

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد بوضياف - المسيلة -

ميدان: الحقوق و العلوم السياسية

فرع: القانون العام

تخصص: دولة و مؤسسات عمومية



كلية الحقوق و العلوم السياسية

قسم الحقوق

رقم:

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي

اعداد الطلبة: - بخي مفتاح

- سويح عصام

تحت عنوان

رقابة الاعتمادات المالية للدولة

لجنة المناقشة:

رئيسا

جامعة المسيلة

الدكتور زناتي مصطفى

مشرفا

جامعة المسيلة

الدكتور عليوة سليم

مناقشا

جامعة المسيلة

الدكتور قاوي السعيد

السنة الجامعية : 2018/2017

مقدمة

قال الله تعالى " يُوسُفُ أَيُّهَا الصَّادِقُ افْتِنَا فِي سَبْعِ بَقَرَاتٍ سِمَانٍ يَأْكُلُهُنَّ سَبْعٌ عِجَافٌ وَسَبْعِ سُنبُلَاتٍ

خُضْرٍ وَأُخَرَ يَابِسَاتٍ لَّعَلِّي أَرْجِعُ إِلَى النَّاسِ لَعَلَّهُمْ يَعْلَمُونَ (46) سورة يوسف .

حيث وازن سيدنا يوسف عليه السلام من خلال تفسيره رؤيا الملك بين استهلاك القمح و انتاجه لمدة أربعة عشر عاما فدرأت موازنته اخطار المجاعة لسبع سنين و بقي منه احتياطي لذرته في سنة لاحقة و على اثر ذلك طلب سيدنا يوسف عليه السلام من الملك تعيينه وزيرا للمالية ضمن الادارة الملكية و قد سمي من يتولى مالية الدولة آنذاك العزيز لقولـه تعالى : **قَالَ اجْعَلْنِي عَلَى خَزَائِنِ الْأَرْضِ ۗ إِنِّي حَفِيظٌ عَلِيمٌ**

(55) سورة يوسف .

و على اثر ذلك و نظرا لأهمية الموازنة العامة و المالية العامة في مجمل حياتنا السياسية و الاقتصادية و الاجتماعية و قد اخترنا موضوع دراستنا في نطاقنا و مجالنا المحدد بالاختصاص و كما هو معلوم فان ما تتطرقنا له في مذكرتنا هذه ينظر له من زوايا متعددة من حيث تداخل العلوم فيما بينها , فيختص بهذا المجال علم الاقتصاد و المحاسبة و العلوم المالية و المعرفية فضلا عن القانون الا أنه تم التركيز في هذا العمل على الجانب القانوني .

و قد اعتمدنا في بحثنا هذا المنهج التحليلي لأن الأقرب في تحليل المادة القانونية و آثارها باعتباره أهم مناهج البحث العلمي في المواد الانسانية .

فنظرا لتغير دور الدولة من الحارسة التي يتمثل دورها الرئيسي في توفير الأمن الداخلي و الخارجي و القضاء دون تدخل في جوانب الحياة الاقتصادية و الاجتماعية. الى الدولة المتدخلة في مختلف جوانب الحياة الاقتصادية و السياسية و الاجتماعية و الثقافية مما أدى الى ازدياد حجم النفقات العامة .

و كما هو معلوم فان النفقات العامة تهدف الى اشباع الحاجات العامة و كلما ازداد حجم الانفاق العام الذي تقوم به الدولة من خلال قطاعاتها العامة كلما زاد حجم الخدمات المقدمة و من هنا تظهر أهمية موضوع الرقابة على الاعتمادات المالية للدولة .

... / ...

و رقابة الاعتمادات المالية للدولة مرت بمراحل تاريخية هامة اختلفت باختلاف النظام السياسي و المالي و طبيعة النشاط الاقتصادي للدولة و ما حدث في المجتمعات من تطورات مهمة على صعيد الحياة المالية و الاقتصادية و التوسع في نطاق الخدمات العامة و ما رافقها من توسع في نفقات الدولة و موازنتها العامة و حسن الرقابة عليها ضمانا مهما لحفظ الاموال العامة و تحقيق مصالح افراد المجتمع . و تتجلى أهمية الرقابة على تنفيذ الاعتمادات المالية للدولة كونها وسيلة فعالة لحماية موارد الدولة في سبيل تحقيق الصالح العام من جوانبه السياسية و الاقتصادية و الاجتماعية التي يتوقف عليها تقدم المجتمع و صلاحه و محاربة الفساد المالي و الاداري .

تزاوّل الدولة وظائفها المختلفة لمواجهة المتطلبات العمومية . لذلك تحتاج لوسائل مادية و بشرية اذ تعتبر الأموال العمومية الدعامة الأساسية للتنمية الاقتصادية لأي دولة تسعى للرقى و بلوغ أهدافها. فان فكرة تسيير الأموال ليست حديثة أو مرتبطة بدولة متقدمة و انما سادت في المجتمعات القديمة حتى و ان اختلفت من حيث الحجم و طرق التسيير , اذ تعتبر عملية الانفاق و التحصيل عملية ضرورية و لازمة لكل دولة تسعى للتقدم و تحقيق التنمية الاقتصادية و الاجتماعية و تجسيد ذلك من خلال الميزانية .

فلقد عرفها القانون العضوي رقم: 17/84 المؤرخ في: 17/07/1984 المتعلق بقوانين المالية المعدل و المتمم لاسيما المادة السادسة منه (تشكل الميزانية العامة للدولة من ايرادات و نفقات نهائية بمقتضى قانون المالية المحدد سنويا و الموزعة وفقا للأحكام التشريعية و التنظيمية المعمول بها) . في حين نصت المادة الثالثة من القانون رقم: 05/88 المؤرخ في: 12/01/1988 المعدل و المتمم للقانون 17/84 (يقر و يرخص قانون المالية للسنة بالنسبة لكل سنة مدنية مجمل موارد الدولة و أعبائها)

فالسلطة التنفيذية هي المختصة و المخول لها قانونا للقيام بعملية تحضير مشروع قانون المالية و يتدخل البرلمان بدوره بآليات قانونية من خلال لجنة المالية و الميزانية التي تقوم بدور هام في العملية و ذلك لدراسة المشروع و ادخال تعديلات عليه ثم يتم التصويت و المصادقة و من ثمة يصبح اعتمادا ماليا قانونيا .

و تسعى الدولة الى موازنة ايراداتها المحصلة مع نفقاتها العامة وفق آلية تسمى بالموازنة العامة للدولة و التي بعد اجازتها و ترخيصها من طرف السلطة المختصة تصبح اعتمادات مالية و اعتمادها يتيح للسلطة التنفيذية شرعية استعمالها و تحقيق انفاقها .

... / ...

و من هذا المنطلق يمكن طرح الاشكالية التالية :

- مفهوم الاعتمادات المالية و آليات مراقبتها _____ ؟

و للاجابة على هذه الاشكالية اتبعنا خطة مقسمة الى فصلين يتناول الفصل الأول الرقابة بأنواعها بصفة عامة أما الفصل الثاني فقد تناولنا فيه مراقبة الاعتمادات المالية و آليات الرقابة المطبقة .

تشكرات

نحمد الله العلي القدير على توفيقنا في عملنا هذا و في توفيقه لنا في مسارنا الدراسي و في حياتنا عموما .
نشكر والدينا الكريمين على رضاها عنا و الدعاء لنا .

نتقدم بحالص الشكر للجنة المناقشة الممثلة في:الدكتور زناحي مصطفى رئيسا و الدكتور قاوي السعيد عضوا
مناقشا

نشكر أستاذنا المشرف الدكتور عليوة سليم على ما بذله من جهد في تقويم عملنا و اخراجه بالشكل
المطلوب من خلال نصائحه و توجيهاته القيمة .

نشكر الأستاذ بودور و الاستاذ لجلط و الأستاذ عجايبي و كل أساتذتنا الكرام .

نشكر كل طلبة السنة الثانية ماستر و على الخصوص طلبة فرع دولة و مؤسسات عمومية .

نشكر كل طاقم الأسرة الجامعية لجامعة محمد بوضياف بالمسيلة .

الفصل الأول : مفهوم الرقابة على الإعتمادات المالية

ان تعدد أنواع الرقابة المالية و تسمياتها و مفاهيمها جاءت نتيجة للزاوية التي ينظر اليها و أن الكلام على أنواع الرقابة لا يعني استقلالية كل نوع من أنواع الرقابة و جعلها رقابة قائمة بذاتها , و البحث في أنواع الرقابة لا يتعارض مع واقع مفهوم الرقابة من الناحية النظرة أو العملية و لا من طبيعة وظائفها أو أسلوب تأديتها , فالرقابة المالية تنقسم الى شاملة و انتقائية أين تقسم الرقابة الشاملة الى تفصيلية و اجمالية في حين تقسم الرقابة الانتقائية الى عشوائية و عنقودية .

المبحث الأول : تعريف الرقابة و الرقابة المالية

لوقوف على تحديد مفهوم الرقابة المالية التي تخص موضوع بحثنا فلا بد من تحديد مفهوم الرقابة أولا ثم تحديد مفهومها كصورة من صور الرقابة ثانيا , لقد أصبح موضوع تحديد مفهوم للرقابة مشكلة من أهم المشكلات التي صادفت الفكر القانوني و الاقتصادي ذلك لأن تحديد معنى محدد أو الاتفاق على مفهوم واحد لمصطلح الرقابة أمر من الصعوبة بالرغم من التعاريف المتعددة التي أتى بها رجال الفكر القانوني و الاقتصادي مما دفع بعضهم الى استعمال مصطلح الرقابات بدل عن مصطلح الرقابة¹

المطلب الأول : تعريف الرقابة لغة

تعني كلمة الرقابة في اللغة معان عدة فهي تعني قوة أو سلطة التوجه أو الأمر و هي تعني المراجعة و التفتيش و الاختبار و تأتي كذلك بمعنى السهر أو الملاحظة أو الحراسة أو المحافظة أو الانتظار أو الرصد²

و من أسماء الله الحسنى الرقيب و هو الحافظ الذي لا يغيب عليه الشئ و قد ورد لفظ الرقابة في سور عدة من القرآن الكريم

كقوله تعالى " **وَيَا قَوْمِ اعْمَلُوا عَلَىٰ مَكَانَتِكُمْ إِنِّي عَامِلٌ ۗ سَوْفَ تَعْلَمُونَ مَن يَأْتِيهِ عَذَابٌ يُخْزِيهِ وَمَنْ هُوَ كَاذِبٌ ۗ وَارْتَقِبُوا إِنِّي مَعَكُمْ رَقِيبٌ (93)** " ³

و قال تعالى " **مَا يَلْفِظُ مِن قَوْلٍ إِلَّا لَدَيْهِ رَقِيبٌ عَتِيدٌ (18)** " ⁴

¹ ا عبد الباسط علي جاسم الزبيدي - المالية العامة و الموازنة العامة - المكتب الجامعي الحديث - الاسكندرية 2015 ص 242 .

² لسان العرب لابن منظور , دار لسان العرب , بيروت 1970 ص 424 , البحر المحيط , الجزء الأول , القاهرة 1952 , ص 77 .

³ سورة هود , الآية 93 .

⁴ سورة ق , الآية 18 .

المطلب الثاني: تعريف الرقابة اصطلاحا

لقد تباينت تعريفات الرقابة الى الحد الذي يمكن معه القول أنه لا يكاد يتفق اثنان على تعريف واحد , و قد أدت صعوبة تحديد مفهوم معين و محدد لمصطلح الرقابة لدى بعضهم الى أن يجمعوا عن تعريف مفهوم الرقابة بذاته و أن يلجئوا الى نسبته لأوصاف أخرى و تعريفه عن طريق العناصر التي يتكون منها , كالمهدف من هذه الرقابة أو تعريفها عن طريق الوسائل و الأساليب التي تمارس بها أو تعريفها عن طريق الجهة التي تتولى عملية الرقابة¹

الفرع الأول: الرقابة من خلال الوسائل و الأساليب التي تمارس بها

عرفت الرقابة من خلال الوسائل و الأساليب التي تمارس بها عدة تعاريف و من هذه التعاريف أنها " مجموعة الاجراءات و الوسائل التي تتبع لمراجعة التصرفات المالية و تقييم عمل الأجهزة الخاضعة للرقابة و قياس مستوى كفاءتها و قدرتها على تحقيق الأهداف الموضوعية و التأكد من أن الأهداف المحققة هي ما كان يجب تحقيقه و ان تلك الاهداف تحققت وفق الخطة الموضوعية و خلال الأوقات المحددة لها²

و عرفت كذلك على أنها الوسائل الكفيلة بالتحقق من أن العمل يسير فعلا نحو تحقيق الأهداف و أن المتحقق لا يقل عن المرسوم³

و عرفت أيضا بأنها الوظيفة الادارية الخاصة بقياس و تصحيح أداء المرؤوسين للتأكد من ان أهداف المنشأة و الخطط الموضوعية لتحقيقها قد تم انجازها , و مما يؤخذ على هذه التعاريف أنها قصرت مفهوم الرقابة على الأدوات المستخدمة في تحقيقها , و لكن الحقيقة أن المفهوم الوظيفي للرقابة يختلف عن الأدوات و الوسائل المستخدمة في أداء الوظيفة .

¹ عبد الباسط علي جاسم , مصدر سابق ص 243 .

² محمد يونس الصائغ . ماهية الرقابة المالية , مجلة الرافدين للحقوق , العدد 23 – 2004 ص 196 .

³ محمد توفيق محمد دسوقي , دراسة تحليلية للرقابة من خلال تقييم الاداء و دور جهاز الرقابة المالية , جامعة الدول العربية, المنظمة العربية للعلوم الادارية , الاسكندرية 1977 , ص 04 .

الفرع الثاني: الرقابة من خلال الهدف

عرفت الرقابة من خلال الهدف عدة تعاريف و من هذه التعاريف أنها " أداة ادارية تستهدف ضمان سير الأعمال في الاتجاه الصحيح , و أن الامكانيات المادية و البشرية يتم استخدامها بالطريقة التي تمكن الادارة من الوصول الى الأهداف المرسومة بكفاءة و فعالية ¹ , و عرفت كذلك على أنها التحقق من اتمام التنفيذ وفقا لمقررات الخطة و في حدود التعليمات و القواعد الموضوعية و ذلك بقصد اكتشاف الأخطاء و تصحيحها و تفادي تكرارها ² , و عرفت على أنها " فحص الأداء و تحليل لأي انحرافات تظهر و اعلام المختصين بوجود الانحرافات و ما يجب اتباعه ازاء هذه الانحرافات ³ .

و مما يؤخذ على هذه التعاريف أنها عرفت الرقابة من خلال الهدف و كذلك بكونها قاصرة , فالتعريف الأول حصر الرقابة في الادارة فقط و كذلك جعل دور الرقابة هو التأكد من الموارد المادية و البشرية في استخدامها الأمثل و مما يؤخذ على التعريف الثاني أنه جعل المهمة الأساسية للرقابة هو التحقق من أن التنفيذ قد تم في حدود التعليمات في الوقت الذي يمكن فيه للرقابة أن يكون دورها تقييم هذه القوانين و التعليمات و الأنظمة ذاتها و دراسة مدى صلاحيتها و الاقتراح بتعديلها أو الغائها ان لزم الأمر و مما يؤخذ على التعريف الثالث أنه قصر دور الرقابة على فحص الانحرافات و تحليلها و الاعلام بهذه الانحرافات مما يجعل من الرقابة وظيفة استشارية .

¹ كمال جعفر المفتي . الرقابة و تقييم الأداء, معهد الادارة في المملكة العربية السعودية 1985 ص 10

² عبد الأمير شمس الدين , الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية , جامعة القاهرة 1977. ص 28 .

³ محمد توفيق محمد دسوقي, مصدر سابق ص 03 .

الفرع الثالث : الرقابة من خلال الجهة التي تمارسها

هناك من عرف الرقابة من خلال الجهة التي تمارسه و من هذه التعريفات تعريف الدكتور محمد كوفياتية اذ عرف الرقابة على أنها تلك التي تتم من قبل جهة مستقلة و تستهدف ضمان سلامة التصرفات المالية و المحاسبية و الادارية و التأكد من مشروعية النفقة و اتفاتها مع الأحكام و القوانين النافذة , و مقارنة نتائج التنفيذ بالخطط الموضوعة و قياس مستوى نتائج الأفعال بما كان مستهدفا تحقيقه بالاستناد الى معدلات الأداء و دراسة أسباب الانحرافات و معالجتها¹ , و مما يؤخذ على هذا التعريف أنه مطول و قصر الرقابة على التي يتم تنفيذها من قبل جهة مستقلة في الوقت الذي تمارس الرقابة من الادارة أو السلطة التنفيذية , و مما تجدر الاشارة اليه أن هناك بعض التعاريف للرقابة تضمنت الاتجاهات الثلاث الواردة سابقا كما في تعريف الدكتور فؤاد العطار الذي عرف الرقابة على أنها " وظيفة تقوم بها سلطة مختصة بقصد التحقق من أن العمل يسير وفقا للأهداف المرسومة بكفاءة و في الوقت المحدد لها² , و عرف الدكتور عبد السلام بدوي الرقابة على أنها (مجموعة من العمليات تقوم بها أجهزة معينة للتأكد من تحقيق الهيئات الخاضعة للرقابة لأهدافها بكفاءة مع اعطاء هذه الأجهزة سلطة التوجيه باتخاذ القرارات المناسبة و التي تضمن سير العمل³

و على هذا الأساس فان الرقابة لا تعرف بمعزل عن التخطيط , فلا تنفيذ للتخطيط بدون رقابة و لا رقابة بدون تخطيط , فالتخطيط و الرقابة متلازمان لا يفترقان في أي عمل ووجود الرقابة لازم للتخطيط , ووجود التخطيط أساسي لعمل الرقابة .

¹ محمد كوفياتية- الرقابة المالية و دورها الاقتصادي في القطاع العام , سوريا 1991 , ص 09 .

² فؤاد العطار . القضاء الاداري . دار النهضة العربية - الاسكندرية 1977 , ص 316 .

³ عبد السلام بدوي . الرقابة على المؤسسات العامة . مكتبة أمجلو المصرية . القاهرة . ص 91 .

الفرع الرابع : الرقابة المالية

أما عن تعريف الرقابة المالية التي تعد نوعا من أنواع الرقابة فقد تعددت تعريفاتها هي الأخرى ومن هذه التعريفات أنها (الأنشطة التي تركز على تحديد المتحقق و مقارنتها بالمخطط في سبيل حصر الفروقات و تحديد الانحرافات و الوقوف على اسبابها و اقتراح معالجتها¹

و عرفت الرقابة المالية على أنها تطبيق المعلومات المحاسبية بغرض التنظيم و اختبار و مقارنة و عرض المعلومات الاحصائية من جميع السجلات ذات العلاقة لمساعدة الادارة في وضع القرارات اللازمة لتنفيذ و اجراء العمل و قد عرفها المؤتمر العربي الأول للرقابة المالية على أنها (منهج علمي كامل يتطلب التكامل و الانتماء بين المفاهيم الاقتصادية و المحاسبية و الادارية , تهدف الى التأكد من المحافظة على الأموال العامة و الرفع من كفاءة استخدامها و تحقيق الفعالية في النتائج المحققة على أن يقوم بهذه المهمة جهاز مستقل ينوب عن السلطة التشريعية و غير خاضع للسلطة التنفيذية) هذا من جهة و من جهة أخرى لم يقتصر هذا التعريف عن هدف الرقابة في الحفاظ على المال العام فحسب و هو ما يعرف بالرقابة التقليدية , بل جعل من أهداف الرقابة أيضا رفع كفاءة استخدامها و تحقيق الفاعلية في ذلك و هو مكان يعرف بالرقابة في مفهومها الحديث .

¹ فيصل فخري مرار , الرقابة المالية العليا نحو أسلوب متطور, جامعة الدول العربية , المنظمة العربية للعلوم الادارية , الاسكندرية , ص07

المبحث الثاني : أنواع الرقابة المالية و أساليبها .

ان تعدد أنواع الرقابة المالية و تسمياتها جاءت نتيجة للزاوية التي ينظر اليها و أن الكلام على أنواع الرقابة لا يعني استقلالية كل نوع من أنواع الرقابة و جعلها رقابة قائمة بذاتها و البحث في أنواع الرقابة لا يتعارض مع واقع مفهوم الرقابة من الناحية النظرية أو العملية ولا عن طبيعة وظائفها أو أسلوب تأديتها¹ , و لقد قسمت الرقابة المالية الى عدة تقسيمات نستعرضها كآآتي:

المطلب الأول : الرقابة المالية من حيث الزمن ومن حيث الموضوع .

الفرع الاول : الرقابة المالية من حيث الزمن .

تنقسم الرقابة المالية لتنفيذ الاعتمادات من حيث وقت ممارستها بالنسبة لتنفيذ العمليات المالية الخاضعة للرقابة الى ثلاثة أنواع: الرقابة السابقة على التنفيذ و الرقابة المتزامنة مع التنفيذ و الرقابة اللاحقة على التنفيذ وستتطرق لها كآآتي :

01 : الرقابة السابقة على التنفيذ .

تمثل هذه الرقابة في اجراء عملية المراجعة و الرقابة قبل الصرف , اذ لا يجوز وفقا لهذا الأسلوب لأية وحدة تنفيذية الارتباط بالالتزام , أو القيام بدفع أي مبلغ قبل الحصول على موافقة الجهة المختصة في الدولة و لذا فهي تسمى (بالرقابة الوقائية) و قد تتولى هذا النوع من الرقابة ادارة داخلية أو جهاز خارجي كما هو الحال في المملكة المتحدة و ايطاليا و بلجيكا² و تأخذ الرقابة السابقة اشكال عدة هي:

أ- اقرار مبدئي بصحة عمليات معينة من الناحية القانونية و قبل وقوع هذا الارتباط .

ب- الاقرار بأن الارتباط يقع في حدود الانفاق المقرر كما و نوعا .

ج- الاقرار النهائي عند دفع المبلغ عند تنفيذ الالتزام للتأكد من أن العمل الذي اتفق عليه قد تم وفقا لما هو مطلوب .

¹ فهمي محمود شكري , الرقابة المالية العليا. دار المجدلاوي . ط2 . عمان 1985. ص 21 .

² عادل أحمد حشيش . أصول الفن المالي للاقتصاد العام . دار المطبوعات الجامعية . الاسكندرية . ص 56 .

و لقد اهتمت الاعلانات و المنظمات الدولية الخاصة بالرقابة المالية بهذا النوع من الرقابة و أكدت على ضرورته , حيث جاء في اعلان (ليما) بشأن المبادئ الأساسية للرقابة المالية 1977 (أن الرقابة السابقة أمر ضروري من أجل ادارة الأموال العامة ادارة سليمة و عند ممارستها من هيئات الرقابة المالية العليا تكون ذات فائدة و ذلك لكونها قادرة على منع المخالفة قبل وقوعها , لكن الجانب السلبي يتمثل في تعقيد تطبيق العمل و ضياع المسؤولية التي يحكمها القانون العام , بيد أن تطبيق هذا النوع يعتمد على الوضع القانوني للظروف و المتطلبات الخاصة بذلك البلد , و قد جاء في توصيات المؤتمر الدولي الأول للأجهزة العليا للرقابة المالية INTOSAL المنعقد في هافانا سنة 1953 فيما يخص الرقابة السابقة (المانعة) أن المؤتمر يرى ¹ :

- أهمية الحاجة الى الرقابة المسبقة على نفقات الأشخاص العامة .

- أيا كانت طريقة تطبيق الرقابة المسبقة فانه من الضروري القيام بهذه الرقابة بواسطة موظفين مستقلين استقلالاً تاماً عن الوحدات الخاضعة لهذه الرقابة .

- أنه من الأهمية أن تتكامل هذه الرقابة المسبقة بنظام مناسب للرقابة اللاحقة و جاء في توصيات المؤتمر الدولي الثاني للأجهزة العليا لرقابة المالية (INTOSAL) المنعقد في بروكسل 1956 أن المؤتمر يرى: ²

- ان أسلوب الرقابة المسبقة ضروري و لا بد منه لتحقيق التنفيذ السليم للموازنة العامة للدولة .

- ان الرقابة المانعة و المسبقة على النفقات العامة يمكن ممارستها سواء عند الارتباط بالنفقة أو قبل صرفها الفعلي .

- مع الأخذ في الحسبان الهيكل التنظيمي الخاص بكل دولة فان المؤتمر يرى امكانية تحقيق أسلوب الرقابة المسبقة عن طريق الأجهزة الحكومية أو عن طريق الجهاز الأعلى للمحاسبة نفسه .

¹ مرقس ابراهيم مسعد, المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية , جامعة الدول العربية , الاسكندرية 1977 ص26

² المصدر نفسه , ص18 .

و مما يؤخذ على الرقابة السابقة أن أية جهة ادارية لكي تمارس عملها تجب أن تكون لها شخصية معنوية مستقلة و هذا النوع من الرقابة ينقص من استقلال هذه المؤسسات و من الاعتراف بشخصيتها المعنوية و تحويلها الى هيئة لا تملك الا الاقتراح دون اقرار التنفيذ الذي يصبح بيد السلطة صاحبة الحق بالرقابة على المؤسسات¹

و كذلك يؤخذ على الرقابة السابقة أنها تؤدي الى تفشي الاهمال لدى القائمين بالإدارة نتيجة فقدانهم الشعور بالمسؤولية , و أن هذا الأسلوب يصعب معه مراجعة العمليات المالية في مجموعتها وفقا لهذا الأسلوب كأجزاء متفرقة و بالتالي فانه لا تتاح الفرصة لجميع أجزاء العملية الواحدة و فحصها للكشف عما يكون قد شابها من قصور أو انحراف كما أن الرقابة السابقة لا بد أن تتم في وقت قصير و الا أدت الى بطء في الاجراءات و تعطيل سير العمل في وحدات الاقتصاد العام مما قد يلحق بالمجتمع أضرارا تفوق ما قد يترتب على الرقابة السابقة من المزايا² و قد يترتب على الرقابة السابقة تقييد الرقابة اللاحقة بالنتائج التي توصلت اليها الرقابة السابقة على النفقات .

و لا يعني هذا التقليل من وجهة نظرنا من قدر الرقابة السابقة و أهميتها لكن نرى ضرورة ترك مهمة الرقابة قبل النفقات الى وحدات من داخل الادارة سواء كانت الجهة نفسها التي تقوم بالنفقة أم خارجة عنها (كوزارة المالية) و أن تقتصر الرقابة على الأجهزة المستقلة السابقة على الأمور الجوهرية ذات الأثر الكبير في اقتصاد الدولة .

و من مزايا الرقابة السابقة³ أنها تهدف الى ضمان حسن الأداء و تهدف الى التأكد من الالتزام بنصوص القوانين و التعليمات و الأنظمة , كما أنها تتحاشى وقوع الأخطاء و المخالفات عن طريق اتخاذ الاجراءات الاحتياطية قبل وقوعها .

¹ فهجي محمود شكري , الرقابة المالية العليا , مصدر سابق , ص 25 .

² عادل أحمد حشيش , مصدر سابق , ص 566 .

³ عادل فليح العلي , المالية العامة و التشريع المالي , الدار الجامعية للطباعة و النشر , الموصل , ص 567 .

02: الرقابة المتزامنة للتنفيذ

إذا كانت الرقابة السابقة تقع قبل عملية التنفيذ فإن الرقابة المتزامنة تقع في أثناء عملية التنفيذ و تتمثل هذه الرقابة بالمتابعة التي تجريها أجهزة الرقابة المتخصصة في الدولة على نشاطات السلطة التنفيذية المتعلقة بالنفقات العامة الواردة في موازنة الدولة¹ و تأخذ شكل الجرد و الزيارات التفتيشية أو الاشراف عليها و يتميز هذا النوع من الرقابة بالاستمرار و الشمول حيث يبدأ مع تنفيذ الأعمال و يتابع خطوات التنفيذ و كذلك بالقدرة على اكتشاف الخطأ و الازهال حال وقوعه فيساعد على اتخاذ ما يلزم من اجراءات تصحيحية² و تعد المتابعة في أثناء التنفيذ في المجالات الادارية التي يكون من المتعذر تلافي النتائج السلبية التي يترتب عن انحرافها أو القصور في آدائها³.

أما من الجهة التي تمارس هذه الرقابة فقد تكون تكون من داخل الوحدة الادارية أو من الوزارة المشرفة على أعمال الوحدات التنفيذية , و يختلف مستويات هذه الرقابة و كفاءتها حسب وفرة البيانات و التقارير المالية الصحيحة اللازمة , و سهولة الحصول عليها في الوقت و الكيفية المطلوبة و عليه فان الرقابة المتزامنة هي الرقابة التي تبدأ مع بداية عملية التنفيذ و تتزامن مع خطوات التنفيذ و تتبعها حتى انتهائها للوقوف على أوجه التقصير و معالجتها⁴.

¹ عبد الحي الرماضين , رقابة ديوان المحاسبة على النفقات العامة . كلية القانون . جامعة الموصل. 2000 ص 30 .

² محمد يونس الصائغ, مصدر سابق, ص 212 .

³ عامر الكبيسي . الادارة العامة بين النظرية و التطبيق , الجزء II , ط3, دار المثنى للطباعة, بغداد 1978 , ص 156 .

⁴ عبد الباسط علي جاسم الزبيدي . مصدر سابق , ص 252 .

03: الرقابة اللاحقة أو البعدية

و هي الرقابة التي تبدأ بعد انتهاء السنة المالية و قفل الحسابات و استخراج الحساب الختامي للدولة و تشمل هذه الرقابة النفقات و الإيرادات¹ و تتضمن هذه الرقابة المراجعة الحسابية و المستندية لكافة العمليات المالية لكشف التلاعب بالأموال العامة, و تمارس هذه الرقابة الإدارة ذاتها صاحبة التصرف أو قد تمارسها هيئة مستقلة , و تمتاز هذه الرقابة بتلافي كل العيوب و أنها مجرد عمل تأريخي فهي عملية تسجيل المخالفات بعد وقوعها و تفتح المجال للمحاورة بين جهات المراقبة و الجهات الإدارية² و الحقيقة أن هذا النوع من الرقابة لا يقتصر على الرقابة التي تبدأ بعد نهاية السنة المالية فقط فلا توجد نصوص قانونية تلزم اجراء الرقابة اللاحقة بعد السنة المالية و عليه يمكن تعريف الرقابة اللاحقة بأنها عملية مراجعة و فحص المعاملات الحسابية و المالية و أي نشاط اقتصادي تقوم به الإدارة في المرحلة اللاحقة لإتمام عملية التنفيذ³, و لتفعيل دور هذه الرقابة و تجنب الانتقادات الواردة فيجب أن تقوم بهذه الرقابة هيئة مستقلة عن السلطة التنفيذية و تتمتع بسلطات قضائية فيما يخص المسائل المالية و منح موظفيها الضمانات و الحصانات بما يجعلهم بمنأى عن أي اجراء تعسفي قد يتعرضون له بسبب وظائفهم , و ممارسة هذه الرقابة مباشرة بعد انتهاء التنفيذ للتمكين من اكتشاف المخالفات المالية ان وجدت و تحديد المسؤول و كذلك محاسبته .

¹ حامد عبد المجيد دراز. مبادئ المالية العامة . الدار الجامعية , الاسكندرية . ص 106 .

² حبيب الهرمزي . الرقابة على المؤسسات العامة في التشريع العراقي . مطبعة بغداد 1977 . ص 86 .

³ عبد الباسط علي جاسم الزبيدي . مصدر سابق , ص 253 .

الفرع الثاني : الرقابة المالية من حيث الموضوع

كانت الرقابة حين نشأتها مجرد رقابة تقليدية على تنفيذ الاعتمادات المالية أما في الوقت الحاضر فتصب هذه الرقابة الى رقابة مشروعية و رقابة محاسبية و رقابة اقتصادية , و لم تظهر هذه الصور من الرقابة دفعة واحدة بل مرت بمراحل كثيرة من التطورات و هذا ما سنتناوله فيما يلي :

01 : رقابة المشروعية

تعرف المشروعية على أنها صفة كل ما هو مطابق للقانون , و عليه فان الاجراءات و التصرفات التي تتخذها السلطة التنفيذية لا تتمتع بحماية القانون و لا تكون لها أية قيمة ما لم تكن متوافقة مع القواعد النافذة بمعنى آخر لا يجوز للإدارة أن تقوم بأي عمل قانوني أو مادي الا وفقا للقانون أو بتحويل منه¹ مما تقدم يمكننا تعريف رقابة المشروعية بأنها مدى مطابقة تصرف الادارة مع القانون بمفهومه العام و الواسع وتنصرف رقابة المشروعية الى التصرف المالي من حيث النفقات و الايرادات .

02: الرقابة المحاسبية

هي الرقابة التقليدية التي تقتصر على مراقبة الحسابات و تنفيذ الموازنة فهي مراجعة حسابية مستندية بحتة بقصد التحقق من أن النفقات قد تمت وفقا لبنود اعتمادها و في الأغراض المخصصة لها , و أنها قد صرفت لمستحقيها بمستندات سليمة معتمدة وفقا للقوانين و اللوائح المالية فهدفها هو التأكد من سلامة الاجراءات و صحة مستندات النفقة², كما تهدف الرقابة المحاسبية الى بذل أقصى جهد لاكتشاف الأخطاء الفنية و الغش و التزوير و المخالفات المالية .

¹ عبد الباسط علي جاسم الزبيدي. مصدر سابق , ص 253 .

² حامد عبد المجيد دراز. مصدر سابق , ص 217 .

03 : الرقابة الاقتصادية

هي تلك الرقابة التي لا تقتصر على الجانب الحسابي أو التأكد من مشروعية عمل الإدارة لكنها تتجاوز ذلك الى تقويم النشاط الحكومي نفسه , فهي تبحث عن مدى تحقيق أهداف الموازنة و بالتالي مدى تحقيق الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية للمجتمع كما تهدف الرقابة الاقتصادية في دراستها للكشف عن مدى كفاءة الوحدات الادارية , و الرقابة الاقتصادية تتضمن رقابة الفاعلية التي تعني الرقابة على مدى تحقيق الأهداف المرجوة¹ .

المطلب الثاني: الرقابة المالية من حيث الوظيفة أو الجهة التي تمارسها

الفرع الأول: الرقابة المالية من حيث الوظيفة

تقسم الرقابة المالية من حيث سلطتها أو الصفة التي تمارس بها الى نوعين هما الرقابة المالية الادارية و الرقابة المالية القضائية .

01- الرقابة المالية الإدارية

لا يقصد بهذا النوع من الرقابة تلك التي تطلق على الرقابة الادارية و التي تنصب على الناحية الادارية فتكشف عن الثغرات التي تعتري النظم و القوانين و اللوائح و القرارات الادارية و ما يكون قد نتج عن تطبيقها من مخالفات ادارية , و اقتراح وسائل العلاج بل يقصد بها أن هذه الرقابة تمارس بصفة ادارية على الملائمة و تقويم الأداء و فاعليته و تكون فيها نتائج الرقابة غير ملزمة (استشارية) سواء قدمت من طرف السلطات العليا في الدولة أو جهات موضوع الرقابة , و يتضمن تقرير التنبيه على الأخطاء و

¹ سيروان الزهاوي , مصدر سابق ,ص 82 .

الكشف عن المخالفات و طلب اتخاذ الاجراءات بشأنها و قد تمارس هذه الرقابة من الأجهزة العليا للرقابة التي تتمتع بالصفة القضائية و بالصفة الادارية معا¹.

02 : الرقابة المالية القضائية

تعرف الرقابة القضائية بأنها تلك الرقابة التي تتولاها أجهزة ادارية تأخذ الطابع القضائي و تتولى ممارسة هذه الرقابة عادة أجهزة رقابة مالية عليا في الدولة و غالبا ما يتبع السلطة التشريعية , كما هو الحال في محكمة الحسابات الفرنسية و الايطالية و البلجيكية و ديوان و مجالس المحاسبات العربية في الجزائر و لبنان و المغرب و تونس ان الاختصاص القضائي للرقابة المالية ينحصر في الحكم على الحسابات العامة و الحكم بالغرامة على المخالفين في التصرفات المالية الخاصة بالأموال العامة , ما يوجه لهذه الرقابة من نقد أنها تحكم على الأعمال المالية بعد انتهائها لذلك فان هذا النوع من الرقابة لا يتضمن رقابة سابقة أو مرافقة² و عليه فالرقابة المالية القضائية تعد من أفضل أنواع الرقابة على المال العام على الرغم من أن هذا النوع متقد لكونه يشمل الرقابة اللاحقة فقط و على الرغم فهو أفضل من الرقابة الادارية لأن الكشف على المخالفة ربما لا يعني شيئا بالنسبة لمرتكبيها و هو في الغالب عالم بما لم تصاحبه الوسائل الكفيلة بإزالة أسباب المخالفة و محاسبة المتسبب فيها .

الفرع الثاني : الرقابة المالية من حيث الجهة التي تمارسها

وفقا لهذا التقسيم تقسم الرقابة المالية من خلال الجهة التي تمارس عملية الرقابة الى رقابة خارجية و رقابة داخلية كالآتي :

01: الرقابة الخارجية

¹ فهمي محمود شكري. مصدر سابق , ص 32 .

² فهمي محمود شكري. مصدر سابق , ص (33- 34) .

قد تمارس الرقابة من داخل الادارة التي تقوم بالتصرف المالي و قد تنهض بها جهة خارجة عن الادارة و هي تعرف بانها (رقابة السلطة التشريعية على السلطة التنفيذية¹) و عرفت كذلك على أنها (نشاط تقييمي مستقل عن السلطة التنفيذية يهدف الى التأكد من صحة العمليات المالية و البيانات المحاسبية و مشروعيتها² , و السؤال الذي يطرح نفسه ما هو الحق الذي تستند اليه السلطة التشريعية في رقابة أعمال السلطة التنفيذية .

لابد من القول أن السلطة التشريعية تستمد حقها في الرقابة على أعمال السلطة التنفيذية من كونها تمثل الشعب الذي يملك هذه المؤسسات و يكون من مصلحته أن يتأكد من أن الوحدات الاقتصادية التي تمثلها تلك المؤسسات تعمل وفق الاهداف المحددة لها و الكشف عن الانحراف لمعالجته و ازالته فالرقابة اذا ضرورة تفرضها المصلحة العامة للشعب³ , و الأصل أن السلطة التشريعية تمارس بنفسها الرقابة على أعمال السلطة التنفيذية , لكن من المتعذر على أعضاء البرلمان القيام بأعباء الرقابة بصورة ناجحة لاسيما أنها غير قادرة على الحصول على المعلومات الكافية التي تبين الصورة الحقيقية و التفصيلية للتصرفات المالية التي تقوم بها الادارات الحكومية فضلا عما يتطلبه ذلك من تخصص و دراية في الشؤون المالية و التدقيق المحاسبي و الى ما يحتاجه مثل هذا العمل الرقابي من اجراءات تفتيشية و تحقيقية و زيارات ميدانية قد يتعذر على أعضاء البرلمان القيام بها نظرا لما يكتسبونه من صفة سياسية و عدم التفرغ لإنجاز مثل هذا العمل⁴ , و بناءا على ذلك فقد أوكلت السلطة التشريعية عملية الرقابة بجهاز متخصص فوضته مهمة الرقابة نيابة عنها و قامت بتزويده بالحصانات اللازمة لكي تضمن له الاستقلال و عدم التأثير بالتغييرات السياسية , لكن هذا لا يعني أن السلطة التشريعية لا تمارس أي نوع من أنواع الرقابة على أعمال السلطة التنفيذية و للبرلمان صلاحية طلب المعلومات و الايضاحات من الحكومة و استجواب المسؤولين الحكوميين و سحب الثقة منهم . و يناقش البرلمان الحساب الختامي للموازنة العامة .

02 : الرقابة الداخلية

¹ نفس المصدر, ص 28 .

² عبد الباسط علي جاسم الزبيدي . مصدر سابق , ص 256.

³ فهمي محمود شكري- مصدر سابق , ص 71 .

⁴ المصدر نفسه, ص 46 .

تعرف الرقابة بأنها: (نشاط تقييمي مستقل داخل المنظمة الادارية تعمل من أجل فحص النواحي المحاسبية و العمليات الأخرى بهدف خدمة الإدارة)¹ , و عرفت كذلك بأنها: (مجموعة النظم و التعليمات و القرارات و اللوائح المنظمة للأعمال في الوحدات الادارية و التي تعمل من أجل حماية المال العام² و هي الرقابة التي تباشرها السلطة التنفيذية على أجهزتها التنفيذية للتأكد من أن جميع الأعمال المناطة بها تسير وفقاً للمنهج الموضوع و ضمن الأهداف التي خططتها السلطة التنفيذية و أقرتها السلطة التشريعية)³ فقد جاء هذا التعريف ليشمل أكبر صور الرقابة التي تمارسها السلطة التنفيذية على أجهزتها و هذا هو المقصود من الرقابة الداخلية , و تمارس الرقابة الداخلية بأحد الطرق التالية:

أ- الرقابة الرئاسية: هي الرقابة التي يمارسها وزير المالية أو رئيس الجمهورية نيابة عن السلطة التنفيذية أو رقابة الرئيس الاداري المباشر و الى جانب ذلك توجد رقابة وزارة المالية اذ تمارس هذه الوزارة أنواع الرقابة من جانبي النفقات و الإيرادات , مهمتها التأكد من التصرفات المالية الخاضعة للرقابة حسب القوانين و الأنظمة و التعليمات , و عرفت السلطة الرئاسية بأنها السلطة التي يمكن للرئيس الاداري بمقتضاها أن يلغي أو يعدل الأعمال القانونية الصادرة عن تابعيه المباشرين⁴ , و جاء هذا التعريف ليشمل كل صور الرقابة التي تمارسها السلطة التنفيذية على أجهزتها و هذا هو المقصود بالرقابة الداخلية و تأخذ اتجاهين هما:

-رقابة موضوعية أو مكانية تعني انتقال الرئيس الى موقع العمل ليدقق في أعمال الجهة المعنية .

-رقابة مستندية و تعني فحص الرئيس لأعمال مرؤوسيه من خلال التقارير و الوثائق التي ترسل الى الرئيس المباشر .

ب- الرقابة الذاتية: هي الرقابة التي تمارسها الجهة المنفذة للعمل نفسها باعتبارها المسؤولة عن التنفيذ و ذلك للتأكد من أن العمل يسير وفقاً لما هو مخطط له⁵ و تتماز الرقابة الذاتية بأن ممارسيها يعيشون داخل

¹ عبد الباسط علي جاسم الزبيدي - مصدر سابق , ص 257 .

² نفس المصدر, ص 258 .

³ عبد الباسط علي جاسم الزبيدي , مصدر سابق , ص 259.

⁴ فهمي محمود شكري - مصدر سابق , ص 30.

⁵ المصدر نفسه, ص 86.

الادارة أو الجهة الخاضعة للرقابة فيستطيعون أن يلاحظوا أوجه التقصير عن كتب¹ , و مما يعاب على هذه الرقابة أنها ضعيفة و غير حازمة و تمارس من الجهة الخاضعة للرقابة نفسها مما يجعلها خصما و حكما في الوقت نفسه .

الفصل الثاني : السلطة المختصة بالإعتماد والسلطة المختصة بالتنفيذ

لا يعتبر مشروع الميزانية العامة موازنة تلتزم الحكومة بتنفيذها إلا بعدد اعتماده من السلطة المختصة طبقا للنظام السياسي لكل دولة، والسبب الرئيسي في ذلك أن الميزانية العامة تمثل تدفقات مالية يترتب عليها إعادة توزيع الدخل القومي الحقيقي الفئات والأفراد² , وبالتالي تحرص الدول المختلفة على ضرورة اعتماد السلطة الممثلة للشعب أي السلطة التشريعية لمشروع الموازنة حتى يصبح قابلا للتنفيذ والسلطة المختصة باعتماد الميزانية هي المجلس التشريعي ويتم اعتماد الموازنة داخله بإجراءات معينة تختلف باختلاف دستور كل دولة.

المبحث الأول: السلطة المختصة بالإعتمادات المالية

السلطة المختصة باعتماد وإجازة الميزانية هي السلطة التشريعية فهذا الاعتماد شرط أساسي لا غنى عنه لوضع الميزانية موضع التنفيذ وذلك طبقا للقاعدة المشهورة "أسبقية الاعتماد على التنفيذ" وقد نشأ حق السلطة التشريعية في اعتماد الموازنة وإقرارها من حقها في الموافقة على الضرائب وعلى مراقبة موارد الدولة العامة، إذ من الواضح أن هذا الحق أي الحق في فرض الضرائب، يغدو قليل القيمة إذا لم يعترف للسلطة التشريعية بحق آخر مقابل له هو الحق في الموافقة على النفقات³ , وهذا أمر بديهي إذ لا فائدة ترجى من مراقبة الإيرادات طالما أن السلطة التنفيذية تستأثر بإنفاقها كيفما تشاء.

¹ حبيب الهرمزي , مصدر سابق , ص 07

² محمود عبد الفضيل, الدكتور محمد رضا العدل, مبادئ المالية العامة , دار النهضة العربية القاهرة , 1982 ص 127 .

³ سوزي عدلي ناشد, المالية العامة , دار الحلبي الحقوقية, بيروت, 2003, ص 325 .

ولقد قرت الدساتير المصرية المتعاقبة هذا الحق أي اعتماد الميزانية من طرف السلطة التشريعية إذ تنص المادة 115 من دستور 1971 على أنه: يجب عرض مشروع الموازنة العامة على مجلس الشعب قبل شهرين على الأقل من بدء السنة المالية ولا تعتبر نافذة إلا بموافقة عليها وقد لا يفرغ مجلس الشعب من مناقشة الموازنة الجديدة واعتمادها قبل بداية السنة المالية الجديدة فقد أبحاث الفقرة الثانية من المادة 115 "فللحكومة مد العمل بالموازنة القديمة لحين اعتماد الموازنة الجديدة"¹.

المطلب الأول: أداة اعتماد الميزانية

إذا وافق البرلمان على مشروع الميزانية العامة فإنه يقوم بإصدارها بمقتضى قانون يطلق عليه "قانون المالية" وهو قانون يحدد الرقم الإجمالي لكل من النفقات العامة والإيرادات العامة ويرفق به جدولان: يتضمن الأول بيانا تفصيليا للنفقات والثاني بيانا تفصيليا للإيرادات².

ولقد ثار الخلاف حول ما إذا كان قانون المالية يعد قانونا بالمعنى الفني الدقيق للكلمة، خاصة وأنه لا يقرر قواعد عامة ومجردة وإنما يقرر فحسب اعتماد البرلمان لمبالغ الإيرادات والنفقات الواردة في الميزانية³.

ودون الدخول في تفاصيل النقاش حول هذا الموضوع فإن قانون المالية يعد قانونا بالمعنى العضوي لكونه صادرا عن السلطة المختصة بالتشريع، تنص المادة 141 من الدستور⁴ "إضافة إلى المجالات المخصصة للقوانين العضوية بموجب الدستور يشرع البرلمان بقوانين عضوية في المجالات الآتية، وتأتي الفقرة 6 المتعلقة بقانون المالية إن هذا النص يستوجب الملاحظات التالية

إن القانون الذي يعتبر في الحالي هو القانون المرجعي لقوانين المالية هو القانون 17/84 المؤرخ ففي 1984/08/07⁵ ففي حين المنطق والقانون يفترضان وجود علاقة تدرجية بين القوانين (قانون

¹ المادة 115 من دستور مصر 1971 .

² زيوش رحمة ، الميزانية العامة للدولة في الجزائر ، جامعة تيزي وزو ، قسم الحقوق ، رسالة دكتوراه 2011 ، ص 112

³ نفس المرجع ، ص 116 .

⁴ المادة 141 من دستور 96 المعدل و المتمم .

⁵ القانون 17-84 المؤرخ في: 07-07-1984 المتعلق بقوانين المالية، جر عدد 28 لسنة 1984 .

المالية وقانون المرجعية) ولكن كيف يمكن افتراض هذه العلاقة بين قانونية صدرا عن نفس السلطة وبنفس الكيفيات مع وجوب تقيد أحدهما بالآخر فالقانون 17/84 له نفس القوة القانونية التي تتمتع بها قوانين المالية السنوية وبالتالي لا يمكن أن يشكل إطارا إلزاميا بالنسبة للقوانين الأخرى لهذا نجد أن دستور 1996 جاء بكل لهذا التناقض في مادته 123¹ وأوجب على البرلمان التشريع في مجال قوانين المالية عن طريق قانون عضوي يخضع عند إعداده لإجراءات خاصة ومميزة.

الأغلبية المطلقة للنواب وأغلبية ثلاث أرباع بالنسبة لأعضاء مجلس الأمة وخضوعه للرقابة المسبقة والإلزامية للمجلس الدستوري وهو ما يضيف على هذا القانون مركزا متميزا وساميا بالمقارنة مع قوانين المالية التي يجب أن تخضع له طبقا لقاعدة تدرج القواعد القانونية، وبالرغم من هذا الإصلاح في الدستور فإن القانون المتعلق بقوانين المالية مازال على الشكل الذي صدر به (قانون عادي) ولم يرق بعد إلى مرتبة قانون عضوي وبصدور دستور 96 يكون القانون 84-17 قد فقد أساسه الدستوري وأصبح قانونا غير دستوريا مما يسهل الاستخفاف بالأحكام التشريعية الواردة فيه، إذ أن المادة 67 المعدلة بموجب قانون المالية لسنة 1994، نصت على أن قانون المالية يحتوي على جزئين متباينين يتضمن الجزء الأول الأحكام المتعلقة بتحصيل الموارد العمومية بالطرق والوسائل التي تضمن سير المصالح العمومية وتسمح بضمان التوازنات الداخلية والخارجية المنصوص عليها في المخطط السنوي للتنمية ويقترح في القسم الثاني المبلغ الإجمالي للنفقات المخصصة للتسيير وعلى كل قطاع بالنسبة للتجهيزات العمومية والمبلغ الإجمالي للنفقات بالرأسمال، والترخيصات الإجمالية للإيرادات والنفقات وبعدها كل ميزانية ملحقة والإجراءات ذات الطابع التشريعي المطبقة على الحسابات الخاصة للخزينة في قانون المالية غير أن الإطلاع على محتوى قوانين المالية السنوية يبين أن مجال هذه القوانين لم يعد يعرف حدود باحتوائه على قوانين جديدة أو تعديل نصوص قانونية قائمة والتشريع في مجالات لا علاقة لها بقانون المالية مثل احتواء المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991 على قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والذي يحتوي 408 مادة².

وكذلك احتواء هذا القانون على قانون الرسم على القيمة المضافة في المادة 65 والذي احتوى 175 مادة وتضمن قانون المالية لسنة 2002 بقانون الإجراءات الجبائية في المادة 40 منه ويتضمن قانون المالية لسنة 1995 في المادة 113 على رد المحلات التجارية للعروض السينمائية التي أتمت سنة

¹ المادة 123 من دستور 1996، ج. ر. عدد 75 المؤرخة في 18 ديسمبر 1996.

² العيادي سهام، الميزانية العامة و الرقابة عليها في القانون الجزائري، رسالة دكتوراه، جامعة البلديدة 02، 2016، ص 269.

1994 إلى ملاكها الأصليين الخواص ونصت المادة 66 من قانون المالية لسنة 1999 على إنشاء هيئة لدى الوزير المكلف بالمالية تسمى المجلس الوطني للجباية.

أما بخصوص تعديل وإلغاء نصوص قانونية بكاملها فنجد أن قانون المالية 1988 في المادة 165 منه عدل بعض أحكام المادة 517 من القانون التجاري المتعلقة بالشيك، كما عدل قانون المالية 1991 في المادة 123 المادة 103 من القانون المتعلق بالتأمينات وعدل قانون المالية التكميلي لسنة 1992 ثلاث تشريعات فالمادة 73 منه عدلت مادتين من قانون المحاسبة العمومية أما المادة 74 فعدلت القانون المتضمن المخطط الوطني لسنة 1992 بينما تمت المادة 76 منه القانون المتضمن الأملاك العقارية ذات الاستعمال السكني والمهني التجاري التابعة للدولة والجماعات المحلية وعدلت المادة 155 من قانون المالية لسنة 1996 الأمر المتضمن شروط ممارسة مهنة المستشار الجبائي، وألغت المادة 40 من قانون المالية لسنة 2001 القانون المتضمن التنازل عن الأملاك العقارية ذات الاستعمال السكني والمهني والتجاري التابعة للدولة والجماعات المحلية بكامله، لذا يجب العمل على إصلاح هذه المنظومة القانونية لكي تستجيب لمقتضيات الدستور.

المطلب الثاني: مراحل اعتماد الميزانية

لكي نكون أمام صورة حقيقية للاعتمادات المالية فيجب أن نمر على ثلاث مراحل أساسية هي:

الفرع الأول: مرحلة المناقشة:

بعد إيداع مشروع قانون المالية مرفقا بجميع الوثائق المرتبطة به إلى مكتب رئيس المجلس الشعبي الوطني يقوم هذا الأخير بإحالة إلى اللجنة البرلمانية المختصة بقطاع المالية والميزانية والتخطيط لتقوم بدراسته ومناقشته مع ممثل الحكومة (وزير المالية)¹، ولها أن تستعين بما تراه من خبراء استشاريين من خارج البرلمان، وتقوم اللجنة بمناقشة مشروع الميزانية في جوانبها التفصيلية وتنتهي أعمالها بوضع تقرير تمهيدي فيه ملاحظاتها واقتراحاتها مع مراعاة المادة 121 من دستور 96 ويتم عرض التقرير التمهيدي على المجلس الشعبي الوطني لمناقشته في جلسة عامة، تكون مناسبة لجميع النواب لطرح القضايا والمشاكل المتعلقة بالسياسة المالية ومدى الالتزام بتنفيذ قانون المالية الساري مفعوله من طرف مختلف القطاعات والوزارات.

وتتوقف كفاءة السلطة التشريعية في فحصها لمشروع الميزانية العامة على اعتبارات متعددة منها:

¹ المرسوم 54-95 الذي يحدد صلاحيات وزير المالية .

- توفر قدر وافي من الإحاطة بمختلف جوانب النشاط الحكومي ومكونات ميزانية الدولة.
- توفر المعلومات المالية والاقتصادية لدى المجلس ووصولها إليه في الوقت المناسب.
- مدى نضج المؤسسات السياسية والاقتصادية والنقابية حيث كلما كانت هذه المؤسسات ناضجة توفرت للسلطة التشريعية قوة سياسية يمكن أن ترفع تأثير تلك السلطة في اعتماد وإقرار البرامج الاقتصادية والمالية وعلى العكس كلما كانت هذه المؤسسات غير ناضجة كلما كانت السلطة التشريعية ضعيفة وأن تأثير السلطة التنفيذية أقوى.

ويطرح التساؤل حول حق المجلس التشريعي في إجراء التعديلات على مشروع الميزانية¹ إذ يرى جانب من الفقه أن المجلس التشريعي لا يحق له إجراء تعديلات جزئية على مشروع الميزانية ذلك لأن هذه الأخيرة تمثل بناء متكاملًا يهدف إلى تحقيق سياسة الحكومة في مختلف الميادين السياسية والاقتصادية والاجتماعية².

إذ أنه من المتصور أن تؤدي تلك التعديلات إلى الإخلال بهذا التكامل، أضف إلى ذلك الخشية من سعي بعض النواب فيما لو أعطي للمجلس حق تعديل الميزانية لطلب تعديلات معينة بهدف تغليب المصالح الحزبية والنزاعات الانتخابية وليس بهدف تحقيق الصالح العام وأن حق البرلمان ينحصر في الموافقة على مشروع الميزانية في جملته أو رفضه برمته وفي الحالة الأخيرة ينبغي على الحكومة سحب مشروعها للميزانية العامة وتقديم استقالته ذلك أن رفض البرلمان لهذا المشروع ينطوي على حقيقة رفض لسياسات الحكومة ما يعني في التحليل الأخير سحب الثقة منها اللهم إلا إذا تم حل هذه الهيئة وإجراء انتخابات نيابية جديدة³.

أما موقف المشرع الجزائري فنجد أنه يمكن للنواب والحكومة وأعضاء اللجنة التقدم باقتراح تعديلات مكتوبة أمام اللجنة المختصة ومناقشتها مع الوزير المعني شريطة التقيد بأحكام المادة 139 من دستور 1996 المعدل و المتعمم التي تنص على ما يلي: "لا يقبل اقتراح أي قانون مضمونه أو نتيجته تخفيض الموارد العمومية أو زيادة النفقات العمومية، إلا إذا كان مرفوقا بتدابير تستهدف الزيادة في إيرادات الدولة أو توفير مبالغ مالية في فصل آخر من النفقات العمومية تساوي على الأقل المبالغ المقترحة اتفاقها". ويمكن للحكومة الاعتراض على التعديلات المقدمة الأمر الذي قد يؤدي إلى مشاكل سياسية ودستورية.

¹ زيوش رحمة ، مرجع سابق ، ص 114 .

² علي زغدود ، المالة العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ، الجزائر ، 2006 ص 87 .

³ المرجع نفسه ، ص 90 .

الفرع الثاني: مرحلة التصويت:

تخول الفقرة 12 من المادة 140 من الدستور للمجلس الشعبي الوطني حق التصويت على ميزانية الدولة أي اعتمادها كما يقوم مجلس الأمة -لاحقا- بمناقشة والمصادقة على قانون ميزانية الدولة حسب المادة 138 من الدستور التي تنص على ما يلي "يجب أن يكون كل مشروع أو اقتراح قانون موضوع مناقشة من طرف المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة على التوالي حتى تتم المصادقة عليه تنصب مناقشة مشاريع أو اقتراحات القوانين من طرف المجلس الشعبي الوطني على النص المعروض عليه يناقش مجلس الأمة النص الذي صوت عليه المجلس الشعبي الوطني ويصادق عليه بأغلبية ثلاثة أرباع أعضائه.

وفي حالة حدوث خلاف بين الغرفتين، تجتمع بطلب ممن الوزير الأول لجنة متساوية الأعضاء تتكون ممن أعضاء كلتا الغرفتين من أجل اقتراح نص يتعلق بالأحكام محل الخلاف، تعرض الحكومة هذا النص على الغرفتين للمصادقة عليه ولا يمكن إدخال أي تعديل عليه إلا بموافقة الحكومة وفي حالة استمرار الخلاف يسحب النص...."¹

وخلافا لبعض الأنظمة التي تخول للبرلمان التصويت على الميزانية بابا-بابا فإن المادة 70 من القانون رقم 84-17 المتعلق بقوانين المالية تشير إلى التصويت على الميزانية العامة بصورة إجمالية، خلافا لميزانيات الإدارة المحلية التي يصوت عليها بابا-بابا وفصلا- فصلا ومادة- مادة².

والقاعدة أن يصوت ويصادق البرلمان على ميزانية الدولة قبل بداية السنة المالية الجديدة احتراماً لمبدأ السنوية، كما أن الدستور قد قيد البرلمان من حيث الاختصاص الزمني في المصادقة على قانون المالية حينما نص في الفقرة السابعة من المادة 138 من الدستور 96 المعدل و المتمم على ما يلي "يصادق البرلمان على قانون المالية في مدة أقصاها خمسة وسبعون يوماً من تاريخ إيداعه طبقاً للفقرات السابقة...." ومضمون المادة نفسه نصت عليه المادة 44 من القانون العضوي 02/99 المؤرخ في 08 مارس 1999 والذي يحدد تنظيم المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة وعملهما وكذا العلاقة الوظيفية بينهما وبين الحكومة وبالنظر للقانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية نجد أنه تناول حالة عدم تمكن البرلمان لاعتبارات معينة من المصادقة على قانون الميزانية قبل بداية السنة الأولى جانفي حينما نص في مادته 69 إلى ما يلي "في حالة ما إذا كان تاريخ المصادقة على قانون المالية للسنة المعنية لا يسمح بتطبيقه أحكامه عند تاريخ أول يناير من السنة المالية المعتمدة"³.

¹ المادة 138 من دستور 96 المعدل و المتمم .

² بن رحمان محفوظ ، المالية العامة في التشريع الجزائري ، دار الجامعة الجديدة ، الاسكندرية 2015 ، ص 121 - 122 .

³ قانون 84-17 المؤرخ في: 07-07-1984 ، جر عدد 28 لسنة 1984 .

يواصل مؤقتا تنفيذ إيرادات ونفقات الميزانية العامة للدولة حسب الشروط التالية:¹

- أ- بالنسبة للإيرادات طبقا للشروط والنسب وكيفيات التحصيل المعمول بها تطبيقا لقانون المالية السابق.
- ب- بالنسبة لنفقات التسيير في حدود 12/1 من مبلغ الاعتمادات المفتوحة بالنسبة للسنة المالية للميزانية السابقة وذلك شهريا أو لمدة ثلاثة أشهر.
- ت- بالنسبة لاعتمادات الاستثمار وفي حدود ربع الحصص المالية المخصصة لكل قطاع ويواصل تنفيذ مشاريع الميزانية الملحقمة والأحكام ذات الطابع التشريعي والمطبقة على الحسابات الخاصة للخزينة طبقا للأحكام التشريعية والتنظيمية التي تسيورها قبل بداية السنة المالية الجديدة للميزانية، غير أن دستور 1996 قد عالج حالة التأخر في المصادقة على قانون المالية في الوقت المحدد بنصه في الفقرة الأخيرة من المادة 120 منه على مما يلي:

"في حالة عدم المصادقة عليه في الأجل المحدد سابقا يصدر رئيس الجمهورية مشروع الحكومة بأمر"

وفي حدود هذه الآجال خصص القانون العضوي 99-02 في المادة 44 "للمجلس الشعبي الوطني التصويت على قانون المالية مدة 47 يوما من تاريخ إيداعه لمجلس الأمة 20 يوما من تاريخ إيداعه للمصادقة على هذا التصويت وتبقى ثمانية أيام (8) أيام محفوظة في حالة خلاف بين الغرفتين للجنة المتساوية الأعضاء للبت في شأنه وهذا النص يستدعي الملاحظة التالية:²

كيف يمكن للبرلمان وخاصة مجلس الأمة أن يناقش وبصفة جدية مشروع قانون يحتوي على الكثير من المواد 2/08 مادة في قانون المالية لسنة 1991 و 235 مادة في قانون المالية 2002 و 72 مادة في قانون المالية 2004 و 87 مادة في قانون المالية لسنة 2005 في ظرف 20 يوما، يمكن للحكومة أن تستغل الضغط الزمني المفروض دستوريا على البرلمان عند مناقشة قانون المالية لتمرير بعض المشاريع الحساسة وإفادتها بنفس الإجراءات الاستعجالية للتصويت عليها خاصة إذا علمنا أنه في حالة عدم المصادقة على قانون المالية خلال مدة 75 يوما المحددة له لأي سبب كان يصدر رئيس الجمهورية

¹ درواسي مسعود ، السياسة و دورها في تحقيق التوازن الاقتصادي حالة الجزائر 1990 الى 2004 ، جامعة الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية ، رسالة دكتوراه ، 2005، ص 211 .

² أمين شريط ، حق التعديل في النظام البرلماني الجزائري، مجلة الفكر البرلماني، عدد 10 ، 2005 .

مشروع قانون المالية الذي قدمته الحكومة بأمر له قوة قانون المالية المادة 120 الفقرة الأخيرة والمادة 44 من قانون 02/99 المذكور وهذا قد يدفع الحكومة بإتباع وسائل عديدة عن طريق أعضاء حزبها في البرلمان بتأخير وعرقلة عملية المصادقة عمدا لتمكين رئيس الجمهورية من إصدار قانون المالية بموجب أمر.

ملاحظة:

إن اعتماد البرلمان للإيرادات يختلف في طبيعته عن اعتماده للنفقات فاعتماده للإيرادات يعد بمثابة إجازة منه للحكومة بتحصيلها، ومن ثم فإن الحكومة لا تلتزم فحسب بتحصيل المبالغ المستحقة لها في حدود رقم الإيرادات الإجمالي الوارد بقانون الميزانية، بل يحق لها أن تتعدى هذا الرقم دون الحصول عن إذن مسبق من البرلمان، إذا كان الخطأ في تقدير الإيرادات لا يستوجب بوجه عام تدخلا مما يمن المجلس النيابي للتوفيق بين الإيرادات المقدرة والإيرادات الفعلية¹، ويختلف الوضع عن ذلك كلية في خصوص اعتماد البرلمان للنفقات العامة إذ أن هذا الاعتماد يعد إجازة وتخصيصا لأوجه إنفاقها، بمعنى أن هذا الاعتماد يتم تفصيليا بحيث يعتمد كل باب على حدة ولا يجوز للحكومة تجاوز الرقم المحدد لكل نوع منها ولا نقل مبلغ من الاعتماد مخصص لباب معين إلى اعتماد مخصص لباب آخر إلا بموافقة مسبقة من البرلمان احتراما لقاعدة تخصيص الاعتمادات².

وقد تدعو الحاجة للحكومة إلى طلب اعتماد نفقات معينة بخلاف تلك الواردة في الميزانية العامة وذلك بعد الانتهاء من اعتماد تلك الأخيرة وأثناء تنفيذها وقد يكون السبب في طلب الاعتماد الإضافي ما تبين للحكومة من عدم كفاية المبالغ المرصودة في الميزانية وقد يكون السبب نشأة وجه جديد للإنفاق لم يرد في تقديرات الميزانية ويحتاج إلى نفقات لمواجهة، ويتعين ضرورة موافقة المجلس النيابي على هذه الاعتمادات الإضافية³.

الفرع الثالث: مرحلة الإصدار

¹ سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، 2003، بيروت، ص 312.

² سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 299.

³ زيوش رحمة، مرجع سابق، ص 147.

يصدر قانون المالية بموجب قانون من طرف رئيس الجمهورية الذي يأمر بنشره في الجريدة الرسمية ويكون ذلك يوم 29 ديسمبر من السنة السابقة للسنة موضوع قانون المالية ليبدأ سريانه بدءاً من أول جانفي من السنة المعنية¹.

المبحث الثاني: تنفيذ الاعتمادات المالية والرقابة عليها

بعد المصادقة على الاعتمادات المالية للدولة من طرف السلطة التشريعية يقوم رئيس الجمهورية بإصدار القانون المتعلق باعتماد الميزانية ونشره في الجريدة الرسمية، من أجل قيام الجهات والهيئات الإدارية المختصة بتنفيذها بالميدان أي الانتقال من مجال التقدير والتوقع للسنة المقبلة إلى مجال الواقع سواء من حيث تحصيل الإيرادات وجبايتها أو صرف النفقات المعتمدة.

المطلب الأول: تحصيل الإيرادات وصرف النفقات

تتولى وزارة المالية باعتبارها عضواً من أعضاء السلطة التنفيذية مهمة تنفيذ الميزانية عن طريق تجميع الإيرادات للدولة من مختلف مصادرها وإيداعها في الخزانة العامة أو في البنك المركزي وفقاً لنظام الحكومة المعمول به، كما يتم الإنفاق في الحدود الواردة في اعتمادات الميزانية، ويتم تسجيل إيرادات الدولة في خزانة الدولة أو البنك المركزي وتسحب منها النفقات التي تلتزم بدفعها².

وعليه فإن عمليات تنفيذ الاعتمادات تتمثل في أمرين هما عمليات تحصيل الإيرادات وعمليات صرف النفقات.

الفرع الأول: تحصيل الإيرادات

تختلف القيمة القانونية لإجازة السلطة التشريعية للإيرادات الواردة في الميزانية عن قيمتها ففيما يتعلق بالنفقات فإن إجازتها للنفقات تعني مجرد الترخيص للحكومة بالإنفاق في حدود المبالغ التي تم اعتمادها، أما إجازتها للإيرادات فهي تنشئ التزاماً على عاتق الحكومة بضرورة تحصيل كافة المبالغ الواردة

¹ محمد صغير بعلي، المالية العامة، دار النشر والتوزيع، ط 1. عنابة، الجزائر 2003، ص 90.

² عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مصدر سابق، ص 200.

في الإيرادات بحيث لا تملك هذه عدم تحصيل جزء منها، وألا تكون قد ارتكبت خطأ تحاسب عليه أمام السلطة التشريعية¹.

تتولى وزارة المالية مهمة تنفيذ الميزانية عن طريق تجميع إيرادات الدولة من مختلف مصادرها وإيداعها في الخزينة العمومية أو البنك المركزي وفقا لنظام حسابات الحكومة المعمول به ويخول القانون المتعلق بالميزانية للجهات الإدارية المختصة تحصيل الإيرادات كأن تتولى وزارة العدل حيازة الرسوم القضائية أو تحصيل الرسوم الجمركية من مصالح إدارة الجمارك أو جباية الضرائب بمختلف أنواعها من قبل قباضات الضرائب المختلفة.

ويخضع تحصيل الإيرادات إلى مجموعة من المبادئ والقواعد الرئيسية تتمثل أساسا فيما يلي:

أولاً: يحكم تحصيل الإيرادات قاعدة مالية أساسية هي "عدم تخصيص الإيرادات" وعناها أن تختلط كل الإيرادات التي تحصلها الخزينة العامة لحساب الدولة في مجموعة واحدة بحيث تمول كافة النفقات العامة دون تمييز².

على أنه يمكن أن يرد على هذه القاعدة بعض الاستثناءات متعلقة بتخصيص موارد بعض القروض العامة أو الضرائب لأغراض أو فئات معينة، وفي هذا السياق جاءت المادة 8 من قانون 84-17 لتنص على ما يلي: "لا يمكن تخصيص أي إيراد لتغطية نفقة خاصة تستعمل موارد الدولة لتغطية نفقات الميزانية العامة للدولة بلا تمييز، غير أنه يمكن أن ينص قانون المالية صراحة على تخصيص الموارد لتغطية بعض النفقات وتكتسي هذه العملية .

حسب حالات الأشكال التالية:"

- الميزانيات الملحققة.
- الحسابات الخاصة للخزينة.

¹ سوزي عدلي ناشد , مصدر سابق , ص 313 .

² المادة 08 من قانون 84-17 المؤرخ في: 07-07-1984 .

ثانياً: تسقط ديون الدولة كقاعدة عامة بفوات أربعة سنوات دون القيام بأي إجراء من أجل تحصيلها بهذا الصدد فإن المادة 16 من القانون 84-17 تنص على ما يلي: "تسقط بالتقادم نهائياً لفائدة المؤسسات العمومية المعنية كل الديون المستحقة للغير من طرف الدولة أو الولاية أو البلدية أو مؤسسة عمومية مستفيدة من إعانات ميزانية التسيير، عندما لم تدفع هذه الديون قانوناً في أجل أربع سنوات ابتداء من اليوم الأول للسنة المالية التي أصبحت فيها مستحقة وذلك ما لم تنص أحكام المالية صراحة على خلاف ذلك" وهي القاعدة المنصوص عليها أيضاً في قانون الإجراءات الجبائية.

ثالثاً: يجب مراعاة مواعيد التحصيل وإجراءاته المنصوص عليها في القوانين وإلا تعرض القائمون بذلك للعقوبات المناسبة.

رابعاً: تلتزم الجهات الإدارية المختصة بتحصيل الإيرادات على اختلافها، حيث لا تتمتع بجزية أو أي سلطة تقديرية في التقاعس عن ذلك أو الاستيلاء عليها بطرق غير شرعية خلافاً لصرف النفقات العامة المعتمدة، وبهذا الصدد جاءت الفقرة الثانية من المادة 79 من القانون 84-17 لتنص على ما يلي: يمنع منعاً باتاً تحصيل جميع الضرائب المباشرة أو غير المباشرة غير المرخص بها بموجب القوانين والأوامر والمراسيم والقرارات والتنظيمات المعمول بها مهما كان نوعها أو تسميتها وإلا تعرض المستخدمون الذين قد يعدون السجلات والتعريفات والذين يواصلون تحصيل الضرائب للملاحظات المقررة ضد المختلسين وذلك دون الإخلال بدعوى الاسترجاع التي تقام ثلاث سنوات ضد جميع المحصلين أو القابضين أو الأشخاص الذين يكونون قد حصلوا الضرائب.

ويتعرض لنفس العقوبات المنصوص عليها تجاه المختلسين جميع الأشخاص المتمتعين بالسلطة العمومية والذين يمنحون بأي شكل من الأشكال ولأي سبب من الأسباب وبدون ترخيص قانوني إعفاءات من الحقوق أو الضرائب أو الرسوم العمومية¹.

كما تطبق هذه الأحكام على المستخدمين ذوي السلطة في المؤسسات والهيئات العمومية الذين يقدمون مجاناً وبدون ترخيص تشريعي أو تنظيمي منتجات أو خدمات للمؤسسات الموضوعة تحت مسؤولياتهم" وتماثل السلطة التنفيذية عموماً في تحصيل مختلف الإيرادات يعد خطأً تحاسب عليه أمام السلطة التشريعية.

¹ القانون رقم 21-90 المؤرخ في: 15-08-1990 يتعلق بالمحاسبة العمومية , ج ر , عدد 35 , لسنة 1990 .

وجدير بالذكر أن الخطوات الثلاث الأولى تتعلق بالاختصاص الإداري المتعلق بالجهة الإدارية، أما الخطوة الأخيرة فإنها تتعلق بالاختصاص الحسابي المتعلق بوزارة المالية وهذا الفصل بين الاختصاصين الإداري والحسابي من شأنه أن يحقق الضمانات الكافية ضد ارتكاب أي مخالفة مالية¹.

وبعد أن استعرضنا عمليات تحصيل الإيرادات وعمليات النفقات فالسؤال المطروح ماذا يحدث في حالة عدم مطابقة الميزانية للواقع وبعبارة أخرى كيفية مواجهة الاختلاف بين الأرقام التقديرية والأرقام الفعلية للنفقات والإيرادات العامة، فبخصوص الإيرادات فإن مخالفة تقديرات إيرادات الدولة للأرقام الفعلية لا يثير العديد من المشاكل فيما إذا تتعلق بخطأ في تقدير حصيلة كل نوع ممن أنواع الإيرادات المختلفة، إذ من المتصور أن تعوض أخطاء التقدير بعضها البعض، فالأخطاء بالزيادة تعوض الأخطاء بالنقص دون أن يؤثر ذلك على تنفيذ الميزانية العامة وفقاً للقاعدة المتبعة بالنسبة للإيرادات العامة وهي قاعدة "عدم تخصيص الإيرادات" أما إذا تعلق الخطأ بالزيادة فإنه يتم التصرف في الزيادة الإجمالية وفقاً للنظم والقوانين المعمول بها في كل دولة على حدة، وتظهر المشكلة في حالة الخطأ في تقدير الحصيلة الإجمالية للإيرادات العامة بالنقصان، إذ تضطر الدولة في هذه الحالة إلى اللجوء لمصادر غير عادية لسد العجز في الإيرادات مثل الاقتراض أو الإصدار النقدي².

الفرع الثاني: صرف النفقات

إذا كانت مبالغ الإيرادات تبقي مبالغ محتملة ومتوقعة فإن قانون الميزانية ينص على الحد الأقصى للمبالغ المصرح بإنفاقها لكل غرض، حيث لا يجوز للإدارة تجاوز الاعتمادات المقررة تطبيقاً للمادة 75 من القانون 84-17 التي نصت على ما يلي: "لا يجوز صرف أية نفقة بما يتجاوز مبلغ الاعتمادات المفتوحة ضمن الشروط المحددة في هذا القانون، ما لم تنص أحكام تشريعية على خلاف ذلك".

تحكم صرف النفقات العامة قاعدة "تخصيص الاعتمادات" التي تعني أن توزع النفقات على مختلف الوزارات، وبالنسبة لمختلف الأبواب في صورة اعتمادات معينة ومحددة لكل منها إعمالاً لمبدأ التخصيص السالف الذكر.

كما يقصد بهذه القاعدة أيضاً عدم رصد مبلغ إجمالي للنفقات تتصرف فيه الإدارة كما تشاء، مما يترتب عنه عدم تحويل اعتماد من باب أو مجال إلى آخر على أن القانون رقم 84-17 المتعلق بقوانين المالية يتضمن مرونة تتعلق بنقل الاعتمادات وتحويلها حيث أن صلاحيات البرلمان فيما يخص توزيع الاعتمادات تنتهي بتوزيعها حسب الوزارات بالنسبة لنفقات التسيير وحسب القطاعات بالنسبة لنفقات

¹ محمد صغير بعلي، مصدر سابق، 95.

² منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، المؤسسة الغنية للطبع والنشر، القاهرة، 2004، ص 198.

التجهيز أما التوزيع داخل كل دائرة وزارية أو قطاع يتم عن طريق مراسيم تنفيذية غير أن الإشكال هنا يتمثل في إمكانية السلطة التنفيذية تعديل هذا التوزيع المقرر في قانون المالية في أي وقت رغم أن المبدأ هو ضرورة العمل بقاعدة توازي الأشكال الذي يقتضي أن ما تقرر بموجب قانون المالية لا يمكن تعديله أو تكملته إلا بموجب قانون مالية تكميلي غير أن المشرع ناقض نفسه عندما رخص بموجب المواد 32-33-36 من القانون 84-17 للحكومة الخروج على هذا المبدأ ومكنها من تعديل التوزيع المقرر في قانون المالية الأصلي بإجراء نقل الاعتمادات أو تحويلها وبانتهاج أسلوب التحويل من وزارة إلى أخرى¹ يمكن للسلطة التنفيذية التحرر من المصادقة وغالبا ما يجري تحويل الاعتمادات من ميزانية الأعباء المشتركة التي تتضمن اعتمادات إجمالية الغرض من وجودها تمكين الحكومة من مواجهة نفقات يحتمل

صرفها مستقبلا غير أن البرلمان يصوت عليها دون أن يعرف الاتجاه الذي ستصرف فيه والوزارات التي ستستفيد منها والأغراض التي ستليها والسلطة التنفيذية هي التي ستتولى خلال السنة المالية مهمة إعادة توزيعها على الوزارات مستخدمة في ذلك مراسيم التحويل ويمر صرف النفقة العامة بعدة مراحل أشار إليها قانون المحاسبة العمومية المؤرخ في 15 أوت 1990 في مواد من 19 إلى 22 وتتمثل فيما يلي²:

1- الارتباط بالنفقة/ الالتزام:

وهو عبارة عن الواقعة المادية أو القانونية التي يترتب التزاما على عاتق الإدارة العامة كتعيين موظف، إبرام صفقة مع مقاول... إلخ، وغالبا ما تستهدف تحقيق المنفعة العامة غير أنه قد ينشأ الالتزام نتيجة واقعة معينة يترتب عليها التزام الدولة بإنفاق مبلغ ما، مثال ذلك أن تتسبب سيارة تابعة للدولة في إصابة مواطن فتلتزم الدولة بدفع مبلغ التعويض عن الضرر وعليه فإن الارتباط بالنفقة يعني القيام بعمل من شأنه أن يجعل الدولة مدينة³.

2- تصفية أو تحديد النفقة:

وهو التقدير الفعلي والحقيقي للمبلغ (التقويم النقدي)⁴ الواجب تأديته بناء على المستندات التي تثبت وجود الدين وحلول أجله فيتم تقدير المبلغ المستحق للدائن وخصمه من الاعتماد المقرر في الميزانية مع ضرورة التأكد من أن شخص الدائن غير مدين للدولة بشيء حتى يمكن إجراء المقاصة بين الدينين، ومن

¹ العيداني سهام، مصدر سابق، ص 270.

² المواد من 19 إلى 22 من القانون رقم: 21-90 المؤرخ في: 15-08-1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، ج ر، عدد 35 لسنة 1990.

³ المادة 69 من القانون رقم: 17-84 المؤرخ في: 17 جويلية 1984، ج ر، عدد 28، لسنة 1984.

⁴ درواسي مسعود، مصدر سابق، ص 391.

القواعد المالية المقررة أن يكون الدفع بعد انتهاء الأعمال حتى تتمكن من تحديد مبلغ الدين على نحو فعلي.

3- الأمر بالصرف:

بعد معرفة مبلغ النفقة وتحديدته يقوم الشخص المختص (الوزير، المدير....) بإصدار الأمر إلى المحاسب بدفع ذلك المبلغ إلى شخص معين بموجب وثيقة مكتوبة تسمى وصل التسديد ويتولى الأمر بالصرف هذه النفقة وتصدر الإشارة إلى أن هناك فرق بين الأمر بالصرف الرئيسي والأمر بالصرف الثانوي فالأمرون بالصرف الرئيسيين هم أساسا مسؤولو الهيئات الوطنية، الوزراء، الولاة، رؤساء المجالس الشعبية البلدية، ومديرين المؤسسات العامة ذات الصبغة الإدارية وكل مسؤول عين هيئة أو مرفق آخر يتمتع بميزانية ملحقة، أما الأمرون بالصرف الثانويين فهم رؤساء المصالح الإدارية الأخرى حينما يخولهم التشريع ذلك.

4- الصرف:

يقصد بهذا الإجراء الدفع الفعلي للمبلغ المستحق لصاحبه عن طريق المحاسب العمومي بعد التأكد من المستندات، والمحاسبون هم موظفون موجودون بالإدارات العامة إلا أنهم لا يخضعون للسلطة الرئاسية للآمرين بالصرف حتى يمكنهم مراقبة عمليات صرف النفقة من حيث مطابقتها للقانون¹، ومثلما سبق مجرد بنا التساؤل عن حالة تجاوز النفقات للمقدار المتوقع في قانون المالية إذ سبقت الإشارة إلى أن القاعدة المتبعة بالنسبة للنفقات العامة هي قاعدة تخصيص الاعتمادات بمعنى أن الاعتماد المخصص لنفقة معينة لا يجوز استخدامه لنفقة أخرى إلا بعد إجازة السلطة التشريعية لذلك ومن ثم فإنه في حالة مخالفة تقديرات النفقات للواقع، فلا يمكن التعديل في التوزيع المعتمد للنفقات سواء بالزيادة أو بالنقصان إلا بموافقة السلطة التشريعية المختصة بذلك وتختلف الإجراءات المتبعة للحصول على اعتماد من السلطة التشريعية بتعديل جانب من النفقات العامة من جولة إلى أخرى، فقد يسمح للسلطة التنفيذية كما رأينا أن تنقل من بند إلى آخر داخل نفس الباب دونما موافقة سابقة من السلطة التشريعية، كما قد يخصص في ميزانية كل وزارة مبلغ مالي بصفة احتياطية للسحب منه في حالة نقص النفقات المقدرة عن المصروفات المحققة، على أن تأخذ الدولة بنظام الميزانيات المعدلة، ومضمونه إذا ما تبين للسلطة التنفيذية ضرورة تجاوز الأرقام الفعلية عن الأرقام التقديرية، فلا تتقدم بطلب اعتمادات إضافية ولكن عليها أن تتقدم إلى السلطة التشريعية بميزانية كاملة مصححة للميزانية الأولى لمناقشتها واعتمادها، ومما لا شك فيه أن الإكثار من طلب الاعتمادات الإضافية يعد دليلا على عدم دقة تقديرات النفقات

¹ شلال زهير ، افق نظام المحاسبة العمومية الجزائرية ، جامعة محمد بوقرة ، بومرداس ، رسالة دكتوراه ، 2014 ص 123 .

في الميزانية وأن العمل الحكومي لا يركز على أساس من التخطيط السليم، هذا فضلا عن أن طلب هذه الاعتمادات يؤدي إلى الإخلال بتوازن الميزانية خاصة وأنه لا يذكر في طلب الاعتماد الإضافي مورد الإيراد الجديد الذي يمكن استخدام حصيلته في تغطية مبالغ الاعتمادات الإضافية¹.

المطلب الثاني: إطار الرقابة على تنفيذ الاعتمادات

تعتبر مرحلة تنفيذ الاعتمادات العامة للدولة، أهم المراحل وأكثرها خطورة ويقصد بها وضع بنودها المختلفة موضع التنفيذ وتختص بهذه المرحلة السلطة التنفيذية وتشرف على هذا التنفيذ وزارة المالية التي تعتبر أهم أجزاء الجهاز الإداري للدولة وهذه المرحلة تمثل انتقال الميزانية العامة من النظري إلى حيز التطبيق العملي الملموس فتتولى الحكومة ممثلة في وزارة المالية تحصيل وجباية الإيرادات الواردة المقدرة في الميزانية كما تتولى الإنفاق على الأوجه المدرجة في الميزانية.

ولضمان تنفيذ الميزانية في الأوجه المحددة لها اقتضى الأمر إيجاد وسائل مختلفة لمراقبة الميزانية للتأكد من مراعاة واحترام المكلفين بالتنفيذ كافة القواعد المالية أثناء ممارستهم لوظائفهم، والهدف من الرقابة هو التأكد من أن تنفيذ الميزانية قد تم على الوجه المحدد ووفق السياسة التي وضعتها السلطة التنفيذية وإجازتها من طرف السلطة التشريعية وبناء على ذلك فإن الهدف الأساسي من الرقابة على تنفيذ الميزانية هو ضمان تحقيقها لأقصى قدر من المنافع للمجتمع في حدود السياسة العامة للدولة². وتأخذ الرقابة على تنفيذ الميزانية عدة صور مختلفة وهي الرقابة الإدارية والرقابة التشريعية والرقابة المستقلة.

الفرع الأول: الرقابة الإدارية

تتولى وزارة المالية الرقابة الإدارية على تنفيذ الاعتمادات المالية حيث يقوم الرؤساء من موظفي الحكومة بمراقبة رؤوسهم، وكذلك مراقبة موظفي وزارة المالية عن طريق المراقبين الماليين ومديري الحسابات على عمليات المصروفات التي يأمر بدفعها المختصون أو من ينوبون عنهم وتتم الرقابة الإدارية من الناحية العملية بطريقتين أساسيتين:

أ- الرقابة الموضوعية:

¹ محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2003، ص 448.

² درواسي مسعود، مصدر سابق، ص 211.

تعني انتقال الرئيس إلى مكان عمل المرؤوس ليتأكد من مباشرته لعمله على نحو دقيق ومثالها أن ينتقل مدير المالية العامة إلى مكاتب رؤساء المصالح ورئيس المصلحة إلى مكاتب رؤساء الدوائر ورئيس الدائرة إلى مكاتب سائر الموظفين التابعين له وهكذا.

ب- الرقابة على أساس الوثائق:

هنا لا ينتقل الرئيس إلى محل عمل مرؤوسيه ولكن يقوم بفحص أعمالهم من خلال التقارير والوثائق والملفات وتبدو هذه الطريقة أيسر في التطبيق من الناحية العملية عن الطريقة السالفة أي الرقابة الموضوعية، حيث أن انتقال الرئيس إلى مكان عمل مرؤوسيه قد يؤدي وخاصة في الدول النامية إلى انضباط العمل بصورة مؤقتة أثناء الزيارة فقط مما يؤثر بالسلب على سير العمل ولا يحقق الرقابة الفعالة على تنفيذ الاعتمادات العامة للدولة لذا فإن أغلب الدول تأخذ بالرقابة على أساس الوثائق وتنقسم الرقابة الإدارية من حيث توقيتها إلى رقابة قبل تنفيذ الميزانية وأخرى بعد تنفيذ الميزانية¹.

1- الرقابة السابقة:

تمثل الجزء الأكبر والأهم من الرقابة الإدارية وتكون مهمتها عدم صرف أي مبلغ إلا إذا كان مطابقا لقواعد المالية المعمول بها سواء كانت قواعد الميزانية أو القواعد المقررة في اللوائح الإدارية المختلفة وينص القانون المنظم لقوانين المالية على وجوب امتناع مديري الحسابات ورؤسائهم ووكلائهم عن التأثير على صرف مبلغ إذا لم يكن هناك اعتماد خاص به أصلا أو يترتب على تنفيذ الصرف تجاوز الاعتمادات المخصصة في باب معين من أبواب الميزانية أو نقل اعتماد من باب إلى آخر كما نص أيضا هذا القانون على أنه يتعين على المسؤولين الماليين بالجهاز الإداري للحكومة ووحدات الإدارة المحلية والوحدات الاقتصادية إخطار وزارة المالية والجهاز المركزي للمحاسبات بأي مخالفة مالية².

و في الجزائر فان الرقابة السابقة موكلة الى هيئة خاصة تابعة لوزارة المالية تسمى بالرقابة المالية و المنشأة بموجب المرسوم التنفيذي رقم: 92-414 المؤرخ في: 14-11-1992 المعدل و المتمم بالمرسوم التنفيذي رقم: 09-374 المؤرخ في: 16-11-2009 و هي مكلفة بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها من طرف الدولة الجماعات الاقليمية و المؤسسات ذات الطابع الاداري أين ينص القانون على وجوب تأشيرة الرقابة المالية قبل صرف اي نفقة من طرف الآمرين بالصرف فهي هيئة مكلفة بالبحث في

¹ سوزي عدلي ناشد , مصدر سابق , ص 342 .

² سوزي عدلي ناشد , مصدر سابق , ص 343 .

شرغية النفقة قبل الالتزام بها و يرأس الهيئة مراقب مالي يساعده مرقين ماليين مساعدين و مجموعة من الموظفين .

1- الرقابة اللاحقة (البعديّة):

يقصد بها الرقابة الإدارية اللاحقة على الحسابات وتتلخص في إعداد حسابات شهرية وربع سنوية و سنوية، ويقوم المراقب المالي في كل وزارة أو مصلحة بمناسبة إعدادها بفحصها للتأكد من سلامة المركز المالي للوزارة أو المصلحة وبمراجعة دفاتر الحسابات المختلفة ويضع على كل هذا تقريراً يرسله مع الحسابات إلى المديرية العامة للميزانية في وزارة المالية وتشمل أيضاً بجانب الرقابة على الحسابات الرقابة على الخزينة وعلى المخازن للتأكد من عدم حدوث اختلاسات ومخالفات مالية.

ومما هو جدير بالذكر أن الرقابة الإدارية، أيا كان نوعها لا تعدو أن تكون رقابة من الإدارة على نفسها أي أنها رقابة ذاتية أو داخلية طبقاً للقواعد التي تضعها السلطة التنفيذية، ولذا فإنها لا تعد كافية للتأكد ممن حسننا لتصرف في الأموال العمومية، إذ كشفت التطبيقات العملية أن مراقبة الإدارة لنفسها قد أدى إلى العديد من مظاهر التسبب والإسراف بلا والانحراف المالي والتي كان مصدرها الأساسي يكمن في انعدام الإشراف والرقابة على السلطة التنفيذية في قيامها بتنفيذ الميزانية، ولذا فإن الرقابة الإدارية على تنفيذ الميزانية العامة غير كافية لوحدها¹.

الفرع الثاني: الرقابة البرلمانية

إذا كان المجلس التشريعي هو الذي يقوم باعتماد الميزانية فإنه من الطبيعي أن يتولى الرقابة عليها للتأكد من سلامة تنفيذها على النحو الذي تم اعتماده وإجازته وتمثل هذه الرقابة في مطالبة البرلمان بالإيضاحات والمعلومات التي تساهم في التأكد من سير العمليات الخاصة بالنفقات والإيرادات العامة سواء في صورة أسئلة شفوية أو كتابية أو استجوابات² وبإمكان اللجان البرلمانية استدعاء ممثلي السلطة التنفيذية للاستماع إليهم أو تتم هذه الرقابة بمناقشة الحساب الختامي عن السنة المالية السابقة، وقد تكون هذه الرقابة معاصرة لتنفيذ الميزانية إذ تقوم لجنة الشؤون الاقتصادية والمالية بالبرلمان بطلب المستندات والوثائق اللازمة عن تنفيذ الميزانية أثناء السنة المالية وإذا تبين وجود مخالفة للقواعد المالية فيحق لها تقديم أسئلة واستجوابات للوزراء المختصين المعنيين عن ذلك، كما يمارس البرلمان هذه الرقابة عند لجوء الحكومة له لفتح اعتمادات إضافية وتبرر طلبها مما يسهل مراقبتها.

¹ عبد الباسط علي جاسم الزبيدي ، مصدر سابق ، ص 253 .

² محمد رسول العموري ، الرقابة المالية العليا ، منشورات الحلبي ، بيروت 2006 ، ص 524 .

إضافة إلى هذه الرقابة هناك رقابة لاحقة للتنفيذ الميزانية وتتعلق بعرض الحساب الختامي¹ عن السنة المالية المنتهية لمناقشة واعتماده وإصداره ولقد عرفت المادة 05 من القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية قانون ضبط الميزانية بأنه "الوثيقة التي يثبت بمقتضاها تنفيذ قانون المالية وعند الاقتضاء قوانين المالية التكميلية وأوضححت المادة 77 من هذا القانون الهدف من هذا القانون بنصها "يقر قانون ضبط الميزانية حساب نتائج السنة المشتمل على ما يلي²:

- الفائض أو العجز الناتج عن الفرق الواضح بين إيرادات ونفقات الميزانية العامة للدولة.
- النتائج المثبتة في تنفيذ الحسابات الخاصة للخزينة".

من أجل تمكين البرلمان من القيام بهذه الرقابة أوجب المشرع على الحكومة عند تقديم مشروع ضبط الميزانية للبرلمان أن ترفقه بتقارير وبيانات توضيحية ويجب عليها استشارة مجلس المحاسبة في المشاريع التمهيدية ضبط الميزانية ويرسل تقريره التقييمي للبرلمان وتجدر الإشارة بخصوص قانون ضبط الميزانية باعتباره الوسيلة التي تمكن البرلمان من ممارسة مهامه الرقابية إلى الملاحظة التالية:

قد تمتنع الحكومة من إعداد مشروع قانون ضبط الميزانية مادامت هي التي تملك الحق في المبادرة بوضع هذا المشروع ومنذ سنة 1984 لم تقم الحكومة بتقديم مشاريع قوانين ضبط الميزانية بالرغم من أن قانون ضبط الميزانية هو الوسيلة التي تمكن البرلمان من الإطلاع على النتائج الفعلية للحساب المالي للدولة عن السنة المالية لهذه الميزانية³.

فيما يتعلق بالمبالغ التي أنفقت والإيرادات التي حصلت فعلا وأمام امتناع الحكومة عن ذلك لا بد على البرلمان تفعيل الوسائل الأخرى المتمثلة في الأسئلة والاستجوابات والمصادقة على بيان السياسة العامة وإذا تبين للبرلمان حدوث مخالفات مالية جسيمة في تنفيذ الميزانية يحق لها تحريك المسؤولية السياسية ضد الوزراء المخالفين وذلك بسحب الثقة منهم وقد يؤدي ذلك إلى سحب الثقة من الحكومة بأكملها واستقالتها الجماعية بالتبعية.

ورغم فعالية هذه الرقابة إلا أنه يعاب عليها أن أعضاء السلطة التشريعية قد لا يكون لديهم الوقت الكافي والخبرة الفنية لإجراء المحاسبة الكافية لمناقشة الحساب الختامي الذي قد يصل لآلاف الصفحات خاصة أمام المهام الأخرى للبرلمان فضلا عن إحاطة المشرع وسائل البرلمان في الرقابة بالعديد من الشروط

¹ الحساب الختامي هو الوثيقة التي تبين مبالغ النفقات و مبالغ الإيرادات التي أنفقت فعلا بعد انتهاء السنة المالية .

² أمين شريط , مصدر سابق , ص 79 .

³ منصور ميلاد يونس , مصدر سابق , ص 198 .

(يجب أن يوقع على ملتمس الرقابة من قبل 7/1 النواب على الأقل وأن يوافق عليه 3/2 النواب وأن لا يتم التصويت عليه إلا بعد 3 أيام من إيداعه¹ .

يجب أن يوقع على نص الاستجواب 30 نائبا على الأقل أو ثلاثون عضوا في مجلس الأمة، لا يمكن لعضو البرلمان أن يطرح أكثر من سؤال في جلسة واحدة، يجب أن يوقع على لائحة إنشاء لجنة التحقيق 20 عضوا على الأقل من أعضاء مجلس الأمة أو المجلس الشعبي الوطني حسب الحالة) وكذلك امتلاك الحكومة لممثلين لها في البرلمان غالبا ما يشكلون الأغلبية.

الفرع الثالث: الرقابة المستقلة

هذه الرقابة فعالة لكونها مستقلة عن السلطة التشريعية والتنفيذية وعادة ما تكون هيئة فنية خاصة تقوم بفحص تفاصيل تنفيذ الميزانية ومراجعة حسابات واثاق التحصيل والصرف ومحاوله كشف ما تتضمنه من مخالفات ووضع تقرير شامل عن ذلك يساعد السلطة التشريعية على فحص الحساب الختامي بطريقة جدية تسمح بكشف كل المخالفات المالية وتختلف هذه الهيئة المستقلة من دولة لأخرى ففي فرنسا تتولاها هيئة إدارية منظمة تنظيما قضائيا هي محكمة الحسابات تتكون من عدة دوائر يرأس كل دائرة مستشار وتشكل من عدد من المحاسبين يتولون تحضير التقارير المحاسبية والفنية التي تطلبها المحكمة ويمثل الحكومة بها نائب عام ومحامون عامون² .

أما في الجزائر فيتولاها مجلس المحاسبة طبقا لأحكام الأمر 95-20 المؤرخ في: 17-07-1995 حيث تخضع لرقابة مجلس المحاسبة ، مصالح الدولة والجماعات الإقليمية، والمؤسسات والمرافق والهيئات العمومية باختلاف أنواعها، التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية. كما يراقب المجلس حسن استعمال الهيئات الخاضعة لرقابته، الموارد والأموال والقيم والوسائل المادية العمومية، ويقيم نوعية تسييرها من حيث الفعالية والأداء والاقتصاد وفي مجال تقديم حسابات المحاسبين العموميين ومراجعتها ومراقبة

¹ القانون العضوي رقم: 02-99 المؤرخ في: 08-03-1999 الذي يحدد تنظيم المجلس الشعبي الوطني و مجلس الأمة و عملهما و العلاقة الوظيفية بينهما و بين الحكومة ، ج ر عدد 15 لسنة 1999 .

² عبد الباسط علي جاسم الزبيدي ، مصدر سابق ، ص 303 .

الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، تترتب عن معاينته الجزاءات القضائية في الحالات المنصوص عليها في الأمر 20-95 المؤرخ في: 17-07-1995 و تخضع أيضا لرقابته، المرافق العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري والمؤسسات والهيئات العمومية التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو ماليا، والتي تكون أموالها أو مواردها أو رؤوس أموالها، كلها ذات طبيعة عمومية كما يؤهل المجلس، لمراقبة تسيير الأسهم العمومية في المؤسسات أو الشركات أو الهيئات، مهما يكن وضعها القانوني، التي تملك فيها الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق أو الهيئات العمومية الأخرى جزءا من رأسمالها إضافة لذلك فإنه تخضع لرقابته أيضا، الهيئات التي تقوم في إطار التشريع والتنظيم المعمول بهما، بتسيير النظم الإجبارية للتأمين والحماية الاجتماعيين و يؤهل مجلس المحاسبة لمراقبة نتائج استعمال المساعدات المالية الممنوحة من الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق العمومية أو كل هيئة أخرى خاضعة لرقابة مجلس المحاسبة، لاسيما في شكل إعانات أو ضمانات أو رسوم شبه جبائية، مهما يكن المستفيد منها، وتقييمها. ويمكنه أيضا مراقبة استعمال الموارد التي تجمعها الهيئات، مهما تكن وضعيتها القانونية، التي تلجأ إلى التبرعات العمومية من أجل دعم القضايا الإنسانية والاجتماعية والعلمية والتربوية أو الثقافية على الخصوص، ذلك بمناسبة حملات التضامن الوطني، ويوصى في نهاية تجاربه وتحقيقاته، بكل الإجراءات التي يراها ملائمة من أجل تحسين ذلك.

ومما سبق نجد أن رقابة مجلس المحاسبة هي رقابة لاحقة مما يعني أنها تتم على أساس الواقع وليس التقدير وبالتالي يمكنها الوصول لاقتراح إصلاحات في المستقبل بإتباع الأساليب الحديثة لتحضير الميزانيات رغم أن قيامها بعد تنفيذ الميزانية قد لا يسمح بالحفاظ على المال العام.

خاتمة

إن تقدير الاعتمادات المالية ومن ثم إجازتها وترخيصها كي تصرف كنفقات مع مراقبتها هو دورة والمقصود بالدورة هو الأنشطة والعمليات المكونة للميزانية العامة للدولة بالنظر لما تتصف به هذه العمليات من الدورية والاستمرار فالموازنة تمثل مجموع الأنشطة المتعددة التي تجري في نطاق الاقتصاد العام أي القطاع العام بوحده التقليدية والإقتصادية التسييرية والإنتاجية مصاعغة في صورة تدفقات نقدية (إيرادات ونفقات عامة) .

ان هذه العملية سواء ما تعلق منها بتحضير التقديرات ووضع الموازنة, او ما تعلق بالتنفيذ او المراجعة والمحاسبة ذات تأثير في القرارات المتخذة في هذا المجال وذلك في جميع الوحدات التي يتكون منها القطاع العام وعلى مستوى المراحل التي تمر بها عملية الموازنة التي تتكرر كل عام .

لكل مرحلة من مراحل الموازنة خصائصها المميزة ومشكلاتها التي تنفرد بها ومن المعلوم أن للزمن أهمية قصوى في جميع أنواع النشاط الإقتصادي وتتجلى الأهمية في مجال الموازنة بشكل واضح حيث يرتبط الماضي بالحاضر والمستقبل .

وتتداخل خلال سنة مالية معينة مراحل الموازنة المتعلقة بسنوات مالية متعددة حيث تتخذ سلسلة من القرارات في العام نفسه . ينصب بعضها على تنفيذ مراحل موازنة السنة الجارية ويتعلق بعضها بمراجعة موازنة السنة المالية المنتهية ويتناول البعض الآخر تقدير الاعتمادات للسنة القادمة . وهكذا يرتبط الماضي والحاضر والمستقبل ارتباطا وثيقا . ونتيجة لهذه العلاقات الزمنية يحدث التأثير المتبادل بين التجارب المالية في الحاضر و الماضي والتخطيط للمستقبل اي تشكيل مراحل الدورة التي تبدأ بمرحلة التحضير والإعداد فتشكل هذه المرحلة حجر الزاوية وتعنيان مجموعة من مسائل ذات طبيعة فنية وإدارية وذات علاقة بتحديد الموارد الاقتصادية والتي تخصص لإشباع الحاجات العامة . ولتحقيق الاهداف الاقتصادية و الإجتماعية في الدولة ويتحدد العمل المالي في هذه المرحلة بوضع تقديرات للنفقات العامة والموارد العامة لفترة قادمة وتتولى هذه المسؤولية في صورة (مشروع موازنة) الإدارات الحكومية بصفتها جزءا من الجهاز التنفيذي في الدولة وفي المرحلة الثانية يخضع المشروع مع المقترحات لدراسة السلطة التشريعية ومناقشتها تمهيدا للتصديق على المقترحات وبالتالي مشروع الموازنة .

تتولى السلطة التشريعية مهمة اعتماد الميزانية بصفتها ممثلة للشعب حيث إنتهى التطور إلى إعتبار الموازنة أداة لتنفيذ السياسة الاقتصادية والمالية ولذلك فإن مسألة التصديق عليها من قبل ممثلي الشعب أمر مسلم به في جميع دول العالم .

ولحفظ هذه الاعتمادات المالية وليتم إنفاقها في الاوجه المسطرة لها كان لزاما احاطتها بمجموعة من الآليات الرقابية بدءا بالرقابة السابقة والتي لها صور متعددة . إذ قد تقتصر على مجرد التصريح للبنك المركزي بوضع المبالغ التي تمت الموافقة على صرفها تحت تصرف الأمرين بالصرف وقد تتضمن ضرورة الحصول على إقرار من الجهة المسؤولة عن سلامة كل عملية على حدة من وجهة النظر القانونية وقد تمتد أبعد من ذلك بحيث تشمل فحص المستندات الخاصة بكل عملية والتأكد من صحتها كوجود اعتماد مخصص لها مثلا ولهذا اطلق عليها مصطلح الرقابة الوقائية . ثم تأتي الرقابة اللاحقة وتبدأ عند إنتهاء السنة المالية ولا يقتصر أمر هذه الرقابة على النفقات كما هو في الرقابة السابقة وإنما يمتد ليشمل الإيرادات العامة للتأكد من ان السلطة التنفيذية قامت بتحصيل سائر الموارد العامة (خاصة الضرائب) وللرقابة اللاحقة صور متعددة . فقد تقتصر على المراجعة المستندية للعمليات المالية لكشف المخالفات . وقد تمتد لتبحث مدى كفاءة الوحدة الإدارية في استخدام الأموال العامة وكيفية تحقق هذه الرقابة أهدافها

يقتضي الأمر أن تمارسها جهة خارجية مستقلة عن السلطة التنفيذية وأن تمنح ضمانات كافية لحمايتها من تعسف السلطة التنفيذية المتعلقة بالنفقات والإيرادات العامة الواردة في الموازنة وتمارس هذه الرقابة السلطة التشريعية التي تتأكد من قيام السلطة التنفيذية بواجباتها من خلال احترامها لإجازة النفقات والإيرادات ومدى تقيدها بها بالإضافة الى الرقابة الذاتية وهي مراقبة الإدارة لداقتها كرقابة الرئيس للمرؤوس وكذلك الرقابة القضائية وتبقى رقابة الجماهير الشعب والأحزاب والجمعيات والصحافة والمنثقفين صاحبة دور فعال في الإحاطة بموارد الدولة ومراقبتها وحمايتها والوقوف على ترشيد نفقات الدولة بالطرق غير المباشرة .

قائمة المراجع

* الكتب والمؤلفات .

- الدكتور عبد الباسط علي جاسم الزبيدي. المالية العامة والموازنة العامة. المكتب الجامعي الحديث 2015
- لسان العرب لإبن منظور. دار لسان العرب. بيروت. 1970.
- البحر المحيط. الجزء الأول. القاهرة. 1952
- محمد توفيق دسوقي. دراسة تحليلية للرقابة من خلال تقييم الأداء وجهاز الرقابة المالية. جامعة الدول العربية. المنظمة العربية للعلوم الإدارية. الإسكندرية. 1977
- الدكتور كمال جعفر المفتي. الرقابة وتقييم الأداء. معهد الإدارة في المملكة العربية السعودية. 1985.
- عبد الأمير شمس الدين الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية جامعة القاهرة 1977 .
- محمد كوفياتية الرقابة المالية و دورها الاقتصادي في القطاع العام . سوريا 1991.
- فؤاد العطار . القضاء الإداري . دار النهضة العربية . الإسكندرية 1977.
- عبدالسلام بدوي الرقابة على المؤسسات العامة. المكتبة الانجلومصرية , القاهرة
- فيصل فخري مرار . الرقابة المالية العليا نحو أسلوب متطور . جامعة الدول العربية . المنظمة العربية للعلوم الإدارية . الإسكندرية .
- فهمي محمود شكري . الرقابة المالية العليا دار المدلاوي . ط02 . عمان 1985 .
- عادل أحمد حشيش . أصول الفن المالي للاقتصاد العام .. دار المطبوعات الجامعية . الاسكندرية
- مرقص ابراهيم مسعد . المنظمة الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية . جامعة الدول العربية . الاسكندرية 1977.
- عادل فليح العلي . المالية العامة و التشريع المالي . دار الجامعية للطباعة و النشر . الموصل .
- عبدالحى الرماضين . رقابة ديوان المحاسبة على النفقات العامة . كلية القانون . جامعة الموصل . 2000 . .
- عامر الكبيسي . الإدارة العامة بين النظرية و التطبيق . الجزء 02 . ط 03 . دار المثنى للطباعة . بغداد 1978 .
- حامد عبدالمجيد دراز . مبادئ المالية العامة . دار الجامعية . الاسكندرية .
- حبيب الهرمزي . الرقابة على المؤسسات العامة في التشريع العراقي . مطبعة بغداد . 1977 .
- سيروان عدنان ميرزا الزهاوي . الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة في القانون العراقي بغداد 2008 .
- سوزي عدلي ناشد . المالية العامة دار الحلبي الحقوقية . بيروت . 2003 . ص 325
- محمود عبد الفضيل . محمد رضا عدل . مبادئ المالية العامة . دار النهضة العربية . القاهرة 1982
- علي زغدود . المالية العامة . ديوان المطبوعات الجامعية . بن عكنون الجزائر . 2006 .
- بن دهماني محفوظ . المالية العامة في التشريع الجزائري . دار الجامعة الحديثة . الاسكندرية 2015 .
- محمد صغير بعلي , المالية العامة , دار النشر والتوزيع , ط1 , عنابة , 2003 .

- منصور ميلاد يونس , مبادئ المالية العامة , المؤسسة الفنية للطبع والنشر , القاهرة, 2004 .
- محمد عباس محرز , إقتصاديات المالية العامة , ديوان المطبوعات الجامعية , الجزائر , 2003 .
- محمد رسول العموري , الرقابة المالية العليا , منشورات الحلبي , بيروت , 2006 .

* المقالات والمدخلات العلمية .

- محمد يونس الصائغ , ماهية الرقابة المالية , مجلة الرافدين للحقوق , العدد 23 , 2004
- أمين شريط , حق التعديل في النظام البرلماني الجزائري , مجلة الفكر البرلماني , عدد 10 .

* الرسائل والأطروحات الجامعية .

- زيوش رحمة . الميزانية العامة للدولة في الجزائر . جامعة تيزي وزو . قسم الحقوق . رسالة الدكتوراة . 2011 .
- العيداني سهام . الميزانية العامة و الرقابة عليها في القانون الجزائري . رسالة دكتوراة جامعة البليدة 2016 .
- درواسي مسعود . السياسة المالة و دورها في تحقيق التوازن الاقتصادي . حالة الجزائر من 1990 الى 2004 كلية العلوم الإقتصادية جامعة الجزائر . رسالة الدكتوراة 2005 .
- شلال زهير . أفق نظام المحاسبة العمومية الجزائرية . جامعة محمد بوقرة . بومرداس . أطروحة دكتوراة 2014 .

* النصوص القانونية

- دستور 96 المعدل والمتمم , تعديل مارس 2016 .
- دستور 96 ج ر , عدد 75 , المؤرخ في: 1996/12/18 .
- قانون 84/17 المؤرخ في: 1984/07/07 , ج ر, عدد 28 لسنة 1984 .
- قانون عضوي رقم 99/02 المؤرخ في: 1999/03/08 , يحدد تنظيم المجلس ش و ومجلس الأمة وعملهما والعلاقة الوظيفية بينهما وبين الحكومة , ج ر, عدد 15 , لسنة 1999 .
- الأمر رقم: 20/95 المؤرخ في: 17-07-1995 المتعلق بمجلس المحاسبة .
- قانون رقم 90/21 المؤرخ في: 1990/09/15 المتعلق بالمحاسبة العمومية , ج ر, عدد 35 , لسنة 1990
- المرسوم التنفيذي رقم: 92-414 المؤرخ في 14/11/1992 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها , ج ر , عدد 82 , لسنة 1992 .
- المرسوم التنفيذي رقم: 09-374 المؤرخ في: 16/11/2009 المعدل و المتمم للمرسوم التنفيذي رقم: 92/414 ج ر , عدد 67 , لسنة 2009 ..
- الدستور المصري الصادر سنة 1971 .

ملخص

الرقابة المالية موضوع واسع ومتشعب يراه كل مختص وباحث من زاوية معينة فقد تكون الزاوية إقتصادية او مالية او محاسبية او غيرها ونحن في موضوعنا هذا أخذنا من الزاوية والجانب القانوني ومن ثم إسقاطه على ما يصطلح عليه بالإعتمادات المالية للدولة ،فمالية الدولة تبنى على تحصيل الإيرادات وصرف النفقات وفق دورة زمنية مدروسة , وإيرادات الدولة لا يمكن إستعمالها او إستغلالها إلا بعد إجازتها وترخيصها من طرف السلطة المختصة والمخولة قانونا أي تصبح إعتمادات مالية , فإعتماد تحصيل الإيرادات هو أن تتأكد السلطة التشريعية من أن السلطة التنفيذية قد إستوفت تحصيل كل الإيرادات دونما تماطل أو تقصير وأن شروط صرف النفقات مهينة وفق الأوجه المحددة والمرسومة لإشباع الحاجات العامة وتحقيق الأهداف المسطرة وفق آليات رقابية تبدأ بالرقابة التشريعية أو البرلمانية منها السابقة والمرافقة ثم النهائية لتأتي الرقابة الإدارية القبلية والآنية واللاحقة وفي الأخير الرقابة المستقلة .

بادرنا أولا بتحديد مفاهيم الرقابة وآلياتها وفق الآراء والنظريات والفقهاء ثم تناولنا الرقابة على الإعتمادات المالية في إطارها القانوني والإداري , ولأن تنوع سبل الرقابة وتعددتها وتفعيلها ومواكبتها للتطورات العلمية والإدارية والمتغيرات السياسية والإجتماعية كفيل بتقريبها إلى تحقيق كفاءة أكبر وفعالية أعلى .

Résumer

Contrôle financier fait l'objet d'un large et ramifié voit chaque spécialiste et chercheur à partir d'un certain angle peut être économique, financière ou comptable ou d'autres coin et nous sommes à notre sujet qui l'a emmené du coin et du côté droit, puis laisser tomber ce l'enveloppe financière de l'État, les finances publiques sont basées sur le recouvrement des recettes et de décaissement des dépenses conformément à la temps de cycle mesuré, et les recettes de l'État ne peut pas être utilisé ou exploité qu'après approbation et autorisation par l'autorité compétente et devenir légalement autorisé des fonds, le recouvrement des recettes est l'adoption de veiller à ce que l'autorité législative du pouvoir exécutif a rempli la collection de tous aer DAT sans bloquer ou les frais de change des conditions adaptées en fonction des aspects de l'ensemble spécifique pour répondre aux besoins généraux et pour atteindre les objectifs soulignés conformément aux mécanismes de contrôle commencent à la surveillance législative ou les parlementaires et escorte précédente, puis la finale à venir tribale et immédiate et à la suite et dans le dernier contrôle indépendant du contrôle de gestion.

Nous avons lancé d'abord identifier les contrôles et les mécanismes de concepts selon les opinions et les théories de la jurisprudence, et nous avons eu affaire avec le contrôle de reconnaissance des titres financiers dans le cadre juridique et administratif, et parce que la diversification des moyens de contrôle et de la variété et active et à suivre le rythme des développements scientifiques et administratifs dans les variables politiques et sociales parrainons pour atteindre une plus grande efficacité