



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة أكلي محمد أو الحاج- البويرة -
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم: القانون العام



الموضوع:

الرقابة المالية على النفقات العمومية

مذكرة نيل شهادة ماستر.

تخصص: دولة و مؤسسات

تحت إشراف الأستاذ:

أ/ ربيع زكرياء

من إعداد الطالب:

❖ رباح يوسف.

اللجنة المناقشة:

مشرف

أ. ربيع زكرياء

رئيسا

أ. بوديسة كريم

ممتحنا

أ. نبهي محمد

تم مناقشة المذكرة بتاريخ: 2017/07/06 م على الساعة 12:49 سا

السنة الجامعية 2016 / 2017

يشرفني أن أتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذ الفاضل المشرف ربيع زكرياء على هذا العمل، ومجهوداته التي بذلها وتوجيهاته القيمة، وعلى كل ما قدمه لي من معلومات، والنصائح السديدة، الذي أكن له كل الاحترام، والتقدير، وكذلك اشكره على كل الجهود التي بذلها في سبيل إنجاز هذا العمل على أكمل وجه.

كما أتقدم بخالص عبارات الشكر والعرفان لجميع أعضاء اللجنة الموقرة لتفضلهم بقبول قراءة، وتقييم هذا العمل، وأقدر الوقت والجهد الذي بذلوه في ذلك.

إلى كل من عمل معي بكد من موظفين، أساتذة وعمال رآسة الجامعة الذين ساعدوني ولم ييخلوا عليا بالمعلومات.

ولا أنسى كل أساتذة، وإداريين، وعمال كلية الحقوق و العلوم السياسية،.وفي الأخير أتقدم بالشكر إلى كل من ساهم من قريب أو من بعيد في إنجاز هذا العمل.

الإهداء

الحمد لله رب العالمين و الصلاة و السلام على خاتم الأنبياء و المرسلين

اهدي هذا العمل إلى من ربنتي و أنارت دربي و أعاننتي بالصلوات و الدعوات، إلى أعلى إنسان في هذا الوجود أُمي الحبيبة ، إلى من عمل بكد في سبيلي و علمني معنى الكفاح و أوصلني إلى ما أنا عليه أبي الكريم أطل الله في عمره

إلى إخوتي و أخواتي

إلى من عمل بكد بغية إتمام هذا العمل و إلى أصدقائي و زملائي في العمل في مصلحة الأجور.

الرقابة المالية على النفقات العمومية

خطة المذكرة

مقدمة

١

الفصل الأول: الميزانية العامة والنفقات العامة

المبحث الأول: ماهية الميزانية العامة

المطلب الأول: تعريف ونشأة الميزانية العامة

المطلب الثاني: دورة الميزانية العامة للدولة

المطلب الثالث: أهداف لميزانية العامة ومبادئها.

المطلب الرابع: الأعباء المكلفون بتنفيذ الميزانية العامة .

المبحث الثاني: النفقات العمومية.

المطلب الأول: تعريف النفقة العامة وعناصرها الأساسية

المطلب الثاني: صور النفقات العامة وقواعدها

خلاصة الفصل الأول

الفصل الثاني :الرقابة المالية .

المبحث الأول: ماهية الرقابة المالية

المطلب الأول: تعريف ونشأة الرقابة المالية:

المطلب الثاني: أهمية الرقابة المالية، أهدافها، خطواتها ومقوماتها الأساسية:

المطلب الثالث: أنواع الرقابة المالية ووسائلها

المبحث الثاني : هيئات الرقابة في الجزائر وآلياتها

المطلب الأول: المراقب المالي

المطلب الثاني : المفتشية العامة للمالية

المطلب الثالث: المجلس الوطني للمحاسبة

خلاصة الفصل الثاني

خاتمة

قائمة المراجع

مقدمة:

في خضم التطور الذي شهده المجتمع الجزائري على كافة الأصعدة كان لزاما على الدولة أن تغير من سياستها و استراتيجياتها في كافة المجالات و النشاطات لاسيما فيما يتعلق بنشاطها الاقتصادي بشكل عام و بمواردها المالية بشكل خاص.

فالنشاط الاقتصادي للدولة مثله مثل باقي النشاطات الأخرى شهد تطورا و تنوعا بعدما كان ينحصر في أداء الوظائف التي تقوم بعمليات الإنفاق و تحصيل الإيرادات ذات المبالغ البسيطة و المحدودة انتقل إلى مواكبة التطورات التي سار نحوها نشاط الدولة

و المتمثل أساسا في التخطيط الاقتصادي و الاجتماعي الشامل.

و في الجهة المقابلة عرفت المحاسبة العمومية تطورا كبيرا حيث أصبحت هذه الأخيرة تعتنى بشكل كبير بتقديم البيانات المالية الكاملة ضمن تقارير مناسبة و تواقيت محددة إلى مختلف الجهات المسؤولة داخل الدولة و هي تعتبر اليوم أداة مهمة من أدوات الإدارة العامة في فرض الرقابة على الأموال العامة إنفاقا و تحصيلا و مصدرا مهما للبيانات اللازمة لأغراض التخطيط الاقتصادي و المالي.

و ذلك لأن من أولويات الدولة وواجباتها القيام بتلبية حاجات المجتمع و بتقديم الخدمات العمومية اللازمة، فكان من الضروري أن تجد الطريقة و الكيفية التي تحصل بها إيراداتها ثم تحديد مجال تصنيفها حسب الأولويات التي يفرضها الواقع الاجتماعي

و الاقتصادي

و من هنا تبرز أهمية الميزانية العامة للدولة باعتبارها بيان لما تتوقع السلطة أن تنفقه

و أن تحصله من إيرادات مالية خلال مدة قادمة.

إذ تعد الميزانية العامة للدولة بما تتضمنه من نفقات و إيرادات و مبالغها بمثابة برنامج عمل الحكومة في الفترة المقبلة ويعكس هذا البرنامج سياستها في كافة المجالات الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية و غيرها، ومن خلال ما ينصرف إليه أوجه الإنفاق و الإيراد المختلفة، و كون هذه الميزانية تشكل الجزء المحاسبي لقوانين المالية الذي تتم فيه تحديد الأهداف الاقتصادية و المالية للدولة فهي تمثل الوسيلة التي بواسطتها تقوم الدولة بالإنفاق على المجتمع لإشباع حاجاته.

و كون النفقات العامة هي إحدى مكونات الميزانية العامة للدولة و أهم ركائزها عملياتها فهي إحدى آليات الدولة التي تقوم باستخدامها بهدف تحقيق دورها في المجالات الاقتصادية و المالية حيث أنها تعكس جميع الأنشطة العامة و تبين برامج الحكومة في مختلف المجالات على شكل اعتمادات تخصص كل منها لتلبية الحاجات العامة للأفراد

و من اجل تحقيق أقصى نفع جماعي ممكن، يوجب على الدولة فرض رقابة مالية على الإنفاق العام حتى تضمن له استخدام و توزيع يحقق التوازن الاقتصادي و الاجتماعي لذلك نجد الدولة تحرص على إيجاد الآليات و الأساليب متعددة للرقابة المالية حتى تتم على أتم أوجهها.

الإشكالية

يعتبر موضوع الرقابة المالية على النفقات العمومية موضوعا هاما يؤدي بنا إلى إثارة تساؤلات تتطلب منا الإطلاع و البحث عن الأجوبة الشافية لها ، و السؤال الجوهرى الذي يستدعي بنا إلى الطرح هو:

ما هو دور الرقابة المالية في مجال الإنفاق العام؟

أهمية البحث

التعرف على النفقة و الميزانية العامة و طرق إعدادها

* التأكد من دقة و صحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر و السجلات و مدى إمكانية الاعتمادات عليها.

إبراز أهمية الرقابة المالية على المال العام من اجل التحقق أن كل ما يجب قيده خلال السنة المالية قد جرى تسجيله في الحسابات المختصة و بالمبالغ الصحيحة.

منهج الدراسة

لقد اعتمدت في موضوعي هذا على المنهج الوصفي من خلال المفاهيم المقدمة من الميزانية العامة للدولة و النفقات العمومية و الرقابة المالية وما تحويه من أجهزة

و هيئات و دورها في ضمان السير الحسن لعملية التنفيذ، كما استخدمت المنهج التاريخي الذي تناولنا فيه نشأة كل من الميزانية العامة و الرقابة المالية، كما تطرقت إلى المنهج التحليلي و ذلك من خلال تحليل بعض النصوص القانونية .

صعوبات الدراسة

* صعوبة استخراج المادة العلمية من النصوص القانونية.

* قلة المراجع المراجع المحلية ما جعل اسقاط الدراسة على الجزائر صعبا نوعا ما .

* معظم النقاط التي تطرقنا اليها مصدرها اقتصادي اثر بشكل كبير على البحث القانوني

* قلة المراجع القانونية وهذا ما جعلنا نستعين و نعتد على المراجع الاقتصادية والعامة.

الفصل الأول: الميزانية العامة و النفقات العامة

تمهيد:

تعتبر الميزانية العامة النواة الأساسية و المحور الأساسي الذي تدور فيه أعمال الدولة و نشاطاتها في جميع القطاعات ، فهي تشكل الجزء المحاسبي و المالي لقوانين المالية الذي يترجم السياسة الاقتصادية و المالية المتبناة من طرف الحكومة ، وفق برنامج مسطر و محدد بصورة دقيقة يشمل جميع الموارد الداخلية و الخارجية التي تحصلت عليها المؤسسة أي مجموع نفقات الدولة و إيراداتها التي تقررها مسبقا و تعاضم دور الدولة و تطورها و توسع سلطتها و زيادة تدخلها في الحياة و النشاط الاقتصادي، ازدادت الحاجة لدراسة النفقات العامة، و يرجع ذلك كونها و اعتبارها الوسيلة الأساسية التي من خلالها تحقق الدولة أهدافها و غايتها الرئيسية التي تسعى إليها فهي مرآة تعكس كافة جوانب الأنشطة العامة و كيفية تمويلها.

و قصد الإلمام و محاولة الإحاطة بهذا الموضوع الهام، ارتأينا في هذا الفصل التطرق إلى الميزانية العامة للدولة في المبحث الأول، و إلى النفقات العامة في المبحث الثاني.

قائمة المراجع

الكتب:

- 1- أكرم إبراهيم حماد، الرقابة المالية في القطاع الحكومي، جبهة للنشر و التوزيع ،الأردن 2006
- 2- السيد عطية عبد الواحد ، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، مصر
- 3 -المرسي حجازي ، مبادئ الاقتصاد العام (الموازنة العامة، الإيرادات العامة، القروض)،الدار الجامعية ، مصر 2009.
- 4- خالد شحادة الخطيب ، أحمد زهير شامية،أسس المالية العامة، الطبعة الثانية ، دار وائل للنشر، الأردن 2005.
- 5- خبابة عبد الله، أساسيات في اقتصاديات المالية العامة / مؤسسة شباب الجامعة ، مصر 2009
- 6- حليفي عيسى ، هيكل الموازنة العامة للدولة في الدولة في الاقتصاد الإسلامي ، دار النفائس للنشر و التوزيع الأردن 2011.
- 7-زغود علي،المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2005.

- 8- سعيد عبد العزيز عثمان، المالية العامة مدخل تحليلي معاصر، (النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة) منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان 2008.
- 9- عبد الفتاح محمد الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة و المراجعة الداخلية على المستوى الجزئي و الكلي، الدار الجامعية/ مصر 2003-2004.
- 10- عبد المطلب عبد الحميد، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، مصر، 2004-2005.
- 11- عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية النظري و التطبيق، الطبعة الثانية، الانتصار لطباعة الأوقست مصر 1998.
- 12- فليح حسن خلف، المالية العامة، عالم الكتب الحديث للنشر و التوزيع، الأردن 2008.
- 13- لعمارة جمال، أساسيات الموازنة العامة للدولة و المفاهيم و القواعد و المراحل و الاتجاهات الحديثة، دار الفجر للنشر و التوزيع، مصر 2004.
- 14- لعمارة جمال، منهجية الميزانية العامة للدولة في الجزائر، دار الفجر للنشر و التوزيع، الجزائر 2004.
- 15- محرزى عباس، اقتصاديات المالية العامة، دار العلوم للنشر و التوزيع، الجزائر 2003.
- 16- محمد الصغير بعلي، يسرى ابو العلا، المالية العامة، دار العلوم للنشر و التوزيع ، الجزائر 2003.
- 17- محمد عباس محرزى، اقتصاديات المالية العامة(النفقات العامة- الإيرادات العامة – الميزانية العامة)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2003.
- 18- مصطفى الفار، الإدارة المالية العامة، دار أسامة للنشر و التوزيع، الأردن 2008.
- 19- يحيى أوي عمر، مساهمة في دراسة المالية العامة، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع ، الجزائر 2005

المذكرات و الأطروحات

1- داوود إبراهيم، الرقابة المالية على النفقات العمومية بين الشريعة الإسلامية و التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، فرع الدولة و المؤسسة، جامعة الجزائر ، الجزائر 2003.

2- بو دخدخ كريم، أثر سياسة الإنفاق العام على النمو الاقتصادي، دراسة حالة الجزائر (2009-2001)

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص نقود و مالية، جامعة دالي إبراهيم (الجزائر) 2010.

3- بونوار بو مدين، النفقات على التعليم، دراسة حالة قطاع التربية الوطنية بالجزائر (1980-2008)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تحليل اقتصادي، جامعة أبو بكر بلقايد (تلمسان) الجزائر 2011.

4- جمال فالح علي الدليمي، الضوابط الدستورية و القانونية للرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة من باب الإيرادات ، أطروحة مقدمة للحصول على درجة ماجستير في القانون العام/جامعة الشرق الأوسط، الأردن 2010.

5- دردوري لحسن، استخدام أدوات السياسة المالية في علاج الموازنة، حالة الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة ،الجزائر 2005.

6- درواسي مسعود، السياسة المالية و دورها في تحقيق التوازن الاقتصادي حالة الجزائر 1990-2004، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر ، الجزائر 2006.

تعتبر الميزانية العامة النواة الأساسية و المحور الأساسي الذي تدور فيه أعمال الدولة و نشاطاتها في جميع القطاعات ، فهي تشكل الجزء المحاسبي و المالي لقوانين المالية الذي يترجم السياسة الاقتصادية و المالية المتبناة من طرف الحكومة ، وفق برنامج مسطر و محدد بصورة دقيقة يشمل جميع الموارد الداخلية و الخارجية التي تحصلت عليها المؤسسة أي مجموع نفقات الدولة و إيراداتها التي تقررها مسبقا و تعاضم دور الدولة و تطورها و توسع سلطتها و زيادة تدخلها في الحياة و النشاط الاقتصادي، ازدادت الحاجة لدراسة النفقات العامة، و يرجع ذلك كونها و اعتبارها الوسيلة الأساسية التي من خلالها تحقق الدولة أهدافها و غايتها الرئيسية التي تسعى إليها فهي مرآة تعكس كافة جوانب الأنشطة العامة و كيفية تمويلها.

و قصد الإلمام و محاولة الإحاطة بهذا الموضوع الهام، ارتأينا في هذا الفصل التطرق إلى الميزانية العامة للدولة في المبحث الأول، و إلى النفقات العامة في المبحث الثاني.

المبحث الأول: ماهية الميزانية العامة للدولة

قدرت الميزانية العامة اليوم في تحقيق استمرارها و فرض نفسها ضمن محيط الحياة الاجتماعية، حيث أصبحت ضرورة لا بد منها لكل دولة من دول العالم، فبدونها يصعب أن تسير المؤسسات الحكومية و الوزارات سيرا منتظما، و بدونها لا تستطيع الدولة القيام بمهامها ووظائفها الموكلة إليها، أي أن الميزانية العامة للدولة تعتبر السمة الأساسية والمحور الذي تدور فيه جميع أعمال الدولة.

المطلب الأول: تعريف ونشأة الميزانية العامة للدولة:

لم يستقر الفقهاء على تعريف واحد للميزانية العامة للدولة ، بل تعددت التعاريف استنادا إلى الزاوية التي ينظر إليها سواء كانت مالية أم قانونية ، و باعتبار أن الميزانية لم تظهر في شكلها الحالي إلا بعد مسار طويل في تاريخ البشرية.

الفرع الأول: تعريف الميزانية العامة:

وردت تعاريف مختلفة للميزانية العامة، بعضها ركزت على الجانب المالي للموازنة العامة، وبعضها ركزت على الجانب القانوني، وأخرى جمعت بين الاثنين.

أ- التعاريف التي ركزت على الجانب المالي :

الميزانية العامة "خطة مالية تعكس برامج الدولة على الصعيد المالي و تترجم المشروعات العامة إلى أرقام يمكن تنفيذها ".⁽¹⁾

وهي " التجميع الرقمي لنفقات وإيرادات الدولة، التي تسمح بالتسيير المنتظم للمصالح العامة، عن طريق الموازنة بين النفقات و الإيرادات إلي تغطيتها ".⁽²⁾

¹ - حسين محمد سمحان و آخرون ،المالية العامة من منظور إسلامي ،ط1، دار صفاء للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ،2010،ص 165.

² L TROTABAS, JM COTTERET, Droit Budgétaire et comptabilité publique, 1^{er} édition imprimerie reliure maison MAME, France 1972, p 99.

ب- التعاريف التي تركز على الجانب القانوني:

عرف قانون المحاسبة الفرنسي لسنة 1962، الميزانية العامة أنها "وثيقة تنبؤ وإقرار الإيرادات والنفقات السنوية للدولة، أو لأنواع الخدمات التي تخضع لنفس القواعد والتنظيمات القانونية".

عرفت المادة 3 من القانون الصادر في 15/08/1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية: "الميزانية هي الوثيقة التي تقدر السنة المدنية، مجموع الإيرادات و النفقات الخاصة بالتسيير و الاستثمار، و منها نفقات التجهيز العمومي والنفقات برأسمال، وترخيصها"⁽¹⁾

ج- التعاريف التي تركز على الجانبين المالي والقانوني :

عرفت على أنها: " الميزانية العامة هي وثيقة مالية تبين إنفاق الحكومة، إيراداتها و الموازنة بينهما، بما يحقق أهداف الدولة، تعد من قبل السلطة المالية سنويا، وتصادق عليها السلطة التشريعية."⁽²⁾

كما عرفت أيضا بأنها " القائمة التقديرية للمصروفات والإيرادات الحكومية عن فترة مالية مقبلة غالبا ما تكون السنة، وهي الترجمة الحرفية للفظ الإنجليزي public Budget، والتي تفرق على الميزانية الخاصة، Balance sheet، التي تصور المركز المالي للمنشأة في لحظة معينة هي تاريخ الإقفال السنوي في نهاية السنة المالية ".⁽³⁾

من التعاريف السابقة نستنتج أنّ الميزانية هي الوثيقة المرخصة التي تقدر للسنة المالية مجموع الإيرادات والنفقات الخاصة بالتسيير والتجهيز، كما تمثل الإطار المالي بالنسبة لعمل الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين وتعتمد بصفة خاصة على الجوانب الموازنة بين الأموال المتوفرة، أو الممكن توفيرها من جهة والأموال اللازمة لضمان أداء مختلف المهام

¹ القانون 90-21 المؤرخ في 15/08/1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية ، ج ر لرقم 15 الصادرة في أوت 1990، الموافق ل 24 محرم 1411 هـ.

² الدكتور فليح حسن خلف، المالية العامة، ط1، عالم الكتب الحديث، اريد، الأردن ، سنة 2008 ، ص 277.

³ الدكتور محمد ألبنا :اقتصاديات المالية العامة، ط2، الدار الجامعية، مصر ، سنة 2009، ص 45.

من جهة أخرى، من أهم مميزاتها إلزامها قانوناً لأنها مجازة من قبل السلطة التشريعية وإلا ستبقى مجرد مقترحات وتصورات غير قابلة للتنفيذ.

يمكن إبراز خاصيتين أساسيتين تقوم عليهما الميزانية.

عنصر التقدير: معناه أن الإيرادات التي أعدت بناء عليها الميزانية لغرض تغطية نفقات محددة، هي في الأساس تقديرية مبنية على تحصيلات تمت في السنة السابقة للسنة التي تخص الميزانية المدروسة.

عنصر الترخيص: معناه أن الأمر بالصرف، إذا انقضت السنة المالية ولم تصرف الاعتمادات المخصصة له، فإنه يحتاج إلى ترخيص لاستعمال الرصيد الباقي، هذا فيما يخص نفقات التسيير، أما نفقات الاستثمار فإذا كانت هناك رخص برامج فإنها تبقى سارية المفعول دون تحديد المدة حتى يتم إلغاؤها.

الفرع الثاني: نشأة وتطور الميزانية العامة:⁽¹⁾

مرّت الميزانية العامة بمراحل متعددة على مر العصور منذ نشأتها الأولى، ومنذ ظهور مشكلة البحث عن التوازن في إطار محدودية الموارد والإنفاق والحاجات المتزايدة، إلى أن ظهرت بشكلها الحالي وأصبحت لها أهمية واضحة في مجالات متعددة من حياتنا، وينقسم تطور الميزانية إلى تطور تاريخي وتطور وظيفي .

أولاً- التطور التاريخي للميزانية العامة: تطورت الميزانية العامة وفقاً للتسلسل التاريخي الآتي:

ظهرت الميزانية العامة منذ انتظام المجتمعات البدائية في شكل دول، وتنظيم الإيرادات والنفقات. ففي الحضارات القديمة، عرفت مصر أولى أشكال الميزانية قبل غيرها من الحضارات القديمة، إذ قام سيدنا يوسف عليه السلام بإعداد موازنة القمح المتوقع حصاده في الدولة، ثم حدد حجم الإنفاق والاستهلاك بناء على ذلك، أما في الحضارة

¹ سيروان عدنان مزار الزهراوي، الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة في القانون العراقي ط1، الدائرة الإعلامية ، بغداد العراق

الرومانية، فقد ظهرت الموازنة بشكل بدائي في زمن الإمبراطور ميزو، وذلك في عام 56 حيث كانت نفقات الدولة وإيراداتها مبوبة بشكل سنوي.

وقد تمكن السومريون، الآشوريون، البابليون من إقامة تنظيمات حكومية تعد الأولى في العالم، وأوجدوا قواعد خاصة بالتجارة، الصناعة، الزراعة، وتم اكتشاف ألواح طينية في المناطق الأثرية في العراق، دلت على وجود تسجيلات محاسبية لموجودات خزائن الدولة أما في الإسلام، فقد تطورت الميزانية العامة منذ تكوين الدولة الإسلامية في عهد الرسول صلى الله عليه وسلم، مروراً بالخلافات الإسلامية المتعاقبة، في الثالثة عشر سنة الأولى، عندما كان الرسول في مكة لم تظهر الميزانية بشكل واضح، لكن بعد الهجرة نظمت أمور الدولة الإسلامية، وتوسع النشاط الاقتصادي وزادت الإيرادات (كالغنائم، الفية، الجزية) و أوجه إنفاقها، وبعد وفاته صلى الله عليه وسلم سار الخلفاء على نفس خطاه، بل وحاولوا زيادة مجالات الإيراد والإنفاق وذلك بإنشاء دواوين خاصة بتنظيم هذه الأخيرة بشكل ميزانية عامة .

وفي عهد الأمويين كانت الأموال تجبى على مستوى كل ولاية، فيقوم الوالي بالإنفاق وفق حاجات الولاية، ويقدم ما عليه للخليفة الذي تتجمع عنده موارد الولايات جميعاً فيتصرف بها، نفس الشيء في العصر العباسي إذ كثرت الضرائب وتنوعت الموارد آنذاك، وبالتالي فالدولة الإسلامية وضعت قواعد للجباية ونظمت بيت المال ودوّنت فيه إيرادات الدولة ونفقاتها، وبالتالي فكرة الميزانية العامة بمفهومها الحديث لم تظهر إبان الدولة الإسلامية إلا أن مقوماتها ومبادئها كانت موجودة.(1)

أما نشأة الميزانية العامة في العصر الحديث، فيذهب أغلب الفقهاء إلى أن فكرة الميزانية العامة يعود ميلادها إلى ثورة انجلترا 1688 وثورة فرنسا 1789، وبعدها انتقلت إلى بقية الدول.

¹ - سيروان عدنان ميزرا الزهراوي، مرجع سبق ذكره، ص 15.

ظهرت الميزانية العامة في العصر الحديث لأول مرة في إنجلترا، عندما تم تبويب وتنظيم النفقات فيها، وفتح المجال أمام البرلمان لمناقشتها وإقرارها، كل ذلك لم يحصل مرة واحدة وإنما تدرج بالنسبة لكل عنصر من عناصر الميزانية العامة، حيث بالنسبة للإيرادات كانت مجملها من الضرائب، أما النفقات فبدأت تميز بين النفقات الحربية والنفقات الأخرى التي كانت في مأمن من نقاش البرلمان، حتى تولي الملكة فيكتوريا العرش عام 1837، فصلت نفقات الملك عن النفقات المدنية وبذلك أصبح البرلمان صاحب الحق في مناقشة كافة نفقات الدولة، بعدها تحقق للبرلمان الإنجليزي الإشراف الكامل عن ميزانية الدولة.

في فرنسا بعد ثورة 1789، أقرت الدساتير حق المجالس النيابية في مناقشة النفقات العامة، ومن ثمة حق الاعتماد السنوي للضرائب والنفقات العامة، حيث جاء في دستور 1796 " أن تدير الحكومة إيرادات الدولة ونفقاتها طبقاً للقانون السنوي الذي يحدد مقدار كل منهما والتوازن بينهما" (1).

أما تطور الميزانية العامة في الجزائر، فقد ارتبطت هذه الأخيرة، بفرنسا بسبب تبعيتها لها بحكم الاستعمار، وأول قانون عرف الميزانية العامة هو القانون 84 / 17 في المادة 6 منه

ثانياً - التطور الوظيفي للميزانية العامة:

مع التطور التاريخي التي مرت به الميزانية العامة، ظهرت أنواع تقوم بوظائف مختلفة منها (2):

أ - الميزانية التقليدية:

أول أنواع الميزانيات استخدمتها إنجلترا، ومازالت تستخدم حتى وقتنا الحالي خاصة في الدول النامية، تقوم على مبدأ حصر جميع إيرادات و نفقات الدولة بوثيقة واحدة وبشكل مفصل، والحصول على اعتمادها من قبل السلطة التشريعية، لتتم الرقابة على مصادر الإيرادات وأوجه الإنفاق من قبل السلطة التنفيذية ومحاسبة السلطة التنفيذية على التجاوزات

¹-سيروان عدنان الزهراوي، نفس المرجع السابق، ص 16.

²- الدكتور: طارق الحاج، المالية العامة، ط 1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 149.

المالية، ويطلق على هذا النوع من الموازنة "موازنة البنود" أو "الموازنة الخطية" لأنه يتم تبويب النفقات العامة إلى مجموعات ثم بنود ومواد حسب هدف الإنفاق و من أكثر عيوب هذه الميزانية أنها أغفلت جانب الإنجاز في العمل، بالرغم من تحديد الأهداف، مما يعني احتمالية هدر للمال العام، فقد يتحدد الهدف بشراء 100 جهاز كمبيوتر، لكن لم يحدد نوع هذه الأجهزة، لماذا تم شرائها ومدى الحاجة لها، فقد تستخدم أو تبقى دون استخدام.

ب- ميزانية الأداء والبرامج:

بدأ العمل في هذا النوع من الميزانيات في أمريكا بعد الحرب العالمية الثانية على الرغم من تأخر استخدامها للميزانية العامة حتى سنة 1929. تتمحور الفكرة الأساسية لهذا النوع من الميزانيات على معرفة نتائج الأعمال الحكومية ومقارنتها بالتكلفة المالية، الزمنية، الجهد الإنساني والموارد اللازمة لإنجاز تلك الأعمال. بقيت موازنة الأداء محافظة على مبدأ الرقابة على الإنفاق العام، بالتركيز على رقابة مستوى تحقيق الأهداف بشكل أكبر.

ج- ميزانية البرمجة والتخطيط:

تقوم هذه الميزانية على التحديد المسبق لجميع الأهداف، اختيار الأهداف المراد تحقيقها وتعيين البرامج اللازمة للوصول إلى هذه الأهداف، ويتم في نفس الوقت برمجة إجمالي التكاليف لكل برامج بما يتلاءم مع الزمن اللازم لتحقيقها، وبالتالي تساعد هذه الميزانية على تحديد السياسات المستقبلية العامة للدولة سواء الاقتصادية، الاجتماعية، والمالية. تميل الدول النامية إلى وضع خطط تنموية خماسية، وتساعد هذه الميزانية على تنفيذ هذه الخطط، لكن تطبيقها منتشر فقط في أمريكا وبعض الدول الأوروبية مثل السويد، ألمانيا، لأنها بحاجة إلى دقة ومعرفة كبيرة في الأساليب الكمية وتحليل النظم والرياضيات. من عيوب هذه الميزانية صعوبة تحديد عمل كل جهاز حكومي على حدة بمعزل عن الأجهزة الأخرى، لأن عملها متداخل.

د- الميزانية الصفرية:

الأساس الذي تقوم عليه هذه الميزانية هو توفير المال اللازم لتمويل البرامج، دون الأخذ بعين الاعتبار ما تم إنفاقه سابقا بشكل فعلي على تلك البرامج، نبدأ من نقطة الصفر وكأن تلك البرامج لم تكن موجودة.

يستخدم هذا النوع من الميزانيات في أمريكا منذ سنة 1973، بدأ به القطاع الخاص، والأسلوب المتبع لتطبيقها هو الجمع بين بدائل الأعمال الجديدة والقديمة، اختيار أفضلها وبنفس الوقت استبعاد السيئ منها.⁽¹⁾

الفرع الثالث: خصائص الميزانية العامة للدولة

من خصائص الميزانية العامة للدولة أنها:

أولا نظرة توقعية:

أي أنها تكهنية و مستقبلية تقوم السلطة التنفيذية بإعدادها استنادا إلى معطيات وبيانات سابقة وحاضرة من أجل التحضير لميزانية مستقبلية لمدة زمنية غالبا ما تكون سنة.

ثانيا : الترخيص

أنها تتطلب الإقرار أو الترخيص من السلطة المختصة و هي السلطة التشريعية التي توافق على توقعات الحكومة، و الترخيص هو العنصر الأساسي للميزانية العامة عن الميزانية الخاصة حيث لا تستطيع الحكومة تنفيذ الميزانية إلا إذا تم ترخيصها من قبل السلطة التشريعية و هذا ما تعتمده أغلبية الدول

ثالثا: الميزانية وثيقة قانونية:

¹ - منتدى التمويل الإسلامي ، مقدم علوم التسيير و تسيير و اقتصاد.

لأن الميزانية عبارة عن مجموع حسابات تعدها السلطة التنفيذية بخصوص النفقات و الإيرادات و قانون المالية هو الذي يرخص بانجاز هذه النفقات و الإيرادات أي هو الذي يحول الميزانية من وثيقة إلى قانون ملزم التطبيق

ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته المالية.

لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون .

ولا يجوز أن تحدث بأثر رجعي أية ضريبة أو جباية أو رسم أو أي حق كيفها كان نوعه.

رابعاً: الميزانية العامة توقع:

تمثل الموازنة العامة أرقاماً متوقعة لحجم النفقات التي سوف تنفقها الدولة وحجم الإيرادات التي تتوقع الحصول عليها.

خامساً: الميزانية العامة:

تحدد على ضوء الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية: لم تعد للميزانية العامة أهداف مالية فقط تتمثل في الموازنة بين النفقات والإيرادات بل أصبحت أداة مهمة من أدوات السياسة الاقتصادية والاجتماعية حيث تستخدمها الدولة لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية.⁽¹⁾

المطلب الثاني: دورة الميزانية العامة للدولة :

¹-منتدى التمويل الإسلامي، نفس المرجع السابق.

و هي المراحل الأساسية للميزانية العامة، و هي تلك المراحل الزمنية التي تمر بها الميزانية العامة للدولة من أجل تحقيق المسؤوليات المشتركة بين السلطة التشريعية وكذلك المراحل الأساسية للميزانية، إلى جانب أنها تنص بالاستمرار والتداخل من خلال وجود مراحل زمنية مميزة تتعاقب زمنياً، وتتكرر كل عام، على هذا الشكل دورة فيها تجارب الماضي مروراً بالحاضر، وصولاً إلى طموحات المستقبل.

الفرع الأول: إعداد الميزانية العامة:

و نقصد بالإعداد هو تحضير الميزانية عن طريق وضع تقدير النفقات و ما يلزمها من إيرادات تحدد بالتقدير، و إذا كان أساس هذه المرحلة هو التقدير فيجب الالتزام بالدقة إلى أقصى حد حتى لا تفاجأ الدولة أثناء التنفيذ بغير ما تتوقعه فينتج عن ذلك آثار سيئة كان قد يمكن تجنبها في مرحلة الإعداد. (1)

و تعتبر السلطة التنفيذية هي المسؤولة عن هذه المرحلة لأنها تتولى إدارة المؤسسات التابعة للدولة فهي تستطيع تحديد متطلبات هذه الإيرادات من الإنفاق، كما أن الحكومة هي القادرة على الإلمام التام بالقدرة المالية في الدولة، لأن لديها دراية بواقع الاقتصاد الوطني فالمعلومات و البيانات التي تملكها تستطيع أن تحدد الوضعية الاقتصادية، لان الميزانية تمثل ممر ناجح و سياسة للحكم و الإدارة و لان السلطة التنفيذية تستطيع تقدير الحاجات و من ثم تحديد نطاق الإشباع العام في المجتمع دون أن تخضع لتيارات الأهواء و المصالح. (2)

وقد جرى العمل أن وزير المالية باعتباره ممثلاً للسلطة التنفيذية يقوم بمطالبة كافة الوزارات و المصالح بإرسال تقديراتهم و نفقاتها عن السنة المالية المقبلة في موعد يحدده حتى يتسنى له الوقت اللازم لإعداد مشروع ميزانية الدولة في الوقت المناسب أي بمعنى أن هذه المرحلة

¹ -حسين مصطفى، المالية العامة، ط 5، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2006، ص 82.

¹ -هزشي طارق، لباذ، حول الاقتصاد الإسلامي: الواقع... و الرهانات المستقبلية، المركز الجامعي، الجزائر، يومي

تبدأ من الوحدات الحكومية الصغيرة⁽¹⁾، إلى أن تنتهي بالوزارات، التي ترفعها إلى وزارة المالية، حيث تقوم هذه الأخيرة بدراسة الميزانية المرفوعة إليها حتى تتأكد من صحة التقديرات و صحة الأسس التي بنيت عليها هذه التقديرات.

أولاً: تقديرات النفقات العامة:

لا توجد طرق متعددة لتقدير النفقات العامة، بل يتم التقدير عادة ببسر و سهولة، ويتم في تقدير النفقات العامة الاعتماد على طريقة واحدة وهي طريقة التقدير المباشر، و يتم هذا وفقاً للحاجة المستقبلية و تكمن موافقة البرلمان على هدف النفقة و ليس على حجمها و اعتمادات الميزانية تبقى تحديديه ولا يجوز تجاوزها.⁽²⁾

ثانياً: تقدير الإيرادات العامة:

هناك عدة طرق تتبع لتقدير الإيرادات العامة للسنة المالية القادمة منها:

أ- طريقة حسابات السنة الأخيرة (التقدير القياسي)

وفقاً لأسلوب التقدير القياسي تقدر الإيرادات العامة للسنة المالية المقبلة على أساس النتائج الفعلية للإيرادات في آخر حساب ختامي معروف، و هو عادة الحساب الختامي للسنة الأخيرة أي السنة السابقة للسنة التي يتم خلالها تقدير إيرادات الميزانية الجديدة. والقياس على الأرقام الفعلية للإيرادات الواردة في الحساب الختامي للسنة قبل الأخيرة لا يعني نقل الأرقام إلى مشروع الميزانية الجديدة، بل ينبغي تعديلها في بعض الحالات المختلفة كارتفاع معدل الضرائب أو فرض ضرائب جديدة.

من عيوب هذه الطريقة أنها لا تأخذ في الاعتبار التغيرات في الظروف الاقتصادية فمثلاً إذا كانت السنة محل التقدير سنة رخاء فإن المقدرة ستكون أقل من الإيرادات الحقيقية و

¹ عباس محززي، اقتصاديات الميزانية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2005 ص 434.

³ محمد جمال ذنبيات، المالية العامة و التشريع المالي، الدار العلمية الدولية و دار الثقافة و التوزيع، الأردن

هذا يكون فائضا قي الميزانية ،أما إذا كانت السنة محل التقدير سنة انكماش فستكون الإيرادات المقدرة اكبر من الإيرادات الحقيقية و هذا يكون عجزا في الميزانية،هذا العجز أو الفائض يشكل إرباك للموازنة و لنشاط الدولة المالية.(1)

ب - طريقة الزيادة السنوية (طريقة المتوسطات) :

حاول بعض بعض فقهاء المالية الحد من النقد الموجه إلى الطريقة الآلية السابقة،بالتخفيف من آلية التقدير المتبعة،وربطه بطريقة أكثر واقعية مع الاحتفاظ بفكرة الآلية،فاستخدموا طريقة الزيادة النسبية السنوية،و مفاد هذه الطريقة أن يتم تقدير الإيرادات العامة للسنة القادمة و زيادتها بنسبة مئوية تقدر بمتوسط نسبة الزيادة التي حصلت في الإيرادات العامة خلال سنوات سابقة خمسة أو سبعة سنوات مثلا تراعي في ذلك توقع ارتفاع الدخل القومي، و ازدياد النشاط الاقتصادي.(2)

و يعا ب على هذه الطريقة أنها تفترض أن المعدل المستخرج يقابل معدل الزيادة في الدخل القومي، وأن هذا المعدل سيكون ثابتا ، وهو افتراض لا يتحقق دائما و يؤدي إلى التقدير و لم تعد هذه الطريقة تتلائم مع تقلب الظروف الاقتصادية العلمية في عام 1929 لذلك سرعان ما استغنت عنها البلدان الأوروبية و البلدان الصناعية الأخرى.

ج- طريقة التقدير المباشر:

وفقا لهذا الأسلوب يتم تقدير الإيرادات المتوقعة لكل مصدر من الصادر المحتملة للإيرادات العامة بطريقة مباشرة من خلال لجان تقدير في مختلف الوزارات الحكومية، حيث يتم تكليف كل وزارة بتقدير إيراداتها المتوقعة من مختلف المصادر، أي أن هذا الأسلوب

1 - سعيد علي العبيدي ، اقتصاديات المالية العامة، دار دجلة، عمان الأردن، 2011 ص 209 ، 210.

2 - خالد شحادة الخطيب ، احمد زهير شامية ، أسس المالية العامة ، ط2، دار وائل للنشر ، عمان 2005 ص 305.

يترك للجهة المختصة الحرية في تقديرها، ولكن على ضوء ما ترتقب أن تكون عليه هذه الواردات في المستقبل أي على ضوء الظروف المختلفة لاسيما الاقتصادية منها، لذلك فإن هذا الأسلوب يأخذ بعين الاعتبار جميع العوامل التي يمكن أن تؤثر مستقبلا على حجم الواردات العمومية زيادة أو نقصان.

ويعتبر هذا الأسلوب من أفضل أساليب التقدير فيما لو أحسن تطبيقه ذلك يمكن أن ينطوي على عيب واحد وهو تمكين الجهة المختصة و بحجة توقع تحسن الأحوال الاقتصادية في السنة القادمة، من زيادة الواردات المقدره لتلك السنة زيادة غير واقعية من شأنها إيقاع ميزانية الدولة بالعجز و لذلك فإنه يفترض بالجهة المختصة بالتقدير المباشر أن تكون على مستوى رفيع من الكفاءة و الخبرة و التجرد و حسن الملاحظة لتغيرات الأوضاع الاقتصادية المرتقبة.⁽¹⁾

الفرع الثاني: اعتماد الميزانية العامة للدولة:

لعل هذه المرحلة الثانية من مراحل دورة الميزانية العامة تمثل حلقة الوصول بين السلطتين التنفيذية والتشريعية على اعتبار إن السلطة التشريعية هي الممثل الحقيقي لمصالح المواطنين التي تحرص على ضرورة التصرف الحسن في الأموال العمومية ولذلك و منذ فترة زمنية نصت الدساتير لمختلف الدول على إن حق إقرار الميزانية العامة هو حق أصيل للمجالس التشريعية دون الحكومية

حيث يودع رئيس مجلس الوزراء أو رئيس الجمهورية، حسب النظام السياسي مشروع الميزانية العامة لدى السلطة التشريعية لدراسة ومناقشته ومن ثمة اعتماده يحيل المجلس هذا المشروع إلى لجنة فنية

مختصة (اللجنة المالية، لجنة الميزانية العامة، لجنة الميزانية والخطة) وحسب تسميتها تكون تابعة للمجلس، تتكون من عدد محدود من الأعضاء المتخصصين.

¹- مهدي محفوظ، علم المالية العامة والتشريع المالي و الضريبي، بدون دار النشر، بدون بلد النشر، 2005، ص 111 .

تحدد مهمة هذه اللجنة بدراسة ومناقشة مشروع الميزانية العامة ,وبحث الوثائق والمستندات المتعلقة به، ويكون من حق اللجنة أن تطلب من الجهات العامة المختلفة النظر في جميع ما تراه مناسب وضروري من بيانات ومعلومات ووثائق للاستفادة منه عند دراسة مشروع الميزانية العامة لمناقشتهم.

وبعد الانتهاء اللجنة المالية المختصة، من دراسة مشروع الميزانية العامة تقوم بوضع تقرير يتضمن ملاحظات اللجنة وإدخالها لبعض التعديلات على هذا المشروع وترفع تقريرها إلى المجلس للقيام بفحص ودراسة المشروع ومناقشته في إطار تقرير اللجنة وتعديلاتها المضافة .

وبعد أن ينتهي المجلس بجميع أعضائه من مناقشة هذا المشروع يقترح المجلس مشروع الميزانية العامة باب باب.(1)

و تتطلب الصفة التقديرية المصادقة عليها قبل دخول السنة الجديدة فإذا تأخرت السلطة التشريعية في إقرار الميزانية العامة فان السلطة التنفيذية تؤمن سير المصالح العامة بواسطة:

أولاً: العمل بالميزانية السابقة:

حيث تنص دساتير بعض الدول انه في حالة عدم تمكن السلطة التشريعية من وعند اعتماد الميزانية العامة الجديدة يخصم صرف حتى صدورها من الاعتمادات الواردة بها .ويضاف ما حصل حتى صدورها لحسابها أيضا .

¹- خالد شحادة خطيب ,احمد زهير شامية ,مرجع سابق ,ص ص 307 308 .

ثانيا: الميزانية الشهرية:

تعتبر الميزانية الشهرية المؤقتة استثناء لقاعدة أسبقية الاعتماد على التنفيذ ,حيث يسمح للسلطة التنفيذية بتحصيل الإيرادات ,وإنفاق المصروفات الضرورية خلال شهر أو أكثر ,بما يؤمن السير الحسن للمصالح العامة خلال المدة التي تسبق ربط الميزانية الجديدة ,والشهرية المؤقتة تزول فور نشر الميزانية الجديدة⁽¹⁾.

اعتماد الميزانية قبل بداية السنة المالية ,يعمل بالميزانية القديمة إلى حين صدور قانون ربط الميزانية الجديدة.

الفرع الثالث :تنفيذ الميزانية العامة.

يقصد بتنفيذ الميزانية العامة إخراج محتوياتها إلى حيز الوجود و يتم ذلك بشكل رئيسي بتحصيل الإيرادات التي أجزت جبايتها، وصرف النفقات المعتمد صرفها، وتقوم السلطة التنفيذية بواسطة أجهزتها المتعددة(الوزارات و المصالح) بعمليات تنفيذية الميزانية

أولا:تحصيل الإيرادات

يخول القانون المتعلق بالميزانية للجهات الإدارية المختصة تحصيل الإيرادات، كان تتولى وزارة العدل تحصيل الرسوم القضائية، أو تحصيل الرسوم الجمركية من طرف مصالح إدارة الجمارك أو جباية الضرائب عبر مختلف مستوياتها.ويخضع تحصيل الإيرادات إلى مجموعة من المبادئ والقواعد الرئيسية تتمثل فيما يلي :

- يحكم تحصيل الإيرادات قاعدة مالية أساسية هي "دعم تخصيص الإيرادات "" ومعناه أن تختلط كل الإيرادات التي تحصلها الخزنة العامة لحساب الدولة في مجموعة واحدة بحيث تمويل كافة النفقات العامة دون تمييز على انه يمكن أن يرد على هذه القاعدة بعض

¹- لعمارة جمال ،أساسيات الموازنة العامة للدولة و القواعد والمراحل والاتجاهات الحديثة ,دار الفجر للنشر مصر 2004.

الاستثناءات متعلقة بتخصيص موارد بعض القروض العامة أو الضرائب لإغراض أو فئات معينة .

- يجب مراعاة مواعيد التحصيل واجراءاته المنصوص عليها في القوانين ،وإلا تعرض القائمون بذلك للعقوبات المناسبة.

- تلتزم الجهات الإدارية المختصة بتحصيل الإيرادات على اختلافها ،حيث لا تتمتع بحرية أو أية سلطة تقديرية في التقاعس عن ذلك ،خلافًا لصرف النفقات العامة المعتمدة.(1)

ثانيا:صرف النفقات العامة

تبدأ عملية صرف النفقات بعد التصديق على الميزانية العامة أو اعتمادها وتنتهي مع نهاية السنة المالية وتقوم بعمليات الصرف جميع الوزارات والمصالح والمؤسسات العامة وفقا للأنظمة والتعليمات المالية المطبقة في الدولة ،فان الاعتمادات المدرجة في الميزانية العامة والمخصصة لتغطية نفقات الأجهزة الإدارية ،تشكل الحد الأعلى الذي يجب أن لا تتعداه هذه الأجهزة عند الإنفاق، ويستوجب صرف النفقات العامة ،مع مراعاة الأمور التالية :

1_ أن تكون هناك رابطة حقوقية بين الدولة ودائنيها.

2_ أن تتأكد الدولة من قيام الدائن صاحب العلاقة ،بالعمل المطلوب منه وان تحدد مقدار الدين المتوجب عن هذا العمل .

3_ أن تصدر المصالح المختصة في الدولة أمر إلى المسؤول عن الخزينة العامة بدفع قيمة النفقة المستوجبة .

أن تدفع قيمة الدين من الصناديق أو من وزارة المالية بعد التأشير عليها من الرئيس المسؤول

¹ - محمد الصغير بعلي ،يسري أبو العلا ، المالية العامة ،دار العلوم للنشر والتوزيع ،الجزائر 2003، ص 106 107.

أن إجراءات تنفيذ النفقة تتمثل فيما يلي: (1)

1- **الإرتباط بالنفقة وتحديدها:** ويتضمن اتخاذ السلطة التنفيذية قرار القيام بعمل يتطلب إنفاقاً من جانب الدولة، أو نتيجة التزام الدولة بإنفاق مبلغ ما، وبعد ذلك يأتي إصدار قرار بتحديد مبلغ النفقة.

2- **الأمر بدفع النفقة وصرفها:** الأمر بالدفع هو قرار يصدر من الجهة الإدارية المختصة يتضمن أمراً بدفع مبلغ النفقة، ثم يأتي بعدها تسليم المبلغ الصادر به الأمر بالدفع إلى صاحب الحق أي دائن الدولة .

المطلب الثالث: أهداف الميزانية العامة ومبادئها

للميزانية العامة للدولة أهداف عديدة تحدها كل دولة استناداً إلى معايير عديدة.

الفرع الأول: أهداف الميزانية العامة:

نحاول أن نركز على ثلاثة أهداف أساسية للميزانية العامة هي:

أولاً: أهداف تخطيطية :

ويرتبط التخطيط بالموازنة العامة ارتباطاً وثيقاً لذا يتطلب الأمر بالتنسيق بين كلا من الخطة والموازنة، ويتطلب التخطيط في تحديد الأهداف المطلوب تحقيقها وتحديد وسائل تنفيذ هذه الأهداف و بما أن الموازنة ملازمة للتخطيط يجب أن توفر الموارد المالية المطلوبة وتخصيصها على الأنشطة المختلفة و إنفاق هذه الموارد فيما خصصت له .

إي أن هذه الأهداف التخطيطية تتمثل في تحديد احتياجات الوحدات الحكومية خلال الفترة القادمة وتحديد الوسائل اللازمة لتنفيذ هذه الاحتياجات.

¹ - خليفي عيسى، مرجع سابق، ص 40 .

ثانياً: أهداف إدارية :

و تتضمن ترجمة الأهداف إلى مشروعات وأنشطة محددة و تصميم الوحدات الحكومية التي تتولى تنفيذ البرامج.

ثالثاً: أهداف رقابية :

تمكن الميزانية العامة الجهات الرقابية المختلفة و الجهات ذات العلاقة على تحصيل الإيرادات المقدرة و إنفاق التخصيص المعتمدة على الأهداف المحددة لها ضمن المدة و الوصف المحددين أي تتضمن عملية الرقابة جميع الإجراءات و القواعد التي تحكم إنفاق الوحدات الحكومية و التي على أساسها تعد تقارير الرقابة و المتابعة .

و هي عبارة عن الواقعة المادية أو القانونية التي ترتب التزاما على عاتق الإدارة العامة و غالبا ما تستهدف تحقيق المنفعة العامة غير انه قد ينشا الالتزام نتيجة واقعة معينة يترتب عليها التزام الدولة بإنفاق مبلغ ما، و بعد ذلك يأتي إصدار قرار بتحديد مبلغ النفقة . (1)

الفرع الثاني: مبادئ الميزانية العامة:

تولدت هذه المبادئ نتيجة للصراعات بين السلطة التشريعية والتنفيذية (بين الملوك والأمراء وممثلي الشعب) وتطورت لما لها من أهمية سياسية وتنظيمية عند إعداد الموازنة .

لقد نصّ القانون 17/84، المتعلق بقوانين المالية (2) على مجموعة القواعد والمبادئ التي تحكم التحضير والتصويت على الميزانية، هذه المبادئ هي: السنوية، الشمولية، الوحدة والتخصص.

¹ - خالد شحادة الخطيب، محمد خالد المهاني، المحاسبة الحكومية، دار النشر، الأردن، 2008، ص 273 .

² - القانون 17/84 المتعلق بقوانين المالية، مرجع سابق

أولاً- مبدأ السنوية: (le principe d'annualité):

ظهر هذا المبدأ نتيجة لشيوع مبدأ ضرورة الموافقة على فرض الضرائب بصورة دورية لتغطية النفقات العامة، إذ جرت العادة على اعتبار السنة مدة نموذجية وإيرادات الدولة، و بالتالي يجب أن وتقرر الميزانية العامة، باعتماد سنوي من السلطة التشريعية.

لهذا المبدأ عدة اعتبارات سياسية ومالية، أما الاعتبارات السياسية تتمثل في خضوع السلطة التنفيذية لرقابة منتظمة ومتكررة نسبيا من جانب البرلمان، حيث إذا قلت المدة عن سنة تصبح فعالية الرقابة شديدة و مرهقة ، وإذا زادت عن سنة تصبح نوعا ما ضعيفة بالنسبة للاعتبارات المالية فتعتبر فترة السنة إطار زمني يتلاءم مع مستوى النشاط الاقتصادي الذي يعتبر من أفضل إلى آخر، تكون الإيرادات فيه تارة دورية وأخرى موسمية . و الشئ نفسه بالنسبة للنفقات تختلف بداية السنة المالية ونهايتها باختلاف الدول، في البعض تتطابق السنة المالية مع السنة الميلادية، من 01 جانفي إلى 31 ديسمبر، مثل الجزائر، في بعض الأحيان تبدأ من 31 أكتوبر مثل الولايات المتحدة، و منها من يعتمد على السنة الهجرية مثل السعودية .(1)

ظهرت استثناءات لهذا المبدأ أهمها :

- الميزانية الإثناعشرية: جاءت نتيجة للظروف التي تؤدي إلى تأخر المصادقة على الموازنة، وبالتالي تقسيم الإنفاق للسنة الحالية على اثني عشر شهرا على أساس الأنفاق الذي تم في السنة السابقة، تسمى في الجزائر الإعتمادات الشهرية.
- الإعتمادات الإضافية: تسمى الإعتمادات التكميلية في الجزائر، وهي المبالغ التي تصادق عليها السلطة التشريعية كملحق للميزانية المعتمدة سابقا.
- اعتمادات الدفع: هي اعتمادات المشاريع التي تتجاوز في مدتها المالية، وبالتالي يتم أخذ الموافقة من السلطة التشريعية على الحصة السنوية. في الجزائر تسمى برامج التجهيز

¹ - منتدى اشراقه الجزائر كلية العلوم والاقتصاد. [http:// malina.yoo7.Com](http://malina.yoo7.Com) .

ثانيا - مبدأ الوحدة: (le principe d'unité)

إدراج الحكومة لكل الإيرادات والنفقات في وثيقة واحدة، أي تكون للدولة ميزانية واحدة تعبر عن وحدة الجهاز المركزي الحكومي. ترجع أهمية هذا المبدأ إلى عرض الميزانية في أبسط صورة ممكنة، حتى يتسنى لجميع الأطراف التعرف على الإيرادات والنفقات، ويسهل مهمة السلطة التشريعية في الاعتماد.

في أبسط صورة ممكنة، حتى يتسنى لجميع الأطراف التعرف على الإيرادات و النفقات، و يسهل مهمة السلطة التشريعية في الاعتماد.
استثناء هذا المبدأ:

الميزانيات المستقلة: ميزانيات المصالح التي تعتمد على المصالح الاعتبارية مثل الولاية، تكون منفصلة على الميزانية العامة.

الميزانيات الاستثنائية: تتضمن نفقات وإيرادات استثنائية لمشاريع إنمائية عامة.

الميزانيات الملحقة: الإعتمادات التكميلية والناجمة عن التعديلات الممكنة للميزانية.

حركة النقود: عمليات الإخراج من الموازنة العامة، كنقل نفقة إلى حسابات أخرى .

ثالثا - مبدأ الشمولية: (le principe d'universalité): (1)

اشتمال الميزانية على جميع الإيرادات والنفقات العامة دون نقص، اقتطاع، إغفال ودون إجراء مقاصة بينهما، وبالتالي تسجيل كل الإيرادات أيا كان مصدرها، وكل النفقات مهما كان نوعها وحجمها. تعتبر استثناءات هذا المبدأ نفس استثناءات مبدأ الوحدة.

رابعا - مبدأ التخصص (le principe de spécialité): (2)

يفهم هذا المبدأ من زاويتين: أولهما عدم تخصص إيراد معين لنفقة معينة، أي تحصيل كافة الإيرادات لصالح خزينة الدولة ثم الإنفاق منها على كافة المرافق دون أدنى تخصيص.

¹ - قانون 84-21 المتضمن قانون المالية ، مرجع سبق ذكره.

² نفس المرجع

والثانية تخصيص الاعتمادات، أي اعتماد البرلمان للنفقات العامة لا يجوز أن يكون إجمالية، بل يجب تخصيص مبلغ معين لكل وجه من أوجه الإنفاق العام، أي تقسيم الميزانية حسب الشكل التالي :

ميزانية ← بنود ← أبواب ← مواد ← فقرات.

خامسا- مبدأ التوازن:

هذا الأخير له مفهومان، مفهوم تقليدي ومفهوم حديث. فالأول يقضي تعادل الإيرادات العامة مع النفقات العامة، أما الحديث يقوم على أساس التوازن المالي والاقتصادي أي استعمال الفائض في الميزانية لتحقيق الأهداف المالية والاقتصادية.

المطلب الرابع: الأعوان المكفون بتنفيذ الميزانية العامة .

ينفرد قانون المحاسبة العمومية بكونه يحدد خطوات ومراحل تنفيذ العمليات المالية بدقة، مبينا في نفس الوقت صلاحيات أعوان المكفون بالإنجاز ومسؤولياتهم، من هنا بينهم وهم الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون.

الفرع الأول: الأمر بالصرف L'ordonnateur

الأمر بالصرف هو كل شخص مؤهل قانونا لتنفيذ عمليات تتعلق بأموال الدولة والمجموعات المحاسبية أو المؤسسات العمومية سواء كانت هذه العمليات تتعلق بالإيرادات أو النفقات لكن فيما يتعلق بالشطر الإداري فقط، حسب المادة 23 من القانون 21/90 "يؤهل الأمر بالصرف لتنفيذ العمليات المشار إليها في المواد 16-17-21، هذه العمليات هي: (1)

- إثبات عمليات الإنفاق: لأن له إمكانية معرفة ما إذا كانت النفقة مستحقة أو غير مستحقة.

¹- المواد 16، 17، 21، من القانون 20/90 المؤرخ في: 15/08/1990 السابق الذكر

- تصفية الإيرادات: تحديد المبلغ النهائي الذي يجب تقبله من طرف الخزينة.
- تحرير وثيقة تمكن المحاسب العمومي من تنفيذ عمليات الإيرادات والنفقات، هذه الوثيقة تعرف بالحوالة "Mandât, Ordonnance" في حالة النفقات أما في حالة الإيرادات فتعرف الوثيقة بالأمر بالدفع "Titre de perception"
- أنواع الأمرين بالصرف: (1)

تمّ تحديد أصناف الأمرين بالصرف في الجزائر وفق أحكام المادة 25 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، حيث يمكن التمييز بين الأصناف الآتية:

أولاً: الأمرين بالصرف الرئيسيون: Ordonnateur primaire ou principal

وهم على سبيل الحصر:

- المسؤولون المكلفون بالتسيير المالي للمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة.
- الوزراء.
- الولاية عندما يتصرفون لحساب الولاية.
- رؤساء المجالس الشعبية البلدية عندما يتصرفون لحساب البلدية.
- المسؤولون المعنيون قانوناً على المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.
- المسؤولون المعنيون لوظائف لها صلاحيات تنفيذ عمليات الالتزام والتصفية في إطار انجاز الإيرادات والنفقات.

ثانياً- الأمر بالصرف الثانوي: l'ordonnateur secondaire

¹ - المادة 25-26 من القانون السابق .

يباشر مهمته بصفته رئيس مصلحة غير ممرضة، ليس لها صفة الشخصية المعنوية، له صلاحيات تنفيذ العمليات المالية في حدود مجال اختصاصه وفي الإطار الإقليمي المعين فيه وبتفويض من الوزير الأمر بالصرف الرئيسي.

ثالثا-الأمر بالصرف الوحيد: l'ordonnateur Unique

هناك عمليات ذات طابع وطني لكن بحكم طابعها الجغرافي يستحسن تسجيلها باسم شخص محلي كفاء لتسييرها، عادة ما يكون الوالي الذي يعتبر في هذه الحالة الأمر بالصرف الوحيد.

للأمر بالصرف الوحيد صفة جديدة، أضيفت بموجب المادة 73 من قانون المالية التكميلي لسنة (1) 1993 ، بالنسبة للأمر بالصرف الثانوي والابتدائي، فإن مسؤوليتهم تبقى ثابتة في إنجاز العمليات المالية لكن يبقى مطالباً باحترام الأوامر التي تأتيه من طرف السلطة المركزية، و في حالة تناقض الأوامر الإدارية والاعتمادات الموضوعة تحت تصرفه، يجب عليه أن يمتنع عن تنفيذ العمليات المالية التي قد لا تحترم قانون المحاسبة العمومية.

رابعا-الأمر بالصرف بالتفويض: l'ordonnateur par délégation

يعطي القانون م 21 /90 (2) لكل أمر بالصرف بالحق في أن يفوض صلاحياته المحاسبية في حدود اختصاصاته وتحت مسؤولياته، إلى الموظفين دائمين (مرسمين) يكونون تحت سلطته المباشرة ومن الشروط الخاصة بتفويض الصلاحيات:

- أن يكون أمرا بالصرف.

- أن يكون التفويض في حدود اختصاص الأمر بالصرف.

¹- المادة 73 من قانون المالية التكميلي لسنة 1992 المؤرخ في 11 أكتوبر 1992، ج ر، رقم 73.

¹- القانون 21/90 المؤرخ في 07/09/1991 المتعلق بتحديد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمر بالصرف و المحاسبون العموميون.

- أن يكون تفويض الإمضاء لصالح موظف مرسوم، هذا التفويض شخصي يزول بمجرد انتهاء مهام أحد أطرافه.

- أن يكون الموظف موضوعا تحت السلطة الإدارية المباشرة للأمر بالصرف الأصلي الذي تبقى المسؤولية تابعة له.

تجدر الإشارة إلى ضرورة إشعار المحاسب العمومي بوثيقة التعيين الإداري للأمر بالصرف أو محضر انتخاب الأمر بالصرف الجديد وتسليم نموذج إلغاء الأمر بالصرف إلى المحاسب العمومي وعرضها على مجلس الإدارة لمناقشتها..

- تنفيذ الميزانية بعد المصادقة عليها وتقديم طلبات التعديل لدى الوزارة الوصية عند الضرورة.

- التوقيع على الدفاتر الرئيسية التي يستعملها المحاسب العمومي.

- تقديم الحساب الإداري لوزارة المالية ومجلس المحاسبة في نهاية كل سنة عملا بأحكام المرسوم التنفيذي رقم (91-313)، لسنة 1991⁽¹⁾.

الفرع الثاني: المحاسب العمومي: (le comptable public)

يقوم المحاسب العمومي بمهام حساسة في مجال تنفيذ الميزانية لأنه يختص دون غيره بمسؤولية حيازة وتداول المال العام و للإحاطة بمختلف هذه الجوانب سيتم التطرق إلى النقاط التالية:

أولا: تعريف المحاسب العمومي:

¹ - المرسوم التنفيذي رقم 313-91 المؤرخ في 07/09/1991 المتعلق بتحديد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف و المحاسبون العموميين.

يعرف المشرع الجزائري المحاسب العمومي من خلال تحديد المهام الموكلة له وذلك وفق نص المادة 33 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية حيث يعد محاسبا عموميا كل شخص يعين قانونا للقيام بالعمليات المالية:

- تحصيل الإيرادات و دفع النفقات.

- ضمان حراسة و حفظ الأموال و السندات و القيم و الموارد المكلف بها و حفظها.

- تداول الأموال و السندات و القيم و الممتلكات و الموارد العمومية.

ومن خلال تحليل هذه المهام يمكن ملاحظة أن المحاسب يختص بتنفيذ المراحل المحاسبية للعمليات المالية لوحدات القطاع العام لأنه العون المكلف قانونا بقبض و صرف المال العام. لهذا السبب، فإن طريقة تعيين و اعتماد المحاسب العمومي تتطلب إجراءات خاصة محددة قانونا و تشترط توفر مؤهلات تتلاءم مع طبيعة المهام الموكلة له.

وفي هذا الإطار، يتولى وزير المالية مهمة تعيين أو اعتماد المحاسبين العموميين حسب الشروط القانونية الخاصة بكل صنف من أصناف المحاسبين، وذلك وفق أحكام المرسوم التنفيذي رقم 91-311⁽¹⁾ و المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين و اعتمادهم. إضافة إلى ذلك، يجب على المحاسب العمومي أن يقوم بتأدية القسم المهني قبل توليه ممارسة المهام الموكلة إليه و من أجل تنصيبه الرسمي على رأس مصلحة محاسبية يجب عليه أن يقدم الوثائق التالية (2)

- نسخة من قرار التعيين.

- محضر تأدية القسم.

¹- المرسوم التنفيذي 311/91 الصادر في 1991/09/07 المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين و اعتمادهم.

² Ali bissad, manuel de la comptabilité publique, école nationale des impôts, Kolea, Algérie 2001, p 59.

- نسخة من عقد التأمين لتغطية مسؤولية المحاسب العمومي.

ثانيا: أنواع المحاسبين العموميين⁽¹⁾

ينقسم المحاسبون العموميون إلى محاسبين رئيسيين وآخرين ثانويين:

أ- المحاسبون العموميون الرئيسيون: (Les comptables principaux)

هو المحاسب الذي له مهمة تركيز الحسابات على مستوى التقسيم الإقليمي، فمثلا أمين خزينة الولاية هو محاسب رئيسي لأنه يجمع ويركز حسابات المحاسبين الثانويين على مستوى ولايته، يتمثل المحاسبون الرئيسيون في:

1- العون المركزي للخبزفة (Acct) : يتولى مهمتين أساسيتين: (2)

- تركيز كل الحسابات التي يتكفل بها المحاسبون الرئيسيون الآخرون أي 48 أمين الخزينة ولائي.

- متابعة الحساب المفتوح باسم الخزينة على مستوى البنك المركزي courant de trésor le compte

- يمنع القانون العون المحاسبي المركزي من التداول النقدي، فهو لا يملك الصندوق.

2- أمين الخزينة المركزي : le trésorier centrale TC

¹- المرسوم التنفيذي 311/91، المرجع سابق.

²- المرسوم التنفيذي 311/91 الصادر في 1991/09/07 المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين و اعتمادهم.

هو المسؤول عن تنفيذ الميزانية على المستوى المركزي خاصة ميزانيات الوزارات، فله مهمة انجاز عمليات الدفع الخاصة بميزانيات التسيير وكذا ميزانيات التجهيز.

يصعب في بعض الحالات على أمين الخزينة المركزي أن يتابع عمليات خاصة بمؤسسات وطنية بعيدة عن العاصمة، لهذا يمنح تفويضا لأمين الخزينة الولائي.

3- أمين الخزينة الرئيسي: (Le trésorier principale TP).

يتكفل بعمليات الخزينة ولا يهتم بتنفيذ العمليات الميزانية، وإن كان في الواقع يتكفل بها بصفة غير مباشرة عند تغطية المديونية.

يتكفل بمعاشات المجاهدين (Les pensions) لأنها تعتبر شبه ديون على عاتق الدولة وجميع ما يتعلق بالمديونية يكون من اختصاص أمين الخزينة الرئيسي وليس المركزي.

4- أمين الخزينة الولائي: le trésorier de wilaya TW

يتكفل بمهام تركيز العمليات التي يجريها المحاسبون الثانويون على مستوى ولايته، ويتولى نفقات الدوائر الوزارية على المستوى المحلي أي تلك التي يأمر بصرفها الأمرون الثانويون. ينوب أمين الخزينة الولائي عن أمين الخزينة الرئيسي فيما يتعلق بتوزيع الأموال الخاصة بالخزينة وتوزيع المعاشات، ولا يجب إغفال مهمته الأساسية المتمثلة في دفع نفقات ميزانية الولاية وتحصيل إيراداتها.

ب- المحاسب العمومي الثانوي: Les comptes secondaires (1)

¹- المرسوم التنفيذي رقم 311/91 الصادر في 07 سبتمبر 1991، مرجع سابق.

يكون اختصاص المحاسب الثانوي في تنفيذ نوع محدد من المجالات، مثل تنفيذ الأحكام الجبائية التي يتكفل بها قابض الضرائب، في هذا الصدد يتمثل المحاسبون الثانويون في:

- قابض الضرائب le receveur des impôts
- قابض أملاك الدولة le receveur des domaines
- قابض الجمارك le receveur de douane
- محافظ الرهون le conservateur des hypothéqués
- أمين الخزينة البلدي le trésorier de la commune
- أمين خزينة المؤسسات الصحية le trésorier des établissements de la santé

ثالثا: مهام المحاسب العمومي

يعتبر المحاسب العمومي عوناً من أعوان الرقابة على تنفيذ العمليات المالية للدولة لأنه مكلف بتطبيق رقابة أثناء تنفيذ الميزانية، فهو مطالب بالتحقق من مشروعية سندات الأمر بالتحصيل وسندات الأمر بالصرف ومطابقتها للقوانين والأنظمة المعمول بها قبل تنفيذها يتدخل المحاسب العمومي في المرحلة الأخيرة من تنفيذ الميزانية، حيث يقوم بتنفيذ مرحلة تحصيل الإيرادات وتسديد النفقات المرخصة في الميزانية ونتيجة لذلك، يعتبر المحاسب العمومي العون المكلف قانوناً بحيازة وحراسة وتداول الأموال والقيم العمومية إضافة إلى المهام المرتبطة بإجراء القيود المحاسبية ومسك السجلات المحاسبية القانونية للعمليات التي يقوم بتنفيذها، وإعداد حساب التسيير سنوياً وإيداعه في الآجال المحددة قانوناً لدى مجلس المحاسبة، والمحافظة على وثائق إثبات العمليات المالية والمستندات والسجلات المحاسبية لجميع العمليات التي يقوم بها .

وفي هذا الإطار، يمكن التمييز بين المهام المحاسبية والمهام المتعلقة بمراقبة تنفيذ الميزانية ، لأن عملية تسديد النفقات أو تحصيل الإيرادات لا تعتبر عمليات تحويلات مالية بسيطة بل

تخضع لشروط قانونية وإجراءات تنظيمية يجب التحقق من توفيرها قبل تنفيذها، أما من جانب تنفيذ الإيرادات ، فإن المحاسب العمومي يتكفل تحت مسؤوليته الشخصية والمالية عن اتخاذ إجراءات التحصيل القانونية ابتداء من تاريخ استلام سندات الأمر بالتحصيل المحررة من طرف الأمر بالصرف، وذلك بعد أن يتحقق بأن هذا الأخير مرخص له قانونا بتحصيل الإيرادات.

وتجدر الإشارة في هذا المجال، بأن المحاسب العمومي مسؤول عن متابعة تطبيق إيرادات التحصيل بالتراضي ثم استعمال الأدوات القانونية للتحصيل الإجمالي⁽¹⁾ للإيرادات العمومية، ولا يعتبر مسؤولا عن الأخطاء المرتكبة في تحديد الوعاء أو عند تصفية الحقوق التي يتولى تحصيلها. وبناء على ما سبق، فإن المحاسب العمومي يختص بمراقبة وتنفيذ عمليات تحصيل الإيرادات و تنفيذ النفقات من حيث الشكل وليس من حيث المضمون، عن طريق التحقق من مشروعية العمليات المالية على الوثائق المحاسبية ومطابقتها للقوانين المعمول بها، دون أن يتدخل في مجال حسن تسيير المال العام الذي هو من اختصاص الأمر بالصرف.

رابعاً: خصائص المحاسب العمومي:

نظراً لأهمية و حساسية منصب المحاسب العمومي، حيث أنه يستمد هذه الأهمية من مهامه المتعددة من رقابة و ترشيد للنفقات العمومية و حماية للمال العام و يعتبر صمام الأمان بالنسبة للأمرين بالصرف ، خاصة إذا علمنا أن تعيينه يكون من طرف وزير المالية هذا كله يجعله في مركز معرض للمسؤولية أكثر من أي شخص آخر و يكون مسؤولاً شخصياً و مالياً لذا خص القانون الالتحاق بمنصب المحاسب العمومي جملة من الشروط وفي مقابل ذلك يستفيد من امتيازات وظيفية وشخصية:

¹- Instruction N°15 –recueil des instruction et circulaires –DGC-Alger-2006-p 30: “modalités d’application des disposition de l’article 59 de la loi n° 05-16 du 31/12/2005 portant loi de finances 2006.

أولاً- شروط التحاق كل محاسب عمومي:

- يجب إجراء تحقيق حول السيرة الذاتية قبل التعيين.
- يجب أن تكون له أقدمية في شغل الأمور المحاسبية.

ثانياً- امتيازات المحاسب العمومي:

- ضمان المسار المهني والترقية.
- تسمية المحاسب العمومي تكون عن طريق وزير المالية مما يجعله خاضع للسلطة المباشرة لهذا الأخير.
- المحاسب العمومي محمي من قبل قانون الوظيف العمومي من جميع التعديلات التي يتعرض لها من الغير.
- إذا قامت مسؤولية المحاسب العمومي فبإمكانية الاستفادة من إجراءات حماية مثل: الإعفاء من المسؤولية⁽¹⁾ المادة 38 من القانون 91-12، أو الإبراء المجاني.

المبحث الثاني: النفقات العمومية.

لم يستقر الفقهاء على تعريف واحد للنفقة العامة، بل تعددت التعاريف وذلك استناداً إلى الزاوية والجهة التي ينظر إليها سواء كانت قانونية أو مالية .

المطلب الأول: تعريف النفقة العامة وعناصرها الأساسية.

في هذا المطلب سنتطرق إلى النفقة العامة من خلال هذه التعاريف نستخلص عناصر النفقة العامة الأساسية .

الفرع الأول : تعريف النفقة العامة .

¹- المادة 83 من القانون 12/91 المؤرخ في 07 أوت 1991 المتعلق بقانون المالية التكميلي لسنة 1991 ، ج ر رقم 42.

- من وجهة النظر القانونية تعتبر النفقات العامة «كل نفقة منصوص عليها ومسموح بها في الميزانية العامة للدولة " ولكن تعريف النفقات العامة على أنها البنود المنصوص عليها في الميزانية العامة لا يعطي تعريفا حقيقيا لها لأنه يعطينا نتيجة فقط. (1)

- و يمكن أن نعرفها على أنها "مجموعة المصروفات التي تقوم الدولة بإنفاقها في شكل كمية معينة من المال العام خلال فترة زمنية معينة، بهدف إشباع حاجات عامة معينة للمجتمع الذي تنظمه هذه الدولة ". (2)

_ كما تعرف " النفقات العامة هي مبلغ من المال (اقتصادي أو نقدي) يصدر عن الدولة أو عن أي شخص معنوي عام ،بقصد تحقيق منفعة عامة.

إذن النفقة العامة هي مبلغ نقدي يخرج من الذمة المالية لشخص معنوي قصد إشباع حاجة عامة .

الفرع الثاني :عناصر النفقة العامة .

من خلال التعاريف السابقة للنفقات العمومية ،نستخلص العناصر الثلاثة الأساسية لها وهي :

1_ النفقة العامة هي مبلغ من النقود.

2_ إن تصدر النفقة العامة عن الدولة أو عن شخص معنوي عام .

3_ تحقيق المنفعة العامة.

أولا : النفقة العامة مبلغ من المال

1- السيد عطية عبد الواحد ،مبادئ واقتصاديات المالية العامة ،دار النهضة العربية ،مصر ،ص 158 .
2- عبد المطلب عبد الحميد ،اقتصاديات المالية العامة ،الدار الجامعية ،مصر ،2004/2005 ،ص 173 .

إن التطور الذي يشهده النشاط الاقتصادي جعله ينتقل عبر الزمن من نظام المقايضة إلى النظام النقدي ابن أصبحت النقود تلعب الدور الهام في المعاملات الاقتصادية ،ولذلك أصبحت الدولة ملزمة بإخراج مبالغ نقدية بدل العينية لتصرفها للصالح العام ،إضافة إلى تجنب مشاكل الإنفاق العيني ،وكذا لصعوبة تحديده .(1)

ثانيا :النفقة العامة يقوم بها شخص عام

لعل من أهم ما يفرق بين النفقة العامة والنفقة الخاصة أن النفقة العامة تقوم بها جهة عامة و التي تتمثل في كافة الأشخاص المعنوية أي أشخاص القانون العام ممثلة في الحكومة المركزية و المحليات و الهيئات العامة و المؤسسات ومختلف الإدارات الحكومية ويستند هذا المعيار على أساس أن الجهات العامة تهدف إلى تحقيق المصلحة العامة في معظم الأحوال حتى وان مارست بعض هذه أنشطة تبدو في تبدو في ظاهرها أنه تستهدف تحقيق أرباح نقدية مثلما تفعل بعض شركات القطاع العام .(2) وقد استند الفكر المالي في سبيل تحديد طبيعة هذا الإنفاق معيارين أحدهما قانوني و الثاني وظيفي .

1_ المعيار القانوني:

طبقا لهذا المعيار ،تحدد طبيعة النفقات على أساس الجهة التي تقوم بالإنفاق وبناء على هذا تعتبر النفقات عامة إذا صدرت عن شخص معنوي عام ،وتعتبر خاصة إذا قام بها الأفراد والمؤسسات الخاصة ، أي أن هذا المعيار يستند إلى اختلاف طبيعة نشاط الأشخاص القانون العام عن طبيعة نشاط أشخاص القانون الخاص ،هذا بالإضافة إلى أن نشاط القانون العام يهدف إلى تحقيق المصلحة العامة و يعتمد على السلطات الأمره ،في

¹ - سالكي سعاد، دور السياسة في جنوب الاستثمار الأجنبي المباشر _دراسة بعض دول المغرب العربي -أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في التسيير الدولي للمؤسسات، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2011، ص 34.

² - محمد ألبنا ،اقتصاديات المالية العامة - مدخل حديث -دار الجامعة ،مصر ،211، ص 286.

حين يهدف نشاط أشخاص القانون الخاص إلى تحقيق المصلحة الخاصة معتمدا على التعاقد. (1)

2_ المعيار الوظيفي :

حيث تتحدد النفقات العامة، طبقا على أساس طبيعة الوظيفة التي تخصص لها هذه النفقات، وبناء على ذلك تعتبر النفقات عامة إذا قامت بها الدولة بصفقتها السيادية، أما النفقات التي تقوم بها الدولة أو الهيئات و المؤسسات العامة أو شركات القطاع العام في الظروف نفسها التي يقوم الأفراد والقطاع الخاص للإنفاق فيها، فإنها تعتبر نفقات خاصة ومما سبق، يجب الأخذ بتعريف واسع للنفقة العامة، إذ يشمل كل النفقات التي يقوم بها القطاع العام حيث تعتبر كل نفقة تصدر عن أشخاص القانون العام في مجال نشاطه العام

ثالثا : النفقة العامة تستهدف تلبية حاجات عامة .

تكتمل مشروعية النفقة العامة عندما تستهدف تحقيق وإشباع حاجة من الحاجات، وهذا يعني انه لا تندرج ضمن النفقات العامة كل نفقة تستهدف تحقيق مصلحة خاصة على الأفراد وتبرير هذا العنصر يرجع إلى مبدأ العدالة و المساواة بين الأفراد جميعا، إذ إن تساوي و تحقيق العدالة بين جميع الأفراد في تحمل الأعباء العامة كالضرائب يقابل تساويهم في الانتفاع من النفقة العامة للدولة أما غياب العدالة فيفقد مشروعيتها. (2)

المطلب الثاني: صور النفقات العامة وقواعدها.

الفرع الأول : صور النفقات العامة

¹ - درواسي مسعود، السياسة المالية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي حالة الجزائر، (1990-2004) أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 2006، ص 162.

² - بودخد كريم، اثر سياسة النفاق العام على النمو الاقتصادي _دراسة حالة الجزائر (2001_2009) مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص نقود ومالية، جامعة دالي إبراهيم _الجزائر، 2010، ص 32.

يمكن تحديد صور النفقات العامة كآلاتي:

1_ رواتب وأجور .

2_ مبالغ مقابل مشتريات الدولة.

3_ المساعدات و الإعانات.

4_ تسديد أقساط القروض وفوائدها.

أولاً: الرواتب والأجور : تعرف الأجور والمرتبات التي تدفعها الدولة للأفراد العاملين في أجهزتها المختلفة فعلا ثنا لهذه الخدمات التي يقدمها هؤلاء لها أو الذين عملوا لديها فترة من الزمن ثم بلغوا عمرا يجعل استمرارهم في العمل متعذرا فيتم إحالتهم إلى التقاعد.(1)

ثانياً: مبالغ تدفع مقابل مشتريات الدولة: الدولة تحتاج لتسيير مرافقها شراء لوازم ومعدات وآلات وخدمات ،لتوفير كل مستلزماتها تحتاج إلى أموال تدفعها لقاء ذلك .

ثالثاً:المساعدات والإعانات : تقوم الدولة في العصر الحاضر بتقرير المساعدات والإعانات المعتمدة لبعض الأفراد والهيئات الخاصة والعامة على السواء ،وتدفع الدول هذه الإعانات دون أن تحصل في مقابلها على أموال أو خدمات تستعين بها في أداء وظائفها ودون أن يلتزم المستفيدون منها بردها .(2)

رابعاً : تسديد أقساط القروض وفوائدها : تحتاج الدولة من أجل تسيير مرافقها إلى تمويل خارج إيراداتها كالاقتراض من الداخل أو من الخارج ،وأن هذه القروض يجب أن تسدد مع فوائدها ،ولذلك تخصص الدولة من موازينها لتسديد هذه القروض .(3)

¹ - محمد جمال ذنبيات ،مرجع سابق ،ص 66.

² - محمد حلمي مراد، مالية الدولة، بدون دار النشر، مصر، ص 89.

³ - كمال احمد عسكر خطيب، مرجع سابق، ص 37.

الفرع الثاني: قواعد النفقات العامة

تخضع النفقات العامة إلى العديد من المعايير والتي ينبغي مراعاتها عند القيام بها ،و التي تمثل قواعد وأسس يتم الاستناد إليها في الإنفاق العام ،والتي من بينها ما يلي:

أولاً: قاعدة المنفعة

يقصد بقاعدة المنفعة أن يكون الغرض من الإنفاق العام دائماً في ذهن القائمين به،تحقيق أكبر منفعة ممكنة أي ألا تخصص النفقة العامة للمصالح الخاصة لبعض الأفراد أو لبعض فئات المجتمع دون البعض الآخر ،نظراً لما يتمتعون به من نفوذ سياسي واقتصادي و اجتماعي، كما يعني أيضاً أن ينظر إلى المرافق العامة نظرة إجمالية شاملة لتقدير احتياجات كل مرفق وكل وجه من أوجه النفاق ،في ضوء احتياجات المرافق وأوجه الإنفاق الأخرى من جهة وأن تكون المنفعة المترتبة على النفقة الحدية من كافة

أوجه الإنفاق مساوية للمنفعة المترتبة على النفقة الحدية للدخل المتبقي في يد الأفراد بعد دفع التكاليف العامة،كالضرائب من جهة أخرى وهذا يعد تطبيقاً لقاعدة توازن المستهلك.(1)

ثانياً: قاعدة الاقتصاد

و هي قاعدة تقليدية تنص على وجوب الاقتصاد في الإنفاق العام و عدم التبذير،ولا يقصد بالاقتصاد في النفقة التقدير في الإنفاق ،و لكن يقصد به إنفاق ما يلزم إنفاقه مهما بلغ مقداره على المسائل الجوهرية وضرورية و الابتعاد عن الإنفاق على ما هو خلاف ذلك.(2) إذا كان هذا الضابط يقتضي صرف الأموال العمومية في الأولويات،إلا أن هناك نفقات عامة تعود على الخزينة العامة بالنفع وبالتالي ينبغي الإكثار منها ألا و هي نفقات

²⁻ سوزي عدلي ناشد ،أساسيات المالية العامة -النفقات العامة -الإيرادات العامة -الميزانية العامة ،منشورات الحلبي الحقوقية ،لبنان 2008،ص 53-54.

² - علي محمد خليل، سليمان احمد اللوزي، المالية العامة،دار زهران للنشر و التوزيع ،الأردن،1992.ص 95.

الدولة في المشاريع الاستثمارية من خلال خلق مؤسسات عامة ذات طابع صناعي و تجاري و مؤسسات عامة اقتصادية.

ثالثا:قاعدة الترخيص

وتعني هذه القاعدة ألا يصرف أي مبلغ من الأموال العامة،أو أن يحصل الارتباط بصرفه إلا إذا سبق ذلك موافقة الجهة المختصة،أي موافقة الجهة المختصة بالتشريع،ضمن حدود اختصاصها الزماني و المكاني ،و بخاصة أن النفقات العامة هي مبالغ ضخمة مخصصة لإشباع الحاجات العامة،و تحقيق المنفعة العامة.

و تظهر أهمية هذه القاعدة أنها ضرورية لتحقيق القاعدتين السابقتين،قاعدة المنفعة و قاعدة الاقتصاد و التأكد من استمرار تحققهما من خلال تقنين كل ما يتعلق بالنشاط المالي للدولة، و هو يتمثل في احترام الإنفاق العام،بواسطة مختلف أساليب الرقابة المتعارف عليها⁽¹⁾

¹- امر يحيوي ،مساهمة في دراسة المالية العامة ،دار هومة للطباعة و النشر والتوزيع ،الجزائر ،2005،ص 36.

خلاصة الفصل الأول

من خلال هذا الفصل وجدنا أن:

- الميزانية العامة ظهرت في العصور القديمة و استخدمت لتنظيم أمور الدولة.

_ الميزانية العامة هي عبارة عن وثيقة، يتم من خلالها توقع وترخيص مجموع الإيرادات والنفقات للسنة المالية الجديدة، وتخضع إلى خمس مبادئ الهدف منها تنظيم الموازنة العامة وتبسيط إجراءات الرقابة عليها .

_ يقوم بتنفيذ الميزانية العامة أعوان مختصين تحددهم الدولة وهما الأمر بالصرف، والمحاسب العمومي.

- النفقات العامة هي مبلغ نقدي يخرج من الذمة المالية لشخص معنوي عام قصد إشباع حاجات عامة، ولها قواعد تضبطها وتقسيمات متعددة لها في الحياة الاقتصادية ومن ثم تمتد أثارها إلى باقي جوانب الحياة.

الفصل الثاني: الرقابة المالية على تنفيذ الميزانية في المؤسسات العمومية

تعتبر السياسة المالية من أهم مظاهر تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي، حيث تقوم باستعمال الفائض في الموازنة الاقتصادية، الاجتماعية، السياسية، إلا أن تزايد حجم المال واتساع الخدمات التي يقدمها تطلب ضرورة حمايته من الغش و الاختلاس، خاصة في ظل محدودية الموارد مقابل تزايد حاجات المجتمع.

إن الرقابة المالية ضرورة حتمية لكل مجتمع يسعى إلى إيجاد التوازن بين الإيرادات والنفقات هذه الحاجة قديمة قدم الحضارة المصرية، البابلية، والرومانية، والإسلامية تزايدت بشكل ملحوظ خلال العصور الحديثة وتطورت لتصبح مساءلة مالية (accountability)، تطلب بتدخل الشعب في عملية توزيع الإنفاق.

ومن المعروف أن ظهور الموازنة العامة صاحب ظهور الدولة في جهاز مستقل بحيث لم تكن موجودة في المجتمعات القبلية بسبب محدودية النفقات و الإيرادات وسهولة توزيعها ورغم اختلاف الآراء حول تاريخ نشأتها، إلا أن لثورة إنجلترا 1988 و ثورة فرنسا سنة 1789 الأثر الكبير في إيجاد ملامحها و مبادئها الحالية .

ونشير إلى أن الجزائر شأنها شأن سائر دول العالم، تهتم بالرقابة المالية من خلال قانون المالية 84-17، وإعطاء الهياكل الرقابية مكانة مميزة في السلم الإداري.

سنترك في هذا الفصل لماهية الرقابة المالية، نشأتها وتطورها، وسنخصص بالاهتمام ، الرقابة في الجزائر.

المبحث الأول: ماهية الرقابة المالية.

يرتبط مفهوم الرقابة المالية ارتباطاً وثيقاً بالإدارة، لأن اتساع نشاط الإدارة العامة وازدياد حجم المال العام أدى إلى سعي الدولة للمحافظة على الأموال من الاختلاس وسوء الاستعمال، مما زاد من الحاجة إلى الرقابة التي تكفل التسيير الحسن لهذه الأموال، وبالتالي أصبح مصطلح الرقابة كثير التداول ومحط اهتمام الكثير من الأطراف نذكر منهم: فقهاء، القانون العام، المسيرين... الخ.

وفيما يلي نتناول مفهوم الرقابة بصفة عامة ثم نصل منه إلى مفهوم الرقابة المالية بصفة خاصة من خلال التعرض لأهداف هذه الأخيرة، وسائلها وأنواعها.

المطلب الأول: تعريف ونشأة الرقابة المالية: (1)

إن صياغة مفهوم جامع ومانع للرقابة هو من الأمور المستعصية حيث نجد كل واحد أو كل اتجاه ينظر إليها من زاوية ووفق معايير محددة يفترضها هو أو يفرضها الواقع بما أن للرقابة ارتباط وطيد بعدة ميادين منها الإدارة و الاقتصاد، و القانون وهذا الأخير يلعب دوراً بارزاً في تحديد تعريف الرقابة، إذ يعتبر بمثابة المرجع الأساسي للتنفيذ و ممارسة الرقابة ، و من هذا المنطلق سنتطرق بالتفصيل في هذه النقطة كما يلي:

الفرع الأول: المفهوم العام للرقابة:

الرقابة هي إحدى الوظائف الهامة في العملية الإدارية، وتظهر الحاجة إليها من حقيقة أن وظيفتي التخطيط والتنظيم تقومان بتحديد الأهداف، لكنهما لا يكفيان إنما يجب على الإداري أن يتأكد أن الأهداف التي تم تخطيطها هي التي تم تنفيذها. ولقد تعددت التعريفات بشأن الرقابة بشكل عام بحسب الزاوية التي ينظر إليها، فيمكن النظر إليها من حيث الهدف من الرقابة، الإجراءات التي تتم بها أو الأجهزة المختصة بممارستها.

¹ - حمدي سليمان القبيلات ، الرقابة الإدارية و المالية على الأجهزة الحكومية ط2، الأردن 2010.

أ- الاتجاه الأول:

يعرف الرقابة من خلال الجانب الوظيفي، أي يركز على الأهداف منها، في هذا الاتجاه عرفها هنري فايول بأنها "التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة، التعليمات الصادرة و المبادئ المقررة، فهي عملية كشف عما يوجد من نقاط الضعف، علاجها وتقادي تكرارها، وهي وظائف الإدارة ضرورية ولازمة ليس فقط للخدمات والمشروعات بل أيضا لكل جهد جماعي مهما كان غرضه".⁽¹⁾

في هذا الاتجاه يوجد شطرين للرقابة: الأول يخص إجبار الأفراد على الالتزام بالأوامر والتعليمات و محاسبتهم على أخطائهم، والشرط الثاني الكشف عن الانحرافات ومحاولة إصلاحها وتقاديها مستقبلا.

ب- الاتجاه الثاني: يعرف الرقابة من جانب الخطوات و الإجراءات الواجب إتباعها في عملية الرقابة، يمكن التوصل لعملية الرقابة من خلال نموذج النظام.⁽²⁾

حيث يهتم هذا الاتجاه بالإجراءات التي تتم بها الرقابة، ولكي تتم عملية الرقابة يجب الحرص على توفر مختلف الموارد اللازمة سواء بشرية، مادية، ومعلوماتية، على شكل مدخلات ضرورية تستعمل في عملية الرقابة للقيام بمختلف الأنشطة، من خلال تمديد نقاط القوة والضعف ومقارنة ما خطط له مع تنفيذه، ثم الوصول إلى إجراءات تصحيحية على شكل مخرجات ، هذه الأخيرة تسمح بالرجوع إلى المدخلات وتعديلها بشكل يؤدي إلى تحسين المخرجات عن طريق التغذية العكسية التي تساعد على تغير نمط الأداء الإداري أو المالي أفضل و المحافظة عليه.

¹ - نقلا عن الدكتور علي علي أنور العسكري: الرقابة المالية على الأموال العامة في مواجهة الأنشطة غير المشروعة،

ط1، مكتبة بستان المعرفة، الإسكندرية، مصر سنة 2008، ص 138

² - الدكتور زاهر عبد الرحيم عاطف، الرقابة على الأعمال الإدارية، ط1، الجزء الأول، دار الراجحة للنشر و التوزيع، عمان،

الأردن سنة 2009، ص88.

ج- الاتجاه الثالث:

يهتم هذا الاتجاه بالأجهزة المختصة بعملية الرقابة، ويعرفها بأنها "الرقابة الصادرة عن الجهات الإدارية التي تكون الجهاز التنفيذي والإداري للدولة، وينصرف مفهوم الرقابة ليشمل المرافق العامة المركزية، وكذلك المرافق العامة اللامركزية، بهدف ضمان احترام القانون وحماية المصلحة العامة".⁽¹⁾

في هذا السياق يمكن تعريف الرقابة أنها: "وظيفة تقوم بها السلطة المختصة بقصد التحقق من أن العمل يسير وفقا للأهداف المرسومة بكفاية وفي الوقت المحدد لها".⁽²⁾ ويرى أنصار هذا الاتجاه أن الأجهزة العليا للرقابة يجب أن تكون لها سلطة، تفرض قبول المعايير الرقابية والتوصيات التي تعدها من طرف الأفراد أو الهيئات الخاضعة للرقابة . من التعاريف السابقة يمكن استنتاج تعريف يتناول الاتجاهات الثلاثة:

الرقابة عملية إدارية، تهدف إلى التحقق من أن المنظمة وخططها قد تم تنفيذها بشكل مرض، وذلك عن طريق توظيف الفئاض مختلف الموارد والمعارف، واحترام المعايير الموضوعة من طرف الجهات المختصة، قصد تصحيح الانحرافات والرفع من أداء هذه المنظمات.

الفرع الثاني: تعريف الرقابة المالية

تمثل السياسة المالية أحد الجوانب الفاعلة في إدارة الاقتصاد الوطني وتنميته، خاصة بعد تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي، من خلال توظيف الفئاض في الموازنة العامة لتحقيق الأهداف الاقتصادية الاجتماعية، السياسية، وبما أن الموازنة هي خطة مالية سنوية للحكومة ومفهوم الرقابة مرتبط بالتخطيط إضافة إلى أن موضوع البحث المؤسسات العمومية الغير هادفة للربح بل لتحقيق المنفعة العامة في إطار الإعتمادات المالية الممنوحة لها من طرف الدولة، ستكون الرقابة المالية محط الاهتمام كونها تقوم بالتدقيق في البيانات المالية

¹- الدكتور حمدي سليمان القبيلات ، مرجع سابق، 2010، ص 14.

²- جمال الدين لعويصات :مبادئ الإدارة، ط1 ، دار النشر و التوزيع ، بوزريعة ، الجزائر ،ص 143.

والحسابات المختلفة وكشف المخالفات والانحرافات وتقليصها باتخاذ الإجراءات التصحيحية التي تسمح باستيراد الأموال الضائعة لخزينة الدولة .

الرقابة المالية من أهم مقومات الدولة، فهي ضرورة ملحة لحماية المال العام، وينظر إلى الرقابة المالية من زاويتين مختلفتين:

أ- **التعريف الإداري للرقابة المالية** : " الإشراف و المراجعة من جانب سلطة أعلى، للتعرف على كيفية سير العمل داخل المشروع، والتأكد من أن الموارد تستخدم وفقا لما هو مخصص لها، أي هي عملية دائمة ومستمرة تقوم بها الجهة الرقابية للتأكد من أن ما يجري داخل الوحدة الخدمية أو الاقتصادية يتم وفقا للخطط والسياسات الموضوعة"¹.

و بالتالي لم تعد الرقابة المالية تقتصر على مراجعة الوحدات من الناحية المالية المستندية فقط ، بل امتدت لكي تشمل مراجعة الأداء على مستوى الإدارات وتقليص الانحرافات ومعالجتها.

ب- **التعريف القانوني**: المواد 1 ، 2 ، 3 ، 4 ، 5 من القانون 84-17 الصادر في 07-07-1984، ينص على أن قانون المالية يتكون من:

- **قانون المالية الأساسي**: الخاص بالسنة المالية، يقوم بتقدير نفقات وإيرادات الدولة خلال تلك السنة، وأيضاً الوسائل المالية الموجهة لتسيير المصالح العمومية.

- **قانون المالية التكميلي**: يعدل أو يكمل القوانين الواردة في قانون المالية الأساسي، خلال السنة المالية.

- **قانون ضبط الميزانية**: التأكد من أن تنفيذ الميزانية كان حسب ما تم تقديره، في إطار القوانين الواردة في قانون المالية الأساسي والتكميلي.

و المادة 02 من المرسوم التنفيذي 92-214 الصادر في 14 نوفمبر 1992، تعرف الرقابة على أنها "مصلحة عمومية تقع تحت السلم الإداري لوزارة المالية، تتمثل مهمتها في

¹ - الدكتور محمود عوف الكفراوي، الوقاية المالية النظرية والتطبيق، ط1، مطبعة الانتصار للطباعة لاؤفست، الإسكندرية، مصر، سنة 1997، ص 17.

مراقبة الالتزامات التي تعتبر أول عملية في تنفيذ ميزانيات الدولة، الجماعات المحلية (البلديات والولايات)، الحساب الخاص بالخرينة، بالإضافة إلى ميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري..⁽¹⁾

وعرفت الرقابة المالية من الناحية القانونية أيضا أنها "حق دستوري، يخول صاحبه سلطة إصدار القرارات اللازمة لإنجاح المشروعات المخططة."⁽²⁾

من التعاريف السابقة نستنتج تعريف الرقابة المالية :

هي وظيفة إدارية ممثلة في مجموعة الإجراءات التي تقوم بها أجهزة معينة بغية الحفاظ على الأموال العامة من الاختلاس، ومواجهة الأنشطة غير المشروعة، من خلال ضمان تحصيل وإنفاق هذه الأموال في إطار احترام قوانين المالية، و تتلخص أهداف المراقبة المالية في:

- التحقق من أن الحسابات تعبر تعبيراً صادقا على الوضعية المالية للمؤسسة.
- مراقبة التسجيلات سواء من الناحية الحسابية أو من ناحية القيود.
- الرفع من الأداء من خلال اكتشاف الأخطاء سواء العمدية أو غير العمدية وتصحيحها.
- و من بين الأخطاء نذكر منها الإغفال في تسجيل عملية، و كذلك هناك أخطاء في التنفيذ و أخطاء في التسجيل.

الفرع الثالث: نشأة وتطور الرقابة:

سنتناول في هذا الفرع تطور الرقابة المالية في بعدين، أحدهما تاريخي والآخر وظيفي.⁽³⁾

أولاً- التطور التاريخي للرقابة المالية:

¹ - Article 02 du décret exécutif N 92-124 novembre 1992, relatif au contrôle préalable des dépenses engagées.

² - الدكتور: محمود عوف الكفراوي ، الرقابة المالية النظرية والتطبيق ، مرجع سبق ذكره، ص 15.

³ - سيروان عدنان ميرزا الزهراوي ، الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة في القانون العراقي، الطبعة الأولى ،الدائرة الإعلامية، بغداد العراق ،2008، ص66.

ترتبط فكرة الرقابة المالية بتدخل الدولة في النشاط الاقتصادي وملكيته للمال العام وإنفاقها لهذا المال بالنيابة عن الشعب. ونظرا للأهمية الكبرى التي تحتلها هذه الأموال، باعتبارها ركيزة الدولة في قيامها بوظائفها، حرصت هذه الدولة (خاصة الاشتراكية) على النص في دساتيرها على حماية ودعم ملكية هذه الأموال. وبالتالي فالرقابة المالية وسيلة مارسها الدول عبر مراحل تاريخية نذكر أهمها:

عرف اليونانيون القدماء رقابة لضبط المحاصيل، لأنها كانت من أهم المصادر التي يمكن جباية الضرائب منها، وكانت مدينة أثينا تملك مؤسسة مختصة بالرقابة على أموال الدولة لأكثر من ثلاثة مائة سنة قبل الميلاد ، إضافة إلى أن مدلول الرقابة كان واضحا في قوانين حمورابي التي تضمنت الكثير من أحكام المعاملات المالية والتجارية.

كما مارس المسلمون الرقابة المالية بطرق متنوعة، تراوحت بين رقابة مالية قبل الصرف أو بعد الصرف. كان يقوم بها الرئيس الأعلى، مجلس الشورى، القضاة أو المحتسبون، وقد ظهرت معالم الرقابة عندما نزلت الآيات الكريمة التي تحث على الحفاظ على المال العام، وقوله تعالى "و لا تسرفوا" (1)، وقوله تعالى "إن المبذرين كانوا إخوان الشياطين" (2) ومن مظاهر الرقابة في الإسلام :

في العصر الأموي تمّ وضع أسس وقواعد الرقابة على الإنفاق، كإنشاء دار للاستخراج من أجل التحقيق مع العمال لمعالجة الرشوة والفساد، ولإية المظالم لرفع الشكاوى إلى ولي أمر المسلمين.

¹ - سورة الأعراف، الآية 31.

² - سورة الإسراء، الآية 26.

في العصر العباسي تشكلت ثلاثة دواوين مهمة، أولها ديوان زمام الأزمة، مهمته ضبط ومراجعة حسابات الديوان من خلال رفع تقرير خاص بهذا الكشف إلى الخليفة، ثانيها ديوان المظالم، ثالثها ديوان الحسبة⁽¹⁾.

في العصور الحديثة تعد فرنسا من أوائل الدول التي أوجدت هيئة مختصة للرقابة على الأموال العامة، حيث أنشأ الملك "سانت لويس" غرنا للمحاسبة أهمها غرفة محاسبة باريس والتي خضعت لتطورات عديدة إلى أن تجسدت في الرقابة القضائية التي تمارسها محكمة المحاسبات منذ عام 1805.

في إنجلترا، يعتبر النظام البريطاني مهد النظام النيابي وصاحب أقدم تجربة في هذا الخصوص، إذ بصدر العهد الكبير أو الميثاق الأعظم سنة 1215 **Magna Carta**⁽²⁾ أجبر الملك على منح البرلمان سلطة الإشراف على فرض الضرائب وجبايتها من المواطنين، بعد أن كان يفرضها بنفسه وينفقها كيفما يشاء على الدولة، أو حاشيته، ولا يفرق في ذلك بين الأموال التي تستخدم في تغطية حاجات الملوك وتلك التي تستخدم في تغطية حاجات الدولة، على إثر ذلك ظهرت المساءلة المالية، وأصبح لا يجوز للملك أن يفرض ضريبة ما إلا إذا وافق عليها "مجلس المملكة الأعلى".

واستمر على هذا النحو إلى أن صدر ميثاق الحقوق **Bill of Right** في بريطانيا سنة 1688، الذي يعلن عن زوال السلطة الشخصية للملوك وإخضاع الملك لسلطة البرلمان (ممثلي الشعب) الذي يقوم بتقرير الميزانية والضرائب⁽³⁾.

¹- خوله عيسى صالح، الرقابة الإدارية والمالية في الدولة العربية الإسلامية، الطبعة الأولى، بيت الحكمة، بغداد، العراق، سنة 2001، ص 10-35.

² - LA MAGNA CARTA.....P47.

³- علي أنور العسكري، الرقابة المالية على للأموال العامة، مرجع سبق ذكره، ص 148.

في أمريكا أنشأت هيئة عليا للرقابة المالية بموجب قانون الموازنة الصادر في سنة 1921، سميت جهاز المحاسبة العامة وغيرها من الهيئات المتطورة الهادفة لتدعيم الرقابة وشمولها .

تطورت الرقابة المالية تدريجيا حيث أصبحت ضرورة حتمية لجميع المجتمعات والدول، احتلت الصدارة في الدول الاشتراكية مقارنة مع الوظائف الإدارية الأخرى، حيث تؤيد هذه الدول الدور المتدخل للدولة في جانب الإنفاق و بالتالي ضرورة الرقابة عليه.

وأخيرا فيما يخص الجزائر فهي شأنها شأن الدول المستعمرة، ترتبط نشأة الأجهزة المختصة في الرقابة المالية باستقلال الدولة في جانب الإنفاق سنة 1962، حيث تابعت الجزائر بعدها تبني القواعد الإدارية الفرنسية، ما عدا تلك التي تمس بالسيادة، وذلك حسب القانون 157-62⁽¹⁾ الصادر في 31-12-1962. لأن عدم تبني القانون العضوي يترك البلاد في حالة فراغ قانوني، وبالتالي ارتبطت الجزائر بالقوانين الفرنسية حتى صدور القانون رقم 84-17 الصادر في 07-07-1984. أول قانون يحدد مبادئ الميزانية العامة للدولة ويعرف مواردها واستخدمتها، إضافة إلى إجراءات تحضير، تبني وتنفيذ قوانين المالية⁽²⁾. نستنتج أن الرقابة المالية محط اهتمام جميع الدول على اختلاف أنظمتها، مواقعها، تاريخها وقوانينها.

ثانيا - التطور الوظيفي للرقابة المالية:

تطورت وظيفة الرقابة والهدف منها بالتوازي مع تطورها التاريخي، حيث لم تعد تقتصر على الفحص التقليدي الذي يقوم على أساس المراجعة المستندية والتحقق من سلامة تطبيق القوانين المالية، بل اتجهت في مفهومها الحديث إلى الجمع بين الرقابة المحاسبية من جهة والرقابة الاقتصادية التي تستهدف تقييم الأداء، ترشيد الإدارة وقياس مدى كفاءة وقدرة

¹ - قانون 157-62 الصادر في 31/12/1962.

² - cour de contrôle des finances publique, conçue par Mr klatche Ahcen, chef du bureau des dépenses publique, Direction régional du trésorie Sétif.

الأجهزة الخاضعة للرقابة على تحقيق الأهداف الموضوعية وفق ما خطط له خلال الوقت المحدد.

من جانب آخر فقد رافق هذا التطور في مفهوم الرقابة، تطور في أجهزتها حيث انتقلت من أجهزة تتولى الرقابة لصالح الملك، إلى أجهزة مستقلة تتولى رقابة التصرفات المالية للسلطة التنفيذية إلى أن أصبحت هيئات رقابية تهدف إلى تحقيق التعاون، تبادل الأفكار على المستوى الإقليمي والدولي .

أهم هذه المنظمات تأسست سنة 1953 في فينا، النمسا تسمى المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية ⁽¹⁾ (الانتوساي INT Osai)

"internationale Organisation Of Suprême Audit Institutions "

في إطارها تم إنشاء مجموعات إقليمية نذكر منها:²

- المنظمة الآسيوية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (الاسوساي ASOSAI).

« Asian Organisation Of Suprême Audit

institutions »

- المنظمة الإفريقية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (الافروساي AFROSAI)

« Africain Organisation Of suprême Audit institutions »

- المنظمة الأوروبية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية. (الاوروساي EUROSAI)

« Europe an Organisation Of suprême Audit institutions »

- الكاريبية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية. (الكاروساي CAROSAI)

« Carabbean Organisation Of suprême Audit institutions »

¹- سيروان عدنان ميزرا الزهراوي، الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة في القانون العراقي، مرجع سبق ذكره، ص98.

²- نفس المرجع سابق الذكر.

- المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (الارابوساي ARABOSAI)
 « Arab Organisation Of suprême Audit institutions »
 - منظمة أمريكا اللاتينية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية
 « Organizations of Latin American and Caribbean supreme Audit institutions »
 - جمعية جنوب المحيط الهادي الباسيفك للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية
 (الاسباساي SPASAI)

« South pacific Association Of supreme Audit institutions »

مما سبق تبين لنا أن مفهوم الرقابة المالية، طرق عملها، أهدافها وأجهزتها تطورت بتطور المجتمعات والدول وحاجات الشعوب التي تختلف باختلاف الأزمنة، والأماكن، الظروف و الأفراد.⁽¹⁾

المطلب الثاني: أهمية الرقابة المالية و أهدافها

الفرع الأول: أهمية الرقابة المالية:

تختلف أهمية الرقابة باختلاف الناحية التي ينظر إليها، فمن الناحية السياسية تعتبر ضمانة لاحترام إدارة البرلمان أما من الناحية الاقتصادية فهي تساعد على تقييم أداء السلطات المنفذة كما تبرز أهميتها من الناحية القانونية كونها تدقق و تحقق في الشرعية القانونية للعمليات المالية، دون اغفل التأكد من فعالية تحصيل الإيرادات و تنفيذ النفقات هذا من الناحية المالية، وهذا ما سنحاول تبينه من خلال (الشكل 09) انظر الملحق، الذي من خلاله نخلص أن الرقابة في المؤسسة يؤدي إلى تأثيرها بشكل ايجابي في المحيط و التأثير بالنواحي المختلفة لهذا المحيط.

الفرع الثاني: أهداف الرقابة المالية.

¹-سيروان عدنان الزهراوي، نفس المرجع السابق.

تتخصر أغلب أهداف الرقابة المالية في الحفاظ على المال العام ،مكافحة الفساد المالي والإداري ، إضافة إلى التحقق من أن السلطة التنفيذية قامت بتنفيذ الموازنة العامة وفقا لما تسمح به السلطة التشريعية، دون أن ننسى الرفع من كفاءة الهيئات المراقبة وبالتالي مهما اختلفت أهداف الرقابة المالية وتتنوّعت فإنها تتحصر في هدفين رئيسيين:(1)

الأول: التحقق من أن الإنفاق العام تمّ وفقا لما هو مقرر في الخطط الموضوعية دون تبذير أو تقتير .

الثاني: التحقق من أن الموارد حصلت وفقا لما هو مقرر واستغلت أفضل استغلال .

تجدر الإشارة إلى أن ظاهرة الفساد الإداري والمالي تفشت بسرعة خاصة خلال العشرية الأخيرة ، حيث كما تطورت أساليب الرقابة لتجارب هذه الظاهرة اتخذ الفساد أشكال جديدة قد تكون تهرب الهيئات المراقبة أو الامتناع عن التعاون مع السلطة المراقبة ، لأنهم يعتبرونها تقيدا للحريات. ويمكن تعريف الفساد بشكل عام انه "سوء استخدام ثقة السلطة العامة مع تحقيق فائدة خاصة بصورة مطلقة" (2). وفي هذا الإطار وقصد محاربة الفساد تأسست هيئة الشفافية الدولية *transparence international* في عام 1993، تعمل باجتهاد وتساهم في الحد من هذه الظاهرة على الصعيد المحلي والدولي.أنثرت جهود المشرع الجزائري و توجهت بإصدار قانون رقم 06-01(3)

المتضمن الوقاية من الفساد و مكافحته، كما ترجمت هذه الفكرة في اغلب قوانين الجمهورية منها على سبيل المثال قانون الصفقات العمومية الجديد 15-247 (4) وفق

المادتين 88-89 منه.

المطلب الثالث: خطوات الرقابة المالية:

¹- الدكتور حمدي سليمان القبيلات، مرجع سبق ذكره.

²- ميخائيل جونسن :فساد الإدارة، ترجمة عبد الحكم احمد الخزامي، دار الأكاديمية للعلوم، سنة 2009، ص 22.

³- قانون رقم 06-01 المؤرخ في 20/02/2006 المتعلق بالوقاية من الفساد و ما ، ج ر، عدد 14.

³- قانون رقم 15-247 المؤرخ في 16/09/2015 الصادر في 20/05/2015 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية و تقويضات المرفق العام ج ر عدد 15.

للرقابة ثلاث خطوات رئيسية وهي (1):

الفرع الأول: وضع المعايير

هي المقاييس الموضوعية التي تستخدم لقياس النتائج الفعلية. أي الوسيلة التي يتم بمقتضاها مقارنة شيء بشيء آخر ، هذه المعايير قد تكون مادية يتم اختيارها للدلالة على انجاز البرامج أو الخطة. وبالتالي فالرقابة مرتبطة مباشرة بوظيفة التخطيط ، وكمثال على المعايير: كمية العمل المطلوب انجازه، مستواه النوعي، الزمن اللازم لأداء.

الفرع الثاني: قياس مستوى الأداء الفعلي.

الخطوة الثانية في نظام الرقابة تتمثل في قياس مستوى الأداء الفعلي، ومعرفة مدى قربها أو بعده عن الأهداف أو المعايير التي تم تحديدها مسبقا، وكما انه من الصعب القيام بمراقبة أعمال المنظمة في غياب وجود معايير الأداء، فإنه من غير المفيد وجود هذه المعايير دون أن تجري المؤسسة عملية قياس دوري لمستوى أدائها بغرض كشف الانحرافات.

الفرع الثالث: تصحيح الانحرافات عن المعايير و الخطط:

بعد قياس مستوى الأداء الفعلي ومقارنته بالمعايير الموضوعية، الدور الهام الذي تؤديه عملية الرقابة يتمثل في تصحيح الانحرافات التي توجد في الأداء الفعلي عما تم رسمه أصلا. هنا تلتقي الرقابة مع باقي الوظائف الأخرى (التخطيط، التنظيم، التوجيه)، و بالتالي يجب عدم النظر إليها على أنها عملية مستقلة ومنفصلة.

المطلب الرابع: المقومات الأساسية للرقابة المالية:

في هذا الفصل هناك مقومات أساسية يجب توفرها في الرقابة المالية لكي تكون فعالة يمكن تقسيمها إلى (2):

الفرع الأول: المقومات الأساسية لنظام الرقابة المالية:

¹ - جمال الدين لعويصات :مبادئ الإدارة، مرجع سبق ذكره، ص 143.

² - سيروان عدنان ميزار الزهراوي، مرجع سبق ذكره، ص 95.

أ- سهولة ووضوح النظام الرقابي: يجب أن يكون نظام الرقابة سهلاً وواضحاً للقائمين عليه. فبساطة النظام الرقابي ووضوحه تعتبر من الشروط اللازمة لنجاحه وفعالته، لأن أي تعقيد في النظام الرقابي يؤدي إلى إرباك في عملية الرقابة وحدوث أخطاء فيها و بالتالي عدم فاعليتها .

ب- مرونة وملائمة النظام الرقابي: يجب أن يلاءم نشاط الرقابة طبيعة عمل الجهة موضوع الرقابة. فمثلاً يجب أن تختلف برامج المراجعة في شركات القطاع العام عنها والقطاع الخاص، فضلاً عن ذلك لا بد أن يتصف نظام الرقابة بالمرونة لضمان فاعليتها ونجاحه.

ج- الاقتصاد في تكاليف العمل الرقابي: الاكتفاء بالعدد المطلوب من الموظفين والذي لا يتعدى الحاجة الفعلية لأعمال الرقابة واختصاصات هذه الأجهزة، لأن تعدد العاملين سيؤدي إلى زيادة التكاليف، تضارب الجهود، سيادة روح الاتكالية وعدم الشعور بالمسؤولية.

الفرع الثاني: المقومات الأساسية لمن يتولى مهمة الرقابة المالية:

أ - الاستقلالية والحماية: يجب أن يتوفر للقائمين بالرقابة عنصر الاستقلالية الذي يبعدهم عن الضغوط والمؤثرات الخارجية، فضلاً عن الضمانات اللازمة لتحقيق الحماية الكافية لهم لضمان أداء عملهم الرقابي بنزاهة وإخلاص.

ب - الخبرة والكفاءة: يجب أن يتمتع القائمون بالرقابة المالية بالخبرة والكفاءة اللازمتين لأداء أعمالهم بصورة صحيحة. وقد اهتمت قوانين الدول بتحديد الشروط الواجب توافرها في المراقب المالي منها: الخبرة، السن، النزاهة، إجراءات خاصة للتعيين وشهادات جامعية من معاهد متخصصة في المحاسبة، الاقتصاد، الإدارة والقانون، إضافة إلى دورات تدريبية ومعرفتهم بكل قوانين المالية قبل تخصصهم في أعمال الرقابة المالية.

ج - العناية المهنية: لا بدّ من أن يقوم المراقب المالي ببذل العناية المهنية خلال جميع مستويات الرقابة للوصول إلى مكامن الإسراف، الانحرافات والخلل في تنفيذ العمليات المالية، ويتم ذلك من خلال تسخير كامل إمكانياته ومعارفه ليصل على أكبر قدر ممكن من الأدلة والبراهين التي تمكنه من الحكم على سلامة التصرفات المالية. (1)

المطلب الخامس : أنواع الرقابة المالية ووسائلها:

الفرع الأول: أنواع الرقابة المالية:

تتعدد أنواع الرقابة المالية وتختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إليها من خلالها، دون أن يؤثر ذلك على طبيعة الرقابة أو الهدف منها وعلى ضوء ذلك نميز بين:

أولاً: أنواع الرقابة المالية من حيث الوقت:

يقوم هذا التقسيم على أساس توقيت حدوث عملية الرقابة، فإمّا أن تكون رقابة مالية سابقة على التصرفات المالية مرافقة لها أو لاحقة وسنتطرق إلى كل منها كآلاتي:

أ- الرقابة المالية السابقة: (contrôle à priori)

تسمى بالرقابة المانعة (préventif) تستعمل للوقاية من أخطاء التنفيذ ، ويستهدف هذا النوع من الرقابة التحقق من مشروعية التصرف المالي قبل تنفيذه، إذ تتم عملية المراجعة والرقابة قبل الصرف، فلا يجوز لأي وحدة تنفيذية الالتزام 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 فتتم بالموافقة المسبقة على الإيرادات وتوزيعها على بنود المصروفات.

وتتمثل أشكال الرقابة السابقة في ثلاث صور هي: (2)

1 سيروان عدنان الزهراوي، نفس المرجع سابق الذكر ص 96

2 عبد القادر بوعكاز :الرقابة المسبقة على النفقات، مذكرة التخرج من المدرسة العليا للإدارة، الجزائر، سنة 1994، ص

1- رقابة لجان الصفقات العمومية: هي رقابة على الصفقات ،الأعمال، التوريدات والخدمات التي يتجاوز مبلغها ثمانية مليون دج.

هي رقابة جماعية لأن اللجنة مكونة من رئيس و عدة أعضاء وغير ممرضة لأنها تمارس على عدة مستويات كالوزارة، الولاية، البلدية.

وحسب **134** من المرسوم التنفيذي رقم **434/91** ⁽¹⁾ تنتهي الرقابة بمنح تأشيرة لتنفيذ الصفقة وذلك في حالة مطابقتها للأحكام التشريعية.

2 - رقابة المراقب المالي: المراقب المالي يعين من الوزير المكلف بالميزانية، يقوم بالرقابة على النفقات التي ينظمها المرسوم رقم **414/92** ⁽²⁾ المؤرخ في 14/11/1992. هذه الرقابة تعتبر الحجر الأساسي لتنفيذ النفقة كونها لا تتم بدون تأشيرة المراقب المالي وينحصر مجال مراقبتهم في:

- ميزانيات المؤسسات الإدارية التابعة للدولة ،

- الميزانيات الملحقة ،

- ميزانية الولايات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري ،

هناك مجالان يخضعان لتأشيرة المراقب المالي:

أ- مجال نفقات المستخدمين: قرارات التعيين، التثبيت، والقرارات الخاصة بالحياة المهنية للموظفين ودفع مرتباتهم.

ب- مجال نفقات التجهيز:

- كل التزام مدعم بسند طلب أو فاتورة شكلية عندما لا يتعدى المبلغ المستوى المحدد للصفقة العمومية.

- كل قرار وزاري يتضمن إعانة أو تعويض أو تحويل اعتماد.

¹ - المرسوم التنفيذي رقم 91-434 المؤرخ في 09 نوفمبر 1991

² - المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14/11/1992 الصادر في 15/11/1992 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها المراقب المالي، ج ر ، عدد، 82

- كل التزام بتسديد مصاريف التكاليف الملحقه والنفقات التي تصرف من الإدارة مباشرة. ومنه عدم احترام هذه المبادئ يؤدي لرفض التأشير على الوثيقة وبالتالي عدم القابلية للصرف.

3- رقابة المحاسب العمومي:

المحاسب العمومي هو عون مستقل يتم تعيينه من قبل الوزير المكلف بالمالية وهو مسؤول شخصيا وماليا على العمليات الموكلة له.

بعد التأشير على الالتزام بالنفقة من طرف المراقب المالي، تعاد وثائق النفقة إلى الأمر بالصرف مرفقة ببطاقة التزام بالدفع المؤشرة، عندها يقوم الأمر بالصرف بمرحلتي التصفية و الأمر بالدفع وترسل الوثائق إلى المحاسب العمومي، الذي يقوم بعملية المراقبة النهائية للنفقات العامة قبل دفعها باعتباره دافع النفقة، وأمين الصندوق بالتحقق من عملا باحكام المادة 36 من القانون 21-90⁽¹⁾ من اجل ذلك يقوم بالتحقق من:

- توفر الاعتمادات،
 - وجود تأشيرة المراقب المالي،
 - التسجيل الجيد والصحيح للنفقة في الفصل المخصص لها،
 - صحة الأمر بالصرف ،
 - شرعية عمليات تصفية النفقة ،
- تعتبر الرقابة السابقة من أفضل أنواع الرقابة وأدقها إلا أنه من سلبياتها:
- عند المغالاة في استخدامها
 - أنها تؤدي إلى نتائج سلبية بسبب المضايقات التي يشعر بها الموظفين، إضافة إلى تطلبها الكثير من الوقت.

أ - الرقابة المالية المرافقة: (contrôle concomitant)²

¹- المادة 36 من القانون 21/90 مرجع سابق.

² محمد شاكر محمود، أصول المالية العامة، 2008

تعرف بالرقابة الكاشفة (Défectif)، هي الرقابة التي تتم على مستوى كل مرحلة من مراحل الخطة، ولا يتم تنفيذ المرحلة الموالية إلا بعد التأكد من أن المرحلة السابقة قد نفذت كما خطط لها ، وتسمى أيضا بالرقابة التخطيطية، لأن وظيفتها التحقق من أن كل جزئية من الخطة قد تمت في الوقت المناسب والطريقة المناسبة، عادة ما يمارس هذا النوع من الرقابة من طرف اللجان البرلمانية ويتميز هذا النوع بالاستمرارية والشمولية.

ب - الرقابة المالية اللاحقة (Contrôle à posteriori)

تسمى أيضا بالرقابة التصحيحية (Correctif) ، وتتم بعد تنفيذ كل عملية، عن طريق مراجعة وفحص الدفاتر الحسابية ، مستندات التحصيل والصرف، الحساب الختامي في الهيئات والمؤسسات العامة. أي تقوم باكتشاف الأخطاء، والمخالفات المالية والتلاعب في الأموال العامة، وقد تمتد إلى مساءلة مرتكبي المخالفات والبحث عن مدى كفاءة الوحدات التنفيذية في استخدام الأموال العامة. من عيوبها أنها رقابية سلبية (لأنها لا تمنع وقوع الأخطاء ولا يستفاد منها إلا عند إعداد خطة جديدة). تمارس في الجزائر من طرف المجلس الوطني للمحاسبة.

ثانيا - أنواع الرقابة المالية من حيث السلطة التي تمارس الرقابة⁽¹⁾

يعتبر هذا التصنيف من أهم التصنيفات للرقابة حيث تنقسم حسب الاتجاه إلى نوعين داخلية و خارجية ، أين أوكلت المهمة إلى لجان داخلية و إلى رؤساء مركزيين كما هو الحال في الرقابة الوصائية و الرئاسية و سنتطرق إلى آلياتها كالاتي:

أ- الرقابة المالية الإدارية : (contrôle Administratif)

هي الرقابة التي تأخذ طابع إداريا وتمارسها جهة إدارية، تعتمد على معيار الرقابة الشكلية (المشروعة) أو على معيار الرقابة الموضوعية (مجال الملائمة، تقييم الأداء والفاعلية). تكون فيها نتائج الرقابة غير ملزمة وإنما ذات صفة استشارية سواء قدمت إلى

¹ محمد شاكر محمود ، اصول المالية العامة ، دار الميسرة ، عمان ، 2008 ، ص 160.

السلطات العليا في الدولة، أو إلى الجهات موضوعة الرقابة. يتضمن تقرير الرقابة التنبيه إلى الأخطاء والكشف عن المخالفات وطلب اتخاذ الإجراءات بشأنها. تمارس من قبل أجهزة تتولى الرقابة المالية وقد تكون سابقة ، مرافقة أو لاحقة ، تشمل المنظمات و المرافق العامة المركزية و اللامركزية هدفها الحث على احترام القانون وحماية المصلحة العامة.

ب - الرقابة المالية القضائية: (**contrôle juridictionnel**)

الرقابة التي يقوم بها جهاز متخصص يكتسب الطابع القضائي في كل ما يتضمنه هذا الطابع من صفات سواء من حيث الإجراءات، الحكم أو الحسم كما هو الحال في المحاكم العادية ، يعد هذا النوع من أهم نتائج التطور الذي طرأ على مفهوم الرقابة. حيث أن السلطة التشريعية أولت مهمة الرقابة إلى أجهزة متخصصة تكتسب الطابع القضائي بسبب افتقار أفراد السلطة التشريعية للخبرة في هذا المجال وعدم توفر الوقت الكافي للقيام بعملية الرقابة. وعادة ما يكون اختصاص أجهزة الرقابة المالية القضائية الحكم بالغرامة على المخالفين للقوانين أثناء التصرف في الأموال العامة.

ج - الرقابة المالية السياسية: (**Contrôle politique**)

هي الرقابة التي تمارسها السلطة التشريعية على عمليات تحصيل وإنفاق الأموال العامة، حيث تكفل دساتير مختلف الدول حق السلطة التشريعية في الرقابة على عمليات تنفيذ الموازنة العامة قبل، أثناء وبعد انتهاء السنة المالية. تعد الرقابة البرلمانية المظهر الأول والأهم من مظاهر الرقابة الخارجية و تمثل إدارة الشعب من خلال ممثليهم في تنفيذ الموازنة العامة.

ثالثاً -أنواع الرقابة من حيث الجهة التي تمارس الرقابة:

تتقسم الرقابة حسب الاتجاه إلى نوعين داخلية وخارجية.

أ - الرقابة الداخلية: (**Contrôle interne**)

"الرقابة الداخلية هي مجموع الاحتياطات التي تهدف من جهة إلى حماية الأصول المالية و المعلوماتية ومن جهة أخرى ضمان تطبيق القواعد القانونية وتطوير الأداء"⁽¹⁾.
تقوم بهذه الرقابة هيئة داخلية أو مراقبين تابعين للمنشأة نفسها، من أجل حماية أموالها وتحقيق أهدافها، وهي الرقابة التي تباشرها السلطة التنفيذية على وحداتها المختلفة لغرض التأكد من أن جميع الأعمال التي تقوم بها تسير وفقا للخطط التشريعية، وفي معظم الدول وزارة المالية هي التي تمارس هذه الرقابة وتتم بطريقتين.

1- الرقابة الرئاسية:

يقوم بها وزير المالية نيابة عن السلطة التنفيذية. ويحل في هذه الحالة محل رئيس الوزراء، إذ يباشر رقابته على ميزانية الوزارات، الدوائر والبلديات، تسمى الرقابة التسلسلية نسبة إلى التسلسل الهرمي في المنظمة. مثال على ذلك: وزير التعليم العالي يراقب رئيس الجامعة هذا الأخير يراقب عمداء الكليات والعميد يراقب رؤساء الأقسام...الخ.

2 - الرقابة الوصائية: (La tutelle)⁽²⁾

هي الرقابة التي تمارسها السلطات المركزية على الهيئات اللامركزية المرفقية (المؤسسات العامة) التي تملك استقلالاً مالياً وإدارياً لكن لها الحق في موازنة الدولة .
تعرف المركزية الإدارية على أنها صورة قديمة من صور الإدارة، يقصد بها حصر مختلف مظاهر الوظيفة الإدارية في الدولة في أيدي أعضاء الحكومة، أو لدى التابعين الخاضعين للرقابة الرئاسية المتواجدين في العاصمة وباقي أقاليم الدولة (الولاية ورؤساء المجالس الشعبية البلدية) ويقوم هذا الأسلوب على توحيد النشاط الإداري وجعله في يد السلطة التنفيذية .
أمّا اللامركزية الإدارية فيمكن تعريفها كالتالي:

¹- F. BERNARD, R. GAYRAUD, L. ROUSSEAU, Contrôle interne, 3ème édition Maxima, paris, France, 2010.

²- علي زغود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.

نظام يقوم على أساس توزيع الوظائف الإدارية بين المركزية في العاصمة، وبين الإدارة المحلية في الولايات وتتمتع هذه الأخيرة بالشخصية المعنوية المستقلة مع خضوعها لرقابة الحكومة المركزية. يأتي على هرم الإدارة المحلية كل من البلديات والولاية تتمتع كل منها بالاستقلال في ممارسة وظائفها.

ب- الرقابة الخارجية (Contrôle externe)

تقوم بها هيئات خارجية، محايدة و مستقلة عن الإدارة، وظيفتها التأكد من صحة تنفيذ الموازنة العامة وسلامتها من الناحية القانونية تتمثل هذه الهيئات أساسا في البرلمان ومجلس المحاسبة.

رابعا - أنواع الرقابة المالية من حيث الموضوع:

يمكن تقسيمها إلى أربعة أنواع.

أ- رقابة المشروعية: التأكد من أن التصرفات المالية مطابقة للقانون. ويتضمن المشروعية الشكلية التي تهتم بالهيئة محل المراقبة، أو المشروعية الموضوعية التي تهتم بطبيعة التصرف المالي ومضمونه.

ب- الرقابة المحاسبية⁽¹⁾: الرقابة التقليدية التي تعني بمراجعة الدفاتر المحاسبية، مستندات الصرف والتحصيل، ومدى مطابقة المبالغ المصروفة للاعتمادات المخصصة لكل بند من بنود الموازنة.

¹ - محمد شاکر محمود ، أصول المالية العامة، دار الميسرة ، عمان 2008 ص 160.

ج- الرقابة الاقتصادية⁽¹⁾: عرف هذا النوع من الرقابة بعد الحرب العالمية الثانية لإصلاح ما دمرته الحرب والرقابة الاقتصادية تتضمن تحقيق أكبر قدر ممكن من النتائج بأقل قدر من الجهد والتكاليف.

د- الرقابة على البرامج: يهتم هذا النوع بمدى تحقيق الخطط، البرامج والأهداف المحددة لكل جهة عامة.

خامسا - أنواع أخرى للرقابة المالية:

تعتبر هذا التصنيف مكملا للتصنيفات السابقة و هو يعتمد على معايير مختلفة من تلك المذكورة من أهمها:⁽²⁾

أ - الرقابة الكاملة والجزئية: حسب مجال العمليات المراقبة، إذا تم فحص كل العمليات فهي كاملة وفي حالة العكس فالرقابة جزئية.

ب - الرقابة النهائية و المستمرة: تعبر عن الرقابة اللاحقة والرقابة الموافقة.

ج- الرقابة الإلزامية والاختيارية: معيار التفرقة هو وجود إلزام قانوني من عدمه. مما سبق ذكره نستنتج أن أنواع الرقابة تتداخل فيما بينها وأن هناك تكامل بينها أكثر من وجود تعارض.

الفرع الثاني: وسائل الرقابة المالية:

تتميز الرقابة بعدة مميزات سواء في أنواعها ، أو في الوسائل المستعملة أثناء القيام بها من طرف الأعوان المكلفون بها ،من ملاحظات حول طريقة العمل و تماشيها مع أخلاقيات المهنة،إلى بيانات و ر سوم إحصائية حول تطور الإيرادات و النفقات ، أو تقارير مالية على مدى صحة و ملائمة التنفيذ للقوانين المعمول بها، كما نجد أيضا وسيلة الموازنة التقديرية بشكل مقارنة بين ما نفذ وما خطط له، و غيرها من الوسائل الرقابية .

المبحث الثاني: هيئات الرقابة في الجزائر وآلياتها:⁽¹⁾

¹- نفس المرجع ص 163.

²- محمد شاكر محمود ،مرجع سبق ذكره

تعود فكرة إنشاء أجهزه و وحدات الرقابة إلى اتساع مجالات استخدام المالية العمومية وتعددتها، بالتالي ضرورة الرقابة على الأموال خدمة للمصلحة العامة. تمارس الرقابة المالية في الجزائر من طرف أجهزة متنوعة المهام ومتباينة الطبيعة إلا أنها تشترك في الهدف وهو ضمان الاستخدام الجيد والقانوني للاعتمادات، وضرورة الالتزام بمستويات الأداء المخطط. تبرز ثلاثة هيئات رقابية في الجزائر وذلك حسب وقت القيام بها. الرقابة القبلية (السابقة) تمارس من طرف المراقب المالي التابع للمديرية العامة للميزانية. الرقابة أثناء التنفيذ تمارس من طرف المتقشية العامة للمالية. أما الرقابة اللاحقة فتمارس من طرف المجلس الوطني للمحاسبة. سيتم التطرق إلى هذه الهيئات حسب الترتيب كآآتي:

المطلب الأول: المراقب المالي (le contrôle financier)

المراقب المالي مصلحة من مصالح الدولة، تقع تحت السلطة السلمية المباشرة لوزارة المالية. يقوم بالرقابة على الميزانية العامة للدولة، الجماعات الإقليمية (ولايات، بلديات) قبل دخولها مرحلة التنفيذ. (2) تتمثل مهمته في التأشير على الالتزام الذي يحرره الأمر بالصرف وله صلاحية رفض بعض العمليات المخالفة للقانون. يمكن للمراقب المالي أن يعطي إرشادات ونصائح للأميرين بالصرف حيث يعتبر مستشارهم المالي .

نظمت المواد 58، 59، 60، من القانون 90-21 (3) المؤرخ في 15/08/1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية ووظيفة المراقب المالي، المتمثلة في الرقابة المسبقة لعمليات النفقات فهو

¹ محمد شاكر محمود، مرجع سابق

² -Article 2 du décret exécutif n 92-214 du 14 novembre 1992 , modifié et complété , relatif au contrôle préalable des dépenses engagées.

³ - انظر المواد 58-59-60 من القانون 21/90 مرجع سابق، ج ر، عدد 35.

لا يتدخل في الإيرادات. هذه المواد تدخل في الباب الثالث الخاص بالمراقبة وليس في باب الأعران المحاسبين العموميين.

الفرع الأول: تنظيم المراقب المالي ومهامه:

سنتناول في هذا الفرع تنظيم السلم الإداري للمراقب المالي و مهامه المكروسة من طرف المشرع الجزائري:

1- تنظيم المراقب المالي: ينظم المراقب المالي في مصالح مركزية وأخرى لا مركزية كالآتي:

• المصالح المركزية:

المراقب المالي معين من طرف وزير المالية تابع للمديرية العامة للميزانية ينتمي إلى أحد الرتب الآتية: (1)

- مفتش مركزي للميزانية أو ما يعادله.

- مفتش رئيس للميزانية أو ما يعادله.

• المصالح اللامركزية :

توجد هيئة رقابية على مستوى كل ولاية، مسيرة من طرف مراقب مالي، ينوبه ثلاثة مراقبين مساعدين يقوم الوزير المكلف بالميزانية بتعيينهم ، إضافة إلى مراقبين ماليين على المستوى البلدي ، المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 09-374. (2)

2- مهام المراقب المالي :

تتمثل مهام المراقب المالي حسب المادة 58 من القانون 21/90 (3) في النقاط

الآتية:

¹ - المادة 294 من المرسوم التنفيذي 92-414 السابق الذكر، ج ر ، عدد 82.

² - المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 09-374 المعدل و المتمم للمرسوم 92-414 المؤرخ في 16/11/2009.

³ - القانون رقم 90-21 السابق الذكر ، ج ر، عدد 35.

- مراقبة عملية الالتزام والتأكد من صحتها القانونية لان الأمر بالصرف يتصرف باسم الدولة.
- التحقق من وجود اعتمادات كافية لتغطية العمليات الملتزم بها.
- التأكد على صحة الالتزام، بمنح تأشيرة توضع على الوثائق المكونة لملف الالتزام الذي يقدمه الأمر بالصرف قبل تنفيذ النفقة. إذ لم يكن الملف مطابقا للقانون يرفض المراقب المالي إعطاء التأشيرة شريطة أن يبرر هذا الرفض كتابيا.
- مساعدة معلومات وإحصائيات دورية بالالتزامات ومستوى الاعتماد لوزير المالية تفيد في إعادة تنظيم العمل.

الفرع الثاني: مجال تطبيق الرقابة وآلياتها:

- أولا - مجال التطبيق: تطبق الرقابة المسبقة للمراقب المالي على العمليات التالية:¹
 - ميزانيات المؤسسات الإدارية التابعة للدولة: (الوزارات، المجلس الدستوري، مجلس الأمة، المجلس الشعبي الوطني).
 - الاعتمادات المخصصة للإدارات الجهوية والإقليمية.
 - الميزانيات الملحقة: ميزانيات تخص البريد والمواصلات (لكنها ألغيت بموجب قانون (2004
 - الحسابات الخاصة بالخرينة .

¹ - المواد 2-3 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14/11/1992 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات، مرجع سابق، ج ر، عدد 82.

- ميزانية الولاية.
- المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.
- تخرج من مجال الرقابة المطبقة من طرف المراقب المالي:
- العمليات الخاصة بغرفتي البرلمان حيث تخضع للنظام الداخلي للبرلمان.
- ميزانية البلديات ،حيث يطبق القانون 10/11¹ الخاص بالبلديات الذي يستثني الرقابة المسبقة.قبل تعديل المادة 02 بموجب القانون 09-374 الذي اخضع نفقات البلديات الى الرقابة المسبقة للمراقب المالي.

ثانيا -آليات الرقابة

يتدخل المراقب المالي فيما يتعلق بمتابعة قائمة الموظفين وعمليات التوظيف، متابعة الالتزام وتسجيل التأشيرة، حيث يؤشر المراقب المالي على جميع الوثائق التي لها اثر مالي حيث لا يعين موظف أو يرقى أو يعوض إلا بموافقه، لا يمكن صرف نفقة إلا بعد تأشيرة على وثائق الالتزام. وبالتالي لإيضاح آليات الرقابة يجب التعرض إلى المادة الخاضعة للتأشيرة وحالات رفض التأشيرة.

- أ- العمليات الخاضعة للتأشيرة: طبقا لأحكام المواد 5،6،7 من القانون 92-414.⁽²⁾
- القرارات الخاصة بالأجور والتوظيف ما عدا تلك المتعلقة بالترقية السلمية،
- القوائم الاسمية لجميع الموظفين التابعين للمصلحة في آخر كل سنة (بدون الأخذ بعين الاعتبار المناصب الشاغرة).
- جرد الأجور (تحديد الأجور المنح والاقطاعات).
- الالتزامات الخاصة بالمنح أو تفويض الاعتمادات.
- التحويلات في الميزانية وتكون التأشيرة مهمة جدا في هذه الحالة (transfert de crédits)

¹- قانون 10-11 المؤرخ في 22/06/2011، الصادر في 03/07/2011.

²- انظر المواد 5، 6، 7 من القانون 414/92 مرجع سبق ذكره، ج ر ، عدد 82.

- النفقات المنفذة من طرف وكيل النفقات،

ب- إجراءات تحضير التأشيرة:

يقوم الأمر بالصرف بتحرير كشف الالتزام الذي يحدد نوعية الإنفاق وكذا المبلغ والرصيد، يسمح للمراقب المالي من معرفة تناسب الرصيد مع ما هو موجود في الخزينة. إذا كانت هناك زيادة في الرصيد يحرر الأمر بالصرف كشف اقتصاد يبين فيه المبلغ الحقيقي . يقدم الأمر بالصرف للمراقب المالي الملف الخاص بالالتزام يحتوي على طلب التموين والفااتورة الشكلية (facture pro format) وثيقة معاينة، غير مرقمة، لا تجبر الأمر بالصرف على الشراء.

- تسمح هذه الأخيرة للمراقب المالي من مقارنة الطلبات بما هو موجود في الخزينة، وينظر فيما إذا كانت الفاتورة مطابقة للقوانين من حيث المادة والفصل.(1)

يتحقق المراقب المالي من صحة الالتزام ومشروعية الإنفاق المحتمل وهذا على أساس ستة نقاط طبقا لأحكام المادة 58 من القانون 21/90:(2)

- صحة الصفة بالنسبة للأمر بالصرف أو التحقق من التفويض أو التوكيل الذي يعطيه لشخص آخر.

- مطابقة العملية للقوانين والتنظيمات.

- التأكد من وثائق الإثبات، تخص التحويلات في الميزانية. فالنقل من قفرة إلى قفرة يتم عن طريق قرار من الأمر بالصرف، النقل من مادة إلى مادة عن طريق قرار من وزير المالية، والنقل من فصل إلى فصل آخر يتم عن طريق مرسوم تنفيذي.

- احترام التقسيم الوارد في مدونة الميزانية (Nomenclature budgétaire)، فالمراقب المالي يدقق في الباب، المادة، الفقرة،

¹- في بعض الحالات الخاصة يجب إضافة ترخيصات إدارية خاصة كسواء الأسلحة يتطلب رخصة من وزارة الداخلية تسمى هذه الرخص الإدارية والتقنية.

²- انظر المادة 58 من قانون 21/90 مرجع سابق، ج ر، عدد 35.

- تطابق رقابة المراقب المالي بوضع التأشيرة مع مبلغ الالتزام.

الفرع الثالث: نتائج الرقابة

تنتهي رقابة المراقب المالي بوضع التأشيرة أو رفض التأشيرة كما يلي:

أولاً- وضع التأشيرة :

تأتي تأشيرة المراقب المالي عن طريق وضع طابع كشف الالتزام وكذلك وثائق ملف الالتزام في اجل 10 أيام (قد تكون 20 يوماً إذا كان الملف معقد) من تاريخ تسليم الملف للمراقب المالي عملاً بأحكام المادة 10⁽¹⁾. تجدر الإشارة أنه تاريخ إغلاق السنة المالية يجب على المراقب المالي منح التأشيرة قبل 12/10 من كل سنة بالنسبة لنفقات التسيير، أما نفقات التجهيز والتوظيف فيمكن تمديد الأجل إلى 12/20 من كل سنة بالنسبة لنفقات التسيير، أما نفقات التجهيز و التوظيف فيمكن تمديد للأجل 12/20 من كل سنة إن لم يكن هناك تمديد للأجل من طرف الجهة الوصية.

ثانياً - رفض التأشيرة: قد يكون الرفض مؤقتاً أو نهائياً.

أ- الرفض المؤقت: يكون في حالات يمكن فيها تصحيح الملف وهي:

- الالتزام بالنفقة غير مطابق للتنظيم، قابل للتصحيح.

- انعدام أو نقصان الوثائق الثبوتية.

- نسيان بيان هام في الوثائق المرفقة.

ب- الرفض النهائي: يكون في حالات لا يمكن فيها تصحيح الملف ويجب على المراقب

المالي تبرير الرفض، هذه الحالات وفق المادة 12⁽²⁾:

- عدم مطابقة الالتزام للقوانين والتشريعات المعمول بها.

- عدم توفر الأرصدة المالية.

- عدم احترام الأمر بالصرف للملاحظات المدونة في مذكرة الرفض المؤقتة.

¹ - المادة 10 من المرسوم التنفيذي 414/92 ، مرجع سابق.

² - انظر المادة 12 من القانون ، مرجع سابق .

نستنتج أن المراقب المالي عون رقابة، لانطبق عليه المسؤولية المالية والشخصية التي تطبق على عون المحاسبة العمومية (المحاسب العمومي)، لكن تقع عليه مسؤولية إدارية محاسبية وجزائية:

- المسؤولية الإدارية: عن طريق احترام الأوامر السلمية الصادرة عن السلطة الوصية.
- المسؤولية المحاسبية: ضبط حسابات الالتزام عن طريق دفع تقارير دورية لوزير المالية لكي يتمكن من متابعة تنفيذ الميزانية .
- المسؤولية الجزائية: تنشأ هذه الأخيرة عند التأخر غير الشرعي في إعطاء التأشير الذي يعرض المراقب من متابعة من مجلس المحاسبة.

المطلب الثاني : المفتشية العامة للمالية L inspection Générale des finances (IGF)

المفتشية العامة للمالية هي مصلحة إدارية مهمتها الرقابة الدائمة (المستمرة) على تسيير العمليات المالية و المحاسبية الجارية على مستوى مصالح الدولة المختلفة. إنشاء طبقا للمرسوم التنفيذي رقم 80-53⁽¹⁾ المؤرخ في 1 مارس 1980. تقع تحت السلطة المباشرة لوزارة المالية، التي تحدد برنامج تدخلها السنوي مع الأخذ بعين الاعتبار اقتراحات أعضاء الحكومة، مجلس المحاسبة، المجلس الشعبي الوطني .

الفرع الأول: نشأة و تطور المفتشية العامة للمالية (2)

أنشأ المشرع الجزائري المفتشية العامة للمالية بموجب المرسوم رقم 80-53 و المتضمن إحداثها و الذي نص في مادته الأولى ، على وضع هذه الهيئة تحت السلطة المباشرة لوزير المالية تختص بمراقبة التسيير المالي و المحاسبي لمصالح الدولة ، و الجماعات اللامركزية و الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري ، و المؤسسات الاشتراكية ،

¹- المرسوم 80 المؤرخ في 01 مارس 1980 المتضمن إحداث مفتشية عامة للمالية، ج ر، عدد10.

² - <http://w.w.w.startimes.com>، المفتشية العامة للمالية، 02/04/05:18، 2012.

و فروعها و الخدمات الاجتماعية التي تكون تابعة لها، و صناديق الضمان الاجتماعي و التقاعد و التأمينات و التعاون، و كل هيئة أخرى تأخذ طابعا اجتماعيا. (1)

بعد 12 سنة من صدور المرسوم المذكور أعلاه، أصدر المشرع الجزائري بعدها مرسومين تنفيذيين رقم 32-92 و المرسوم التنفيذي رقم 33-92، ليصدر بعدها في نفس السنة المرسوم التنفيذي رقم 32-92 من المرسوم رقم 53-80 السالف الذكر.

بعد ثماني عشر سنة من تطبيق المرسوم رقم 78-92 ، أصدر المشرع الجزائري المرسوم التنفيذي رقم 272-08 و تصدى من جديد لتنظيم اختصاصات و صلاحيات هذه الهيئة الرقابية، كما اصدر المرسوم التنفيذي 273-08 الذي ألغى بنص المادة 19 منه أحكام المرسوم التنفيذي رقم 32-92 (2) ، و أصدر المرسوم التنفيذي رقم 274-08 ، ثم اتبعها بالمرسوم التنفيذي رقم 96-09 الذي شهد توسيع اختصاص هذه الهيئة ليشمل هيئات الضمان الاجتماعي و كل الأشخاص المعنوية التي تستفيد من مساعدات الدولة كما أصبحت تضطلع بانجاز الدراسات و الخبرات الاقتصادية أو ذات الطابع التقني و المالي لصالح الهيئات العمومية الأخرى.

نستنتج من خلال عرضنا لهذه القوانين ، أن المفتشية العامة للمالية تمتاز بنوعين من الصلاحيات ، رقابة الأموال العمومية و دراسات ذات الطابع المالي.

الفرع الثاني : تنظيم المفتشية العامة و صلاحيتها

أولاً- تنظيم المفتشية العامة للمالية:

تتكون المفتشية العامة للمالية من مصالح مركزية و أخرى محلية.

¹- انظر المادة 02 من نفس المرجع السابق

²- مرسوم تنفيذي رقم 32-92 المؤرخ في 20 يناير 1992 متعلق بتنظيم الهيكل المركزية للمفتشية العامة للمالية ، ج ر، عدد 06 سنة 1992.

أ- **المصالح المركزية:** تدير المفتشية العامة للمالية من طرف رئيس يقع تحت سلطة وزير المالية الذي يعين بمرسوم رئاسي⁽¹⁾ كما يعد هذا المنصب وظيفة عليا⁽²⁾ تتشكل من هياكل عملتية للرقابة و التقييم ، وهياكل للدراسات الإدارية تنقسم هياكل الرقابة إلى ثلاثة أقسام، كل قسم يغطي عدّة قطاعات. أمّا هياكل الدراسات مقسمة إلى ثلاث مديريات ذات طابع تقني.

ب- **المصالح المحلية:** تحت سلطة رئيس المفتشية العامة للمالية تنتظم هذه الأخيرة في مديريات جهوية، تمارس مهام المفتشية العامة للمالية من طرف وحدات متنقلة مسيرة من طرف مفتشين عامين رئيسيين، ومفتشين فرعيين مساعدين، على الصعيد المركزي أو المحلي. إذا كان المشرف على فوج التفتيش مفتشا عاما، يسمى فوجه بعثة التفتيش، أما إذا كان المشرف مفتشا فرعيا فيسمى فوجه فرقة التفتيش.

ثانيا - صلاحيات المفتشية العامة للمالية :

المصالح والمنظمات التي يقع تسييرها المالي والمحاسبي تحت رقابة المفتشية العامة للمالية هي:

- مصالح الدولة والجماعات الإقليمية.
 - المؤسسات والهيئات التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية.
 - المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.
 - مستثمرات الفلاحة العمومية.
 - جميع الهيئات العمومية ذات الطابع الاجتماعي و المستفيدة من إعانات الدولة.
- وتشمل صلاحيات المفتشية العامة للمالية القضاء، الجيش، قوى الأمن العام، بالإضافة إلى الإدارات الخاضعة أصلا للتفتيش المركزي. وتشارك المفتشية العامة في كل تفتيش يمكن أن يكون له نتائج مالية.

¹- انظر المادة 2 فقرة 1 من المرسوم 08-273 ، مرجع سابق، عدد50.

²- انظر الفقرة 2 من نفس المرجع

الفرع الثالث: آليات و فعالية الرقابة في المفتشية العامة ونتائجها :

أولا - آليات الرقابة:(1)

تتشكل المفتشية العامة للمالية من هياكل للدراسات و هياكل للرقابة، هذه الأخيرة تنقسم إلى ثلاثة أقسام لتسهيل عملية الرقابة هي:

- قسم يتولى رقابة المؤسسة المالية (البنوك، الخزينة، التأمينات).

- قسم يتولى رقابة المؤسسات الاقتصادية والتعاونيات.

- قسم يتولى رقابة المؤسسات الاجتماعية والثقافية.

يقوم بمهمة الرقابة مفتشون رئيسيون وآخرون فرعيون تتوفر فيهم صفات أساسية مثل حفظ السر المهني، الموضوعية، كتابة تقارير حيادية تساعد على الرفع من أداء الهيئات محل الرقابة .

تتمثل مهام الرقابة في التحقق من:

- تطبيق التشريع المالي والمحاسبي والأحكام القانونية والتنظيمية التي يكون لها انعكاس مالي مباشر.

- التسيير المالي الفعال للمصالح والهيئات محل الرقابة.

- صحة وسلامة ومشروعية القيود المحاسبية.

- مطابقة العمليات محل الرقابة لتقديرات الميزانية العامة سواء في مجال التجهيز أو التسيير.

- الاستعمال الرشيد للأرصدة الموضوعة تحت تصرف الهيئات المراقبة.

- فعالية الرقابة الداخلية للهيئات المعنية برقابة المفتشية العامة.

ثانيا - فعالية رقابة المفتشية العامة للمالية (2)

¹ [http://: elanouar. yoo 7. com.](http://elanouar.yoo7.com) المفتشية العامة للمالية في الجزائر، 19/04/02، 19:19، 2012.

² <http://: elanouar. yoo 7. com.> المفتشية العامة للمالية في الجزائر، مرجع سابق.

تتم الرقابة المالية التي تجريها المفتشية العامة بناء على وثائق وسجلات الإثبات، وفي عين المكان حيث تكون التحقيقات بصورة فجائية، ترتبط فعاليتها بمدى تعاون الأطراف التي تقوم بالعمليات المالية (ورؤساء مناصب المحاسبة، مدراء الأموال العمومية، الأعوان المكلفون بتسيير المخزونات) مع المفتشين وتزويدهم بكل ما يحتاجون إليه من وثائق وفي الوقت المناسب .

ثالثا - نتائج رقابة المفتشية العامة للمالية:

تتلخص عملية الرقابة التي تقوم بها المفتشية العامة، في إعداد تقرير يحتوي على آراء المفتشين حول فعالية تسيير المصالح والهيئات المراقبة للأموال العامة، اقتراحات من شأنها الرفع من أداء الأعوان. في بعض الأحيان تحقيق المفتشية العامة قد يكشف على وجود تجاوزات في المجال القانوني أو قصور في محاسبة الهيئات التي تمت مراقبتها، في هذه الحالة يجب إطلاع العون المعني ورؤسائه مسبقا على المعاينة المؤقتة التي قام بها المفتشون قبل إدراجها في محاضرتهم أو تقاريرهم، وعلى مسؤولي هذه المصالح الإجابة في ظرف شهر واحد عن جميع التساؤلات المطروحة في معاينات المفتشين، مع بيان تدابير التقويم أو أي قرار له صلة بالواقع (المخالفات) الملحوظة، تسمى هذه الخطوة "بالإجراء المضاد".⁽¹⁾

إذ كان التأخير و القصور في المحاسبة كبير، لدرجة يتعذر فيها القيام بالمراجعة العادية، يقوم المفتش بتحرير محضر تقصير يقدمه إلى السلطة الوصية، حيث يأمر وزير المالية بإجراء خبرة قصد إعادة المحاسبة المعنية وضبطها، ويطلع رئيس مجلس المحاسبة للنظر في مسؤولية العون المتهم أو مسؤولي المصالح المقتصرة.

¹ - الإجراء المضاد نصت عليه المادة 22 ف 2 من المرسوم 272/08 و هو إجراء تقوم به مصالح المفتشية العامة للمالية ضد الهيئة محل الرقابة بعد إرسال التقرير الأساسي و الذي يصبح نهائيا بعد انقضاء الأجل المحددة في المادة 23 من نفس المرسوم.

أما في الحالة العادية، فتقوم المفتشية العامة للمالية بإعداد تقرير تلخيصي، تدرج فيه ملاحظاتها واقتراحاتها، يمثل تقرير نهائي لعملية المراجعة يحال إلى كل من السلطة الوصية للكيان المراقب دون سواها طبقاً لأحكام المادة 24 ف 2.

هذا فيما يخص التقارير المرحلية التي تعد في نهاية كل عملية تفتيش، أما التقارير السنوية فتقوم المفتشية العامة سنوياً بإعداد تقرير يتضمن حصيلة أعمالها، ملخص معاينتها و الاقتراحات ذات الطابع العام التي ترسمها. يرفع هذا التقرير إلى وزير المالية في شهر أكتوبر خلال الثلاثي الأول من السنة الموالية للسنة التي أعد فيها طبقاً لأحكام المادة 26 ف 2.(1)

نستنتج أن الدور الفعال الذي تقوم به المفتشية العامة يتزايد تدريجياً، حيث سمح توسيع تدخلات المفتشية لتشمل المؤسسات العمومية الاقتصادية سنة 2008، من القيام بعملية الرقابة بشكل أشمل والحصول على نتائج من خلال إعداد 177 تقرير خلال شهر جانفي 2010 (2) لكن هذا لا ينفي ضرورة إعطاء أهمية قصوى للموارد البشرية، كونها العنصر الفعال في عملية الرقابة من خلال تعزيز المهارات التقنية للمفتشين والتكوين الجيد للإطارات بغية الرفع من أدائهم.

المطلب الثالث: المجلس الوطني للمحاسبة (la cour des comptes)

يعتبر المجلس الوطني للمحاسبة أعلى هيئة تملك كل الصلاحيات القانونية للنظر في عمل المحاسبة في الجزائر. يقع مركزه في العاصمة وتتمثل مهامه أساساً في الرقابة اللاحقة على مالية الدولة، الجماعات المحلية والمصالح العمومية، وذلك من خلال التأكد من مطابقة العمليات المالية والمحاسبية للقوانين والتنظيمات المعمول بها. تهدف الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة إلى تشجيع الاستعمال الفعال للموارد المالية، ترقية الحسابات المقدمة وتطوير شفافية تسيير المالية العمومية.

¹ - المادة 26 ف 2 من المرسوم 08-272 مرجع سابق، عدد 50.

² -رئيس المفتشية العامة للمالية، 03/04/09:05:2012، Http://Akbar. Marwab. com. Algeria. -

وبهدف إيضاح صلاحيات مجلس المحاسبة، طرق سيره وتنظيمه، آليات الرقابة فيه، سيتم تقسيم هذا المطلب إلى الفروع الآتية:

الفرع الأول: نشأة وتطور المجلس الوطني للمحاسبة:⁽¹⁾

تأسس مجلس المحاسبة بموجب دستور 1976 تمثلت مهمته في مراقبة كل العمليات المالية للدولة، وقد تم إنشاء هذه الهيئة ميدانيا عام 1980 وخضع في تسييره للتغيرات المتابعة التالية:

القانون 05-80 أعطى له الاختصاص الإداري والقضائي لممارسة رقابة شاملة على الجماعات، المرافق، المؤسسات والهيئات التي تدير الأموال العمومية أو تستفيد منها مهما يكن وضعها القانوني.

القانون 90-32⁽²⁾ مجال تدخله، حيث استثنى من مراقبته المؤسسات والمرافق العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، وجرده من صلاحياته القضائية.

الأمر 20-95 الذي وسع مجال اختصاصه ليشمل رقابة كل الأموال العمومية مهما يكن الوضع القانوني لمسيرها هذه الأموال أو المستفيدين منها. بهذا النص الأخير، تمثلت مهمة مجلس المحاسبة في التدقيق في شروط استعمال الهيئات للموارد، الوسائل المادية، الأموال العامة الخاضعة لرقابته، إضافة إلى تقييم تسييرها والتأكد من مطابقة العمليات المالية لهذه الهيئات للقوانين والتنظيمات المعمول بها.

الفرع الثاني: تنظيم مجلس المحاسبة ومهامه:

1- تنظيم مجلس المحاسبة:

يستفيد مجلس المحاسبة من استقلالية التسيير، حيث وضعت الدولة تحت تصرفه كل الإمكانيات البشرية والمادية اللازمة لتسيير وتنفيذ صلاحياته. يخضع المجلس إلى نظام

¹- المادة 2 من الأمر 20-95 المؤرخ في 17/07/1995

²- المادة 3 من المرسوم 32/90 المؤرخ في 04/12/1990 و الصادر في 05/12/1990 المتعلق بتنظيم مجلس

المحاسبة، ج ر، عدد 53 سنة. 1990

2- المحاسبة العمومية حسب المادة 28 من الأمر 95-20⁽¹⁾ وينظم إلى مصالح مركزية، غرف وطنية وأخرى جهوية كما يلي:

3- أ- **المصالح المركزية:** تتمثل في رئيس مجلس المحاسبة، الذي يشرف عليه. ويساعده في ذلك نائب الرئيس، تتلخص مهامه أساسا في تنظيم العلاقة بين مجلس المحاسبة ورئيس الجمهورية، رئيس الحكومة ورؤساء الغرف البرلمانية، كون لهم الحق في التدخل في عمله. أيضا لرئيس المجلس صلاحية تعيين رؤساء الغرف الوطنية والجهوية وله الحق في أن يرأس إحدى الغرف الوطنية أو الإشراف على عدة غرف مجتمعة.

على مستوى المصالح المركزية نجد النظارة العامة التي تتولى النيابة العامة، يشرف عليها ناظر عام ويساعده ناظر، تتمثل مهمته في متابعة الصلاحيات القضائية للمجلس والسهر على التطبيق السليم للقوانين المعمول بها داخل المؤسسة، له صلاحية الاتصال معه الإدارات لمتابعة ملفتها وتوجيهها لا على الغرف المخصصة .

ب- **الغرف الوطنية:** عددها ثمانية، تتولى الغرف ذات الاختصاص الوطني رقابة الحسابات والتسيير المالي للوزارات، الهيئات والمرافق العمومية، مهما كان نوعها التابعة لوزارة ما، أو التي تتلقى إعانات مسجلة في حسابها وكذلك رقابة المؤسسات العمومية الاقتصادية.

ج- **الغرف الإقليمية الجهوية:** عددها تسعة، تتولى هذه الغرف الرقابة على مالية الجماعات الإقليمية (الولايات، البلديات) التابعة لمجال اختصاصها. وتراقب أيضا تسيير الهيئات العمومية التي تتلقى إعانات من الجماعات الإقليمية و اختصاصها نظمتها المادة 31⁽²⁾.

د- **غرف الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية:** تختص في إصدار الحكم والجزاء ضد الأخطاء والمخالفات التي ارتكبتها المسيرين العموميين، الذين ألحقوا ضررا بالخزينة العمومية أو أملاك الهيئات العمومية.

¹- الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17-07-1995 و المتعلق بمجلس المحاسبة ج ر عدد 39، 1995.

²- انظر المادة 31 من الأمر 95-20 من نفس المرجع السابق.

هـ - **كتابة الضبط الرئيسية:** يشتمل مجلس المحاسبة على كتابة ضبط يتولى رئاستها كاتب ضبط رئيسي، يكلف باستلام وتسجيل قضايا المجلس من جهة وتحضير جلسات المجلس المتمثلة في اجتماع كل الغرف من جهة أخرى.

و- **مكتب المقررين العاملين:** ينشئ رئيس مجلس المحاسبة لجنة للبرامج والتقارير، تحتوي على مكتب فيه ثلاث مقررين عامين، يكلفون على التوالي بالإشغال المرتبطة بالتحضير لمشروع التقرير السنوي، المشروع التمهيدي لقانون ضبط الميزانية والمشروع التمهيدي السنوي لمجلس المحاسبة وحصيلته.

ي- **المصالح الإدارية والتقنية:** يعمل مجلس المحاسبة بمساعدة هياكل دعم على شكل أقسام تقنية وإدارية، يتولى الأمين العام تنشيطها، متابعتها والتنسيق بينهما وذلك تحت سلطة رئيس مجلس المحاسبة.

2- مهام واختصاصات مجلس المحاسبة: ¹

إضافة إلى التأكد من الانضباط في مجلس تسيير الميزانية والمالية، يمارس المجلس أيضا صلاحيات إدارية من خلال رقابة نوعية التسيير على صعيد الفعالية، و النجاعة والاقتصاد. وتتخلص مهام المجلس في النقاط التالية:

أ- **تقديم الحسابات:** يتعين على كل محاسب عمومي إيداع حساب التسيير (حساب يبين كل ما تم تنفيذه فعلا خلال السنة) لدى كتابة الضبط لمجلس المحاسبة والاحتفاظ بكل وثائق الثبوتية التي قد يطلبها منه المجلس عند الاقتضاء عملا بأحكام المادة 60 من الأمر 95-20.

يتعين على كل الأمرين بالصرف التابعين للهيئات العمومية إيداع الحسابات الإدارية (حساب يحتوي على كل الأوامر بالصرف أو التحصيل خلال السنة) بنفس الشكل السابق.

¹- الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17-07-1995 و المتعلق بمجلس المحاسبة، 1995. مرجع سبق ذكره

في حالة التأخير في إيداع الحسابات أو عدم إرسال الوثائق الثبوتية، يمكن لمجلس المحاسبة إصدار غرامات في حق المحاسبين العموميين أو الأمرين بالصرف المقصرين، أو الاكتفاء بإصدار أمر بإيداع الحسابات في الآجال التي يحددها لهم المجلس .

ب- **مراجعة حسابات المحاسبين العموميين:** تعد عملاً قضائياً يتعلق بالصحة المادية لعمليات الإيرادات والنفقات المسجلة في حسابات المحاسبين العموميين ومدى تطابقها مع القوانين والتنظيمات المعمول بها.

ج- **رقابة الانضباط في مجال الميزانية والمالية:** يتم التحقق خلالها من مدى احترام قواعد الميزانية والمحاسبة العمومية تنفيذاً لأحكام المادة 74⁽¹⁾، تصدر على إثرها غرامات في حق مسؤولي وأعاون المؤسسات، المرافق والهيئات العمومية، اللذين ارتكبوا أخطاءً أو مخالفات تلحق ضرراً بالخزينة العمومية.

د- **رقابة نوعية التسيير:** تقييم شروط استعمال وتسيير الأموال والقيم التي تسييرها مصالح الدولة، المؤسسات والهيئات العمومية و كذلك يراقب شروط استعمال الإعانات و المساعدات المالية التي تمنحها الدولة مع مراعاة مدى تحقيقها للأهداف المرجوة وفق التشريع المعمول به، المادة 88⁽²⁾.

هـ- **تقييم المشاريع والبرامج والسياسات العمومية:** حيث يشارك مجلس المحاسبة على الصعيد الاقتصادي والمالي في تقييم فعالية النشاطات، المخططات، البرامج والإجراءات المتخذة من طرف السلطات العمومية بغرض تحقيق أهداف منفعة وطنية، والتي تقوم بها بصفة مباشرة أو غير مباشرة مؤسسات الدولة أو المرافق العمومية الخاضعة لرقابة المجلس.

الفرع الثالث: مجال رقابة مجلس المحاسبة وآلياتها:

أولاً- مجال رقابة مجلس المحاسبة:⁽³⁾

¹ - لمادة 74 من الأمر 95-20 السابق الذكر ، ج ر عدد 35.

² - المادة 88 من الأمر 95-20 السابق الذكر، ج ر عدد 35.

³ - المواد 8-9-10 من الأمر 95/20 مرجع سبق ذكره. ج ر عدد 35 .

يتخصص مجلس المحاسبة الجزائري في رقابة التسيير لمصالح الدولة، الجماعات الإقليمية والهيئات العمومية التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية، وهو مؤهل أيضا لرقابة:

- المرافق العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، المؤسسات والهيئات العمومية التي تمارس نشاطا صناعيا، تجاريا أو ماليا وتكون مواردها أو أموالها كلها ذات طبيعة عمومية وفق المادة 08 من الأمر 20/95.
- تسيير الأسهم العمومية في الهيئات التي تملك فيها الدولة، الجماعات المحلية أو الهيئات العمومية الأخرى جزءا من رأسمالها الاجتماعي 09 من الأمر 20/95.
- الهيئات التي تقوم في إطار التشريع، بتسيير الأحكام الإجبارية للتأمين والحماية الاجتماعية 10 من الأمر 20/95.
- نتائج استعمال المساعدات المالية الممنوحة من الدولة أو الجماعات الإقليمية، مهما يكن المستفيد منها.
- الهيئات التي تجمع التبرعات العمومية من أجل دعم القضايا الإنسانية، الاجتماعية، العلمية، التربوية أو الثقافية.

ثانيا - آليات رقابة مجلس المحاسبة: (1)

يقوم مجلس المحاسبة الجزائري بالرقابة بعديا على صحة تسيير الأموال العمومية، تكون إجراءات رقابية كتابية وحضورية (تحقيق وقرارات مؤقتة). تبلغ ملاحظات المجلس إلى السلطة السليمة للمؤسسة أو الهيئة الخاضعة للرقابة بواسطة طرق تختلف حسب طبيعة وأهمية الوقائع ورتبة المرسل إليه.

إن تنوع سلطات مجلس المحاسبة، يقابله نوعان من الرقابة هما إدارية ورقابة قضائية وبالتالي تنقسم نتائج الرقابة إلى فئتان هما:

¹ - المواد 8-9-10 من الأمر 20/95 مرجع سبق ذكره.

1- نتائج الرقابة الإدارية :

- أ- **مذكرة التقييم:** عقب مراقبة نوعية التسيير، يضبط مجلس المحاسبة تقييمه النهائي، ويصدر كل التوصيات والاقتراحات بغرض تحسين فعالية ومردودية تسيير المصالح والهيئات المعنية، في شكل مذكرة ترسل إلى السلطات الإدارية المعنية المادة 73⁽¹⁾.
- ب- **رسالة رئيس الغرفة:** تقوم بإطلاع مسؤولي الهيئات الخاضعة للرقابة بملاحظات مجلس المحاسبة، والمتعلقة بالمخالفات التي تلحق ضررا بالخزينة العمومية بغرض اتخاذ التدابير التي تسمح بالتسيير السليم للأموال العامة.
- ج- **التقرير المفصل:** تعده الغرفة، تسجيل فيه الوقائع التي يمكن وصفها جزئيا، التي يلاحظها المجلس أثناء ممارسة الرقابة. يبلغ الناظر العام هذا التقرير إلى وكيل الجمهورية المختص إقليميا مصحوبا بمجمل الملف.
- د- **التقرير التقييمي حول المشروع التمهيدي لقانون ضبط الميزانية:** بعد أن يقوم مجلس المحاسبة بإعداد هذا التقرير، ترسله الحكومة إلى الهيئة التشريعية بغرفتها مرفقا بمشروع القانون المرتبط به، حيث يمثل قانون ضبط الميزانية مجموعة الأحكام التنفيذية التي تساهم في التأكد من أن ما تم التخطيط له في الميزانية العامة قد تم تنفيذه على أكمل وجه.
- هـ- **التقرير السنوي:** يعدّ مجلس المحاسبة تقريرا سنويا يرسله إلى رئيس الجمهورية، يبين هذا التقرير أهم المعايينات، الملاحظات والتقييمات الناجمة عن تحريات مجلس المحاسبة مرفقة بالتوصيات التي يرى ضرورة تقديمها وكذلك ردود المسؤولين، الممثلين والسلطات الوصية المعنية بذلك. ينشر هذا التقرير في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ويرسل نسخة منه إلى الهيئة التشريعية.

2- نتائج الرقابة القضائية:

¹- المادة 73 من الأمر 95-20 سبق ذكره.

أ- في مجال تقديم حسابات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين:

إصدار غرامات مالية في حالة تأخير إيداع الحسابات والمستندات أو انقضاء آجال إيداع الحسابات لدى مجلس المحاسبة.

ب - في مجال تقديم مراجعة حسابات المحاسبين العموميين: يقوم مجلس المحاسبة ب:

- إصدار قرار نهائي إذا لم يسجل على ذمة المحاسب العمومي أي مخالفة.
- إصدار قرار مؤقت يتضمن أوامر أو تحفظات يرى ضرورة أخذها بعين الاعتبار.
- إصدار قرار نهائي في حالة وضع المحاسب العمومي في حالة المدين.

ج- في مجال رقابة الانضباط في تسيير الميزانية والمالية:

_ يصدر مجلس المحاسبة غرامات ضد الأعوان الذين ارتكبوا مخالفات تضر الدولة طبقاً لأحكام المادة 91. (1)

_ تطبيق العقوبات الجزائية والتعويضات المدنية عمداً الاقتضاء طبقاً لأحكام المادة 92. (2)

¹- المادة 91 من الأمر 20-95، مرجع سبق ذكره ج ر، عدد 39.

²- المادة 92 من الأمر 20-95 مرجع سبق ذكره، ج ر عدد 39.

قائمة المراجع الكتب

- حسين محمد سمحان، المالية العامة من منظور إسلامي، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
- فليح حسن خلق، المالية العامة، ط1، عالم الكتب الحديث، أريد، الأردن، سنة 2008.
- محمد البناء، اقتصاديات المالية العامة، ط2، الدار الجامعية، مصر، 2009.
- سيروان عدنان مizar الزهراوي، الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة في القانون العراقي، ط1، الدائرة الإعلامية، بغداد، العراق، 2008.
- الدكتور طارق الحاج، المالية العامة، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- محمد جمال ذبيات، المالية العامة والتشريع المالي، الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2003.
- حسين مصطفى، المالية العامة، ط5، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2006.
- هزرشي طارق، لبار حول الاقتصاد الإسلامي: الواقع.... والرهانات المستقبلية، المركز الجامعي الجزائري، يومي 23-24 فيفري 2001.
- حسين محمد سمحان، المالية العامة من منظور إسلامي، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
- عباس محرز، اقتصاديات الميزانية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2005.
- سعيد علي العبيدي، اقتصاديات المالية العامة، دار دجلة، عمان، الأردن، 2011.
- خالد شحادة الحطيب وأحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، ط2، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2005.
- مهدي محفوظ، علم المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، بدون دار النشر، بدون بلد النشر 2005.
- لعمارة جمال، أساسيات الموازنة العامة للدولة والقواعد والمراحل والاتجاهات الحديثة، دار الفجر للنشر، مصر، 2004.
- محمد الصغير بعلي ويسرى أبو العلا، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2003.
- خليف حسيبة.
- خالد شحادة الحطيب، محمد خالد المهاني، المحاسبة الحكومية، دار النشر، الأردن، 2008.
- السيد عطية عبد الواحد، مبادئ اقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، مصر.
- عبد المطلب عبد الحميد، اقتصاديات المالية العامة، دار الجامعة، مصر 2004/2005.
- محمد حلمي، مراد مالية الدولة، بدون دار النشر، مصر.
- كمال عسكر خطيب.

- سوزي عدلي ناشد، أساس المالية العامة، النفقات العامة – الإيرادات العامة، الميزانية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2008.
- علي محمد خليل، سليمان أحمد اللوزي، المالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 1992.
- أحمد يحيوي، مساهمة في دراسة المالية العامة، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2005.
- حمدي سليمان القتيلان، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة، ط2، الأردن، 2010.
- علي على أنور العسكري – الوقاية المالية على الأموال العالمية في مواجهة الأنشطة غير مشروعة، ط1، مكتبة بستان المعرفة الإسكندرية، مصر، 2008.
- زاهر عبد الرحيم عاطف، الرقابة على الأعمال الإدارية، ط1، الجزء الأول، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- جمال الدين لعويسات، مبادئ الإدارة، ط1، دار هومة للطباعة والنشر، بوزريعة، الجزائر.
- عوف الكفراوي – الوقاية المالية النظرية والتطبيق، ط1، مطبعة الانتصار للطباعة الأوفست الإسكندرية، مصر، 1997.
- خولة عيسى صالح، الرقابة الإدارية والمالية على الدولة العربية الإسلامية، ط1، بيت الحكمة، بغداد – العراق 2001.
- ميخائيل بوسن، فساد الإدارية، ترجمة عبد الحكم أحمد الخزامي، دار الأكاديمية للعلوم سنة 2009.
- عبد القادر بوعكاز، الرقابة المسبقة على النفقات، مذكرة التخرج من المدرسة العليا للإدارة العليا، الجزائر 1994.
- محمد شاكر عصفور، أصول المالية العامة، دار المسيرة عمان، 2008.

الجرائد الرسمية والمنتديات

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 15، 3 أوت 1990 الموافق ل 24 محرم 1411 هـ.
- منتدى التمويل الإسلامي، مقدم علوم التسيير، وتسيير واقتصاد.
- منتدى إشراق الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية. <Http://malina.yoo7.com>
- قانون 84.21 المتضمن قانون المالية.
- المواد 16، 17، 21 من قانون 20/90 المؤرخ في 15/08/1990.
- المادة 25 – 25 من قانون 20/90.
- المادة 73 من قانون المالية التكميلي لسنة 1992 المؤرخ في 11 أكتوبر 1992 جريدة رسمية رقم 73.
- القانون 90 - 21 المؤرخ في 07/09/1991 المتعلق بتحديد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون.
- المرسوم التنفيذي رقم 91 - 313 المؤرخ في 07/09/1991.
- المرسوم التنفيذي رقم 91 - 313 الصادر في 07/09/1991 المتعلق بالمحاسبون العموميون واعتماداتهم.
- المادة 83 من القانون 91 - 21 المؤرخ في 07/08/1991 المتعلق بقانون المالية التكميلي لسنة 1991، جريدة رسمية رقم 42.
- قانون المالية 84-17 المؤرخ في 07/07/1984 الذي يعد القانون الأساسي لقوانين المالية، جريدة رسمية رقم 80، والمتمم بالقانون 90-21.
- سورة الأعراف الآية 31.
- سورة الإسراء، الآية 26
- المواد 2، 3 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14/11/1992 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات.
- قانون 11 – 10 المؤرخ في 22-06-2011 الصادر في 03-07-2011 المتعلق بالبلدية، جريدة رسمية عدد 37.
- في بعض الحالات يجب إضافة ترخيصات إدارية خاصة بكشراء الأسلحة يتطلب رخصة من وزارة الداخلية تسمى هذه الرخصة بالرخص الإدارية والتقنية.
- الإجراء المضاد نصت عليه المادة 22 من المرسوم التنفيذي 08 – 272 وهو إجراء تقوم به مصالح المفتشية العامة ضد الهيئة محل الرقابة بعد إرسال التقرير الأساسي والذي يصبح نهائيا بعد انقضاء الأجل المحددة في المادة 23 من نفس المرسوم.
- المادة 26 من المرسوم 08 – 272.
- المادة 2 من الأمر 95 – 20 المؤرخ في 17/07/1999.
- الأمر رقم 95 – 20 المؤرخ في 17/07/1995 المتعلق بمجلس المحاسبة ج ر . عدد 39.

- المفتشية العامة للمالية 2012/04/02 [Http://www.startines-com](http://www.startines-com)
- المفتشية العامة للمالية في الجزائر 2012/04/02
[Http://elmouan.yoo7.com](http://elmouan.yoo7.com)
- رئيس المفتشية العامة للمالية 2012/04/03 [Http://akhbar-marwab-com](http://akhbar-marwab-com)
- المادة 74 من الأمر 95 – 20
- المادة 88 من الأمر 95 – 20
- المواد 8 - 9 - 10 من الأمر 95 – 20
- المادة 73 من الأمر 95 – 20
- المادة 91 من الأمر 95 – 20
- المادة 92 من الأمر 95 – 20
- سالكي سعاد، دور السياسة في جنوب الاستثمار الأجنبي المباشر – دراسة بعض دول المغرب العربي - طروحة لنيل شهادة الماجستير في التسيير الدولي للمؤسسات، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان – الجزائر 2011.
- دروابي مسعود – السياسة المالية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي حالة الجزائر (1990-2004) أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر 2006.
- بودخر كريم، أثر سياسة النفاق العام على النمو الاقتصادي، دراسة حالة الجزائر (2001-2009) مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير – تخصص نقود ومالية جامعة دالي ابراهيم – الجزائر 2010.

- Droit budgétaire et comptabilité publique
- 1^{ère} édition imprimerie reluire maison France 1972
- Ali bissad, manuel de la comptabilité publique école nationale des impôts – Kolea Algérie 2001.
- Instruction N°15 recueil des instructions et circulaires DSC – Alger 2006 « modalités d’application des disposition de l’article 59 de la loi N°05-16 du 31/12/2005 portant la loi de Finance.
- Guide du contrôleur financier des dépenses engagées - ministère des finances - direction général du budget - Setif - Alger 1999.
- Article 02 du décret exécutif N°92-214 novembre 1992 relatif au contrôle préalable des finances publique conçue par Mer KATECHE Ahcen – chef du bureau des dépenses publique direction régional du trésor – Setif.
- F.BERNARD, GAYAUD, L.ROUSSEAU, contrôle interne, 3^{ème} édition Mascina, Paris – France 2010.
- Article 02 du décret exécutif N°92-214 novembre 1992 modifier et complété, relatif au contrôle préalable des dépenses engagées.

قائمة المراجع الكتب

- أحمد يحياوي، مساهمة في دراسة المالية العامة، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2005.
- السيد عطية عبد الواحد، مبادئ اقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، مصر.
- جمال الدين لعويسات، مبادئ الإدارة، ط1، دار هومة للطباعة والنشر، بوزريعة، الجزائر.
- حسين محمد سمحان، المالية العامة من منظور إسلامي، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
- حسين محمد سمحان، المالية العامة من منظور إسلامي، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
- حسين مصطفى، المالية العامة، ط5، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2006.
- حمدي سليمان القتيلان، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة، ط2، الأردن، 2010.
- خالد شحادة الحطيب وأحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، ط2، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2005.
- خالد شحادة الحطيب، محمد خالد المهاني، المحاسبة الحكومية، دار النشر، الأردن، 2008.
- خليفي حسبية.
- خولة عيسى صالح، الرقابة الإدارية والمالية على الدولة العربية الإسلامية، ط1، بيت الحكمة، بغداد – العراق 2001.
- زاهر عبد الرحيم عاطف، الرقابة على الأعمال الإدارية، ط1، الجزء الأول، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- سعيد علي العبيدي، اقتصاديات المالية العامة، دار دجلة، عمان، الأردن، 2011.
- سوزي عدلي ناشد، أساس المالية العامة، النفقات العامة – الإيرادات العامة، الميزانية العامة منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2008.
- سيروان عدنان مizar الزهراوي، الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة في القانون العراقي ، ط1، الدائرة الإعلامية، بغداد، العراق، 2008.
- طارق الحاج، المالية العامة، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- عباس محرز، اقتصاديات الميزانية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2005.
- عبد المطلب عبد الحميد، اقتصاديات المالية العامة، دار الجامعة، مصر 2004/2005.
- علي علي أنور العسكري – الوقاية المالية على الأموال العالمية في مواجهة الأنشطة غير مشروعة ، ط1، مكتبة بستان المعرفة الإسكندرية، مصر، 2008.
- علي محمد خليل، سليمان أحمد اللوزي، المالية العامة ، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 1992.
- عوف الكفراوي – الوقاية المالية النظرية والتطبيق، ط1، مطبعة الانتصار للطباعة

- الأوفست الإسكندرية، مصر، 1997.
- فليح حسن خلق، المالية العامة، ط1، عالم الكتب الحديث، أريد، الأردن، سنة 2008.
- كمال عسكر خطيب.
- لعمارة جمال، أساسيات الموازنة العامة للدولة والقواعد والمراحل والاتجاهات الحديثة، دار الفجر للنشر، مصر، 2004.
- محمد البناء، اقتصاديات المالية العامة، ط2، الدار الجامعية، مصر، 2009.
- محمد الصغير بعلي ويسرى أبو العلا، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2003.
- محمد جمال ذيبات، المالية العامة والتشريع المالي، الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2003.
- محمد حلمي، مراد مالية الدولة، بدون دار النشر، مصر.
- محمد شاكر عصفور، أصول المالية العامة، دار المسيرة عمان، 2008.
- مهدي محفوظ، علم المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، بدون دار النشر، بدون بلد النشر 2005.
- ميخائيل بوسن، فساد الإدارية، ترجمة عبد الحكم أحمد الخزامي، دار الأكاديمية للعلوم سنة 2009.
- هزراشي طارق، لبار حول الاقتصاد الإسلامي: الواقع..... والرهانات المستقبلية، المركز الجامعي الجزائر، يومي 23-24 فيفري 2001.
- عبد القادر بوعكاز، الرقابة المسبقة على النفقات، مذكرة التخرج من المدرسة العليا للإدارة العليا، الجزائر 1994.

الجرائد الرسمية والمنتديات

- الإجراء المضاد نصت عليه المادة 22 من المرسوم التنفيذي 08 – 272 وهو إجراء تقوم به مصالح المفتشية العامة ضد الهيئة محل الرقابة بعد إرسال التقرير الأساسي والذي يصبح نهائيا بعد انقضاء الأجل المحددة في المادة 23 من نفس المرسوم.
- الأمر رقم 95 – 20 المؤرخ في 17/07/1995 المتعلق بمجلس المحاسبة ج ر . عدد 39.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 15، 3 أوت 1990 الموافق ل 24 محرم 1411هـ.
- القانون 90 - 21 المؤرخ في 07/09/1991 المتعلق بتحديد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون.
- المادة 2 من الأمر 95 – 20 المؤرخ في 17/07/1999.
- المادة 25 – 25 من قانون 20/90.
- المادة 26 من المرسوم 08 – 272.
- المادة 73 من الأمر 95 – 20.
- المادة 73 من قانون المالية التكميلي لسنة 1992 المؤرخ في 11 أكتوبر 1992 جريدة رسمية رقم 73.

- المادة 74 من الأمر 95 – 20
- المادة 83 من القانون 91-21 المؤرخ في 07/08/1991 المتعلق بقانون المالية التكميلي لسنة 1991، جريدة رسمية رقم 42.
- المادة 88 من الأمر 95 – 20
- المادة 91 من الأمر 95 – 20
- المادة 92 من الأمر 95 – 20
- المرسوم التنفيذي رقم 91 - 313 الصادر في 07/09/1991 المتعلق المحاسبون العموميون واعتماداتهم.
- المرسوم التنفيذي رقم 91 - 313 المؤرخ في 07/09/1991.
- المفتشية العامة للمالية 2012/04/02 [Http://www.startines-com](http://www.startines-com)
- المفتشية العامة للمالية في الجزائر 2012/04/02 [Http://elmouan.yoo7.com](http://elmouan.yoo7.com)
- المواد 16. 17. 21 من قانون 20/90 المؤرخ في 15/08/1990.
- المواد 2. 3 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14/11/1992 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات.
- المواد 8-9-10 من الأمر 95 – 20
- بودخر كريم، أثر سياسة النفاق العام على النمو الاقتصادي، دراسة حالة الجزائر (2001-2009) مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير – تخصص نقود ومالية جامعة دالي ابراهيم – الجزائر 2010.
- دروابي مسعود – السياسة المالية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي حالة الجزائر (1990-2004) أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر 2006.
- رئيس المفتشية العامة للمالية 2012/04/03 [Http://akhbar-marwab-com](http://akhbar-marwab-com)
- سالكي سعاد، دور السياسة في جنوب الاستثمار الأجنبي المباشر – دراسة بعض دول المغرب العربي - طروحة لنيل شهادة الماجستير في التسيير الدولي للمؤسسات، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان – الجزائر 2011.
- سورة الإسراء، الآية 26
- سورة الأعراف الآية 31.
- في بعض الحالات يجب إضافة ترخيصات إدارية خاصة كسواء الأسلحة يتطلب رخصة من وزارة الداخلية تسمى هذه الرخصة بالرخص الإدارية والتقنية.
- قانون 11 – 10 المؤرخ في 22-06-2011 الصادر في 03-07-2011 المتعلق بالبلدية، جريدة رسمية عدد 37.
- قانون 84.21 المتضمن قانون المالية.
- قانون المالية 84-17 المؤرخ في 07/07/1984 الذي يعد القانون الأساسي لقوانين المالية، جريدة رسمية رقم 80، والمتمم بالقانون 90-21.
- منتدى إشراق الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية. [Http://malina.yoo7.com](http://malina.yoo7.com)

. منتدى التمويل الإسلامي، مقدم علوم التسيير، وتسيير واقتصاد.

- 1^{ère} édition imprimerie reluire maison France 1972
- Ali bissad, manuel de la comptabilité publique école nationale des impôts – Kolea Algérie 2001.
- Article 02 du décret exécutif N°92-214 novembre 1992 modifier et complété, relatif au contrôle préalable des dépenses engagées.
- Article 02 du décret exécutif N°92-214 novembre 1992 relatif au contrôle préalable des finances publique conçue par Mer KATECHE Ahcen – chef du bureau des dépenses publique direction régional du trésor – Setif.
- Droit budgétaire et comptabilité publique
- F.BERNARD, GAYAUD, L.ROUSSEAU, contrôle interne, 3^{ème} édition Mascina, Paris – France 2010.
- Instruction N°15 recueil des instructions et circulaires DSC – Alger 2006 « modalités d’application des disposition de l’article 59 de la loi N°05-16 du 31/12/2005 portant la loi de Finance.
- Guide du contrôleur financier des dépenses engagées - ministère des finances - direction général du budget - Setif - Alger 1999.

فهرس المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع
	مقدمة
	الفصل الأول: الميزانية العامة و النفقات العمومية
	تمهيد
01	المبحث الأول: ماهية الميزانية العامة للدولة
01	المطلب الاول: تعريف و نشأة الميزانية للدولة
01	الفرع الاول: تعريف الميزانية العامة
03	الفرع الثاني: نشأة و تطور الميزانية العامة
07	الفرع الثالث: خصائص الميزانية العامة للدولة
09	المطلب الثاني : دورة الميزانية العامة
09	الفرع الأول : اعداد الميزانية العامة
12	الفرع الثاني: اعتماد الميزانية العامة للدولة
14	الفرع الثالث : تنفيذ الميزانية العامة
16	المطلب الثالث: أهداف الميزانية العامة و مبادئها
16	الفرع الأول: أهداف الميزانية العامة
18	الفرع الثاني: مبادئ الميزانية العامة
20	المطلب الرابع: الأعوان المكلفون بتنفيذ الميزانية العامة
21	الفرع الأول : الأمر بالصرف
24	الفرع الثاني: المحاسب العمومي
30	المبحث الثاني: النفقات العمومية
30	المطلب الأول: تعريف النفقة العامة وعناصرها الأساسية
30	الفرع الأول : تعرف النفقة العامة

31	الفرع الثاني :عناصر النفقة العامة
33	المطلب الثاني : صور النفقة العامة و قواعدها
33	الفرع الأول: صور النفقات العامة
34	الفرع الثاني: قواعد النفقات العامة
الفصل الثاني: الرقابة المالية على تنفيذ الميزانية في المؤسسات العمومية	
39	المبحث الأول: ماهية الرقابة المالية
39	المطلب الأول: تعريف و نشأة الرقابة المالية
39	الفرع الأول: المفهوم العام للرقابة
41	الفرع الثاني: تعريف الرقابة المالية
43	الفرع الثالث: نشأة و تطور الرقابة
48	المطلب الثاني:أهمية الرقابة المالية و أهدافها
48	الفرع الأول:أهمية الرقابة المالية
49	الفرع الثاني:أهداف الرقابة المالية
50	المطلب الثالث: خطوات الرقابة المالية
50	الفرع الأول: وضع المعايير
50	الفرع الثاني: قياس مستوى الأداء الفعلي
50	الفرع الثالث:تصحيح الانحرافات عن المعايير و الخطط
51	المطلب الرابع: المقومات الاساسية للرقابة المالية
51	الفرع الأول: المقومات الاساسية لنظام الرقابة المالية
52	الفرع الثاني: المقومات الاساسية لمن يتولى مهمة الرقابة المالية
52	المطلب الخامس: أنواع الرقابة المالية ووسائلها
52	الفرع الأول: انواع الرقابة المالية

60	الفرع الثاني: وسائل الرقابة المالية
60	المبحث الثاني: هيئات الرقابة في الجزائر و آلياتها
60	المطلب الأول: المراقب المالي
61	الفرع الأول: تنظيم المراقب المالي و مهامه
62	الفرع الثاني : مجال تطبيق الرقابة و آلياتها
65	الفرع الثالث: نتائج الرقابة
66	المطلب الثاني: المفتشية العامة للمالية
67	الفرع الأول: نشأة و تطور المفتشية العامة للمالية
68	الفرع الثاني تنظيم المفتشية العامة و صلاحيتها
69	الفرع الثالث: آليات و فعالية الرقابة في المفتشية العامة و نتائجها
72	المطلب الثالث: المجلس الوطني للمحاسبة
72	الفرع الاول: نشأة و تطور المجلس الوطني للمحاسبة
73	الفرع الثاني : تنظيم مجلس المحاسبة و مهامه
76	الفرع الثالث: مجال رقابة مجلس المحاسبة و آلياتها
	الخاتمة
	قائمة المراجع
	الفهرس