الثاني " الرقابة المالية أسس و مفاهيم "** : تناولنا في هذا الفصل ثلاث مباحث كالاتي، المبحث الأول دلالات الرقابة المالية، المبحث الثاني أنواع الرقابة المالية وأساليبها، أما المبحث الثالث أنواع الرقابة المالية المطبقة على تسيير الأموال العمومية في الجزائر.

**الفصل الثالث " واقع الرقابة القضائية لمجلس المحاسبي "** تطرقنا في هذا الفصل إلى: الرقابة القضائية على المحاسبين العموميين والمحاسبين الفعليين في المبحث الأول، أما المبحث الثاني سلطنا الضوء على شكل رقابة الحسابات و أجال تقديمها و اجراءات تقييم نتائجها ، وفي المبحث الثالث فتطرقنا فيه إلى رقابة مجلس المحاسبة على تسيير أمرين بالصرف.

الفصل الأول :  
الميزانية العامة بين التحضير و التنفيذ

تمهيد :

تطور مفهوم الميزانية العامة مع تطور دور الدولة في الميادين الاقتصادية والاجتماعية , وعلى الرغم من أن عصور ما قبل الميلاد والعهد الأولى والقرون الوسطى لم تعرف الموازنة بمعناها المتعارف عليه الآن , إلا أن فكرة الموازنة كانت معروفة عملياً منذ عرف الإنسان الدولة , حيث كانت هناك موارد كما كانت هناك نفقات .

وكانت أول موازنة تخطيطية وُضعت على أسس علمية هي التي وضعها نبي الله يوسف عليه السلام وذلك عند تفسيره لرؤيا عزيز مصر في منامه , والذي لم يجد من يُحسن تفسيرها سوى يوسف عليه السلام ففسرها له سيدنا يوسف عليه السلام على أنه سوف يأتي سبع سنوات كساد ونصح به ضرورة التخطيط المنظم لما يُتوقع مستقبلاً .

ويعتبر أفضل أمثلة التطور التاريخي للموازنة العامة للدولة بالمفهوم الحديث هو ذلك التطور الذي حدث في إنجلترا , حيث تعتبر من أوائل الدول التي كان لها السبق عن بقية دول العالم من حيث التطور الدستوري للموازنة حينما وضعت الموازنة العامة بمفهومها الحديث , وظهرت في أوائل القرن التاسع عشر وبالتحديد في عام 1802 رقابة الموازنة العامة للدولة بشكلها التقليدي ثم تلتها فرنسا واقتبستها وأقامتها على أسس علمية واضحة عام 1832 , حيث اكتملت فيها الرقابة البرلمانية على الموازنة بجانبها بشكل تفصيلي , وبعد ذلك انتقلت هذه الأفكار من إنجلترا و فرنسا إلى الدول الأخرى .

وبناء على ما تقدم سوف يتكون الفصل الأول من ثلاث مباحث هي :

المبحث الأول : ماهية الميزانية العامة

المبحث الثاني : خصائص الميزانية و مراحل إعدادها

المبحث الثالث : تنفيذ الميزانية العامة في الجزائر

### المبحث الأول : ماهية الميزانية العامة

تتمشى جميع الدول على اختلاف أنظمتها على أن يسير نشاطها المالي وفقا لبرنامج محدد بصورة دقيقة و مرتبطة مع الزمن للإتفاق على تحديد أهداف معينة تتضمن كل البرامج والموارد في تلك الفترة تحدد أهداف معينة و مختلفة و يطلق على هذا البرنامج بالميزانية , و للتعرف على الميزانية علينا ان نحدد نشأتها و المقصود منها وكذا أنواعها .

### المطلب الأول : النشأة و التعريف بالميزانية

يمكن تعريف الميزانية العامة بأنها وثيقة قانونية مصادق عليها من البرلمان تهدف لتقدير النفقات الضرورية

لإشباع الحاجات العامة والإيرادات اللازمة لتغطية هذه النفقات عن فترة مقبلة عادة ما تكون سنة وقد عرفتها

المادة 06 من القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية بأنها تتشكل من الإيرادات والنفقات النهائية للدولة التي

تكون محددة سنويا و الموزعة وفق الأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها<sup>1</sup> .

هي الوثيقة التي تقدر خلال سنة مدينة , تشمل مجموع الإيرادات و النفقات الخاصة بالتسيير و الإستثمار ومنها

نفقات التجهيز العمومي و نفقات لرأسمال وترخص بها<sup>2</sup> .

الميزانية هي التعبير المالي لبرنامج العمل المعتمد الذي تعتمده الحكومة تنفيذه في السنة القادمة تحقيقا لأهداف

المجتمع<sup>3</sup> .

<sup>1</sup> المادة 06 من القانون 84 / 17 المؤرخ في 07/07/1984 , " المتعلق بقوانين المالية " .

<sup>2</sup> المادة 03 من القانون 90/21 المؤرخ في 15/08/1990 , " المتعلق بالحاسبة العمومية " .

<sup>3</sup> حسين مصطفى , المالية العامة , ديوان المطبوعات الجامعية , ساحة بن عكنون , الجزائر 2010,ص 75 .

الميزانية وثيقة مصدق عليها من السلطة التشريعية المختصة تحدد نفقات الدولة و إيراداتها خلال فترة زمنية

معينة<sup>1</sup> .

### 1. نشأة الميزانية العامة :

قال تعالى : (( يوسف ايها الصديق افتنا في سبع بقرات سمان يأكلهن سبع عجاف وسبع سنبلات خضر و اخر

يابسات لعلي ارجع الى الناس لعلهم يعلمون , قال تزرعون سبع سنين دأباً فما حصدتم فذروه في سنبله إلا قليلاً

مما تأكلون , ثم يأتي من بعد ذلك سبع شداد يأكلن ما قدمتم لهن إلا قليلاً مما تحصنون ثم يأتي بعد ذلك عام فيه

يغاث الناس وفيه يعصرون )) .

تعتبر هذه اول موازنة تقديرية لما تحتاجه الدولة من القمح ولمدة 14 عام متوالية للتغلب على المجاعة في مصر في

حينه .

في العصور القديمة لم تكن مالية الدولة منفصلة عن مالية الملك أو الحاكم فقد كانت تختلط ماليتهما معا

بحيث ينفق الملك أو الحاكم على الدولة كما ينفق على أسرته .

تعتبر فكرة إعداد ميزانية نفقات و إيرادات الدولة عن فترة مقبلة و بالصورة التي هي عليه حالياً فكرة حديثة

العهد إذ يرجع تاريخها الى عام 1628 في إنجلترا عندما أصبح ضرورة اعتماد الإيرادات والمصروفات من السلطة

التشريعية و الإذن للملك شارل الأول في جباية الضرائب من الشعب لتمويل النفقات العامة<sup>2</sup> .

وقد تطورت فكرة الموازنة العامة من خلال تقرير مبدأ وجوب الإذن بجباية الضريبة من السلطة التشريعية (نواب

الأمّة ) ,وبعد ذلك طالب النواب بضرورة الرقابة على كيفية إنفاق حصيلة الضرائب (المال العام), ومناقشة الفكرة

<sup>1</sup> د. حامد عبد المجيد دراز , " مبادئ المالية العامة " , مركز الاسكندرية للكتاب , ص 438 .

<sup>2</sup> د. محمود حسين الوادي , " مبادئ المالية العامة " , دار المسيرة للنشر و الطباعة والتوزيع , عمان , الطبعة 2 , 2010 , ص 141 .

تدرجياً بحيث أصبح من حق نواب الأمة مناقشة كافة الإيرادات و النفقات الخاصة بالدولة ومن ثم الرقابة المستمرة

على المال العام .

### المطلب الثاني : مراحل تطور الميزانية

كنتيجة طبيعية للتطور الحاصل في العلوم المختلفة والتطور التكنولوجي المضطرد والذي رافقه اتساع دور الحكومات المختلفة في التدخل بالشؤون الاقتصادية والاجتماعية لما تتطلبه مسؤولياتها التي تغيرت من دور الدولة الحارسة التي تنظر لحماية المجتمع الى دورها كموجه للاقتصاد ومحرك له للانفتاح الحاصل على عالم اليوم ومسؤولية تحقيق الرفاهية ورفع مستوى دخل الفرد وتنفيذها للمشاريع التنموية و الاستراتيجية وبذا تطورت الميزانية العامة للدولة لكونها الاداة التي تحقق الحكومات بواسطتها لأهدافها المختلفة وكما انه " خلال العقود الخمسة الماضية أشار premchand فان الموازنة العامة قد تطورت بصورة تلقائية .

أكثر منها بطريقة مخططة والى حد ما فان تطورها تجريبي أكثر منه نظري وأنها قد تأثرت بصورة شديدة بالأنظمة السياسية والنظريات الاقتصادية و المداخل الإدارية و مبادئ المحاسبة وسلوك الإدارة العامة " .

وقد اتخذ التطور في الموازنة العامة للدولة اتجاهات عديدة أهمها:

1- التركيز على الجوانب التخطيطية و القرارية التي تسبق اعداد الموازنة أو تتلازم مع مراحلها الاولى

واعتبار هذه الجوانب جزءاً أصيلاً في عملية الموازنة ,

2- التركيز على جانب المسؤولية وتحديدتها والتقرير عنها في المراحل المختلفة للموازنة بحيث تتمحور عملية

الموازنة حول وحدة قرارية معينة أو نشاط معين .

3- تطوير النظام المحاسبي الحكومي بحيث يوفر البيانات والمعلومات التحليلية عن الإيرادات و المصروفات

والمصروفات التي تمكن من تقييم اداء الوحدات والبرامج والأنشطة التي تقوم بها .

4- تطوير أساليب القياس وأسس اعداد الموازنة ووسائل المتابعة والرقابة على تنفيذها .

5- تطوير التقارير من حيث الشكل والمحتوى والتوقيت بحيث تكون أكثر فعالية في معاونة ومساعدة

مستخدمي تلك التقارير .

ويمكن اضافة النقطة الرئيسية التي تساعد وساعدت على التطور هي عملية التكنولوجيا الحديثة ومساهمتها الفعالة في تحقيق وتطوير النقاط الواردة أعلاه ويمكنها أن تستمر في مساعدة وتطوير الموازنة العامة .

ويمكن عرض أهم مراحل التطور الحاصلة على الموازنة العامة للدولة والتي تعتبر الاساس الجوهرى في التغير هي<sup>1</sup>:

- الموازنة التقليدية (موازنة الاعتمادات) Traditional Budget

- موازنة البرامج والأداء Performance Programming Budget

- موازنة التخطيط والبرمجة Planning Programming Budget

- الموازنة الصفرية Zero-Base Budget

- الموازنة التعاقدية Contract Budget

وتمثل الموازنات أعلاه الإتجاهات التي تطورت بها مراحل الموازنة العامة بين الاتجاه الرقابي الذي مثلته الموازنة التقليدية الى النقلة من التوجه الرقابي المالى الى الرقابي الادارى الذي مثلته موازنة البرامج والأداء الى اتجاه التخطيطي الذي جاءت به موازنة التخطيط والبرمجة وجاءت موازنة الاساس الصفرى الذي قد تمثل الاتجاه الادارى التخطيطي وأخيراً جاءت الموازنة التعاقدية التي جعلت العلاقة بين الأجهزة التنفيذية و الحكومة علاقة تعاقدية يتم بموجبها دفع الحكومة مبالغ محددة قبل وأثناء وبعد تنفيذ ما أتفق عليه. وهنا لابد للباحث أن يستعرض بشكل مختصر كل من هذه الموازنات لأهميتها وضرورة الوقوف على المنافع و السلبيات لكل منها .

<sup>1</sup> د. حسين عبد الكريم سلوم , د. محمد خالد المهاني , "الموازنة العامة للدولة بين الإعداد والتنفيذ و الرقابة" , مجلة الادارة و الاقتصاد , العدد رابع والستون , 2007, ص 105-107 .

## أولاً : - الموازنة التقليدية - موازنة الاعتمادات Traditional Budget

ويطلق عليها أحياناً موازنة البنود بدل الاعتمادات ويمكن اعتبار هذه الموازنة من أقدم أنواع الموازنات ولا زالت مسيطرة على معظم موازنات دول العالم .

و يستند مبدأ إعداد هذه الموازنة على أساس تقدير النفقات وفقاً لبنود يمثل كل منها نوعاً من أنواع الصرف لذلك فإن المدخلات لهذه الموازنة تعتبر أنواع المصروفات وتوزع على مستوى الوحدات المنفذة ويجري تقسيم هذه المصروفات الى فقرات أكثر تفصيلاً كالمرتبات وما يتعلق بها والسلع وأنواعها والصيانة ... الخ<sup>1</sup>.

كما أطلق على هذه الموازنة ب (موازنة الرقابة) لأنها تهدف الى فرض رقابة مركزية على الانفاق العام ويتم تقدير النفقات والإيرادات طبقاً لذلك ولا بد من تحقيق تلك التقديرات عند تنفيذ الموازنة والإبلاغ عن الانحرافات ..ولذا تحتاط الوحدات لتقديراتها من المسائلة وذلك برفع وتضخيم حجم التقديرات للنفقات وتقوم بعملية عكسية بالنسبة للإيرادات .

و لا يهتم المفهوم الرقابي هذا في مثل هذه الموازنات بالتخطيط وإعداد البرامج كأساس يحكم هيكل الموازنة العامة للدولة.

وحقيقة الأمر وكما أسلفنا سابقاً ان مشروع الموازنة العامة للدولة يتجاوز كونه مشروع قانون تقليدي وانما وثيقة تعبر عن إستراتيجية حكيمة يمتد أثرها ليس لعام واحد فقط وانما لأعوام عديدة قادمة وكذلك ليس وثيقة حسابية أو كشف حساب رقمي حول انفاق تقليدي وانما هو خطة يفترض أنها جاءت نتاج لفكر سياسي واقتصادي واجتماعي شامل وفكر يؤسس للحاضر والمستقبل معاً ولا بد الإنتقال بالموازنة من النظرة التقليدية الى مشروع قانون تجري صياغته بإسلوب مختلف يكفل مشاركة مخططين واستراتيجيين و ممثلي الشعب والسياسيين والاقتصاديين والمهتمين بشؤون المجتمع وكل يطرح رأيه و رؤيته للسنة أو السنوات القادمة .

<sup>1</sup> حسن زكي احمد عثمان , " تطوير موازنة الوحدات الحكومية الفلسطينية بأسلوب موازنة البرامج و الأداء " , رسالة ماجستير , كلية التجارة جامعة القاهرة

ومن أهم الإنتقادات الموجهة لهذا النوع من الموازنات<sup>1</sup> :

- 1- تركيزها على النواحي المالية والقانونية في مجال الرقابة .
  - 2- عدم توفيرها معلومات وبيانات في دعم القرارات وخاصة وظيفة التخطيط .
  - 3- عدم إمكانية إنسجامها مع الظروف الإقتصادية الحالية التي يتميز بها هذا العصر وخاصة الظروف غير المستقرة لاقتصاديات الدول .
  - 4- تركيزها على جانب المدخلات فقط دون الإهتمام بجانب المخرجات وبذلك يتعذر الوقوف على كفاءة استخدام الموارد الإقتصادية .
  - 5- عدم إمكانية متابعة وتقييم أداء البرامج والأنشطة الحكومية نظراً لتوزيع الاستخدامات و الموارد على الوحدات والإدارات المتعددة او على الحسابات المتنوعة وليس على البرامج و الأنشطة .
- ومن هذه الإنتقادات وغيرها ولقصور الموازنة التقليدية تم ظهور موازنة البرامج والأداء للتوجه بالموازنة توجهاً إدارياً استكمالاً لدورها الرقابي وبدأ الإهتمام يوجه لما تقوم به الإدارات الحكومية من أعمال وليس بما تشتريه من سلع أو خدمات فقط أي الإهتمام بمخرجات الأنشطة المخططة عن طريق الموازنة .
- قبل الوحدات وقد أدى هذا التوجه الى تبويب الموازنة تبويماً نوعياً طبق المشروعات والبرامج المقرر تنفيذها من الإدارية المختلفة وليس فقط وفق طبيعة النفقة.

## ثانياً – موازنة البرامج والأداء Performance Programming Budget :

في عام 1954 قدم ديفيد نوفيك شرحاً تفصيلياً يبين فيه كيفية تطبيق موازنة البرامج في وزارة الدفاع الأمريكية وشرح مضمونها وكان ذلك في تقريره المسمى الإقتصاد والفاعلية في الحكومة بواسطة الإجراءات الجديدة للموازنة. وفي عام 1955 قامت لجنة هوفر الثانية بدراسة اقتراح ديفيد وكذلك بدراسة التقدم الذي تحقق في مجال

<sup>1</sup> حسن زكي أحمد عثمان , " تطوير موازنة الوحدات الحكومية الفلسطينية بأسلوب موازنة البرامج و الأداء " , مرجع السابق , ص 8-9 .

تطبيق موازنة الأداء في أجهزة الحكومة الفدرالية مما أدى الى ظهور مفهوم موازنة البرامج والأداء الذي جذب اهتمام الكثير من دول العالم وكذلك اهتمام الأمم المتحدة التي أصدرت كتيباً بعنوان موازنة البرامج سنة 1965

ويمكن تحديد مفهوم هذا النوع من الموازنات بأنها خطة توضح الأهداف المحددة للوحدات معبراً عنها في شكل برامج ومشروعات محددة، فطبقاً للبرنامج يتم تبويب الموازنة حسب الوظائف الأساسية للوحدات ثم تحديد البرامج المدرجة تحت كل وظيفة ويجوز أن تنفذ الإدارة الواحدة أكثر من برنامج كما يجوز أن تنفذ أكثر من إدارة برنامج واحد ، ثم يتم التبويب طبقاً لطبيعة النفقة أي عند التنفيذ لا بد من تمويل البرامج وعليه تدرج إعمادات كل برنامج طبقاً لطبيعتها<sup>1</sup>.

وتحتاج عملية تطبيق موازنة البرامج والأداء اتخاذ الخطوات التالية :

- 1- تحديد الأهداف المراد تحقيقها وذكرها باختصار في شكل قائمة .
- 2- تصميم البرامج اللازمة لتحقيق الأهداف المطلوبة .
- 3- تقدير ما تحتاجه البرامج من تكاليف للسنة ثم اختيار دائرة الموازنة العامة لرصد الإعتمادات لتنفيذ تلك البرامج .

4- تقدير النتائج من البرامج الرئيسية والبرامج الفرعية ومن المشاريع.

5- تقدير ما تحتاجه البرامج من اموال.

6- وضع نظام و إجراءات للمتابعة وتحليل نتائج تنفيذ البرامج والمشاريع .

وعلى هذا الأساس يمكن أن تقدم موازنة البرامج والأداء المزايا التالية لتفرقتها عن الموازنة التقليدية :

1- ربط النتائج المتوقعة بالأهداف الاستراتيجية طويلة الأجل وأخرى قصيرة الأجل سواء على مستوى

الوحدة أو الدولة ككل .

2- الربط بين المدخلات من الموارد والمخرجات حيث تركز هذه الموازنات على المخرجات أكثر من تركيزها

<sup>1</sup> د.سوسن الشمراي ، " موازنة البرامج والأداء " ، عمادة الدراسات العليا و برنامج الماجستير في الإدارة العامة ، جامعة الملك سعود ، مملكة العربية السعودية ، 2012 ص 6 .

على مدخلات الموازنة .

3- تساعد الأجهزة الرقابية في تحديد المسؤولية والمسائلة عن الأداء .

4- توضيح ماذا تم من أعمال أو خدمات خلال السنة المالية وكلفة كل برنامج أو مشروع .

5- تسهيل عملية تقييم البرامج والأنشطة من عوائد اجتماعية واقتصادية .

ان المزايا أعلاه لا تعطي لهذا النوع من الموازنات الأفضلية حيث ان تطبيقها يتوقف على عدة عوامل من أهمها الوقوف على السليبات التي رافقت تطبيقها في بعض الدول ومنها الولايات المتحدة الأمريكية و إنجلترا وكندا و السويد اضافة الى بعض دول أمريكا اللاتينية كبوليفيا وتشيلي وكولومبيا وطبقت في بعض دول العالم الثالث كالفلبين واندونيسيا والهند حيث وجدت السلطات المالية في هذه الدول المبررات المقنعة باستخدام نظام للموازنة يتجاوز من ناحية الهدف الرقابة المطلقة على الإنفاق العام الى استخدامها كأداة بيد الحكومة لتحقيق مجموعة الأهداف الاقتصادية والاجتماعية فضلاً عن تحقيق الرقابة على أداء الوحدات الحكومية المختلفة وضمان تحقيق وإنجاز الخدمات العامة ضمن حدود الموارد المالية المتاحة .

ومن أهم السليبات التي رافقتها أثناء التطبيق<sup>1</sup> :

1- صعوبة تحديد الأهداف لجميع الأجهزة الحكومية تحديداً دقيقاً وخصوصاً الوحدات الصغيرة

2- صعوبة تحديد وحدات الأداء للنشاط الإداري حيث تفتقد بعض هذه الأنشطة الى وجود مقاييس

مادية ملموسة لقياس الأداء أو مدى الإنجاز مثل الأمن و العدالة و الدفاع ( و التي تشكل حجم كبير ضمن الموازنة ) يكون من الصعب تحديد وحدات الأداء الخاصة بها وقياسها .

3- ضعف الإطار الإداري والمحاسبي العامل في وحدات الدولة لمواكبة عملية تطبيق هذا النوع

من الموازنات .

<sup>1</sup> عبيد الله بن صالح اللحياني , " نموذج مقترح لخطة الانتقال الى موازنة التخطيط و البرمجة " , في الجامعات السعودية , بحث لنيل شهادة الدكتوراه , جامعة ام القرى , مملكة العربية السعودية , 2015 , ص 80 .

- 4- ارتفاع كلفة التطبيق لهذه الموازنات وخاصة في الوحدات الحكومية الصغيرة .
- 5- تتطلب كميات كبيرة من البيانات التي قد تؤخر عملية إعداد الموازنة .
- 6- عدم ملائمة الهياكل الادارية للدولة لتطبيق هذه الموازنة حيث تتداخل البرامج والأنشطة بين عدد كبير من الوحدات
- و لهذه المشاكل وغيرها التي قد تكون أكثر عبئاً على نظام الموازنة ظهر معارضون ومؤيدون لها واستحدثت من بعدها نظام موازنة التخطيط والبرمجة .

### ثالثاً- موازنة التخطيط والبرمجة **Planning Programming Budget**

نشأ هذا النظام من الموازنات بعد الحرب العالمية الثانية مباشرة عندما قامت مجموعة المحللين في مؤسسة RAND الأمريكية بطرح هذا النظام و استخدامه واضعة بذلك الوسيلة اللازمة للمساعدة مؤسسة في فهم المشاكل المتعلقة بالدفاع الوطني ، وفي عام 1962 تبنت وزارة الدفاع الأمريكية هذا النظام لتطوير نشاطات التخطيط والمراقبة.

وأمر الرئيس جونسون في صيف 1965 لتطبيقه في الولايات المتحدة الأمريكية وفي 1966 بدأت الولايات المتحدة بتطبيقه على موازنة السنة المذكورة .

وأن ظهور هذا النظام الموازنات (P.P.B.S.) كان لمعالجة القصور في موازنة البرامج والأداء في الربط بين الفرعية للوحدات الإدارية وبين الأهداف القومية و إقتصار موازنات البرامج والأداء على الأجل القصير فقط وعدم وجود المفاضلة بين البرامج لاختيار الأفضل منها<sup>1</sup>.

وان الخطوات الأساسية التي يمكن أن تعد من خلالها موازنة التخطيط والبرمجة هي :

- 1- تحديد الاهداف المكلفة بها الوحدة الحكومية .
- 2- البحث عن البرامج التي يمكن أن تحقق تلك الأهداف .

<sup>1</sup> عبيد الله بن صالح اللحياي ، " نموذج مقترح لخطة الانتقال الى موازنة التخطيط و البرمجة " ، المرجع السابق ، ص 99-100.

3- تقييم كل برنامج عن طريق تحليل الكلفة مقابل المنفعة لتحديد المساهمة الممكنة لكل برنامج في تحقيق الهدف .

4- اختيار أفضل بديل من البرامج .

5- إعداد موازنة رئيسية توحد البرامج المختارة حديثاً مع البرامج القائمة حالياً .

6- وضع الموازنة موضع التنفيذ .

7- الرقابة والإشراف على التنفيذ وتوفير المعلومات المسترجعة عن نتائج التطبيق

ولذلك عرفت موازنة التخطيط والبرمجة على أنها طريقة فنية للتخطيط بشكل جوهري وأن هدفها الرئيس هو ترشيد عملية صناعة السياسة عن طريق توفير معلومات وبيانات ذات صلة بالتكاليف والمنافع للبدائل المختلفة لأغراض تحقيق الأهداف المتوخاة وقياس المخرجات لتسهيل عملية تحقيق هذه الأهداف بشكل أكثر فعالية .

ويلاحظ بأن هذا النوع من الموازنات اعتبر تطويراً لنظام البرامج والأداء لربطه بين البرامج والأهداف على المستوى القومي وعلى مستوى الوحدات الادارية لتركيز هذه الموازنة التخطيط كمرحلة P.P.B. S وظيفة أساسية من مراحل الموازنة العامة للدولة والتركيز على استخدام الأساليب العلمية في مجال اتخاذ القرارات من حيث تحديد البدائل وتقييمها واختيار البديل الأفضل لتحقيق الهدف ومتابعة تنفيذه .

وقد ارفق تطبيق P.P.B.S. عدد من المشاكل والانتقادات ومن أهمها<sup>1</sup> :

1- صعوبة تحديد الأهداف وصياغتها سواء كانت رئيسية أو فرعية وترجمتها على شكل برامج وأنشطة إضافة الى صعوبة تحديد الأولويات .

2- صعوبة توفير المعايير والمؤشرات الاقتصادية والمالية اللازمة لتحديد كلف البدائل وتقييم كفايتها لاختيار البديل الأفضل .

<sup>1</sup> حابلونسكي، ستيفن ودرسمت، مارك "عوامل رفض نظام التخطيط والبرمجة والموازنة" ترجمة , فاتن شاكر، مجلة المالية، العدد الأول، 1980

3- يعاني القطاع العام (الحكومي) في معظم الدول من نقص كبير في الكادر الوظيفي المؤهل علميا وعمليا وخاصة المتمكنين منهم على التحليل الكمي و المالي و الاقتصادي و التطبيقات على الحاسوب وهذا ما تفتقده أغلب الدول العربية و النامية .

4- لا يناسب هذا النظام من الموازنات جميع أوجه النشاط الحكومي لصعوبة تحديد وقياس وحدات الاداء .

5- صعوبة قياس الآثار غير المباشرة للبرامج والأنشطة الحكومية والتي تمثل عنصراً هاماً من عناصر التقييم الشامل للتكلفة و العائد من تلك البرامج و الانشطة .

و لتلافي هذه المشاكل في نظام موازنة التخطيط والبرمجة فقد تم تطوير أسلوب اعداد الموازنة ودورها التخطيطي العامة و إستكمالا لـ P.P.B.S. بشكل أفضل ولإعطاء مرونة أكبر ولإعطاء فهم وادراك لوظائف الموازنة

و إدراك لوظائف الموازنة ومعالجة الحالات التي ظهرت فقد جاءت موازنة الاساس الصفري كمحاولة Z-B.B. للجمع بين الإتجاه الرقابي و الإتجاه التخطيطي .

#### رابعا - موازنة الأساس الصفري Zero-Base Budgeting :

قد عرفها الرائد الاول لهذا النوع من الموازنة لتقييم الإنفاق Peter A. Pyhrr على انها اداة إدارية عملية تهدف الى اعادة توجيه ومناقلة التخصيصات المالية من برامج ذات افضلية متدنية الى برامج ذات اولوية عالية وهذا يؤدي الى تحسين الفاعلية والكفاءة وتقليل حجم التخصيصات المالية المعتمدة وانها بإختصار اسلوب للتخطيط و الموازنة .

وقد اكد pyhrr على أن Z.B.B هي موازنة المحاولات لتركزها على الإدارة في تقييم وعمل رزم القرار وهذا لا يعني ان مبدأ الصفر رمي كل شيء خارج الموازنة و البدء من جديد و إنما إعادة التقييم من الصفر وتعطى الأسبقية للبرامج ويمكن لبرنامج ان يترك لعدم جدواه أو يخفض أو يضاف اليه حسب الحاجة الفعلية<sup>1</sup> .

<sup>1</sup> د.جمال عادل الشرايري, د.محمد ياسين الرحاحلة, " امكانية تطبيق اسلوب الموازنة الصفرية في الوزارات الأردنية ", مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية, المجلد 25, العدد الاول 2009, ص 510-508 .

وبنفس الإتجاه أشار الكبيرة Katugampola حيث أوضح "بأن الموارد الإقتصادية النادرة والحاجة الكبيرة للإتفاق تتطلب نظرة إبداعية في تقييم البرامج دعت الى إيجاد الموازنة الصفرية وقاعدة الصفر أي كل وظيفة من ((الخدش)) أي من ((الصفر)) وتتجاهل هذه القاعدة الإتجاهات والمستويات التاريخية للإتفاق أي ان كل عملية يجب أن تبرر في كل مبلغ مهما كان قيمته والمقرر صرفه في السنة القادمة وهذا طبعاً يستوجب تعريف العمليات غير الكفوءة و إلغاءها وتخفيض الإتفاق على الأخرى وهكذا .

ويتضح لنا ما ورد أعلاه بأن هذا الأسلوب يتطلب إعادة تقييم جميع البرامج والأنشطة خلال اعداد الموازنة وتبدأ كل الوحدات بإعداد موازنتها التشغيلية للفترة القادمة من افتراض عدم وجود أي برنامج أو نشاط سابق أي تبدأ من البداية وتضع كلفة البرامج و الانشطة المتوقعة واختيار الأفضل بأقل كلفة وبأعلى منفعة وهذا قد يتطلب مجموعة من الإجراءات منها :

1- تحديد الأهداف الرئيسة والفرعية .

2- تحديد البرامج و الانشطة التي يمكن أن تحقق الاهداف اعلاه .

3- اختيار البديل الأفضل .

4- تحديد مستويات الجهد والتمويل .

5- المفاضلة بين البدائل .

6- مراجعة وتقييم البرامج والأنشطة .

وفي حقيقة الأمر أن لكل نظام من أنظمة الموازنات الحديثة سلبياته و ايجابياته وقد يكون صالحا للتطبيق اي دولة ما ولا يصلح في أخرى وقد تكون التجربة في نفس البلد في وقت معين ناجحة وفي وقت اخر غير ناجحة كل نظام يعتمد على عدة عوامل تساعد على تنفيذه وتتميز موازنة الأساس الصفري بالأتي<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> د.جمال عادل الشرايري , د.محمد ياسين الرحالة , " امكانية تطوير أسلوب الموازنة الصفرية في الوزارات الأردنية " , مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية -المجلد - 25 العدد الأول 2009 - ص 510 .

- 1- أنها تقوم بحصر النفقات المختلفة وتبويبها بصورة حيث يمكن التحكم فيها وربطها مع الادارة العليا حيث القرارات المستمرة وبالتالي هناك إمكانية أكبر على انجاز المهام والأنشطة بفاعلية وكفاءة أكبر .
- 2- يؤدي هذا الأسلوب الى إعادة فحص كل الأنشطة على اساس البداية من الصفر وبالتالي يمكن تحديد اي البرامج يجب تنفيذها وأي منها يجب إيقافه وإبعاده .
- 3- يمكن من معرفة ما إذا كان أي من الأنشطة الجارية تتم بكفاءة ومدى إمكانية الاستمرار بها أو تخفيضها .
- 4- استخدام معايير علمية دقيقة في دراسة وتحليل وتقييم الأنشطة كمعيار تحليل التكلفة و العائد وهذا يبعد وحدات الدولة عن المبالغة في التقديرات في الأسلوب التقليدي للموازنة ويعد المخطط المركزي عن تخفيض الإعتمادات بشكل عشوائي .
- 5- ان اسلوب الموازنة الصفرية باختيار البديل الأفضل يقدم فرص مهمة لتحسين أسلوب التخطيط و التنفيذ بين البدائل المتاحة التي تحقق الأهداف المخطط لها .



الشخصي وان التداخل بين هذه المجموعات يزيد من صعوبة عملية الترتيب .

4- عدم اهتمام هذه الموازنة بالأهداف الاستراتيجية او طويلة الاجل حيث يلاحظ التركيز على الاهداف

قصيرة الاجل الى حد كبير .

5- تحتاج الى بيانات كثيرة قد يتعذر توفيرها من قبل الوحدات الحكومية لاعداد الموازنة بالشكل المطلوب .

### خامسا- الموازنة التعاقدية Contract Budget

يمكن اعتبار الموازنة التعاقدية هي الموجه الاخيرة من موجهاات اصلاح وتطوير الموازنة العامة للدولة ولقد كانت

أول محاولة لتطبيق الموازنة التعاقدية في وزارة المالية النيوزلندية في عام 1996

اما مفهوم الموازنة التعاقدية فهو ان تكون العلاقة بين الاجهزة التنفيذية والحكومية علاقة تعاقدية يتم بمقتضاها

تنفيذ مهام محددة قابلة للقياس الكمي مقابل مبالغ محددة تدفعها الحكومة قبل واثناء وبعد تنفيذها على ما اتفق

عليه اي انها نظام لعقد صفقات بين جهة منفذة والحكومة وبموجب هذا المفهوم تقوم الحكومة بطرح مشاريعها

وب ارجحها المستقبلية لغرض الفوز بمتعاقدين ينفذون تلك المشاريع والبرامج باقل كلفة ممكنة وفي الوقت المناسب

بشرط ان تحقق تلك البرامج والمشاريع الاهداف المخطط لها<sup>1</sup> .

### مزايا الموازنة التعاقدية :

1- ساعدت في تقديم حلول جذرية للعديد من المشاكل التي كانت تواجه الادارات الحكومية .

2- عملت على اعادة صياغة طرق اعداد الموازنة العامة بشكل ساعد على ربط الموازنة بالخطط التنموية

للدولة .

3- ساعدت على تنفيذ البرامج والمشاريع الحكومية بكفاءة واقتصادية وفاعلية .

4- ادت الى توصيل المخرجات المطلوبة الى المواطنين مع ترشيد الانفاق العام .

<sup>1</sup> ياسر حامد عباس جدوع , "مدى امكانية تطبيق أسلوب الموازنة التعاقدية في اعداد الموازنة العامة الأردنية" , رسالة ماجستير في المحاسبة , كلية

الاقتصاد والأعمال , جامعة جدارا , اربد, الأردن 2010 , ص 26 38.

اما المؤشرات السلبية لهذا النوع من الموازنات فلم تظهر كثير منها لحد الان لحدثة هذا النموذج وان كانت الشكوى مستمرة من غياب المعلومات في قطاع الحكومة وعدم وجود دراسات جدوى للمشاريع والبرامج الحكومية .

### المبحث الثاني : قواعد الميزانية ومراحل اعدادها

يتعين على السلطة التنفيذية ، وهي بصدد تحضير الميزانية ، أن تضع في اعتبارها عددا من القواعد العامة التي تحكم الميزانية والتي صارت من البديهيات في علم المالية العامة.

### المطلب الأول : القواعد العامة للميزانية

بما ان المؤسسة دولة لا تنام فهي تعمل ليلا و نهارا وتنفقها لتنفيذ سياستها العامة المحددة لخدمة المجتمع وفي نفس الوقت تتحصل على الأموال لذلك كان من الضرورة تحديد عملية الإنفاق وفق عدة قواعد لتعبر عن النشاط المالي للدولة وفي نفس الوقت لتجنيب السلطة التنفيذية من الاسراف أو الوقوع في أخطاء أو فساد مالي وفي نفس الوقت هذه القواعد تسهل عملية الرقابة على الإنفاق وان أهم هذه القواعد مايلي :

### أولا : القاعدة السنوية

ان المقصود بهذه القاعدة ان يتم وضع الموازنة العامة لسنة مالية واحدة وان يتم تنفيذها والعمل بها فقط لسنة مالية واحدة وليس شرطا ان تبدأ السنة المالية مع بداية السنة التقويمية .

و السنة تكون مناسبة فلو فرضنا أن الميزانية العامة وضعت لخمس سنوات فانه أولا من الصعب جدا وضع تقديرات وتنبؤات مالية لخمس سنوات قادمة وما يتم من تغيرات خلال تلك المادة الطويلة في تغيرات الهيكلية التنظيمية في مؤسسات الدولة وتغيرات في الأسعار مثلا جراء حالة تضخم فهنا تصعب تنفيذ الميزانية وكذلك الرقابة عليها<sup>1</sup> .

<sup>1</sup> د. سمير صلاح الدين حمدي ,المالية العامة , منشورات زين الحقوقية ,بيروت , لبنان , الطبعة الاولى , 2015 , ص 213-214 .

أما لو أعدت أعدت الميزانية لمدة أقل من سنة , فان الدولة تعجز فيها عن صرف النفقات و تحصيل الإيرادات وقد يكون هناك تفاوت كبير في الأشهر في عملية التحصيل , اذن تحضير الميزانية لمدة قصيرة لا يصلح وان مدة السنة تعمل بها جميع الدول في العالم فهو نظام عالمي من ناحية المدة لذلك مدة السنة تعمل بها جميع دول العالم فهو نظام عالمي من ناحية المدة , لذلك مدة السنة تبدو أكثر ملائمة من ناحية تنفيذها والعمل بها .

## 1/ استثناءات مبدأ سنوية الميزانية

### 1.1 الإعتمادات الشهرية :

وتكون عند تأخر اعتماد قانون المالية في وقته لأسباب معينة وذلك لمواجهة نفقات لا يمكن تأجيل صرفها حتى اصدار قانون المالية , تنص المادة 69 من القانون 17/84 مايلي : "في حالة ما اذا كان تاريخ المصادقة على قانون المالية للسنة لا يسمح بتطبيق أحكامه عند تاريخ أول جانفي من السنة المالية المعتبرة , يواصل مؤقتا تنفيذ إيرادات و نفقات الميزانية العامة للدولة حسب الشروط التالية :

- بالنسبة للإيرادات طبقا للشروط و النسب و كفاءات التحصيل المعمول بها تطبيقا لقانون المالية السابق.

- بالنسبة لنفقات التسيير في حدود 12/1 من مبلغ الاعتمادات المفتوحة بالنسبة الى السنة المالية السابقة وذلك شهريا ولمدة ثلاث أشهر .

- بالنسبة لاعتمادات الاستثمار وفي حدود 1/4 الحصة المالية المخصصة لكل قطاع ولكل مسير كما تنتج عن توزيع اعتمادات الدفع المتعلق بالمخطط السنوي للسنة السابقة .

### 1.2. 1. الاعتمادات الاضافية :

لكون الميزانية تتصف بالتقدير و الاحتمال حول الإيرادات و النفقات خلال سنة مقبلة فان السلطة التنفيذية قد تخطئ التقدير فتضطر لطلب تصحيح الأرقام الواردة في الميزانية بشرط موافقة السلطة التشريعية<sup>1</sup> .

<sup>1</sup> د. رضا خلاصي , " شذرات المالية العامة " , دار هومة للطباعة و النشر , الجزائر , 2016 ص 134.

1. 3. الاعتمادات الدائمة :

وتفتح لاكثر من سنة واحدة ومن أمثلتها ما جرى عليه الوضع في بريطانيا من ان النفقات التي لا شك في ضرورتها كأجور القضاة و فوائد القروض العامة لا تعرض على السلطة التشريعية بل يتم اقرارها بصفة دائمة آليا ربحا للوقت .

ثانيا : قاعدة التوازن العام للميزانية :

و المقصود بالتوازن أن تتوازن الإيرادات المتحصل عليها مع النفقات العامة المخصصة للانفاق خلال السنة المالية للموازنة العامة .

وللتوازن الايجابي لتوازن الموازنة العامة هو ان يتم بالتوازن المادي , و يقصد بالتوازن المادي هو عدم لجوء الدولة الى القروض العامة لخلق التوازن , وهذا يكون عندما تخصص الدولة نفقات عامة في موازنتها أكبر من الإيرادات المتوقعة التي ستحصل عليها للسنة المالية القادمة<sup>1</sup> .

ويسمى بالتوازن السلبي لان القروض العامة هي ما تسمى بالضريبة المؤجلة اي انه عندما تحصل الدولة على القروض وخاصة الخارجية بالعملة الصعبة , صحيح انه سيولد انتعاشا مؤقتا ولكن عندما يحين موعد السداد للقرض مضافا عليه الفوائد المرتبة على القرض فان مبلغ القرض ستأخذه الدولة من مواطنيها و ذلك برفع قيمة الضرائب أو الرسوم و الغرامات لغرض جمع مبلغ القرض وخاصة عند استخدام مبلغ القرض في غاية ليست من أجل التي تم الاقتراض من أجلها , حيث تكون الغاية في عدم انفاقها في النفقات المظهرية وانما انفاقها في نفقات رأسمالية انتاجية حقيقية .

اما التوازن الشكلي فهو يسمح بتغطية النفقات العامة بإيرادات غير عادية مثل القروض العامة وحتى الاصدار النقدي الجديد , لذلك فالتوازن الشكلي هو توازن سبلي للموازنة العامة لانه يسمح بتغطية النفقات العادية بإيرادات غير عادية مثل القروض العامة وخاصة الأجنبية , اما بالنسبة للقروض الداخلية التي هي بالعملة الوطنية

<sup>1</sup> د. منصور ميلاد يونس , " مبادئ المالية العامة " , المؤسسة الفنية للطباعة و النشر و التوزيع , مصر , القاهرة , 2004 , ص 197.

فان الدولة من الممكن اللجوء اليها عند عدم التحصيل كل الايرادات و خاصة الضرائب وقد تلجأ الدولة الى القروض الداخلية لادارة الاقتصاد المحلي و امتصاص التضخم ان كان موجودا .

### ثالثا : قاعدة عدم تخصيص الايرادات

يتفق المفكرون التقليديون على ضرورة تحصيل كافة الايرادات العامة لصالح خزينة الدولة ثم الانفاق منها على كافة المرافق العامة دون ادنى تخصيص , و بمعنى اخر فان مجموع الايرادات يكون موقوفا على مجموع النفقات العامة بحيث يحظر على الحكومة تخصيص ايراد ما لنفقة معينة وعلى ذلك فانه يتمتع عن الحكومة تخصيص حصيللة الضرائب المحصلة من ساكني حي من الاحياء في تحسين الخدمات العامة في هذا الحي , كما يحظر عليها تخصيص ايرادات مرفق من المرافق العامة للانفاق على الخدمات التي يقدمها فحسب فطبقا لقاعدة تخصيص الايرادات ينبغي ان تواجه جميع ايرادات الدولة بكافة نفقاتها العامة<sup>1</sup> .

فتخصيص ايرادات معينة لجهة معينة يؤدي اما لزيادة الأموال المتوفرة لديها وقد يزيد على احتياجاتها مما يؤدي اما لزيادة الأموال المتوفرة لديها وقد يزيد على احتياجاتها مما يؤدي الى الاسراف و التبذير , بما يؤدي الى قصور الأموال لديها مما يعرقل أدائها لعملها على الوجه المطلوب لذلك فان قاعدة عدم التخصيص تسعد على الحصول على أكبر فائدة ممكنة من استخدام الموارد المالية المتوفرة للدولة وذلك لمواجهة احتياجاتها طبقا لأهمية أوجه النفاق في سام الأولويات .

### رابعا : قاعدة العمومية للميزانية العامة

تعني هذه القاعدة انه يقتضي ادراج كافة النفقات و الايرادات في وثيقة واحدة دون اجراء مقاصة اي لا تخصم نفقات المرفق من ايراداته , اي عدم اتباع طريقة الناتج الصافي التي لا يسجل فيها الا فائض الايراد على النفقة بالنسبة للوزارة .

<sup>1</sup> د. محمود حسين الوادي , " مبادئ المالية العامة " , دار المسيرة للنشر والتوزيع و الطباعة , عمان , الطبعة الثانية , 2010 , ص 146 .

طريقة الموازنة الصافية تقوم على أساس اجراء مقاصة بين الايرادات وبين المصروفات التي انفقت في سبيل الحصول عليها , كما تجري مقاصة نفقات و الايرادات التي تتطلب عليها<sup>1</sup> .

و يؤخذ على قاعدة الموازنة الصافية انها تضعف الرقابة البرلمانية على نفقات و إيرادات الدولة لان ذلك يؤدي الى اخفاء بعض النفقات او عدم الاقتصاد فيها اعتماد على انه لا يظهر في الميزانية الا النتيجة الصافية .

### 1. استثناءاتها :

#### 1.1. أرصدة المساهمات :

وهي عبارة عن التبرعات التي يمنحها الاشخاص المعنويون و الطبيعيون للدولة مثل : مناجل البناء أو انشاء مشاريع دون تحديد الهدف من هذه التبرعات مع اشتراط قبول وزير المالية لهذه الاخيرة بعد التحقق من المصدر المشروع لهذه الاموال<sup>2</sup> .

#### 1.2. الحسابات الخاصة بالخزينة :

و يمول بإيرادات الجباية و شبه الجباية و إعانات ميزانية الدولة ويخصص للقيام بنفقات ذات طابع اجتماعي او مهني او تضامني .

#### 1.3. العمليات خارج الميزانية:

وقد فتحت بخصوص مراكز التكوين المهني مثلا لاقتناء المواد الاولية و تحفيز المتربصين وتعويض الاساتذة والعمال عن الساعات الاضافية و شراء اللوازم الخاصة بالإنتاج .

<sup>1</sup> د. محمد طاقة ود. هدى العزاوي , " اقتصاديات المالية العامة " , دار المسيرة للنشر و التوزيع , الطبعة الاولى , 2007 , ص 34

<sup>2</sup> د.رضا خلاصي , " شذرات المالية العامة " , مرجع السابق , ص 134.

### خامسا : قاعدة الوحدة للميزانية العامة

تقضي هذه القاعدة بضرورة وضع ميزانية تدرج فيها جميع نفقات الدولة ووسائل تمويلها , وهذا يعني ان يكون للدولة الواحدة موازنة عامة واحدة وذلك لتبسيط معرفة الخطة المالية للدولة بمجرد النظر اليها<sup>1</sup> .

و تأتي أهمية وحدة الموازنة منصوراً ايضاح الحالة المالية للدولة , وهذا بدوره يحقق فائدتين أساسيتين:

ايضاح اساءة استخدام الأموال , فاستخدام موازنات متعددة تخفي عملية سوء الاستخدام للأموال العامة وتبديرها .

تمكين السلطة النيابية من مباشرة سلطاتها الكاملة على الرقابة المالية العامة .

### 1. استثناءاتها :

#### 1.1. الميزانية غير عادية :

هي حالة استثنائية في ظروف استثنائية مثل ظروف الحروب او عمل مشروع استثماري طويل الاجل ويتم عرض الميزانية الغير عادية بطريقة مستقلة عن الميزانية العامة , ويتم تمويل الميزانية الغير عادية من ايرادات غير عادية مثل القروض و الاصدار النقدي الجديد .

#### 1.2. الميزانية المستقلة:

وهي ميزانيات خاصة ببعض المرافق العامة المستقلة , وهذه الموازنات لا تدرج في الميزانية العامة ولا تحتاج الى موافقة السلطة التشريعية , لان تلك المرافق لها استقلال مالي فهي تحصل على ايرادات ومن خلالها تنفق و اذا حدث فيها فائض لا ترحله الى الميزانية العامة كما انها تعالج العجز من موازنتها المستقلة . وهي تخص ميزانيات الهيئات العمومية ذات الطابع الاداري و التي تتمتع بالاستقلال المالي و توضع من المجلس المحلية ( المجلس الشعبي البلدي والمجلس الشعبي الولائي , ومجلس ادارة المؤسسة العمومية ذات الطابع الاداري ) . اذ ان الاستقلال الاداري

<sup>1</sup> د. محمد طاقة ود. هدى الغزوي , " اقتصاديات المالية العامة " , المرجع السابق , ص 35

لتلك الاشخاص لا فائدة منه اذا لم يتوج باستقلال مالي بإعداد ميزانياتها وتحديد نفقاتها دون اشراف من قبل وزير المالية وان المصادقة على تقديرات المتعلقة بنفقاتها و مداخليها لا يتم من قبل البرلمان بل من قبل اجهزة المحددة في القانون المنظم لهذه الهيئات وهذه الهيئات تتحمل العجز في الميزانية دون ان يؤثر ذلك على ميزانية الدولة<sup>1</sup>.

### 1.3. الميزانية الملحقة :

وهي تخص بعض الهيئات التي لا تتمتع بشخصية مستقلة , لكنها تتمتع باستقلال مالي وهي تعرض على السلطة التشريعية للموافقة عليها ولا يسجل في الميزانية العامة ايراداتها او نفقاتها لكن يسجل العجز او الفائض , لان العجز او الفائض لتلك الهيئات يرحل الى الميزانية العامة .

### المبحث الثالث : تنفيذ الميزانية العامة في الجزائر

تختص السلطة التشريعية باعتماد الميزانية أي بالموافقة على توقعات الحكومة للنفقات و الإيرادات عن سنة مقبلة فلا تستطيع الحكومة أن تقوم بتنفيذ الميزانية إلا إذا تم ترخيصها من قبل السلطة التشريعية.

بعد المصادقة على الميزانية يتبع ذلك دخولها في مرحلة التنفيذ ويقصد بتنفيذ الميزانية العامة إنفاق المبالغ وتحصيل الإيرادات التي أدرجت فيها بعد اعتمادها من طرف السلطة التشريعية، ويتولى سلطة تنفيذ الميزانية السلطة التنفيذية , تحت عنوان عمليات التنفيذ ، وتدخل كل عون لا يمكن أن يكون إلا في حدود صلاحياته الخاصة و باحترام مسؤولياته ، وتعدد العمليات الخاصة في تنفيذ الميزانيات يجعل انه من الضروري تنظيم تلك الإجراءات .

لمعرفة طريقة تنفيذ الميزانية من طرف الأمر بالصرف وكذلك لتحديد صلاحيات المحاسب العمومي وخاصة فيما يخص تنظيم المخزون المالي في الخزينة , فيما يخص الصلاحيات و المسؤولية الخاصة بأعوان المحاسبة العمومية فهي محددة 90-21 والأمر 95-20 المؤرخ في 17/07/1995 الخاصة بمجلس المحاسبة ومجموعة من القوانين المالية , كذلك مبدأ منع تحصيل الضرائب دون أساس شرعي يصدر كل سنة في قانون المالية .

<sup>1</sup> د. محمد طاقة ود. هدى العزوي , " اقتصاديات المالية العامة " , المرجع السابق , ص 148 .

القانون لا يعطي الطريقة الدقيقة لتنفيذ العمليات ، فكثير من العمليات تأتي طريقة تنفيذها بواسطة التنظيم لا عن طريق القانون ، ونجد وزير المالية يلعب دورا هاما في ذلك خاصة على مستوى المديرية العامة للخزينة والمديرية العامة للمالية .

و هذه العمليات تتأثر بالقانون ، فنجد عمليات خاصة بالإيرادات وأخرى تتعلق بالنفقات وتدخل عوان المحاسبة العمومية يكون دقيقا أكثر في مجال النفقات " تدخل السلطة التنفيذية يكون أكثر في ميدان النفقات .

### المطلب الأول : الأعوان المكلفون بتنفيذ العمليات المالية العامة

إن التحديد المسبق لمحمل إيرادات و نفقات الهيئات العمومية للسنة المالية في شكل وثيقة قانونية ملزمة و هي الميزانية ، يعني فرض قيود على حرية الأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية لهذه الهيئات ومن أجل الاحترام الفعلي لهذه القيود ، وجدت قواعد صارمة يتم بمقتضاها تنفيذ الإيرادات و النفقات المرخص بها في الميزانية. ومن بين هذه القواعد ، تلك الخاصة بمراقبة عمليات التنفيذ. فالنظام القانوني لتنفيذ الميزانية كله يتمحور حول فكرة الرقابة التي من شأنها ضمان الاستخدام القانوني للأموال العمومية و تجسيد هذه الفكرة يتبدى خاصة في اصطلاح فئتين متميزتين و مستقلتين من الأعوان بتنفيذ العمليات المالية للهيئات العمومية هما : فئة الأمرين بالصرف و فئة المحاسبين العموميين .

### أولا : مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي

يعد مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف و المحاسبين من المبادئ الأساسية التي يقوم عليها نظام المحاسبة العمومية . و هو يعني أن تنفيذ العمليات للهيئات العمومية يتم على مرحلتين متميزتين، و من طرف فئتين مختلفتين و منفصلتين من الأعوان :

**المرحلة الإدارية :** التي يقوم فيها الأمر بالصرف بالالتزام بالنفقات وتصفيتها و الأمر بدفعها من جهة ، وبإثبات الإيرادات و تصفيتها و الأمر بتحصيلها من جهة أخرى .

المرحلة المحاسبية : التي يقوم أثناءها المحاسبون العموميون بدفع النفقات و تحصيل الإيرادات وقد كرس قانون المحاسبة العمومية هذا في مادته 55 التي تنص على تنافي وظيفة الأمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي. فهذا المبدأ يجمع كل الأفكار المتعلقة بالمحاسبة العمومية التي تهدف كلها إلى إحكام الرقابة على تنفيذ الميزانية العمومية وحماية الأموال العامة<sup>1</sup>.

ومن بين هذه الأفكار :

- الفصل بين النشاطات.
  - التفريق بين مهام الأمر بالصرف وتلك الخاصة المحاسب العمومي.
  - تنفيذ العمليات المالية للهيئات العمومية يتم على مرحلتين متميزتين.
  - وجود رقابة مضاعفة تتمثل في الحماية و المسؤولية المضاعفة لكل من العونين.
- ومن ذلك نستخلص أن من يعطي الأمر بالتصرف في الأموال العامة ليس هو من ينفذه .

ثانيا : الأمر بالصرف

### 1. تعريف الأمر بالصرف :

الأمر بالصرف هو كل مسؤول إداري مخول له من طرف القانون إمكانية تنفيذ عمليات مشار إليها في الميزانية العمومية ، و لكن فيما يتعلق بالشطر الإداري فقط<sup>2</sup>.

و الأمرين بالصرف هم الأعوان العموميون التابعون لمختلف الإدارات، و الذين إضافة إلى كونهم موظفين يتمتعون بنظام خاص يمنحهم القدرة على اتخاذ القرارات في المجال المالي.

<sup>1</sup> محمد مسعي، " المحاسبة العمومية " ، دار الهدى، عين مليلة ، الجزائر، 2003، ص 20-21 .

<sup>2</sup> عباس عبد الحفيظ، تقييم فعالية النفقات العامة في ميزانية الجماعات المحلية دراسة حالة نفقات ولاية تلمسان وبلدية منصور، مذكرة مقدمة لنيل

شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة أبو بكر بلقايد ( تلمسان) الجزائر، 2012 ، ص 2

و يمكن تعريف الأمر بالصرف بأنه " كل شخص مؤهل لإثبات دين ( حق créance ) لهيئة عمومية وتصفية والأمر بتحصيله , و انشاء دين على هذه الهيئة و تصفيته و الامر بدفعه<sup>1</sup> .

### 2 . التزامات الأمر بالصرف :

إن الأمرين بالصرف و مفوضيهم ملزمون قبل بداية ممارسة مهامهم ، باعتماد أنفسهم لدى المحاسبون العموميين المخصصين ( المادة 24 ) و يتمثل هذا الاعتماد في تقديم ما يثبت تعيينهم كما أنهم ملزمون بمسك محاسبة خاصة بتسييرهم المالي ( المحاسبة الإدارية ) و تقدم حسابات نتائج هذا التسيير إلى هيئات المداولة (أو الوصاية عند الاقتضاء) التابعين لها، و إلى مجلس المحاسبة .

### 3 . مسؤوليات الأمر بالصرف :

تختلف مسؤوليات الأمرين بالصرف باختلاف وظائفهم من جهة، و الأخطاء أو المخالفات المالية من جهة أخرى<sup>2</sup> .

### 1.3 المسؤولية السياسية :

تشمل هذه المسؤولية ، خصوصا أعضاء الحكومة ( الوزراء ) و المنتخبين الذين لهم صفة أمر بالصرف ( رؤساء المجالس الشعبية الولائية ) .

وهي تستند إلى فكرة أن الميزانية هي عبارة عن الترجمة المالية لسياسة معينة. و من هنا، فإن المكلفين بتنفيذ هذه الميزانية يكونون محل مساءلة من طرف الهيئة التي أقرت الاعتمادات المالية و رخصت لهم باستعمالها في إطار أهداف تلك السياسة . فبالنسبة لأعضاء الحكومة يحق للبرلمان دستوريا مساءلة أي وزير عن الانحرافات في استعمال الاعتمادات المقررة لدائرته الوزارية. كما يمكن مبدئيا أن يتعرض الوزير الى العزل ( من طرف رئيس الجمهورية) بسبب المخالفات المالية التي يمكن أن يرتكبها.

<sup>1</sup> <http://etudiantdz.com/vb/t9446.html>

<sup>2</sup> بن داود ابراهيم ، " الرقابة المالية على النفقات العامة " ، دار الكتاب الحديث ، 2010 ، ص 132 .

أما فيما يتعلق بالمنتخبين ، يمكن إقحام مسؤوليتهم السياسية عن المخالفات المالية من طرف هيئات المداولة و يتمثل ذلك أساسا في سحب الثقة منهم.

لكن يجب الملاحظة أن هذه المسؤولية ليست لها أي فاعلية في الواقع، و هذا بسبب صعوبة تطبيقها خاصة بالنسبة لأعضاء الحكومة الذين باستطاعتهم دائما اللجوء إلى المقتضيات السياسية لتبرير أعمالهم.

كما أن القرارات المالية للآمرين بالصرف ، بصفة عامة غالبا ما تفلت بصدد لتدخل ضمن دائرة الملائمة الواسعة تبريرها من دائرة الشرعية الضيقة حيث تلعب فيها السلطة التقديرية دورا هاما ، في تجسيد فكرة مساءلتهم عما يمكن أن يتبدى من انحراف في تسييرهم المالي<sup>1</sup>.

### 2.3 المسؤولية التأديبية :

يمكن اعتبار المسؤولية التأديبية التي يتعرض لها الآمرون بالصرف الآخرون مقابلة للمسؤولية السياسية الخاصة بأعضاء الحكومة و المسؤولين المنتخبين فالمدبر الذي يرتكب مخالفات في تنفيذ الميزانية ، يكون مبدئيا محل مساءلة من قبل المسؤول السلمي الأعلى له ، الذي يمكن أن يسلط عليه عقوبة أو أكثر ، من العقوبات المقررة قانونا مثل الإنذار و التوبيخ و التنزيل في الرتبة و العزل... الخ .

غير أن التطبيق الفعلي لهذه المسؤولية يبقى محدودا جدا؛ فالمخالفات المالية التي يرتكبها الأمر بالصرف غالبا ما تتم في إطار ممارسة صلاحياته الإدارية، مما يجعل من الصعب إثبات الخطأ الشخصي لهذا الأخير أو ارتكابها بدافع المصلحة الشخصية. فالأمر بالصرف يستطيع دائما التذرع بمقتضيات المصلحة العامة لتبرير انحرافه عن الانضباط المالي<sup>2</sup>.

كما أن توقيع العقوبات التأديبية يظل مرهونا بالسلطة التقديرية لمسؤول الأمر بالصرف السلمي و الذي قد يكون نفسه متسبب في المخالفات المنسوبة لهذا الأخير .

<sup>1</sup> المادة 31 من قانون 21-90 .

<sup>2</sup> المادة 32 من القانون 21-90 .

### 3.3 المسؤولية المدنية :

هذه المسؤولية أساسها الخطأ الشخصي الذي قد يرتكبه الأمر بالصرف عند تنفيذه للعمليات المالية الموكلة إليه , و الضرر الذي يمكن أن يلحق بالهيئة العمومية جراء ذلك . فتطبيق العقوبات الناتجة عن إقحام المسؤولية المدنية للأمر بالصرف يعني إجباره على تعويض الضرر من ماله الخاص .

إضافة إلى أحكام القانون المدني العامة ، فان أساس المسؤولية المدنية للأمر بالصرف يمكن أن يستشف من أحكام المادتين 31 و 32 من قانون المحاسبة العمومية. لكن تطبيق المسؤولية المدنية في الواقع يطرح عدة إشكالات فالخطأ الشخصي الذي تقوم عليه المسؤولية من الصعب إثباته. و فيما يخص تعويض الضرر، فانه لا يمكن تحقيقه في أغلب الأحيان فغالبا ما يلاحظ عدم وجود تكافؤ بين المبالغ المصروفة لا شرعيا و تلك التي يكمن استخلاصها من الذمة الشرعية للأمر بالصرف .

أما أحكام قانون المحاسبة العمومية و غيره المتعلقة بهذه المسؤولية فيصعب تطبيقها في الواقع بسبب عدم تحديد الإجراءات القانونية التي يمكن إتباعها في هذا المجال.

### 4.3 المسؤولية الجزائية :

إذا قام الأمر بالصرف من خلال تسييره المالي بفعل يعد حسب التشريع الجزائري جريمة أو مخالفة فان مسؤوليته الجزائية تقحم. و يختلف هذا الإقحام بالنسبة لكل من الأمرين بالصرف السياسيين و الأمرين بالصرف الآخرين . المتعلق بمجلس المحاسبة إذا لاحظ 95-20 برخصة خطية من طرف وزير العدالة و حسب المادة 27 من الأمر من خلال ممارسته لمهمته الرقابية وجود أفعال قابلة للوصف الجزائي فانه يرسل الملف الى النائب العام المحلي المؤهل حتى يتم ملاحقته قضائيا و يعلم بذلك وزير العدالة .

ثالثا : المحاسبون العموميون

1. تعريف المحاسبين العموميين :

يقصد بالمحاسب العمومي الشخص المعين بمقتضى قرار وزاري صادر عن الوزير المكلف بالمالية " يعد محاسبا  
عموميا كل شخص يقوم بالعمليات التالية"<sup>1</sup> :

-تحصيل الإيرادات و دفع النفقات.

-ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها و حفظها.

-تداول الأموال و السندات و القيم و الممتلكات و العائدات و المواد.

-حركة الحسابات الموجودة.

2 واجبات المحاسبين العموميين :

يتعين على المحاسب العمومي ما يلي :

- متابعة الحسابات .

- المحافظة على الوثائق المبررة للنفقات والإيرادات وكذلك الوثائق المحاسبية بالنسبة للإيرادات فهو غير  
مطالب بتكفل جميع السندات الخاصة بالتحصيل الحقيقي ولكن يبذل جهوده في ذلك , وعليه ان يتأكد من  
صحة القرارات الملغية لبعض الإيرادات , أما بخصوص النفقات فيجب على المحاسب العمومي ان يتحقق من  
صحة الانفاق وذلك عملا بالنقاط الثمانية التي جاءت بها المادة 36 من القانون 21/90 .

<sup>1</sup> المادة 33 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية .

### 3. التزامات المحاسبين العموميين :

المحاسبون العموميون هم قبل كل شيء موظفون عموميون، و بهذه الصفة فهم يخضعون للالتزامات المقررة في النصوص الأساسية الخاصة بسلكهم. و إضافة إلى ذلك فهم يخضعون لجملة من الالتزامات الخاصة بممارسة مهامهم كمحاسبين عموميين .

#### 1.3 التنصيب و تسليم المهام :

بعد تعيينه من قبل الوزير المكلف بالمالية و أدائه اليمين القانونية في حالة تعيينه لأول مرة و اكتتاب تأمين على مسؤوليته المالية يتم تنصيب المحاسب العمومي في مهامه من طرف الوزير المكلف بالمالية أو ممثله. و يترتب على هذا التنصيب الرسمي تحرير محضر تسليم المهام الذي يجب توقيه حضوريا من قبل المحاسب المباشر لمهامه (الداخل) و المحاسب المنتهية مهامه ( الخارج )<sup>1</sup> .

و تكمن أهمية هذه العملية في تحديد مدى مسؤولية المحاسب الجديد عن تسيير سلفه .

#### 3.2. تعارض الوظائف:

و يتعلق الأمر أساسا بتطبيق مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين , حيث أن التعارض لا يقتصر فقط على التنافي بين وظائف هؤلاء الأخيرين و الأمرين بالصرف , بل يمتد ليشمل أزواج الأمرين بالصرف الذين لا يجوز لهم بأي حال من الأحوال أن يكونون محاسبين مخصصين لديهم .

#### 3.3 إيداع الحسابات :

المحاسبون العموميون ملزمون بعد نهاية كل سنة مالية أو انتهاء مهامهم ، بإيداع تسييرهم لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة لمراجعتها و البت في مسؤوليتهم عن التسيير المراقب.

<sup>1</sup> عز الدين فواد، " استخدام أدوات المحاسبة العمومية في الرقابة على تنفيذ النفقات دراسة حالة المؤسسة الاستشفائية العمومية الشريعة -تيسة- "

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر (بسكرة)، الجزائر، 2011، ص 17 .

#### 4. مسؤولية المحاسب العمومي:

ككل مواطن يتحمل المحاسب العمومي مسؤولية جزائية ، و ككل موظف يتحمل مسؤولية تأديبية و إضافة إلى كل ذلك هم يتحملون مسؤولية خاصة بهم وهي المسؤولية المالية و الشخصية التي تقوم عند عدم مراعاتهم لقواعد المحاسبة العمومية، و تهدف إلى إجبارهم على تعويض الضرر الذي يلحق بالهيئات العمومية المعنية جراء مخالفة هذه القواعد .

#### 1.4 أساس المسؤولية المالية و الشخصية للمحاسبين العموميين :

تطبيقا لمبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين فان هؤلاء الأخيرين هم وحدهم المخولون لتنفيذ العمليات المالية الداخلة في اختصاصاتهم و لاسيما تحصيل الإيرادات و دفع النفقات و التصرف في الأموال و القيم العمومية و المحافظة عليها .

فهذه المسؤولية تتميز بالطابع الموضوعي و تقوم بمجرد وقوع ضرر لهيئة العمومية ما و ذلك من خلال مخالفات يقع فيها المحاسبون العموميون أو الأشخاص الذين يعملون تحت سلطتهم و مراقبتهم. و تقوم مسؤولية المحاسب العمومي عادة عند حدوث ثلاث حالات :

- عدم تحصيل إيراد واجب تحصيله.

- تسديد نفقة غير شرعية.

- عجز في الصندوق.

و إذا كان المحاسب العمومي مسؤول عن عدم تحصيل الإيراد فهذا لا يعني أنه مسؤول عن أخطاء العمليات الحسابية ( كتحديد وعاء الحقوق مثلا) فمعاينة المخالفات تكفي كقرينة على تقصير المحاسب في الوفاء بالتزامات

#### 5. حماية المحاسب العمومي:

إن مسؤولية المحاسب العمومي كبيرة وثقيلة ، لذلك يمنحه القانون إمتيازات وظيفية و شخصية مقابلة :

- 1- قبل التعيين في منصب المحاسب العمومي يجرى تحقيق حول السيرة الذاتية.
- 2- يجب أن تكون له أقدمية في شغل الأمور المحاسبية.
- 3- يجب أن يغطي إحتياجاته المادية ولو جزئيا - سكن وظيفي.
- 4- ضمان المسار المهني والترقية.
- 5- تسمية المحاسب العمومي تكون عن طريق وزير المالية ، وهذا ما يجعله بعيدا عن تدخلات الإدارة الخارجية فهو خاضع مباشرة لسلطة وزير المالية .

### المطلب الثاني : إجراءات تنفيذ نفقات الميزانية العامة

يمكن أن نصنف تنفيذ الميزانية العامة حسب إذا ما تعلق الأمر بالإيرادات أو النفقات و التي يختلف تنظيم كل منها لعدة أسباب لعل أهمها أنه في مجال النفقات لا يمنح قانون المالية الا ترخيصا بالدفع ، أما في مجال الإيرادات فانه يكون فيه تحصيل الإيرادات إجباري<sup>1</sup>.

و تتمثل عمليات تنفيذ الإيرادات و النفقات في صنفين أساسيين :

- العمليات الإدارية: التي يختص بها الأمر بالصرف.

- العمليات المحاسبية: التي هي من اختصاص المحاسب العمومي

### أولا : تنفيذ الإيرادات العامة

حتى نقوم بعملية الإنفاق العمومي يجب أن تتوفر لدينا الموارد اللازمة لتزويد الصناديق العمومية بالأموال و رغم أن هذه الموارد العمومية متنوعة الا أنها لها ميزة موحدة و هي أنها يتم جبايتها من طرف المحاسب العمومي لفائدة الهيئات العمومية المذكورة في المادة الأولى من قانون المحاسبة العمومية .

<sup>1</sup> السيد عطية عبد الواحد، " مبادئ واقتصاديات المالية العامة "، دار النهضة العربية، مصر، ص 15

تنفيذ الإيرادات العمومية يختلف حسب كل هيئة عمومية و حسب طبيعة الإيراد بشكل خصوصي ان تصنيفها ظهر في المادة 11 من قانون 17/84 بشكل ملخص من خلال عناوين وهذا لا يسمح بالفرقة الواضحة لنظام تنفيذ كل صنف من أصناف الموارد العمومية .

عموما هناك شرطين أساسيين لتنفيذ الإيرادات العامة هي :

- شرط موضوعي : وهو مستوحى من القانون الاداري أو المدني وهو " وجود الديون العمومية " .

- شرط شكلي : مستوحى من القانون الميزاني ويتمثل في الترخيص السنوي الوارد في قانون المالية .

### 2 . مراحل تنفيذ الإيرادات العمومية:

تتمثل هذه المراحل من خلال عمليات إثبات حقوق الدائنين العموميين ؛ تصنيفها و الأمر بتحصيلها من جهة و تحصيلها من جهة أخرى. فالعمليات الثلاث الأولى فهي من اختصاص الأمرين بالصرف أما الأخيرة فيقوم بها المحاسبون العموميون .

### 1 الإثبات Constataion :

و هو الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي . هذا الإجراء له طابع مادي و طابع قانوني. فمن الناحية المادية، يتم التحقق من وجود الواقعة المنشئة لحق الدائن العمومي ( مثلا وجود أساس الوعاء الضريبي) أما من الناحية القانونية فيجب أن يكون تكريس هذا الحق مطابقا للأحكام التشريعية والتنظيمية سارية المفعول<sup>1</sup>.

### 2. التصفية Liquidation :

بعد أن يتم إثبات الوجود الشرعي للدين العام يقوم الأمر بالصرف بتحديد مبلغ الدين أو ما يسمى بحق الهيئة العمومية ( مثل تحديد مبلغ الضريبة بتطبيق النسبة أو التعريف الخاصة بها على أساس الضريبة لها ) .

في الواقع إثبات و تصفية الإيرادات العمومية هما عميلتان متكاملتان و غالبا ما يتم إجراءهما في وقت واحد الأمر الذي يجعل بالإمكان جمعهما تحت عبارة " تحديد الإيرادات " .

<sup>1</sup> محمد مسعي , " المحاسبة العمومية " , المرجع السابق , ص 63

### 3. الأمر بالتحصيل La mise au recouvrement :

خلافًا لإجراءات الإثبات و التصفية و باستثناء حالات الديون التي لا تحتاج إلى إصدار أوامر مثل تلك المقررة في الأحكام و القرارات القضائية ) ، فان إجراء الأمر بتحصيل الإيرادات العمومية هو كقاعدة عامة من صلاحيات الأمرين بالصرف .

و حسب طبيعة الديون المثبتة و المصفاة لصالح مختلف الهيئات الحكومية فان أوامر تحصيلها تتخذ عدة أشكال ( جدول جبائي بالنسبة للضرائب المباشرة مثلا). و في الحالات التي لا يوجد فيها شكل خاص لأمر التحصيل فان الأمرين بالصرف يصدران أوامر تسديد أو استرداد ( لاسترجاع مبالغ مدفوعة بدون وجه حق مثلا ) كما انهم يصدران سندات إيرادات بالنسبة للديون المسددة مباشرة من قبل الدائنين , حيث تمكن هذه السندات المحاسبين من الحسم الميزاني للمبالغ المحصلة و تقييدها في حساباتهم.

### 4. التحصيل Recouvrement :

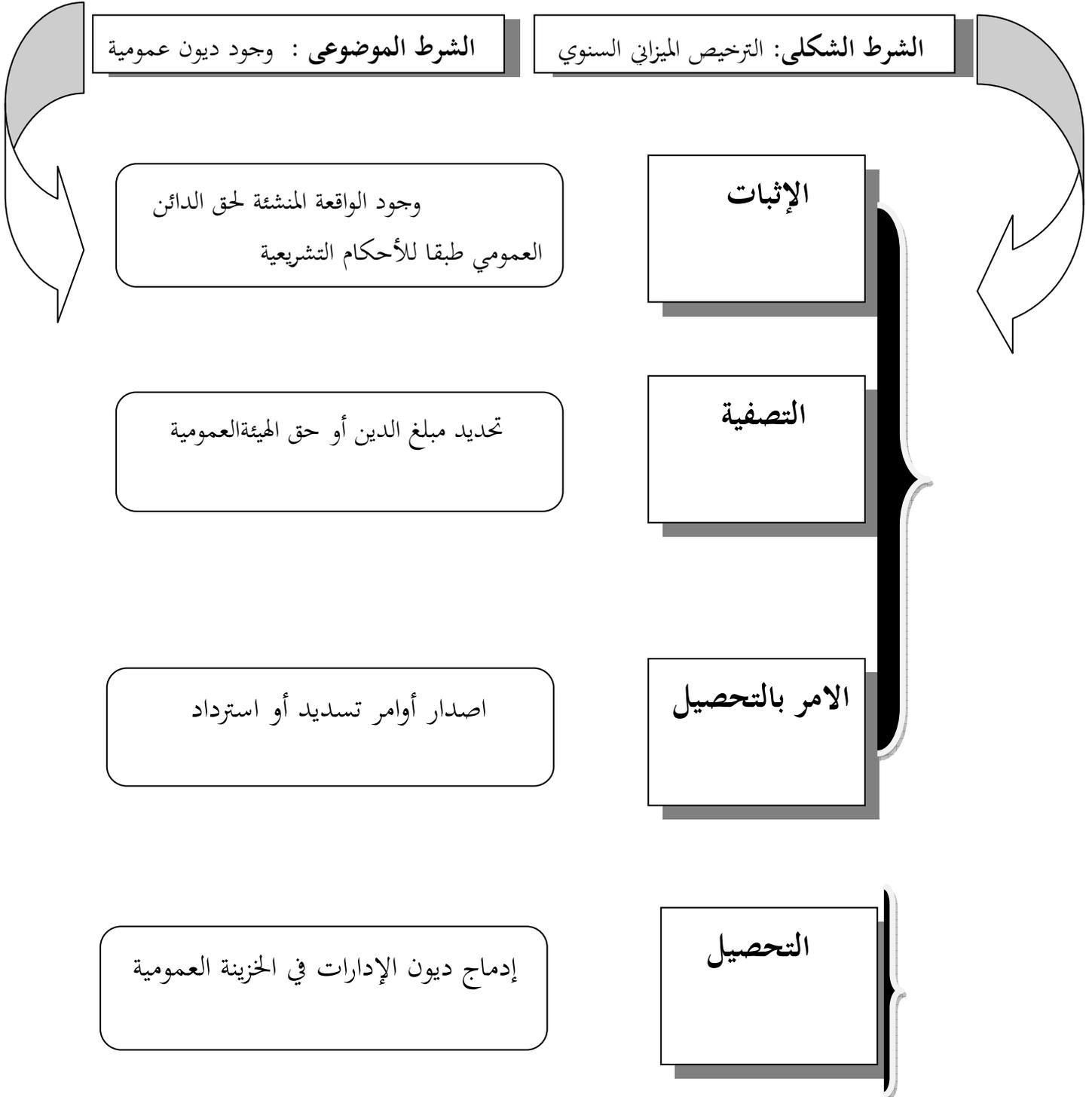
إن عملية التحصيل هي المرحلة المحاسبية في تنفيذ الإيرادات فهي التي تسمح بإدماج ديون الإدارات في الخزينة العمومية ؛ و تختلف إجراءات التحصيل حسب طبيعة الإيراد و تمر عادة بعدة مراحل . فقد منح المشرع للإدارة باعتبارها دائن عمومي بعض امتيازات التنفيذ التلقائي تسمح لها بتحصيل الإيرادات العامة بشكل سريع ومضمون و ذلك باعتبار أنها تعمل دائما بهدف تحقيق المصلحة العمومية.

تبدأ إجراءات تحصيل الإيرادات العمومية حين يتكفل المحاسبون العموميون في تدويناتهم المحاسبية بأوامر تحصيلها الصادرة عن الأمرين بالصرف اي قبول تحصيلها بعد التحقق من الترخيص بذلك قانونا , وبالتالي تحمل المسؤولية و الشخصية عن هذا التحصيل .

و قبل الشروع في التحصيل يتعين على المحاسبين العموميين ممارسة الرقابة على شرعية الإيرادات المأمورين بتحصيله و يتمثل ذلك خاصة في التحقق من أن الأمرين بالصرف مرخص لهم، بموجب القوانين و الأنظمة سارية المفعول، بتحصيل الإيرادات .

بعد الإيفاء بهذه الالتزامات يقوم المحاسبون العموميون بتحصيل الإيرادات المتكفل بها. و من أجل هذا فهم مطالبون ببذل العناية اللازمة و اتخاذ كل الإجراءات القانونية ، تحت طائلة قيام مسؤوليتهم المالية الشخصية

مراحل تنفيذ الإيرادات العمومية - الشكل 1. 2-



ثانيا : تنفيذ النفقات العامة

يمكن تعريف النفقات العامة ضمن مجال المحاسبة العمومية بأنها :

- عبارة عن ديون مستحقة على الهيئات العمومية .

- أو نفقات منجزة بواسطة الأموال العمومية .

- أو مجموع الأعباء المقررة في ميزانية هيئة عمومية ما.

و في مجال النفقات يمكن التفريق بين مرحلتين :

أ. المرحلة الإدارية ( الأمر بالصرف) التي تهدف إلى

1\* . إنشاء دين يكون على عاتق الدولة.

2\* . تحديد مبلغ هذا الدين.

3\* . و أخيرا الأمر بدفعه.

ب. المرحلة المحاسبية ( المحاسب العمومي) تهدف إلى إخراج المبالغ المالية المستحقة من طرف دائئها من الصندوق العمومي .

1 . شروط تنفيذ النفقات العمومية:

تستوجب اجتماع شرطين في آن واحد :

الشرط الأول موضوعي : (من القانون الإداري أو المدني) و هو " وجود الدين العمومي إن الإدماج البسيط للاعتمادات في ميزانية الهيئة العمومية لا يعني بالضرورة إثبات نشوء دين في ذمة الدولة ، و لكن إجراءات تنفيذ النفقات العمومية هي أكثر تعقيدا من ذلك حيث أن النفقات تتميز باختلاف كبير في مصادرها ( انجاز عقد صفقة عمومية، خدمة منجزة لصالح الدولة من طرف عون عمومي.... الخ ) .

الشرط الثاني شكلي : ( من القانون الميزاني) و يتمثل في " ترخيص الإعتمادات و هو قاعدة أساسية حيث أن نفقات الهيئات العمومية يجب أن تكون مقدرة في الميزانية السنوية و أن تطابق الأحكام السارية. فحسب المادة 11 من قانون المحاسبة العمومية تتمثل عمليات النفقات في استعمال الاعتمادات المرخص بها و تحقق من خلال إجراءات : 1- الالتزام، 2- التصفية، 3- الأمر بالصرف و أخيرا الدفع

و حسب المادة 3 من نفس القانون فان الميزانية هي الوثيقة التي تقدر للسنة المدنية مجموع الإيرادات و النفقات الخاصة بالتسيير و الاستثمار و منها نفقات التجهيز العمومي و النفقات بالرأسمال و ترخص بها. و عمليا يتبلور الترخيص الميزاني في شكل اعتمادات ( مبالغ مالية) مقابلة لمختلف أنواع النفقات المقررة في الميزانية و توزع على فصول و أبواب ( كتقسيم رئيسي ) .

## 2 . مراحل تنفيذ النفقات:

تتميز إجراءات تنفيذ النفقات العمومية بنوع من البطء و هذا البطء و التعقيد يبرر عادة بفكرة الرقابة التي يتمحور حولها كل نظام المحاسبة العمومية و التي تهدف أساسا إلى منع الإختيان و التلاعب في استعمال الأموال العمومية .

### 1. الإلتزام L'engagement:

الإلتزام هو الفعل الإرادي عن السلطة الإدارية من أجل استهداف عملية تنجر عنها نفقة و يخضع هذا الفعل الإداري الى تأشيرة المراقب المالي , " الإلتزام هو الفعل الذي يلاحظ من خلاله عن نشوء دين يقع على عاتق الدولة اي يجعل النفقة العمومية تنشأ قانونا<sup>1</sup> .

الإلتزام بالنفقة هو المرحلة الأولى لتنفيذ النفقات العامة و التي من خلالها يتم إنشاء و اثبات ينتج عنه عبء إلتزام تتحمله الهيئة العمومية .

<sup>1</sup> المادة 19 من القانون 90-21

### 1.1. أشكال الالتزام:

هناك نوعين من الالتزام قانوني و محاسبي و الفرق بينهما هو مصدر الدين العمومي. فعندما يأتي الالتزام المحاسبي قبل الالتزام القانوني و يتمثل هذا الالتزام الإرادي في التصرف القانوني الذي تقوم به الهيئة العمومية لإنشاء التزام عليها مثل توظيف مستخدم أو شراء لوازم مكتبية و يجب على هذه الهيئة في هذه الحالة :

- التحقق من مطابقة النفقة للترخيص الميزاني ( وجود الباب الذي تحسم منه النفقة ، كفاية الاعتمادات المخصصة .... )

- إتباع الإجراءات المقررة قانونا للالتزام بها ( مثل المصادقة على الصفقة العمومية ، تأشيرة المراقب كفاية

الاعتمادات المخصصة ) ، و هذا كله قبل أن يصبح الالتزام القانوني بها قابلا للتنفيذ .

و في الجهة المقابلة عندما نجد الهيئة العمومية نفسها ملزمة بشكل لا إرادي و هنا تختلف الإجراءات حيث أن الالتزام القانوني يأتي قبل المحاسبي و الالتزام اللاإرادي يتمثل في إثبات نشوء الدين خارج عن ارادة الهيئة العمومية والمثال التقليدي له هو تعويض الضرر الناشئ و قيام المسؤولية المدنية للهيئات العمومية مثل : تورط سيارة ادارية في حادث مرور ، خطأ اداري لموظف عمومي ، فالالتزام بالنفقة هنا مصدره الفعل المادي لحادث المرور أو لخطأ الموظف المتسبب في ضرر للغير .

اذن فمن البديهي أن يكون الالتزام المحاسبي تاليا للالتزام القانوني لأن نشوء الدين خارج إرادة الهيئة العمومية المعنية يجعلها أمام أمر واقع ، و هو الالتزام بتسديد ذلك الدين.

### 2. التصفية Liquidation :

لا تصبح النفقة الملتزم بها فعلية الا بعد تنفيذ الالتزام المرتبط بها و الذي يترتب عليه دين في ذمة الهيئة العمومية.وعليه فان موضوع التصفية هو التحقق من وجود الدين و ضبط مبلغ النفقة بالتصفية كمرحلة مستقلة عن الالتزام تعتبر تطبيقا لقاعدة هامة في نظام المحاسبة العمومية ، و هي " قاعدة أداء الخدمة" أو قاعدة الحق المكتسب أي أنه لا يمكن صرف النفقات العمومية إلا بعد تنفيذ موضوعها ( الهيئات العمومية لا تدفع مسبقا

باستثناء حالات قليلة جدا و مقررة قانونا ( مثل التسبيقات على الصفقات العمومية و هكذا فان التحقق من وجود الدين هو إثبات أداء الخدمة من طرف الدائن ، و مطابقة هذا الأداء لشروط الالتزام بالنفقة. ففي حالة صفقة أشغال مثلا ، يتم التأكد من انجاز الأشغال و مطابقتها لبنود الصفقة .

و بما أن مبلغ النفقة القابل للدفع لا يمكن في كثير من الحالات تحديده بدقة أثناء الالتزام ( يكون تقديريا ) فان التصفية تسمح بضبطه على أساس الإثباتات التي تمت أثناء التحقيق في أداء الخدمة. ففي المثال السابق ، يتم حساب مبلغ الأشغال التامة التنفيذ ( أي مبلغ النفقة القابل للدفع ) عن طريق ضرب الكميات المنجزة بأسعار الوحدة المنصوص عليها في الصفقة بافتراض أن سعر الصفقة يدفع بناء على قائمة سعر الوحدة .

عمليا تتمثل التصفية في الإقرار الخطي الذي يضعه الأمر بالصرف على سند إثبات النفقة ( فاتورة ، وضعية أشغال...) و هو بصدد الأمر بدفعها، شاهدا بذلك على تمام أداء الخدمة موضوع النفقة و صحة مبلغ هذه الأخيرة .

### 3 . الأمر بالصرف L'ordonnancement :

هو القرار الإداري الذي يعطى بموجبه الأمر إلى المحاسب العمومي المخصص بدفع النفقة المصفاة للتصفية و إن كانت تقرر حق الدائن لاستفاء دينه إلا أنها تبقى بدون قوة تنفيذية قبل صدور الأمر بصرف النفقة<sup>1</sup> .

و هنا تتبدى السلطة التقديرية للأمر بالصرف بصفته مديرا أو مسيرا قبل كل شيء حيث يستطيع أن يرفض أو يعلق الأمر بدفع النفقة إذا قدر ان ذلك هو الأنسب .

فان الأمر بالصرف هو اختصاص مطلق للآمرين بالصرف. فلا يمكن للأعوان الذين هم تحت سلطتهم القيام به إلا عن طريق تفويض رسمي بالتوقيع و تحت مسؤوليتهم.

ان اعتبار الأمر بالصرف كعملية إدارية تجعلنا نفترض أنها صادرة عن سلطة إدارية و ليست قضائية. و لذلك نجد أن الأمرين بالصرف يرفضون الأمر بصرف نفقات الدولة الصادرة عن قرارات قضائية .

<sup>1</sup> ديدني بجي، " المالية العمومية "، دار الخلدونية، الطبعة الثانية، 0288 ، ص 119

إلا أنه توجد بعض الأنواع من النفقات يتم دفعها دون الحاجة إلى أمر مسبق بالدفع و هناك أيضا فئة هامة من النفقات العمومية القابلة للدفع بدون أمر بالصرف و هي مرتبات الموظفين و ملحقاتها .

#### 4 . الدفع Paiement :

هو الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الهيئة العمومية من الدين العام و هو من الاختصاص المطلق للمحاسب العمومي .

و دور المحاسبين العموميين هنا لا يقتصر فقط على انجاز العمليات المالية المتمثلة في إخراج النقود من الصندوق لتسديد النفقات المقبولة من طرفهم للدفع ، أي أنهم ليسوا مجرد أعوان صندوق بل أن دورهم أهم من ذلك بكثير إذ أنهم يتمتعون في هذا المجال بنوع من السلطة الرقابية على عمليات الأمرين بالصرف و التي تعتبر إحدى نتائج تطبيق مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين .

و عليه فان المحاسبين ملزمون تحت طائلة قيام مسؤوليتهم المالية الشخصية ، بالتحقق من شرعية النفقات قبل قبول دفعها , أي إجراء كل العمليات المفروضة عليهم قانونا .

و المتمثلة في :

- مطابقة العملية مع القوانين والأنظمة المعمول بها.
- صفة الأمر بالصرف أو المفوض له.
- شرعية عمليات تصفية النفقات.
- توفر الاعتمادات .
- أن الديون لم تسقط آجالها أو أنها محل معارضة .
- الطابع الإبرائي للدفع .
- تأشيرات عمليات المراقبة التي نصت عليها القوانين والأنظمة المعمول بها خاصة ما يتعلق بتأشيرة

المراقب المالي أو لجنة الصفقات .

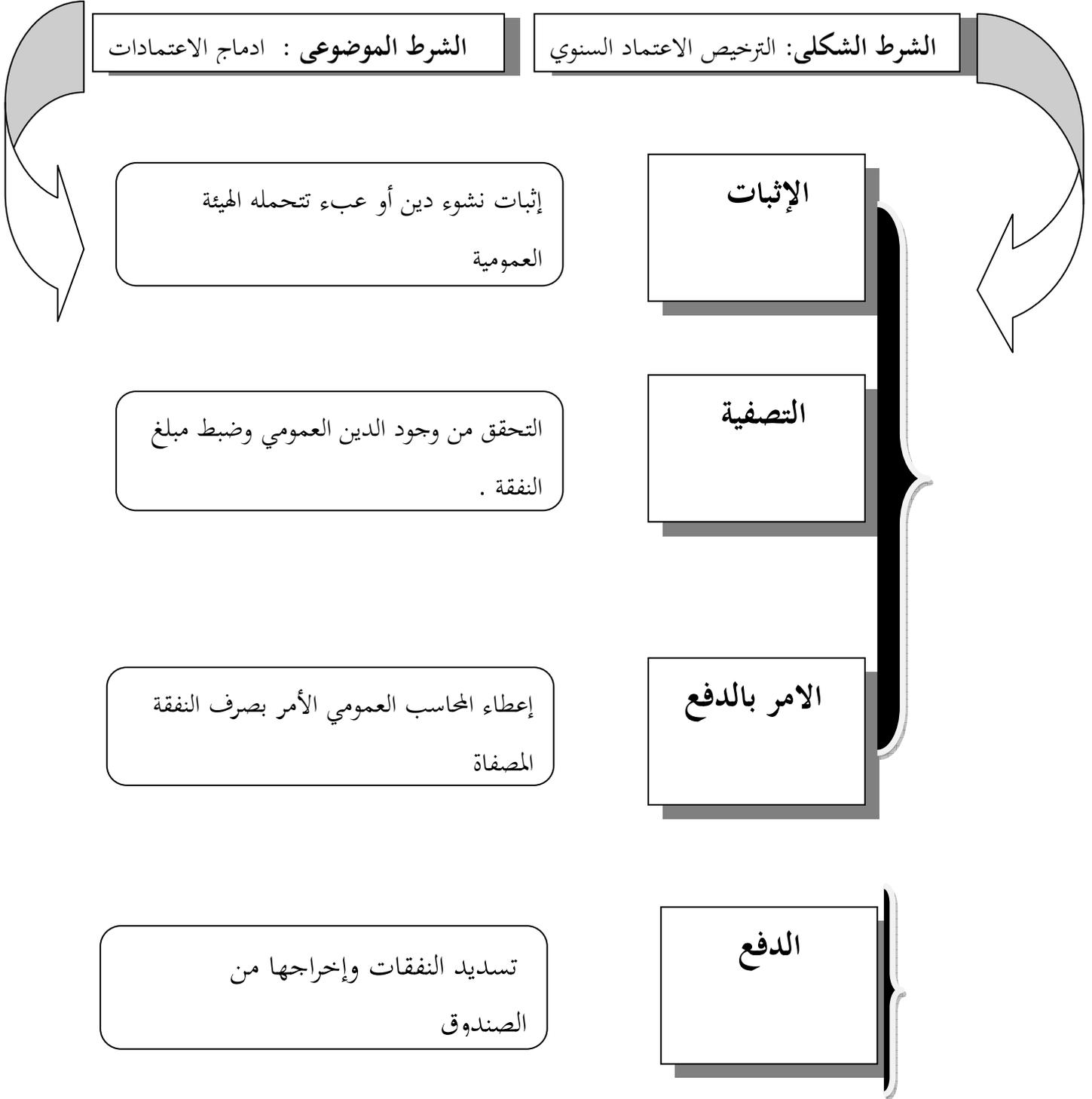
- الصحة القانونية للمكسب الإبرائي أي التحقق من صلاحية الدفع .

و إذا تحقق المحاسب من شرعية النفقة المأمور بها بعد إجراء كل أشكال الرقابة السالفة الذكر , فانه يقوم بالتأشير على أمر أو حوالة الدفع بعبارة " مقبول للدفع " .

كإقرار منه بقبول دفعها إذ هو ملزم في هذه الحالة بتسديدها .

أما إذا لاحظ عدم شرعية النفقة أو أي نقص في تبريره أو غياب بعض السندات الجوهرية على سندات الإثبات أو الأمر بالدفع فانه يعلق دفعها و يقوم بإخبار الأمر بالصرف رسميا بذلك بواسطة مذكرة يبين فيها سبب رفض الدفع .

الشكل 1. 2 : مراحل تنفيذ النفقات العامة



### خاتمة الفصل :

من خلال هذا الفصل تعرفنا على دور المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة العمومية كتنفيذ الميزانية العامة مثلا و رأينا دور المحاسبة العمومية في حماية المال العام من خلال القوانين و الأحكام و المستندات و الدفاتر الرقابية و غيرها من التقارير الدورية كما تطرقنا إلى مراحل تنفيذ الموازنة و الأعوان المكلفون بذلك و مسؤولياتهم و هذا كله يساهم في خلق إطار تنظيمي لحسابات الدولة، يخلق جوا من الرقابة التلقائية للأموال العمومية .

و سيبين لنا الفصل الثاني أن حديثنا عن المحاسبة العمومية يعني حتما الحديث عن الرقابة. ذلك أنه لا محاسبة بدون رقابة و لا رقابة بدون محاسبة فكلاهما مرتبط بالآخر .

الفصل الثاني :

الرقابة المالية أسس ومفاهيم

تمهيد :

إن التطور المتلاحق الذي تشهده الحياة اليوم ، و دخول عصر العولمة و تشابك المصالح خاصة على مستوى الدولة ، دفع بالحكومات و المنظمات المهنية و المؤسسات العلمية المهمة إلى وضع أنظمة رقابية تحكم و تنظم نشاط إدارتها و تسعى إلى تقييم هذا النشاط، رغبة منها في تحقيق أهدافها الخاصة و العامة والأصل أن يساهم امتداد النشاط الرقابي إلى القطاع الحكومي الذي يعاني من مشاكل عديدة إلى تقليل ارتكاب الموظفين الحكوميين للأخطاء ، و أيضا الحد من سوء استعمال الموارد ، و حمايتها من الضياع والاختلاس ، عن طريق إصدار تعليمات تحدد الإجراءات اللازمة للحفاظ على موجوداتها من ناحية و دقة بياناتها المحاسبية من ناحية أخرى ، و بموجب هذه التعليمات الرقابية الملزمة لجميع الموظفين يمكن حماية الموجودات و اكتشاف أي مخالفات أو انحرافات في وقت مبكر لاتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيحه .

و بالنسبة للجزائر فإن النشاط الحكومي لم يقف عند إصدار التعليمات فقط ، بل وضع هو أيضا نظاما رقابيا محكما يقوم على أعوان و أجهزة و هيئات رقابية و قد قام بتنظيمها في قالب من الأحكام التشريعية و التنظيمية ، فمنها من يتبع للسلطة التنفيذية أي رقابة الحكومة على نفسها و منها ما يأتي من السلطة التشريعية و هي الرقابة التي يقوم بها المواطنون على الحكومة ممثلون في نخبة سياسية و منها من يتمتع بالاستقلالية و بصلاحيات قضائية في مجال الرقابة على المالية العامة .

و حتى ندرس كل هذه النقاط سنقسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث و هي كالاتي :

المبحث 1 : دلالات الرقابة المالية .

المبحث 2: أنواع الرقابة المالية و أساليبها .

المبحث 3: أنواع الرقابة المالية المطبقة على تسيير الأموال العمومية في الجزائر .

## المبحث الأول : دلالات الرقابة المالية

يمثل المال العام العمود الفقري لنشأة الدول و قيام الجماعات و هو لب الصراعات المستمرة بين الإنسان و الطبيعة و بين المال و الإنسان و أخيه الإنسان. و لذلك حرصت الشرائع القديمة على حمايته و إيجاد الوسائل الكفيلة بتنظيمه من حيث الإنفاق و التحصيل ، ففرضت الضرائب و الجمارك و نظمت القيود و السجلات المحاسبية، و فرضت الجزاءات القانونية على المخالفين لأحكام القوانين و أصبحت السلطة مسؤولة أمام الشعب عن حسن إدارة الأموال و تحقيق الأهداف منها.

### المطلب الأول : ماهية الرقابة

إن محاولة فهم معنى الرقابة يعني التعرف على مظاهرها ، آلياتها طرق ممارستها و أيضا انعكاساتها ، فالمعرفة الجيدة لذلك يمكن المسير العمومي من أن يمارس عمله بفعالية وكفاءة كبيرين. و لهذا فمن الضروري تعريف الرقابة بشكل واسع و الأخذ بعين الاعتبار كل مظاهرها و خاصة منها التقنية و المحاسبية. و بما أن بحثنا يدور بالتحديد حول موضوع الرقابة على المالية العامة فإننا سنحاول من خلال هذا المطلب التعرف على مفهوم الرقابة على المالية العامة و الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها و المعايير التحكم بممارستها .

### أولا : نشأة الرقابة المالية

نشأة الرقابة المالية ترجع إلى نشأة الدولة وملكيتها للمال العام وإدارته نيابة عن الشعب، فلقد كان لدى الفراعنة في مصر رقابة تهتم بضبط المحاصيل باعتبارها أهم الأشياء التي يمكن اقتضاء الضرائب منها، و كان لدى أثينا منذ أكثر من 300 سنة قبل الميلاد مؤسسة مختصة بالرقابة على أموال الدولة<sup>1</sup>.

ولقد اهتمت الدولة الإسلامية بالرقابة للحفاظ على أموال بيت المسلمين، حيث قسمت الرقابة في ذلك العصر إلى نوعين من الرقابة وهما "رقابة ذاتية ، رقابة الوالي للولاية"، وأما الرقابة الذاتية وهي بمثابة الرقابة التي

<sup>1</sup> - د. محمود حسين الوادي، "تنظيم الإدارة المالية"، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص 168 .

تعود إلى التزام العبد أمام ربه بالمحافظة على الأمانة والتي من بينها أموال الدولة الإسلامية، وفي العصور الحديثة تعد فرنسا من أوائل الدول التي أوجدت هيئة مختصة للرقابة على الأموال العامة حيث انشأ الملك سانت لويس غرفاً للمحاسبة من أهمها غرفة محاسبة باريس في سنة 1256 والتي خضعت لتطورات عديدة إلى أن تمثلت في الرقابة القضائية التي تمارسها محكمة المحاسبة منذ عام 1807.

أما في إنجلترا فقد أنشأت هيئة الرقابة المالية في عام 1866 وفي الولايات المتحدة الأمريكية أنشأت هيئة عليا للرقابة المالية بموجب قانون الموارد الذي صدر في عام 1921 إذ قامت بإنشاء جهاز المحاسبات العامة، ثم صدر قانون إجراءات الموازنة والمحاسبة لسنة 1950، وغيره من القوانين المتطورة الهادفة إلى تدعيم الرقابة وشمولها لجميع الإيرادات وأساليب إنفاقها وتطور هذه الأساليب فنيا.<sup>1</sup>

وفي الوقت الحاضر فقد بلغ التطور في مجال الرقابة درجة متقدمة جدا سواء على النطاق المحلي أو الدولي، فنشأت لهذه الغاية منظمات دولية وإقليمية وأجهزة محلية تهتم كلها بالرقابة المالية ومن أمثلتها المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (إنتوساي intosai) وغيرها من المنظمات الإقليمية والعربية والإفريقية والآسيوية وقد وضعت المنظمات نصب أعينها تنظيم أعمال الرقابة على المال العام وتقديم التوصيات اللازمة لتطوير العمل الرقابي في مختلف الدول.<sup>2</sup>

أما في الجزائر فقد نص المشرع الجزائري كما غيره في الدول، على تشكيل مجلس المحاسبة دستور 1976 وذلك في إطار استكمال تشكيل مؤسسات الدولة في تلك الفترة وأنشئ ذلك المجلس سنة 1980 وخضع قانونه الأساسي لعدة تعديلات كان آخرها سنة 1995 حيث أصبحت مهمته تشمل مراقبة جميع الأموال العمومية مهما كان مصدرها ومهما كان مستفيد منها.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - د. محمود حسين الوادي، "تنظيم الإدارة المالية"، مرجع سابق، ص 169.

<sup>2</sup> - د. محمود حسين الوادي، د. زكرياء احمد عزام، "مبادئ المالية العامة"، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الطبعة الأولى، 2007، ص 191-192.

<sup>3</sup> - د. محمود حسين الوادي، د. زكرياء احمد عزام، مرجع سابق، ص 191-192.

ثانيا : تعريف الرقابة المالية

لغة : الرقابة في اللغة تعني الحفظ والانتظار والرصد والحراسة.<sup>1</sup>

اصطلاحا : للرقابة المالية عدة تعاريف متنوعة من بينها:

"هي منهج علمي شامل يتطلب التكامل، والاندماج بين المفاهيم القانونية والاقتصادية والمحاسبية والإدارية"<sup>2</sup>

قيل أنها : "جزء من العمل الإداري بحيث تهدف إلى التحقق من صحة الأداء وتقويمه في حالة الاعوجاج"<sup>3</sup>

هي "مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها أجهزة معينة ، بغيت المحافظة على الأموال العامة ، وضمان حسن تحصيلها وإنفاقها بدقة وفعالية و اقتصادية ، وفقا لما أقرته السلطة التشريعية لقانون الموازنة والقوانين المالية الأخرى ووفق للخطط الموضوعية للجهات الخاضعة للرقابة"<sup>4</sup>.

الرقابة المالية تعني : "التحقق من أن يتم وفق للتوجيه المحدد في خطة العمل وضمن القواعد والأهداف المقررة ، وذلك بقصد تبيان نواحي الخطأ والضعف والانحراف وإيجاد الحلول المناسبة لها لاجتناب تكرار وقوعها وتحديد المسؤولين على ارتكابها ولضمان حسن تطبيق تلك الأهداف والقواعد وبيان مدى سلامتها وكفايتها والوصول إلى معدلات دقيقة من الأداء وفق لمعايير تنسجم مع طبيعة الجهة الخاضعة للرقابة"<sup>5</sup>

ومن التعاريف السابقة نستنتج أن الرقابة المالية هي مجموعة المبادئ والتشريعات الموضوعية بقصد التعرف على أية انحرافات ومعالجتها في الوقت المناسب وذلك للحفاظ على المال العام.

<sup>1</sup> - بسام عوض عبد الرحيم عياصرة ، " الرقابة المالية في النظام الإسلامي " ، دار حامد العلمية للنشر و التوزيع ، الأردن، 2010، ص 27.

<sup>2</sup> - د. بن داود إبراهيم، " الرقابة المالية على النفقات العامة "، دار الكتاب الحديث ، 2010، ص 12-13.

<sup>3</sup> - د. بن داود إبراهيم، " الرقابة المالية على النفقات العامة "، مرجع سابق، ص 12-13.

<sup>4</sup> - د. محمد احمد الكايد، " الإدارة المالية الدولية والعالمية التحليل المالي والاقتصادي "، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان،

2009، ص 23-24.

<sup>5</sup> - د. محمد احمد الكايد، " الإدارة المالية الدولية والعالمية التحليل المالي والاقتصادي "، مرجع سابق، ص 23-24.

### المطلب الثاني : أهمية وأهداف الرقابة المالية.

ويمكن تلخيص أهم الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها إلى ما يلي :

#### أولاً: الأهمية

اجمع علماء الاقتصاد والمالية العامة وعلماء الإدارة على أن أي نظام مالي أو إداري لا تتوفر فيه رقابة صحيحة يعتبر نظام ناقصاً يفتقر إلى المقومات المتكاملة لوجوده.

ويرى الكثير منهم أن الرقابة أمر طبيعي في أي مجتمع إنساني لأنها تمثل الضوابط لكل تصرف يتعدى أثره إلى الغير.

تعد الرقابة المالية والإدارية من العناصر الأساسية للعملية الإدارية والتي تشمل التخطيط والتنظيم والتنسيق والتوجيه، والقيادة بالإضافة إلى الرقابة، وقد تطورت أهمية الرقابة مع تطور المجتمعات الإنسانية وتطور دور الدولة من (الدول الحامية "الحارسة") التي تهدف إلى المحافظة على الأمن الخارجي وحفظ الأمن الداخلي للدولة، والفصل في المنازعات بين الأفراد إلى ما يسمى (بدولة الرفاهية) التي تتدخل في مختلف مناحي الحياة الاجتماعية والاقتصادية في كافة الميادين، ذلك أن تدخل الدولة في جميع شؤون المواطنين يتطلب توفير أجهزة إدارية على درجة عالية من الكفاءة لإنجاز الأعمال المنوطة بها لمسؤوليتها تجاه المواطنين ولتؤدي الخدمة العامة بكفاءة وفعالية مع خضوع هذه الأجهزة للرقابة والمحاسبة للتحقق من قيامها بعملها وإنجازها على أكمل وجه.<sup>1</sup>

وقد تطورت الرقابة من مجرد التحقق من أن النشاط الحكومية ونشاط الإدارة يمارس في حدود القوانين النافذة إلى التأكد من النشاط يمارس بسرعة وكفاءة وفاعلية وفي حدود القانون أيضاً.

<sup>1</sup> - د. صباح سعد الدين عمر العلمي، " دور الرقابة المالية والإدارية كمدخل للتنمية والإصلاح الإداري في الدولة "، 2006، ص 09.

فلم يعد يقتصر مفهوم الرقابة على المفهوم التقليدي والذي ينحصر فقط بالبحث والتحري على الأخطاء وتتبعها بل جاوز ذلك إلى البحث عن سبل رفع كفاءة الجهاز الإداري وتحفيزه عن طريق إبراز الجوانب الإيجابية في عمله.

ولكن الإفراط في ممارسة الرقابة يؤدي إلى نتائج سلبية قد تؤدي إلى قتل الحوافز والحيلولة دون تنمية قدرات الموظفين في اتجاه القيادة الرشيدة وتحمل المسؤولية ويحول بين المنظمة أو المؤسسة الحكومية وبين الانطلاق نحو تحقيق الأهداف المرسومة والمتوخاة والتي انيطت بالمنظمة أو المؤسسة بالإضافة إلى ذلك فان تعدد الأجهزة الرقابية قد يؤدي إلى اعتماد بعضها على البعض الآخر في العمل أو التنازع بين أجهزة الرقابة نفسا حول الاختصاصات وازدواجية العمل مما ينعكس سلبا على أداء هذه الأجهزة.<sup>1</sup>

#### ثانيا: الأهداف.

أما بالنسبة لأهداف الرقابة فتتعدد وتنوع أهداف الرقابة المالية والإدارية بين أهداف عامة وأهداف خاصة، أهداف عامة ترتبط بالدولة، وأهداف خاصة ترتبط بكل جهاز إداري لوحده، و قد تطورت أهداف الرقابة تبعا لتطور الدولة ومفهومها فلم تعد تقتصر على التأكد من أن النشاط الحكومي يمارس بأفضل طريقة وبأقل تكلفة ممكنة ويمكن إجمال بعض أهداف الرقابة المالية والإدارية بما يلي:<sup>2</sup>

- التأكد من التزام الإدارة بكافة القوانين واللوائح وتعليمات لثناء ممارستها لنشاطاتها، وهذا ما يعرف بمبدأ الشرعية، إذ أن على الإدارة العامة واجب العمل في دائرة القانون والالتزام به، فإذا خالفت القانون اعتبر تصرفها غير مشروع ويعيق به جزاء عدم المشروعية.
- ضمان حماية حريات الأفراد وحقوقهم ذلك أن الإدارة تمنح حقوقا وامتيازات تسهل عليها ممارسة وظائفها وأنشطتها التي تهدف من ورائها إلى تحقيق الصالح العام.

<sup>1</sup> - م.د. صباح سعد الدين عمر العلمي، مرجع سابق، ص10.

<sup>2</sup> - ط. نور العقاد، تحت إشراف د. محمد الحسين، "الرقابة المالية"، ماجستير إدارة أعمال، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، ص 10-11.

إلا أن ذلك قد يرافقه إسراف في استعمال هذه الحقوق والامتيازات مما يهدر مصالح وحقوق المجتمع بصفة عامة.

- كشف الأخطاء وأسبابها ومسبباتها والعمل على تصحيحها، وهذا في حد ذاته الدور التقليدي للأجهزة الرقابية، إذ أن الإدارة أثناء ممارستها لأعمالها لا بد وان تقع في الخطأ فكل من يعمل يخطئ، وهذا يؤكد أهمية دور الأجهزة الرقابية والرقابة في حد ذاتها في كشف الأخطاء أو الانحرافات أو التجاوزات على القوانين واللوائح أو إيجاد الحلول المناسبة لها وتصويبها والعمل على منع تكرارها أو حدوثها.
- كشف الانحراف الإداري ويعني استغلال السلطة أو الوظيفة العامة لتحقيق أغراض شخصية بعيدة عن المصلحة العامة رغم انسجام أعمال الإدارة مع القوانين واللوائح والتعليمات.
- الوقوف على المشاكل والعقبات والمعوقات التي تعترض الأجهزة الإدارية في الدولة واقتراح وسائل معالجتها.
- تطوير إجراءات والأعمال الإدارية في الدوائر الحكومية وتحسين الأداء فيها مما يضمن تلبية وإشباع حاجات أفراد الشعب وبأقل التكاليف وبأقصر السبل.
- تحفيز الموظفين العموميين على الأداء الجيد والالتزام بالقوانين واللوائح والتعليمات فلقد أصبح للأجهزة الرقابية في الدولة دورا فعالا ومؤثرا في تحفيز العاملين وشحذ همهم وطاقاتهم من خلال إبراز الجوانب الايجابية في أعمالهم وعدم التركيز على الجوانب السلبية فقط.
- التأكد من أن الخدمات الحكومية تقدم للجميع دون تفرقة وبأقل قدر ممكن من الإجراءات المكتنبة.

## المبحث الثاني: أنواع وأساليب الرقابة المالية

لقد تعددت أنواع و أساليب الرقابة ويمكن توضيحها فيما يلي :

### المطلب الأول : أنواع الرقابة المالية

إن للرقابة المالية أنواع متعددة وقد صنفت إلى ثلاثة أصناف وهي:

- الرقابة حسب التوقيت الزمني.
- الرقابة حسب موضوع الرقابة.
- الرقابة حسب الجهة التي تمارس الرقابة.

الرقابة المالية حسب التوقيت الزمني:

ويمكن تقسيمها إلى :

### 1) الرقابة المالية التابعة: ( الأولية )

يعد هذا النوع من الرقابة احد عناصر التوجيه في العمل الإداري إذا ما استعمل في إطار السليم للوقاية من أخطاء التنفيذ لذلك أطلق عليه اسم الرقابة الوقائية لا يعمل على تفادي وقوع الأخطاء والانحرافات ويستهدف هذا النوع من الرقابة التحقيق من مشروعية التصرف المالي قبل تنفيذه، إذ تتم عمليات المراجعة والرقابة قبل الصرف فله يجوز لأي وحدة تنفيذية الارتباط بالتزام ودفع أي مبلغ قبل الحصول على موافقة الجهة الرقابية على القرارات المتعلقة بالتصرف في الأموال العامة ومن الطبيعي أن تتم الرقابة المسبقة على جانب النفقات فقط، أما في جانب الإيرادات فان تتم الموافقة المسبقة على الإيرادات وتوزيعها على البنود والمصروفات فضلا عن فحص المستندات والتأكد من صحتها.

وتتخذ الرقابة السابقة على الصرف أشكالاً متعددة، فقد يصرح للبنك المركزي وضع المبالغ التي وافق عليها السلطة التشريعية تحت تصرف الأمرين بالصرف، وقد تتضمن الحصول تقدماً على إقرار من الجهة المختصة سلامة كل عملية على حدى من الجهة القانونية وتثبت صحتها من جميع الوجوه.<sup>1</sup>

## (2) الرقابة المالية المرافقة: ( أثناء )

تتمثل هذه الرقابة في مختلف عمليات المتابعة التي تجريها الأجهزة الرقابية المختصة على ما تقوم به إدارات المنشأة من نشاط مالي يتعلق بالنفقات التي تقوم بها والإيرادات التي تحصل عليها، إن هذا النوع من الرقابة يمتاز بالاستمرارية والشمول حيث يبدأ مع تنفيذ الأعمال ويتابع خطوات التنفيذ.<sup>2</sup> إن أهم ما يتميز به هو اكتشاف الأخطاء لحظة وقوعها فيساعد على اتخاذ ما يلزم من إجراءات تصحيحية.

## (3) الرقابة المالية اللاحقة: ( بعد )

وهي عملية مراجعة وفحص الدفاتر المحاسبية ومستندات التحصيل والصرف والحساب الختامي ، وكافة النشاطات الاقتصادية التي قامت بها المنشأة وذلك بعد أن تكون كافة العمليات المالية الخاضعة للرقابة قد انتهت وذلك للتعرف على المخالفات المالية والانحرافات التي وقعت.<sup>3</sup>

ويطلق على هذا النوع من الرقابة بـ الرقابة الكاشفة .

<sup>1</sup> - أكرم إبراهيم حماد، " الرقابة المالية في القطاع الحكومي"، جبهة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 28.

<sup>2</sup> - المرسي السيد حجازي، " مبادئ الاقتصاد العام"، الدار الجامعية، مصر، 2009، ص 95.

<sup>3</sup> - مصطفى الفار، " الإدارة المالية العامة"، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 91.

الرقابة المالية من حيث موضوعها:

### 1) الرقابة المحاسبية:

إن هذا النوع من الرقابة يقوم على مراجعة جميع السجلات المحاسبية والميزانية الختامية كما يقوم بمراجعة جميع العمليات المالية وتفصيلها للتأكد من صحة هذه الإجراءات التي اتبعت ، وتوفر المستندات و اكتمالها ، أن الصرف تم وفق الخطة المقررة.<sup>1</sup>

### 2) الرقابة الاقتصادية:

عرف هذا النوع من الرقابة بعد الحرب العالمية الثانية بهدف إصلاح ما دمته الحرب العالمية خلال محاربة الكساد لتحقيق الازدهار الاقتصادي ، يهدف هذا النوع من الرقابة إلى مراجعة نشاط السلطات العامة من حيث المشروعية والبرامج التي تقوم بتنفيذها للوقوف على ما تم تنفيذه من أعمال وتكلفة إنجازها وبيان مواطن الضعف في التنفيذ وما قد يصاحبه من إسراف وتبذير ، بالإضافة إلى التأكد من كافة السلطات المشرفة على التنفيذ وحسن سير العمل في المواعيد المقررة ومدى تحقيق النتائج المرجوة<sup>2</sup> و الرقابة الاقتصادية تتضمن رقابة الكفاءة ورقابة الفعالية معا، حيث تعني الأولى تحقيق أكبر قدر من النتائج بأقل قدر ممكن من الجهود والتكاليف والثانية تعني الرقابة على مدى تحقيق النتائج المرجوة.

### 3) الرقابة على البرامج:

يهتم هذا النوع من الرقابة بمدى تحقيق الخطط والبرامج للأهداف المسطرة المحددة<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - د. عبد الفتاح محمد الحصن، د. محمد السيد سرى، " الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلية "، الدار الجامعية، مصر، 2004-2003، ص 393-394.

<sup>2</sup> - <https://www.ereg.com/-/details.low.php?full=1&nid=165288>

<sup>3</sup> - <https://www.ereg.com/-/details.low.php?full=1&nid=165288>

الرقابة حسب الجهة التي تمارس الرقابة:

1) الرقابة الداخلية: يمارس عملية المراقبة الداخلية أفراد مختصون يعملون في نفس الشركة، ومن الأسباب التي تزيد من قيمة أعمال المراقبين الداخليين كونهم معاشي لظروف العمل وأكثر إلمام بها وبالتالي فهم اقدر على فهم الحسابات المالية للشركة.<sup>1</sup>

2) الرقابة الذاتية: تمارس هذه الرقابة داخل الجهة المنفذة عمال باعتبارها المسؤولة عن التنفيذ وذلك بغرض التأكد من أن العمل يسير وفق ما هو مطلوب ، والكشف عن أسباب الفشل ، وذلك باعتبارها الجهة المسؤولة عن عملها.<sup>2</sup>

ومن اجل إنجاح الرقابة الذاتية فإنها تتطلب<sup>3</sup>:

- توزيع العمل بين الموظفين، تحديد مسؤوليات ووجبات كل منهم بشكل يكفل الحد من الغش والأخطاء.
- أن لا ينفرد موظف واحد من إتمام عمل من أوله إلى آخره.
- تغيير واجبات الموظفين من حين لآخر بما لا يتعارض مع مصلحة العمل، وان الحكمة من هذا هو اكتشاف أي تواطؤ قد يحصل بين الموظفين في الإدارة الواحدة.
- أن يجري جرد مفاجئ أو تفتيش دوري للخزينة.

3) الرقابة الخارجية: يتولى عملية الرقابة الخارجية خبراء مختصون من خارج المنظمة، وعادة ما يكونون ممثلين لمكاتب مستقلة ومتخصصة والهدف الأساسي للمراقبين الخارجيين هو التقييم الدقيق لمدى ملائمة أدوات الرقابة المالية المستخدمة لتقييم الأداء المالي للشركة والى كشف الانحرافات ويقوم المراقبون بعد التأكد

<sup>1</sup>-د.جعفر معروف عبد القادر صوالحه، د. إبراهيم خليل حيدر السعدي، د. محمد فوزي شبيطة، "تحديث طرق الرقابة الحكومية العليا وفقا

لمتطلبات التخصصية (دراسة تطبيقية في الأردن)" ، 2013، ص 280

<sup>2</sup> -<https://www.ereb.eroeg.com/-/details.low.php?full=1&nid=165288>

<sup>3</sup> -<https://www.ereb.eroeg.com/-/details.low.php?full=1&nid=165288>

من النتائج ببلاغها الجهات الإدارية العليا والجهات المسؤولة أو المدير العالي، وعادة ما تتم الرقابة الخارجية بشكل دوري وعلى أساس سنوي ومهمة المراقب الخارجي هي التعليق على الرقابة الداخلية وبيان مستوى وجوده الأداء للرقابة الداخلية.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: أساليب تنفيذ الرقابة المالية

لقد ذهبت أنظمة وقوانين اغلب الدول بتحديد أساليب معينة لتنفيذ الرقابة المالية كالآتي:

1) **الرقابة الشاملة:** وفقا لهذا الأسلوب ستولي جهات الرقابة إجراء رقابة عامة وتفصيلية على جميع المعاملات المالية التي تمارسها الجهات الخاضعة للرقابة أو أن هذه تكون شاملة إلا إجمالية أو قد يتم تحقيق الرقابة الشاملة على قطاع معين وفي مجال نوعي معين من المجالات الأعمال المالية للوحدة الإداري، أو رقابة إجمالية على باقي المجالات.<sup>2</sup>

2) **الرقابة الانتقائية:** وفقا لهذا الأسلوب يتم انتقاء عينة من بين المعاملات المالية المراد مراقبتها وفحص تلك العينة كنموذج قياسي الأعمال المالية للجهة الخاضعة للرقابة.

ويمكن استخدام أسلوب الرقابة الانتقائية لطرق متعددة.<sup>3</sup>

أ. **العينة العشوائية:** حيث يتم اختيار عينة أو عينات معينة من المعاملات المالية بطريقة عشوائية وإخضاعها للرقابة دون الحاجة إلى إخضاع جميع المعاملات المالية في الوحدة الإدارية ، ويتبع مثل هذا الأسلوب في المؤسسات والإدارات والشركات التي فيها أعمال مالية ضخمة أو متعددة.

<sup>1</sup> - د. جر إبراهيم الداعور، أ.رامي احمد فروانة، " تقييم وتطوير الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني في الرقابة على الأداء الجماعات الفلسطينية "، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد الثاني والعشرون، العدد الأول، 2014، ص 204.

<sup>2</sup> - مبارك محمد الدسوري، " تقييم اثر الرقابة الذي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت "، رسالة حصول على شهادة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2010، ص 58.

<sup>3</sup> - ماجد محمد سليم أبو هدف، " تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية دراسة تطبيقية على المؤسسات الحكومية في قطاع غزة "، درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، 2006، الجامعة الإسلامية بغزة، ص 53-54.

ب. العينة الإحصائية : وفقا لهذه الطريقة يتم تقسيم المعاملات المالية التي تقوم الجهة الخاضعة للرقابة على طبقات متشابهة ومتجانسة من ناحية الحجم والنوع ثم يتم اختبار عينة من كل طبقة على حده.

ج. العينة العنقودية : حيث يتم اختيار عينة معينة ، ويمتد هذا الاختيار إلى مختلف مفردات موضوع المعاملة المالية التي تم اختيارها بحيث تمثل العينة مجموعة من المعاملات المالية لموضوعات مترابطة أو ذات صلة بموضوع العينة المختارة ، والجدير بالذكر أن لكل أسلوب من أساليب تنفيذ الرقابة عيوباً معينة.

فأسلوب الرقابة الشاملة من الصعب تطبيقه في الدول الحديثة بسبب كثرة المعاملات المالية فيعاب عليه عدم الدقة والموضوعية في النتائج لأنها تتم بشكل انتقائي عشوائي غير معبر عن الأرقام الحقيقية.

3) الرقابة المستمرة : يتضح أسلوب الرقابة المستمرة في الرقابة الداخلية التي يمارسها محاسب الإدارة، حيث يتم الفحص والمراقبة بشكل دائم ومستمر للمستندات والقيود الحسابية للجهة الخاضعة للرقابة طوال العام.

4) الرقابة الدورية : وتتم الرقابة على فترات دورية خلال السنة ، كان تقوم أجهزة الرقابة الخارجية بمراجعات دورية لبعض الوحدات الخاضعة للرقابة ، أو في حالة جرد المخازن في فترات تحددها الإدارة أو جهة الرقابة أو في حالة إجراء الرقابة السنوية على الحسابات النهائية لكل عام وإصدار التقرير الرقابي السنوي.

### المبحث الثالث : أنواع الرقابة المالية المطبقة على تسيير الأموال العمومية في الجزائر

إن إرادة الرقابة و التحكم في الأموال العمومية و التي تعد في حد ذاتها مهمة أساسية للدولة ، لا يمكن فصلها عن المنظومة التشريعية حيث أن هذه الأخيرة تحيط بكل العمليات المالية للدولة و بمختلف وحداتها. كما أن تنفيذ المالية العامة مصطلح سياسي ، اقتصادي و مالي ، إذن ليس له من سبيل لاجتناب الرقابة. فمن الخطر على الاقتصاد الوطني أن يترك المسؤولية كاملة في يد الذين يسيرون رؤوس الأموال و الممتلكات العامة و بالتالي فانعدام الرقابة سيؤدي حتما إلى ظهور أشكال التعسف و التبذير للأموال العامة على حساب المجتمع.

و تبعا لذلك فقد تم في بلادنا إنشاء نظام رقابي على كل المستويات بغض النظر عن الأشخاص و رتبهم في هيكل الدولة. و هكذا قامت الدولة الجزائرية بوضع جهاز رقابي يهدف إلى ضمان تسيير يقوم على المصداقية و يخضع لقرارات السلطة المكلفة بالميزانية.

كما حرص الدستور و التشريعات إلى إيجاد ضوابط للنفقات و الإيرادات العامة، تمثلت بإنشاء أجهزة رقابة مالية و إدارية تحت مسميات مختلفة و أضفت على بعضها صفة الاستقلالية لضمان حيادتها و عدالة رأيها تحقيقا للأهداف الرقابية<sup>1</sup>.

و نظرا لاتساع مجالات استخدام المالية العمومية و تعددها ، تمارس مراقبتها من طرف أجهزة متنوعة المهام و متباينة الطبيعة و لكنها تشترك في هدف واحد و هو استخدام جدي و مشروع للاعتمادات ، و بالتالي تبرز أنواع الرقابة من خلال زوايا متعددة غير أنها من الناحية العلمية متداخلة مع بعضها البعض<sup>2</sup>.

### المطلب 1: نظام الرقابة الداخلية – الرقابة الإدارية

<sup>1</sup> عبد الرؤوف جابر ، " دور رقابة ديوان المحاسبة دراسة قانونية مقارنة " ، مكتب دار الثقافة ، عمان ، ص 6

<sup>2</sup> لعمارة جمال ، " أساسيات الموازنة العامة للدولة المفاهيم و القواعد و المراحل و الاتجاهات الحديثة " ، دار الفجر ، القاهرة ، 2004 ، ص

إن التسيير الجيد ( المالي و المحاسبي ) للأموال العامة يفترض ضرورة فرض رقابة داخلية على الإدارة و يجب أن تشمل هذه الرقابة مختلف مراحل تنفيذ عمليات النفقات و عمليات الإيرادات ، و عموماً فهي تنصب أكثر على النفقات باعتبارها تتعرض أكثر للتبذير.

و يقصد بالرقابة الإدارية مختلف أنواع الرقابة التي تمارس من قبل إدارات الهيئات العمومية نفسها أو من قبل إدارات أخرى ( لا سيما تلك التابعة لوزارة المالية ) و المتمثلة في مجموعة من الوسائل و الإجراءات كالتحليلات و تقارير الأداء ، حتى يتم التأكد من دقة و صحة البيانات المحاسبية و مختلف التقارير و مدى احترام و تطبيق السياسات الإدارية المرسومة .

وتعد هذه الرقابة الإدارية الداخلية بمثابة رقابة ذاتية إذ أن الإدارة تراقب نفسها بنفسها تكتشفه من أخطاء في تصرفاتها و المغزى الرئيسي من هذه الرقابة هو المحافظة على المصالح العامة بان تؤدي الهيئات أدوارها المكلفة بها و أن تصرف الاعتمادات المخصصة لها وفق ما حددته القوانين و التشريعات الخاصة بها<sup>1</sup>. و من صور الرقابة الإدارية عموماً و في مجال المالية العامة خصوصاً ما يلي:

### 1. الرقابة التلقائية :

حيث تقام آليات و قواعد داخل جهاز إداري معين من أجل تحسس مواطن الخلل و إصلاحها في الوقت المناسب، مثل : سجل الاقتراحات، التقييم الدوري و الاجتماعات المنتظمة لهيئات الجهاز الإداري ... الخ

### 2. الرقابة الرئاسية :

حيث تخول القوانين و الأنظمة للرئيس الإداري من أجل المصادقة عليه أو حق التدخل للتعقيب على أعمال مرؤوسيه تعديلها أو إلغائها ، سواء كان ذلك من تلقاء نفسه أو بناءً على تظلم أو طعن رئاسي .

<sup>1</sup> بن داود ابراهيم ، " الرقابة المالية على النفقات العامة " ، دار الكتاب الحديث ، 2010 ، ص 128 .

### 3. رقابة الوصاية :

بالرغم من الاستقلال الإداري لبعض الهيئات الإدارية داخل السلطة التنفيذية بموجب اكتسابها للشخصية المعنوية ( بلدية ، ولاية ، جامعة ... الخ)، إلا أن ذلك الاستقلال ليس مطلقا و لا تاما حيث تبقى تلك الأجهزة خاضعة لقدر معين من الرقابة و الإشراف من طرف السلطة الوصية، مثل وصاية الوالي على أعمال البلدية .

و لعل أهم مظهر للرقابة الإدارية هو الرقابة المالية التي تمارسها وزارة المالية و مصالحها المختلفة سواء على المستوى المركزي أو المحلي بواسطة المفتشية العامة للمالية , أو المراقبين الماليين<sup>1</sup> .

#### أولا: تعريف الرقابة المالية القبلية

هي صورة موافقة من أجهزة الرقابة على القرارات المتعلقة بالتصرف في الأموال، وبطبيعة الحال عمليات المراجعة و لرقابة هنا تتم على جانب النفقات فقط, فلا يتصور أن تتم الرقابة المسبقة على تحصيل الإيرادات، ولكن تعني الموافقة مسبقا على تقدير الإيرادات وتوزيعها على بنود المصروفات، وقد تمتد إلى أكثر من ذلك فتشمل فحص المستندات و لتأكد من سلامتها، وهي رقابة مانعة لوقوع الأخطاء و المخالفات المالية في أكثر الأحيان.

بالإضافة إلى ما تقدم ذكره ، فانه في الحالات التي تتم فيها عمليات الرقابة عن طريق جهة خارجية مستقلة عن السلطة التنفيذية ، قد يؤدي إلى سلب الجهة التي تمارس الرقابة ، الكثير من اختصاصات السلطة التنفيذية وظهر نوع من المركزية الإدارية، تقود إلى تعقيد الإجراءات وتزايد الخلافات بين الهيئات التي تتبعها هذه الوحدات و جهة الرقابة .

<sup>1</sup> محمد الصغير بعلي يسرى أبو العلا , " المالية العامة للنفقات العامة للميزانية العامة " , دار العلوم , عنابة , ص 111 - 112 .

## ثانيا: المراقب المالي

### 1. تعريف لمراقب المالي :

هو شخص تابع لوزارة المالية ويتم تعيينه بمقتضى قرار وزاري يمضيه الوزير المكلف بالميزانية، ويكون مقره الوزارة المعين بها أو على مستوى الولاية ويعمل بمساعدة مساعدين له يعينون بموجب قرار وزاري، ورقابة المراقب المالي هي رقابة شرعية وليست مراقبة ملائمة<sup>1</sup>.

ويمكن أن نميز بين نوعان من المراقبين، المراقب المالي والمراقب المالي المساعد وكل منهما يعين من بين الموظفين الذين يمارسون مهامهم في المديرية العامة للميزانية، وكل حسب رتبته

المراقب المالي مسؤول عن تسيير المصالح تحت الرقابة

المراقب المالي المساعد مسؤول في حدود الإختصاصات التي يفوضها إليه المراقب المالي عن الأعمال

التي يقوم بها وعن التأشير التي يسلمها

### 2 . مهام المراقب المالي :

تمثل المهمة الرئيسية للمراقب المالي في مراقبة مشروعية عمليات تنفيذ النفقات العمومية، ومطابقتها للأنظمة والقوانين المعمول بها، إضافة إلى الإشراف على متابعة الوضعية المالية للمؤسسات المكلفة بمراقبتها والمتعلق باجراءات الالتزام , يتحقق المراقب المالي من<sup>2</sup> :

. صفة الأمر بالصرف

. مشروعية النفقة العمومية ومطابقتها بالقوانين والأنظمة المعمول بها

. توفر الإعتمادات أو المناصب المالية

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية , المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 11-381 , المؤرخ في 21 نوفمبر 2011, المتعلق بمصالح المراقبة المالية .

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية , المادة 9 , من المرسوم التنفيذي , رقم 92-414 , المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 , المتعلق باجراءات الالتزام .

.التخصيص القانوني للنفقة

.مطابقة مبلغ الإلتزام للعناصر المبينة في الوثيقة المرفقة

وجود التأشيرات أو الآراء المسبقة التي سلمتها السلطة الإدارية المؤهلة لهذا الغرض، عندما تكون مثل هذه التأشيرة قد نص عليها التنظيم الجاري به العمل بعد إبقاء هذه الشروط في أجل أقصاه عشرة أيام، يمدد إلى عشرة أيام أخرى في الحالات استثنائية بالنسبة للملفات المعقدة، والتي تتطلب فحصا وتدقيقا معمقين، يقوم المراقب المالي يوضح التأشيرة عن طريق وضع ختم وترقيم وتاريخ التأشيرة، وفقا لترتيب تسلسلي خلال السنة المالية .

إضافة على المهام المرتبطة بإثبات مشروعية النفقات العمومية عن طريق قبول أو رفض وضع تأشيرة الدفع على الوثائق الخاصة يطلع المراقب المالي بمهام إدارية أخرى حيث يغير هذا الأخير مستشار ماليا الأمر بالصرف .

### 3. صلاحية المراقب المالي :

الصلاحية الأساسية للمراقبين الماليين هي الرقابة القبلية على الإلتزام بالنفقات العمومية الخاضعة لذلك وتمثل هذه الرقابة في فحص بطاقة الإلتزام ، وسندات الإثبات المرفقة بها والمقدمة لهم من طرف الأمرين بالصرف حيث يتم التحقق من صفة الأمر بالصرف ، أو مفوضه القانوني عند الاقتضاء ، ومطابقة النفقة للقوانين والأنظمة السارية المفعول ، وتوفير الاعتمادات أو المناصب المالية ، والصحة القانونية لحسم النفقة، والصحة المادية لمبلغ الإلتزام ، ووجود التأشيرات أو الآراء الاستشارية المسبقة لمختلف السلطات والهيئات المختصة، إذا كانت مفروضة قانونيا<sup>1</sup> .

<sup>1</sup> المادة 09 من المرسوم التنفيذي ، 92-414 .

وجزاء هذه التدقيقات يتلخص في منح تأشيرة المراقبة المالية، وذلك بوضعها على بطاقة الالتزام وسندات الإثبات عند الاقتضاء، إذا كان الالتزام مستوفيا للشروط المذكورة أعلاه، أو رفض تلك التأشيرة إذا كان الالتزام معيبا، وهذا الرفض قد يكون مؤقت أو نهائي .

#### أ- حالة الرفض المؤقت :

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

فإنه فد يأجل منح التأشير إلى حين تصحيح الأخطاء واستكمال البيانات ولوثائق الازمة للملف وذلك بمنح رفض مؤقت<sup>1</sup> .

#### ب- حالة الرفض النهائي :

يكون ذلك بسبب عدم مطابقة اقتراح الالتزام للقوانين والأنظمة السارية المفعول، أو عدم توفر الاعتمادات أو المناصب المالية، أو عدم احترام الأمر بالصرف لملاحظات المراقب المالي الواردة في الإشعار بالرفض ويتلقى إشعار بالرفض النهائي<sup>2</sup> .

ومع ذلك تبقى للآمر بالصرف إمكانية استعمال الإجراءات الاستثنائية، المتمثل في مطالبة المراقب المالي بصرف النظر عن الرفض النهائي للتأشيرة ، بقرار معلل وتحت مسؤوليته ، وإجراء صرف النظر لم يقرر لصالح الأمرين بالصرف لتمكينهم من التملص من المراقبة المالية القبلية، وإنما هو بمثابة صمام أمان ، يسمح لهم بمواجهة حالات الرفض التعسفي ، أو غير المؤسس للتأشيريات من قبل المراقبين الماليين .

<sup>1</sup> المادة 11 من المرسوم التنفيذي ، 92-414 .

<sup>2</sup> المادة 12 من المرسوم التنفيذي ، 92-414 .

المراقبون الماليون مكلفون ببعض المهام الأخرى، التي تهدف إلى مساعدتهم على القيام بصلاحياتهم الرقابية مثل مسك محاسبة الالتزامات التي تسمح لهم بتحديد مبالغ الالتزامات المحسومة من اعتمادات الميزانية، كما يقوم المراقبون بدور المستشارين الماليين للآمرين بالصرف ، ويتمثل ذلك في جلب انتباه هؤلاء حول مقتضيات التشريع والتنظيم المعمول بهما في المجال المالي ، وتقديم النصائح لهم بشأن ما يمكن أن يعتبروه انحرافاً عن قواعد حسن التسيير .

### ج- التغاضي :

ففي حالة الرفض النهائي للإلتزام بالنفقات، يمكن للآمر بالصرف أن يتغاضى عن ذلك وتحت مسؤوليته بمقرر معلل يعلم به الوزير المكلف بالميزانية، ويرسل هذا الملف الذي يكون موضوع التغاضي فوراً إلى الوزير المعني أو الوالي أو رئيس المجلس الشعبي البلدي المعني حسب الحالة. ويرسل الإلتزام مرفقاً بمقرر التغاضي إلى المراقب المالي قصد وضع تأشيرة الأخذ بالحسبان مع الإشارة إلى رقم التغاضي وتاريخه، ويرسل المراقب المالي بدوره نسخة من ملف الإلتزام موضوع التغاضي إلى الوزير المكلف بالميزانية قصد الإعلام، ويقوم الوزير بدوره وفي جميع الحالات بإرسال نسخة إلى المؤسسات المختصة في الرقابة<sup>1</sup> .

لا يجوز حصول التغاضي في حالة الرفض النهائي وفق ما يلي :

.صفة الأمر بالصرف

.عدم توفر الإعتمادات أو إنعدامها

.إنعدام التأشيرات أو الآراء المسبقة المنصوص عليها في التنظيم المعمول به

.إنعدام الوثائق الثبوتية التي تتعلق بالإلتزام

. التخصيص غير القانوني للإلتزام، بهدف إخفاء إما تجاوزاً للإعتمادات وإما تعديلاً لها أو تجاوزاً

لمساعدات مالية في الميزانية .

<sup>1</sup> المادة 18 من المرسوم التنفيذي 92-414 .

#### 4 . مسؤولية المراقب المالي :

يعتبر المراقب المالي مسؤول شخصيا أمام هيئات المراقبة ووزارة المالية على جميع المخالفات الصريحة للقوانين والأنظمة المعمول بها في مجال صرف النفقات العمومية إذ يعتبر هذا الأخير مسؤول عن التأشيرات غير القانونية أمام الغرفة التأديبية للميزانية والمالية التابعة لمجلس المحاسبة المؤهلة قانونا لتحقيق ومراقبة نشاط المراقب المالي .

#### ثانيا : رقابة المفتشية العامة للمالية

إن الاهتمام بصحة و صرامة تسيير الأموال العمومية و ضمان عدم ضياعها قد أدى بالدولة إلى تأسيس وظيفة الرقابة و باعتبار وزارة المالية مكلفة بمسك مالية الدولة خاصة من خلال مسك جميع الإيرادات والتكفل بمنح الاعتمادات لكافة الوزارات قد أدى بها إلى تأسيس هيئة رقابية تابعة لها تتولى مراقبة التسيير المالي و المحاسبي لمصالح الدولة و هذا وفق الإجراءات و التنظيمات المعمول بها .

#### 1. إنشاء وتنظيم المفتشية العامة للمالية :

نشأت المفتشية العامة للمالية بسبب الزيادة الكبيرة للنفقات العمومية نتيجة للتطور المتواصل لنشاطات الدولة في مختلف المجالات، ففي سنة 1980 أنشأت هذه المؤسسة الرقابية في الجزائر بموجب المرسوم رقم 80/53 المؤرخ في 1 مارس 7980 المتضمن إحداث مفتشية عامة للمالية<sup>1</sup>، والتي تنص مادته الأولى على انه : تحدث هيئة للمراقبة توضع تحت السلطة المباشرة لوزير المالية تسمى بالمفتشية العامة للمالية وتهدف المفتشية العامة للمالية إلى تدعيم الجهاز الرقابي، وما فيها من النفقات العامة دون إدماج مصالحها مع الأجهزة كمال تقنيات الرقابة ، بالرقابات الأخرى .

<sup>1</sup>الجريدة الرسمية ، المرسوم تنفيذي رقم 80-04 ، العدد 10 ، الجزائر، المؤرخ في 4 مارس 1980 ، ص: 349

## 2. تنظيم المفتشية العامة :

يخضع تنظيم الهياكل المركزية للمفتشية العامة للمالية لاحكام المرسوم التنفيذي رقم 273/08 وتعمل كلها تحت سلطة رئيس الذي يعين بمرسوم رئاسي المادة 2 من المرسوم , ويسهر على حسن سير الهياكل المركزية و الجهوية ويتضمن إدارة وتسيير مستخدمين و الوسائل بالمفتشية :

### أ- هياكل عملية الرقابة والتدقيق والتقييم<sup>1</sup> :

توكل مهام الرقابة ا ولتدقيق ا ولتقييم ا ولخبرة المنوطة مفتشية عامة للمالية لمراقبين عامين للمالية موضوعين تحت سلطة رئيس مفتشية عامة للمالية وعددهم اربعة (4) ويمارسون اختصاصا على عدة قطاعات .

### ب- الوحدات العملية :

يديرها مديرو بعثات ومكلفين بالتفتيش

### - مديرو بعثات :

يتمثل عددهم في 20 مدير ويعملون تحت اشراف المراقبين العاميين للمالية، ويقوم مدير البعثة باقتراح عمليات الرقابة لوحدة العملية التابعة للوحدات المركزية ويتابعها كما يضمن التناسق مع جميع الهياكل الجهوية للمفتشية في وفي اطار يسهر على تحضير أشغال المهمات وتنظيمها وتقديم الاقتراحات المتعلقة بقوام ومدة ومناطق تدخل كل تحضير وحدة من الوحدات العلمية ، وتوزيع الاعمال.

### - المكلفون بالتفتيش:

يدير فرق الرقابة مكلفون بالتفتيش محدد عددهم بثلاثين 30 ويمارسون تحت إدارة مديري البعثات الموكله لهم عمليات الرقابة , يحضر المكلف بالتفتيش عمليات الرقابة المسندة الى الفرقة ومتابعة سير الاعمال<sup>2</sup> .

<sup>1</sup> المادة 04 , المرسوم التنفيذي رقم 08-273 المؤرخ في 6 سبتمبر 2008 يتضمن الهياكل المركزية للمفتشية العامة .

<sup>2</sup> المادة 12 , من المرسوم التنفيذي رقم 08-273 .

### ج - هياكل الدراسات و التقييس والادارة التسيير:

وهي تتمثل في ثلاث مديريات تضم رؤساء ومديرات الفرعية وهي كما التالي :

- مديرية البرامج ا وتحليل ا ولتخصيص

- مديرية المناهج ا ولتقييس ا ولاعلام الالي

- مديرية الوسائل

### 3. أهداف ومجال تطبيق تدخلات المفتشية العامة للمالية:

تنصب رقابة المفتشية العامة للمالية على التسيير المالي والمحاسبي لمصالح الدولة، والجماعات الإقليمية والهيئات والأجهزة والمؤسسات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية، كما تمارس الرقابة على ما يلي<sup>1</sup>:

- المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

- المستثمرات الفلاحية العمومية .

- الهيئات الضمان الإجتماعي على إختلاف أنظمتها الإجتماعية .

كما يمكن أن تكلف المفتشية العامة إضافة إلى المهام السابقة بإنجاز مهام تتمثل في دراسات أو خبرات ذات طابع إقتصادي أو مالي أو تقني ويمكن أن يساعدها لهذا الغرض تقنيون مؤهلون من الإدارات

العمومية الأخرى وقد تتدخل بطلب من السلطات والهيئات المؤهلة على التقويم الإقتصادي والمالي في نشاط شامل أو قطاعي أو فرعي وبهذه الصفة تتولى على الخصوص ما يلي :

- تقوم بالدراسات والتحليل المالية والإقتصادية لتقدير فعالية التسيير ونجاعته

<sup>1</sup> المادة 02, من المرسوم التنفيذي رقم 08-273 .

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

- تقوم بتحليل هيكلية مقارنة للتسيير في مجموعات قطاعية أو قطاعية مشتركة

ويحق لهذه الهيئة أن تراقب دورياً الإدارات والهيئات الموضوعة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، وتراجع أو

تدقق كذلك عمل مصالح الرقابة التابعة لها وفعاليتها<sup>1</sup>.

#### 4. اجراءات تدخل المفتشية العامة للمالية في العمل الرقابي :

من اجل تسهيل تدخلاتها واعطائها فعالية أكبر فان المفتشية العامة للمالية تخضع لاجراءات واضحة

ومضبوطة يجب احترامها وهي تشمل ما يلي :

#### أ-البرنامج السنوي لتدخل المفتشية العامة للمالية :

ما هو معمول به هو انه خلال الشهرين الاولين من كل سنة تحدد عمليات الرقابة المفتشية العامة للمالية في البرنامج سنوي يعد ويعرض على الوزير المكلف بالمالية، يتم تحديد هذا البرنامج حسب الأهداف المحددة وتبعاً لطلبات أعضاء الحكومة أو الهيئات والمؤسسات المؤهلة غير انه يمكن القيام بعمليات الرقابة خارج البرنامج بطلب من السلطات او مايتعلق الأمر بقضايا مستعجلة أو تسخيرة من القضاء .

ويتضمن هذا البرنامج السنوي مختلف المديرات الجهوية ، وهذا حسب المناطق وحسب حجم النشاط أما تاريخ القيام بالمهمة فيتولى كل من مدير بعثة تحديده مع الأخذ بعين الاعتبار سلم الأوليات<sup>2</sup>.

#### ب- سير المهمة التفتيشية :

بعد اقرار البرنامج السنوي يتولى رؤساء الاقسام بالتنسيق مع المدراء الجهويين توزيع المهام على الفرق

و البعثات التفتيشية التي تبادر بالتحضير لها وتنظيمها من أجل تنفيذها .

<sup>1</sup> المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 08-273 .

<sup>2</sup> المادة 13, من المرسوم التنفيذي رقم 08-273 .

### ج- التحضير للمهمة التفتيشية :

تخضع مرحلة التفتيش لإشراف مكلفين بالتفتيش وهي تشمل الانطلاق في الاعمال التمهيدية المتمثلة في التعرف على الهيئة التي تخضع للرقابة ، ذلك على أساس النصوص التأسيسية ومختلف التعديلات التي لحقها بها ومختلف الوثائق الخاصة بها إضافة الى الارشيف الذي تملكه المفتشية العامة للمالية أو أي هيئة رقابة أخرى حول هذه الإدارة الخاضعة للرقابة ، كما يمكن اللجوء خلال هذه المرحلة الى الهيئات الخارجية لجلب أكبر قدر ممكن من المعلومات حول نشاط الهيئة ومعاملاتها المالية .

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

### د- تنفيذ المهمة التفتيشية :

يتم إنجاز عمليات الرقابة من خلال الفحص ا ولمراجعة على الوثائق وفي عين المكان وهذا من الناحيتين الشكلية و المضمونية .

- الناحية الشكلية : وهذا بالتأكد من وجود الوثائق المالية والمحاسبية للميزانية ، حساب اداري سجلات الجرد ومدى مطابقتها للقوانين والتنظيمات المعمول بها .

- الناحية المضمونية : حيث يقوم المفتشون بفحص الصندوق ومراقبة الاموال ا ولقيم ا ولمقارنتها مع العمليات المسجلة ومعاينة الوثائق الثبوتية مثل الفواتير... حيث يتم تحضير محضر يتضمن كل الملاحظات المسجلة يقوم بإمضائه كل من المفتشين والمحاسبين العموميين .

و بعد ذلك يعقد اجتماع مع مسؤولي الهيئة الخاضعة للرقابة لاعلامهم بتقديم بعثة التحقيق وهذا لتسهيل عملية الرقابة .

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

#### هـ- تحرير التقرير :<sup>1</sup>

بعد انتهاء مهام الرقابة بعد تقرير أساسي يتضمن اقتراحات في مجال تسيير الهيئة الخاضعة للرقابة , ويمكن أن يتضمن أيضا كل اقتراح كفيل بتحسين الأحكام التشريعية التي تحكمها المادة 21 من المرسوم .

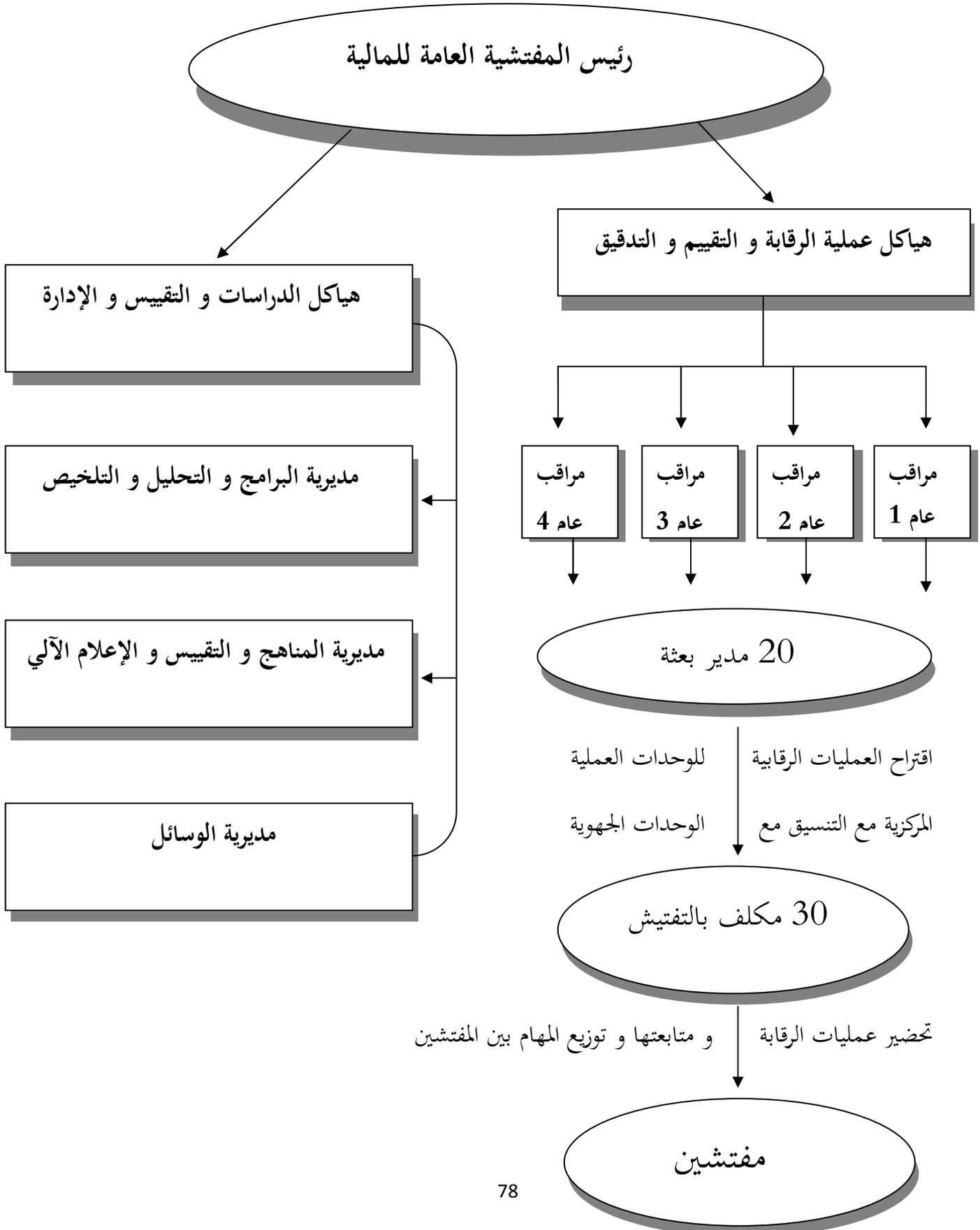
يبلغ مسير الهيئة المراقبة وكذا وصايته بالتقرير الأساسي، ويجب على مسيري المصالح في هذه الحالة أن يجيبوا لزوما في أجل أقصاه شهرين على الملاحظات التي تحتويها هذه التقارير وكذلك عليهم أن يعملوا بالتدابير المتخذة حيال ذلك , وهذا في اطار التمكن من تنفيذ ما يسمى بالإجراء التناقضي .

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

اضافة الى التقارير التي يتم تحريرها بعد نهاية كل عملية، تعد المفتشية العامة للمالية تقريرا سنويا يتضمن حصيلة أعمالها ويقدم الى الوزير المكلف بالمالية خلال الثلاثي الأول من السنة الموالية للسنة التي أعد بخصوصها .

<sup>1</sup> المادة 21 من المرسوم التنفيذي , رقم 08-273 .

الشكل 1-2 : الهيكل التنظيمي للمفتشية العامة للمالية المركزية



## المطلب الثاني : الرقابة الخارجية

هي رقابة تتولاها أجهزة خارجية غير خاضعة للسلطة التنفيذية ومن بين هذه الأجهزة هناك البرلمان , مجلس المحاسبة ولجنة الصفقات العمومية وهذه هي الأجهزة التي سنتطرق إليها في مطلبنا هذا .

### أولا : الرقابة الشعبية - السياسية -

تعتبر الرقابة الشعبية السياسية من قبيل الرقابة الخارجية على الميزانية العامة و تنفيذها إذ تلعب الدور البارز في توجيهها الوجهة الصحيحة<sup>1</sup>.

ينصرف مفهوم الرقابة السياسية ، أساسا إلى ممارسة البرلمان لسلطاته الرقابية العامة على الحكومة و التي من بينها حقه في الاطلاع على كل ما يتعلق بالوضعية المالية العامة في الدولة؛ و هو ما يمكنه من التدخل عند الاقتضاء ( عن طريق التشريع لفرض ما يراه ضروريا من تدابير رقابية على تسيير الأموال العمومية. و بعبارة أخرى ، فان البرلمان كونه مسؤولا مباشرة أمام المواطنين هو ملزم بأن يضمن لهم حسن استعمال الأموال التي يدفعونها للخزينة العمومية كمكلفين بالضرائب. و تدخل في هذا الإطار، من باب أولى مراقبته لتنفيذ ميزانية الدولة من طرف الحكومة<sup>2</sup>. إذن من بين الأهداف الأساسية لعملية الرقابة البرلمانية أنها تحرص على التطبيق السليم و الشرعي لقوانين المالية المصادق عليها .

كما أن صلاحيات المجالس الشعبية للجماعات المحلية في مراقبة تنفيذ ميزانيات هذه الأخيرة يمكن إدراجها أيضا ضمن الرقابة السياسية .

<sup>1</sup> بن داودا براهميم, "الرقابة المالية على النفقات العامة", دار الكتاب الحديث , 2010 ص

<sup>2</sup> محمد مسعي, "المحاسبة العمومية", دار الهدى, الجزائر , 2003 ص 157.

### 1. رقابة البرلمان :

تحتل الرقابة البرلمانية مكانة هامة نظرا لما تتوفر عليه من آليات للرقابة السابقة والمعاصرة و اللاحقة، فإضافة إلى اختصاص البرلمان بالمصادقة على قانون المالية و اعتماده ( رقابة قبلية)، فان مراقبته تمتد من الفترة المعاصرة لتنفيذ الميزانية ( رقابة آنية) إلى نهاية الى نهاية السنة المالية ( رقابة بعدية ) .

أ. الرقابة السابقة " اثناء تصويت على قانون المالية " :

يصادق البرلمان على مشروع قانون المالية في مدة أقصاها 75 يوما من تاريخ ايداعه طبقا لأحكام المادة 120 من الدستور ويصوت على مشروع قانون المالية في مدة أقصاها 47 يوم , ابتداء من تاريخ ايداعه و يصادق مجلس الأمة على النص المصوت عليه خلال حد أقصاه 20 يوما, و في حالة الخلاف بين الغرفتين يتاح للجنة متساوية الأعضاء أجل 08 أيام للنظر في شأنه , وفي حالة عدم المصادقة لأي سبب كان خلال الأجل المحدد يصدر رئيس الجمهورية مشروع قانون المالية الذي قدمته الحكومة بأمر له قوة القانون.

### ب. الرقابة المعاصرة لتنفيذ الميزانية :

يمكن للبرلمان (المجلس الشعبي الوطني) أن يراقب النشاط و الأداء الحكومي ( الوزارات) في مختلف المجالات ومنها المجال المالي بواسطة الاليات الاساسية التالية :

\* الاستماع و الاستجواب : طبقا للمادة 133 من الدستور يمكن للجان البرلمان بغرفتيه أو مجلسيه أن تستمع إلى أي وزير ( عضو الحكومة)، كما يمكن لأعضاء أي مجلس استجواب الحكومة برمتها.

\* السؤال : يمكن لأعضاء البرلمان ، وفقا للمادة 134 من الدستور ، أن يسألوا أي وزير كتابيا أو شفويا عن أي موضوع أو قضية، و منها القضايا المتعلقة بتنفيذ الميزانية، طبقا لأحكام النظام الداخلي لكل من مجلسي البرلمان .

كما تتمتع لجان التحقيق و المراقبة التابعة للمجلس الشعبي الوطني بصلاحيات واسعة في ميدان التحري، و ذلك لكونها تستطيع طلب الهيئات محل تحرياتها و كذلك الإدارات و المصالح المختصة بتبليغها الوثائق و المعلومات كما يمكنها الإطلاع على كل المستندات و الوثائق التي تحتاجها، كما يمكنها الاستعانة بمصالح تقنية لها خبرة في القطاع العام و بعد فراغ اللجنة من تحرياتها ترسل عن طريق رئيسها نسخة إلى السلطة الوصية لتقديم ملاحظاتها<sup>1</sup>.

كما تتجلى رقابة البرلمان في مرحلة تنفيذ الميزانية، بصورة واضحة لدى مناقشة قانون المالية التكميلي الذي تقدمه الحكومة للبرلمان أثناء السنة المالية بغرض تكملة أو تعديل بعض الأوضاع المستجدة طالبة فتح إعمادات إضافية ، حيث تقوم الحكومة بالضرورة بتقديم معلومات كافية إليه عن حالة تنفيذ الميزانية وتبرر طلبها بفتح الاعتمادات و مناقشة الحكومة في سياستها المالية<sup>2</sup>.

### ج. الرقابة اللاحقة ( قانون ضبط الميزانية ) :

يجري المجلس الشعبي الوطني الرقابة اللاحقة على مدى شرعية تنفيذ الميزانية التي صادق عليها البرلمان في السنة السابقة بعد تنفيذ الميزانية و يرى تطبيق توجيهاته و ذلك بقيامه من جديد بمراقبة هذا التنفيذ. و في هذا الصدد قد نصت المادة 187 من الدستور على أن تقدم الحكومة في نهاية كل سنة مالية الى المجلس الشعبي الوطني عرضا حول استعمال الاعتمادات المالية التي اقرها بالنسبة للسنة المالية المعينة و تحتتم السنة المالية على مستوى مجالس الشعبية . بالتصويت على قانون يتحدد بمقتضاه ضبط ميزانية السنة المالية المنصرمة أي اختتام السنة المالية<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> محمد صغير بعلي ، " الوجيز في المنازعات الادارية " ، دار العلوم الجزائر ، 2006، ص 114.

<sup>2</sup> محمد عباس محرز ، " اقتصاديات المالية العامة " ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 2003 ، ص 455.

<sup>3</sup> علي زغدود ، " المالية العامة " ، ديوان مطبوعات الجامعية الجزائر ، 2005 ص 156 .

و لكي يتمكن البرلمان من معرفة وضعية الميزانية ميدان التنفيذ فانه يتلقى تقارير مختلفة من الحكومة لا سيما:

- التقرير السنوي حول تنفيذ المخطط السنوي للاستثمارات

- التقرير السنوي للجنة المركزية للنفقات العمومية

- التقرير السنوي للمفتشية العامة

- تقرير مجلس المحاسبة

- جدول تنفيذ الاعتمادات المصوت عليها

و على ضوء هذه التقارير تتم عملية مراجعة التطبيق و مدى احترام الحكومة للترتيبات القانونية بواسطة مصادقة البرلمان على قانون ضبط الميزانية. هذا الأخير يشكل الوثيقة التي تثبت بمقتضاها تنفيذ قانون المالية أو قوانين المالية التكميلية و المعدلة الخاصة بكل سنة مالية، أي أن مصادقة المجلس الشعبي الوطني على قانون ضبط الميزانية لا يعني إبراء ذمة الحكومة و إنما هو مجرد إثبات حالة المالية للدولة في مدة سنة مضت. أما مسؤولية الوزراء جماعية كانت أو فردية فهي من اختصاص رئيس الجمهورية ، غير أن إبراء ذمتهم الشخصية باعتبارهم الآمرين بالصرف الرئيسيين و المحاسبين ماليا فهو من اختصاص مجلس المحاسبة التي يتولى عملية رقابة المحاسبة الذي حينما يقوم بمراقبة حسابات الوزارات و المؤسسات التابعة لها و يصدر إبراء لكل وزير عن حساباته. أما في حالة عجز الميزانية فان المجلس الشعبي يضبط ويحدد موطن الخلل ثم يصدر قرارا يتضمن توجيهات إلى الهيئة التنفيذية لمعالجة الوضع المالي من الناحية العملية .

### تقييم الرقابة البرلماني

ان الرقابة التشريعية ذات أهمية لا سيما في مجال اطلاع البرلمان على كيفية تسيير الأموال العمومية<sup>1</sup> ، و على العموم فان رقابة البرلمان على تنفيذ الميزانية باعتبارها رقابة ذات طابع سياسي بالدرجة الأولى تبقى فعاليتها مرهونة إلى حد بعيد بمدى فعالية أعضاء البرلمان في ممارسة سلطاتهم النيابية و صلاحيتهم الرقابية

<sup>1</sup> محمد مسعي ، مرجع السابق، ص 159-160

على أعمال الحكومة ، و الذي يعاب عليهم أنه ليس لديهم الوقت الكافي والخبرة الفنية والمحاسبية الكافية لمناقشة الحساب الختامي الذي قد يصل إلى آلاف الصفحات و الأرقام مناقشة تفصيلية ، أضف إلى ذلك الأعباء و المهام السياسية الخطيرة التي يثقل بها أعضاء السلطة التشريعية، مما يجعل الرقابة التشريعية غير كافية بمفردها على تتبع سير و مراقبة حسن تنفيذ الميزانية العامة للدولة , كما ان الواقع سرعان ما يكشف أن الدور الرقابي للبرلمان لا يتعدى الجانب الاستعلامي رغم تعدد وسائل الرقابة به. و في هذا حقيقة أولية مفادها عدم فعالية الوسائل الرقابية و ذلك لافتقارها للجانب الردعي<sup>1</sup>.

ثانيا: مجلس المحاسبة

### 1. تعريف مجلس المحاسبة :

يعتبر مجلس المحاسبة المؤسسة العليا للرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الإقليمية و المرافق العمومية العمومية. وبهذه الصفة يدقق في شروط استعمال الهيئات الموارد والوسائل المادية والأموال العامة التي تدخل في نطاق إختصاصه، كما هو محدد في هذا الأمر، و يقيم تسييرها ويتأكد من مطابقة عمليات هذه الهيئات المالية والمحاسبية للقوانين والتنظيمات المعمول بها<sup>2</sup>.

### 2. مجالات اختصاص مجلس المحاسبة

يختص مجلس المحاسبة برقابة مجموعة من المصالح والهيئات وهي:

- مصالح الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات والمرافق العمومية باختلاف أنواعها والتي تسري عليها

المحاسبة العامة.

<sup>1</sup> محمد عباس محززي , المرجع السابق . ص 45

<sup>2</sup> المادة 2 من القانون رقم 20-95 المؤرخ في 17 جوان 1995 , المتعلق بمجلس المحاسبة .

- المرافق العامة ذات الطابع الصناعي ا ولتجاري ا ولمؤسسات ا وهيئات العمومية التي تمارس نشاطا صناعيا وتجاريا أو ماليا والتي تكون أموالها أو مواردها أو رؤوس أموالها كلها ذات طابع عمومي .

كذلك تسيير الأسهم العمومية في المؤسسات ا ومرافق ا وهيئات العمومية مهما كانت وضعيتها القانونية على أن يكون للدولة فيها قسط من رأس المال .

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

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

حيث يمارس رقابته استنادا للوثائق والسجلات المقدمة له كما له أن يجري رقابته بالمعينة في عين المكان أو بطريقة فجائية أو بعد التبليغ ويتمتع في هذا الصدد بحق وصلاحيات التحري ، غير أنه يستثنى من مجال رقابة مجلس المحاسبة أي تدخل منه في إدارة أو تسيير الهيئات الخاضعة لرقابة التحري وليس لمجلس المحاسبة أن يعيد النظر في مدى صحة الأهداف المسطرة والبرامج التي أعدتها السلطات الإدارية<sup>1</sup> .

#### 4. الأطر الرقابية لمجلس المحاسبة :

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

<sup>1</sup> المادة 14 ، من القانون , 95/20 .

أ- حق الاطلاع وسلطة التحري :

وهنا يمكن لمجلس المحاسبة الاطلاع والتحري على ما يلي:

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

- له سلطة التحري بغية الاطلاع على أعمال الإدارات ومؤسسات القطاع العام . كما لقضاة مجلس المحاسبة حق الدخول والمعاينة لكل محلات الإدارات والمؤسسات الخاضعة لرقابة المجلس ويحق له الاستعانة بخبراء ومختصين لأجل دعم مهامه ومساعدته في أشغاله إذا اقتضى الأمر لذلك، وحتى يتمكن المجلس من تحقيق هذه العناصر فلا يلتزم تجاهه بالسري المهني أو الطريق السلمي، ومن أجل ضمان الطابع السري المرتبط بوثائق أو معلومات تمس بالدفاع أو الاقتصاد الوطنيين يستوجب على المجلس اتخاذ الاحتياطات اللازمة.

- كما له سلطة الاستماع إلى أي عون في الهيئات أو الإدارات العمومية.

ب- رقابة نوعية التسيير :

إن مجلس المحاسبة يعمل أيضا على مراقبة عمل الهيئات والمصالح العمومية الخاضعة لرقابته ويعمل على تقييم استعمالها للموارد والوسائل المادية والأموال العمومية وتسييرها في إطار الاقتصاد والفعالية والنجاعة استنادا للأهداف والمهام الموكلة لها، كما يقيم فعالية النظام الرقابي لهذه الهيئات<sup>1</sup>.

كما يقوم مجلس المحاسبة بالتأكد من مدى توفير الشروط المطلوبة لمنح واستعمال الإعانات والمساعدات التي تمنحها الدولة أو إحدى الهيئات أو المصالح العمومية التابعة لها .

بالإضافة إلى هذه يعتمد المجلس على مراقبة الموارد التي جمعتها الهيئات من دخل التبرعات العمومية من أجل دعم القضايا الإنسانية والاجتماعية والعلمية، ورقابة المجلس تكون بغرض التأكد من مطابقة النفقات التي صرفها مع الأهداف المسطرة مسبقا .

<sup>1</sup> . قرار مجلس المحاسبة رقم 05 المؤرخ في 21 ديسمبر 2000 الصادر عن الغرفة الأولى المتعلق بمراجعة حسابات تسيير لمجموعة من الهيئات العمومية.

ج- رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية :

إذا تشكلت مخالفة أو خطأ صريحاً لقواعد المتعلقة بقواعد الانضباط في مجال الميزانية والمالية وألحقت ضرراً بالخزينة العمومية للدولة أو هيئة عمومية فهنا لمجلس المحاسبة الاختصاص في تحميل أي مسير أو عون تابع للمؤسسة أو المرافق أو الهيئات العمومية الخاصة لرقابتها المسؤولية عن هذا الخطأ المرتكب ومن هنا فعلى المجلس ان يعاقب عن هذه الأخطاء والمخالفات بغرامات يصدرها في حق مرتكبيها لا تتعدى المرتب السنوي الإجمالي الذي يتقاضاه العون المعني عند ارتكابه للخطأ المعاقب عنه<sup>1</sup>.

د- مراجعة حسابات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين:

يجب على الأمرين بالصرف الرئيسيين وعلى المحاسبين العموميين التابعين لمصالح الدولة والجماعات الإقليمية ومختلف المؤسسات والهيئات العمومية الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية أن يودعوا حساباتهم الإدارية وحسابات التسيير لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة في أجل أقصاه 31 جوان من السنة الموالية للميزانية المقفلة .

ومن هنا نرى أن الأمرين بالصرف وكذا المحاسبين العموميين ملزمون بأداء حساباتهم لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة والذي بدوره يقوم بمراجعة تلك الحسابات وبهذا يدقق في صحة العمليات المادية ومدى تطابقها مع النص والتعليمات المعمول بها<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> المادة 89 من قانون 20 / 95 .

<sup>2</sup> المادة 02 من المرسوم التنفيذي المؤرخ في 1996/01/22, يحدد الأحكام المتعلقة بتقديم الحسابات الى مجلس المحاسبة .

### خلاصة الفصل :

حاولنا من خلال هذا الفصل التعرف على مفهوم الرقابة المالية العامة حيث أنها تتمثل في التأكد من سلامة تنفيذ الموازنة حسب ما أقرته السلطة التشريعية، لذلك فهي مجموعة من الإجراءات التي توضع للتأكد من مطابقة التنفيذ الفعلي للخطط الموضوعية و دراسة أسباب الانحراف في التنفيذ حتى يمكن علاج نواحي الضعف و منع تكرار الخطأ و ضمان حسن تطبيق الموازنة العامة مستقبلا .

كما رأينا أن الرقابة تهدف إلى التحقق من التزام المنفذين بالقوانين و التنظيمات و امتثالهم لقواعد التسيير السليم و محافظتهم على الأموال الموضوعية تحت تصرفهم , كما أنها تكتسي خصوصية بارزة من الناحية السياسية إذ تمكن ممثلي الأمة من متابعة أعمال الحكومة و كيفية استخدامها للمالية العمومية. كما أنها تقوم على أحكام تشريعية تتمثل في مجموعة من القوانين و المراسيم و الأوامر التي تنظم عمل الأجهزة الرقابية.

و تعرضنا في المبحث الثالث من هذا الفصل إلى أنواع الرقابة في التشريع الجزائري حيث وجدنا أنها تنحصر عموما في ثلاث أنواع من الرقابة و هي الرقابة الإدارية التي تطبقها السلطة التنفيذية على نفسها من خلال الرقابة القبيلة على الالتزام بالنفقات التي يقوم بها المراقب المالي و أيضا رقابة المفتشية العامة للمالية و رقابة مفتشية مصالح المحاسبة , و هناك الرقابة السياسية الشعبية التي يقوم بها ممثلي الشعب على مستوى المجالس الشعبية الوطنية و المحلية و أخيرا هناك الرقابة القضائية ممثلة في مجلس المحاسبة حيث يتمتع هذا الأخير بالاستقلالية الوظيفية و العضوية التي خصها بها الدستور الجزائري .

## الفصل الثالث :

واقع الرقابة القضائية لمجلس المحاسبة

## تمهيد

أسندت إلى مجلس المحاسبة صلاحيات واختصاصات واسعة، وتمثل اختصاصات هذا الأخير في الاختصاصات القضائية والاختصاصات الإدارية، فبالنظر إلى طبيعة الطابع القضائي الذي يأخذ به مجلس المحاسبة في أعماله، نجد أن الاختصاصات القضائية تأتي في الدرجة الأولى من الاختصاصات الإدارية، فقانون 1995 قد وسع من اختصاصات مجلس المحاسبة، بحيث أصبحت من جديد تشمل الرقابة المالية على أموال المؤسسات العمومية ذات الصبغة التجارية و الصناعية، بعدما استبعدت في قانون 1990 ،

وسوف نتطرق إليها في ثلاث مباحث حيث تشمل :

المبحث الأول : الرقابة على حسابات المحاسبين العموميين وحسابات المحاسبين الفعليين .

المبحث الثاني : شكل رقابة الحسابات وأجال تقديمها واجراءات تقييم نتائجها .

المبحث الثالث : رقابة مجلس المحاسبة على تسيير الأمرين بالصرف .

## المبحث الأول : الرقابة القضائية على حسابات المحاسبين العموميين والمحاسبين

### الفعالين .

تعتبر الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة من النظام العام، و تتمثل مهمته الأساسية في مراجعة كيفية استعمال الأموال العمومية و التأكد من مدى مطابقة ذلك لقواعد المحاسبة العمومية، ومن ثم فإن اختصاصاته القضائية تشمل من حيث المبدأ فئة أساسية من أعوان المحاسبة العمومية وهم المحاسبون العموميون و الذين تقع على عاتقهم مسؤولية مالية شخصية عن جميع الأخطاء التي يرتكبونها في تسييرهم المالي ، كما تشمل فئة أخرى من الأعوان و الذين لا يعتبرون بطبيعتهم محاسبين عموميين و إنما قد يتدخلون في وظيفة المحاسب العمومي و يتصرفون في الأموال العمومية دون توفرهم على الصفة القانونية للقيام بذلك، فيصبحون محاسبين فعالين و بالتالي وجب إخضاعهم لرقابة مالية يتحملون على إثرها نفس المسؤولية المالية الملقاة على عاتق المحاسبين العموميين .

### المطلب الأول: مراجعة حسابات المحاسبين العموميين

لقد ألزم المشرع المحاسبين العموميين بتقديم حساباتهم إلى مجلس المحاسبة و فرض عليهم عقوبات في حالة امتناعهم عن ذلك أو عدم تقديمها في الآجال المحددة و من خلال هذه الحسابات يدقق قضاة مجلس المحاسبة في صحة العمليات المالية التي أنجزوها و التأكد من مدى مطابقتها مع القواعد التشريعية و التنظيمية التي تحكم تسيير الأموال العمومية، و البت في مسؤوليتهم الشخصية و المالية.

و تخضع عمليات التدقيق التي يمارسها مجلس المحاسبة في إطار هذه الرقابة إلى اجراءات الزامية حددها الأمر 20/95 و يترتب عليها اما ابراء ذمة المحاسب العمومي أو اقحام مسؤوليته المالية الشخصية .

### إجراءات مراجعة حسابات المحاسبين العموميين

تخضع عملية مراجعة حسابات المحاسبين العموميين لإجراءات أساسية حددها الامر 20-95 و لقد حاولنا توزيعها على ثلاث مراحل أساسية و هي: مرحلة معاينة الحسابات، مرحلة الحكم على الحسابات، مرحلة إصدار القرار النهائي .

#### أولاً- معاينة الحسابات :

تسند عمليات المراقبة التي يمارسها مجلس المحاسبة على حسابات المحاسبين العموميين إلى مقررين، بحيث يتولى كل رئيس غرفة في إطار تنفيذ البرنامج السنوي لمجلس المحاسبة تسطير برنامج الرقابة و توزيع المهام على القضاة الذين سيشفرون على إنجاز مهمة الرقابة و توفير كل الوسائل الضرورية لذلك .

قبل البدء في عمليات التدقيق ، ينبغي على المحاسب المعني أن يضع تحت تصرف قضاة مجلس المحاسبة، الوثائق و المستندات المطلوبة لإجراء عمليات الرقابة، منها ما يتعلق بوضعية المحاسب نفسه ( قرار التعيين، محضر التنصيب، محضر استلام المهام، أكتتاب التأمين على المسؤولية المالية) ، و منها ما يتعلق بالعمليات الوثائق الثبوتية للنفقات و الإيرادات العمومية ، إلى جانب بطبيعة الحال، نسخة من الميزانية المالية المنجزة الأولية و الإضافية للسنة المالية موضوع الرقابة .

و يتم الشروع في تنفيذ عمليات التدقيق و المعاينة من طرف القضاة المعنيين وفق طريقة منهجية تتضمن بشكل عام على الخطوات التالية :

**1. معاينة مدى مطابقة حسابات التسيير للتنظيم المعمول به:** و يعمل القاضي خلال هذه العملية على التأكد من توفر المعلومات التالية :

- أن الحساب المقدم يتوفر على جميع الشروط الشكلية المطلوبة
- أن الحساب محل الرقابة يتوفر على البيانات المطلوبة التي تمكن من معرفة الجهة التي أصدرته و السنة المالية المعنية .

- أن الحساب محل الرقابة يحمل الاسم الكامل للمحاسب الذي قدمه و يحمل توقيعه و ختمه
- أن جميع الصفحات التي يتضمنها حساب التسيير، قد تم ترقيمها بشكل متسلسل و التأشير عليها من طرف المحاسب المعني .
- أن الحساب خالي من التشطيب و الحشر و الكتابة بين الأسطر و ما شابه ذلك من المظاهر التي قد تمس بسلامة المعلومات المدونة .
- التأكد من كتابة المبالغ الإجمالية للإيرادات و النفقات بالأحرف .
- توفر المستندات الثبوتية المطلوبة .

## 2: المراجعة الحسابية للمبالغ المسجلة

- و يتم خلال هذه المرحلة إنجاز عمليات تدقيق و مراجعة بهدف التأكد من :
- صحة المبالغ المالية المسجلة مادة بمادة و فصل بفصل .
  - نقل نتائج التسيير المالي للسنة السابقة بشكل صحيح و مضبوط .
  - مطابقة مبالغ الحوالات و مختلف المستندات للحسابات المدونة في حساب التسيير .

## 3: مراجعة مدى تطابق الحسابات و انسجامها

- و تشمل هذه المرحلة على العمليات الأساسية التالية :
- مقارنة حساب التسيير مع الحساب الإداري
  - مقارنة النتائج المسجلة مع نتائج و أرصدة حساب التسيير للسنة المالية السابقة
  - مقارنة الحسابات المسجلة مع الإعتمادات المالية المقررة في الميزانية الأولية و الميزانية الإضافية .

#### 4: ضبط مبالغ الإعتمادات المالية المخصصة

و تهدف هذه العملية إلى مراقبة الجوانب التالية :

- مراجعة عمليات تحويل و نقل الإعتمادات المالية بين المواد و الفصول

- الرخص المالية المقررة خارج الميزانية

#### 5: مراجعة العمليات المالية المنجزة

- مراقبة المستندات الثبوتية لكل عملية و التأكد من صحة البيانات و المبالغ التي تتضمنها تلك المستندات .

- مدى شرعية العمليات المنجزة و مطابقتها مع التنظيم المعمول به .

- مقارنة الحسابات المسجلة مع البيانات المسجلة في مختلف السجلات المحاسبية .

#### 6: مراقبة العمليات المالية المنجزة خارج الميزانية و حسابات التسيقات

7: مراقبة عمليات الخزينة ( حركات الأموال نقدا، حسابات الإيداع، الحسابات الجارية، حسابات

الديون المستحقة للهيئات العمومية أو عليها ) .

عقب انتهاء عمليات التدقيق و المراجعة، يحرر المقرر تقريرا يدون فيه النتائج المتوصل إليها و اقتراحاته

و يعرضه على رئيس الفرع المعني ويمكن لهذا الأخير إن رأى ذلك ضروريا أن يأمر بإجراء تدقيق إضافي

لتحسين نوعية التقرير .

يبلغ رئيس الفرع تقرير الرقابة إلى رئيس الغرفة و هذا الأخير يحيله بدوره بواسطة أمر تبليغ مرفقا بكافة

العناصر التي يتضمنها الملف إلى الناظر العام لتمكينه من تقديم استنتاجاته الكتابية و ملاحظاته .

### ثانيا : الحكم على الحسابات

يعرض الملف خلال هذه المرحلة على تشكيلة المداولة للنظر و البت فيه، فإذا لم يتم تسجيل أية مخالفة أو خطأ على مسؤولية المحاسب المعني تصدر هذه التشكيلة قرارا نهائيا بإبراء ذمته .

و أما في حالة وجود أخطاء أو مخالفات في حساباته فهي تصدر قرارا مؤقتا يتضمن على أوامر توجه إلى المحاسب المعني لتقديم التبريرات الناقصة أو إكمال تلك التي تراها التشكيلة غير كافية أو تقديم أية توضيحات أخرى لتبرئة ذمته، و يبلغ هذا القرار إلى المحاسب المعني للإجابة عليه في أجل لا يقل عن شهر كامل يحسب من تاريخ التبليغ .

### ثالثا : إصدار القرار النهائي

بانقضاء الأجل المحدد للإجابة، يعين رئيس الغرفة مقرا مراجعا و يكلفه بدراسة الملف على ضوء الإجابات المستلمة و تقديم اقتراحاته، و بعده يرسل الملف كاملا إلى الناظر العام لتقديم استنتاجاته ويعرضه بعد ذلك على تشكيلة المداولة لإصدار القرار النهائي .

تعقد التشكيلة المختصة جلستها لدراسة الملف المعروض عليها، و تتداول فيه بعد الاطلاع على اقتراحات المقرر المراجع ، التفسيرات و الإثباتات التي يقدمها المحاسب المعني و كذلك استنتاجات الناظر العام، و تصدر على إثر ذلك قرارا نهائيا تتخذه بأغلبية أصوات أعضاء التشكيلة، إما بإبراء ذمة المحاسب العمومي إذا لم تسجل ضده أية أخطاء، و في حالة العكس يتم وضعه في حالة مدين بما يساوي المبلغ المالي الناقص في الحساب بسبب عجز في أموال الصندوق أو صرف نفقة غير شرعية أو عدم تحصيل إيراد معين، و يكتسي هذا القرار الصيغة التنفيذية و يبلغ إلى الناظر العام و المحاسب المعني و الوزير المكلف بالمالية لتنفيذه بكافة الطرق القانونية .

### المطلب الثاني: مراجعة حسابات المحاسبين الفعليين

لقد أخضع المشرع الأموال العمومية لنظام قانوني يحدد شروط استعمالها و كذلك الهيئات المؤهلة للتصرف فيها بغرض ضمان الشرعية اللازمة في تسييرها فتنفيذ الإيرادات والنفقات العمومية يقتضي الحصول على ترخيص مسبق من الهيئات المؤهلة قانونا لذلك ( المجلس الشعبي الوطني بالنسبة لميزانية الدولة و المجالس الشعبية المحلية بالنسبة لميزانيات البلديات و الولايات) كما يقتضي كذلك تنفيذ مختلف العمليات المالية، احترام جملة من الإجراءات الإدارية الإلزامية و التي يقتضيها تطبيق قاعدة الفصل بين وظيفة الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين .

لكن قد يحدث أن يقوم الأمر بالصرف بتنفيذ عمليات مالية دون وجود ترخيص بذلك أو أن يتدخل في مهام المحاسب العمومي و يقوم بعمليات مالية تعتبر من صميم اختصاص المحاسب العمومي، و هذا الوضع يجعل منه محاسبا فعليا و يستوجب عليه تقديم حساباته لرقابة مجلس المحاسبة لمراجعتها و تصفيتها .

#### أولا : إجراءات التصريح بالتسيير الفعلي

تعتبر رقابة مجلس المحاسبة من النظام العام و من ثم فإن القانون يلزم المحاسبين العموميين بتقديم حساباتهم بصفة دورية لرقابة هذا الجهاز لتحديد مسؤوليتهم المالية تجاه الهيئات التي يتصرفون في أموالها .

و إذا كانت مسألة تقديم الحسابات بالنسبة للمحاسبين العموميين، تشكل إلزاما ينص عليه القانون صراحة، فإن المسألة بالنسبة للمحاسبين الفعليين تثير تساؤلات عديدة ، فهم في الأصل موظفون عموميون و لا يكتسبون صفة المحاسب العمومي و هم غير ملزمين بتقديم أية حسابات لرقابة مجلس المحاسبة طالما أنهم لم يقوموا بأي تصرف مالي من شأنه أن يجعل منهم محاسبين فعليين، ومن ثم فإنه يتم التساؤل عن الوسائل القانونية التي تتوفر عليها مجلس المحاسبة للإطلاع على حساباتهم و النتائج المترتبة عن ذلك .

### 1. طرق إخطار مجلس المحاسبة بالتسيير الفعلي

لم يحدد المشرع طرق محددة لإخطار مجلس المحاسبة بشأن التسيير الفعلي و من خلال القواعد و الآليات التي تحكم عمل هذا الجهاز، نستخلص بأنه يمكن إخطاره بوجود تسيير فعلي، إما بطريقة مباشرة و هذا من خلال تقارير الرقابة المنبثقة عن عمليات المراجعة و التدقيق التي يياشرها قضاة المجلس على حسابات المحاسبين العموميين و الأمرين بالصرف، و إما بطريقة غير مباشرة و هذا عن طريق الناظر العام، و هذا بناء على طلبات مقدمة من هيئة عمومية معينة أو من طرف السلطات السلمية أو الوصية لها، و يمكن أن يقدم الطلب من الشخص نفسه، أي الشخص الذي قام بالتسيير الفعلي، إذا كان يرغب في تسوية وضعيته و تقديم حساباته لرقابة مجلس المحاسبة، لكن هذه الحالة الأخيرة من النادر جدا حدوثها .

و يتعين على الهيئات التي تتقدم بهذا الطلب إلى مجلس المحاسبة، أن تقدم الأدلة الكافية على وجود تسيير فعلي من قبل شخص أو أشخاص معينين، ذلك أن مجرد وجود شكوك أو اتهامات غير مؤسسة قد تؤدي بالناظر العام إلى إقرار عدم المتابعة .

### 2. النتائج المترتبة عن إخطار مجلس المحاسبة بالتسيير الفعلي

إذا توفرت الأدلة الكافية على وجود تسيير فعلي، يتم فتح تحقيق حول هذه القضية، يياشر خلاله قضاة مجلس المحاسبة الإجراءات المتعلقة بذلك مع الأشخاص المعنيين بها، بحيث يتم إصدار في بداية الأمر قرارا مؤقتا يتم فيه التصريح بالتسيير الفعلي و يتضمن على أمر موجه إلى الشخص المعني بغرض إلزامه على تقديم حسابات على تسييره إلى مجلس المحاسبة و هذا في أجل محدد، إذا أمثل الشخص المعني لهذا الأمر يصبح هذا القرار نهائيا، أما إذا أبدى معارضته لذلك ينظر المجلس في التفسيرات المقدمة من طرفه، فإذا كان هناك ما يبرر موقفه، يتم إقرار عدم متابعته و في حالة العكس يصدر مجلس المحاسبة قرارا نهائيا، يتضمن التصريح بالتسيير الفعلي ويلزمه بتقديم حساباته في الآجال المقررة لذلك لرقابة مجلس المحاسبة .

### ثانيا : كيفية الحكم على حسابات المحاسبين الفعليين

يترتب على التصريح النهائي بالتسيير الفعلي، أن يقوم المحاسب الفعلي بتقديم حساب تسييره لرقابة مجلس المحاسبة في الأجل المحدد له، و في حالة امتناعه عن ذلك أو تجاوزه لهذا الأجل، فإنه يتعرض لغرامة مالية تطبق حسب الشروط المعمول بها بالنسبة للمحاسبين العموميين، و تختلف هذه الغرامة المالية عن تلك التي يوقعها المجلس بسبب تدخل المحاسب في وظيفة المحاسب العمومي .

و ينبغي على المحاسب الفعلي أن يقدم حسابه في شكل وثيقة واحدة، تتضمن على جميع العمليات المالية التي أجزها خلال فترة تسييره الفعلي ( الإيرادات من جهة و النفقات من جهة أخرى) ، مرفقة بجميع الوثائق و المستندات الثبوتية التي تبرر جميع العمليات المنجزة، و ينبغي أن تحمل هذه الوثيقة توقيع المحاسب الفعلي إلى جانب مصادقة الهيئات الإدارية المختصة عليها .

عقب تقديم المحاسب الفعلي لحساب تسييره المالي، يشرع قضاة مجلس المحاسبة في مراجعة العمليات المالية التي تتضمنها ثم الحكم عليها، حسب نفس الخطوات و الإجراءات المتبعة في الحكم على حسابات المحاسبين العموميين، فإذا لم تسجل على مسؤوليته أية أخطاء و مخالفات لقواعد المحاسبة العمومية يتم تبرئة ذمته و في حالة العكس فإنه يتم إقحام مسؤوليته المالية الشخصية بوضعه في حالة مدين بما يساوي المبلغ الناقص .

إضافة إلى ذلك، فإنه تترتب على التسيير الفعلي آثار قانونية أخرى، تقع على ذمة المحاسب الفعلي، فإذا نتج عن الأخطاء المالية التي ارتكبها أضرارا بالهيئة العمومية التي تصرف في أموالها، فإن هذه الأخيرة تحتفظ بحقها في طلب التعويض عما لحقها من ضرر لدى الهيئات القضائية المختصة ( القضاء المدني ).

### المبحث الثاني : شكل رقابة الحسابات و آجال تقديمها و اجراءات تقييم نتائجها

إن الشفافية في تسيير الأموال العمومية ، تقتضي أن تقدم الحكومة حساباتها للهيئة التشريعية عن كيفية استعمالها للإعتمادات المالية التي أقرتها لها لكل سنة مالية و إنطلاقا من هذا المبدأ العام الذي أقره الدستور ألزم المشرع جميع الهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية بتقديم حساباتها إلى مجلس المحاسبة مع نهاية كل سنة مالية ، و يقع هذا الإلزام على طائفة أولى من أعوان الدولة حددتها الفقرة الأولى من المادة 60 من الامر 20-95 وهم المحاسبون العموميون حيث نصت على مايلي : " يتعين على كل محاسب عمومي أن يودع حسابه عن التسيير لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة " .

#### المطلب الأول : شكل الحسابات و آجال تقديمها

لقد أقر المشرع بمبدأ إلزامية تقديم الحسابات على جميع الهيئات العمومية التي تخضع في نشاطها إلى قواعد المحاسبة العمومية والقانون الإداري، و حدد طبيعة الأشخاص الذين يقع عليهم هذا الإلزام و هم الآمرون بالصرف و المحاسبون العموميون، و أبرز كذلك أنواع الحسابات التي ينبغي تقديمها إلى مجلس المحاسبة و هي الحسابات الإدارية و حسابات التسيير<sup>1</sup> .

و يخضع تحديد الآجال المسطرة للحسابات ، إلى إعتبارات عملية يقتضيها النظام الذي يخضع له تسيير الأموال العمومية و طبيعة نشاط الهيئات العمومية، فمبدأ السنوية الذي تخضع له الميزانية العمومية، يقتضي أن تمنح الترخيصات المالية العمومية لسنة مالية واحدة و أن تنفذ كذلك خلال نفس السنة المالية ، لكن و بما أن بعض العمليات المالية قد يتم إنجازها بعد تاريخ 31 ديسمبر من السنة المالية المعنية و تمتد إلى السنة المالية الموالية لها، فقد أورد المشرع استثناء لهذا المبدأ و اقر فترة تكميلية لتنفيذ الميزانية تصل الى غاية تاريخ 31 مارس من السنة الموالية .

<sup>1</sup> المادة 02 من قانون 96-56، المرسوم التنفيذي، الجريدة الرسمية ، 1996

### أولا : تقديم الحسابات الإدارية للآمرين بالصرف

إن الأمرين بالصرف هم في حقيقة الأمر مسيروا لهيئات و مرافق عمومية و بالتالي فهم لا يشكلون سلكا متخصصا يضطلع بمهام التسيير المالي، و لا يمارسون وظيفة محاسبية بالشكل الذي نجده لدى المحاسبين العموميين ، و مع ذلك و بحكم الصلاحيات المالية التي يخولها لهم القانون بموجب اكتسابهم لهذه الصفة ، فهم ملزمون بمسك محاسبة إدارية ، تهدف أساسا إلى تمكينهم من متابعة إستعمال الإعتمادات المالية المرخص بها لهم في الميزانية التي يشرفون على تنفيذها، و الإطلاع بسهولة على مجمل العمليات المالية التي يتم إنجازها .

#### 1. تعريف الحساب الإداري :

يلزم قانون المحاسبة الوطنية الأمرين بالصرف بمسك محاسبة إدارية، تخص جميع العمليات التي ينجزونها في إطار تنفيذ الميزانية العمومية، و يحفظ الوثائق والمستندات التي تبرر شرعية تلك العمليات المنجزة، و عند غلق السنة المالية يتم إعداد حساب إداري ختامي، يظهر جميع هذه العمليات المنجزة سواء في إطار الميزانية الأولية أو في إطار الميزانية الإضافية، في شكل جدول عام يتشكل من فصول و مواد مرتبة حسب نفس ترتيب الميزانية، بحيث يظهر من جهة تقديرات الميزانية، و من جهة ثانية العمليات التي تم إنجازها بصفة فعلية و تحديد الباقي بإنجازها .

و تكتسي الحسابات الإدارية من كونها حسابات ختامية شاملة، أهمية بالغة في ممارسة وظيفة الرقابة المالية بأشكالها المختلفة ، ذلك أنها تشكل إحدى الوسائل التي تمكن السلطات الرئاسية و الوصائية من الإطلاع على مستوى الأداء المالي لمختلف الهيئات التابعة لها مع نهاية كل سنة مالية ، و تقدير نشاطها و هو ما يسمح لها بوضع التدابير التي تمكن من تفادي الصعوبات و النقائص المسجلة أثناء تنفيذ الميزانيات المقبلة كما تعتبر كذلك وسيلة لتمكين المجالس المحلية المنتخبة من الإطلاع عن كيفية تنفيذ الميزانيات المحلية ومدى الالتزام بالقرارات التي تم التصويت عليها أثناء عرض الميزانية الأولية و الميزانية الإضافية .

## 2 . أهمية الحساب الإداري

إلى جانب أهميتها في ممارسة الرقابة الداخلية، تعتبر الحسابات الإدارية أداة فعالة لممارسة الرقابة المالية الخارجية، مثل تلك التي تمارسها مصالح المفتشية العامة للمالية، و لكن أهميتها تظهر بشكل أفضل في مجال الرقابة القضائية التي يمارسها مجلس المحاسبة، حيث أن القانون يلزم جميع الأمرين بالصرف بإعداد هذه الحسابات عند غلق كل سنة مالية و إيداعها على مستوى كتابة ضبط مجلس المحاسبة، بهدف مراقبة نشاطهم المالي و معاينة مدى انضباطهم في مجال تسيير الميزانية و المالية بالقواعد التي تحكم المالية العامة . كما أن هذه الحسابات الإدارية، ليست مجرد وسيلة لضبط الأخطاء و المخالفات المالية المرتكبة و توقيع العقوبات عليها، إنما تمكن كذلك من تقييم مردودية الهيئات العمومية و تقدير مدى فعالية نشاطها المالي بإعتبار إنها تسمح مع نهاية كل سنة مالية، بإجراء مقارنة بين التقديرات المالية التي تضمنتها الميزانية مع النتائج المنجزة فعلا بعد تنفيذها، والفارق بينهما يعطي صورة واضحة عن الوضعية المالية الحقيقية للهيئة العمومية المعنية ، و هو ما يسمح بالوقوف بدقة على مواقع العجز في نشاطها المالي، و ضبط التدابير المناسبة التي تمكن من تفادي تلك النقائص المسجلة في الميزانيات المقبلة و العمل على تحسين مستوى أدائها المالي .

### ثانيا : تقديم حسابات تسيير المحاسبين العموميين

تقتضي وظيفة المحاسب العمومي، مسك محاسبة أكثر دقة من تلك التي يمسكها الأمر بالصرف، و هذا بالنظر إلى طبيعة المهام الموكلة إليهم و التي لا تتوقف فقط على التنفيذ المادي للعمليات المالية و تقييدها في السجلات المحاسبية، إنما تقتضي كذلك السهر على مراقبة شرعية تلك العمليات المنجزة، و من ثم فإنهم ملزمون بإعداد حسابات تسيير ختامية عند غلق كل سنة مالية و تقديمها إلى مجلس المحاسبة لمراجعتها و البت في مسؤوليتهم المالية الشخصية .

### 1. تعريف حساب التسيير :

يهدف نظام المحاسبة العمومية أساسا إلى حماية الأموال العمومية و ضمان التصرف فيها طبقا لما تقتضيه النصوص القانونية، و التأكد من حسن تسييرها و التصرف فيها طبقا للغايات المحددة لها، و تماشيا مع ذلك فإن المحاسبين العموميين بصفتهم المشرفين مباشرة على تنفيذ العمليات المالية، ملزمين بمسك ثلاثة أنواع من المحاسبات ذات وظائف مختلفة , حددتها المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 على النحو التالي :

- محاسبة عامة: تسمح بمعرفة و مراقبة عمليات تنفيذ الميزانيات و عمليات الخزينة العمومية، و تحديد النتائج السنوية المترتبة عن ذلك .

- محاسبة خاصة: تسمح بمتابعة حركات الأموال المنقولة للهيئات العمومية من عتاد و مواد و سلع و قيم و سندات .

محاسبة تحليلية: و تسمى كذلك بمحاسبة التكاليف ، باعتبارها تهدف إلى تحديد تكلفة المنتجات من سلع و خدمات و تحديد مدى ربحيتها، و يلاحظ أن هذه المحاسبة تستمد قواعدها، من حيث المبدأ العام من المحاسبة التحليلية التي تخضع لها المؤسسات الإقتصادية، لكن تختلف عنها من حيث الكيفية و الغرض و هذا بالنظر إلى طبيعة نشاط الهيئات العمومية و الذي يهدف إلى تقديم خدمات ذات منفعة عامة، أي تقديم منتجات غير قابلة للتسويق، و رغم ذلك فإن إيجاد هذا النوع من المحاسبة على مستوى الهيئات العمومية له أهمية قصوى، من كونه يسمح بالتحكم في التكاليف العمومية و يساعد السلطات العمومية على القيام ببعض الاختيارات أثناء ضبطها للسياسة الإقتصادية العامة للدولة .

وعند غلق كل سنة مالية، يلتزم المحاسبون العموميون بإعداد حسابات ختامية عن تسييرهم المالي، و هي حسابات مماثلة لتلك التي يقدمها الآمرون بالصرف، لكنها تعتبر أكثر تفصيلا منها، بحيث تتضمن على عرض شامل و مفصل لجميع العمليات المالية ،( عمليات الميزانية ، عمليات الخزينة ) المنجزة مباشرة من طرفهم أو من طرف الملحقين بهم ، مع إبراز نتائجها السنوية في شكل أرصدة ختامية .

## 2. أهمية حساب التسيير و وظيفته

يكتسي حساب التسيير أهمية بالغة من الناحيتين المالية و القانونية، فمن الناحية المالية، فإن هذا الحساب يسمح بمعرفة المركز المالي للهيئة العمومية المعنية و ضبط التكلفة الحقيقية للخدمات أو السلع التي تقدمها و معرفة مردودها، و لذلك فإن إعداد مثل هذه الحسابات يتطلب الدقة و الأمانة المطلقة في تقييد المعلومات ، وأن يشرف على إعدادها أعوان مختصون يتمتعون بالخبرة اللازمة و الكفاءة العالية .

أما من الناحية القانونية، فإن هذا النوع من الحسابات، هو موجه بطبيعته إلى أغراض الرقابة التي تمارسها مصالح وزارة المالية، كما يشكل الوسيلة الأساسية التي يعتمد عليها قضاة مجلس المحاسبة في مراجعة الحسابات العمومية، إلى جانب الوثائق الثبوتية التي ينبغي أن ترفق بهذا الحساب، و التي تعتبر كسندات إثبات لتبرير مختلف العمليات المنجزة و تتوقف عليها المسؤولية المالية و الشخصية للمحاسب العمومي أمام قضاة مجلس المحاسبة .

## المطلب الثاني: إجراءات تقديم الحسابات و نتائجها

لقد اكتفى المشرع في الامر 20-95 باقرار تقديم حسابات , و حول مجلس المحاسبة الوسائل القانونية التي تمكنه من إجبار المعنيين بها، بتقديمها في الآجال القانونية المحددة لها و وفقا للأشكال التنظيمية المطلوبة، و هذا عن طريق فرض غرامات مالية عليهم، لكنه لم يحدد الإجراءات التي ينبغي إتباعها في توقيع هذا النوع من الجزاءات، و هو ما ترتب عنه صعوبات في كيفية تطبيق الأحكام المقررة في هذا المجال، و بغرض سد الفراغ الموجود في النصوص، ساهم مجلس المحاسبة باجتهد قضائي حول كيفية تطبيق أحكام المادة 61 من الأمر 20-95 , باصدار راي تحت رقم 01-97, تم بموجبه اخضاع عملية تقديم الحسابات لنفس الاجراءات والقواعد التي تحكم عملية مراجعة الحسابات , باعتبار أن عملية تقديم الحسابات , ماهية الا مرحلة من عملية مراجعة الحسابات وتشكل جزء منها .

### أولاً : إجراءات تقديم الحسابات

ان الزامية تقديم الحسابات تقع من حيث المبدأ على كاهل فئتين أساسيتين من أعوان الدولة و هما  
الأمرون بالصرف و المحاسبون العموميين، بحكم ما يتمتعون به من صلاحيات مالية ، و لقد أخضع مجلس  
الحاسبة بموجب الاجتهاد أعلاه عملية تقديم الحسابات إلى نفس الإجراءات التي تخضع لها عملية مراجعة  
الحسابات، و بالتالي فإنه أقر بتطبيق قاعدة القرار المزدوج في مجال إصدار الغرامات المالية على الأشخاص  
الذين يخالفون الأحكام القانونية المقررة بهذا الشأن<sup>1</sup> .

#### 1. التفرقة في مجال تقديم الحسابات بين الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين

يترتب على مبدأ الفصل بين الوظائف الإدارية و المحاسبية، الذي يقوم عليه نظام الحاسبة العمومية، ضرورة  
التفرقة كذلك في مجال تقديم الحسابات، بين فئتين أساسيتين من الأعوان مختلفتين و مستقلتين عن بعضهما  
البعض، لكنهما يتدخلان كل في مجال اختصاصها، في تنفيذ نفس العمليات المالية و هما :

- المحاسبون العموميون : و تضم هذه الفئة عدة أنواع من المحاسبين كالتالي : محاسبو مصالح الدولة  
و محاسبو الجماعات الاقليمية و محاسبو الهيئات العمومية ذات الطابع الاداري<sup>2</sup> .

- الأمرون بالصرف: و هي تلك الفئة التي يقع على كاهلها تنفيذ الميزانيات و العمليات المالية وتنقسم  
الى نوعين من الأمرين بالصرف : أمرين بالصرف الرئيسيين و أمرين بالصرف ثانويين<sup>3</sup> .

و عند غلق كل سنة مالية، يتولى المحاسبون العموميون بإعداد حساب ختامي خاص بتسييرهم المالي  
يسمى حساب التسيير , أما الأمرون بالصرف فيقومون بإعداد الحساب الاداري , ويتم ايداع هذه الحسابات  
من طرف كل فئة على حدى في الآجال المحددة أعلاه على مستوى كتابة ضبط مجلس الحاسبة، لتسجيله في  
نفس تاريخ إيداعه .

<sup>1</sup> المادة 60,63 من الأمر 95-20 .

<sup>2</sup> المادة 02 من المرسوم التنفيذي 96-56 .

<sup>3</sup> المادة 23 من قانون الحاسبة الوطنية .

و يتوقف قبول إيداع هذه الحسابات، على ضرورة توفرها على البيانات الشكلية التي يقتضيها التنظيم المعمول به، بحيث ينبغي أن تحمل توقيع و ختم الهيئة التي أصدرته، مصادقة سلطات الوصاية بالنسبة للبعض منها، كما ينبغي كذلك أن تكون مرتبة و واضحة و خالية من كل أشكال الحشر و التشطيب و ما إلى ذلك من المظاهر التي تجعلها غير قابلة لاستغلالها من طرف قضاة مجلس المحاسبة .

و يكتسي تاريخ الإيداع أهمية بالغة في مجال تقديم الحسابات، لما يترتب عنه من آثار، و لا يعتد مجلس المحاسبة في هذا المجال بتاريخ إعداد تلك الحسابات، إنما بتاريخ إيداعها بصفة فعلية على مستوى كتابة الضبط .

ومن ناحية ثانية، فإن الآمرون بالصرف و المحاسبون العموميون، هم موظفون عموميون و يخضعون لحركات نقل مستمرة تقتضيها ضرورة الخدمة العمومية، و قد يحدث قبل غلق السنة المالية أن يتم تحويل محاسب معين و تعويضه بآخر، و هذا يستدعي التساؤل على من تقع مسؤولية تقديم الحسابات .

و يلاحظ في هذا المجال، أن النصوص القانونية لا تتضمن على إيضاحات كافية حول كيفية تحديد المسؤولية في مثل هذه الحالات، و لا توجد مساهمات تمكن من معرفة موقف مجلس المحاسبة منها ، عكس ما هو عليه الوضع في القانون الفرنسي الذي عرف تطورات متتالية بهذا الشأن، و ساهم مجلس المحاسبة بقرارات أبرز فيها بوضوح موقفه في عدة مسائل من هذا النوع .

## 2. تطبيق قاعدة القرار المزدوج في مجال تقديم الحسابات

لقد أوكل المشرع للناظر العام مهمة السهر على تقديم الحسابات بانتظام، و في الآجال المقررة لها، و في الحالات التي يثبت فيها تأخير أو رفض تقديم هذه الحسابات فإنه يتعين عليه أن يطلب توقيع الغرامات المالية المقررة قانوناً<sup>1</sup> .

<sup>1</sup> المادة 43 من الامر 20-95

و إنطلاقاً من الاجتهاد القضائي، الذي ساهم به مجلس المحاسبة بتشكيلة كل الغرف مجتمعة المشار إليه أعلاه، فإن عملية تقديم الحسابات تخضع لنفس الإجراءات التي تسري على عملية مراجعة حسابات المحاسبين العموميين، و هذه الأخيرة تحكمها قاعدة القرار المزدوج التي تكفل للمتقاضين أمامه حق الدفاع الذي يقره الدستور و تتوقف عليها شرعية القرارات التي يصدرها مجلس المحاسبة .

و تطبيقاً لهذه القاعدة، يصدر مجلس المحاسبة أثناء فصله في القضايا المتعلقة بتقديم الحسابات، قراراً مؤقتاً يتضمن توقيع غرامة مالية ضد المحاسب أو الأمر بالصرف المعني، مع تحديد السبب أو الأسباب الدافعة إلى ذلك، و يبلغ له لتمكينه من تقديم آرائه و توضيحاته حول ما يسجل ضده من تقصير في تقديم الحساب و الرد عليها في أجل لا يقل عن شهر .

بانتهاج الأجل السالف ذكره، تجتمع التشكيلة المعنية من جديد للفصل في القضية بشكل نهائي، على ضوء ما قدمه المحاسب أو الأمر بالصرف المعني من توضيحات و اقتراحات المقرر المكلف بدراسة القضية و استنتاجات الناظر العام ، فإذا تبين لهذه التشكيلة أن التبريرات المقدمة مقنعة و تبرر التأخير الحاصل في تقديم الحساب، يتم إلغاء الغرامة التي كانت مقررة عن طريق قرار نهائي، و في الحالات التي يتبين فيها وجود ظروف تقتضي تخفيف العقوبة يتم تخفيض مبلغ الغرامة المالية المقررة، و يملك مجلس المحاسبة في هذا المجال الحرية الكاملة في تقدير الظروف و في تحديد الغرامة التي يراها مناسبة لذلك، و يمكن له حتى إعفاء المحاسب أو الأمر بالصرف المعني من تسديد الغرامة في الحالات التي يتبين له فيها وجود أسباب و ظروف قاهرة أدت إلى تأخير تقديم الحساب .

و إذا أتضح لها أن التبريرات المقدمة غير مقنعة، يتم تثبيت العقوبة المقررة بإصدار قرار نهائي و يبلغ من جديد إلى المحاسب أو الأمر بالصرف المعني و إلى الناظر العام لمتابعة تنفيذه، و في حالة حصول تأخير جديد في تقديم الحساب، فإنه يترتب عليه بالإضافة إلى العقوبة الأولى المقررة بشكل نهائي، توقيع غرامة مالية جديدة بنفس الكيفيات و الإجراءات السالفة الذكر .

### ثانيا : النتائج المترتبة عن التأخير في تقديم الحسابات

إن رقابة مجلس المحاسبة هي رقابة إلزامية بالنسبة لجميع الهيئات العمومية الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية و يترتب على صفة الالزام هذه ضرورة تمكين قضاة مجلس المحاسبة من الإطلاع على كافة الوثائق و المستندات التي من شأنها أن تسهل لهم مراجعة العمليات المالية و المحاسبية التي أنجزتها تلك الهيئات .

و في ظل هذا المسعى ، فقد خول المشرع لمجلس المحاسبة صلاحية توقيع غرامات مالية ضد الأمرين بالصرف أو المحاسبين العموميين، في حالة تأخيرهم أو رفضهم تقديم الحسابات و المستندات الثبوتية اللازمة لذلك في الآجال المحددة ، تتراوح ما بين 1000 دج و 10.000 دج، و يمكن أن تشدد العقوبة في حالة تجاوز الآجال الجديدة المقررة و هذا عن طريق توقيع إكراه مالي يقدر بمائة ( 100 ) دج عن كل يوم تأخير لمدة لا تتجاوز ستين ( 60 ) يوما ، و بتجاوز هذه المدة يمكن أن يكيف موقف هذا المحاسب أو الأمر بالصرف على أنه عرقلة لسير العدالة، و تطبق عليه بالتالي الأحكام التي يقرها قانون العقوبات ، و يطلب مجلس المحاسبة من السلطات الإدارية المعنية تعيين عون جديد يكلف بتقديم الحسابات بدلا منه في أجل محدد .

و بما أن مجلس المحاسبة، يملك صلاحيات قضائية في رقابته على التسيير المالي للأمرين بالصرف، فقد خول له القانون في مجال تقديم الحسابات، سلطة توقيع الغرامات المالية عليهم بنفس الإجراءات المطبقة على المحاسبين العموميين .

### 1. بالنسبة للأشخاص الذين تقع عليهم الغرامة

إن تقديم الحسابات لمجلس المحاسبة ليس مجرد إجراء إداري، بل هو التزام قانوني، يقع على عاتق المحاسبين العموميين و على الأمرين بالصرف، و هذا بحكم الصلاحيات المالية التي خولها لهم المشرع في تسيير الأموال العمومية .

إضافة إلى ذلك، فإن هذا الالتزام يقع على فئة ثالثة من الأشخاص ذات طبيعة خاصة، و هم الذين يصرح بهم مجلس المحاسبة بأنهم محاسبين فعليين، و يخضعهم لنفس إجراءات الرقابة المقررة على المحاسبين القانونيين و يتحملون نفس الجزاءات التي يوقعها عليهم ، " يراجع مجلس المحاسبة حسابات الذين يصرح بأنهم محاسبون فعليون و يصدر بشأنها أحكاما حسب نفس الشروط و الجزاءات المقررة لحسابات المحاسبين العموميين " <sup>1</sup>.

### 1. بالنسبة للحالات التي تستوجب توقيع الغرامة

يتضح جليا بأن الغرامات المالية التي يصدرها مجلس المحاسبة، تخص حالات محددة تضمنتها النصوص القانونية بشكل صريح، و تتمثل أساسا في :

- التأخير في إيداع الحسابات الإدارية و حسابات التسيير و إرسال المستندات الشبوتية أو الامتناع عن ذلك بشكل نهائي <sup>2</sup>.

- التأخير و الامتناع عن الاستجابة للأوامر التي يصدرها مجلس المحاسبة بشكل يعرقل عمليات التدقيق التي يجريها <sup>3</sup>.

إضافة إلى هاتين الحالتين المنصوص عليهما صراحة، فإنه يمكن أن نستخلص حالة أخرى تستدعي توقيع الغرامات المالية، تتمثل في حالة تقديم حسابات غير مطابقة من حيث شكلها أو مضمونها للشروط التي يقتضيها التنظيم المعمول به .

فالنصوص القانونية لم توضح بشكل صريح كيفية معالجة مثل هذه الحالات و لكن يمكن أن نستخلص من مغزى هذه النصوص، بأن هذه الحسابات هي غير قابلة للمراقبة من حيث المبدأ، باعتبار أنها لا توفر لقضاة مجلس المحاسبة العناصر الكافية والظروف المناسبة، التي تمكن من مراجعتها و الحكم عليها، و بالتالي فهي تعتبر كأنها لم تودع أصلا و التأخير الحاصل تترتب عنه جزاءات، و بالتالي فهي تعاد إلى المحاسب أو

<sup>1</sup> المادة 86 من الأمر 95-20

<sup>2</sup> المادة 01/61 من القانون 95-20

<sup>3</sup> المادة 02/61 من القانون 95-20

الآمر بالصرف المعني، و الأمر بتصحيحها و إعادة تقديمها في أجل إضافي يحدده مجلس المحاسبة .  
 إن مسألة شكل و محتوى الحسابات التي ينبغي تقديمها إلى مجلس المحاسبة ، قد لا تثير أية إشكالية بالنسبة للمحاسبين القانونيين و الأمرين بالصرف ، من كون أن نشاطهم المالي يتطلب مسك محاسبة لتقييد جميع العمليات المالية و حفظ المستندات اللازمة التي تبررها ، لكن الوضع يختلف بالنسبة للمحاسبين الفعليين ، فقد لا يتوفرون أصلا على محاسبة خاصة تمكنهم من متابعة العمليات التي أنجزوها و تبريرها بالمستندات اللازمة ، و هذا ما ينتج عنه صعوبة في إعداد حساب ختامي مطابق في شكله ومضمونه للتنظيم المعمول به .

### المبحث الثالث : رقابة مجلس المحاسبة على تسيير أمرين بالصرف

لم تكن الغاية من تأسيس مجلس المحاسبة في بداية نشأته بفرنسا ، فرض أي رقابة قضائية على النشاط المالي للحكومة ، لكنه وان كان مجلس المحاسبة ، لا يملك أي صلاحية قضائية في مراقبة النشاط المالي للامرين بالصرف ، فان المشرع ألزمه في مواد أخرى ، بان يعلم وزير المالية والعدل بالتجاوزات والمخالفات المالية التي قد يرتكبها هؤلاء في تسييرهم والعمل على ادراجها كذلك في تقريره السنوي ولقد حافظت مختلف النصوص التشريعية والتنظيمية التي صدرت بعد تلك الفترة على نفس هذا المبدأ في ممارسة الرقابة إلى غاية الوقت الحاضر ، و بموجب مختلف هذه النصوص يختص مجلس المحاسبة في فرنسا ، بممارسة رقابة قضائية على حسابات المحاسبين العموميين و رقابة ادارية فقط على فقط على التسيير المالي للامرين بالصرف ماعدا في حالات التسيير الفعلي التي يتمتع فيها بصلاحيات قضائية ، بينما تختص محكمة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية ، التي اشرنا اليها سابقا بممارسة الرقابة القضائية على الامرين بالصرف .

أما المشرع الجزائري فقد تبنى نظرة مغايرة لذلك ، حيث اوكل لمجلس المحاسبة ممارسة نوعين من الرقابة على الامرين بالصرف وهما : رقابة ذات طبيعة ادارية تتمثل في مراقبة نوعية التسيير ( المطلب الأول ) و رقابة قضائية تتمثل في مراقبة الانضباط في مجال تسيير الميزانية و المالية ( المطلب الثاني ) .

### المطلب الاول : مراقبة نوعية التسيير

أوكل المشرع لمجلس المحاسبة، ممارسة رقابة على نوعية تسيير الهيئات العمومية، و ينصب هذا النوع من الرقابة على تقييم المهام و الأهداف و الوسائل المستعملة من طرف هذه الهيئات لأداء نشاطها تحقيقا للمصلحة العامة، و القول أنها رقابة تقييمية فهذا لا يعني أن مجلس المحاسبة يملك صلاحية التدخل في نشاط الهيئات الخاضعة لرقابته أو إعادة النظر في صحة و جدوى السياسات و البرامج و الأهداف التي سطرتها ، فرقابته لا ينبغي أن تتعدى حدود تقييم قواعد عمل و تنظيم الهيئات الخاضعة لرقابته و التأكد من وجود آليات وإجراءات رقابية داخلية فعالة و موثوقة و هذا الشكل من الرقابة يقترب إلى حد بعيد من نموذج الرقابة المالية الذي تتبعه الدول و الذي يقوم على ثلاثة عناصر أساسية و هي الاقتصاد و الفعالية و النجاعة ، و ينبأ بظهور تصور جديد لكيفية تسيير الشؤون العمومية بالاعتماد على معايير إقتصادية بحتة.

### أولا : مفهوم رقابة نوعية التسيير وعناصرها

يقصد برقابة نوعية التسيير، تلك الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة على الهيئات العمومية من أجل مراقبة مدى شرعية نشاطها المالي و العمل على تحسين مستوى أدائها و مردوديتها، وهذا عن طريق تقييم شروط استعمالها للموارد و الوسائل العمومية الموضوعة تحت تصرفها ، من حيث الفعالية و النجاعة والاقتصاد<sup>1</sup> . و يتضح من هذا التعريف، أن رقابة نوعية التسيير تهدف إلى تحقيق هدفين أساسيين،

الهدف الأول ذو طابع قانوني و يتمثل في مراقبة مدى شرعية النشاط المالي للهيئات العمومية و مطابقته للنصوص التشريعية و التنظيمية، و التأكد أيضا من صحة و سلامة الحسابات المالية التي تقدمها تلك الهيئات، أما الهدف الثاني فهو اقتصادي و يتمثل في تقييم مردودية تلك الهيئات الخاضعة لرقابته، و قياس مدى فعالية و نجاعة نشاطها المالي في تحقيق الأهداف المسطرة .

<sup>1</sup> المادة 06 من الامر 95/20 السالف ذكره

و يلاحظ أن المشرع و إن حول لمجلس المحاسبة ممارسة هذا النوع من الرقابة، فإنه لم يحدد المعايير اللازمة لكيفية ممارستها و اكتفى فقط بالإشارة إلى العناصر الأساسية التي تقوم عليها و هي الفعالية و النجاعة و الاقتصاد ، دون أن يحدد مفهوم هذه العناصر السالفة الذكر و كيفية تجسيدها عمليا ، و من ثم فإنه يتعين تحديد مفهوم هذه العناصر و تقدير مدى ملاءمتها مع طبيعة القواعد التي تحكم تنظيم و تسيير الإدارة العمومية ، ثم البحث عن مدى إمكانية تجسيد هذه الرقابة في ظل نمط التسيير الذي تعتمده الإدارة العمومية.

### 1. العناصر الأساسية المكونة لرقابة نوعية التسيير:

لقد أدى الانتشار الواسع للنظريات الحديثة التي نادى بها رواد نظريات التنظيم والإدارة العلمية في القرن الماضي مثل فريدريك تايلور و المفكر الفرنسي هنري فايول وماكس فيبر ، الى نشأة وظهور مفاهيم وأساليب جديدة في تسيير وتنظيم الإدارة العمومية ، ترتب عنها ظهور شكل جديد في الرقابة المالية ، يركز على تقييم نشاط الهيئة العمومية بالإعتماد على معايير اقتصادية بحتة وهي : الفعالية والنجاعة والاقتصاد .

وهذه المعايير هي في الاصل مستوحاة في الاصل من انظمة الرقابة المالية المطبقة على المؤسسات الاقتصادية الخاصة ، وهذه الاخيرة تخضع في تسييرها وتنظيمها لقواعد مرنة تمنح لها القدرة على التأقلم والتكيف مع المتغيرات الناتجة عن المحيط الذي تعمل فيه ، كما ان نشاطها يقوم على أهداف محددة سلفا تسعى جاهدة لتحقيقها وهي بمثابة المعيار الحقيقي لقياس مدى مردوديتها ومستوى أدائها الفعلي .

وتعتمد على تطبيق قاعدة اساسية متشكلة من ثلاث عناصر اساسية وهي :

- الفعالية ، ويقصد بها قياس مدى تحقيق الأهداف المسطرة .
- النجاعة في الأداء ، ونعني بها الاستعمال الأمثل للموارد والوسائل التي تتمتع بها الهيئات العمومية وبلوغ الحد الأقصى في استخدامها لتحقيق الأهداف المسطرة .
- الاقتصاد في التسيير ونعني به تحديد الأهداف المسطرة باقل تكلفة ممكنة في استعمال الموارد والوسائل العمومية .

ومن خلال هذه الجوانب السالفة الذكر، تتجلى بشكل حقيقي صعوبة تقييم مردودية أي جهاز إداري عمومي والحكم على مدى فعالية و نجاعته بنفس التصور الحاصل في تسيير المؤسسات الاقتصادية والتجارية الخاصة .

كما أن هذا النوع من الرقابة، يتطلب من قضاة مجلس المحاسبة ليس فقط الإلمام بالجوانب القانونية و المالية ، إنما يتعين عليهم كذلك التحكم في جوانب أخرى تقنية و فنية، حتى يتمكنوا من تحديد و تقييم نوعية الخدمة أو السلعة المطلوبة و تحديد آجالها بدقة و تقدير كلفتها الحقيقية .

ويحتاج كذلك إلى ضبط دقيق و إلى وضع مقاييس واضحة تحدد كيفية ممارستها، حتى لا يتم تحويلها عن الأغراض التي وجدت من أجلها، ذلك أن مجلس المحاسبة في رقابته لنوعية التسيير لا يملك أي صلاحية لتقدير مدى ملاءمة الاختيارات الإستراتيجية للحكومة في وضع و تنفيذ سياستها التنموية، لأن ذلك من صلاحيات الهيئة التشريعية وحدها.

## 2. صعوبات الرقابة على نوعية التسيير :

إن رقابة نوعية التسيير، تعني بشكل عام الوصول إلى مستوى من التسيير الذي يحقق حد أقصى من الأهداف المسطرة ( الفعالية) و هذا من خلال الاستغلال الأمثل للوسائل و الموارد المتاحة ( النجاعة) و بأقل التكاليف الممكنة ( الاقتصاد)، و هذا التصور يفترض أن يتمتع المسير في أي مستوى كان من المسؤولية بهامش معين من الحرية للقيام بأي مبادرة شخصية في تنظيم الهيئة أو المصلحة التي يشرف على تسييرها و ضبط أهدافها و وضع الخطط المناسبة لتحقيقها، و أن تخضع تلك الهيئة في تسييرها و تنظيمها لقواعد مرنة تسمح لها بالتكيف مع المحيط الذي تعمل فيه، لكن نمط التسيير الذي تعتمد الإدارة العمومية، هو نموذج تسيير بيروقراطي يميل إلى تكريس المركزية في اتخاذ القرارات و نشاطها تحكمه قواعد ثابتة و جامدة، وكل هذا الوضع يجعل من المسير مجرد منفذ لتعليمات صادرة من سلطات أعلى منه سواء كانت رئاسية أو وصائية، و بالتالي فهو يكتفي أولاً و قبل كل شيء بتنفيذ القرارات و التعليمات الصادرة عن هذه السلطات، و شغله الشاغل هو البحث عن كيفية الاستجابة لرغبات تلك السلطات، و التي غالباً ما تكون بعيدة عن الواقع و لكنها تحتفظ بسلطة القرار بيدها، وهذا الوضع يتجسد بشكل واضح في مجالات عديدة، نذكر منها على

سبيل المثال و لا التحديد وضعية المجالس المحلية المنتخبة في الجزائر .

و إنطلاقاً من هذا الوضع، صار بإمكان الغرف الجهوية لمجلس المحاسبة بالإضافة إلى الرقابة القضائية المخولة لها، ممارسة رقابة إدارية على النشاط المالي للجماعات المحلية، تخول لها سلطة طلب توضيحات كتابية أو شفوية من رئيس البلدية في حالة التأخر عن التصويت على الميزانية والأمر بضبطها بشكل تلقائي في أجل محدد، تقديم اقتراحات لامتناس العجز في الميزانية و تأمين توازنها، الأمر كذلك بتسجيل تلقائي للنفقات الإلجارية التي لم يصوت عليها المجلس البلدي .

### ثانيا : اجراءات رقابة نوعية التسيير

يمارس مجلس المحاسبة رقابته وفق برنامج مسطر يضبط فيه النشاطات التي سيتم إنجازها خلال كل سنة و تخضع عمليات الرقابة التي ينفذها قضاة مجلس المحاسبة إلى إجراءات أساسية يمكن توزيعها على ثلاث مراحل و هي: مرحلة إجراء التحقيق وإعداد تقرير الرقابة، مرحلة المصادقة على التقرير و تبليغه إلى الهيئات المعنية، وأخيراً مرحلة المداولة و التقني<sup>1</sup> .

### 1. اجراء التحقيق واعداد تقرير الرقابة :

تبدأ مرحلة إجراء التحقيق، بعدما يصدر رئيس مجلس المحاسبة أمراً يتضمن تعيين مقرر لإجراء رقابة على التسيير المالي لهيئة عمومية معينة، يحدد فيه بدقة طبيعة الرقابة الواجب إنجازها و نطاقها، و السنوات المالية المعنية و الأجل المحددة لإيداع تقرير الرقابة .

وقبل مباشرة عمليات التحقيق و التدقيق، يتولى المقرر جمع المعلومات اللازمة حول الهيئة أو الهيئات التي ستخضع للرقابة، عن طريق تكوين ملف يتوفر على العناصر المطلوبة ( الأمر بالمهمة، بطاقات تقنية حول الهيئة، ضبط برنامج الرقابة و توزيع المهام على مساعديه المستندات المتعلقة بموضوع الرقابة... إلخ)، بعد

<sup>1</sup> العنزي أحمد، " دور ديوان المحاسبة في زيادة فعالية الإدارة المالية وأثرها في التنمية الإدارية في الدولة "، منشورات ديوان المحاسبة الكويتي ، الكويت ،ص10

ذلك يشرع في تنفيذ البرنامج المقرر حسب الآجال المحددة له، و يتم من خلاله مراجعة الحسابات المقدمة و التأكد من مدى سلامتها و كذا مطابقتها للمستندات الثبوتية، تحليل أساليب الرقابة الداخلية و كيفية ممارستها من قبل الأعوان المكلفين بها و مستوى أدائهم الوظيفي، إجراء تقييم شامل لمختلف العمليات المالية المنجزة ، ضبط النقائص المسجلة و تقييم الآثار المترتبة على نتائج التسيير .

بعد انتهاء عمليات التدقيق، يحرر المقرر تقريراً يدون فيه نتائج الرقابة ويعرض فيه الوقائع بشكل واضح ودقيق، و يقترح على التشكيلة المختصة الإجراءات التي يجب اتخاذها بشأن كل حالة، مع تقديم الأدلة الكافية لتبرير جميع الملاحظات و الاقتراحات التي يتضمنها التقرير، ثم يوقع هذا التقرير و يرسله إلى التشكيلة المختصة لدراسته و المصادقة عليه .

## 2. المصادقة على تقرير الرقابة وتبليغه إلى الهيئات المعنية :

بعد الحصول على الملف تجتمع التشكيلة المختصة لدراسة و مناقشة الملاحظات التي يتضمنها تقرير الرقابة حالة بحالة و المصادقة عليها ، و بعد عملية المصادقة ، يبلغ هذا التقرير إلى مسؤولي الهيئات المعنية بغرض تقديم إجاباتهم حول مختلف الملاحظات المسجلة ، وهذا في أجل يحدده مجلس المحاسبة لا يقل في كل الأحوال عن شهر واحد ، و هو أجل قابل للتمديد من طرف رئيس الغرفة المختصة ، إذا رأى إن ذلك ضروريا لتمكين المعنيين به من تقديم توضيحاتهم .

## 3. المداولة والتقييم النهائي :

عقب انتهاء الأجل المحدد للرد، يقوم المقرر بفحص الأجوبة المستلمة ، ويتم بعد ذلك إعداد مشروع مذكرة تقييم حول الملف، و يعرضه على رئيس التشكيلة المداولة المختصة، و هذا الأخير يمكن له و بمبادرته الشخصية أو بناء على اقتراح من المقرر أو بناء على طلب تقدمه السلطات المعنية، أن يقرر تنظيم نقاش مباشر يشارك فيه مسيرو الهيئات المعنية بالرقابة و أعضاء التشكيلة المداولة .

تجتمع التشكيلة المختصة من جديد، لدراسة الملف على ضوء التوضيحات التي قدمها مسيرو الهيئات

المعنية بالرقابة، و تضبط بشكل نهائي تقييماتها النهائية و ترفقها بالتوصيات و الاقتراحات التي تراها لازمة قصد تحسين فعالية و مردودية تسيير تلك المصالح و الهيئات المعنية .

عقب انتهاء أشغال المداولة، يتولى المقرر إعداد و تحضير مذكرة التقييم النهائية و يسلمها إلى رئيس التشكيلة المختصة لمراجعتها و التأكد من مطابقتها مع نتائج المداولة ، ثم يشرف على تبليغها بشكل رسمي إلى مسؤولي الهيئات المعنية بالرقابة و إلى السلطات الرئاسية أو الوصية التي تتبع لها تلك الهيئات .

### ثالثا : النتائج المترتبة عن رقابة التسيير :

إن الرقابة على نوعية التسيير هي رقابة إدارية و ليست قضائية، و من ثم فإن النتائج المترتبة عنها ليست إلزامية للهيئات المعنية بها، و لا يملك فيها مجلس المحاسبة إلا صلاحية تقديم التوصيات و التوجيهات من أجل تصحيح الوضع و تحسين مردودية تلك الهيئات بواسطة مذكرات التقييم التي يصدرها عقب كل مراقبة و قد تكشف عمليات المراقبة التي يمارسها مجلس المحاسبة عن وجود مخالفات أو وقائع لا يمكن معالجتها و التكفل بها بواسطة مذكرات التقييم، و إنما تقتضي إستعمال وسائل قانونية أخرى أكثر فعالية و هي متدرجة من حيث أهميتها و طبيعة القضايا التي تناولها و الجهات التي ترسل إليها.

## المطلب الثاني : رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية و المالية

بإنشائه لغرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية على مستوى مجلس المحاسبة، خول المشرع لهذا الجهاز صلاحية ممارسة اختصاصات قضائية في رقابته على التسيير المالي للآمرين بالصرف، و لقد أراد من وراء ذلك تحميل هذه الفئة من أعوان الدولة، مسؤولية مالية شخصية عن الأخطاء التي يرتكبونها في تسييرهم المالي على غرار تلك المسؤولية المقررة على عاتق المحاسبين العموميين .

وإذا كانت إرادة المشرع تهدف إلى إقرار مسؤولية الأمرين بالصرف عن الأخطاء التي يرتكبونها في تسييرهم المالي، فمن الناحية الواقعية و بحكم طبيعة المهام الموكلة إليهم، فإنه توجد صعوبات حقيقية في إثبات تلك الأخطاء لتحميلهم المسؤولية المالية، و حتى في الحالات التي يتم فيها إثبات وجود هذه الأخطاء فإنه من الصعب تعويض حجم الضرر الحاصل من أموالهم الخاصة لعدم كفايتها .

## أولا . مفهوم رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية و المالية

يقصد برقابة الانضباط في تسيير الميزانية والمالية، تلك الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة على التسيير المالي للآمرين بالصرف، بغرض معاينة مدى احترامهم للأحكام التشريعية و التنظيمية التي تسري على استعمال و تسيير الأموال العمومية و الوسائل المادية الموضوعة تحت تصرفهم ، و يملك فيها سلطة توقيع الجزاءات عليهم في حالة ارتكابهم لأخطاء ألحقت أضرارا بالخزينة العمومية .

و لا يهدف مجلس المحاسبة عند ممارسته لهذه الرقابة، إلى إلغاء أو تعديل القرارات التي تصدرها الهيئات العمومية الخاضعة لرقابته، لأن ذلك يشكل تدخلا في نشاطها ، و يعتبر كذلك تعديا على اختصاصات القضاء الإداري الذي يملك وحده سلطة إلغاء القرارات الإدارية غير الشرعية .

من ناحية أخرى، فإن تلك القرارات التي تصدرها الهيئات العمومية، و لو أنها تشكل خرقا للقواعد التي تحكم تسيير الأموال العمومية، فإنه تترتب عنها حقوق مكتسبة و مراكز قانونية لأشخاص آخرين لا يمكن المساس بها، و بالتالي فإن هذه الرقابة التي يمارسها المجلس، تهدف إلى إقحام المسؤولية الشخصية المالية

للمسيرين بشأن تلك الأخطاء و التجاوزات المرتكبة، و توقيع عليهم غرامات مالية فقط .

#### ثانيا : اجراءات رقابة الانضباط في تسيير الميزانية و المالية

إذا تم الكشف عن أخطاء و مخالفات تدخل في مجال تطبيق المادتين 88 و 91 ، يتم إخبار رئيس مجلس المحاسبة من طرف السلطات او من طرف رئيس الغرفة القطاعية المختصة عن طريق تقرير مفصل يقترح فيه إحالة الملف على غرفة الإنضباط في مجال تسيير الميزانية و المالية .

بناء على ذلك ، يجيل رئيس المجلس الملف الذي تم إخطاره به، إلى الناظر العام قصد المتابعة أمام الغرفة المختصة، إذا رأى هذا الأخير أنه لا مجال للمتابعة يقوم بحفظ الملف، أما إذا قرر متابعة العون المعني يحرر الاستنتاجات التي توصل إليها و يرجع الملف إلى رئيس مجلس المحاسبة قصد فتح التحقيق .

وفي هذه الحالة، يعين رئيس مجلس المحاسبة مقررًا من بين المستشارين غير التابعين للغرفة القطاعية المختصة و لغرفة الانضباط المالي و هذا لدراسة الملف و مباشرة التحقيق .

يقوم المقرر بأعمال التحقيق التي يراها ضرورية بحضور العون المعني و الذي يمكن له الاستعانة بمحامي للدفاع عنه ، و يمكن للمقرر خلال أعمال التحقيق الاستماع الى اي عون اخر يرى ان له علاقة بالموضوع ويسأله شفهيًا أو كتابيًا و يحرر عقب انتهائه من ذلك تقريرًا يدون فيه ملاحظاته و استنتاجاته و يرسله إلى رئيس المجلس مرفقًا بعناصر الملف اللازمة، و هذا الأخير يحيله بدوره على الناظر العام لتقديم استنتاجاته .

إذا أثبتت نتائج التحقيق، أنه لا مجال للمتابعة يقرر الناظر العام حفظ الملف و يخبر رئيس مجلس المحاسبة و كذلك العون المعني بذلك، أما إذا ثبت وجود مخالفات لقواعد الانضباط المالي يرسل الناظر العام الملف مصحوبًا باستنتاجاته المكتوبة إلى رئيس غرفة الانضباط في مجال الميزانية و المالية و يقوم هذا الأخير بتعيين مقرر من بين قضاة الغرفة التابعين له، لدراسة الملف و تقديم اقتراحات حول مجمل القضايا التي يتضمنها ليتم بعد ذلك تحديد تاريخ الجلسة و إعلام كل من رئيس المجلس و الناظر العام بذلك و استدعاء العون المعني لحضور الجلسة .

يحق للعون المتابع، أن يطلع لدى كتابة الضبط على كافة المعلومات و العناصر التي يتضمنها الملف بما في ذلك الاستنتاجات التي يقدمها الناظر العام، وهذا في اجل لا يقل عن شهر قبل تاريخ انعقاد الجلسة .

تعقد التشكيلة المختصة جلستها في التاريخ المحدد لها، بحضور العون المعني و تطلع خلالها على الاقتراحات التي يقدمها المقرر و على استنتاجات الناظر العام و التوضيحات التي يقدمها العون محل المتابعة أو محاميه.

و بعد الاطلاع على آراء جميع الأطراف ، يعرض رئيس الجلسة القضية للمداولة دون حضور المقرر و الناظر العام ، و يتم خلالها اتخاذ القرارات بالأغلبية و في حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا ، و يسجل خلالها رئيس الجلسة القرارات التي يتم اتخاذها و يسلمها إلى المقرر الذي يتولى إعداد مشروع قرار و يقدمه إلى رئيس الجلسة .

#### ثالثا : النتائج المترتبة عن رقابة الانضباط في تسيير الميزانية و المالية

تتضمن القرارات التي تصدرها غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية و المالية على غرامات مالية، ضد الأعوان الذين ثبت ارتكابهم لأخطاء و مخالفات تشكل خرقا لقواعد الانضباط المالي، و لا يمكن للغرامة المالية التي يوقعها مجلس المحاسبة أن تتعدى المرتب السنوي الإجمالي الذي يتقاضاه العون المعني عند تاريخ ارتكابه للمخالفة ( المادة 89) ، و يضاعف مبلغ الغرامة في الحالات التي يثبت فيها أن الأخطاء المرتكبة تهدف إلى تحقيق مكاسب مالية أو عينية شخصية على حساب الدولة أو الهيئة العمومية التي تعمل لصالحها .

و لا تتعارض الغرامات المالية التي يوقعها مجلس المحاسبة مع تطبيق العقوبات الجزائية و التعويضات المدنية.

## خلاصة الفصل

لقد كرس قانون استقلالية مجلس المحاسبة، من حيث تنظيمه و تسييره و حول له ممارسة اختصاصات قضائية يتمتع فيها بسلطة توقيع الجزاءات بنفسه يظهر من خلالها كهيئة ذات طبيعة قضائية إدارية متخصصة في مراجعة حسابات المحاسبين العموميين و مراقبة الانضباط في مجال تسيير الميزانية و المالية . و تتجسد هذه الاختصاصات القضائية المخولة له، عن طريق إصدار قرارات تكتسي الصيغة التنفيذية قياسا على قرارات الجهات القضائية الإدارية، و هي قابلة للمراجعة و الإستئناف ، و يتم الطعن بالنقض فيها أمام مجلس الدولة .

لكن وظيفة مجلس المحاسبة في ظل هذا القانون، لا تتوقف فقط على البحث عن الأخطاء و التجاوزات المالية و معاقبة مرتكبيها، إنما يمارس كذلك رقابة إدارية تتمثل في تقييم نوعية التسيير المالي للهيئات الخاضعة لرقابته وفق مقاييس إقتصادية، و تقوم على عناصر أساسية، و هي الفعالية و النجاعة و الاقتصاد، و يوصي في نهاية تحرياته و تحقيقاته بالإجراءات التي يراها ملائمة لتحسين أدائها المالي .

إضافة إلى وظيفته الرقابية، يظهر مجلس المحاسبة كهيئة استشارية في مجالات هامة جدا، تتعلق أساسا بمشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمالية العمومية، و يمكن له كذلك أن يقدم اقتراحاته و توصياته حول مختلف القضايا ذات الأهمية الوطنية التي تدخل في نطاق اختصاصاته بمبادرة منه، أو بشأن تلك التي يتم إخطاره بها من طرف السلطات العمومية المؤهلة قانونا، و هذا كلما دعت الحاجة إلى ذلك .

إن مجمل هذه الاختصاصات المخولة له، تبدو من الناحية النظرية كافية بأن يمارس مجلس المحاسبة دورا هاما في حماية الأموال العمومية و المساهمة في تحسين تسييرها، ذلك أن الرقابة القضائية التي يتمتع بها، تمكنه من ترقية إجبارية تقديم الحسابات كقاعدة أساسية في نظام المحاسبة العمومية و تحقيق الشفافية المطلوبة في تسيير المال العام ، بينما يساهم من خلال رقابته الإدارية في تحسين النشاط المالي للهيئات الخاضعة لرقابته و تحقيق الفعالية اللازمة في تسييرها المالي، و يشارك من خلال ما يتمتع به من صلاحيات

استشارية في تحسين المنظومة التشريعية و التنظيمية و هو ما يجعل منه أداة اقتراح و قوة مبادرة فعالة، قادرة على التأثير و المساهمة في إنتاج القواعد القانونية في كل المسائل و القضايا المتعلقة بالمالية العمومية .

## قائمة المراجع و المصادر

خاتمة

من خلال دراستنا لهذا الموضوع حولنا اعطاء حوصلة شاملة حول مساهمة الرقابة المالية في تسيير و ترشيد النفقات العمومية وذلك بعد تزايد أهميتها في النظام الدولة التي تمثل أداة لتدخل في جميع المجالات و ميادين غير انه لابد نتعرض الى الميزانية العامة لي معرفة الاساس النفقات العمومية وذلك من خلال تطرقنا في موضوعنا و فهم كيفيات الاستخدام الرشيد للنفقات العمومية من قبل الهيئات المكلفة بتنفيذها حيث انه يتم بالانفاق على مختلف القطاعات لتحقيق أهدافها وبالتزامتها المتعددة اقتصادية اجتماعية و سياسية .

لتحقيق هذه الاهداف لابد من اخضاع كل مراحل تنفيذ النفقة الى الرقابة و ذلك على حسن استغلال الامثل لهذه النفقات في اطار قانوني المعمول به، و تحمل الرقابة معنى الاشراف والفحص والمراجعة وهذا للاستخدام الامثل للاموال العمومية ، حيث تأتي مختلف الاجهزة الرقابية التي اتى بها المشرع الجزائري لكشف الاخطاء و الثغرات قبل حدوثها او وقوعها من اجل تفاديها ، وكذلك توضح الأسباب الرئيسية لضمان عدم التكرار مسبقا دون أن تحل بالتسيير الحسن لمصالح الرقابية ، في الاخير لقد تطرقنا الى رقابة الرقابة التي تدرس واقع الرقابة القضائية لمجلي المحاسبة التي توكل اليها عملية الوقوف على حسابات المحاسبين العموميين و المحاسبين الفعليين كما تدرس شكل رقابة الحسابات و آجال تقديمها و اجراءات تقييم نتائجها و سهر على على المال العام بمراقبة تسيير الأمرين بالصرف .

### الفرضيات :

وبناء على ما سبق، و في ضوء ما أشارت إليه دراستنا من خلال دور الرقابة المالية في تسيير و الترشيح النفقات العمومية التي استهدفت الدراسة اختبار الفرضية التالية:

تساهم الرقابة المالية في ترشيد النفقات العمومية من خلال إلتزام النفقات العامة بمبادئ الميزانية العامة وأسسها لتضمن عملية التسيير في النفقة بما تساهم في تنافي حدوث أخطاء التي تؤدي الى خلق عجز في الميزانية.

حيث اتى المشرع الجزائري بأجهزة التي تقوم بالاشراف على مراقبتها من أجل التزم على تنفيذ النفقة مثلا لهذه الاجهزة المراقب المالي ومحاسب العمومي و هيئات اخرى التي تقوم بمراقبة طول مشوار النفقة، حيث قدمت هذه الاخيرة نتائج مرضية ومقبولة و ذلك من نقص من الاختلاس والنهب المالي، وكما توصلنا اليه من خلال هذه الدراسة فانه الفرضية مقبولة.

### النتائج الدراسة:

ومن خلال ذلك توصلنا الى النتائج التالية :

- تعبر النفقات العامة أداة في يد الدولة تستعملها من أجل تحقيق أهداف الاقتصادية و الاجتماعية
- لا يقصد بترشيد النفقات العامة الضغط عليها لكن يقصد الحصول على أعلى انتاجية عامة ممكنة بأقل قدر ممكن من النفقات العمومية ، ولا يقوم ذلك الا اذا استطاعت الاجهزة الرقابية المالية بتقليل و حرص بقدر المستطاع من تبذير و الاسراف في استخدامها على صورة نفقات عامة.
- الرقابة المالية تعمل على تفادي الاخطاء و التجنب الوقع فيما هنا يأتي دور المراقب المالي في تدقيق و الفحص الشامل على جانب النفقات.
- تسيير وترشيد النفقات العمومية و الرقابة عليها في زمان تعددت فيه وسائل الاختلاس والنهب المال العام و لذلك تعددت الاجهزة الرقابية التي هي المكلفة في مراقبته.
- نقص الرابط بين المراقب المالي والأمين بالصرف الرئيسيين كالوزراء لأن هذا الأخير يعتبر رقابة سابقة عائق يكبح عمله فيما يخص صرف الأموال ، مما يؤدي بالمراقب المالي عادة إلى مراقبة شرعية ونظامية للنفقات ، مع الاهتمام بالرقابة البعدية.
- لا تنفذ اي نفقة ما لم يؤشر على بطاقة الالتزام من طرف المراقب المالي.

- يتم الشروع في تنفيذ عمليات التدقيق و المعاينة من طرف القضاة المعنيين وفق طريقة منهجية تتضمن بشكل عام معاينة مدى مطابقة حسابات التسيير للتنظيم المعمول به.
- صلاحية سلطة مجلس المحاسبة بتوقيع الغرامات المالية على الأمرين بالصرف بنفس الاجراءات المطبقة على المحاسبين العموميين .

### اقتراحات الدراسة :

- إقامة دورات وندوات وطنية ودولية لمناقشة موضوعات الرقابة وكل ما يتعلق بها، كذلك العمل على تحسين مستوى المراقبين بإقامة الدورات التدريبية وتوفير المراجع المتخصصة.
- الاستفادة من تجارب الدول من خلال تشجيع التعاون الدولي وتبادل الخبرات والمعلومات الخاصة بالرقابة .
- أن يلتزم نظام الرقابة بالإرشاد والتوجيه البناء ولا يقتصر دوره عن إكتشاف الأخطاء.
- إختيار القائمين بعملية الرقابة وفق شروط الكفاءة والأمانة.

### آفاق الدراسة :

و في الأخير نتمنى أننا قد وفقنا في إبراز أهمية دراستنا وهذا رغم المشاكل التي واجهتنا كضيق الوقت ونقص المراجع الخاصة بمجلس المحاسبة ، وصعوبة الموضوع من حيث ما يحمله من غموض عالية، كما نتطلع أيضا أن يكون بحثنا هذا نقطة بداية لا نقطة نهاية و المجال مفتوح أمام زملائنا الطلبة في البحث في هذا الموضوع لذلك يمكننا اعطاء بعض العناوين التي تصلح لأن تكون بمثابة دراسات مستقبلية مثلا:

- المراقبة المالية في ظل المراجعة المحاسبية .
- آفاق مجلس المحاسبة تحليل الميزانية العامة .

### المراجع باللغة العربية

الكتب: 

1. د. حسين مصطفى ، " المالية العامة " ، ديوان المطبوعات الجامعية ، ساحة بن عكنون ، الجزائر 2010.
2. د. حامد عبد المجيد دراز ، " مبادئ المالية العامة " ، مركز الاسكندرية للكتاب.
3. د. محمود حسين الوادي ، " مبادئ المالية العامة " ، دار المسيرة للنشر و الطباعة والتوزيع ، عمان ، الطبعة 2  
2010 .
4. د. جمال عادل الشرايري ، د. محمد ياسين الرحاحلة ، " امكانية تطوير أسلوب الموازنة الصفرية في الوزارات  
الأردنية " ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد 25 - العدد الأول - 2009.
5. د. سمير صلاح الدين حمدي ، المالية العامة ، منشورات زين الحقوقية ، بيروت ، لبنان ، الطبعة الاولى ، 2015.
6. د. رضا خلاصي ، " شذرات المالية العامة " ، دار هومة للطباعة و النشر ، الجزائر ، 2016.
7. د. محمود حسين الوادي ، " مبادئ المالية العامة " ، دار المسيرة للنشر والتوزيع و الطباعة ، عمان ، الطبعة  
الثانية ، 2010 .
8. د. محمد طاقة ود. هدى العزاوي ، " اقتصاديات المالية العامة " ، دار المسيرة للنشر و التوزيع ، الطبعة الاولى  
2007 .
9. محمد مسعي ، " المحاسبة العمومية " ، دار الهدى ، عين مليلة ، الجزائر ، 2003 .
10. بن داود ابراهيم ، " الرقابة المالية على النفقات العامة " ، دار الكتاب الحديث ، 2010 .
11. السيد عطية عبد الواحد ، " مبادئ واقتصاديات المالية العامة " ، دار النهضة العربية ، مصر.
12. دنيدي يحيى ، " المالية العمومية " ، دار الخلدونية ، الطبعة الثانية .
13. د. محمود حسين الوادي ، " تنظيم الإدارة المالية " ، الطبعة الأولى ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، 2010
14. د. محمود حسين الوادي ، د. زكرياء احمد عزام ، " مبادئ المالية العامة " ، دار المسيرة للنشر والتوزيع و  
الطباعة ، عمان ، الطبعة الأولى ، 2007 .
15. بسام عوض عبد الرحيم عياصرة ، " الرقابة المالية في النظام الإسلامي " ، دار حامد العلمية للنشر و التوزيع  
الأردن ، 2010 .
16. د. بن داود إبراهيم ، " الرقابة المالية على النفقات العامة " ، دار الكتاب الحديث ، 2010 .

17. د. محمد احمد الكايد، "الإدارة المالية الدولية والعالمية التحليل المالي والاقتصادي"، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان .
18. نور العقاد، "الرقابة المالية"، مذكرة تخرج ماجستير إدارة أعمال، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد .
19. أكرم إبراهيم حماد، "الرقابة المالية في القطاع الحكومي"، جهينة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
20. المرسي السيد حجازي، "مبادئ الاقتصاد العام"، الدار الجامعية، مصر، 2009 .
21. مصطفى الفار، "الإدارة المالية العامة"، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، 2008 .
22. د. عبد الفتاح محمد الحصن، د. محمد السيد سرياً، "الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلية"، الدار الجامعية، مصر، 2003-2004 .
23. عبد الرؤوف جابر، "دور رقابة ديوان المحاسبة دراسة قانونية مقارنة"، مكتب دار الثقافة، عمان .
24. لعمارة جمال، "أساسيات الموازنة العامة للدولة المفاهيم والقواعد والمراحل والاتجاهات الحديثة"، دار الفجر، القاهرة، 2004 .
25. بن داود ابراهيم، "الرقابة المالية على النفقات العامة"، دار الكتاب الحديث، 2010 .
26. محمد الصغير بعلي يسرى أبو العلا، "المالية العامة للنفقات العامة للميزانية العامة"، دار العلوم، عنابة .
27. محمد مسعي، "المحاسبة العمومية"، دار الهدى، الجزائر، 2003 .
28. محمد صغير بعلي، "الوجيز في المنازعات الادارية"، دار العلوم الجزائر، 2006 .
29. محمد عباس محرز، "اقتصاديات المالية العامة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2003، ص 455.
30. بن داودا براهيم، "الرقابة المالية على النفقات العامة"، دار الكتاب الحديث، 2010 .

### بحوث و مذكرات :

1. حسن زكي احمد عثمان، "تطوير موازنة الوحدات الحكومية الفلسطينية بأسلوب موازنة البرامج والأداء" رسالة ماجستير، كلية التجارة جامعة القاهرة .
2. عبيد الله بن صالح اللحيايبي، "نموذج مقترح لخطة الانتقال الى موازنة التخطيط و البرمجة في الجامعات السعودية"، بحث لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة ام القرى، مملكة العربية السعودية، 2015 .

3. عبيد الله بن صالح اللحيايبي ، " نموذج مقترح لخطة الانتقال الى موازنة التخطيط و البرمجة " ، في الجامعات السعودية ، بحث لنيل شهادة الدكتوراه ، جامعة ام القرى ، مملكة العربية السعودية ، 2015 .
4. ياسر حامد عباس جدوع ، " مدى امكانية تطبيق أسلوب الموازنة التعاقدية في اعداد الموازنة العامة الأردنية " ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، كلية الاقتصاد والأعمال ، جامعة جدارا ، اربد، الأردن 2010 .
5. عباس عبد الحفيظ، تقييم فعالية النفقات العامة في ميزانية الجماعات المحلية دراسة حالة نفقات ولاية تلمسان وبلدية منصوره، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة أبو بكر بلقايد ( تلمسان) الجزائر، 2012 .
6. عز الدين فؤاد، " استخدام أدوات المحاسبة العمومية في الرقابة على تنفيذ النفقات دراسة حالة المؤسسة الاستشفائية العمومية الشريعة -تبسة- " مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر (بسكرة)، الجزائر، 2011 .
7. مبارك محمد الدسوري " تقييم اثر الرقابة الذي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت " ، رسالة حصول على شهادة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2010 .
8. ماجد محمد سليم أبو هدايف، " تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية دراسة تطبيقية على المؤسسات الحكومية في قطاع غزة " ، درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، 2006، الجامعة الإسلامية بغزة .

### المجلات والتقارير:

1. د.حسين عبد الكريم سلوم ،د. محمد خالد المهاني ، " الموازنة العامة للدولة بين الإعداد والتنفيذ و الرقابة " ، مجلة الادارة و الاقتصاد ، العدد رابع والستون ، 2007 .
2. د.سوسن الشمراي ، " موازنة البرامج والاداء " ، عمادة الدراسات العليا و برنامج الماجستير في الادارة العامة جامعة الملك سعود ، مملكة العربية السعودية 2012 .
3. هابلونسكي، ستيفن ودرسمث، مارك " عوامل رفض نظام التخطيط والبرمجة والموازنة " ترجمة ، فاتن شاكر، مجلة المالية، العدد الأول، 1980.

4. د. جمال عادل الشرايري، د. محمد ياسين الرحاحلة، " امكانية تطبيق اسلوب الموازنة الصفرية في الوزارات الأردنية "، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية، المجلد 25، العدد الاول 2009 .
5. مجلة الادارة و الاقتصاد العدد الرابع و الستون، 2007 .
6. د. جعفر معروف عبد القادر صوالعه، د. إبراهيم خليل حيدر السعدي، د. محمد فوزي شبيطة، " تحديث طرق الرقابة الحكومية العليا وفقا لمتطلبات الخصخصة (دراسة تطبيقية في الأردن) "، 2013 .
7. د. جر إبراهيم الداعور، أ.رامي احمد فروانة، " تقييم وتطوير الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني في الرقابة على الأداء الجامعات الفلسطينية "، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد الثاني والعشرون، العدد الأول، 2014 .
8. العنزي أحمد، " دور ديوان المحاسبة في زيادة فعالية الإدارة المالية وأثرها في التنمية الإدارية في الدولة "، منشورات ديوان المحاسبة الكويتي، الكويت .

9.

المواقع الإلكترونية:

1. <https://www.ereb.eroeg.com/-/details.low.php?full=1&nid=165288>

قوانين:

1. المادة 31 من قانون 21-90 .
2. المادة 32 من القانون 21-90 .
3. المادة 33 من القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية .
4. المادة 19 من القانون 21-90 .
5. المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 11-381 .
6. المادة 9 من المرسوم التنفيذي، رقم 92-414 .
7. المادة 11 من المرسوم التنفيذي، 92-414 .
8. المادة 12 من المرسوم التنفيذي، 92-414 .
9. المادة 18 من المرسوم التنفيذي 92-414 .

10. المادة 04, المرسوم التنفيذي رقم 273-08 .
11. المادة 12 , من المرسوم التنفيذي رقم 273-08 .
12. المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 273-08 .
13. المادة 13 من المرسوم التنفيذي رقم 273-08 .
14. المادة 21 من المرسوم التنفيذي , رقم 273-08 .
15. المادة 2 من القانون رقم 95-20.
16. المادة 14 , من القانون , 95 - 20 .
17. المادة 89 من قانون 20 - 95 .
18. المادة 02 من قانون 56-96 .
19. المادة 60,63 من الأمر 20-95 .
20. المادة 02 من المرسوم التنفيذي 56-96 .
21. المادة 23 من قانون المحاسبة الوطنية .
22. المادة 43 من الامر 20-95
23. المادة 86 من الأمر 20-95
24. المادة 01/61 من القانون 20-95
25. المادة 02/61 من القانون 20-95
26. المادة 06 من الامر 95/20 .