

الجمهورية الجزائرية الشعبية الديمقراطية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل -

كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

العنوان

دور المحاسبة العمومية في مراقبة نفقات التجهيز
العمومي دراسة حالة - ولاية جيجل -

مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص محاسبة وجباية معمقة

إشراف الأستاذ :

زعرات فريد

إعداد الطلبة :

بوخالفة ساسية

عربيد مريم

أعضاء لجنة المناقشة

السنة الجامعية 2021/2020

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وتقدير

'وَاللَّهُ أَخْرَجَكُمْ مِنْ بُطُونِ أُمَّهَاتِكُمْ لَا تَعْلَمُونَ شَيْئًا وَجَعَلَ لَكُمُ السَّمْعَ وَالْأَبْصَارَ وَالْأَفْئِدَةَ لَعَلَّكُمْ تَشْكُرُونَ'

النحل الآية 78

أولا وقبل كل شيء نحمد الله الكريم العزيز الحميد على منتهى وكرمه وتوفيقه لإتمام هذا العمل المتواضع وإنجازه على هذا الوجه، فله الفضل والشكر على ذلك وعلى كل نعمه التي أسبغها علينا وحبانا بها، وبعد: انطلاقا من قوله ﷺ: 'من لم يشكر الناس لم يشكر الله عز وجل'

فإننا نتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ الفاضل "زعرات فريد" على ما قدمه لنا من توجيهات ونصائح، وأنار الطريق أمامنا لإنجاز هذه المذكرة

كما نشكر كل الأساتذة الكرام في كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير

وفي الأخير نشكر كل من ساعدنا على إتمام هذا العمل ولو بكلمة أو نصيحة أو دعاء فجزاهم الله عن كل شيء

□ وآخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين.

إهداء

نهدي هذا العمل المتواضع الى أعز ما نملك

الأبوين الكريمين

الإخوة الأعزاء

والى كل العائلة الكريمة

مريم ساسية

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	الشكر
	الإهداء
	الفهرس
	قائمة الجداول والأشكال
	قائمة الملاحق
أ	المقدمة العامة
الفصل الأول: أساسيات حول المحاسبة العمومية و الميزانية العامة	
6	تمهيد
7	المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية
7	المطلب الأول: مفهوم المحاسبة العمومية
8	المطلب الثاني: أهداف المحاسبة العمومية
10	المطلب الثالث: الأعوان المكلفون بالمحاسبة العمومية
17	المطلب الرابع: مبادئ و قواعد المحاسبة العمومية
22	المبحث الثاني: مفاهيم حول الميزانية العامة
22	المطلب الأول: ماهية الميزانية العامة
29	المطلب الثاني : مبادئ وقواعد الميزانية العامة
32	المطلب الثالث : دورة الميزانية العامة
36	المبحث الثالث : ماهية النفقات العمومية
37	المطلب الأول : تعريف النفقات العمومية
37	المطلب الثاني : تقسيمات النفقات العمومية
44	المطلب الثالث : مراحل تنفيذ النفقات العامة
47	خلاصة الفصل

الفصل الثاني: الرقابة على العمليات المالية	
49	تمهيد
50	المبحث الأول: مفاهيم حول الرقابة المالية.....
50	المطلب الأول: مفهوم الرقابة المالية
52	المطلب الثاني: أهمية وأهدف الرقابة المالية.....
53	المطلب الثالث: أنواع الرقابة المالية و الوسائل التي تعتمدھا.....
57	المبحث الثاني: مراحل وأساليب تنفيذ الرقابة المالية و الهيئات المكلفة بها.....
57	المطلب الأول: مراحل عملية الرقابة المالية.....
58	المطلب الثاني: أساليب تنفيذ الرقابة المالية.....
59	المطلب الثالث: الهيئات المكلفة بالرقابة على النفقات العامة.....
68	المبحث الثالث: ماهية نفقات التجهيز.....
68	المطلب الأول: مفهوم نفقات التجهيز.....
69	المطلب الثاني: الأهمية الاقتصادية و الاجتماعية لنفقات التجهيز.....
69	المطلب الثالث: أنواع نفقات التجهيز
72	خلاصة الفصل
الفصل الثالث : دراسة حالة مراقبة مشروع تجهيز عمومي بولاية جيجل	
74	تمهيد.....
75	المبحث الأول : نظرة عامة حول مؤسسة ولاية جيجل.....
75	المطلب الأول: تقديم مؤسسة ولاية جيجل
76	المطلب الثاني: هيئات وصلاحيات الإدارة العامة لولاية جيجل.....
78	المطلب الثالث: هيكل ومهام الإدارة العامة لولاية جيجل.....
81	المبحث الثاني: ميزانية الولاية
81	المطلب الأول: مفهوم ميزانية الولاية.....
84	المطلب الثاني: مراحل إعداد نفقات التجهيز بميزانية الولاية.....
86	المبحث الثالث: دراسة حالة تنفيذ مشروع تجهيز عمومي و الرقابة عليه
86	المطلب الأول: خطوات الأمر بالصرف
88	المطلب الثاني: إجراءات المراقب المالي.....

89	المطلب الثالث: إجراءات المحاسب العمومي.....
90	خلاصة الفصل.....
92	الخاتمة العامة.....
	قائمة المراجع
	الملاحق
	الملخص

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
83	الميزانية الأولية لسنة	(01)
83	الميزانية الإضافية	(02)
84	الموازنة العامة للحساب الإداري	(03)
85	تقسيمات قسم التجهيز	(04)

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
42	تقسيمات النفقات العمومية	(1.1)
79	الهيكل التنظيمي لولاية جيجل	(2.1)

ملاحق

العنوان	الرقم
الجرائد الرسمية	01
التصريح بالنزاهة والتصريح بالاكتتاب	02
تأشيرة لجنة الولائية للصفقات العمومية	03
الصفقة	04
بطاقة الالتزام	05
الكشف الكمي والتقديري	06
أمر تنفيذ الخدمة	07
وضعية الأشغال	08
حوالة الدفع	09

مقدمة

تعتبر المحاسبة العمومية نظاما خاصا للمعلومات المحاسبية بحكم النشاط المالي لوحدات القطاع ذات الطابع الإداري أو غير الربحي، هذه الأخيرة تمارس نشاطها المالي في سبيل الحصول على الموارد اللازمة لإنفاقها، قصد إشباع الحاجات العامة، وتعتبر النفقات من أهم وابرز أدوات تدخل الدولة فهي تلك المبالغ التي تصرفها السلطة العمومية قصد تحقيق المنفعة العامة، ومع تطور الدولة ازدادت أهمية تقسيم النفقات العامة فحسب المشرع الجزائري وتسمى نفقات التجهيز ونفقات التسيير، الهدف من ذلك تحقيق الكفاءة والفعالية في تنفيذ ما يعرف بالموازنة العامة، والتي تعد خطة تقديرية مرسومة قصيرة الأجل ترجح الخطط الاقتصادية للدولة وأهدافها بعيدة المدى .

كما تسعى مختلف الحكومات والمؤسسات بما فيها الجزائر، لوضع أنظمة رقابية تسيير وتنظم نشاط إدارتها، وهذا من اجل الوصول لأهداف بغية تحقيقها من خلال إصدار تعليمات و قوانين رقابية بموجبها يلزم موظفيها العمل بها في مجال الميزانية من اجل تحقيق أهداف الإدارة و كذا الحفاظ على المال العام واكتشاف الأخطاء في وقت مبكر حيث يتم اتخاذ التدابير اللازمة لإصلاحها.

وتعتبر ميزانية التجهيز جزء من ميزانية الدولة من حيث نفقاتها وتتسم بكثير من التعقيد على مستوى تقديرها و تحضيرها أو على مستوى تنفيذها ،و ذلك نظرا لتعلق هذه النفقات بإنجاز هياكل أساسية ضخمة الأمر الذي يتطلب أن ترصد لها مبالغ اعتمادات معتبرة، وتدخل العديد من الإدارات المتخصصة وكذا إتباع إجراءات معقدة لتنفيذها في إطار الصفقات العمومية بقصد ضمان حسن تنفيذها، و تهدف الدولة من خلالها إلى تكوين رؤوس أموال قصد تنمية الثروة الوطنية عكس نفقات التسيير والتي تتعلق بالاعتمادات المخصصة لضمان السير العادي واليومي لنشاط مختلف المصالح والمرافق العامة كالأجور ومصاريف الصيانة وبالتالي لا تحقق أي قيمة مضافة.

1. إشكالية الدراسة

يمكن صياغة إشكالية الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي :

ماهي آليات الرقابة على نفقات التجهيز العمومي ؟ و ما دور المحاسبة العمومية في ذلك ؟

و للإجابة على التساؤل الرئيسي يمكن الاستعانة الأسئلة الفرعية التالية :

- ✓ ما المقصود بالمحاسبة العمومية ؟ وماهي أهدافها ؟
- ✓ ماهي مبادئ و قواعد الميزانية ؟
- ✓ ما المقصود بالنفقات العمومية ؟ وما هي تقسيماتها ؟
- ✓ كيف تتم الرقابة على نفقات التجهيز العمومي ؟
- ✓ ماهي أهم الإجراءات التي يتم بها تنفيذ و مراقبة مشاريع التجهيز العمومي ؟

2. الفرضيات العامة للدراسة

للإجابة على إشكالية لدراسة نقترح الفرضيات التالية:

- ✓ **الفرضية الأولى:** تعتبر المحاسبة العمومية وسيلة هامة في الرقابة على مختلف النفقات العمومية من خلال عدة إجراءات قانونية و تقنية يجب احترامها في تنفيذ الموازنة العامة .
- ✓ **الفرضية الثانية:** الرقابة المالية تهتم بتقادي الأخطاء وفحص العمليات المالية ومدى التزام بالقوانين والتشريعات وتمارسها مختلف الهيئات العليا التي تخولها الدولة لهذه العملية.

3. أهمية الدراسة

تكمن أهمية الموضوع في كون برامج التجهيز العمومي والاستثمار أداة مهمة في تنفيذ مخططات التنمية الوطنية والمحلية وبذلك وجب إخضاع المصلحة المتعاقدة، إلى إجراءات و قيود تتعلق بطريقة الإبرام، ورقابة شديدة بهدف حماية الأموال العامة، من مخاطر الاستغلال السيئ لها.

4. أهداف الدراسة

نهدف من خلال هذه الدراسة إلى :

- ✓ تسليط الضوء على نفقات التجهيز العمومي و موقعها في ميزانية الدولة؛
- ✓ محاولة إعطاء نظرة عن مرحلة مهمة من مراحل دورة الميزانية وهي مرحلة إعداد وتنفيذ الميزانية والمراقبة المالية على النفقات العمومية.
- ✓ الوقوف على مختلف الطرق والأجهزة التي تسخرها الدولة للرقابة على المال العام.

5- منهج الدراسة:

بهدف الإجابة على إشكالية البحث اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي، وذلك بالرجوع إلى مجموعة من المراجع من خلال التعاريف المقدمة لكل من المحاسبة العمومية والميزانية العامة، النفقات العامة، الرقابة المالية، وما تمثله هذه الأخيرة من أجهزة رقابية ومحاولة ربط العلاقة بين جانب نفقات التجهيز العمومي والرقابة المالية المطبقة عليها من قبل الأجهزة المكلفة قانونا بذلك، بالإضافة إلى أدوات الدراسة من الناحية التاريخية حيث تطرقنا إلى دراسة نشأة الميزانية العامة والرقابة المالية، وكذلك نشأة مؤسسة ولاية جيجل.

6- أدوات التحليل والدراسة:

- ✓ الاعتماد على المواد القانونية التي تتحكم في إعداد وتحضير الميزانية العامة.
- ✓ استعمال المواد القانونية التي تحكم العمل الرقابي.
- ✓ استغلال المعلومات المقدمة من طرف مديرية الإدارة المحلية لولاية جيجل.
- ✓ الاعتماد على المواقع الرسمية فيما يتعلق بالنفقات العامة و الرقابة المالية .

7- حدود الدراسة:

وتشمل الحدود المكانية والزمانية، ويمكن تلخيصها كما يلي:

✓ الحدود المكانية: اقتصر المجال المكاني في دراستنا الميدانية لهذا الموضوع على مديرية الادارة المحلية لولاية جيجل .

✓ الحدود الزمنية: المجال الزمني لدراستنا هو سنة 2021.

✓ الحدود لموضوعية: تتمثل في دور المحاسبة العمومية في رقابة نفقات التجهيز العمومي وكيفية المساهمة على الحفاظ على المال العام.

08- الدراسات السابقة :

إن موضوع "دور المحاسبة العمومي في مراقبة نفقات التجهيز العمومي" أعطى القدر الكافي من الدراسات في الجزائر، و يظهر جليا في اهتمام الكثير من الباحثين في تناول هذا الموضوع بشكل عام قصد وضع أنظمة قانونية تفعل طبيعة هذه الرقابة و تساهم في السهر على حسن تطبيق هذه الرقابة من طرف الإدارة المحلية و من بين الباحثين نجد :

أولا: استعراض الدراسات السابقة

1. دراسة بلبالي عبد الله (2017) بعنوان: " دور الرقابة المالية في ترشيد نفقات التجهيز"، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر تخصص مالية، دراسة ميدانية بالرقابة المالية لولاية أدرار، تهدف هذه الدراسة إلى مساهمة الرقابة المالية في ترشيد نفقات التجهيز، استخدمت أدوات الملاحظة المباشرة والمقابلات والمعلومات المكتبية المتمثلة في كتب الرقابة المالية و النفقات العمومية ووثائق خاصة بالمؤسسة لجمع البيانات و فق المنهج الوصفي و كان من ابرز نتائجها
- يجب أن يخضع تجهيز النفقات العمومية لرقابة تساهم في ترشيد استغلالها و تحقيق أكبر استفادة ممكنة في.
- للأجهزة الرقابة المالية داخلية كانت أم خارجية دور في الحفاظ على المالية العمومية لكن الرقابة القبلية هي أقرب للمؤسسات العمومية ودورها وقائي أما الرقابة البعدية فإنها تأتي دائما في مرحلة لاحقة ودورها علاجي

2. رشيدة بلجبل (2019) بعنوان " مساهمة الرقابة المالية في تنفيذ عمليات ميزانية التجهيز،. دراسة حالة جامعة محمد خيضر بسكرة ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبة ، تهدف هذه الدراسة إلى معرفة خطوات كل أعوان المحاسبة العمومية الممثلة في الأمر بالصرف و المحاسب العمومي ، و كذا هيئة الرقابة المالية ممثلة في المراقب المالي ، استخدمت أدوات الملاحظة المباشرة والمقابلات والمعلومات المكتبية المتمثلة في كتب الرقابة المالية و النفقات العمومية ووثائق خاصة بالمؤسسة لجمع البيانات و فق المنهج الوصفي و كان من ابرز نتائجها

- أن الرقابة المنفذة من العون الخير تبدأ قبل انطلاق المشروع و تنتهي برقابة المحاسب العمومي ممثلة في أمين الخزينة الولائي قبل تنفيذ عملية الدفع.
- الحرص على ضمان النزاهة الكاملة في مجال الصفقات العمومية لانها تمثل الاساس لتنفيذ المشاريع العمومية .

ثانيا: أوجه الاتفاق و الاختلاف بين الدراسات السابقة

- ✓ اتفقت الدراسات السابقة على هدف مشترك وهو الرقابة المالية على نفقات التجهيز.
- ✓ استخدمت الدراسات السابقة أدوات الملاحظة المباشرة والمقابلات والمعلومات المكتبية المتمثلة في كتب الرقابة المالية و النفقات العمومية ووثائق خاصة بالمؤسسة لجمع البيانات.
- ✓ وظفت الدراسات السابقة المنهج الوصفي .

9- تقسيمات الدراسة :

من أجل العمل بمنهج الدراسة وتجسيد أهدافها وتحليل الإشكالية الواردة، مع الأخذ بعين الاعتبار الفرضيات، ارتأينا إلى تقسيم هذا البحث إلى ثلاث فصول، فصلين نظريين وفصل تطبيقي، وقد سبقت هذه الفصول الثلاثة مقدمة ونهايتها بالخاتمة.

الفصل الأول: أساسيات حول المحاسبة العمومية والميزانية العامة والنفقات العامة

قسمنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث حيث تناولنا في المبحث الأول مدخل للمحاسبة العمومية، وفي المبحث الثاني عموميات حول الميزانية العامة اما المبحث الثالث مدخل إلى النفقات العامة.

الفصل الثاني: الرقابة على العمليات المالية

قسمنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى مفاهيم حول الرقابة المالية وفي المبحث الثاني مراحل وأساليب تنفيذ الرقابة المالية والهيئات المكلفة بالرقابة، وأخيرا في المبحث الثالث الرقابة على نفقات التجهيز العمومي.

الفصل الثالث: دراسة حالة مشروع تجهيز عمومي

قسمنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث حيث تناولنا في المبحث الأول تقديم مؤسسة ولاية جيجل، أما المبحث الثاني، وأخيرا المبحث الثالث كيفية إعداد وتنفيذ مشروع تجهيز عمومي و الرقابة عليه على مستوى مديرية الادارة المحلية وهيئة الرقابة المالية وخزينة الولاية.

10- صعوبات الدراسة :

لم تتعرض دراسة هذا الموضوع إلى صعوبات كبيرة، إلا فيما يتعلق المر بدراسة الحالة، إذ تمثلت الصعوبة في عدم إمكانية الاطلاع والحصول على بعض الوثائق والتصريح بالمعلومات من قبل المسؤولين على مستوى هيئة المراقبة المالية، وذلك بتحججهم بالسرية المهنية .

الفصل الأول: أساسيات حول المحاسبة العمومية والميزانية العامة

تمهيد

المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية

المبحث الثاني: مفاهيم حول الميزانية العامة

المبحث الثالث: ماهية النفقات العمومية

خلاصة الفصل

تمهيد

شهد مفهوم المحاسبة العمومية تطور ملحوظا من أجل مواكبة التطور المتمثل في حياة الدولة ووظائفها بما في ذلك الاقتصادية. حيث تعتبر المحاسبة العمومية أحد فروع المحاسبة المتخصصة التي تحكم وحدات القطاع العام. حيث كان دورها مقتصرًا على تسجيل النفقات وتحصيل الإيرادات فقد تغير ذلك المفهوم بتغير المعطيات، وذلك أدى إلى تطور المحاسبة العمومية حيث أصبحت تعتبر أداة مهمة لتقييم الأداء الحكومي خاصة فيما يتعلق بالميزانية العامة للدولة.

بحيث تعتبر الميزانية العامة للدولة على أنها الوثيقة التي تقدر للسنة المالية، والتي تعكس كافة الجوانب والأنشطة الاقتصادية، وتبين كافة البرامج الحكومية لما تتمتع به الميزانية العامة للدولة من عناية كبيرة واهتمام فائق كونها تختبر مدى التوازن بين الإيراد العام و الإنفاق العام للدولة .

وسوف نتطرق في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث هي:

المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية

المبحث الثاني: مفاهيم حول الميزانية العامة

المبحث الثالث: ماهية النفقات العامة

المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية

نظرا لتطور نشاط الدولة فقد تطور معها مفهوم المحاسبة العمومية لكونها جزء متكامل من الهيكل المالي العام، وهي الوسيلة التي تمكن من توفير المعلومات اللازمة لاتحاد القرارات الاقتصادية في التخطيط والموازنات والرقابة في المؤسسات العمومية غير الربحية، وعليه سوف نتطرق في هذا المبحث عن مفهوم المحاسبة العمومية وخصائصها وأهدافها بالإضافة إلى الأعراف المكلفين بها.

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة العمومية

تعد المحاسبة العمومية تحديدا للإجراءات القانونية والتقنية الواجب احترامها في تنفيذ الموازنة العامة حيث تعمل المعايير الدولية على تطوير المحاسبة العمومية ودورها في تسيير النفقات .

الفرع الأول : تعريف المحاسبة العمومية

لقد تم تعريف المحاسبة العمومية بعدة تعاريف يمكن ذكر منها ما يلي :

- تعرف المحاسبة العمومية بأنها المبادئ والتقاليد والإيرادات المرتبطة بالمحاسبة عن المحليات والمحافظات والوحدات¹.
- تعتبر فرع من فروع المحاسبة، يشمل المبادئ والقواعد التي تبحث في مجال تحليل وتسجيل وتبويب عمليات تحصيل الموارد العمومية وصرفها، وإعداد التقارير والقوائم المالية التي تمثل هذه الأنشطة وتظهر نتائجها².
- يقصد بالمحاسبة العمومية القواعد التي تلتزم بها الجهات الإدارية في تنفيذ الموازنة العامة للدولة وتأثيراتها وتسجيل وتبويب العمليات المالية، وقواعد الرقابة المالية قبلا لصرف وتنظيم الضبط الداخلي وإظهار وتحليل النتائج³.
- نص قانون المحاسبة العمومية رقم 90/21 المؤرخ في 15 أوت 1990 في مادته الأولى والثانية ما يلي: " يقصد بالمحاسبة العمومية كل القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الحسابات والعمليات الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة. والميزانيات المحلية والميزانيات من الجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، كما يبين أيضا التزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين ومسؤولياتهم ويقصد بتنفيذ الميزانية تنفيذ النفقات و تحصيل الإيرادات"⁴.

¹ - نواف محمد عبد السلام، المحاسبة الحكومية، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2009، ص 11.

² - اسماعيل حسين احمر، المحاسبة الحكومية، دار المسيرة للنشر و التوزيع، الاردن، 2003، ص 35.

³ - اسماعيل خليل اسماعيل، نائل حسن عدس، المحاسبة الحكومية، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع، الاردن، 2011، ص 30.

⁴ - المادة 1 و 2 من القانون رقم 90_21، المؤرخ في 15 أوت 1990، و المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية رقم 35.

انطلاقاً من التعاريف السابقة الذكر يمكننا القول أن "المحاسبة العمومية هي المجال المحاسبي المتخصص بعملية تسجيل التصرفات المالية للوحدات العمومية للجهاز العمومي وفق تشريعات رسمية والمبادئ والقواعد الخاصة بذلك".

الفرع الثاني: خصائص المحاسبة العمومية

نبين فيما يأتي أهم خصائص المحاسبة العمومية¹:

أولاً- المحاسبة العمومية عبارة عن إطار محاسبي مميز: المحاسبة بصفة عامة هي نظام معلومات يسمح بتسجيل معطيات رقمية للمؤسسة لفترة محددة تسمح بإعطاء معلومات تخص الذمة المالية لها .

ثانياً- المحاسبة العمومية هي فرع متخصص : تحتل المحاسبة العمومية مكانة عامة وذلك من خلال القانون المالي الجزائري والقانون الجبائي اذا كان استقلالية قانون المحاسبة العمومية أصبح حقيقة واضحة تضاف لقواعد خاصة بها في تسيير العلاقات الداخلية للهيئات العمومية .

ثالثاً- المحاسبة العمومية مزيج من القواعد القانونية والقواعد التقنية

1- القواعد القانونية: يعتبر القانون رقم 90_21 المؤرخ في 15 اوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية والمراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه المصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر كذلك نجد عدة أحكام تشريعية متعلقة بالمحاسبة العمومية، لاسيما تلك الواردة في القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية ومختلف قوانين المالية السنوية.

2- القواعد التقنية : تهدف القواعد التقنية الخاصة بالمحاسبة العمومية إلى وصف العمليات المالية للهيئات العمومية وتحديد كيفية تسجيلها وعرض الحسابات المتعلقة بها، وتكون هذه القواعد التقنية موجهة من طرف وزارة المالية في شكل تعليمات.

المطلب الثاني: أهداف المحاسبة العمومية

كما سبق وبينا فإن المحاسبة عموماً هي وظيفة خدمية، بمعنى أنها تقدم خدمة لكل ذوي العلاقة ويمكن تقسيم الأهداف التي تسعى المحاسبة العمومية إلى تلبيةها إلى الأقسام الوظيفية الآتية²:

1- توفير المعلومات اللازمة للمساءلة: ويقصد بالمساءلة الالتزام بتقديم تفسيرات و تبريرات عن أعمال الوحدة الحكومية إلى السلطة التشريعية أو إي جهة أو جهاز تنفيذي أو قضائي له الحق أو المبرر في طلب ذلك وبما يتفق مع الإطار التشريعي لذلك.

¹ القانون رقم 84-17، المؤرخ في 07 جويلية 1984، المعدل و المتمم و المتعلق بقوانين المالية ، الجريدة الرسمية ، رقم 28.

² - اسماعيل حسين أحمر، المحاسبة الحكومية، مرجع سبق ذكره، ص 37 - 38 .

ويمكن حصر أهداف المساءلة في الآتي :

1-1-المساءلة المالية:وتهدف المحاسبة العمومية إلى توفير المعلومات اللازمة للتأكد من:

- ✓ الالتزام بالتشريعات والضوابط المالية الأخرى.
- ✓ انتظام السجلات المالية وسلامة التقارير المالية وصدقها في التعبير عم أداء الجهاز الحكومي.
- ✓ إن الإنفاق قد تم في حدود الاعتمادات أو المخصصات المقررة .

1-2-المساءلة الإدارية:وتهدف المحاسبة العمومية إلى توفير المعلومات اللازمة للتأكد من :

- ✓ إن الموارد المخصصة للوحدة قد استخدمت بكفاءة و دون إسراف .
- ✓ إن الوحدة العمومية تراعي الاقتصادية في عملها .

1-3- المساءلة عن الأداء:وتهدف المحاسبة العمومية إلى توفير المعلومات اللازمة لتقويم البرامج والأنشطة الخاصة بالوحدة للتأكد من انجاز الأهداف والبرامج المنوط بها وتحقيق النتائج المرجوة منها .

2 - توفير المعلومات اللازمة لأغراض الرقابة :

تهدف المحاسبة العمومية إلى الرقابة على الموارد الاقتصادية المتاحة للوحدة العمومية، والمحافظة عليها وذلك باستخدام أدوات المحاسبة العمومية المختلفة التي تمكنها من ذلك وعن طريق الجهات المخولة بهذه الوظيفة، والتي يقصد بها التأكد من الالتزام بالبرامج والخطط والسياسات المحددة.

3-توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات :

تهدف المحاسبة العمومية إلى توفير المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات عن طريق توفير تقارير دورية أو خاصة تفيد في :

- ✓ المقارنة بين نتائج العام الحالي والأعوام السابقة.
- ✓ تقييم البرامج والأنشطة والمفاضلة بين البدائل.
- ✓ تقدير حجم الموارد اللازمة لتحقيق أهداف الوحدة.
- ✓ تحليل علاقة المدخلات بالمرجات في العمليات التي تقدمها الوحدة.
- ✓ اقتراح أساليب من شأنها زيادة فاعلية الأداء وترشيده.
- ✓ تقديم المقترحات اللازمة بخصوص التوسعات المستقبلية والاستفادة الكفوة والرشيده من الموارد.

4- توفير المعلومات اللازمة لإعداد الحسابات القومية :

وتزيد أهمية هذا الهدف مع ازدياد الاتجاه إلى توطيد العلاقة إلى درجة كبيرة بين نظامي المحاسبة العمومية والقومية.

5- توفير المعلومات اللازمة لأغراض الإعلام عن النشاط الحكومي :

وذلك لأن النشاط الحكومي يؤثر على النشاط الاقتصادي بصفة عامة سواء على مستوى الأفراد أو المؤسسات المختلفة لذلك فإن الحكومة والأفراد والمؤسسات بحاجة للعلم عن العمليات والأنشطة الحكومية للمساعدة في اتخاذ القرارات المبنية على ذلك النشاط الأمر الذي ينعكس عن الرفاهية العامة بشكل عام وان وسيلة الإعلام في هذا المجال هي المحاسبة العمومية بشكل أساسي .

المطلب الثالث: الأعراف المكلفون بالمحاسبة العمومية

يهدف قانون المحاسبة العمومية إلى تحديد مهمة تسيير العمليات المالية للدولة ويتطلب ذلك عدد من الأعراف المكلفين بالمحاسبة العمومية حيث حدد القانون العلاقة بين هؤلاء الأعراف ومسؤولية كل واحد منهم.

الفرع الأول: الأمر بالصرف

الأمر بالصرف هو ذلك العون الذي يعمل باسم الدولة والجماعات المحلية او المؤسسات العمومية .

أولا :تعريف الأمر بالصرف

تعددت تعاريف الأمر بالصرف نذكر منها :

- يعد الأمر بالصرف العمومي شخص قانوني مرخص له قانونا بتنفيذ عمليات تتعلق بأموال الدولة ومؤسساتها، وهيئاتها العمومية سواء كانت هذه العمليات تتمثل في الإثبات والتصفية من جانب الإيرادات والقيام بإجراءات الالتزام والتصفية والأمر بالصرف أو تحرير حوالات الدفع من جانب النفقات.¹

- عرف الأمر بالصرف بأنه الشخص الذي يعمل باسم الدولة والمجموعات او المؤسسات العمومية ويقوم بعمليات التعاقد بتصفية دين الغير او قيمته أو بتحصيل الإيرادات العامة وبأمر صرف النفقات²

¹- حسين الصغير، دروس في المالية والمحاسبة العمومية، دار المحمدية الجزائر، 1999، ص 120 .

²- د علي زغدود، المالية العامة ،، الطبعة الرابعة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2004، ص 131

- كما عرفته المادة 23 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية على أنه : يعد أمرا بالصرف في مفهوم القانون كل شخص مؤهل لتنفيذ العمليات المشار إليها في المواد 16.17.19.20.21 التعيين أو الانتخاب لوظيفة لها من بين الصلاحيات تحقيق العمليات المشار إليها.¹

ثانيا: أنواع الأمرين بالصرف

يمكن أن نميز بين الأمرين بالصرف بين أربعة أنواع من الأمرين بالصرف الأمرين بالصرف الرئيسيين أو الابتدائيين، الأمرين بالصرف الثانويين الأمرين بالصرف المفوضين، الأمرين بالصرف الوحيدين.

1- الأمرين بالصرف الرئيسيين أو الابتدائيين: هم الأشخاص المتواجدون في أعلى الهرم الإداري توضع لديهم اعتمادات مباشرة لصرفها دون تدخل أي وسيط آخر .

ويمكن أن يتواجد الأمرين بالصرف العمومي في المناصب التالية وذلك حسب المادة 26 منت القانون 21/90 السالف الذكر:

- المسؤولون المكلفون بالتسيير المالي للمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني و مجلس المحاسبة .
 - الوزراء .
 - الولاية عندما يتصرفون لحساب الولاية .
 - رؤساء المجالس الشعبية البلدية الذين يتصرفون لحساب البلدية.
 - المسؤولون المعينون قانونا على مصالح الدولة المستفيدة من الميزانية الملحقة .
 - رؤساء المصالح العمومية المستفيدة من ميزانية ملحقة .
- اما في حالة غياب أو مانع فإنه يتم استخلاف الأمرين بالصرف في أداء مهامهم بعقد تعيين يعد قانونا ويبلغ للمحاسب العمومي المكلف بذلك.²

2- الأمرين بالصرف الثانويين:

- حسب ما نصت عليه المادة 08 من المرسوم التنفيذي 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمون بالصرف و المحاسبين العموميين فإن " الأمرين بالصرف الثانويين هم الذين يصدرون حوالات الدفع لفائدة الدائنين في حدود الاعتمادات المفوضة وأوامر الإيرادات ضد المدنيين".³

¹ - المادة 23 من قانون 21/90، مرجع سبق ذكره

² - حمادي كريمة، دور المحاسبة العمومية في مراقبة و ترشيد الإيرادات والنفقات ، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة ، جامعة ألكي محند أولحاج ، لبويرة ، 2019 ، ص 12-13.

³ - المادة 08 ، من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 ، مؤرخ في 07 سبتمبر 1991 ، يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرين بالصرف المحاسبين العموميين وكيفية احتواها . الجريدة الرسمية ، عدد 43.

- ونصت المادة 27 من قانون 21/90 على ان الأمرون بالصرف الثانويون مسؤولون عن ميزانية التسيير بصفتهم رؤساء مصالح غير الممركزة على الوظائف المحددة في المادة 23 من نفس القانون.¹

2- الأمرون بالصرف المفوضون:

حسب المادة 29 من قانون 21/90 يمكن لأمرين بالصرف الأساسيين تفويض التوقيع للموظفين المرسمين العاملين تحت سلطتهم المباشرة، وذلك في حدود الصلاحيات المخولة لهم وتحت مسؤولياتهم ومن الشروط الخاصة بتفويض الصلاحيات نذكر:

- أن يكون أمرا بالصرف.
- أن يكون تفويض الإمضاء لصالح موظف مرسم، وهذا التفويض شخصي يزول بمجرد انتهاء مهام احد طرفيه.
- أن يكون الموظف موضوعا تحت السلطة الإدارية المباشرة للأمر بالصرف.²

ثالثا: مهام الأمر بالصرف

حسبالمادة 14 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 حددت مهام الأمرين بالصرف كمايلي:

1- بالنسبة للإيرادات: حسب المادة 15 من المرسوم التنفيذي 91-313 تعرض المحاسبة الادارية للإيرادات مايلي:

- الإثبات : تتمثل في تثبيت حق الدولة على التعبير .
- التصفية : يحدد المبلغ الصحيح الذي تقوم الدولة بتحصيله من الغير .
- التصفية: إصدار السند لتحصيل حقوق الدولة .
- بالنسبة النفقات: فيما يخص النفقات يقوم الأمر بالصرف بمتابعة الميزانية بعد المصادقة عليها حسب المواد والفقرات المسجلة مع احترام المبالغ المعتمدة وذلك أثناء القيام بالعمليات التالية:
- الالتزام: هو الإجراء الذي بواسطته ينشئ الأمر بالصرف دينا على عاتق الهيئة العمومية
- التصفية: تتمثل من جهة ملاحظة أن الدين قد نشأ فعلا وهذا بالتأكيد على أن التجهيزات المطلوبة قد تم إنشاؤها وفقا لما في الطلبية أي وفق ما ورد في الالتزام بموجب التصفية يتم تحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية .

¹-المادة 27 من قانون 21/90 ، مرجع سبق ذكره.

²- المادة 29 من قانون 21/90، مرجع سبق ذكره .

• **الأمر بالدفع:** هو الإجراء الذي بموجبه يقوم الأمر بالصرف اعطاء أمر للمحاسب العمومي تسديد الدين الذي هو على عاتق الهيئة العمومية ، ويأخذ الأمر بالدفع شكل وثيقة مكتوبة أو سند للدفع.¹ حسب المادة 22 من القانون 21/90 يعد الدفع الاجراء الذي تتم بموجبه ابراء الدين العمومي.

رابعاً: مسؤوليات الأمر بالصرف

عرف المشرع الجزائري مسؤوليات الأمر بالصرف حسب المادتين 31-32 كما يلي :

" تتمثل مسؤولية الأمر بالصرف في ضرورة تعويض الضرر الناتج عن ارتكابه لخطأ حيث نصت المادة 31 من القانون 21/90 على "الأمرون بالصرف مسؤولون على الأفعال اللاشعرية والأخطاء التي يرتكبها و التي لا يمكن أن تكتشفها المراقبة المحاسبية للوثائق وذلك في حدود الأحكام القانونية المقررة."²

وحسب المادة 32 من نفس القانون التي تنص على " الأمرون بالصرف مسؤولون مدنيا وجزائيا على صيانة واستعمال الممتلكات المكتسبة من الأموال العمومية ".³

ولهذا حمل المشرع الجزائري الأمر بالصرف بالمسؤوليات التالية:

1- المسؤولية المدنية:

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

2- المسؤولية الجزائية:

تقوم هذه المسؤولية على الأمر بالصرف بأنواعه على حد سواء في حالة ارتكابهم لجرائم مالية التي نص عليها القانون الجنائي مثل الرشوة،الاختلاس، ومنه الأمر بالصرف الذي يرتكب مخالفة في التسيير المالي يكون له وصف الجريمة الجزائية وفق قانون العقوبات، ويكون مبدئيا محل مسائلة من الجهات القضائية المختصة.

3- المسؤولية التأديبية: عادة ما تقع على الأمرين بالصرف الثانويين،والذين يرتكبون أخطاء وأفعال غير

شرعية أثناء تأدية مهامهم، وتكمن العقوبات التأديبية في التوبيخات الإنذارات والتخفيضات في الرتبة.⁴

الفرع الثاني: المحاسب العمومي

¹ - المادة 15 من المرسوم التنفيذي 91-313 ، مرجع سبق ذكره

² - المادة 31 من قانون 21/90 ، مرجع سبق ذكره .

³ - المادة 32 من قانون 21/90 ، مرجع سبق ذكره

⁴ - هطال رفيق، قاسم مراد، الرقابة على النفقات العمومية، مذكرة لنيل شهادة ماستر في القانون، جامعة أكلي محند اولحاج، البويرة، 2018، ص 30-31.

يعتبر المحاسبين العموميين من الأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية.

أولاً: تعريف المحاسب العمومي

عرف المحاسب العمومي حسب المادة 33 من قانون 21/90 " كل شخص يعين من قبل الوزارة المالية وذلك للقيام بتحصيل الإيرادات ، دفع النفقات ، ضمان حراسة الاموال أو السندات او القيم أو الأشياء أو المواد المكلفة بها وحفظها، وتداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد وحركة حسابات الموجودات.

حسب المادة 34 من قانون 21/90 يتم تعيين المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية ويخضعون أساسا لسلطته ، وذلك حسب الشروط القانونية الخاصة بكل صنف من أصناف المحاسبين ويمكن اعتماد المحاسبين العموميين عن طريق التنظيم.¹

كما يعرف المحاسب العمومي كالاتي: " هو كل عون أو موظف مؤهل قانونا يتصرف باسم الدولة ، جماعة محلية، مؤسسة عمومية من اجل تنفيذ النفقات وتحصيل الإيرادات أو تسيير السندات، بواسطة الأموال والقيم الموضوعة تحت تصرفه أو بواسطة تحويلات داخلية للقيود، أو بواسطة المحاسبين العموميين الذين تحت إشرافه.²

ثانياً: أنواع المحاسبين العموميين

صنف المحاسبين العموميين حسب المادة 09 من المرسوم التنفيذي 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 إلى نوعين ، والتي نصت على مايلي:

"يكون المحاسبون العموميون إما رئيسيين أو ثانويين ، ويتصرفون بصفة مخصص أو مفوض ."

1- المحاسب الرئيسي: حسب المادة 10 من نفس المرسوم هم المكلفون بتنفيذ العمليات المالية التي تجري في إطار المادة 26 من قانون 21/90 السالف الذكر.

وحسب المادة 31 من نفس المرسوم يتصف بصفة المحاسبين الرئيسيين التابعين للدولة كل من:

- العون المحاسبي المركزي للخزينة: هو الذي يتولى تجميع حسابات محاسبي الدولة.

- أمين الخزينة المركزي: ويتولى تنفيذ العمليات المالية الخاصة بالدولة.

- أمين الخزينة الرئيسي: يتولى دفع المعاشات وتنفيذ العمليات المتعلقة بالحسابات الخاصة بالخزينة .

¹-المادة 34 من قانون 21/90، مرجع سبق ذكره.

²- بن بيا محمد، واقع المحاسبة العمومية في المؤسسة العمومية ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ، جامعة أحمد دراية ، أدرار ، 2017،

- أمناء الخزينة للولاية:

-الأعوان المحاسبين للميزانيات الملحقه¹

2-المحاسبين الثانويين: حسب المادة 11 من نفس المرسوم "هم الذين يتولى تجميع عملياتهم محاسب رئيسي. وحسب المادة 32 من نفس المرسوم يتصف بصفة المحاسب الثانوي كل من:

• قابضوا الضرائب

• قابضوا أملاك الدولة

• قابضوا الجمارك

• محافظوا الرهون

كما أن هناك أنواع أخرى للمحاسبين العموميين تم التطرق إليهم في المادتين 11 و 12 من نفس المرسوم هم على التوالي:

• المحاسبين المختصون: وهم المخولون بأن يقيدوا نهائيا في كتاباتهم الحسابية العمليات المأمور بها من صندوقه ، والتي يحاسبون عليها امام مجلس المحاسبة

• المحاسبون المفوضون: هم الذين ينفذون العمليات لحساب المحاسبين المخصصين.²

ثالثا:مهام المحاسب العمومي

تجلت مهام المحاسب العمومي في نص المادتين 33-45من القانون 21/90 والمتمثلة اساسا في:³

• تحصيل الإيرادات و دفع النفقات

• المحافظة على الأموال والسندات وإدارة القيم والممتلكات

• مسك مصلحة المحاسبة للمؤسسة العمومية

• الرقابة على عمل الأمر بالصرف أي مدى قانونية وملائمته مع التشريع الساري المعمول به، فيما يخص

اصدار أوامر التحصيل والدفع للإيرادات والنفقات العامة والمنصوص عليها في المادة 35 من القانون

21/90.

رابعا :مسؤوليات المحاسب العمومي

تكون مسؤولية المحاسب العمومي مالية وشخصية على جميع عمليات القسم الذي يديره منذ تاريخ تنصيبه

إلى غاية تاريخ انتهاء مهامه.

⁴المادة 31 من المرسوم 91-313 ، مرجع سبق ذكره.

²-المادة 11 -12من المرسوم 91-313،مرجع سبق ذكره.

³- المادو 33-45 من قانون 21/90، مرجع سبق ذكره.

1- **المسؤولية المالية:** المحاسب العمومي مسؤول عن تعويض الأموال والقيم الضائعة أو الناقصة من الخزينة وتغطية العجز الذي يسببه، وليس بإمكانه أن يصلح الإجراءات بمجرد ثبوت وجود خلل في الحسابات.

2- **المسؤولية الشخصية:** نصت المادة 43 من القانون 21/90 أن المحاسب العمومي مسؤول شخصيا عن كل مخالفة في تنفيذ العمليات المالية، فلا تتحمل الإدارة الخطأ في الحسابات كما لا يمكن أن يرجع المحاسب المسؤولية على عاتق أحد أعوانه أو موظفيه.¹

الفرع الثالث: المراقب المالي

أولا: تعريف المراقب المالي

هو عون يتم تعيينه من طرف وزير المالية من بين موظفي المديرية العامة للميزانية، من أجل مراقبة إجراء الالتزام بالدفع للنفقات العمومية المرخصة في الميزانية العامة للدولة، حيث يقوم بالتحقق من مشروعية العمليات التي يقوم بها الأمر بالصرف قبل عقد الصفقة بصفة نهائية.

ويمارس المراقب المالي صلاحيته عن طريق التأشير على بطاقة الالتزام التي يقوم بإعدادها الأمر بالصرف عند بداية إجراءات الانفاق ن والذي ينتج عنها عبء مستقبلي على عاتق الدولة.²

ثانيا : مهام المراقب المالي

تتمثل المهمة الرئيسية للمراقب المالي في مراقبة عمليات تنفيذ النفقات العمومية ومطابقتها للأنظمة والقوانين المعمول بها قبل تنفيذها عن طريق التحقق من مشروعية إجراء الالتزام بالدفع.³

كما نصت المادة 58 من القانون 21/90 على مهام المراقب المالي في النقاط التالية:

- السهر على صحة توظيف النفقات بالنظر إلى التشريع المعمول به .
- التحقق مسبقا من توفر الاعتمادات .
- إثبات صحة النفقات بوضع تأشيرة على الوثائق الخاصة بالنفقات أو تعليق رفض التأشير.
- تقديم نصائح للأمر بالصرف في المجال المالي.
- إعلام الوزير المكلف بالمالية شهريا، بصحة توظيف النفقات بالوضعية العامة للاعتمادات المفتوحة والنفقات الموظفة⁴

¹- المادة 43 من القانون 21/90، مرجع سبق ذكره

²- المادة 9 من المرسوم التنفيذي رقم 414/92 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992، المتعلق بالمراقبة السابقة التي يلتزم بها المراقب المالي.

³-زهير شلال، أطروحة دكتوراه، أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، جامعة أمجد بوكرة، بومرداس 2013، ص 114.

⁴-المادة 58 من القانون 21/90، مرجع سبق ذكره.

كما يعتبر المراقب المالي مرشدا مكلفا بتقديم يد المساعدة إلى الأمر بالصرف وذلك من خلال التوجيهات والنصائح التي يتعين عليه تقديمها لهم بهدف تجاوز العقبات الطارئة التي قد تواجههم أثناء أداء مهامهم خاصة إذا لم يكونوا من ذوي الاختصاص في ميدان التسيير المالي.¹

ثالثا: مسؤولية المراقب المالي

مسؤولية المراقب المالي و كذلك نوابه هي مسؤولية بدون تحديد خاص ، فالنصوص لا تعطي تحديد للعقوبة المخصصة لهذه المسؤولية ، و لكن يمكن تحديد هذه المسؤولية انطلاقا من العناصر الآتية:
عقوبة من طرف غرفة الانضباط بالميزانية و المالية للمجلس الاعلى للمحاسبة، فهي بإمكانها فرض غرامات مالية على المراقب المالي في حالة عدم احترامه للقوانين المعمول بها في مجال الميزانية والمالية وذلك تطبيقا للمادة 88-7 للأمر 20/95 المتعلق بمجلس الحاسبة ، حيث تعتبر هذه المادة مخالفة للقوانين والقواعد الميزانية والمالية" كل رفض للتأشيرة غير مؤسس أو حالة التأشيرة الممنوحة أعطيت خلافا للقوانين".

- مسؤولياته أمام وزارة المالية ، فالمراقبون الماليون ملزمون بإرسال عند نهاية كل سنة مالية حوصلة سنوية إلى وزارة المالية تخص أعمال المراقبين الماليين و التي تقارن مع حسابات التسيير للمحاسب العمومي والحساب الإداري للأمر بالصرف و ذلك للمقارنة و المقاربة بينهم ، وهنا من الممكن أن تكون مسؤولية المراقب المالي موضوعة رهن الاتهام، حالة منح تأشيرات غير مسموح بها و مخالفة للقوانين أو رفض البعض الآخر وهي مؤهلة للقبول.²

المطلب الرابع: مبادئ و قواعد المحاسبة العمومية

نتناول في هذا المبحث مختلف المبادئ التي تقوم عليها المحاسبة العمومية و مجالات تطبيقها.

الفرع الأول: مبادئ المحاسبة العمومية

هناك العديد من المبادئ التي تعتمد عليها المحاسبة العمومية والتي من أهمها :

أولا : المبدأ الإداري "مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف و المحاسب العمومي"

يقوم هذا المبدأ على أساس الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، ويقصد به عدم قدرة الأمر بالصرف على القيام بالمهام والأعمال والمهام الخاصة بالمحاسب المحاسب العمومي.

وقد ذهب المشرع الجزائري على غرار المشرعين الآخرين لتأكيد مبدأ التنافي بين وظيفة الأمر بالصرف والمحاسب العمومي في المادة 55 من القانون 21/90 والذي تنص على "تنافى وظيفة الأمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي"³. فهذه المادة تفيد تفريق الوظائف لا التداخلات ففي بعض الحالات قد يتدخل الأمر بالصرف في العمليات المالية ولكن لا يتدخل في الوظيفة، و ينجر عن هذا المبدأ أنه لا يجوز أن يخضع

¹ - بن داود ابراهيم، الرقابة المالية على النفقات المالية، دار الكتاب الحديث، القاهرة ، مصر 2009، ص 129.

² - ALI BISSAAD droit de comptabilité politique édition houma Alger 2004 ; page122

³ - المادة 55 من القانون 21/90 مرجع سبق ذكره

المحاسب العمومي لسلطة الأمر بالصرف الوظيفية ، فإما أن يكون خاضعا للسلطة الإدارية فهذا ممكن، وهذا ما نجده في العلاقة بين الوالي وأمين خزينة الولاية ومن هنا نفهم السبب الذي جعل المشرع يمنع تعيين المحاسب العمومي من طرف الأمر بالصرف ، وخول هذه السلطة للوزير المكلف بالمالية وهذا ما نصت عليه المادة 34 من قانون المحاسبة العمومية.

وأكدت المادة 56 على من نفس القانون على ضرورة التناهي، حيث لا يجوز لأزواج الأمرين بالصرف أن يكونوا محاسبين عموميين معينون لديهم¹.

1- الفائدة من تطبيق هذا المبدأ : تهدف عملية الفصل بين أعوان تنفيذ العمليات المالية إلى :

- **تقسيم العمل الإداري :** فقانون المحاسبة العمومية يفرق بوضوح ما بين تسيير الميزانية وتسيير الأموال، فتسيير اعتمادات الميزانية من مهام الأمرين بالصرف بممارسة سلطة الميزانية، في حين أن تسيير الأموال فهي مهمة مسندة فقط للمحاسبين العموميين بممارسة سلطة الصندوق².

واعتبارا من هذا الفصل في المهام فان كل العمليات المالية العمومية من إيرادات و نفقات تتضمن مجموعتين من العمليات، عمليات إدارية تتضمن الالتزام بالنفقة و تصنيفها والأمر بدفعها يقوم بها الأمر بالصرف، وعمليات حسابية تتمثل في دفع النفقات وتأدية قيمتها إلى مستحقيها يقوم بها المحاسب العمومي³.

- **وحدة الصندوق :** يمكن لوزير المالية بصفته المسؤول الأول لجميع المحاسبين العموميين للقيام بمراقبة الأرصدة العمومية في إطار وحدة الصندوق، بحيث تمكنه إعلام الحكومة عن الوضعية المالية والاقتصادية وبالتالي المساهمة في القرارات الحكومية لا وإبداء رأيه و فق الحقائق الاقتصادية والاجتماعية في البلاد⁴.

- **مكافحة الغش والتزوير :** إن الغاية من الفصل الحفاظ على الأموال العمومية وصيانتها، بحيث اجتماع صلاحية التقرير والتنفيذ في موظف واحد تفسح له المجال للتلاعب وإساءة استعمال الأموال، بحيث يمكن لكل منهما مراقبة الآخر.

- **تسهيل الرقابة:** الأمر بالصرف والمحاسبون العموميون معينون بمسك محاسبة مختلفة، بحيث الأول معني بمسك محاسبة عن عمليات الالتزام والأمر بالدفع في ميدان النفقات، أما المحاسبون فهم معينون بمسك محاسبة لعملية التحصيل للإيرادات والدفع الفعلي للنفقات، وبالتالي يقوم الأمر بالصرف العمومي بإعداد الحساب الإداري والمحاسب العمومي معني بمسك إعداد حسابات التسيير، والحسابان يرسلان

¹ - المادة 56 من القانون 21/90 مرجع سبق ذكره

² Ali bisaad :op ; page43

³ - المادة 23-27 من القانون 21/90 مرجع سبق ذكره

⁴ - يساعد علي المالية العامة، الطبعة الثانية، المعهد الوطني للمالية، اليمن، 1992، ص 09.

من طرف كل عون إلى المجلس الأعلى للمحاسبة، الذي يقوم بمراقبة تطابق المعلومات الواردة في الحسابين واكتشاف الأخطاء إن وجدت واتخاذ الإجراءات العقابية المناسبة عند الضرورة¹.

2- الاستثناءات الواردة على مبدأ الفصل بين المهام: أقر المشرع بعض الحالات التي لا يحترم فيها هذا المبدأ في جانب كل من الإيرادات والنفقات :

• من جانب الإيرادات: حسب المادة 57 من القانون 21/90 لا يحتج بالتفاني المذكور في المادة 55 على المحاسبين العموميين بالوكالة المالية عندما يقومون بتحصيل بعض الإيرادات الواقعة على عاتقهم، فهذه العمليات تحدث ذو أمر مسبق بالتحصيل و لا يتدخل الأمر بالصرف إلا بعد الدفع ويستقبل سندات التسوية².

• من جانب النفقات: حسب المادة 153 من قانون المالية لسنة 1993 النفقات العامة المسددة من دون قانون مسبق بالدفع من الأمر بالصرف هي³ :

- التسديدات دون أمر مسبق بالدفع ؛
- الأصول و الفوائد المستحقة على قروض الدولة ؛
- النفقات التي تمتاز بالتنفيذ النهائي تحت اسم التجهيزات العمومية و تستفيد من تمويل على أساس مسابقة خارجية؛
- منح المجاهدين و منح التقاعد التي تسدد من خزينة الدولة ؛
- مكافأة أعضاء السلك السياسي والحكومي ؛
- المصاريف والأموال الخاصة ؛
- النفقات المستعجلة والمبالغ البسيطة التي لها طبيعة غير معقدة .

ثانيا المبدأ القانوني: "مبدأ الشرعية والملائمة "

بموجب هذا المبدأ فان كل ما هو شرعي أو قانوني يدخل في مفهوم الميزانية ومن اختصاص المحاسب العمومي، بينما يدخل في مجال الملائمة كل ما هو صادر من قرارات شخصية للأمر بالصرف، فالشرعية أو القانونية تتعلق كل ما هو قانوني أي العمل وفق القوانين السارية المفعول ولا يجوز الخروج عن الإطار القانوني المسطر للقيام بمختلف المهام المالية للمحاسب، أما الملائمة فتعني ترك المبادرة للموظفين العموميين للقيام بمهامهم و لكن دائما في إطار القوانين المعمول بها⁴.

¹ - حسن عواظة، الموازنة العامة بين النفقات و الإيرادات العمومية، دار الطبيعة، لبنان، 2003، ص 200.

² - المادة 57 من القانون 21/90، مرجع سبق ذكره.

³ - المادة 153 من القانون 01/93 المؤرخ في 19 يناير 1993 والمتضمن قانون المالية لسنة 1993.

⁴ - الزين منصور، محاضرات حول المحاسبة العمومية، (غير منشور)، جامعة البليدة، الجزائر، ص 10.

ثالثا : المبدأ المحاسبي أو التقني :

يحمل المبدأ المحاسبي أو التقني جملة من المبادئ وهي كالتالي :

1- مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات :بمعنى خلط جميع الإيرادات والنفقات التي تم تحصيلها لحساب الدولة في مجموعة واحدة بحيث تغطي كل النفقات العامة دون تمييز، وذلك ليتاح للدولة استخدام إيراداتها حسب الأولويات التي تضعها¹.

لكن لا يمنع ذلك من وجود بعض الاستثناءات عمليا لهذا المبدأ،و التي نصت عليها المادة 08 من القانون 84-17 "لا يمكن تخصيص أي إيراد لتغطية نفقة خاصة، تستعمل موارد الدولة لتغطية نفقات الميزانية العامة للدولة بلا تمييز" .

غير انه يمكن أن ينص قانون المالية صراحة على تخصيص الموارد لتغطية بعض النفقات و تكتسي هذه العمليات حسب الحالات الأشكال التالية:

✓ الميزانيات الملحقة

✓ الحسابات الخاصة للخرينة

✓ الإجراءات الحسابات الخاصة ضمن الميزانية العامة التي تسري على الأموال المخصصة للمساهمات واستعادة الاعتمادات².

وكانت هذه الفكرة مصدر قاعدتين هامتين في النظام المالي الجزائري³:

القاعدة الأولى: كل سيولة لهيئة عمومية مهما كان مصدرها فهي تستعمل لكافة النفقات الخاصة بهذه الهيئة.

القاعدة الثانية : كل سيولة نقدية للهيئات العمومية هي في نفس الوقت ملك لها ومسيرة من طرف الدولة.

2-مبدأ تخصيص النفقات:تحكم صرف النفقات العامة قاعدة تخصيص الاعتمادات التي تعني توزيع النفقات على مختلف الوزارات، و بالنسبة لمختلف الأبواب في صورة اعتمادات معينة ومحددة لكل منها .

الفرع الثاني : قواعد المحاسبة العمومية

إذا اعتبرنا أن المحاسبة العمومية هي أداة تنفيذ المراقبة المال العام اذن فهي مزيج لقواعد قانونية وأخرى

تقنية .

أولا :القواعد القانونية

يعتبر القانون رقم 90 /21والمتعلق بالمحاسبة العمومية والمراسم التنفيذية الخاصة بتطبيقه هوالمصدر

الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر، ويسمى عادة بقانون المحاسبة العمومية⁴.

¹ - اكرم ابراهيم حماد، المحاسبة الحكومية وتطبيقاتها، دار المنهل للنشر و التوزيع، الأردن، ص 75.

² - المادة 08 من القانون 84-17 مرجع سبق ذكره.

³ - حسين الصغير،دروس المالية و المحاسبة العمومية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص.134.

⁴ - القانون 21/90،مرجع سبق ذكره.

إضافة إلى عدة مراسيم منها¹:

- المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07/09/1991 والمتعلق بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين .
 - المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07/09/1991 و المحدد لشروط أخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وإيرادات مراجع باقي الحسابات و كيفية اكتتاب تامين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين .
 - المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07/09/1991 والمحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفية ومحتوياتها .
 - المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07/09/1991 والمتعلق بإجراءات بتسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين .
- إضافة إلى النص التنظيمي رقم 65-259 المحدد للالتزامات ومسؤوليات المحاسبين، كما وجدت عدة احكام تشريعية متعلقة بالمحاسبة العمومية، ولاسيما تلك الواردة في القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07/07/1984 المعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية ومختلف قوانين المالية السنوية .

ثانيا: القواعد التقنية

تهدف القواعد التقنية الخاصة بالمحاسبة العمومية بصفة عامة إلى بيان أو وصف العمليات المالية للهيئات العمومية، وتحديد كيفية تسجيلها وعرض الحسابات المتعلقة بها، وتكون هذه القواعد في اغلب الأحيان محددة في مجموعة من التعليمات الصادرة عن وزارة المالية².

الفرع الثالث : مجال تطبيق المحاسبة العمومية

حدد القانون 90-21 الهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية و المذكورة على سبيل الحصر في المادة الأولى من هذا القانون، والتمثلة في الدولة ،المجلس الدستوري،المجلس الشعبي الوطني ،مجلس المحاسبة ،الميزانيات الملحقة والجماعات الإقليمية كالبليات والولايات، والمؤسسات العمومية ذات طابع الإداري كالمستشفيات والجامعات بالإضافة لمجلس الأمة بعد تأسيسه بموجب دستور 1996³.

¹ - يتعلق الامر بالمراسيم التنفيذية رقم 91-31191 - 31291 - 31391 - 314، المؤرخة في 07/09/1991، الجريدة الرسمية الديمقراطية الشعبية بتاريخ 18/09/1991 العدد 43.

² - الزين منصورى ،محاضرات في المحاسبة العمومية،مرجع سبق ذكره، ص 03.

³ - المادة رقم 01 من القانون 21/90، مرجع سبق ذكره.

وما يميز هذه الهيئات من غيرها من المؤسسات العمومية الاقتصادية ذات الطابع الصناعي التجاري هو كونها خاضعة للقانون العام، أي أن إدارتها تتم وفق قواعد القانون الإداري كما أنها تتصرف في معظم الأحيان كسلطات عمومية بتوجيه مجموعة من الأوامر والنواهي للمواطنين وفرض التزامات معينة عليهم، كما أن محاسبيها معينون من قبل وزير المالية ومكلفون أيضا بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات ومختلف العمليات المالية والمحاسبة الأخرى¹.

المبحث الثاني: مفاهيم حول الميزانية العامة

المطلب الأول: ماهية الميزانية العامة

من خلال هذا المبحث سنتطرق إلى نشأة الميزانية العامة وكذلك تعريفها وأنواعها وخصائصها ومبادئها الأساسية وفي الأخير نتحدث عن دور الميزانية.

الفرع الأول: نشأة وتطور الميزانية العامة:

يرجع نشأة الميزانية في النظام الحديث إلى القرن السابع عشر، عندما قامت في إنجلترا ثورة سنة 1688، ثم انتشر نظام الميزانية في بلدان العالم ومن بينها فرنسا، حيث اجتمعت الجمعية الفرنسية سنة 1789 وقررت عدم قانونية كل ضريبة لا تفرضها السلطة التشريعية، وقد كان الهدف من قرار نظام الميزانية يرمي إلى فرض رقابة السلطة التشريعية على الحكومة.²

وقد بدأت عملية ضبط أجزاء الميزانية العامة وهي الإيرادات ومن ثم النفقات في بريطانيا سنة 1733، إذ بدأ البرلمان البريطاني يراقب السلطة التنفيذية في جباية الضرائب ويطلب منها أن تحصل على اعتماد مسبق للإيرادات وأن يتدخل في عملية الإنفاق العام. وبقي الوضع على هذا الشكل لفترة طويلة من الزمن بعدها طلب البرلمان من السلطة التنفيذية أن تحصل على اعتماد للنفقات العامة، وأصبح يراقب ويحاسب على إنفاق المال العام، وامتد العمل بهذا المبدأ لفترة طويلة من الزمن إلى أن أصبح البرلمان يعتمد الإيرادات والنفقات العامة مجتمعة وبشكل دوري.

وبهذا ظهر الشكل العلمي والأكاديمي والعملية للميزانية العامة التي تطبق في وقتنا الحالي والتي أطلق عليها اسم الموازنة التقليدية.³

الفرع الثاني: تعريف الميزانية العامة

تعد الميزانية العامة للدولة من أهم أدوات التخطيط المالي، كونها الأداة الأساسية التي تحدد أهداف الحكومة وسياساتها وبرامجها في كيفية استغلال الموارد وعملية توزيعها. وفيما يلي نذكر بعض التعريفات المتعلقة بالميزانية العامة وهي :

¹ - الزين منصور، محاضرات في المحاسبة العمومية، مرجع سبق ذكره، ص 06.

² - علي زغود، المالية العامة، ط 4، ديوان المطبوعات الجامعية، 2001، ص 67.

³ - د. طارق الحاج، المالية العامة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 148.

- تعرف الميزانية العامة للدولة على أنها "وثيقة مصادق عليها من طرف السلطة التشريعية، تحدد فيها نفقات الدولة وإيراداتها التقديريتين خلال فترة زمنية تقدر بسنة واحدة"¹
- كما عرفها البعض بأنها "هي عبارة عن بيان تفصيلي يوضح تقديرات إيرادات الدولة ومصروفاتها معبرا عن ذلك في صورة وحدات نقدية تعكس في مضمونها خطة الدولة لسنة مالية مقبلة ، وهذا البيان يتم اعداده من قبل السلطة التشريعية في الدولة."²
- كما عرف قانون المحاسبة الفرنسي عام 1926 الميزانية العامة على أنها "وثيقة تتبؤ وإقرار للإيرادات والنفقات السنوية للدولة أو أنواع الخدمات التي تخضع هي الخرى لنفس القواعد والتنظيمات القانونية"³
- وعرفها المشرع الجزائري في المادة 3 من القانون 21/90 بأنها "الوثيقة التي تقدر للسنة المالية مجموع الإيرادات والنفقات الخاصة بالتسيير والاستثمار، ومنها نفقات التجهيز العمومي والنفقات برأسمال وترخص بها".⁴

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص تعريف شامل للميزانية العامة للدولة كما يلي:

" هي عبارة عن خطة مالية للدولة تتضمن تقديرات الإيرادات والنفقات العامة للدولة خلال سنة مالية مقبلة وتجاز بواسطة السلطة التشريعية قبل تنفيذها إذ أصبحت تستخدم كأداة من أدوات التوجيه الاقتصادي والمالي والاجتماعي لتحقيق التنمية الاقتصادية والعدالة الاجتماعية التي تتبناها الدولة.

الفرع الثالث: خصائص الموازنة العامة

يستدل من تعريف الموازنة العامة للدولة أن لها خصائص تتمثل فيما يلي:

أولاً- الميزانية العامة خطة مالية للدولة: الموازنة العامة للدولة خطة مالية ذات أهداف اقتصادية وسياسية ومالية واجتماعية، في إطار ما ترسمه لها الخطة الاقتصادية في حدود، مع أن إظهار هذا الدور يعد ضروريا في ظل الأخذ بنظام التخطيط الاقتصادي الذي بدأ يم كثيرا من دول العالم حيث أن هذا النظام يتطلب ضمانا لتنفيذ الخطة، وأن تخطط لهذه الأهداف اساسا عند إعداد مشروع تقديرات الموازنة العامة للدولة، واستنادا إلى هذه الموازنة أصبحت المصدر الرئيسي في تمويل المشروعات الواردة في الخطة كما تعد بمثابة عملية التخطيط قصير الأجل مدته سنة، أو أكثر من سنة، عموما في الغالب سنة تترجم خطة التنمية وأهدافها إلى برامج سنوية.

ثانيا - الميزانية العامة محدودة المدة: الميزانية العامة للدولة محدودة المدة وهذه المدة في الغالب سنة واحدة والتي تتمثل بقاعدة سنوية الموازنة، ويرجع الأخذ بها هو سببان الأول هو سبب سياسي وهو إقرار

¹ - أبو منصف ، مدخل للتنظيم الإداري و المالية العامة ، دار المحمدية ، الجزائر ، (غير منشور) ، ص 87.

² - رائد محمد عبد ربه، مبادئ المحاسبة المالية ، دار يافا العلمية للنشر و التوزيع ،الأردن، 2016، ص 167.

³ خالد شحادة الخطيب ، المحاسبة الحكومية ، الطبعة 3 ، دار وائل للنشر ،الأردن، 2010، ص 270.

⁴ - المادة 3 من قانون 90-21، مرجع سبق ذكره

البرلمان للموازنة سنويا يضمن الرقابة الفعلية على مالية الدولة، والثاني ماي بحيث أن الظروف تتغير من سنة إلى أخرى ومن ثم ينبغي أن تتجدد التقديرات سنويا حتى تصبح دقيقة.¹

ثالثا- الميزانية العامة تقدير لإيرادات ونفقات الدولة عن فترة قادمة: تعد الميزانية العامة لسنة مقبلة ولهذا يعتمد مشروع الميزانية على التقدير، لأنه من الصعب التحديد بدقة وبشكل نهائي حجم النفقات التي ستصرف والواردات التي ستجبي خلال السنة المقبلة وهذا التقدير قد لا يتوافق في كثير من الأحيان مع الإيرادات والنفقات الفعلية، ولهذا نشأت فكرة الاعتمادات الإضافية، حيث تلجأ الإدارات المختصة إلى طلب فتح اعتمادات إضافية لتصحيح أرقام الموازنة.²

رابعا- الميزانية العامة إجازة من السلطة التشريعية: الميزانية العامة لا تصبح وثيقة رسمية جاهزة للتنفيذ إلا بعد أن تجاز من قبل السلطة التشريعية بالنيابة عن الشعب، وتعتبر هذه الإجازة من أهم خصائص الموازنة العامة التي تميزها عن الموازنات الخاصة.

والإجازة في الموازنة العامة تنجم عن تقسيم الصلاحيات بين هيئات الدولة، فالحكومة تحضر الميزانية وتتفدها ولكن البرلمان هو الذي يصوت عليها، أي يعطي للحكومة الإجازة بصرف النفقات وجباية الإيرادات المذكورة في الميزانية.³

خامسا- الميزانية العامة برنامج معد لتحقيق أهداف اقتصادية و اجتماعية محددة:

لم تعد الميزانية العامة مجرد بيان مالي تقدر فيه إيرادات الدولة ونفقاتها العامة، وإنما أصبحت وسيلة تستخدمها الدولة لرفع مستوى استخدام الأيدي العاملة وتعبئة الموارد الاقتصادية العاطلة وزيادة الدخل النقدي ورفع مستوى المعيشة.

حيث تعكس الميزانية العامة الوضع الاقتصادي الذي يمر به البلد القوي، ففي حالة الركود تعمل الدولة على توسيع نفقات ميزانيتها قصد إنعاش النشاط الاقتصادي، وفي حالة الرواج التضخمي تسعى الدولة إلى زيادة فرض الضرائب.

علاوة على ذلك، تستطيع الدولة عن طريق الميزانية العامة أن تعيد توزيع الدخل القومي على طبقات المجتمع عن طريق الضرائب والنفقات العامة بما يكفل الحد من سوء توزيع الدخل وتحقيق التوازن الاجتماعي.⁴

¹- د عبدالباسط علي جاسم الزبيدي ، الموازنة العامة للدولة و الرقابة المالية على تنفيذها ،دار الحامد للنشر و التوزيع ،2014، ص51 52

²- فاطمة السويسي،المالية العامة موازنة الضرائب، لبنان ،2005، ص12

³-محمد طاقة ،اقتصاديات المالية العامة ،الطبعة الثانية ،دار المسيرة للنشر و التوزيع، الأردن ، 2007،ص170.

⁴- زينب كريم الداودي ، دور الإدارة في إعداد وتنفيذ الموازنة العامة، دار الصفاء ،عمان ، 2013، ص40

الفرع الرابع - أهمية وأهداف الميزانية العامة:

أولاً- أهمية الميزانية العامة:

للميزانية العامة أهمية بالغة للمجتمعات المعاصرة يظهر ذلك من خلال:

1- الأهمية الاقتصادية: لما كانت الميزانية العامة تعكس في دول كثيرة الحياة الاقتصادية والاجتماعية في مجتمعات هذه الدول فهي بالتالي تساعد في أداء وتوجيه الاقتصاد الوطني، كما ان لها آثار على كل من حجم الانتاج القومي وعلى مستوى النشاط الاقتصادي بكافة فروع وقطاعاته.

فالميزانية العامة تؤثر وتتأثر بهذه القطاعات الاقتصادية، فغالبا ما تستخدم الدولة الميزانية العامة ومحتوياتها (النفقات والايادات) لإشباع الحاجات العامة التي يهدف الاقتصاد لتحقيقها، وعليه فإن العلاقة وطيدة بين كل من النشاط المالي للدولة والأوضاع الاقتصادية بكل ظواهرها من تضخم وانكماش وانتعاش.. إلخ، بحيث يصبح من المتعذر فصل الميزانية العامة عن الخطة الاقتصادية، وخاصة بعد أن أصبحت الميزانية أداة أساسية من أدوات تحقيق أهداف الخطة المالية.¹

2- الأهمية السياسية: اعتماد الميزانية العامة من قبل البرلمان معنى ذلك مناقشة البرنامج السياسي للحكومة وأن احتياج السلطة التنفيذية لمصادقة البرلمان يعني تمتع الشعب بحرياته الدستورية وحقوقه الديمقراطية، كما أن الموازنة بما تتضمنه من مؤشرات اتقاقية و موارد مالية فهي تكشف عن السياسة العامة للدولة اتجاه المجتمع.

ويستطيع البرلمان أثناء مناقشة الميزانية فرض رقابة على أعمال السلطة التنفيذية، كذلك يستطيع عن طريق رفض اعتماد معين في مشروع الحكومة إجبارها على العدول عن سياسة اقتصادية أو اجتماعية معينة أو حملها على تنفيذ برنامج معين.²

3- الأهمية المالية: تظهر أرقام الميزانية العامة بجلاء حقيقة المركز المالي للدولة، فالميزانية تفصل وتعدد جميع المصادر التي تغل الإيرادات العامة على الدولة في أثناء السنة المالية كما توضح في الوقت ذاته النفقات العامة التي يجب على الدولة إنفاقها.

ومن خلال مقارنة هذه النفقات بتلك الإيرادات يمكن معرفة ما إذا كانت الميزانية في حالة توازن او اختلال (عجز أو فائض)، فضلا عن ذلك فإنها توضح ماهية النفقات ووجه صرفها وماهية الإيرادات ومصادر الحصول عليها ، فهي إذن الأداة الرئيسية للتخطيط المالي إذ تحرك عملية التمويل والإنفاق وتؤدي دورا قياديا في نظام الدولة المالي.³

¹ -<https://www.cours-examens.or> ;29/04/2021.

² -محمد طاقة ، اقتصاديات المالية العامة ، مرجع سبق ذكره، ص 171.

³ - عبد الباسط علي جاسم الزبيدي ، الموازنة العامة للدولة و الرقابة المالية على تنفيذها ،مرجع سبق ذكره ،ص 58

4- الأهمية الاجتماعية: ان أهمية الميزانية الاجتماعية تتعلق بمفاهيم العدالة الاجتماعية وتقليل الفوارق بين الطبقات والرفاه الاجتماعي. حيث تعكس الأهداف التي تضعها وتنفذها الحكومة في مجال الرفاه الاجتماعي مدى اهتمامها في الارتقاء بالخدمات التعليمية وتقديم التعليم المجاني في مختلف مراحلها وتطور الخدمات الصحية ومد شبكات الماء و إيصال الكهرباء ... وغيرها من الخدمات.

في مجال إعادة توزيع الدخل القومي حيث تكشف السياسة الضريبية فيما اذا كانت الحكومة تسعى لتقليل الفوارق بين دخول الأفراد و ذلك من خلال الضرائب التصاعدية وتحقيق العدالة الاجتماعية.¹

ثانياً-أهداف الميزانية العامة:

1- الأهداف الاقتصادية: تتضمن الموازنة العامة للدولة برامج لتحقيق الأهداف الاقتصادية، وذلك عن طريق توزيع موارد الدولة وتخصيصها على الأنشطة والخدمات العامة للمواطنين حسب أولوياتها، كما تمكن الميزانية العامة الجهات الرقابية المختلفة، والجهات ذات العلاقة بالرقابة على تحصيل الإيرادات المقدره وإنفاق التخصيصات المعتمدة على الأهداف المحددة لها، والمساءلة عن أية انحرافات في التنفيذ، حماية المال العام.²

2- الأهداف السياسية: تهدف الميزانية العامة سياسيا إلى تحقيق العديد من التوازنات السياسية التي تخدم توجهات الدولة مثل دعم الاستقرار السياسي وتمويل البرامج السياسية المحلية والحزبية، وكذلك الانفاق على البرامج التي تعمق الولاء الوطني كالإنفاق على المناطق النائية وعلى البرامج التي تعزز توجهات الدولة في دعم الحريات كبرامج حقوق الانسان.³

ثالثاً- أنواع الميزانيات العامة:مع هذا التطور الذي مرت به الميزانية العامة ظهرت عدة أنواع من الميزانيات نذكر منها:

1-الميزانية التقليدية: وهي اول انواع الموازنات التي استخدمتها إنجلترا، ومازالت تستخدم حتى وقتنا الحالي خاصة في الدول النامية. والمبدأ الذي تقوم عليه هو حصر جميع إيرادات ونفقات الدولة بوثيقة واحدة وبشكل مفصل والحصول على اعتمادها من قبل السلطة التشريعية، ويطلق على هذا النوع من الميزانيات أيضا بميزانية البنود أو الميزانية الخطية لأنه يتم تبويب النفقات العامة إلى مجموعات ثم إلى بنود ومواد حسب هدف الانفاق.

أ- مزايا الميزانية التقليدية:

- تضع حد للفوضى في استخدام المال العام أو الجباية.
- مراقبة السلطة التشريعية للسلطة التنفيذية في إدارتها لبنود الميزانية العامة.
- استخدام المال العام لخدمة الصالح العام وتطبيق ذلك بتشريع.

¹ - مجد طاقة، المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 172.

² - خالد شحادة الخطيب، المحاسبة الحكومية، مرجع سبق ذكره، ص 274.

³ - إبراهيم عبد القدوس مفضل، المحاسبة الحكومية، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، 2013، ص 67.

ب - مآخذ على الميزانية التقليدية:

- التشدد في عملية الانفاق والحصول على الأموال العامة من قبل المسؤولين في رأس الهرم الإداري خوفا من المسائلة.

- التشدد في الرقابة أدى إلى زعزعة الثقة بين الرئيس و المرؤوس ، و الالتزام الحرفي بالقواعد و التعليمات خوفا من الوقوع في الخطأ والحصول على العقاب قتل من روح المبادرة والابداع في العمل.

- أغفلت جانب الانجاز في العمل ، علما بأنها بيتن الأهداف فيه ، مما يعني احتمالية هدر المال العام.¹

2- ميزانية البرامج والأداء:

تمثل هذه الميزانية المرحلة الثانية في تطور الميزانية العامة ، هدفها لا يقتصر على الرقابة على النفقات العامة بل يمتد إلى عنصر الكفاءة الادارية في إنجاز الأعمال.

وقد استخدم أسلوب ميزانية البرامج والأداء في الولايات المتحدة الأمريكية من خلال مقترحات لجنة سميت بلجنة هوفر الأولى سنة 1919 م ، التي أوصت بتصنيف العمليات الحكومية في الميزانية إلى وظائف و أنشطة و مشاريع ، و تسعى الحكومة من خلال تطبيق ميزانية البرامج و الأداء إلى إيجاد وسائل علمية تساعد على ترشيد قرارات التخصيص ، كما أن تطبيق هذا النوع من الميزانية بدلا من ميزانية البنود أصبح أمرا ضروريا لمواكبة العديد من المتغيرات الاقتصادية العالمية.

إن تطبيق أسلوب ميزانية الأداء و البرامج يمكن أن يتعلق بتوفر عنصرين أساسيين هما:

- البرامج: ويقصد بها ترجمة العمليات الحكومية إلى برامج محددة قابلة للتطبيق.
- الأداء: ويعني وضع مقاييس أداء ، يمكن من خلالها الحكم على سلامة القرارات و اتخاذ إجراءات تطويرية قد يتطلبها الواقع التنظيمي أو التشريعي أو التطبيقي.²

أ- مزايا ميزانية الأداء والبرامج :

- تسهل على السلطة التشريعية فهم أعمال السلطة التنفيذية من خلال التقارير التي تطلع عليها.
- استخدام الميزانية العامة لخدمة التنمية والتخطيط الاقتصادي.
- سهولة تحديد الأهداف العامة للدولة وقياس مدى النجاح الذي حققته الدولة للوصول إلى هذا الهدف.
- سهولة المتابعة والمراقبة للميزانية، مما يساعد على سهولة اتخاذ القرار وتصحيح الانحرافات.

ب- مآخذ على ميزانية البرامج والأداء:

- تتسم بالتعقيد لما تتطلبه من حسابات و خطط ووصف للبرامج .

¹- طارق الحاج ، المالية العامة ، مرجع سبق ذكره ، ص 149-150.

²- اكرم ابراهيم حماد ، المحاسبة الحكومية و تطبيقاتها ، مرجع سبق ذكره، ص 54.

- قد تقابل بالرفض من قبل الوحدات الحكومية بسبب أخذها بالأساليب الادارية المطبقة في القطاع الخاص، لأن العديد من مخرجات قطاع الخدمات الحكومية يصعب قياسها.
- تواجه صعوبة في التأقلم معها من قبل السلطتين التشريعية و التنفيذية.
- استخدمت موازنة البرامج و الأداء تكلفة العمليات كأساس لقياس الانتاجية، إلا أن احتساب هذه التكاليف كانت معقدة من ناحية، من ناحية أخرى فالعديد من الخدمات و الأنشطة العامة لا يبدو من السهل أنها قابلة للقياس في صورة وحدات إنتاجية.
- فشلت في الربط بين الميزانيات الفرعية للوحدات الادارية وبين الأهداف القومية، واقتصارها على الأجل القصير فقط، وبالتالي لا تفيد في التخطيط طويل الأجل.¹

3- ميزانية التخطيط و البرمجة:

يتم إعداد ميزانية التخطيط والبرمجة للربط بين السياسات المالية والاقتصادية للحكومة بالتخطيط الاقتصادية للدولة، وذلك عن طريق مجموعة من البرامج والأنشطة، تساعد الميزانية الجهات الادارية العليا في أداء وظيفتها التخطيطية والمفاضلة بين الاهداف والبرامج البديلة لترشيد اتخاذ القرار.²

أ- مزايا ميزانية التخطيط والبرمجة:

- الجمع بين الوظائف الرئيسية للميزانية العامة من تخطيط ورقابة ومحاسبة.
- تساعد على تنفيذ الخطط التنموية
- قياس المنفعة المحققة من كل نشاط و قياس المدخلات والمخرجات لكل نشاط.
- ترشيد الانفاق الحكومي وتعمل على زيادة الكفاءة في القطاع الحكومي، كما أنها تقلل الهدر وضياع الأموال العامة.³

ب- مآخذ ميزانية البرمجة والتخطيط:

- صعوبة التطبيق في المجالات التي تكون فيها الاهداف غير قابلة للقياس الكمي.
- صعوبة اختيار الاهداف و البرامج الازمة لكل هدف، لأن لكل منها مساوئه و عيوبه، وهذا يؤدي إلى اختلاف في وجهات النظر بين أصحاب القرار مما يؤدي إلى إضاعة الوقت والجهد والمال
- من الصعب تحديد عمل كل جهاز حكومي على حدى بمعزل عن الأجهزة الأخرى لأن عملها متداخل.

4- الموازنة الصفرية: عرف مؤتمر الامم المتحدة الميزانية على الاساس الصفري بأنها نظام يفترض عدم وجود أية خدمة أو نفقات في البداية وأخذ في الاعتبار الحد الأدنى للتكلفة أو أكثر الطرق فاعلية للحصول على

¹- ابراهيم عبد القدوس مفضل، المحاسبة الحكومية، مرجع سبق ذكره ، ص 97.

²- محمد فاضل مسعد و آخرون ، المحاسبة الحكومية ،مكتبة المجمع العربي للنشر و التوزيع، الاردن، 2009 ،ص 101.

³- عبد الباسط علي جاسم الزبيدي ، الموازنة العامة للدولة و الرقابة المالية على تنفيذها ،مرجع سبق ذكره ، ص 85.

مجموعة من المخرجات ووضع الاطار الذي يمكن بموجبه تقييم مستويات النفقات الجارية المعتمدة وفقا لهذه الاعتبارات.

حيث يرى العديد من الكتاب أن جوهر الميزانية الصفرية يتلخص في محاولة ترشيد عملية إعداد الميزانية لتدعيم دورة الميزانية بنظام يكون من شأنه المعاونة في تخصيص موارد الدولة، وتتخذ إجراءات في إعداد الميزانية الصفرية، حيث تقوم كل وحدة بإعادة تقييم برامجها ونشاطاتها بهدف مقارنة الانفاق بالتكاليف .

أ- **مزايا تطبيق الموازنة الصفرية:** من أهم مزايا تطبيق الميزانية الصفرية نذكر ما يلي:

- تؤدي إلى اعتماد التخطيط كمرحلة أساسية في إعادة الميزانية وتزويد من مشاركة العاملين في اعدادها مما يخلق روح التعاون بينهم
- تؤدي إلى اعادة فحص كل الأنشطة على أساس البداية من الصفر ومن ثم تمكن من تحديد البرامج التي يجب تنفيذها وتلك التي يجب استبعادها.
- تمكن من تقسيم الأنشطة الجارية ومدى إمكانية الاستمرار فيها.¹

المطلب الثاني : مبادئ وقواعد الميزانية العامة

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

أولاً- مبدأ وحدة الميزانية: يقصد بهذا المبدأ ضرورة ان يتم إعداد وتحضير الميزانية العامة للدولة كوحدة واحدة متكاملة تتضمن كافة الإيرادات و النفقات المقدره لمختلف الوحدات الحكومية بمعنى آخر يتعين أن يتضمن مشروع الميزانية كافة نفقات و إيرادات الدولة المقدره تفصيلا في وثيقة واحدة.²

ومن سمات مبدأ وحدة الميزانية انه يتصف بالوضوح والسهولة لمن يريد أن يقف على حقيقة المركز المالي للدولة حيث أن للدولة حسابا واحدا ،ضافة إلى أنه يؤدي إلى سهولة تحديد نسبة الإيرادات والنفقات العامة إلى مجموع الدخل القومي بوجود أرقامها في صك واحد للميزانية العامة، كذلك يحول مبدأ وحدة الميزانية دون تلاعب الجهاز الحكومي في ماهية الانفاق و الاعتماد.³

وهناك بعض الاستثناءات من مبدأ وحدة الميزانية وأهمها:

1 - الميزانية المستقلة: هي ميزانيات المشروعات والمرافق العامة التي تتمتع بشخصية معنوية مستقلة مما يترتب عليه قيامها بإعداد حساباتها وميزانيتها المستقلة والمنفصلة تماما عن ميزانية الدولة.⁴

¹-عبد الباسط علي جاسم الزبيدي ،مرجع سبق ذكره ،ص 90-89 .

²-يونس البطريق و آخرون ، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية ، الإسكندرية، مصر،2001،ص135.

³-خالد شحادة الخطيب ، المحاسبة الحكومية ، دار وائل للنشر ، عمان ،2008،ص 278.

⁴- حامد عبد المجيد دراز، المالية العامة ، مركز الاسكندرية للكتاب ، 2000، ص 269.

2- الحسابات الخاصة بالخزينة: يقصد بها الاطار الذي يسجل دخول أموال إلى خزينة الدولة بمناسبة بعض العمليات الخاصة التي تقوم بها ،مثال ذلك التأمين الذي يلتزم بدفعه المقاولون المتعاقدون مع الحكومة ضمنا لتنفيذ مشروع معين لا يعتبر ايرادا عاما رغم أنه يدخل خزينة الدولة، إذ أن هذه الاخيرة ستقوم برده إليهم عندما ينتهون من تنفيذ أعمالهم على النحو المتفق عليه. ومن المعقول في هذه الحالة لا ينبغي أن تدرج مثل هذه الأموال في ميزانية الدولة ، بل ينبغي أن ترصد لها حسابات خاصة.

3-الميزانية الملحقة:وهي الميزانية الممولة بالكامل من الدولة مثل الجامعات، المعاهد، و التي أعطتها الدولة نوع من المرونة و الصلاحيات المالية حتى يمكن أداء مصالحها بعيدا عن الروتين الحكومي.¹

4- الميزانية غير العادية: نشأت فكرة الميزانيات غير العادية عندما لجأت الدولة إلى وضع ميزانيات للإنفاق على أغراض استثنائية، وكانت هذه النفقات يجرى تمويلها أيضا بموارد استثنائية وذلك حتى لا تدرج هذه النفقات و الايرادات بالميزانية العادية مثل نفقات الحروب و الايرادات الاستثنائية التي تغطي تلك النفقات.²

ثانيا- مبدأ عمومية الميزانية العامة: يقصد بمبدأ عمومية الميزانية العامة، أن تشمل ميزانية الدولة جميع نفقاتها وجميع ايراداتها دون إخفاء أو اجراء خصم أو مقاصة بين ايراد من ايرادات الدولة وبين نفقة من نفقاتها، وهذا يعني أنه لا يجوز تخصيص أي نوع من أنواع الايرادات العامة لتغطية نفقة بذاتها كما يقابل هذا المبدأ مبدأ معاكس هو مبدأ الصوافي حيث يجري بموجبه تقاص بين نفقات كل إدارة وايراداتها بحيث لا يظهر في الميزانية العامة إلا فائض الايرادات عن النفقات و العكس. وتبرز أهمية العمل بمبدأ شمولية الميزانية إلى عدة اعتبارات نذكر منها:

- **الاعتبارات السياسية:** اتاحة الفرصة للسلطة التشريعية لمراقبة النفقات العامة كافة وعدم السماح للحكومة بإخفاء أي نوع منها والتستر خلف الايرادات المحصلة بإظهار النفقات العامة بغير حجمها الحقيقي ، مما يمكن المرفق العام تجاوز حجم النفقات التي أجازتها السلطة التشريعية.³
- **الاعتبارات المالية:** إن تطبيق مبدأ عمومية الميزانية يضمن حسن إدارة الأموال العامة، ومحاربة ظاهرة الاسراف، فقد يغري إظهار الايرادات الصافية فقط الإدارات على التوسع في بعض النفقات العامة ، اعتمادا على أنها بمنأى عن الرقابة ، في استخدامها لهذه الاموال.⁴

¹- د. حسن محمد القاضي ، الإدارة المالية العامة، الأكاديميون للنشر و التوزيع، الأردن،2014، ص 105.

²- د علي زغدود ، المالية العامة ،مرجع سبق ذكره، ص89.

³- زينب كريم الداودي ، دور الإدارة في إعداد و تنفيذ الموازنة العامة ،مرجع سبق ذكره،ص 204.

⁴- أحمد زهير شامية ، أسس المالية العامة ، الطبعة الثانية ،دار وائل للنشر، عمان ، 2005، ص290.

1- مزايا قاعدة عدم التخصيص:

- في حالة تخصيص إيرادات معين للإنفاق على أداء خدمة معينة فإن ذلك قد يؤدي إلى عدم تقديم هذه الخدمة على وجه مرضي في حالة زيادة النفقات على الإيرادات ، ومن ناحية أخرى قد يؤدي إلى الإسراف في حالة زيادة الإيرادات عن النفقات.

- إن الإخلال بهذه القاعدة ربما يؤدي إلى ظهور فائض أو عجز للعمليات المختلفة التي تنطوي عليها الميزانية، مما يعني المساس بكمال وشمول الميزانية العامة

- يؤدي إتباع هذه القاعدة على حصول المجتمع على أكبر إشباع ممكن للحاجات العامة ، حيث يتم توزيع إجمالي الإيرادات العامة على النفقات.

2- استثناءات قاعدة عدم التخصيص: كثرت حالات الخروج على قاعدة عدم التخصيص بسبب تطور مفهوم الدولة ، واتساع نطاق تدخلها في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وفيما يلي نذكر بعض استثناءات قاعدة عدم التخصيص:

- ✓ تخصيص بعض القروض للإنفاق على مشاريع معينة.
- ✓ بتخصيص بعض الإيرادات لتسديد الدين العام.
- ✓ تخصيص بعض الإيرادات لمؤسسات عامة ذات شخصية معنوية.

ثالثاً- مبدأ سنوية الميزانية: تقتضي هذه القاعدة أن تعد الحكومة كل عام موازنة العام المقبل ، وتعرضها على السلطة التشريعية لأخذ موافقتها ، ولا تعطى هذه الموافقة مبدئياً الا لسنة واحدة. ومن مبررات هذه القاعدة ما يلي:

- **الاعتبارات المالية :** لو نظمت الميزانية لأطول من سنة ، سنتين أو ثلاث سنوات لكان من الصعب تقدير النفقات والإيرادات وذلك بسبب الظروف و التغيرات غير المتوقعة، مما قد يقترن بذلك من أخطاء . كما أن فترة السنة تضم فصول السنة الأربعة التي تتوزع عليها مظاهر النشاط الاقتصادي وما تقتضيه من نفقات و إيرادات، فلو كانت الميزانية توضع لمدة أقل من السنة فإن ذلك سيؤدي إلى اختلال في موارد الدولة ونفقاتها.¹
- **الاعتبارات السياسية:** تتمثل في أن مبدأ سنوية الميزانية يضمن دوام رقابة السلطة التشريعية على أنشطة السلطة التنفيذية التي تجد نفسها مضطرة إلى الرجوع إليها للحصول على موافقتها بصفة دورية كل عام، ثم إن المناقشة السنوية لميزانية الدولة تجعل السلطة التشريعية تقف على تفاصيل نشاط السلطة التنفيذية و رقابته ورسم حدوده.

¹- محمد شاكور عصفور ، أصول الموازنة العامة، دار المسيرة للنشر و التوزيع ،عمان، 2008، صص-66-67 .

أ- الاستثناءات من مبدأ سنوية الميزانية:

أ- نظام الموازنة الاثني عشرة: وهي ميزانية توضع لشهر أو أكثر حيث تستمر بموجبها الحكومة بالإنفاق في حدود 12/1 من الاعتمادات المفتوحة لها خلال السنة السابقة مع الاستمرار بجباية الإيرادات العامة خلال المدة نفسها ، ويؤخذ بها عندما يتأخر إقرار الميزانية إلى ما بعد دخول السنة المالية الجديدة .

ب- الاعتمادات الإضافية: ويتم اللجوء إليها عندما تكون الاعتمادات المخصصة في الميزانية العامة لنفقة من النفقات غير كافية وتحتاج إلى اعتمادات جديدة، فتتقدم الحكومة إلى السلطة التشريعية بطلب فتح اعتمادات جديدة إضافية تصرف خلال السنة المالية.

ت- ختام السنة المالية: يثير ختام السنة المالية مشكلات دقيقة من الناحية الفنية أكثر تعقيدا من موضوع تحديد بداية السنة المالية، فالميزانية توضع لمدة مستقبلية من الزمن هي السنة، ولا بد في نهاية السنة من إغلاق حساباتها لمعرفة المبالغ التي أنفقتها فعلا والإيرادات التي تم تحصيلها فعلا وهي بالطبع تختلف عن تقديرات الميزانية في بداية السنة المالية.

رابعا- مبدأ الإفصاح و الشافية:

بمعنى ان تنشر الميزانية و أن ترفق بها الإيضاحات الضرورية التي تفسر طبيعة هذه الأرقام ، بحيث تكون واضحة للقارئ المحلل و الصحافة.¹

خامسا- مبدأ التوازن:

يحتوي توازن الميزانية على مفهومين هما المفهوم التقليدي و المفهوم الحديث، حيث يعني هذا المبدأ بالمفهوم التقليدي تساوي جملة نفقات الدولة مع إيراداتها المستمدة من المصادر العادية دون زيادة أو نقصان، فالمبدأ من هذا المفهوم ينظر إليه نظرة حسابية بحتة، وذلك خشية حدوث عجز يتم تغطيته عن طريق الاقتراض، وإلى حدوث تضخم إذا ما تم تغطية العجز عن طريق الاصدار النقدي، أو حدوث فائض يدفع على الاسراف والتبذير.

أما النظرية الحديثة في المالية العامة فلم تنظر في العجز في الميزانية على أنه كارثة مالية محققة وذلك في ضوء التطورات المالية والاقتصادية التي تميز القرن الحالي، وهذا لا يعني أن الفكر الحالي يستبعد فكرة التوازن، ولكنه يميل إلى استبدال فكرة التوازن المالي بفكرة أوسع منها وهي فكرة التوازن الاقتصادي العام حتى ولو أدى ذلك إلى حدوث عجز مؤقت في الميزانية.²

المطلب الثالث : دورة الميزانية العامة

يقصد بدورة الميزانية العامة المراحل المختلفة التي تتداول خلالها الميزانية بين السلطة التنفيذية والسلطة التشريعية،بدأ من مرحلة التحضير والاعداد وصولا إلى مرحلة الرقابة و المراجعة.

¹-د. صفوة النحاس ،ناهد عرنوس ، آليات الإصلاح الاداري وتطوير الخدمات ، دلتا للنشر و التوزيع ، مصر،2017،ص105.

²-سوزي عدلي ناشد، المالية العامة ، منشورات الحلبي الحقوقية ،مصر ،2006،ص-ص 302-303.

أولاً: مرحلة الإعداد والتحضير:

1- السلطة المختصة في إعداد الميزانية: من المتفق عليه أن عملية تحضير وإعداد الميزانية العامة هي عملية إدارية بحتة تختص بها السلطة التنفيذية في جميع الدول، لأنها المسؤولة عن وضع السياسات والبرامج التي تحقق أهداف المجتمع السياسية والاقتصادية والاجتماعية ولها مبررات في ذلك ما يلي :

- توفر البيانات اللازمة لإعداد الميزانية لدى السلطة التنفيذية
- السلطة التنفيذية هي المسؤولة عن تنفيذ الميزانية لذلك فهي الأولى في إعدادها مما يجعل من المنطقي أن توكل إليها عملية التحضير و الإعداد فتسبغ عليها إمامها بجوانب الحياة المختلفة ، ولا شك أن مصلحة الحكومة تتطلب أن تقوم بهذه المهمة بدقة و عناية فائقة
- التنسيق الكبير بين بنود الميزانية والسلطة التنفيذية هي الأقدر على تحقيق هذاالتنسيق بين بنودها وتقسيماتها و أجزائها.
- الميزانية العامة هي بمثابة برنامج سياسي واقتصادي واجتماعي ومالي للحكومة خلال السنة المقبلة، لذلك تكون الأولى في إعدادها
- الحكومة هي الأقدر على تقدير الإيرادات والنفقات بدرجة كبيرة من الدقة.¹ وذلك بفضل الأجهزة الاحصائية المختلفة التي تشرف عليها والتي توفر لها البيانات و التقديرات الضرورية في هذا الصدد.
- السلطة التنفيذية تعتبر في وضع أفضل من السلطة التشريعية فيما يتعلق بتحديد الحاجات العامة والأولويات الاجتماعية لعدم خضوعها للاعتبارات المحلية والاقليمية التي تؤثر على الأعضاء والمجالس الممثلة للشعب.
- فالسلطة التنفيذية هي أقدر من السلطة التشريعية على تقدير أوجه الانفاق التي يحتاجها كل مرفق من مرافق الدولة بفروعها المختلفة، وكذلك أيضا بشأن تقدير أوجه الإيرادات المختلفة والمبالغ التي تحصل من كل مصدر من مصادر الإيرادات العامة، كما ان السلطة التنفيذية هي التي يعول عليها في تنفيذ الميزانية العمومية.
- ومن ثم فإنه يتم تكليفها بإعداد و تحضير الميزانية على نحو ملائم للظروف الاقتصادية التي تمر بها كل الدول، وأخيرا فإن الميزانية تعبر عن النشاط المالي خلال فترة مقبلة، ولذا فإنه يجب أن يطبع الانسجام و التوافق بين أجزاء و بنود و تقسيمات الميزانية العامة المختلفة.
- ولا يمكن أن يتحقق ذلك لو ترك الأمر للسلطة التشريعية، فأعضاء البرلمان يحاولون غالبا بكافة السبل الممكنة كسب رضى ناخبهم عن طريق إعداد ميزانية ترضي منتخبيهم لا تراعي فيها التقنية من

¹- د حسن حجازي الموازنة العامة بمصر 03 ماي 2021 ص12

جهة ، ولا توازن الإيرادات والنفقات من جهة أخرى، مما يؤدي في الأخير إلى إخراج ميزانية غير متناسقة ولا تعبر عن الواقع الفعلي لخطط الحكومة المستقبلية وبرامجها المستقبلية، بالرغم من ذلك فإنه من المتوقع أن تطالب السلطة التشريعية السلطة التنفيذية بمراعاة بعض الاعتبارات في إعداد وتحضير الميزانية ، كان تلزمها باحترام الخطة الاقتصادية العامة للدولة التي سبق له الاقتراح عليها بالموافقة ، وفي هذا الصدد يتوقف دورها عند حد التوجيهات العامة دون الدخول في تفاصيل الإعداد والتحضير للميزانية.¹

2- الإجراءات الفنية المتبعة بسبب تحضير الميزانية: لقد جرى العمل على أن وزير المالية باعتباره ممثلاً للسلطة التنفيذية يقوم بمطالبة كافة الوزارات والمصالح بإرسال تقديراتهم لإيراداتها ونفقاتها عن السنة المالية المقبلة ، ويتم ذلك عن طريق إجراء تقديرات للإيرادات العامة والنفقات العامة.

أ- تقدير الإيرادات العامة: إن عملية تقدير الإيرادات العامة متوقعة خلال السنة المالية المقبلة يكون أكثر صعوبة وأشد تعقيداً، إذ يقتضي الأمر هنا التنبؤ بكافة المتغيرات الاقتصادية تمهيدا لتحديد المصادر الإيرادية المختلفة، ومن أشهر الطرق المستخدمة في هذا المجال نذكر ما يلي :

✓ -طريقة التقدير الآلي: تهدف هذه الطريقة أساساً إلى التوصل لوضع قواعد لتقدير الإيرادات تجنباً للاجتهادات الشخصية ومن أمثلتها: طريقة السنة قبل الأخيرة يتم فيها تقدير موارد الميزانية الجديدة على أساس الإيرادات الفعلية المدرجة في الحساب الختامي لآخر سنة مالية منتهية، وطريقة الزيادة أو النقص النسبي التي تقضي بأن يدون في مشروع الميزانية الجديدة أرقام الإيرادات وفق آخر سنة مالية منقضية بعد زيادتها بمعدل 15 % إذا كان المتوقع ازدياد النشاط وأخفها في حالة العكس، وطريقة المتوسطات وفيها يتم تقدير إيرادات الميزانية الجديدة على أساس متوسط الإيرادات المحققة بالفعل في العامين أو الثلاث أعوام المالية السابقة.²

✓ - طريقة التقدير المباشر: تستند هذه الطريقة أساساً على التوقع أو التقدير باتجاهات كل المصدر من مصادر الإيرادات العامة على حدى ، وتقدير حصيلته المتوقعة بناء على هذه الدراسة مباشرة ، حيث تطلب السلطة المختصة من كل مؤسسة في القطاع العام أن يتوقع حجم مبيعاته إيراداته العامة للسنة المالية المقبلة ، على أن يكون لكل هيئة حكومية تقدير ما تتوقع الحصول عليه من إيرادات ، وهذا التوقع يرتبط بصورة وثيقة بمستوى حجم النشاط الاقتصادية للدولة وتعتبر طريق التقدير المباشر أفضل الطرق للإيرادات.³

ب-تقدير النفقات العامة : لا يثير تقدير النفقات العامة مشكلات أو صعوبات فنية كما هي الحال في تقدير الإيرادات العامة، وإنما يتطلب الصدق والدقة والأمانة في تقديرها.

¹ - محمد عباس محرزى، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سبق ذكره ، ص 422.

² - عادل أحمد حشيش ، أساسيات المالية العامة ، دار المعرفة الجامعية - الإسكندرية - مصر - 1996 - ص 301

³ محرزى محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، ص 162

ويطلق على المبالغ المفتوحة بمفهوم المالية بالاعتمادات، ويتم تقدير النفقات عادة بأسلوب التقدير المباشر، وتقسّم النفقات بصورة عامة إلى نوعين: النوع الأول يعرف بالنفقات العامة الثابتة أو التحديدية وهي تلك النفقات التي يمكن معرفتها وتقديرها بدقة ، أما النوع الثاني فيتمثل في النفقات العامة المتغير هي نفقات تتبدل كل سنة .

ومن المتعارف عليه أنه لا يجوز للسلطة التنفيذية أن تتجاوز الاعتمادات الواردة في الميزانية العامة وإذا ما كان هناك ضرورة لهذا التجاوز فيجب على السلطة التنفيذية أن تحصل على موافقة مسبقة من السلطة التشريعية.¹

ثانيا-مرحلة الاعتماد:

إن اعتماد الموازنة العامة وإقرارها يعد حقا من حقوق السلطة التشريعية، باعتبارها ممثلة لقوى الشعب ، ومن ثم يقع عليها مسؤولية التحقق من سلامة البرامج الحكومية السياسية المتبعة وذلك من خلال دراسة مشروع الميزانية العامة وإقراره ويتم ذلك حسب المراحل التالية :

1- 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 من أجل مناقشته مع وزير المالية ، وتنتهي أعمالها بوضع تقرير تمهيدي تتضمنه ملاحظاتها واقتراحاتها ويتم عرض التقرير على المجلس الشعبي الوطني لمناقشته في جلسة عامة.

2- التعديل: تختلف سلطة البرلمان في تعديل قانون المالية من بلد إلى آخر، ففي الجزائر يمكن للنواب والحكومة وأعضاء اللجنة التقدم باقتراح تعديلات مكتوبة أمام اللجان المختصة ومناقشتها مع الوزير المالي، شريطة التقيد بأحكام المادة 121 من الدستور التي تنص على أنه " لا يقبل اقتراح أي قانون مضمونه أو نتيجته تخفيض الموارد العمومية أو زيادة النفقات العمومية إلا إذا كان مرفقا بتدابير تستهدف الزيادة في إيرادات الدولة، أو توفير مبالغ مالية في فصل آخر من النفقات العمومية تساوي على الأقل المبالغ المقترح إنفاقها"

3- التصويت : تخول الفقرة 12 من المادة 122 من الدستور للمجلس الشعبي الوطني حق التصويت على ميزانية الدولة وحسب المادة 70 من القانون رقم 84 - 17 المتعلق بقوانين المالية تشير إلى التصويت على الميزانية بصورة إجمالية ، والقاعدة أن يصوت ويصادق البرلمان على ميزانية الدولة قبل بداية السنة المدنية الجديدة احتراما لمبدأ السنوية.²

ثالثا-مرحلة التنفيذ:

بعد المصادقة على ميزانية الدولة من طرف السلطة التشريعية يقوم رئيس الجمهورية بإصدار القانون المتعلق بالميزانية ونشره في الجريدة الرسمية، من أجل قيام الجهات الإدارية المختصة بتنفيذها.

¹-عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، دار الحامد للنشر، عمان، 2007، ص 529 .

²- محمد الصغير بعلي، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة الجزائر، 2003، ص 102-103.

يقصد بتنفيذ الميزانية العامة القيام بجباية الإيرادات العامة وصرف النفقات العامة على ضوء ما جاء في الميزانية العامة المصادق عليها بالنسبة للإيرادات تتولى مختلف مؤسسات الدولة عملية تحصيل الإيرادات بعد التأكد من حق الدولة في الإيراد وتحقيق مقداره ، في الجانب المحاسبي ستكون المرحلة الأخيرة في تنفيذ النفقات حيث يتم الدفع الفعلي لمبلغ النفقة وتتم هذه العمليات وفق مراحل نذكر منها :

1- عملية تنفيذ النفقات:

وتتم وفق أربع مراحل سوف يتم التطرق إليها بالتفصيل في المبحث الثالث الخاص ماهية النفقات العامة .

2- عملية تحصيل الإيرادات : يتم تحصيل الإجراءات العامة بواسطة موظفين مختصين في وزارة المالية مباشرة ، أو تابعين لجهات حكومية تتبع وزارة المالية ، وتراعي عدة قواعد عامة في عملية تحصيل الإيرادات العامة تتمثل في :

- أن يتم تحصيل الإيرادات في مواعيد معينة وطريقة معينة وفقا لنص القانون .
- أنه يجب تحصيل مستحقات الدولة فور نشوء حقوقها لدى الغير .
- لضمان دقة وسلامة التحصيل فإنه من المقرر ، وفقا للقواعد التنظيمية، الفصل في عمليات التحصيل بين الموظفين المختصين بتحديد مقدار الضريبة، والآخرين المختصين بجبايتها.

رابعا- مرحلة الرقابة والمراجعة:

تعتبر مرحلة الرقابة على تنفيذ الميزانية المرحلة الأخيرة، وهي أهم مراحل الميزانية العامة، فهي تبين مدى سلامة ودرجة الدقة في تقدير الإيرادات العامة التي تضمنتها الميزانية الدولة وتساعد في التأكد من تحصيل الإيرادات المقررة، والتأكد من إنفاق الاعتمادات المرصودة، وذلك وفقا لخطة الدولة المرسومة والمحددة في الميزانية العامة للدولة.

ويكمن الهدف من الرقابة على الميزانية العامة في حماية الأموال العمومية من كل أشكال الانحراف والغش والتلاعب، وهذا ما يفسر تعدد أشكال هذه الرقابة وتنوع طبيعتها واختلاف أهدافها وكثرة الهيئات والمؤسسات المضطعة بها.

المبحث الثالث : ماهية النفقات العمومية

تعتمد مختلف القطاعات العمومية على مصادر التمويل وهذا

لعدم اختلاف حاجياتها، وكذلك للحفاظ على مختلف مصالحها وهيكلها، فمن الضروري أن يكون لها مصدر تمويل تعتمد فيه على إجراء مختلف هذه

العمليات، لذا سنتحدث في هذا المطلب الأول عن ماهية النفقات العمومية، وفي المطلب الثاني عن تصنيفات النفقات العمومية، وفي المطلب الثالث عن تصنيف النفقات العمومية.

المطلب الأول: تعريف النفقات العمومية

تعرف النفقة العامة بأنها مبلغ من المال يخرج من خزانة الدولة بواسطة إدارتها و مؤسساتها وهيئاتها ووزاراتها المختلفة لإشباع حاجات عامة¹

و يشمل هذا التعريف للنفقات العامة ثلاث عناصر رئيسية هي شكل النفقة العامة، والقائم بالإنفاق، وغرض الإنفاق و نقدم فيما يلي توضيحاً لها² :

✓ شكل النفقة العامة :

فالنفقات العامة تتخذ عادة طابعا نقديا، يتمثل فيما تدفعه الدولة أو هيئاتها العامة للحصول على الموارد الإنتاجية من سلع وخدمات تحتاجها للقيام بنشاطها، كدفع رواتب وأجور العاملين ودفع نفقات الجيش وقوات الأمن والخدمات .

✓ القائم بالإنفاق :

إن المبالغ النقدية للنفقات العامة تدفع بواسطة خزانة هيئة عامة و ليست خاصة وفقا لما يحدده لها التنظيم الإداري من اختصاصات و مسؤوليات تتطلب قيامها بإنفاق نقدي في حدود ما تسمح به الاعتمادات المالية المخصصة لها وفقا لقانون الموازنة العامة .

✓ غرض الإنفاق :

تستهدف النفقات العامة إشباع حاجات عامة بقصد تحقيق منفعة عامة، كالدفاع، والتعليم، والصحة حيث تعمل الدولة على تحقيق إشباعها من المنافع العامة نتيجة لاعتبارات اقتصادية وسياسية واجتماعية، بحيث يمكن القول بان تقدير الدولة للمنافع العامة التي يخلقها إشباع الحاجات العامة هو عمل سياسي بالدرجة الأولى، يأتي انعكاسا لطبيعة النظام السياسي والاقتصادي و مستوى التقدم الحضاري الذي حققه المجتمع.

المطلب الثاني : تقسيمات النفقات العمومية

تقسم النفقات العامة إلى عدة أنواع من التقسيمات ويختلف كل تقسيم عن الآخر باختلاف طبيعة النفقة العامة وباختلاف الناحية التي يود أن يؤكدھا الباحث، وبوجه عام فان أي نوع من أنواع الإنفاق الحكومي يمكن وضعه في عدة أنواع من التقسيمات، وقد درج الكتاب كتاب المالية العامة على تقسيم النفقات العامة إلى قسمين رئيسيين هما :

¹الحاج طارق،المالية العامة،مرجع سبق ذكره،ص122

²عبد الغفور إبراهيم،احمد مبادئ الاقتصاد و المالية العامة،دار زهران للنشر و التوزيع، الأردن، 2013، ص 230 231

✓ التقسيمات العلمية ;

✓ التقسيمات العملية ;

بالإضافة إلى التقسيم الذي نصه التشريع الجزائري .

الفرع الأول: التقسيمات العلمية

يقصد بالتقسيمات العلمية تلك التقسيمات التي تستند إلى معايير اقتصادية وهي تبين الآثار الاقتصادية للنفقات العامة على الدخل الوطني من أهمها :

_تقسيم النفقات حسب دوريتها فتقسم إلى نفقات عادية وغير عادية .

_تقسيم النفقات العامة حسب طبيعتها وتقسم على هذا الأساس إلى نفقات حقيقية ونفقات تحويلية.

_تقسيم النفقات العامة حسب أغراضها وتقسم على هذا الأساس إلى نفقات إدارية و اقتصادية و اجتماعية.

ونقدم في ما يلي شرحا لهذه الأنواع من تقسيمات النفقات العامة :

أولا : تقسيم النفقات العامة حسب دوريتها

تقسم النفقات العامة حسب دوريتها (انتظامها وتكرارها السنوي) إلى قسمين هما نفقات عادية ونفقات غير عادية و نقدم فيما يلي توضيحا لهما :¹

1-النفقات العادية:يقصد بالنفقات العادية تلك النفقات التي تتكرر كل سنة بصفة منتظمة في موازنة الدولة كرواتب الموظفين، وتكاليف صيانة المباني والأجهزة العامة، ونفقات التعليم والصحة العامة ونفقات تحصيل الضرائب وغيرها من النفقات التي تظهر بصفة دورية منتظمة في الموازنة العامة، ولا يعني هذا أن كمية أو حجم هذه حتى ولو اختلف مقدارها من وقت لآخر حتى تعتبر نفقات عادية. النفقات يجب ألا يتغير من موازنة إلى أخرى حتى توصف بالعادية، بل يكفي أن تتكرر بنوعها في كل موازنة

2-النفقات غير العادية:النفقات غير العادية هي تلك النفقات التي لا تتكرر كل سنة بصفة منتظمة في الموازنة، بل تدعو حاجة إليها في فترات متباعدة تزيد عن السنة أي تأتي بصفة استثنائية لمواجهة ظروف اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية معينة في وقت محدد ،ومثال ذلك النفقات الحربية، ونفقات إصلاح الكوارث الطبيعية كالزلازل والفيضانات ونفقات إنشاء السدود والخزانات المائية ومد خطوط السكك الحديدية وتعبيد الطرق وبناء الأساطيل التجارية وغيرها .ولهذا التقسيم فائدته وخطره، وتمثل فائدته في التكرار الدوري للنفقات العادية مما يمكن الحكومة من تقديرها تقديرا يكون قريبا من الصحة، وتدبير الأموال اللازمة لسدادها من الإيرادات العادية وأهمها الضرائب، أما النفقات غير العادية وباعتبارها تحدث بصفة عرضية واستثنائية فإن سدادها يكون عادة من إيرادات غير عادية كالقروض العامة والإصدار النقدي الجديد، أما خطره فيكمن في لجوء الحكومة كلما العادية وتخصيص موازنة غير عادية لذلك. تحقق عجز في الموازنة إلى عقد قروض عامة بحجة إجراء

¹ معيوف أمجد،محاضرات في المالية العامة،جامعة امجد بوقرة، بومرداس،2017،ص42؛ 43

نفقات غير عادية عندما لا تكفي لتغطيتها مواردها وأمام الملاحظات والانتقادات الموجهة لتقسيم النفقات وفقاً لدوريتها إلى عادية وغير عادية، فقد اتجه الفكر المالي الحديث إلى التمييز بين نوعين من النفقات العامة النفقات التسييرية وهي تلك النفقات اللازمة لتسيير المرافق العامة كالرواتب و نفقات الصيانة وغيرها، والنفقات الرأسمالية أو الاستثمارية ويقصد بها تلك طرق وبنى تحية وغيرها. النفقات التي تخصص لتكوين رؤوس الأموال العينية في المجتمع كنفقات إنشاء المشروعات الجديدة من طرق و بنى تحية وغيرها .

ثانياً: تقسيم النفقات العامة حسب طبيعتها

يعتبر هذا التقسيم هو التقسيم التقليدي حيث كان أول من نادى به الاقتصادي الانجليزي "بيجو" Pigou

الذي قسم النفقات العامة إلى نفقات حقيقية أو فعلية و نفقات تحويلية أو ناقلة¹:

1- النفقات الحقيقية أو الفعلية: تلك النفقات التي تقوم بها الدولة مقابل الحصول على سلع وخدمات ورؤوس أموال إنتاجية وذلك كالمرتبات وأثمان التوريدات والمهمات اللازمة لسير المرافق العامة التقليدية أو الحديثة والنفقات الاستثمارية أو الرأسمالية. فالنفقات العامة هنا تؤدي إلى حصول الدولة على مقابل للإنفاق (عمل أو خدمة أو سلعة) وتخلق نتيجة لذلك بند جديد في الدخل القومي (يتمثل في زيادته)، وقد أطلق على هذه النفقات بعض الكتاب مثل "لوفمبرجيه" laufenburger اسم النفقات المنشئة للخدمات dépenses productives des services ليؤكد أن الدولة تنتظر من وراء إنفاقها الحصول على خدمات ومنافع مباشرة لا غنى عنها للجهاز الحكومي ، هذا و يفرق في نطاق الإنفاق الحقيقي أو (النفقات الحقيقية) بين إنفاق استثماري dépenses en capital et dépenses courantes الجاري والإنفاق الجاري dépenses courantes et dépenses en capital، ويمثل الإنفاق الاستثماري طلباً على السلع الإنتاجية يعكس في زيادة وسائل الإنتاج الثابتة الموجودة تحت تصرف الجماعة إما في شكل بناء أساس للقيام بالخدمات (بالنسبة لمشروعات الخدمات) أو في شكل أساس للقيام بالخدمات (بالنسبة لمشروعات الإنتاج السلعي كالإنفاق على إقامة السكك الحديدية وتشبيد القناطر والسدود وشق القنوات)، أما الإنفاق الجاري فيقصد به ضمان سير إدارة معينة أو أداء خدمة محددة أو تشغيل وحدة إنتاجية (ومن أمثلة ذلك ما يدفع لموظفي و عمال الدولة من مرتبات و أجور وما يسدد لمورديها كأثمان السلع للاستهلاك العام) .

2- النفقات التحويلية أو الناقلة dépenses de transfert: فيراد بها تلك النفقات التي لا يترتب عليها حصول الدولة على سلع و خدمات ورؤوس أموال بل تحويل جزء من الدخل القومي عن طريق الدولة من بعض الفئات الاجتماعية كبيرة الدخل إلى بعض الفئات الأخرى محدودة الدخل، و يعني ذلك أن هذه النفقات تكتفي بتحويل القوة الشرائية بين الأفراد أو الجماعات مع ترك مجموع الدخل ثابتاً، حيث تجري الدولة هذه التحويلات دون مقابل كما وأن المدفوعات التي تقوم بها السلطات العامة في الدولة في هذا الشأن لا تتضمن أي استهلاك عاجل للموارد الحقيقية و لكن مجرد تحويل للقوة الشرائية

¹ حشيش عادل احمد، أساسيات المالية العامة، دار المعرفة الجامعية، مصر، 1996، ص 66-67 .

ثالثا: تقسيم النفقات العامة حسب أغراضها

تتقسم النفقات العامة وفقا للغرض منها أو كما يفضل تسميتها بالتقسيم الوظيفي أي تبعا لاختلاف وظائف الدولة إلى ثلاث نفقات أساسية هي¹

- 1- نفقات إدارية 2 - نفقات اجتماعية 3 - نفقات اقتصادية

1- النفقات إدارية: ويقصد بها النفقات التي تتعلق بسير المرافق العامة و اللازمة لقيام الدولة، و تشمل هذه النفقات على نفقات الدفاع و الأمن و العدالة و الجهاز السياسي، و هي نفقات تواجه الاحتياجات العامة في المجالات التقليدية و الضرورية لحماية الأفراد داخليا و خارجيا و توفير العدالة فيما بينهم و تنظيم الشؤون السياسية لهم.

2 - النفقات اجتماعية: وهي النفقات التي تتعلق بالأهداف والأغراض الاجتماعية للدولة، والتي تتمثل في الحاجات العامة التي تؤدي إلى التنمية الاجتماعية للأفراد وذلك عن طريق تحقيق قدر من الثقافة والتعليم والصحة للأفراد وتحقيق قدر من التضامن الاجتماعي عن طريق مساعدة بعض الأفراد أو الفئات التي توجد في ظروف تستدعي المساندة إعانة الأسر كبيرة العدد ذات الموارد المحدودة منح إعانة للعاطلين .

ويشمل هذا النوع من النفقات تلك المتعلقة بالتعليم والصحة والنقل والمواصلات و الإسكان، وتعتبر النفقات على قطاع التعليم أهم بنود النفقات الاجتماعية نظرا لما يرتبط بها من قياس درجة تقدم المجتمع في كل من البلاد المتقدمة والنامية على السواء. ولذلك تخصص الدول عادة الجزء الأكبر من الإنفاق العام في البلاد المتقدمة على هذا القطاع بسبب ضخامة النفقات العامة على التعليم من ناحية و على التأمينات الاجتماعية من ناحية أخرى .

3 - نفقات اقتصادية: ويقصد بها تلك النفقات إلي تقوم بها الدولة لتحقيق أغراض اقتصادية بصورة أساسية ويسمى هذا النوع من النفقات بالنفقات الاستثمارية، حيث تهدف الدولة من ورائها إلى زيادة الإنتاج القومي وخلق رؤوس الأموال الجديدة .

وتشمل هذه النفقات كل ما ينفق على مشروعات الصناعة و القوى الكهربائية والري والصرف أضف إلى ذلك كافة الإعانات الاقتصادية التي تمنحها الدولة للمشروعات العامة والخاصة

¹سوزي عدلي ناشد المالية العامة ،مرجع سبق ذكره ،ص-ص 35-37 .

ويمثل هذا النوع من النفقات أهمية كبيرة في الدول النامية ويرجع ذلك إلى أن الدولة تقوم بنفسها بعمليات التكوين الرأسمالي نظرا لكونها تحتاج إلى نفقات كبيرة من جهة و لأنها لا تحقق عائدا مباشرا من جهة أخرى. لذا فإن القطاع الخاص لا يقوى عليها ولا يرغب في القيام بها.

وجدير بالذكر أن النفقات الخاصة بالمرافق الاقتصادية بسبب الاستثمارات تمثل نسبة عالية في البلدان النامية تليها تلك الخاصة بالدفاع ثم التعليم فالتأمينات الاجتماعية والإسكان وأخيرا تلك المتعلقة بالصحة

الفرع الثاني : التقسيم العملي

من الناحية العملية تختلف الدول في الأسلوب الذي تتبعه لتقسيم النفقات العامة فكل دولة تستخدم التقسيم الوضعي الذي يتلاءم مع ظروفها السياسية والاقتصادية والاجتماعية والمالية ويندرج تحت هذا التقسيم¹:

أولا :التقسيم الوظيفي

يتم الاعتماد حسب هذا التقسيم على الوظائف التي يتم الإنفاق عليها ليعتبر للدولة التعرف على مصاريف كل دائرة من دوائرها وقدرتها الإنتاجية لتقارنه مع مصاريف وإنتاجية القطاع الخاص، وبعد ذلك يتم تخصيص اعتمادات الإنفاق العام وفقا للتكلفة فمثلا تعتمد النفقات العامة للسكك الحديدية بالاستناد على تكلفة الكيلومتر الواحد.

هذا الأسلوب له مزايا منها معرفة مصاريف وإنتاجية إدارات الدولة المختلفة التعرف على وظائف وتقدير النفقة المحددة لكل وظيفة إلى جانب المساعدة على اتخاذ القرار الصائب وإمكانية الرقابة السريعة. أما عيب هذه الطريقة فتكمن في أن الوظيفة في الحكومة تؤثر على باقي الوظائف وتتأثر بها وبالتالي تؤثر على جميع إدارات الدولة.

ثانيا :التقسيم الاقتصادي

يتم الاعتماد حسب هذا التقسيم على الأعمال و المهام المختلفة التي تمارسها دوائر الدولة شريطة توزيعها حسب القطاعات الاقتصادية (زراعة سياحة صناعة)، ويؤخذ بالحسبان نفقات الدوائر الحكومية و نفقات التجهيز التي تزيد من الدخل القومي و نفقات التوزيع (تحول جزء من الدخل القومي من فئة لأخرى على شكل إعانات اجتماعية و مساعدات اقتصادية) .

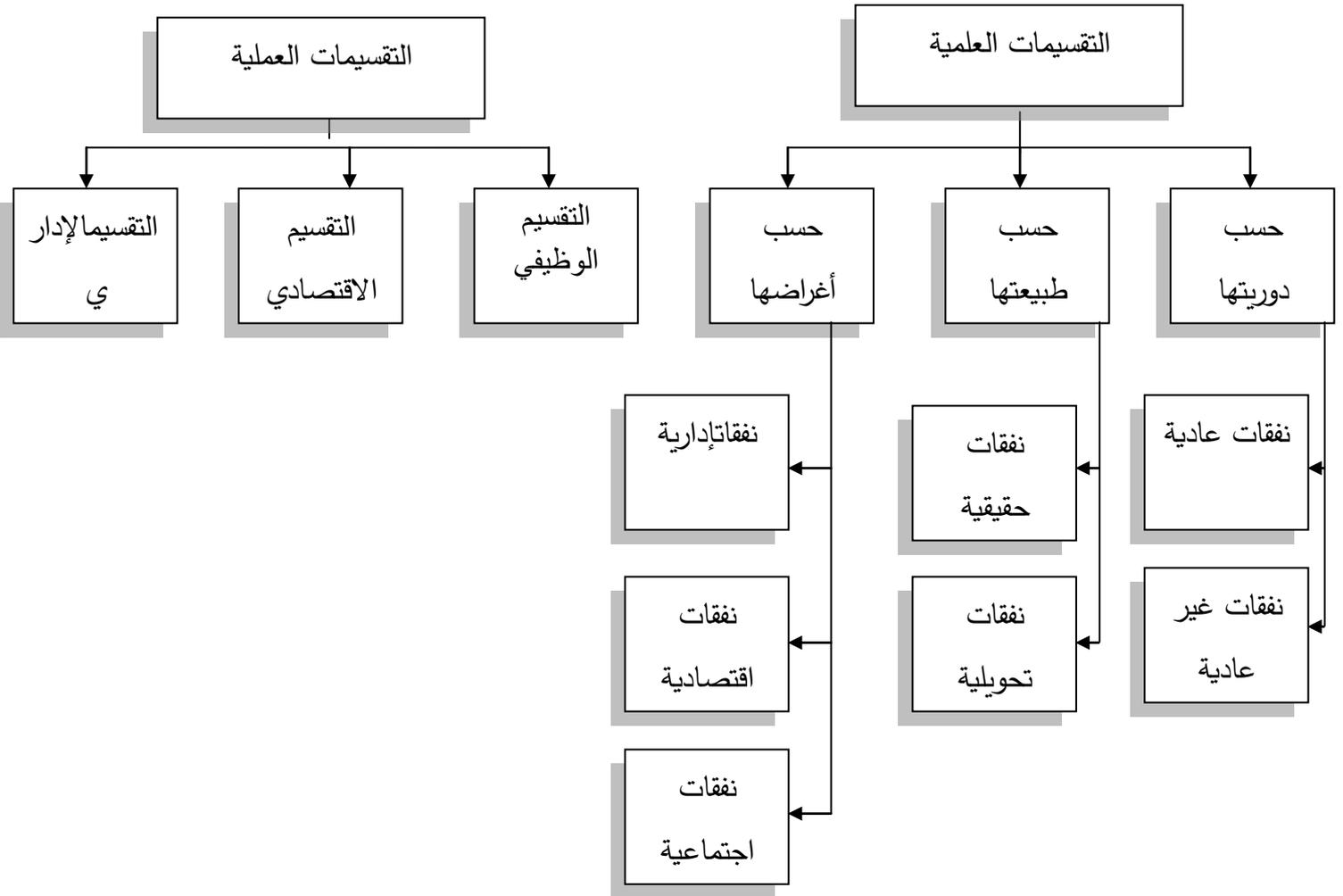
ثالثا :التقسيم الإداري

يتم التقسيم على أساس الإدارات الحكومية التي تقوم بعملية الإنفاق مثل الوزارات والهيئات والمؤسسات العامة ضمن العمل الوظيفي لكل دائرة، وبعد ذلك يتم التقسيم داخل كل وحدة إدارية الأقل في التنظيم الإداري والأصغر فالأصغر.... الخ والأسلوب المتبع أن تصنف النفقات إلى جارية ورأسمالية وقد نجد الموازنات الاستثنائية وملحق الموازنات .

¹الحاج طارق، المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 126 127

لهذا الأسلوب عدة مزايا منها سهولة المراقبة على حسن استخدام المال العام وسهولة اتخاذ القرار في تحديد حجم الإنفاق و الإعداد للنفقات العامة في الموازنات القبلية .

أما عيوب هذا الأسلوب فتكمن في صعوبة حصر كلفة كل وظيفة حكومية وبالتالي صعوبة التنبؤ للعمليات الاقتصادية و المالية للدولة.فيما يليالشكليوضح التقسيمات العلمية والعملية للنفقات العامة :



الشكل رقم (1) يوضح التقسيمات العلمية والعملية للنفقات العامة الشكل رقم 01 من إعداد الطالبين"

الفرع الثالث: التقسيم في التشريع الجزائري

يقسم المشرع الجزائري النفقات العامة للدولة إلى نفقات التسيير و نفقات الاستثمار¹.

أولاً:نفقات التسيير

¹المادة 23 من القانون 84-17مرجع سبق ذكره .

يقصد بنفقات التسيير تلك النفقات الضرورية لسير أجهزة الدولة الإدارية و المتكونة أساسا من أجور الموظفين ومصاريف صيانة البنايات الحكومية و معدات المكاتب.... الخ، ومنه لا يمكننا ملاحظة أية قيمة مضافة منتجة تحملها هذه النفقات للاقتصاد الوطني، أي أنها لم تقم بعملية إنتاج أي سلعة حقيقية فهذا النوع من النفقات موجه أساسا لإمداد هياكل الدولة ما تحتاجه من أموال حتى تتمكن من تسيير دواليب المجتمع على مختلف أوجهه، حيث توزع حسب الدوائر الوزارية في الميزانية العامة، و هي تعبير يتطابق إلى حد كبير مع دور الدولة المحايدة مدام أنها لا تهدف إلى التأثير في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية و كل ما تحدثه من آثار فهو غير مباشر، لذلك تسمى كذلك بالنفقات الاستهلاكية¹

تجمع نفقات التسيير إلى أربعة أبواب هي²

- ✓ أعباء الدين العمومي و النفقات المحسومة من الإيرادات
- ✓ تخصيصات السلطات العمومية
- ✓ النفقات الخاصة بوسائل المصالح
- ✓ التدخلات العمومية

يتعلق الباب الأول و الثاني بالأعباء المشتركة في الميزانية العامة يتم تفصيلهما و توزيعهما بمقتضى مرسوم رئاسي، أما الباب الثالث والرابع فيهماان الوزارات و يتم توزيعهما عن طريق مراسيم التوزيع، ويقسم الباب إلى أقسام و يتفرغ القسم إلى فصول و يمثل الفصل الوحدة الأساسية في توزيع اعتمادات الميزانية و عنصرا مهما في الرقابة المالية³.

2 نفقات التجهيز

يتم توزيع هذه النفقات حسب الخطة الإنمائية السنوية للدولة و تظهر في الجدول (ج) الملحق بقانون المالية السنوي حسب القطاعات و تنفرع إلى ثلاثة أبواب: الاستثمارات المنفذة من طرف الدولة، إعانات الاستثمار الممنوحة من قبل الدولة النفقات الأخرى برأس المال⁴.

يتسم هذا النوع من النفقات بإنتاجها الكبيرة ما دامت أنها تقوم بزيادة حجم التجهيزات الموجودة بحوزة الدولة. فالشهرة التي تحظى بها هذه النفقات تجد جذورها في تحاليل الاقتصادي البريطاني "جون مينارد كينز" الذي برهن أن، في فترة ركود اقتصادي، تقوم نفقات الاستثمار بإعادة التوازن الاقتصادي العام من خلال الدور الذي يقوم بأدائه "مضاعف الاستثمار". فلو افترضنا قيام الدولة بانجاز استثمار معين (بناء طريق سيار) خلال فترة أزمة اقتصادية، فالنفقة العامة "الاستثمارية" ستسمح بتوزيع الأجر على العمال والقيام بطلبات المواد الأولية لدى الموردين.

¹ محرزى محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 77 .

² المادة 24 من القانون 84-17، مرجع سبق ذكره .

³ محرزى محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 77 .

⁴ المادة 35 القانون 84-17، مرجع سبق ذكره .

يوجه عندها الزبائن و الموردون المداخل المحققة ل شراء سلع استهلاكية أو تجديد مخزوناتهم. فيمنحون بالتالي مداخل جديدة للتجار، للمنتجين الصناعيين الذين بدورهم سوف يستعملون هذه المداخل .

ما يمكن ملاحظته أن كل عملية من النفقات قد قامت بإنشاء دخل جديد ناتج مباشرة عن النفقة العامة الأولية. و بالتالي ينتشر تجدد النشاط إلى مجمل الهيكل الاقتصادي. لكن قوة اثر المضاعف تابع إلى "الميل نحو الاستهلاك" للمستفيدين المتتاليين للمداخل المنشأة. فإذا قام هؤلاء بالادخار عوض الاستهلاك فإنهم بذلك قدموا مداخل منقوصة و يعطلون لفترة غير محددة المدة الدفع الاقتصادي الناجم عن نفقة الاستثمار. مما أدى إلى نشوب تحفظات اتجاه نفقات الاستثمار مما أدى إلى الاعتقاد بفكرة أن عمليات التجهيز التي لا تملك نفس القيمة. لذا وجب القيام بخيارات فيما يخص المشاريع الاستثمارية الممولة من طرف الدولة حتى يتم الإبقاء سوى على تلك التي لها منفعية قصوى. إلى جانب كل هذا، ففي فترة تضخم يمكن أن تمثل نفقات الاستثمار خطرا على الجانب النقدي، لذا وجب تقييدها و مراقبتها بشكل مباشر من طرف الحكومة .

ويسمح التقسيم الوظيفي لنفقات الاستثمار بإعطاء صورة واضحة المعالم لنشاط الدولة الاستثماري، حيث يميز بين نفقات الاستثمار بصفة عامة و العمليات برأس المال لهذا يمكننا عد و ملاحظة القطاعات التالية: المحروقات الصناعات الخ

ويتوزع القطاع إلى قطاع فرعي الذي يتجزأ بدوره إلى أنشطة محددة، هذه الأخيرة تعتبر ميدانا ضمن الاقتصاد الوطني يمكن تشخيصه بحيث يتميز بخصائص و يمكن تعيينه بدقة و يخضع توزيع الاعتمادات على الفروع و الأنشطة إلى الاختصاص التنظيمي¹.

المطلب الثالث : مراحل تنفيذ النفقات العامة

تعرف النفقة العمومية بأنها "مبلغ من المال اقتصادي أو نقدي يصدر عن الدولة أو عن أي شخص معنوي عام بقصد تحقيق منفعة عامة"² و بالتالي فان كل النفقات العمومية تكوم موقعة مرخصة في الميزانية حيث لا يمكن للأمر بالصرف أن يتصرف في الأموال العمومية كيف ما يشاء بل هو مقيد بتنفيذ النفقات في حدود الاعتمادات المفتوحة في تخصيص أبواب وبنود الميزانية³.

و نظم المشرع الجزائري عملية تنفيذ النفقات العمومية وفق أربع خطوات، وهي كالتالي :

✓ مرحلة الالتزام.

✓ مرحلة التصفية.

¹ محرزى محمد عباس اقتصاديات المالية العامة مرجع سبق ذكره ص 79 80

² خالد شحادة الخطيب و احمد زهير شامية، أسس المالية العامة، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن، 2007، ص 53.

³ شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، مرجع سبق ذكره، ص 129 .

- ✓ مرحلة إصدار سند الأمر بالدفع .
- ✓ مرحلة الدفع

الفرع الأول: مرحلة الالتزام

تعتبر مرحلة عقد النفقة أو ربط النفقة "المرحلة الأولى من مراحل صرف النفقات العامة، وهي الواقعة التي تنشئ الارتباط بالنفقة العامة نتيجة قيام السلطة التنفيذية بمختلف وحداتها الإدارية باتخاذ أي قرار للقيام بأي عمل يترتب عليه التزاما أو دينا على الدولة¹.

حسب المادة رقم 19 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، تعرف عملية الالتزام بأنها "العمل الذي يترتب عنه إنشاء الدين"، أي بعبارة أخرى الالتزام هو تعهد هيئة عمومية بتحمل عبء معين أو إنفاق و تصبح بموجبه في وضعية مدين ،و قد يكون هذا الدين مصدره التزام إرادي أو لا إرادي .

فالالتزام الإرادي متمثل في التصرف القانوني الذي ينشأ التزاما عليها . أما الالتزام اللإرادي ينشأ عن طريق الارتباط بالنفقة نتيجة واقعة معينة يترتب عليه التزام الجماعة المحلية بإنفاق مبلغ ما . وتجدر الإشارة، في هذا المجال، أنه يجب التفرقة بين المفهوم القانوني لإجراء الالتزام، وبين المفهوم المحاسبي لمرحلة الالتزام و عي كالاتي² :

أولا :الالتزام القانوني

هو التصرف الذي يقوم به الأمر بالصرف لتحقيق منفعة أو خدمة تؤدي إلى إنشاء الدين. ويأخذ هذا النوع عدة أشكال منها :

- نفقات ناتجة من جراء تطبيق نصوص تشريعية (تعيين موظف).
- نفقات ناتجة عن إبرام عقد أو صفقة عمومية من قبل الأمر بالصرف .

ثانيا :الالتزام المحاسبي

هو التصرف اللاحق للالتزام القانوني و يمثل التعبير العددي له وترجمته إلى محاسبة تسمح للمراقب المالي التحقق من مدى النفقة مع الاعتماد المرخص به، وكذلك شرعية النفقة .والجدير بالذكر ان الالتزام بالنفقات يتطلب إعداد بطاقة الالتزام من طرف الأمر بالصرف وترفق هذه البطاقة بالوثائق الثبوتية.

الفرع الثاني: مرحلة التصفية

حسب المادة 20 من القانون 90-21 "تسمح التصفية بالتحقيق على أساس الوثائق الحسابية وتحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية"³.

¹يونس البطريق، مبادئ المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 194.

²شراك رابح و شراك زهير، مذكرة ماستر، الرقابة على تنفيذ نفقات المؤسسات العمومية الاستشفائية و ترشيدها، جامعة زيان عاشور الجلفة 2018، ص 26

³المادة 20 من القانون 90-21، مرجع سبق ذكره

ومنه فالتصفية هي عملية تحديد المبلغ المترتب دفعه وإثبات الدين على الدولة، ويتم خصمه من الاعتماد المقرر في الميزانية مع ضرورة التأكيد على أن الدفع يكون بعد انتهاء الأعمال، وذلك حتى تتمكن الدولة من تحديد مبلغ الدين على نحو فعلي .

الفرع الثالث: مرحلة إصدار الأمر بالصرف

تعتبر مرحلة إصدار سند الأمر بالصرف آخر المراحل الإدارية الإجبارية لتنفيذ النفقات العمومية والتي تتمثل في "الأمر بدفع النفقة المستحقة التي سبق ربطها و تحديدها"¹.

وقد حددت المادة 21 من القانون 90-21 الأمر بالدفع أو عملية صرف النفقة بأنها "الإجراء الذي يأمل بموجبه دفع النفقات العمومية"².

يتم في هذه المرحلة تحرير سند الأمر بالدفع من طرف الأمر بالصرف أو ما يعرف بحوالة الدفع، من أجل إرسالها مع وثائق إثبات النفقة وبطاقة الالتزام وبطاقة الدفع إلى المحاسب العمومي من أجل تنفيذ مرحلة الدفع في الأجل المحددة قانونا .

الفرع الرابع : مرحلة الدفع

يتكفل المحاسب العمومي حصريا بعملية تسديد النفقات عن طريق تحويل المبالغ المالية إلى صاحب الحق وتصفية ذمة الدولة من الدين بصفة نهائية، إضافة إلى مسك القيود والسجلات المحاسبية للعمليات المالية التي يقوم بتنفيذها .

وعلى هذا الأساس، فإن العمليات المالية التي يقوم بتنفيذها المحاسب العمومي في إطار تنفيذ النفقات العمومية لا تعتبر بمثابة تحويلات مالية بسيطة من حساب إلى آخر، بل تخضع لإجراءات وقيود قانونية تهدف إلى ضبط ومراقبة تنفيذ النفقات العمومية قبل تسديدها، حيث يضطلع المحاسب بصلاحيات الرقابة أثناء التنفيذ من حيث الشكل على سندات الأمر بالدفع المحررة من طرف الأمر بالصرف³.

¹ يونس البطريق، مبادئ المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 194 .

² المادة 21 من القانون 90-21، مرجع سبق ذكره.

³ شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، مرجع سبق ذكره، ص 134

خلاصة الفصل:

من خلال ما سبق نستخلص ان المحاسبة العمومية هي فرع من فروع المحاسبة، وتعتبر مجموعة من القواعد والاجراءات التي تحكم تسجيل و تبويب العمليات المالية، وتسد مهمتها لأعوان مختلفين وقد يبني نظام المحاسبة العمومية في الجزائر قاعدة الفصل بين الوظائف الادارية والمحاسبية عند تنفيذ العمليات المالية للدولة عن طريق تقسيم النهام وتحديد مجال اختصاص مختلف أعوان المحاسبة العمومية بهدف تحديد المسؤوليات وتكثيف اجراءات الرقابة على صرف المال العام، الذي يكون محدد في وثيقة سنوية تعرف بالميزانية العامة للدولة

حيث تتميز هذه الأخيرة بأهمية كبيرة بسبب الدور الذي تلعبه على المستوى الاقتصادي والاجتماعي والمالي والسياسي في المجتمع، ولا تقوم الميزانية العامة للدولة إلا إذا توفرت فيها مجموعة من المبادئ الأساسية وهي مبادئ تساهم في شفافية الميزانية وتوازنها. وتتم الميزانية العامة بعدة مراحل بداية بالإعداد والتحضير وصولاً إلى المرحلة الأخيرة وهي المراقبة والمراجعة بتدخل عدة أجهزة وهيئات متخصصة. ولمعرفة الأجهزة التي تحمي تنفيذ الميزانية العامة سنتطرق إلى أهم عنصر فيها وهي النفقات العمومية وماهية الرقابة المالية والأجهزة الرقابية من خلال الفصل الثاني.

الفصل الثاني: الرقابة على العمليات المالية

تمهيد

المبحث الأول: مفاهيم حول الرقابة المالية

المبحث الثاني: مراحل وأساليب تنفيذ الرقابة المالية والهيئات المكلفة بها

المبحث الثالث: ماهية نفقات التجهيز

خلاصة الفصل

تمهيد

اهتمت الدول منذ أقدم العصور بتنظيم الرقابة على الأموال التي تعود ملكيتها إليها ، بهدف الحفاظ على تلك الأموال من الضياع و التأكد من صرفها على الأوجه التي أجببت من أجلها، ويرى أغلب علماء المالية والإدارة أن أي نظام إداري أو مالي لا تتوفر فيه رقابة صحيحة و منظمة يعد نظاما ناقصا .

والرقابة المالية كغيرها من أنواع الرقابة لها دور رئيسي في تنظيم المجتمعات و مؤسساتها لأنها تضع الضوابط لكل تصرف ، حيث تعد جزءا من الإدارة المالية للدولة و التي عرفت تطورا كبيرا عبر العصور حيث تتضمن مجموعة من الإجراءات المحاسبية و التدقيقية في مجال العلاقات المالية بالشكل الذي يضمن تحقيق أقصى قدر من المنافع للمجتمع في حدود السياسة العامة للدولة، وتعد الرقابة على تنفيذ الميزانية الأهم لتحقيق ذلك، وآخر مرحلة تمر بها الميزانية حيث تقوم براجعة تنفيذها و التأكد من أنه قد تم على الوجه المحدد لها، المكلف بالرقابة هو المراقب المالي الذي أدمج في الباب الخاص بالرقابة .

من خلال هذا الفصل سنتطرق إلى ثلاث مباحث هي:

المبحث الأول: مفاهيم حول الرقابة المالية

المبحث الثاني مراحل و أساليب تنفيذ الرقابة المالية

المبحث الثالث: عموميات حول نفقات التجهيز

المبحث الأول: مفاهيم حول الرقابة المالية

نظرا إلى الأهمية الكبيرة الذي تحظى بها الميزانية العامة للدولة لما تحتويه النفقات العامة التي وجب الحفاظ، وذلك من خلال إقرار رقابة مالية عليها من أجل حمايتها لتحقيق الأهداف المسطرة والمشاريع المبرمجة. حيث تعتبر الرقابة المالية الركيزة السياسية التي من خلالها نضمن سلامة وحسن تنفيذ الميزانيات فهي الوسيلة الفعالة والآلية المهمة لمراقبة المال العام وحمايته من الضياع و الاختلاس

وقد عرفت الرقابة المالية تطورا في مجال العلوم الإدارية و المالية، من خلال هذا المبحث سوف نتطرق لنشأة الرقابة المالية وأهدافها وخصائصها وأساليبها وأنواعها، وأهم الهيئات المكلفة بالرقابة المالية في الدولة.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة المالية

سيتناول هذا المطلب تطور الرقابة المالية في مختلف العصور، وكذلك مفهوم الرقابة المالية وأهدافها وكذلك أنواعها بمختلف أصنافها، و في الأخير تم التطرق إلى أهم أساليب ومراحل تنفيذ الرقابة المالية على تنفيذ النفقات .

الفرع الأول: نشأة الرقابة المالية

أولا: التطور التاريخي

عرفت الرقابة المالية تطورا في الحضارات القديمة بتطور شكل الحكم في الدول، وكان دورها الرئيسي يكمن في تنظيم المجتمع ومؤسساته، فقد عرفا المصريون القدماء والاعريق، برقابة وضبط المحاصيل باعتبارها أهم مصدر للضرائب، وكان مدلولها واضحا في سلسلة حمورابي .

وقد عرف العرب الرقابة المالية منذ النشأة الأولى للحضارات العربية حيث تأسست ال رقابة المالية في الإسلام وفقا لأحكام القرآن الكريم والسنة النبوية حيث اتخذت الرقابة فيها أنماطا مختلفة، تراوحت بين الرقابة قبل الصرف حيث انشأت الدواوين، ومورست الرقابة اللاحقة من قبل ولاية الحسبة وديوان المظالم والتي كان يقوم بها الرئيس الأعلى أو مجلس الشورى¹.

وفي العصور الحديثة، تعتبر فرنسا أول دولة ظهرت فيها هيئة مختصة في الرقابة على المال العام حيث أنشأ الملك سانت لويس غرفة محاسبة باريس سنة 1256 والتي ظهرت فيها الرقابة القضائية التي تمارسها محكمة المحاسبات منذ سنة 1807.

أما في إنجلترا فقد أنشأت أول هيئة للرقابة المالية في عام 1866، وفي الولايات المتحدة الأمريكية أنشأت هيئة عليا للرقابة المالية بموجب قانون الموازنة العامة الذي صدر عام 1921.²

¹ - محمد خير العكام، الرقابة المالية، الجامعة الافتراضية، سوريا، 2017، ص 3 .

² - بلجل رشيدة، مساهمة الرقابة المالية في تنفيذ عمليات ميزانية التجهيز، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2018/2019، ص 3.

ثانياً: التطور الوظيفي

كانت الرقابة في بداية نشأتها مجرد رقابة شكلية على الانفاق ، وكانت المرحلة العملية لتنفيذ الميزانية من خلال صرف النفقة وتصفيتهما ثم ما لبثت أن شملت عملية تحصيل الإيرادات العامة، لذلك كانت الرقابة مقتصرة على هذه العملية المحاسبية كمراجعة السجلات و الدفاتر المحاسبية وتدقيقها وذلك تأثراً بالنظام السياسي السائد في تلك الحقبة.

وعبر الزمن تطور مفهوم الرقابة المالية ليشمل مدى الاقتصاد في النفقات العامة ومدى فعالية الأجهزة الخاضعة للرقابة في القيام بمهامها بأنواعها، وأصبحت أحد أهم أركان الإدارة المالية. ويمكننا اليوم القول بأن الرقابة وفق المنهج الحديث أصبحت تتعدى مجرد الكشف عن الانحرافات والمشكلات العملية لتشمل جوانب تتعلق بتقييم الآثار والنتائج وتطوير الأداء الفردي والتنظيمي بطريقة تضمن حسن سير الأعمال بكفاءة وفعالية لتحقيق الأهداف المحددة و بالزمن المحدد لها.¹

الفرع الثاني : تعريف الرقابة المالية

يمكن القول أن الرقابة المالية هي ذلك النظام الفرعي من أنظمة المحاسبة الحكومية، الذي يهتم بالرقابة على المال العام ، أما تعريف الرقابة المالية فتعددت وتتجلى أبرزها في:

أولاً التعريف اللغوي: الرقابة في اللغة تأتي بالمعاني التالية: الحفظ ، والحراسة والمتابعة والرصد والإشراف.² الرقابة شرعاً: استعمل فقهاء الشريعة الرقابة بمعناها اللغوي فهي عندهم المحافظة والانتظار

ثانياً: التعريف الاصطلاحي هناك تعريف عديدة للرقابة نذكر منها:

✓ كما في قوله تعالى (كيف وان يظهروا عليكم لا يرقبوا فيكم إلا ولا ذمة) .وقوله تعالى (لا يرقبون في مؤمن إلا ولا ذمة و أولئك هم المعتدون).³

✓ الرقابة يقصد بها التأكد من صحة التنفيذ أو التأكد من دقة تنفيذ أعمال معينة وفقاً لقواعد التشريع الذي يحكم هذه الأعمال.⁴

✓ الرقابة تعني قياس وتقييم الأداء الفعلي المنجز ومقارنته بما هو مطلوب أو مخطط أو مفترض من قبل الأداء، وذلك بغرض الكشف عن ما يظهر هذا الأداء من انحرافات عن المطلوب، ويلزم تصحيحها أو اتخاذ القرار بالتصحيح الملائم⁵

ويوجد ثلاث اتجاهات فيما يتعلق بتعريف الرقابة المالية ، حيث يهتم أصحاب الاتجاه الأول بوظيفة الرقابة وأهدافها، وأصحاب الاتجاه الثاني بإجراءات عملية الرقابة، وأصحاب الاتجاه الثالث بأجهزة الرقابة.

¹ - محمد خير العكام ، الرقابة المالية ، مرجع سبق ذكره ، ص4.

² - بسام عوض عبد الرحيم ، الرقابة المالية في النظام الاقتصادي الإسلامي ، دار الحامد ، الأردن ، 2010، ص 27 .

³ سورة التوبة ، الآية 8-9

⁴ - حسام أبو علي الحجاوي ، الأصول العلمية و العملية في المحاسبة الحكومية، دار الحامد ، الأردن، 2004، ص233.

⁵ - المصري أحمد محمد ، التخطيط و المراقبة الإدارية ، مؤسسة شباب الجامعة للنشر و التوزيع ، الإسكندرية ، 2007، ص 134.

الاتجاه الأول :

حيث تعرف الرقابة حسب هذا الاتجاه بأنها: "التحقق من أن التنفيذ يتم طبقاً للخطة المقررة ، والتعليمات الصادرة، والمبادئ المعتمدة، فهي عملية اكتشاف عما إذا كان كل شيء يسير حسب الخطط الموضوعية، وذلك لغرض الكشف عما يوجد هناك من نقاط الضعف والخطأ، وعلاجها وتقادي تكرارها، والرقابة هي أحد عناصر الإدارة التي هي ضرورية ولازمة، ليس للخدمات العامة و المشروعات فقط ، بل أيضا لكل جهد جماعي مهما كان غرضه.¹

الاتجاه الثاني :

الرقابة المالية حسب هذا الاتجاه على أنها " مجموعة من الاجراءات الادارية و القانونية التي تضعها الدولة لغرض حماية الأموال العامة من خلال مراقبتها لجميع النشاطات المالية لأجهزة الدولة".²

الاتجاه الثالث :

تعرف الرقابة المالية حسب اتجاه أجهزة الرقابة بأنها " عملية تقييم وفحص و مراجعة تقوم بها أجهزة مختصة للتأكد من تحقيق المشروع للأهداف و السياسات و البرامج الموضوعية بكفاية ، مع اعطاء هذه الأجهزة سلطة التوجيه باتخاذ القرارات المناسبة التي تضمن سير العمل و أن توفر لها المعايير التي تحدد درجة الانحراف عن هذه الأهداف و البرامج الموضوعية".³

عرف مكتب المحاسبة العام في الولايات المتحدة الأمريكية باعتباره هيئة الرقابة الخارجية كما يلي :

- فحص العمليات المالية و مدى الالتزام بالقوانين و التشريعات و مراجعتها.
 - فحص كفاءة و اقتصاديات العمليات و مراجعتها .
 - فحص و مراجعة نتائج البرامج.
- من خلال التعاريف السابقة يمكن ان نتوصل إلى تعريف شامل للرقابة المالية "

المطلب الثاني : أهمية وأهداف الرقابة المالية :

الفرع الأول: أهمية الرقابة المالية

تعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها و رسم سياساتها، مثل المستثمرين الحاليين و المستقبليين، البنوك ورجال المال والهيئات الحكومية، ومجمل القول أن المحاسبة قد أصبحت علما اجتماعيا يخدم فئات المجتمع المختلفة ، حيث تعتمد تلك الفئات في قراراتها الاقتصادية على البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر أو الظاهرة

¹-محمد خير العكام، المالية العامة ، مرجع سبق ذكره.

²- مؤيد عبد الرحمن الدوري ، إدارة الموازنة العامة، دار زهران للنشر، عمان ،1999،ص 123.

³- محمد الفتاح محمود بشير المغربي ،حوكمة الشركات، الأكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي ، السودان ،2020،ص 106

بالقوائم المالية الصادرة عن المشروعات المختلفة. ولكن لن نتسنى الخدمة الحقيقية إلا إذا عهدنا إلى هيئة مختصة بالتدقيق والفحص والرقابة من أجل اعطاء صورة عادلة لوضع المشروع المالي.¹

الفرع الثاني: أهداف الرقابة المالية

تتلخص أهداف الرقابة المالية في ما يلي:

- التأكد من أن أموال الدولة قد تم التصرف فيها ، وفقا لخطة الدولة السنوية (الميزانية العامة) وفي الحدود المرسومة لها ، وأن الاعتمادات المالية قد أنفقت فيما خصصت من أجله وأن الإيرادات قد تم تحصيلها حسب ما هو مقرر .
- تخفيض تكاليف أداء الأعمال الحكومية ، و الحد من الاسراف ، وضمان الاستغلال الأمثل للاعتمادات المالية المخصصة للأجهزة الحكومية.²
- التحقق من كل ما يجب قيده خلال السنة المالية قد جرى تسجيله في الحسابات المختصة وبالمبلغ الصحيح.
- التأكد من أن الادارة العامة تسير باتجاه تحقيق الأهداف المحددة لها في نظام تأسيسها بالكفاءة المطلوبة واعتبار أن مهمة الادارة الرئيسية هي الاشراف وتقديم أحسن الخطط، وبالتالي الأداء ثم متابعة ما تم تحقيقه من أهداف ، ودراسة أسباب القصور ومعالجته.³
- كشف الأخطاء و أسبابها ومسبباتها و العمل على تصحيحها ، وهذا في حد ذاته الدور التقليدي للأجهزة الرقابية ، إذ ان الادارة أثناء ممارستها لأعمالها لابد أن تقع في الخطأ فكل من يعمل يخطئ وهذا يؤكد أهمية دور الأجهزة الرقابية في حد ذاتها في كشف الأخطاء أو الانحرافات .⁴

المطلب الثالث : انواع الرقابة المالية و الوسائل التي تعتمدها

تأخذ الرقابة المالية على تنفيذ الميزانية العامة في الدولة صورا كل حسب تصنيفه.

الفرع الأول : أنواع الرقابة المالية

أولاً: الرقابة من حيث التوقيت الزمني لإجراء الرقابة

1- الرقابة السابقة:

ويطلق عليها أيضا بالرقابة الوقائية ، فإنها تتمثل في إجراء عمليات المراجعة و الرقابة قبل الصرف، إذ لا يجوز وفقا لهذا الأسلوب لأي وحدة تنفيذية من وحدات الاقتصاد العام الارتباط بالالتزام او القيام بدفع أي مبلغ قبل الحصول على موافقة الجهة المختصة في الدولة بالرقابة. وذلك من أجل تجنب ارتكاب أخطاء مالية.

¹- عبد الرؤوف جابر ، الرقابة المالية و المراقب المالي ، دار النهضة العربية ،لبنان ، 2004 ، ص21

²- محمد شاكر عصفور ، مرجع سبق ذكره ، ص148

³-أحمد حسن محمد عسري ، اتجاهات العاملين في الادارة الحكومية ، مكتبة الفكر ، المملكة العربية السعودية ،2009،ص56

⁴https://repository.najah.edu ,04/05/2021 ,10 :47am

وتتخذ الرقابة على الصرف أشكالاً متعددة فقد تقتصر على مجرد التصريح للبنك المركزي بوضع المبالغ التي وفت عليها السلطة التشريعية تحت تصرف الأمرين بالصرف ، وقد تتضمن ضرورة الحصول مقدماً على إقرار من الجهة المختصة بسلامة كل عملية على حدة ، وقد تمتد الرقابة السابقة لفحص المستندات الخاصة بكل عملية و التثبت من صحتها من جميع الوجوه مثل وجود اعتماد لهذا النوع من النفقة وتقوم بالرقابة السابقة على الصرف إحدى الإدارات، أو إحدى الأقسام التي تتبع نفس الجهة الإدارية، كإدارة التدقيق أو المراقب المالي ، كما تقوم بهذه الرقابة جهة خارجية كوزارة المالية.

2- الرقابة أثناء التنفيذ:

تتمثل هذه الرقابة في مختلف عمليات المتابعة التي تجريها الجهات المختصة على ما تقوم به السلطة التنفيذية، وعادة ما يمارس الرقابة في فترة التنفيذ المجالس النيابية المختلفة التابعة للسلطة التشريعية، والتأكد من مدى تقييد السلطة التنفيذية بإجازة الجباية و الانفاق.¹

وهي رقابة تمتاز بالشمول و الاستمرار وهي رقابة ذاتية تقوم بها الهيئة أو الإدارة ذاتها.

3- الرقابة اللاحقة :

وهي الرقابة التي تبدأ بعد انتهاء السنة المالية وقلل الحسابات واستخراج الحساب الختامي للدولة ، وتمتد الرقابة اللاحقة لتشمل جانب الإيرادات العامة أيضاً، و تتخذ الرقابة عدة ، فقد تقتصر على المراجعة الحسابية والمستندية لجميع العمليات المالية لكشف المخالفات المالية، وقد تشمل بحث مدى كفاءة الوحدة الإدارية في استخدام الأموال العامة.²

ثانياً- الرقابة من حيث الجهة التي تمارس الرقابة: وتنقسم إلى رقابة داخلية و رقابة خارجية

1- رقابة داخلية :

وهي الرقابة التي تتم من داخل السلطة التنفيذية نفسها ، فهي رقابة ذاتية تمارسها الوحدات القائمة بالتنفيذ ، حيث يقوم بعض موظفي الحكومة بمراقبة موظفي الحكومة الآخرين ، فيعتبر من قبيل الرقابة الداخلية ما يقوم به الوزراء ورؤساء المصالح ومديرو الوحدات الحكومية من رقابة على مرؤوسيه، ويعتبر من قبيل الرقابة الداخلية :

- إدارة المراجعة على مستوى الوحدة .
- الرقابة على مستوى المصلحة أو المؤسسة أو الهيئات أو الشركات القابضة .
- رقابة الوزير التابع له الوحدة أو المصلحة.
- رقابة وزير الخزانة أو البنك المركزي على الوزارات و المصالح و الوحدات

¹- عادل أحمد حشيش ، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية ، القاهرة، 1992، ص 311

²- عادل فليح العلي ، المالية العامة و التشريع المالي و الضريبي ، مرجع سبق ذكره ، ص 562.

وتهدف الرقابة الداخلية إلى حماية أصول المشروع من الاختلاس و التأكد من دقة البيانات المحاسبية حتى يمكن الاعتماد عليها في رسم السياسات والقرارات الادارية، وتقوم الادارة المحاسبية بالمراقبة الداخلية لأنه لا يمكن في بعض الأحيان أن يكون عضو من الخارج عضوا في المراقبة الداخلية.¹

2- رقابة خارجية :

ويقصد بها تلك الرقابة التي يعهد بها إلى هيئة مستقلة تتمتع بما يتمتع به القضاء ، ولا تخضع للسلطة التنفيذية ، وتتولى هذه الرقابة بشكل أو آخر السلطة التشريعية ، وتعتبر هذه الرقابة أكثر أهمية حيث تقوم هذه الهيئة المستقلة بفحص تفاصيل تنفيذ الميزانية ومراجعة و فحص حسابات الحكومة، ومقارنتها بوثائق ومستندات الجباية و الصرف، واكتشاف الأخطاء والمخالفات القانونية، ووضع تقرير مفصل بهذه الوقائع و اخطار الجهات المختصة بالتنفيذية و التشريعية.²

ثالثا- الرقابة من حيث نوعية أو طبيعة الرقابة:

1- الرقابة المالية المحاسبية أو المستندية :

يقصد بها الاجراءات و العمليات الهادفة إلى مراجعة وتدقيق الدفاتر المحاسبية والمستندات والتعرف على مدى مطابقتها للاعتمادات المحددة في الميزانية العامة والتأكد من سلامة الاجراءات المتبعة . وتهدف هذه الرقابة إلى اكتشاف الأخطاء الفنية والغش والتزوير، ولكنها لا تبحث في سلامة الأداء وتحقيق النفقات للأهداف التي حددت لأجلها.³

2- الرقابة الاقتصادية:

وهذا النوع من الرقابة هو عبارة عن تلك العمليات التي تقيس الأداء الجاري وتقوده إلى أهداف معينة محددة مسبقا، فهذه الرقابة تتطلب وجود أهداف محددة مسبقا لقياس الأداء الفعلي وأسلوبا لمقارنة الأداء المحقق بالهدف المخطط لأنه على أساس نتائج هذه المقارن يوجه الأداء بحيث يتفق مع الهدف أو المعيار المحدد لهذه الأعمال من قبل، وهذا النوع من الرقابة لا يحقق الأهداف المرجوة منه دون رقابة مستندة تؤكد صحة وسلامة البيانات المستخدمة.⁴

رابعا- من حيث السلطة المخولة للرقابة : وهي تقسم إلى نوعين

1- الرقابة الادارية: تتولى وزارة المالية الرقابة الإدارية على تنفيذ الميزانية ،حيث يقوم الرؤساء من موظفي

الحكومة بمراقبة مرؤوسيههم و كذلك مراقبة موظفي وزارة المالية عن طريق المراقبين الماليين ومديري

¹ - جعفري نسرين ،الرقابة المالية على تنفيذ النفقات العامة، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم التسيير تخصص مالية و تأمينات و تسيير المخاطر، جامعة أم البواقي ، 2016،ص 38

² - خالد شحادة الخطيب ، أسس المالية العامة ، الطبعة 2 ،ديوان وائل للنشر ، الأردن ، 2007، ص 322.

³ - خالد شحادة الخطيب ،أسس المالية العامة ، الطبعة3،دار وائل للنشر ، الأردن 2005، ص325.

⁴ - محمد الفاتح محمود بشير المغربي ،الرقابة الادارية ،الأكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي ، السودان ،2020،ص69

الحسابات على عمليات المصرفيات التي يؤمر بدفعها المختصون او من ينوبون عنهم ،و تتم الرقابة الإدارية من الناحية العملية بطريقتين هما :الرقابة الموضوعية و الرقابة على اساس الوثائق .¹

2- الرقابة القضائية: حيث تتولى هيئة قضائية فحص الحسابات واكتشاف المخالفات المالية وحوادث الغش والاختلاس، وقد يعهد إليها بمحاكمة المسؤولين عن المخالفات المالية وإصدار العقوبات المنصوص عليها، وقد تحدد مهمتها في اكتشاف المخالفات المالية و مطالبة المسؤولين بتدارك الموقف و احالتهم للقضاء الجنائي، ومن أوضح الأمثلة على هذا النوع من الرقابة المالية محكمة المحاسبة كل من فرنسا وإيطاليا و بلجيكا ، وديوان المحاسبة في الكويت ، والجهاز المركزي للمحاسبات في مصر.²

خامسا- من حيث دور الحكومة في العمل الرقابي

نجد في هذا النوع كلا من الرقابة التنفيذية و الرقابة البرلمانية (التشريعية)

1- الرقابة التنفيذية :

هي التي تقوم بها الأجهزة التابعة للحكومة قصد التحقق من الاستعمال الحسن للأموال العامة، وإن كان يعاب عليها انها مرتبطة دائما بسياسة الحكومة و اهدافها التي قد لا تعطي الأولوية للصالح العام .³

2- الرقابة التشريعية:

لا ينتهي دور السلطة التشريعية في دورة حياة الميزانية العامة بعد إجازة او تصديق الميزانية بل يمتد دورها إلى الرقابة على التنفيذ بصورة مباشرة أو غير مباشرة ن فرقابة السلطة التشريعية على الميزانية العامة تعتبر رقابة السلطة التشريعية على السلطة التنفيذية وتشمل هذه الرقابة جميع التفاصيل بالإيرادات والنفقات العامة التي تحققت وبذلك تعتبر "رقابة شاملة".

والرقابة التشريعية قد تمارس خلال عملية التنفيذ في حالة إذا قامت السلطة التشريعية بمطالبة الحكومة بتقديم توضيحات عن سير العمل بالميزانية العامة نأو عندما تستدعي اللجنة المالية مسؤولين من بعض مؤسسات الدولة و مناقشتهم عن سير عملية التنفيذ ، أما الرقابة التشريعية بعد الحصول على الحساب الختامي للميزانية و اقراره فتعتبر رقابة تشريعية لاحقة .

3- الرقابة الشعبية: ويباشرها أفراد الشعب عن طريق تنظيماتهم، ومن أهم صورها رقابة التنظيمات الرقابية والأحزاب السياسية وهي مؤسسة على ملكية الشعب للمال العام.⁴

وبالنظر لقلة خبرة اللجنة المالية بالأمور المالية والمحاسبية، فغالبا ما تضطر السلطة التشريعية على الاستعانة بهيئة فنية مستقلة تقوم بأعمال الرقابة خلال وبعد التنفيذ و تقديم تقاريرها الى السلطة التشريعية، ومن ثم ترفع إلى مجلس السلطة التشريعية.⁵

¹ - محرزى محمد عباس ،اقتصاديات المالية العامة ،مرجع سبق ذكره، ص 373.

² - عادل رزق ،إدارة الأزمات المالية العالمية ، مجموعة النيل العربية ، مصر، 2010،ص 470.

³ - سعيد سارة ،الرقابة المالية على النفقات العمومية، مذكرة ماستر في الحقوق ،جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم ،2018/2017ص 23.

⁴ - محمد الصغير بعلي ، المالية العامة ، دار العلوم ،الجزائر ، 2002،ص 258.

⁵ - علي محمد خليل ، المالية العامة ، دار زهران للنشر و التوزيع ، عمان ، 1999،ص 330.

الفرع الثاني: الوسائل المعتمدة في عملية الرقابة

للقابة المالية وسائل تعتمد عليها في عملها وأهم هذه الوسائل نذكر:

1- النظم والتعليمات و اللوائح: تعتبر النظم و اللوائح القواعد المالية التي تحددها القانون و اللوائح والتعليمات من أهم وسائل الرقابة المالية حيث يتطلب الأمر الالتزام بها ، واي خرج عنها يعتبر مخالفة مالية تستوجب التحري ، كقانون المحاسبة العمومية و قوانين الرقابة على الميزانية.

2-التقارير: تعتبر التقارير وسيلة من وسائل الرقابة، وغن كانت هذه التقارير تختلف بطبيعة الحال وفقا لمعايير مختلفة كثيرة مثل موضوعها و الجهة الموجهة لها.

3-الميزانية: تعتبر هي القاعدة الأساسية المستخدمة في الرقابة عن طريق مقارنة أي تصرف مالي مع ما هو مخصص في الاعتمادات الواردة بالميزانية، والتأكد من مطابقة التصرفات المالية مع الأهداف المعبر عنها في خطة الميزانية ، وتحديد الانحرافات وبحث أسباب حدوثها.

4- المراجعة والفحص: وهو أسلوب واحد ويعني مجموعة الاجراءات التي يتخذها المراجع سواء كان فردا أو جهازا لم يشترك في العمليات التنفيذية بهدف فحص الحسابات و الدفاتر و المستندات ، وذلك للحكم على مدى سلامة التنفيذ وفقا للقواعد والتعليمات

5- الملاحظة والمشاهدة: إن الملاحظة و المشاهدة تسمح بجمع أكبر قدر ممكن من المعلومات عن الأداء وبتشتي الوسائل العادية والالكترونية لاكتشاف الأخطاء وتصحيحها.

6- الشكاوي والتحري: يمكن للكثير من الأطراف ملاحظة أعمال غير مناسبة مع الأهداف المحددة مما يسمح ذلك بتقديم الشكاوي كتبذير المال العام أو نهبه او استغلال النقود وتستدعي هذه الشكاوي القيام بعمليات و التأكد من مصداقية هذه الشكاوي.

7-الحوافز و الجزاءات : تعتبر أسلوب غير مباشر من أساليب الرقابة، فلا يمكن أن تكون الرقابة سيفا مسلطا على رقاب الأفراد ، تهدف فقط لتصديد الأخطاء وانزال العقاب عليهم ، وإنما يجب تحفيزهم حتى يتم الحصول منهم على أقصى درجة من التعاون والمحافظة على المال العام.¹

المبحث الثاني: مراحل وأساليب تنفيذ الرقابة المالية والهيئات الكلفة بها

المطلب الأول: مراحل عملية الرقابة المالية

إن القيام بعملية الرقابة المالية يتطلب المرور بأربعة مراحل أساسية:

أولاً- مرحلة الإعداد :

قبل القيام بعملية الرقابة يجب تحضير فريق العمل الذي سوف يقوم بعملية الرقابة و تعد هذه المرحلة من المراحل الهامة لأن اختيار أفراد العمل الأكفاء سوف ينعكس بصورة جيدة على باقي المراحل. ولذلك على المراقب المالي أن يتمتع بعدد من الخصائص منها:

¹- حمايدي كريمة ، مرجع سبق ذكره ص 37

- 1- قدرة المراقب المالي على توفير معلومات دقيقة عن أوجه نشاط المنشأة المالي.
 - 2- الالمام بأوجه نشاط المنشأة الخاضعة للرقابة.
 - 3- قدرة المراقب المالي الاتصال مع جميع إدارات المنشأة.
 - 4- اكتساب ثقة الآخرين الأمر الذي يؤدي إلى تسهيل مهمته في الرقابة ، وذلك من خلال تقديم المساعدة.
 - 5- القدرة على تحليل البيانات المتوفرة و تحويلها إلى معلومات ذات فائدة.
 - 6- أن يتسم بالموضوعية و المرونة و يبتعد عن التحيز.
- بعد الانتهاء من عملية الاعداد نأتي للمرحلة التالية وهي :

ثانيا- مرحلة جمع البيانات:

في هذه المرحلة يقوم عمل الرقابة بجمع البيانات من مصادرها سواء كانت محفوظة في السجلات المحاسبية أو المحفوظة على أجهزة الحواسيب و استخراج هذه البيانات و جدولتها للقيام بالعملية التي سوف تليها.

ثالثا- مرحلة الفحص :

في هذه المرحلة يقوم المراقب المالي بمقارنة البيانات التي حصل عليها مع ما هو مخطط وهنا يستعين المراقب المالي بأدوات الرقابة المالية و هي :

- 1- الموازنة التخطيطية : وتعتبر من أهم الأدوات المستخدمة في الرقابة و هي عبارة عن خطة شاملة لجميع عمليات المنشأة خلال مدة معينة في تحوي على معايير من أجل مقارنة الانجاز الفعلي و قياس الأداء .
- 2- التحليل المالي : يعتبر التحليل المالي الخطوة الأساسية في الرقابة المالية لأن هذه العملية تتضمن مقارنة الخطط الموضوعية ومستوى تنفيذها ، والمقارنة بين الفترات الزمنية المختلفة وبين المنشآت المتماثلة. وتتم عملية المقارنة في التحليل المالي من خلال :
- 3- تحليل القوائم المالية: وذلك من خلال الميزانية العامة لحساب الدخل.
- 4- التحليل عن طريق النسب المالية المختلفة: مثل نسبة السيولة و الربحية و العائد على الاستثمار .
- 5- التقارير المالية: بعد الانتهاء من العمليات السابقة يأتي دور رئيس فريق عمل الرقابة لإعداد التقرير المالي للمدير ليصبح على علم بكل العمليات المالية أثناء تنفيذ الخطة المالية و عند الانتهاء منها. وهذه التقارير يجب أن تكون مختصرة و ذلك من خلال عرضها على شكل رسوم بيانية أو أشكال أخرى تظهر مدى التغيرات المالية التي تحدث في المنشأة و تعرض أسباب المشاكل المالية.¹

المطلب الثاني : أساليب تنفيذ الرقابة المالية

لقد ذهب قوانين وأنظمة أغلب الدول بتحديد أساليب معينة لتنفيذ الرقابة المالية و هي كالآتي:

¹- لظفي فاروق زلاسي ، دور الرقابة المالية في تسيير و ترشيد النفقات العمومية ، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي ميدان العلوم الاقتصادية تخصص إقتصاد عمومي و تسيير المؤسسات ، جامعة الشهيد لخضر بالوادي ، 2015/2014، ص42.

الفرع الأول: الرقابة الشاملة

وفقا لهذا السلوب تتولى جهات الرقابة إجراء رقابة عامة و تفصيلية على جميع المعاملات المالية، تمارسها الجهات الخاضعة للرقابة، وقد تكون شاملة أو اجمالية . وقد يتم تحقيق الرقابة الشاملة على قطاع معين وفي مجال نوعي معين من مجالات الأعمال المالية للوحدة الادارية ، أو رقابة اجمالية على باقي المجالات.

الفرع الثاني: الرقابة الانتقالية

وفقا لهذا الأسلوب يتم اختيار عينة من بين المعاملات المالية المراد مراقبتها و فحص تلك العينة كنموذج قياسي للأعمال المالية للجهة الخاضعة للرقابة .

ويمكن استعمال أسلوب الرقابة الانتقالية بطرق متعددة :

أولاً: العينة العشوائية حيث يتم اختيار عينة أو عينات معينة من المعاملات المالية بطريقة عشوائية وإخضاعها للرقابة دون الحاجة إلى إخضاع جميع المعاملات المالية في الوحدة الإدارية، و يتبع مثل هذا الأسلوب في المؤسسات و الإدارات و الشركات التي فيها أعمال مالية ضخمة أو متعددة.

ثانياً: العينة الإحصائية وفقا لهذه الطريقة يتم تقسيم المعاملات المالية التي تقوم الجهة الخاضعة للرقابة على طبقات متشابهة و متجانسة من ناحية الحجم أو النوع ثم يتم اختيار عينة من كل طبقة على حدة.

ثالثاً: العينة العنقودية حيث يتم اختيار عينة معينة، ويمتد هذا الاختيار إلى مختلف مفردات موضوع المعاملة المالية التي تم اختيارها بحيث تمثل العينة مجموعة من المعاملات المالية لموضوعات مترابطة أو ذات صلة بموضوع العينة المختارة و جدير بالذكر أن لكل أسلوب من أساليب تنفيذ الرقابة المالية عيوباً معينة فأسلوب الرقابة الشاملة من الصعب تطبيقه في الدول الحديثة بسبب كثرة المعاملات المالية ، و الرقابة الانتقالية يعاب عليها عدم الدقة و الموضوعية في النتائج لأنها تتم بشكل انتقائي عشوائي غير معبر عن الأرقام الحقيقية.

الفرع الثالث: الرقابة المستمرة

يتضح أسلوب الرقابة المستمرة في الرقابة الداخلية التي يمارسها محاسب الادارة، حيث يتم الفحص و المراقبة بشكل دائم و مستمر للمستندات و القيود المحاسبية للجهة الخاضعة للرقابة طوال العام.

الفرع الرابع: الرقابة الدورية

وتتم الرقابة على فترات دورية خلال السنة ، كأن تقوم أجهزة الرقابة الخارجية بمراجعة دورية لبعض الوحدات الخاضعة للرقابة، أو في حالة جرد المخازن في فترات تحددها الادارة او الجهة الرقابية أو في حالة إجراء الرقابة السنوية على الحسابات النهائية لكل عام و إصدار التقرير السنوي.¹

المطلب الثالث: الهيئات المكلفة بالرقابة على النفقات العامة

سنتعرف في هذا المطلب على مختلف الهيئات الرقابية على النفقات العمومية التي لها دور فعال على مراقبة و حسن تسيير النفقات العامة.

¹- سيروان عدنان ، مبزرا الزهاوي ، الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة في القانون العراقي ، منشورات الدائرة في مجالس النواب، بغداد ،

الفرع الأول : نظام الرقابة السابقة على النفقات العامة

يقصد بالرقابة السابقة تلك التي تقوم بها المؤسسة أو الهيئة عن طريق موظفين تابعين لها مكلفين بالرقابة على النفقات العمومية ، ويقوم بها كل من المراقب المالي و المحاسب العمومي ، حيث اعتبرت من أحسن الوسائل الرقابية لممارستها قبل بداية تنفيذ النفقات ، أي قبل صرف و تسديد النفقات.

أولاً- رقابة المراقب المالي:

تعتبر رقابة المراقب المالي أول درجة للرقابة السابقة على النفقات العامة وهي رقابة مشروعية دون ان تتجاوزها لتصبح رقابة ملائمة.

ويوجد جهاز المراقب المالي مركزيا على مستوى كل وزارة، ومحليا على مستوى كل ولاية وبلدية وذلك أن رقابة النفقات التي يلتزم بها تطبق على ميزانيات المؤسسات والادارات التابعة للدولة، الميزانيات الملحقة وعلى الحسابات الخاصة للخزينة، وميزانيات الولايات و ميزانية البلديات و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، وميزانيات المؤسسات الإدارية ذات الطابع العلمي و الثقافي و المهني ، ميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري المماثلة.¹

وحسب المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 حددت العديد من مشاريع القرارات الخاضعة للتأشيرة كما يلي :

- قرار تسديد التكاليف و المصاريف الملحقة و النفقات التي تصرفها الهيئات الادارية مباشرة و الثابتة.
- مشاريع قرارات التعيين و الترسيم و القرارات التي تخص الحياة المهنية و مستوى المرتبات للمستخدمين باستثناء الترقية في الدرجة .
- مشاريع الجداول الاسمية التي تعد عند قفل كل سنة مالية.
- مشاريع الجداول الأصلية الأولية التي تعد عند فتح الاعتماد وكذا الجداول الأصلية المعدلة خلال السنة المالية.
- مشاريع الصفقات العمومية و الملاحق.²

1-العناصر التي تخضع لرقابة المراقب المالي:

- صفة الأمر بالصرف .
- تطابق الالتزام بالنفقة مع القوانين و التنظيمات المعمول بها .
- توفير الاعتمادات او المناصب المالية .
- التخصيص القانوني للنفقة .
- مطابقة مبلغ الالتزام للعناصر المبينة في الوثيقة المرفقة.

¹ - المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 11-381، مؤرخ في 21 نوفمبر 2011، متعلق بمصلحة المراقبة المالية ، جريدة رسمية ، عدد64،ص20

² - المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414، مرجع سبق ذكره

- التأكد من وجود التأشيريات أو الآراء المسبقة التي سلمتها السلطة الادارية المؤهلة لهذا الغرض، عندما تكون مثل هذه التأشيريات قد نص عليها التنظيم الجاري العمل به.

2- نتائج الرقابة المسبقة من طرف المراقب المالي: إذا توفرت الشروط السابقة يؤثر المراقب المالي على السجل و الوثيقة المثبتة للالتزام بالنفقة ، و إلا يقوم برفض التأشير لانعدام اح العناصر السابقة على الأقل وحسب تعديل و إتمام المادة 14 من المرسوم التنفيذي 92-414 فإن فحص ملفات الالتزام و دراستها يتم في اجل أقصاه عشرة (10) ايام.

ويمكن ان يكون الرفض إما مؤقتاً أو نهائياً ، كما للأمر بالصرف حق طلب التغاضي.

أ- حالات الرفض المؤقت :

وتكون في حالة وجود اقتراح التزام مشوب بمخالفات للتنظيم قابلة للتصحيح أو انعدام او نقصان الوثائق الثبوتية المرفقة ، او بسبب نسيان بيان هام في الوثائق المرفقة.

ان تخلف أحد هذه البيانات يؤدي للرفض المؤقت لمنح التأشير من المراقب المالي ، إلا أنها مخالفات غير جوهرية باعتبارها إجراءات شكلية يمكن للأمر بالصرف تصحيحها.

ب- حالات الرفض النهائي :

وتكون بسبب عدم مطابقة اقتراح الالتزام للقوانين و التنظيمات المعمول بها أو لعدم توفر الاعتمادات او المناصب المالية ، او بسبب احترام الأمر بالصرف للملاحظات المدونة في مذكرة الرفض المؤقت.

أ- سلطة التغاضي المخولة للأمر بالصرف :

تم تعديل و اتمام المادة 18 من المرسوم التنفيذي 92-414 كما يلي: " يمكن للأمر بالصرف تجاوز الرفض النهائي للالتزام بالنفقة ، و بالتالي اجتيازها تحت مسؤوليته ، وبمقرر معلل يعلم الوزير المكلف بالميزانية ويرسل الملف الذي يكون موضوع التغاضي مباشرة حسب كل حالة إلى الوزير أو الوالي أو رئيس المجلس الشعبي البلدي المعني.

تم تعديل و اتمام المادة 21 و 22 من المرسوم التنفيذي 92-414 كما يلي : يرسل الأمر بالصرف للالتزام بالنفقة مرفقا بمقرر التغاضي إلى المراقب المالي قصد وضع تأشيرته و الإشارة لرقم التغاضي و تاريخه، ويرسل هذا الخير نسخة من ملف الالتزام مرفقا بتقرير مفصل إلى الوزير المكلف بالميزانية وهو بدوره يقوم بإرساله إلى المؤسسات المتخصصة في رقابة النفقات.

ثانيا - رقابة المحاسب العمومي :

لقد تطرقنا في الفصل الأول إلى التعريف بالمحاسب العمومي ومهامه ومسؤولياته، سنكتفي بتناول المجالات الرقابية للمحاسب العمومي و الأجال القانونية لدفع النفقات.

1 -المجالات الرقابية للمحاسب العمومي: يتولى المحاسب العمومي الرقابة المالية المحاسبية على كل العمليات المالية أثناء تنفيذها، باستثناء تلك العمليات المالية التي يتم دفعها بدون أمر مسبق، والتي تكون موضوع التسوية بعد الدفع .

وقبل الموافقة على أي نفقة، يكون من واجب المحاسب العمومي التأكد من مطابقة العملية مع القوانين واللوائح المعمول بها، و من صحة عملية تصفية النفقات ، بالإضافة إلى أن الاعتماد المالي غير مقيد بسقوط أجل، أو أنه داخل في معارضه، واخيرا التأكد من تواجد التأشيرات الرقابية المنصوص عليها في القوانين واللوائح السارية إن الرقابة التي يقوم بها المحاسب العمومي و الموجهة على أعمال الأمر بالصرف تكون عند وضع تأشيرة "قابل للدفع" على حوالة الدفع التي تم اعدادها من قبل الأمر بالصرف، وتستمر أثناء تسديد المبلغ .

أما عملية رفض النفقات التي تجرى من قبل المحاسب العمومي رقابته، فقد تكون موضوع تسخير، حيث يمكن للأمر بالصرف أن يطلب منه كتابيا وتحت مسؤوليته أن يصرف النظر عن هذا الرفض.

فإذا امتثل المحاسب العمومي للتسخير تبرأ ذمته من المسؤولية الشخصية و المالية ، غير أن المحاسب العمومي يرفض الامتثال للتسخير إذا كان الرفض معلل بما يأتي :

- عدم توفر الاعتمادات المالية ، ما عدى بالنسبة للدولة ، عدم توفر اموال الخزينة .
- انعدام إثبات أداء الخدمة .
- طابع النفقة غير الابرائي .
- انعدام تأشيرة مراقبة النفقات الموظفة او تأشيرة لجنة الصفقات المؤهل.
- ويستخلص من هذا أن رقابة المحاسب العمومي تهدف إلى تحقيق ما يلي:
- المحافظة على الأموال العامة .
- تخفيض التكاليف و الأعباء العامة للدولة¹

2- آجال الدفع من طرف المحاسب العمومي:

وفق المادة 37 من قانون المحاسبة العمومية " على المحاسب العمومي بعد التأكد من كل الالتزامات والاجراءات أن يقوم بإجراء دفع النفقات ضمن الآجال المحددة قانونا وذلك كالاتي :

- يصدر الأمر بالصرف أوامر بالصرف بين اليوم الأول و العشرين من كل شهر و إرسالها للمحاسب العمومي المكلف بتحويلها إلى نفقات في ظرف عشرة 10أيام من تاريخ الاستلام لإعادة إرسالها للأمر بالصرف وعليها تأشيرة التسديد، أي القيام بدفعها²
- في حالة عدم التطابق بين الأمر بالصرف و الأحكام التشريعية و التنظيمية المعمول بها يبلغ المحاسب العمومي الأمر بالصرف كتابيا برفضه القانوني للدفع من أجل أقصاه 20 عشرون يوما بدءا من يوم تسلمه للأمر بالدفع.

وتتم طريقة الدفع بتسوية النفقات العمومية من طرف المحاسب العمومي بأحدى الطرق التالية :

- أ- نقدا : بالنسبة لبعض النفقات مثل مصاريف المهمات .

¹- لعمارة جمال ، منهجية الميزانية العامة للدولة في الجزائر ، دار الفجر للنشر و التوزيع، الجزائر، 2004،ص 221-222.

²- المادة 37 من قانون 91-331 ، مرجع سبق ذكره.

ب- الدفع بالتحويل للحساب البريدي أو البنكي أو حساب الخزينة : وهو الغالب ، حيث يقوم المحاسب العمومي بتحويل المبلغ إلى حساب الدائن وباسمه.

ت- المقاصة : وهذا عندما تكون الهيئة العمومية دائنة و مدينة لأشخاص معينين فيعتمد المحاسب العمومي بتحصيل ما للهيئة من حقوق وتسديد ما عليها من ديون الدائن المستحق للنفقة.

3 - نتائج الرقابة الممارسة من طرف المحاسب العمومي:

إن للمحاسب العمومي صلاحية الرقابة من الناحية الخارجية إذ يتطلب ملف النفقة المقدمة إليه ، و له الحق في التحقق من مدى شرعيتها ، وبالتالي فإذا تأكد من شرعية النفقة العمومية بعد قيامه بالتحقيقات يقوم بوضع التأشير القابلة للدفع ، مما يسمح بتسليم مبلغ النفقة إلى الدائن المعني ، إضافة إلى إمكانية رفض القيام بالتسديد إذا ما تبين له أثناء القيام بالتحقيق ان هناك خطأ يمس شرعية النفقة ، فعليه أن يوقف عملية التسديد أو الدفع ويقوم بإعلام الأمر بالصرف عن طريق مذكرة خطية يحدد فيها أسباب الرفض الكلي يجري عليها التسويات اللازمة ، وفي حالة رفض الأمر بالصرف تسوية الملاحظات المشار إليها في المذكرة يرفض المحاسب العمومي وضع التأشير بصفة نهائية ، إلا أن سلطة المحاسب العمومي ليست مطلقة.¹

ثالثا - رقابة لجان الصفقات العمومية

تقدم اللجنة مساعدتها في مجال تحضير الصفقات العمومية و اتمام تراتيبيها

1- تعريف الصفقات العمومية: الصفقات العمومية عقود مكتوبة في مفهوم التشريع المعمول به، تبرم مقابل مع متعاملين اقتصاديين وفقا للشروط المنصوص عليها في هذا المرسوم ، لتلبية حاجات المصلحة المتعاقدة في مجال الأشغال واللوازم والخدمات والدراسات .

2- كفية ابرام الصفقات العمومية: تبرم الصفقات العمومية وفقا لإجراء طلب العروض الذي يشكل القاعدة العامة أو وفق إجراء التراضي.²

أ- وفقا لإجراء طلب العروض: طلب العروض هو إجراء يستهدف الحصول على عروض من عدة متعهدين متنافسين مع تخصيص الصفقة دون مفاوضات، المتعهد الذي يقدم أحسن عرض من حيث المزايا الاقتصادية ، استنادا إلى معايير اختيار موضوعية تعد قبل اطلاق الاجراء، و يعلن عدم جدوى إجراء طلب العروض عندما لا يتم استلام أي عرض او عندما لا يتم الاعلان، بعد تقييم العروض عن مطابقة أي عرض لموضوع الصفقة و لمحتوى دفتر الشروط، أو عندما لا يمكن ضمان تمويل الحاجات³

¹ - سعيد سارة، الرقابة المالية على النفقات العمومية ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في الحقوق ، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم ، 2018، ص43.

² - المادة 37 من المرسوم الرئاسي رقم 15-247 مؤرخ في 16 سبتمبر 2015 يتضمن تنظيم الصفقات العمومية و تفويضات المرفق العام ، الجريدة الرسمية ، عدد 50، ص05.

³ - المادة 40 من المرسوم الرئاسي رقم 15-247 ، مرجع سبق ذكره ، ص12

ب -وفقا لإجراء التراضي: التراضي هو إجراء تخصيص صفقة لمتعامل متعاقد واحد دون الدعوة الشكالية في إلى المنافسة. ويمكن أن يكتسي التراضي شكل التراضي البسيط أو شكل التراضي بعد الاستشارة، و تنظم هذه الاستشارة الوسائل المكتوبة الملائمة.¹

ثالثا- رقابة الصفقات العمومية: تخضع الصفقات العمومية التي تبرمها المصالح المتعاقدة للرقابة قبل دخولها حيز التنفيذ وقبل تنفيذها و بعده ، تمارس عملية الرقابة التي تخضع لها الصفقات العمومية في شكل رقابة داخلية و رقابة خارجية و رقابة الوصاية.

1- الرقابة الداخلية :

تتمثل في لجنة فتح الأظرفة تقييم العروض و تمارس الرقابة الداخلية وفق النصوص التي تتضمن تنظيم مختلف المصالح المتعاقدة و قوانينها الأساسية و يجب أن تبين الكيفيات العملية لهذه الممارسة على الخصوص، محتوى مهمة كل هيئة رقابة والاجراءات اللازمة لتتسق عمليات الرقابة وفعاليتها.

2- الرقابة الخارجية: تمارس هيئات الرقابة الخارجية ، رقابة مشروعية و رقابة ملائمة في الوقت نفسه وتتمثل الغاية من هذه الرقابة في التحقق من مطابقة الصفقة للتشريع والتنظيم المعمول به ومن مطابقة التزام المصلحة المتعاقدة للعمل المبرمج بكيفية نظامية، كما تتولى هذه الرقابة لجنة الصفقات العمومية التي يعين أعضائها بمقرر رئيس اللجنة، إذا كانت لجان وزارية أو لجان ولائية أو لجان بلدية.

أما أعضاء لجان المؤسسات العمومية أو المؤسسة العمومية الاقتصادية، فيتم تعيينهم من السلطة الوصية عليها.

3 - رقابة الوصاية: لا تمارس الوصاية إلا بنص قانوني، وتهدف هذه الرقابة إلى ضمان مشروعية وملائمة القرارات الصادرة عن هذه الهيئات اللامركزية، تمارس رقابة الوصاية قبل البدء في تنفيذ الصفقة وأثناء تنفيذها.²

الفرع الثاني : نظام الرقابة البعدية على النفقات العامة

يقصد بالرقابة البعدية تلك الرقابة الادارية التي تمارسها السلطة الوصية على المؤسسة العمومية ، وتتم عملية الرقابة بعد تنفيذ العمليات المالية ، يضمن القيام بها كل من مجلس المحاسبة ، المفتشية العامة للمالية بالإضافة إلى البرلمان.

أولا- رقابة مجلس المحاسبة

سنتطرق إلى تعريف مجلس المحاسبة ومجال اختصاصه، إضافة إلى صلاحياته

1- تعريف مجلس المحاسبة: هو مجلس المحاسبة هو المؤسسة العليا للرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الإقليمية و المرافق العمومية.³

¹ - المادة 41 من نفس المرسوم ، ص12

² - بلجل رشيدة ، مساهمة الرقابة المالية في تنفيذ عمليات ميزانية التجهيز ، مرجع سبق ذكره ، ص29

³ - المادة 02 من الأمر رقم 95-20 مؤرخ في 17 يونيو 1995 يتعلق بمجلس المحاسبة ، ج ر ، عدد 39 ، 1995، ص3

وتهدف الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة من خلال النتائج التي يتوصل إليها لتشجيع الاستعمال المنظم والصارم للموارد والوسائل المادية والموال العمومية و ترقية إجبارية تقديم الحسابات وتطوير شفافية تسيير المالية العمومية¹.

2- مجال اختصاص مجلس المحاسبة: في مجال الصلاحيات الادارية المخولة إياه، يكلف مجلس المحاسبة برقابة:

- مصالح الدولة والجماعات الإقليمية، والمؤسسات والمرافق، والهيئات العمومية باختلاف أنواعها، التي تسري عليها قواعد المحاسبة.
- المرافق العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، والمؤسسات والهيئات العمومية التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا او ماليا و ذات طابع عمومي.
- تسيير الأسهم العمومية في المؤسسات أو الشركات أو الهيئات مهما يكن وضعها القانوني التي تملك فيها الدولة او الجماعات الإقليمية جزء من رأسمالها.
- الهيئات التي تسيير النظم الإجبارية للتأمين و الحماية الاجتماعيين.
- استعمال الموارد التي تجمعها الهيئات التي تلجأ إلى التبرعات العمومية من أجل دعم القضايا الانسانية أو الاجتماعية أو التربوية او الثقافية.²

3- الأطر الرقابية لمجلس المحاسبة: لمجلس المحاسبة أربع طرق لممارسة عمله الرقابي وهي كالاتي:

- أ- **حق الاطلاع و سلطة التحري:** وهنا يمكن لمجلس المحاسبة الاطلاع و التحري على ما يلي:
- ت- يحق له الاطلاع على كل الوثائق و المستندات التي تؤدي لتسهيل مهامه الرقابية على العمليات المالية والمحاسبية.
- ث- له سلطة التحري بغية الاطلاع على أعمال الإدارات و مؤسسات القطاع العام .
- ج- لقضاء مجلس المحاسبة حق الدخول و المعاينة لكل محلات الادارات و المؤسسات الخاضعة لرقابة المجلس.

ويحق لمجلس المحاسبة الاستعانة بخبراء ومتخصصين لأجل دعم مهامه و مساعدته في أشغاله إذا اقتضى الأمر ذلك، كما له سلطة الاستماع إلى أي عون في الهيئات أو الادارات العمومية

ب- رقابة نوعية التسيير: إن مجلس المحاسبة يعمل أيضا على مراقبة الهيئات والمصالح العمومية الخاضعة لرقابته ويعمل على تقييم استعماله للموارد والوسائل المادية والأموال العمومية وتسييرها في اطار الاقتصاد والفعالية والنجاعة استنادا للهداف والمهام الموكلة لها ، كما يقيم فعالية النظام الرقابي لهذه الفئات.³

¹ - المادة 02 من المرسوم 10-02 مؤرخ في 26 غشت 2010، يعدل و يتم المر رقم 95-20 المؤرخ في 17 يوليو سنة 1995، المتعلق بمجلس المحاسبة، ج ر، عدد 50، 2010، ص 4.

² - لعمارة جمال ، منهجية الميزانية العامة للدولة في الجزائر، مرجع سبق ذكره ، ص225-226.

³ - المادة 02، المرسوم التنفيذي 96-56 المؤرخ في 22 جانفي 1996، يحدد الأحكام المتعلقة بتقديم الحسابات إلى مجلس المحاسبة.

ث- رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية و المالية: يتأكد مجلس المحاسبة من احترام قواعد الانضباط في مجال تسيير الميزانية و المالية ، ويختص في هذا الأمر بتحميل كل مسير أو عون في المؤسسات أو المرافق أو الهيئات العمومية الخاضعة لرقابته مسؤولية هذا الخطأ.

ويعد مجلس المحاسبة تقريراً سنوياً يرفعه إلى رئيس الجمهورية و إلى رئيس مجلس الأمة و رئيس المجلس الشعبي الوطني.

د- مراجعة حسابات المحاسبين العموميين : يراجع مجلس المحاسبة حسابات المحاسبين العموميين و يصدر احكاماً بشأنها و يدقق في صحة العمليات المالية الموصوف فيها ، و مدى مطابقتها مع الأحكام التشريعية والتنظيمات المطبقة عليها.

ويقدر مدى مسؤولية المحاسب العمومي الشخصية و المالية في حالات السرقة أو ضياع الأموال أو القيم أو المواد التي يمكن للمحاسب العمومي أن يحتج فيها بعامل القوة القاهرة أو يثبت بأنه لم يرتكب أي خطأ أو إهمال في ممارسة وظيفته.¹

2- رقابة المفتشية العامة للمالية

1- إنشاء المفتشية العامة للمالية: المفتشية العامة للمالية هي هيئة رقابية على كل الهيئات و المؤسسات التابعة للدولة ، أنشأت بموجب المرسوم رقم 80-53 المؤرخ في 01 مارس 1980 ، يتضمن إنشاء المفتشية العامة للميزانية ، ووضعت تحت السلطة المباشرة للوزير المكلف بالمالية .

إلا انه تم تعديل هذا المرسوم بموجب المرسوم التنفيذي رقم 92-78 المؤرخ في 22 فيفري 1992 الذي يحدد اختصاصات المفتشية العامة للمالية ، جاءت بعدها تعديلات كانت نتيجة التحولات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر بموجب المرسوم التنفيذي رقم 08-272 المؤرخ في 06 سبتمبر 2008 الذي يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية.²

3- مهام المفتشية العامة للمالية: يمكن تصنيف مهام المفتشية العامة للمالية إلى مهام ذات طابع كلي و مهام ذات طابع جزئي

أ- المهام ذات الطابع الكلي: تسند للمفتشية العامة مهام ذات طابع كلي تخص تقييم نشاط أو قطاع او نظام أو سياسة ما تتعلق بما يلي:

- تقييم اداء أنظمة الميزانية

- التقييم الاقتصادي و المالي لنشاط شامل او قطاع أو فرع أو لكيان اقتصادي.

- التدقيق أو الدراسات أو التحقيقات أو الخبرات ذات الطابع الاقتصادي و المالي و المحاسبي.

¹ - المادة 192 من القانون رقم 16-01 المؤرخ في 06 مارس 2016 ، يتضمن التعديل الدستوري ، ج ر ، عدد 14، ص 33

² - سارة غرابوي ، بن عمار عبد القادر ، الرقابة المالية على الأجهزة الحكومية ، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية و العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، تخصص مراقبة التسيير ، المدرسة العليا للتجارة ، 2016، ص 43

- تقييم شروط سير واستغلال المصالح العمومية من طرف المؤسسات المستفيدة من الامتياز مهما كان نظامها القانوني.

ب- المهام ذات الطابع الجزئي: تكون على مستوى وحدة معينة خاضعة لرقابة المفتشية العامة للمالية

وتتمثل أساسا في إطار مهمات التدقيق أو التقييم أو التحقيق أو الخبرة بما يلي :

- تقييم سير الأنظمة الرقابية الداخلية وهياكل الرقابة الداخلية.
 - التأكد من تطبيق التشريع المالي والمحاسبي.
 - ظروف ابرام و تنفيذ الصفقات والطلبات العمومية.
 - تسيير اعتمادات الميزانية و استعمال و سائل التسيير.
 - ظروف و شروط منح واستعمال المساعدات والاعانات التي تقدمها الدولة و الجماعات المحلية والهيئات والمؤسسات العمومية.
 - توجيه النفقات للأهداف التي جمعت من أجلها في إطار الهبة العمومية.
- وعرفت المفتشية العامة للمالية نوعا جديدا من المهام بسبب التطورات الاقتصادية و المالية التي عرفتها الجزائر حيث أصبحت تقوم كذلك بالمهام التالية:

أ- مهمة رقابة التقييم المالي والاقتصادي: تقوم المفتشية العامة للمالية بهذه المهمة للمؤسسات

الاقتصادية العمومية ، وهذا بطلب من إحدى الهيئات المؤهلة حيث يمكن أن تنصب على نشاط قطاعي أو فرعي ، وتقوم بإنجاز دراسات و تحاليل مالية و اقتصادية بهدف توضيح فعالية التسيير ، كما تقوم بإنجاز دراسات مقارنة وتقييمية لمختلف معايير واجراءات التسيير الداخلي أو الخارجي. وتسعى المفتشية من وراء هذه المهمة إلى محاولة تقدير الوسائل المادية و المالية المستخدمة من طرف المؤسسات العمومية موازنة مع الأهداف المكلفة بإنجازها.

ب- مهمة التدقيق في القروض: تقوم المفتشية العامة للمالية بالرقابة على القروض الدولية التي يمنها البنك

الدولي للإعمار و التنمية و البنك الافريقي للتنمية ، من خلال اعداد و تسليم السلطات المختصة بما يلي:

- تقرير تدقيق حسابات المشاريع التي تم منح القرض في إطارها
- إعداد و تقديم تقارير نهائية لتنفيذ المشروع الذي تم منح القرض في إطاره.

ت- الرقابة على عمليات الصرف و حركة رؤوس الأموال: تم تأهيل موظفي المفتشية العامة للمالية

المعينون بقرار وزاري مشترك بين وزير المالية ووزير العدل لمعاينة جرائم ومخالفات التشريع و التنظيم الخاصين بالصرف و حركة رؤوس الموال من وإلى الخارج، حيث يرسل فورا من وزير المالية محاضر المعاينة المتعلقة بالمخالفات المسجلة، و بناء على هذا يمكن لوزير المالية أن يمنع على كل من ارتكب إحدى المخالفات السابقة من القيام بكل عمليات الصرف او حركة رؤوس الأموال من وإلى الخارج.

المبحث الثالث : ماهية نفقات التجهيز

تعد نفقات التجهيز إحدى مكونات الميزانية العامة للدولة، إضافة للإيرادات العامة و نفقات التسيير. وكعموميات عن هذا المكون سنتطرق لكل من تعريف نفقات التجهيز وخصائصها وأنواعها بالإضافة إلى أهميتها وكيفية تسييرها ومراقبتها

المطلب الأول : مفهوم نفقات التجهيز

الفرع الأول : تعريف نفقات التجهيز

- هي تلك النفقات التي تسجل في الميزانية العامة للدولة على شكل رخص برامج وتنفذ باعتمادات الدفع¹ .
-هي تلك النفقات التي لها طابع الاستثمار الذي يتولد عنه ازدياد الناتج الوطني الإجمالي pnb وبالتالي ازدياد ثروة البلاد وتكون هذه النفقات من الاستثمارات الهيكلية الاقتصادية الاجتماعية والإدارية، والتي تعتبر استثمارات منتجة².

وفيما يتعلق بمضمون ومحتوى نفقات التجهيز، تنص المادة 35 من القانون 84/17، على أنه "تجمع الاعتمادات المفتوحة بالنسبة إلى الميزانية العامة ووفقا للمخطط الانمائي السنوي، لتغطية نفقات الاستثمار الواقعة على عاتق الدولة، في ثلاثة أبواب هي³:

أولا : باب الاستثمارات المنفذة من قبل الدولة،

ثانيا : باب إعانات الاستثمارات الممنوحة من قبل الدولة،

ثالثا : باب النفقات الأخرى برأس المال ;

وأما بقوانين المالية للسنة فيتم توزيع نفقات التجهيز بالجدول "ج" موزعة حسب القطاعات الاقتصادية، و بيان كل من مبالغ رخص البرامج واعتمادات الدفع المرصدة لكل قطاع.

الفرع الثاني :خصائص نفقات التجهيز

ويتبين من التعريف الوارد أعلاه أن نفقات التجهيز في الجزائر تتميز بعدة خصائص تفارقها عن نفقات التسيير و منها على الخصوص⁴:

أولا :استثمارية لأنها تحقق موارد مالية كبيرة

ثانيا :إنتاجية لأنها تولد إنتاج مادي و إنتاج غير مادي

ثالثا :نشيطة و حيوية لأنها تزيد من الناتج الوطني

¹ - المادة 06 من القانون 21/90 مرجع سبق ذكره

² - الحمديو عز الاسلام و بلبالي عبد الله، دور الرقابة المالية في ترشيد نفقات التجهيز، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية جامعة احمد دراية، ادرار، 2018، ص31.

³ - المادة 35 من القانون 84/17 مرجع سبق ذكره

⁴ - بالجبل رشيدة، مساهمة الرقابة المالية في تنفيذ عمليات ميزانية التجهيز، مرجع سبق ذكره، ص 49.

المطلب الثاني: الأهمية الاقتصادية والاجتماعية لنفقات التجهيز

نظرا للطابع المميز لنفقات التجهيز فإنها تتطوي على عدة فوائد ومنافع اقتصادية واجتماعية يمكن ذكر بعض منها فيما يلي¹:

- ✓ تعد وسيلة الدولة لتنفيذ التزامها بتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية، أي الارتقاء وتحسين المستوى المعيشي للمواطن في إطار عملية مخططة وتفاعلية بني كل من الجهات الحكومية و ممثلي المجتمع المدني وان ضمان التوزيع العادل للاستفادة من المشاريع الاستثمارية، والاستفادة من الخدمات الأساسية، كتوفير مختلف الشبكات الضرورية من المياه الصالحة للشرب، التطهير، الطرقات، الإنارة الغاز، الكهرباء، المواصلات، التربية و التكوين، تعد أحد أهم أهداف التنمية الاقتصادية .
- ✓ ترمي نفقات التجهيز إلى إنشاء بني تحتية مختلفة (طرقات، مطارات، موانئ...) و التي وإن لم يكن لها عائد اقتصادي مباشر، إلا أنها ضرورية لتحقيق أية انطلاقة اقتصادية و جلب الاستثمار الأجنبي .
- ✓ تؤدي نفقات التجهيز بسبب طابعها الديناميكي إلى خلق الثروة و رفع معدلات النمو والتشغيل، وذلك انطلاقا من وجهة النظرية الكينزية القائلة بكون التوسع في الإنفاق يؤدي إلى زيادة الناتج المحلي بقيمة أكبر.

المطلب الثالث : أنواع نفقات التجهيز

الفرع الأول :التصنيف الاقتصادي

كما سبق الذكر، يتحدد محتوى نفقات التجهيز، ذلك الذي نصت عليه المادة 35 من القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية، والتي نصت على أنه تجمع الاعتمادات المفتوحة بالنسبة إلى الميزانية العامة و وفقا للمخطط الإنمائي السنوي، لتغطية نفقات الاستثمار الواقعة على عاتق الدولة، في ثلاثة أبواب هي²:

- 1- باب الاستثمارات المنفذة من قبل الدولة.
- 2 - باب إعانات الاستثمارات الممنوحة من قبل الدولة. و يتضمن هذين البابين المبالغ المالية المخصصة لإنجاز الهياكل القاعدية في مختلف القطاعات الاقتصادية.
- 3 - باب النفقات الأخرى برأس المال (Les dépenses en capital) و هي عبارة عن اعتمادات مالية لا تشكل بمثابة استثمارات مباشرة من قبل الدولة، و إنما عبارة عن تخصيصات نهائية موجهة لدعم النشاط الاقتصادي، سواء للتكفل بتبعات الخدمة العمومية المفروضة من قبل الدولة أو المرتبطة بسياسة التهيئة العمرانية و/أو بالبرامج الخاصة في إطار مختلف الحسابات الخاصة للخزينة المفتوحة لتحقيق بعض المهام الضرورية.

¹يوسف جيلالي، الإطار التنظيمي و الميزانياتي لتسيير و تنفيذ نفقات التجهيز، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية و الإنسانية، المجلد 11 ،العدد 02 ،جامعة حسيبة بن بوعلي ،الشلف، ص18-17 .

²المادة 35 من القانون 84-17 مرجع سبق ذكره

وفيما يتعلق بتوزيع نفقات التجهيز بقوانين المالية للسنة، فإنه ذلك يتم بالجدول "ج"، حيث يتم جمع الباب الأول و الثاني بالقسم العلوي من الجدول تحت عنوان قسم الاستثمار، في حين يظهر الباب الثالث بالقسم السفلي من الجدول كما يلي¹:

أولاً: قسم الاستثمار: (الجزء العلوي من الجدول "ج"): يضم هذا القسم الباب الأول والثاني، أي باب النفقات المنفذة من قبل الدولة و باب الاستثمارات الممنوحة من قبل الدولة. وهو يتضمن مبالغ رخص البرامج واعتمادات الدفع لمختلف مشاريع التجهيز المتعلقة بإنشاء الهياكل القاعدية، والتي تعتمد الدولة تنفيذها مباشرة أو منح تمويلها وفق برنامج الحكومة الإنمائي. و تأتي موزعة حسب تسعة قطاعات اقتصادية تتمثل فيما يلي:

- 1- الصناعة.
- 2- المناجم و الطاقة.
- 3- الفلاحة و الري.
- 4- الخدمات المنتجة.
- 5- المنشآت الاقتصادية و الإدارية.
- 6- التربية و التكوين.
- 7- المنشآت القاعدية الاجتماعية والثقافية.
- 8- السكن.
- 9- المخططات البلدية للتنمية .

ثانياً: قسم العمليات برأسمال (الجزء السفلي من الجدول "ج"): و هو يتضمن اعتمادات مالية لا تشكل بمثابة استثمارات مباشرة من قبل الدولة، و إنما عبارة عن تخصيصات نهائية موجهة لدعم النشاط الاقتصادي، سواء للتكفل بتبعات الخدمة العمومية المفروضة من قبل الدولة أو المرتبطة بسياسة التهيئة العمرانية و/أو بالبرامج الخاصة في إطار مختلف الحسابات الخاصة للخزينة المفتوحة لتحقيق بعض المهام الضرورية. وهي تأتي أيضا موزعة على عدة مجالات قد تتغير من سنة لأخرى، غير أنه في الغالب تكون موزعة على المجالات التالية:

1 - تخصيصات للحسابات الخاصة بالخزينة: والتي تفتح عادة لتحقيق بعض المهام الضرورية و خصوصا تلك المتعلقة بالجانب الاقتصادي و التنموي، و ذلك مثل صندوق تطوير مناطق الجنوب، و صندوق استصلاح الأراضي عن طريق الامتياز. و كما لاحظ البعض فإن الحكومة لا تعطي قائمة جميع الحسابات و المبلغ المالي الذي يستفيد منه كل حساب من نفقات التجهيز، بل تكتفي برصد المبلغ المالي المخصص لمجموع الحسابات ، لقد حددت المادة 56 من القانون 84-17 نطاق العمليات المتعلقة بحسابات التخصيص الخاص على النحو التالي " تدرج في حسابات التخصيص الخاص، العمليات الممولة بواسطة الموارد الخاصة على إثر إصدار حكم في قانون المالية .ويمكن أن تتم موارد حساب التخصيص الخاص بحصة مسجلة في الميزانية

¹ذباح طارق، الإطار القانوني و التنظيمي لتحضير ميزانية الدولة للتجهيز في الجزائر، مجلة العلوم القانونية و الاجتماعية، المجلد السادس، العدد

العامّة للدولة ضمن الحدود المبيّنة في قانون المالية “ وعليه يفهم من نص المادة بأن حسابات التخصيص الخاص تشمل (من حيث المبدأ والقاعدة العامة) العمليات التي يكون تمويلها من مصادر خاصة بعيدا عن الميزانية العامة للدولة (حاليا يوجد 57 حسابا)

- **2 نفقات برأسمال:** وهي عبارة عن إعانة من الدولة للمؤسسات ذات الطابع الصناعي والتجاري والمؤسسات العمومية الاقتصادية سواء لتطهري ديون هذه المؤسسات أو زيادة رأسمالها. إن هذه الفئة من نفقات التجهيز هي ما تبرز استمرار العلاقة بني الدولة و المؤسسة العمومية رغم الإقرار باستقلالية هذه الأخيرة.

- **3 احتياطي لنفقات غير متوقعة.**

الفرع الثاني : التصنيف من حيث طريقة التسيير

تصنف برامج التجهيز العمومي من حيث طريقة تسييرها إلى ثلاثة أنواع و المتمثلة في كل من:

أولا : البرنامج القطاعي الممركز PSC

وهي البرامج التي تكون موضوع مقررات باسم الوزراء أو المؤسسات العمومية تتعلق بالعمليات المسجلة باسم الوزراء أو باسم المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري الموضوعة تحت وصايتهم، وكذا المؤسسات التي تتمتع بالاستقلال المالي والإدارات المتخصصة. وتنفذ هذه البرامج إما من قبل الوزارة المعنية أو المؤسسات التي تقع تحت وصايتها¹.

ثانيا : البرنامج القطاعي غير الممركز PSD

والتي تتكون من برامج قطاعية غير ممرّكة ومخططات التنمية البلدية التي تكون موضوع مقررات يتخذها الوالي².

ثالثا : المخططات البلدية للتنمية PCD

وهي جميع العمليات التي يكون موضوعها برامج أعمال ذات أولية في التنمية والتي تخضع في تسييرها البلديات كالتجهيزات الفلاحية، توزيع مياه الشرب وغيرها ، والذي يختص بتنفيذها رئيس المجلس الشعبي البلدي باسم الوالي.

¹المادة 5 ،من المرسوم التنفيذي رقم 98-227 المؤرخ في 13 يوليو 1998 ،يتعلق بنفقات الدولة للتجهيز الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 51.

²المادة 16، المرجع السابق.

خلاصة الفصل

من خلال دراستنا لهذا الفصل توصلنا إلى أن الرقابة المالية هي عبارة عن مجموعة من الإجراءات اللازمة لمتابعة أعمال تنفيذ الخطط و السياسات الموضوعة بقصد التعرف على أية انحرافات ومعالجتها في الوقت المناسب.

كما أن الهدف الأساسي للرقابة المالية هو الحفاظ على المال العام للدولة، وصرفه على الوجه الأمثل دون حصول إسراف أو تبذير أو تقتير، وللرقابة المالية أنواع عديدة قسمت وفقا لمعايير مختلفة، وهناك هيئات قبلية مكلفة بالرقابة المالية تتمثل في رقابة المراقب المالي والمحاسب العمومي ولجنة الصفقات العمومية، أما الهيئات المكلفة بالرقابة البعدية فهي رقابة المفتشية العامة للمالية و مجلس المحاسبة.

الفصل الثالث: دراسة حالة مراقبة مشروع تجهيز عمومي بولاية جيجل

تمهيد

المبحث الأول: نظرة عامة حول مؤسسة ولاية جيجل

المبحث الثاني: ميزانية الولاية

المبحث الثالث: دراسة حالة تنفيذ مشروع تجهيز عمومي والرقابة عليه

خلاصة الفصل

تمهيد

تكتسي الرقابة المالية اهمية كبرى في أي نظام مالي، لأنه يتم بواسطتها التأكد من مدى تحقيق الميزانية العامة للأهداف المسطرة لها و حصر التجاوزات التي سايرت تنفيذ الإنفاق ، وفي إطار فهم عملية سير مشروع تجهيز عمومي والوقوف على مساهمة كل عون من أعوان تنفيذ الميزانية وكذا مساهمة المراقب المالي في تنفيذ عملية الرقابة المالية على ميزانية التجهيز، وبغية تجسيده على أرض الواقع اخترنا مؤسسة ولاية جيجل كمثال حي لدراسة مشروع تجهيز عمومي وتطرقنا إلى أهم الخطوات والاجراءات التي يعتمد عليها كل من الأمر بالصرف على الولاية و المراقب المالي على مستوى هيئة الرقابة المالية و المحاسب العمومي على مستوى خزينة الولاية، ومساهمة كل طرف من هذه الأطراف في حسن سير ومراقبة مشروع التجهيز العمومي بشكل قانوني، حيث تطرقنا في هذا الفصل إلى :

المبحث الأول : تقديم مؤسسة ولاية جيجل

المبحث الثاني: ميزانية الولاية

المبحث الثالث: دراسة حالة تنفيذ مشروع تجهيز عمومي والرقابة عليه

المبحث الأول : التعريف بولاية جيجل

جيجل مدينة سياحية يعود تأسيسها حسب ارجح التاريخية الى القرن السادس قبل الميلاد على يد الفينيقيين الذين اتخذوها مركزا تجاريا و مرفأ امانا على الساحل الشمالي لغرب المتوسط، اما عن اصل تسمية مدينة جيجل هو كلمة إيججلي فقد اختلفت المصادر حول اصل التسمية فهناك انها من اشار انها فينيقية وتعني شاطئ لدوامه وهناك من قال انها امازيغية بمعنى ربوة الى ربوة او من جبل الى جبل بسبب السلاسل الطاغية على جغرافية المنطقة .

تمتد ولاية جيجل على مساحة تقدر 239663 كم تقع على الشريط الساحلي الشمالي الشرقي للجزائر يحدها من الشرق ولاية سكيكدة ومن الغرب بجاية ومن الجنوب الشرقي ميلة و من الجنوب الغربي سطيف ومن الشمال البحر الابيض المتوسط، هي ولاية ذات طابع جبلي تمثل الجبال نسبة 82 % من مساحتها الاجمالية فضلا عن هذا فإنها تزخر بثروة غابية هامة حيث تغطي الغابات 115000 هكتار مما يفسر قلة الاراضي الفلاحية التي تمثل سوى 54600 هكتار .

المطلب الأول: تقديم مؤسسة ولاية جيجل

" الولاية هي الجماعات الإقليمية للدولة ،وتتمتع بالشخصية المعنوية والذمة المالية المستقلة،وهي أيضا الدائرة الإدارية غير الممركزة للدولة وتشكل بهذه الصفة فضاء لتنفيذ السياسات العمومية التضامنية والتشارورية بين الجماعات الإقليمية والدولة، وتساهم مع الدولة في إدارة وتهيئة الإقليم والتنمية الاقتصادية والاجتماعية والثقافية وحماية البيئة و كذا حماية و ترقية و تحسين الإطار المعيشي للمواطنين،وتتدخل في كل مجالات الاختصاص المخولة لها بموجب القانون. شعارها هو بالشعب و للشعب و تحدث بموجب القانون."¹

ولاية جيجل كمقاطعة إدارية انبثقت عن التقسيم الإقليمي للبلاد سنة 1974 بموجب المرسوم رقم 174/74 المؤرخ في 12/07/1974 تضمن 11 دائرة وثمانية وعشرون بلدية، يقع مقرها شمال مدينة جيجل تحدها شرقا إذاعة جيجل الجهوية و صندوق الضمان الاجتماعي، غربا القطاع العسكري، شمالا مفتشية العمل وجنوبا مستشفى الصديق بن يحيى.

تقوم الولاية بعدة مهام منها :

- ✓ إتمام تنفيذ قرارات المجلس الشعبي الولائي.
- ✓ إتمام العلاقات الخارجية.
- ✓ متابعة حسن سير مصالح الولاية و مؤسساتها العمومية و السهر على حماية حقوق الموظفين.
- ✓ إعداد و تنفيذ مخطط تنظيم عمل الإسعافات في الولاية و ضبطها باستمرار.
- ✓ متابعة قرارات الحكومة المتعلقة بالجماعات المحلية.
- ✓ المصادقة على مخططات التنمية للولاية لجميع النشاطات الاقتصادية، الثقافية والاجتماعية.

1المادة 1 من القانون رقم 07/12 ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 12 ، 2012 .

المطلب الثاني: هيئات و صلاحيات الادارة العامة لولاية جيجل

للولاية هيئتان هما:¹ المجلس الشعبي الولائي والوالي

الفرع الأول : المجلس الشعبي الولائي:

هو هيئة المداومة في الولاية منتخب عن طريق الاقتراع العام يحدد النظام الداخلي النموذجي للمجلس عن طريق التنظيم، يعقد المجلس الشعبي الولائي أربع دورات عادية في السنة وجوبا خلال أشهر: مارس، جوان، سبتمبر وديسمبر ولا يمكن جمعها، قد يجتمع المجلس الشعبي الولائي في دورة غير عادية بطلب من رئيسه او ثلث أعضائه أو بطلب من الوالي كما قد تجتمع في دورة غير عادية بقوة القانون في حالة كارثة طبيعية أو تكنولوجية. يحضر الوالي دورات المجلس الشعبي الولائي وفي حالة حصول مانع ينوب عنه ممثل بالتدخل أثناء الأشغال بناء على طلبه أو بطلب من أعضاء المجلس الشعبي الولائي.²

يتكون المجلس الشعبي الولائي من مجموعة من الأعضاء هم: رئيس المجلس الشعبي الولائي، نواب رئيس المجلس الشعبي الولائي، رؤساء اللجان الدائمة.

كما يشكل المجلس الشعبي الولائي من بين أعضائه لجانا دائمة للبحث في المسائل التابعة لمجال اختصاصه ولاسيما المتعلقة ب :

- ✓ التربية و التعليم العالي و البحث العلمي والتكوين المهني.
- ✓ الاقتصاد والمالية.
- ✓ الصحة والنظافة وحماية البيئة.
- ✓ الاتصال وتكنولوجيا الإعلام.
- ✓ تهيئة الإقليم والنقل.
- ✓ التعمير والسكن.
- ✓ الري و الفلاحة والغابات و الصيد البحري و السياحة.
- ✓ الشؤون الاجتماعية والثقافية، الشؤون الدينية و الوقف، الرياضة و الشباب.
- ✓ التنمية المحلية، التجهيز والاستثمار، كما يمكن أيضا تشكيل لجان خاصة لدراسة كل المسائل الأخرى التي تهتم الولاية.

بالإضافة إلى المهام المنوطة به يمكن للمجلس الشعبي الولائي التدخل في المجالات التابعة لاختصاصات الدولة بالمساهمة في تنفيذ النشاطات المقررة في إطار السياسات العمومية الاقتصادية والاجتماعية، حيث تحدد هذه المساهمة بموجب القوانين والتنظيمات التي تضبط بصفة خاصة كفاءات التكفل المالي كما يمكن للمجلس الولائي أن يقترح سنويا قائمة مشاريع قصد تسجيلها في البرامج القطاعية العمومية.

¹المادة 2 من القانون رقم 07/12 ، مرجع سبق ذكره.

²المادة 12 ، 13 ، 14 ، 15 ، 24 ، 33 من القانون رقم 07/12 ، مرجع سبق ذكره.

الفرع الثاني: الوالي:

هو شخص يمثل الدولة في إقليم الولاية يتم تعيينه من طرف رئيس الجمهورية باقتراح من وزير الداخلية و غير منتخب ينشط و ينسق و يراقب عمل مصالح الدولة المكلفة بمختلف القطاعات الناشطة على مستوى تراب الولاية، حسب المادة 78 من دستور 1996 " لرئيس الجمهورية حق تعيين الوزراء كما يحق لرئيس الجمهورية إنهاء مهام الوالي متى يشاء يتم تعيين الولاية من بين الكتاب العاملين و رؤساء الدوائر كما يمكن أن يكونوا من خارج إطار الفئات السابقة شريطة ألا يتجاوز عددهم 05 %.

يمكن تقسيم سلطات الوالي إلى قسمين:

أولاً: سلطات الوالي بصفته ممثلاً للولاية

و التي تتمثل في¹:

- ✓ السهر على نشر مداورات المجلس الشعبي الولائي وتنفيذها ويقوم بتقديم تقرير عن تنفيذ المداورات المتخذة خلال الدورات السابقة عند افتتاح كل دورة .
- ✓ إطلاع رئيس المجلس الشعبي الولائي بانتظام خلال الفترات الفاصلة بين الدورات على مدى تنفيذ التوصيات الصادرة عن المجلس الشعبي الولائي في إطار التشريع المعمول به.
- ✓ تمثيل الولاية في جميع أعمال الحياة المدنية و الإدارية حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها في القوانين و التنظيمات المعمول بها و يؤدي باسم الولاية كل أعمال إدارة الأملاك و الحقوق التي تتكون منها ممتلكات الولاية و يبلغ المجلس الشعبي و بذلك يمثل الولاية أمام القضاء .
- ✓ إعداد مشروع الميزانية و يتولى تنفيذها بعد مصادقة المجلس الشعبي الولائي وهو الأمر بصرفها.
- ✓ السهر على مصالح الولاية و مؤسساتها العمومية و حسن سيرها.
- ✓ تقديم بيان سنوي حول نشاط الولاية أمام المجلس الشعبي الولائي و يتبع بمناقشة.

ثانياً: سلطات الوالي بصفته ممثلاً للدولة

فالوالي هو ممثل الدولة على مستوى الولاية وهو مفوض الحكومة و بهذه الصفة يقوم بـ :

- ✓ تنشيط، تنسيق و مراقبة نشاط المصالح غير الممركزة للدولة المكلفة بمختلف قطاعات النشاط في الولاية ويستثني من ذلك: العمل التربوي والتنظيم في مجال التربية والتكوين و التعليم العالي والبحث العلمي، وعاء الضرائب و تحصيلها، الرقابة المالية، إدارة الجمارك، مفتشية العمل و مفتشية الوظيفة العمومية، المصالح التي يتجاوز نشاطها إقليم الولاية.
- ✓ السهر على حماية المواطنين و حرياتهم و تنفيذ القوانين والتنظيمات وعلى احترام رموز الدولة و شعاراتهم على إقليم الولاية.

¹المادة 110،121 من القانون رقم 07/12، مرجع سبق ذكره.

✓ المسؤول على الأمن والسلامة والسكينة العمومية حيث يقوم بالاطلاع على كافة القضايا المتعلقة بالأمن العام، حيث يمكن طلب تدخل الشرطة عند الضرورة فهو مسؤول حسب الشروط على وضع تدابير الدفاع والحماية حيث توضع تحت تصرفه مصالح الأمن.

✓ السهر على إعداد و تنظيم الإسعافات.

✓ السهر على حفظ أرشيف الدولة و الولاية و البلديات.

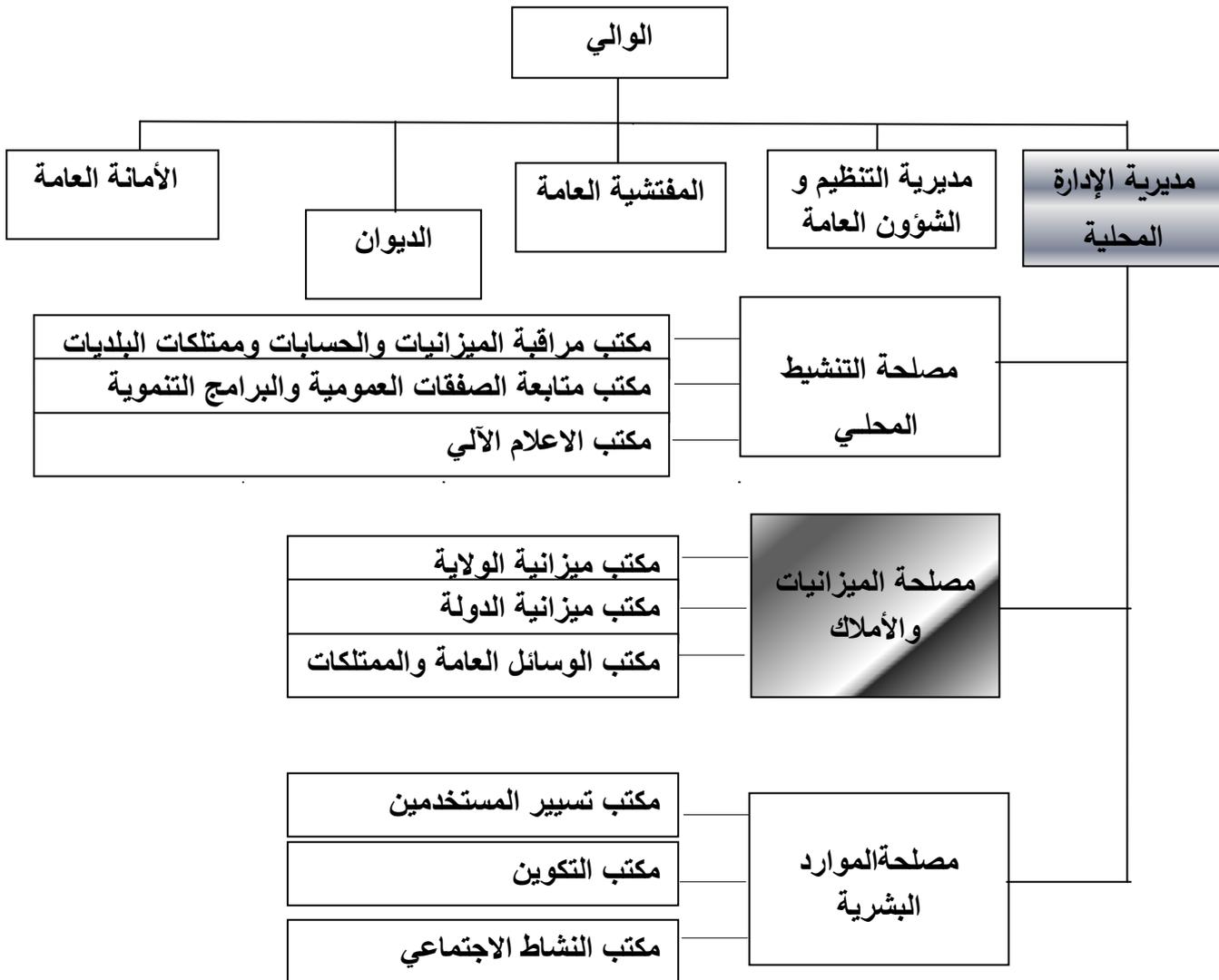
الوالي هو الأمر بصرف ميزانية الدولة للتجهيز المخصصة له بالنسبة لكل البرامج المقررة لصالح تنمية الولاية.

المطلب الثالث: هيكل ومهام الادارة العامة لولاية جيجل

يتكون هيكل الولاية من المصالح التالية: الأمانة العامة. المفتشية العامة. ديوان الوالي. مندوبية الأمن. مديرية

الإدارة المحلية. مديرية التنظيم والشؤون العامة. وذلك كما هو مبين في الشكل رقم (2):

الشكل رقم (2) : الهيكل التنظيمي لولاية جيجل



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق الداخلية للولاية

1- الأمانة العامة للولاية: هي هيكل أو جهاز من أجهزة الإدارة العامة في الولاية يسيرها أمين عام للولاية تحت إشراف الوالي، و يمكن تنظيم هيكلها في مصلحة واحدة أو مصلحتين أو ثلاث مصالح، تضم كل واحدة منها ثلاث مكاتب على الأكثر.

2- المفتشية العامة للولاية: ويعين موظفيها بمرسوم رئاسي حيث تتولى تحت سلطة الوالي مهمة عامة ودائمة لتقويم نشاط أجهزة الهياكل والمؤسسات، يسيرها مفتش عام يساعده مفتشان أو ثلاثة تقوم بالكثير من المهام من بينها القيام بعمل الهياكل والأجهزة و المؤسسات قصد معالجة النقائص واقتراح التصحيحات اللازمة.

3- الديوان: هو هيئة يرأسها رئيس الديوان ويساعده ملحقين بالديوان تعمل تحت إشراف الوالي مباشرة، يساعد رئيس الديوان الوالي في ممارسة وتنفيذ مهامه بالولاية و في هذا الإطار مكلف بعدة مهام من بينها العلاقات الخارجية و البروتوكولات، العلاقات مع أجهزة الإعلام، الصحافة و أنشطة مصلحة الاتصالات السلكية و اللاسلكية و الشفرة...إلخ

4- مديرية التنظيم و الشؤون العامة: تم إنشاء مديرية التنظيم و الشؤون العامة وفق الهيكل و الصلاحيات الموجودة حاليا بموجب المرسوم التنفيذي رقم 265/95 المؤرخ في 06/09/1995 المحدد لقواعد تنظيم و سير مصالح التقنين و الشؤون العامة و الإدارة المحلية و قواعد سيرها و عملها هي المسؤولية على:

- ✓ ضمان تنفيذ و تطبيق القواعد القانونية العامة.
- ✓ ضمان المراقبة على شرعية التدابير التنظيمية المعتمدة محليا.
- ✓ ضمان تقديم التقارير و دراسة الأعمال الإدارية للولاية و البلديات التابعة لها.
- ✓ التكفل بمتابعة الإجراءات الخاصة بنزع الملكية و وضعها تحت تصرف الدولة لأجل المنفعة العامة.

5- مديرية الإدارة المحلية: تضم مديرية الإدارة المحلية لولاية جيجل

- ✓ مصلحة التنشيط المحلي والإعلام الآلي و البرامج والصفقات
- ✓ مصلحة الميزانيات و الأملاك
- ✓ مصلحة الموارد البشرية

5-1 مصلحة التنشيط المحلي والإعلام الآلي البرامج والصفقات : تتكون المصلحة من ثلاث مكاتب:

5-1-1 مكتب مراقبة الميزانيات و الحسابات و ممتلكات البلديات يقوم بـ :

- ✓ متابعة و تجسيد البرامج القطاعية .
- ✓ تسديد الوضعيات المالية الخاصة بالبرامج القطاعية .
- ✓ متابعة تنفيذ الميزانية و الحساب الإداري للبلديات .

5-1-2 مكتب متابعة الصفقات العمومية و البرامج التنموية يقوم بـ:

- ✓ إعداد الاستشارات والصفقات للمشاريع المسجلة طبقا لقانون الصفقات و تفويضات المرفق العام.

✓ متابعة وضعية المشاريع المنجزة .

✓ إعداد العقود الادارية للحائزين على الصفقات و الاستشارات.

✓ متابعة الوضعية المالية و الفيزيائية للمشاريع المنجزة.

5-1-3 مكتب الإعلام الآلي:

✓ يهتم بتشكيل قاعدة معلوماتية حول أملاك و ميزانيات البلديات و كذلك حول أنشطة المجالس الشعبية البلدية.

5-2 مصلحة الميزانيات و الأملاك:

تتكون من ثلاث مكاتب هي مكتب ميزانية الولاية و مكتب الميزانية غير الممركزة للدولة و مكتب الوسائل العامة و الممتلكات

5-2-1 مكتب ميزانية الولاية و يقوم ب

✓ متابعة و تنفيذ ميزانية الولاية: تتضمن نفقات متعلقة بتسيير الولاية و أجور تابعة لميزانية الولاية.

✓ متابعة و تنفيذ برامج التجهيز العمومي عن طريق تجسيد المشاريع المبرمجة بالتنسيق مع المجلس الشعبي الولائي بتسديد الفواتير والحالات المالية الخاصة بالمشاريع .

5-2-2 مكتب الميزانية غير الممركزة للدولة

✓ دفع الأجر و المعاشات للموظفين المأخوذون على عاتق ميزانية الدولة.

✓ تسديد فواتير تسيير المصالح التابعة للولاية و على عاتق ميزانية الدولة.

✓ متابعة و تنفيذ الميزانية اللاممركزة التابعة لقطاع وزارة الداخلية و الجماعات المحلية.

✓ 5-2-3 مكتب الوسائل العامة و الممتلكات تسيير أملاك الدولة .

✓ القيام بعمليات الصيانة و المتابعة

✓ تغطية حاجات مصالح الولاية من عتاد مكتب و الوسائل اللازمة لسيرها.

✓ تسيير المخازن و متابعة حركة المخزونات.

✓ مسك دفاتر الجرد و تحيين بطاقات الجرد للعتاد المخصص لمصالح الولاية.

✓ تسيير حظيرة سيارات الولاية.

✓ مسك دفتر جرد الأملاك العقارية التابعة للولاية.

✓ تسيير الأملاك العقارية المنتجة و غير المنتجة للمداخل التابعة للولاية.

✓ متابعة تسديد حقوق الكراء من طرف مستأجري أملاك الولاية.

5-3 مصلحة الموارد البشرية

تتكون من ثلاث مكاتب هي مكتب تسيير المستخدمين مكتب التكوين و مكتب النشاط الاجتماعي

5-3-1 - مكتب الموارد البشرية : و تقوم ب :

✓ السهر على تطبيق مخطط التوظيف المسطر سلفا.

✓ تكوين موظفين و تحسين مستواهم.

متابعة المسار المهني للموظفين (التوظيف، الترقيات، الإحالة على الاستيداع، الإحالة على التقاعد، العطل ... وغيرها).

5-3-2- مكتب التكوين و يقوم ب

✓ متابعة تكوين موظفي الجماعات المحلية و تأطيرهم.

5-3-3- مكتب النشاط الاجتماعي و يقوم ب

✓ التكفل بالجانب الاجتماعي لموظفي الجماعات المحلية.

✓ التكفل بالجانب الطبي لموظفي الجماعات المحلية.

✓ التكفل بالنشاطات الثقافية و الرياضية و الترفيه.

المبحث الثاني: ميزانية الولاية

سوف نتطرق في مبحثنا هذا إلى تعريف ميزانية الولاية من حيث الوثائق والأقسام إضافة إلى مراحل

وإعدادها وتنفيذ نفقات التجهيز

المطلب الأول: مفهوم ميزانية الولاية

أولاً: تعريف ميزانية الولاية

عرفت الميزانية في قانون الولاية لسنة 1990 بأنها جدول التقديرات الخاصة بإيرادات الجماعات المحلية والنفقات السنوية الخاصة بالولاية، كما هي قرارات بالترخيص و الإدارة يسمح بحسن سير المصالح العمومية حسب المادة 135 من القانون 09/90، يوضح هذا التعريف أن الميزانية تتشكل من الإيرادات والنفقات المحددة سنويا وهذا ما أكده قانون الولاية لسنة 2012 الذي عرف ميزانية الولاية في المادة 157 بأنها: "هي جدول تقديرات الإيرادات و النفقات السنوية الخاصة بالولاية، و كما هي عقد ترخيص و إدارة يسمح بسير مصالح الولاية و بتنفيذ برامجها للتجهيز و الاستثمار"¹

ثانياً: وثائق ميزانية الولاية

تتمثل وثائق الميزانية فيما يلي:

• الميزانية الأولية: و تعتبر الوثيقة الأساسية لكل النفقات و الإيرادات السنوية المحققة، فكل سنة مالية

تؤدي إلى إعداد تقديرات مالية تسجل كشف إجمالي يسمى ميزانية أولية.

يجب أن يصوت على مشروع الميزانية الأولية قبل 30 أكتوبر من السنة المالية التي تسبق سنة تنفيذها.

¹المادة 157 من قانون الولاية، المؤرخ في 29/02/2012، العدد 12.

الجدول رقم 01: الموازنة العامة للميزانية الأولية لسنة 2019

الإيرادات/دج	النفقات/دج	
960.416.644.89	960.416.644.89	قسم التسيير
225.075.612.07	225.075.612.07	قسم التجهيز
1.185.492.256.96	1.185.492.256.96	المجموع
225.075.612.07	225.075.612.07	الإقتطاع لنفقات قسم التجهيز
960.416.644.89	960.416.644.89	المجموع الحقيقي

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانية الإضافية لسنة 2019

- **الميزانية الإضافية:** وهي وثيقة مالية تأتي لتعديل الميزانية الأولية سواء بالنقصان أو بالزيادة فتسمح بتعديل النفقات والإيرادات خلال السنة المالية تبعا لنتائج السنة المالية السابقة. والميزانية الإضافية هي ميزانية أولية مضاف إليها ترحيل بواقي الحساب الإداري والتغيرات في الإيرادات والنفقات التي يراها المجلس ضرورية للسنة المعنية، و بالتالي الميزانية الإضافية ترحيله لأنها تتضمن ما يلي:
 - ✓ كل ترحيلات النفقات والإيرادات المتبقية للسنة المنصرمة.
 - ✓ ترحيل كل الأرصدة سواء كانت دائنة أو مدينة.
 - ✓ تعتبر معادلة لأنه يمكن زيادة أو تخفيض النفقات المسجلة والمصادق عليها في الميزانية الأولية المتعلقة بالسنة المالية.
 - ✓ ضبط الميزانية الأولية للسنة الجارية.
- يتم التصويت على الميزانية الإضافية قبل 15 جوان من السنة المطبقة خلالها، و بصفة إلزامية على أساس التوازن من قبل المجالس الشعبية.

الجدول رقم 02: الموازنة العامة للميزانية الإضافية لسنة 2019

الإيرادات/دج	النفقات/دج	
2.822.872.625.29	2.822.872.625.29	قسم التسيير
16.077.171.810.21	16.077.171.810.21	قسم التجهيز
18.900.044.435.50	18.900.044.435.50	المجموع
387.185.612.07	387.185.612.07	الإقتطاع لنفقات قسم التجهيز
18.512.858.823.43	18.512.858.823.43	المجموع الحقيقي

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانية الإضافية لسنة 2019

• **الحساب الإداري:** يعرف الحساب الإداري بأنه حوصلة للميزانيتين الأولية والإضافية، التي أنجزت بالفعل بعد انتهاء السنة المالية و تقفل الوثيقة المحاسبية في شهر أكتوبر من السنة التي هي بصدد عرض ما أنجز بها.

فيعتبر الحساب الإداري نتيجة للسنة المالية، حيث يقدم لنا كل المصاريف الحقيقية التي صرفت للإيرادات التي تحصلت فعلا أثناء السنة المالية و كل البواقي التي سجلت سواء بالنسبة لقسم التسيير أو لقسم التجهيز والاستثمار و يبين لنا الوضعية المالية للجماعات المحلية بالإضافة فإنه يساعد على دراسة تقدم إنجاز المشاريع التي تقوم بإنجازها الولاية أو البلدية.

الجدول رقم 03 : الموازنة العامة للحساب الإداري لسنة 2019

التعيين	التقديرات	التحديدات	الإنجازات	باقي الإنجاز
الإيرادات الحقيقية	18.850.076.435.50	18.809.974.558.78	18.809.974.558.78	
النفقات الحقيقية	18.850.076.435.50	18.587.234.968.05	10.007.060.987.59	8.192.988.368.39
الفائض (نفقات أو الإيرادات)		222.739.590.73	8.415.727.959.12	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد الحساب الإداري لسنة 2019

ثالثا: أقسام ميزانية الولاية

تشتمل ميزانية الولاية على قسمين متوازيين في الإيرادات والنفقات وهما قسم التسيير وقسم التجهيز والاستثمار، وينقسم كل قسم إلى إيرادات و نفقات متوازنة وجوبا.

1- قسم التسيير:

يقصد به المبالغ المخصصة لدفع المرتبات، أجور الموظفين والمستخدمين واقتناء لوازم التسيير وتسديد الديون وتقديم المساعدات الاجتماعية.

• **نفقات قسم التسيير:** و هي تلك النفقات التي تخصص لتسيير المصالح التابعة للجماعات المحلية وتنقسم إلى نفقات إجبارية، نفقات ضرورية، نفقات إختيارية.¹

- قسم التجهيز والاستثمار

يراد به المبالغ المالية المخصصة لتجهيز المصالح بالوسائل المادية، وإنجاز المشاريع المختلفة وتمويل قسم التجهيز والاستثمار، يجب أن يكون ذاتيا وإجباريا حيث أنه يتم اقتطاع مبلغ مالي من مداخل قسم التسيير و تخصيصه لتغطية نفقات التجهيز و الاستثمار و يجب أن تكون الإيرادات متساوية للنفقات.

¹الوثائق الإدارية بمديرية الإدارة المحلية.

- **نفقات قسم التجهيز والاستثمار:** هناك نفقات حسب طبيعتها ونفقات حسب وظيفتها، فالنفقات حسب طبيعتها تلك التي تؤدي إلى زيادة الأملاك للجماعات المحلية المباشرة، أو تلك المتعلقة بالإعانات الممنوحة إلى الجمعيات و الهيئات، وكذلك تسديد قروض الجماعات المحلية، أما بالنسبة للنفقات حسب وظيفتها فهي تلك الخاصة ببرامج التجهيز التي تصبح ملك للجماعات المحلية كالبرامج التي تنجزها لحساب الغير كالجمعيات والمؤسسات العمومية، اقتناء العقارات و العتاد والمعدات، الأشغال الجديدة و التصليحات الكبرى.
- **إيرادات قسم التجهيز والاستثمار:** يقتطع من إيرادات التسيير مبلغ يخصص لتغطية نفقات قسم التجهيز والاستثمار وفقا للشروط التي يحددها التنظيم.

يشمل قسم التجهيز والاستثمار ثلاث مجموعات وبدورها تنقسم إلى أبواب وهي كالتالي :

(الجدول رقم 04):ميزانية التجهيز لـ2019

المجموعة	البيان	الباب	البيان
95	برامج الولاية	950	البنائات والتجهيزات الإدارية
		951	طرق الولاية
		952	الشبكات المختلفة
		953	التجهيزات المدرسية والرياضية والثقافية
		954	التجهيزات الصحية والاجتماعية
		956	التعمير-الإسكان
		957	التجهيز الصناعي والحرفي والسياحي
		958	تنمية الفلاحة والصيد البحري
96	برامج لحساب الغير	962	برامج للبلديات و وحداتها الاقتصادية
		969	برامج لأطراف أخرى
97	العمليات الخارجة عن البرامج	979	عمليات أخرى خارجة عن البرامج

المطلب الثاني: مراحل اعداد نفقات التجهيز بميزانية الولاية

إن عملية إعداد نفقات التجهيز بميزانية الولاية تتم ضمنا أثناء التحضير لمشروع الميزانية من طرف إدارة الولاية و بالأخص الوالي بصفته مشرف عام ل يتم عرضه على المجلس الشعبي الولائي للدراسة والمناقشة بين مختلف الأعوان المكلفين بها، هذا يعني أن تحضير ميزانية الولاية بما فيها نفقات التجهيز يكون من اختصاص مديرية الإدارة المحلية و لجنة الاقتصاد و المالية التابعة للمجلس الشعبي الولائي .

2-1- المصالح المكلفة بالتحضير

يتم تحضير نفقات التجهيز بميزانية الولاية من طرف الوالي نظرا للصلاحيات المالية الخاصة به، ويقوم بمساعدته كل من:

2-1-1- الأمانة العامة

ويكمن دورها في تحضير برامج نفقات التجهيز حسب ما جاء في المادة 5 من الفقرة 8 من المرسوم التنفيذي 21/94 المؤرخ في 14 صفر 1415 الموافق لـ 23 جويلية 1994 الذي يحدد مهام الأمين العام بإعداد مجموع برامج التجهيز والاستثمار في الولاية ويسهر على تنفيذها .

2-1-2 الديوان

الذي يساعد موظفيه الوالي في ممارسة مهامه من خلال إعداد تقارير دورية مفصلة على أساسها يتم تحضير برامج التجهيز .

2-1-3- مدير الإدارة المحلية

الذي يكلف بتحضير الميزانية و تنفيذها مع المصالح الأخرى المعنية .

2-1-4- مصلحة الميزانيات و الأملاك

والتي على مستواها يتم إعداد قسم التجهيز حيث يكلف عمال هذه المصلحة بتجهيز وتسجيل مختلف العمليات المتعلقة بالميزانية وكذا تطبيق مختلف القرارات التي يصدرها الوالي ومدير الإدارة المحلية .

إضافة إلى ذلك فإن للهيئات العمومية الحق بالاستفادة من برامج التجهيز التي تدخل ضمن ميزانية الولاية مثل البلدية، حيث تقوم هذه الهيئات بإعداد عمل تحضير للبرامج التي سيتم اقتراحها على الولاية ليتم إدراجها ضمن ميزانية الولاية.

2-2- خطوات تحضير نفقات التجهيز

تكون نفقات التجهيز بميزانية الولاية عبارة عن برامج تمر عملية إعدادها بمجموعة من الإجراءات وهي :

2-2-1- الإجراءات التي تقوم بها المصلحة صاحبة الاقتراح : وتتمثل في :

- ✓ تحضير بطاقة تقنية للبرامج و التي تحمل وصف تقني دقيق للبرامج حيث تقوم بإعدادها المصالح التقنية للهيئة المعنية ، كما يمكن اللجوء إلى اختصاصيين و خبراء للقيام بذلك .
- ✓ التعريف بالبرنامج و مكوناته و ذلك بتقديم دراسات و بيانات تفصيلية عن البرنامج .
- ✓ تحديد الأهداف الاستراتيجية للبرنامج أي تحديد ماهية الانعكاسات المرجوة من جراء تحقيق هذا البرنامج .
- ✓ توضيح مكان إنجاز البرنامج و إثبات امتلاك الأرض لإقامة المشروع .
- ✓ إبراز أولوية البرنامج على حساب البرامج الأخرى .

- ✓ دراسة مدى توافق البرنامج مع المخطط العمراني .
- ✓ القيام بدراسات اقتصادية و مالية (تكاليف البرنامج و عاداته) .
- بعد القيام بكل هذه التحضيرات من طرف القائمين على البرنامج يرسل الملف إلى الولاية كي يدخل كمنافس للبرامج الأخرى المقدمة من طرف الهيئات الأخرى .
- 2-2-2- الإجراءات التي تقوم بها إدارة الولاية**
- في حالة قبول البرنامج و تسجيله تقوم مصالح الولاية بإعداد بطاقة تقنية للبرنامج بغرض متابعة تنفيذه ، حيث تتضمن هذه البطاقات البيانات التالية :
- ✓ السنة المالية التي يتم فيها تسجيل البرنامج .
- ✓ موضوع البرنامج .
- ✓ أرقام البرنامج .
- ✓ الكلفة الكلية التقديرية للبرنامج .
- ✓ وسائل تمويل البرنامج .
- ✓ تحديد سنوات إنجاز البرنامج .

المبحث الثالث :دراسة حالة تنفيذ مشروع تجهيز عمومي والرقابة عليه

من اجل محاكاة الواقع التطبيقي لمراقبة مشروع تجهيز عمومي على مستوى ولاية جيجل، ارتأينا إلى ان نتطرق لمشروع اقتناء 12 كشك جاهز تحضيرا لموسم الاصطياف .

المطلب الأول: خطوات الأمر بالصرف

أولا - التحضير: نظرا للاحتياجات الضرورية للتحضير لموسم الاصطياف لسنة 2019، قام مدير الادارة المحلية لولاية جيجل وأعوانه بدراسة مسبقة لأهمية وجدوى مشروع التجهيز العمومي، من حيث المنفعة الاقتصادية للولاية وتحسين الظروف السياحية، حيث تم دراسة مشروع اقتناء 12 كشك جاهز، وتم عرض اقتراح المشروع على المجلس الولائي من أجل مناقشته والمصادقة عليه.

ثانيا - التسجيل: بعد المصادقة على اقتراح البرنامج تم تسجيل المشروع بالباب 969 والباب الفرعي 9699 وبالمضبط البرنامج 2019/19 المتعلق باقتناء 12 كشك جاهز. بعد ذلك يتم ارسال مشروع الميزانية إلى وزارة الداخلية من أجل اعطاء قرار الموافقة على الميزانية لسنة 2019، حيث تقرر منح هذا المشروع ضمنا بمخصص مالي قدر بـ 18561000,00 دج .

قامت مصلحة التنشيط المحلي على مستوى مكتب الصفقات والبرامج باعداد بطاقة تسجيل البرنامج ودفتر الشروط أرسل الى لجنة الصفقات الولائية للتأشير عليه.

وبعد الحصول على التأشيرة تم الاعلان عن الصفقة الحاملة لرقم 2019/166 وفقا لإجراء طلب العروض الذي يحمل رقم 2019/66 بتاريخ 2019/05/23، بهدف الحصول على عروض من عدة متعهدين متنافسين، مع تخصيص الصفقة دون مفاوضات للمتعهد الذي يقدم أحسن عرض من حيث المزايا الاقتصادية، تمت عملية النشر على مستوى جرائد رسمية وطنية باللغة العربية و باللغة الأجنبية على الأقل، الصادرة بتاريخ 2019/06/20 بجريدة جيجل الجديدة باللغة العربية وجريدة le temp باللغة الفرنسية بتاريخ 2019/07/01 (ملحق 01) من أجل تمكين المؤسسات المؤهلة في هذا المجال المهمة لطلب العروض سحب دفتر الشروط. في يوم 2019/06/10 تم عقد اجتماع من طرف لجنة فتح الأظرفة بمقر مديرية الادارة المحلية تحت اشراف رئيس مكتب الميزانيات بصفته رئيس اللجنة ، قامت بالاستجابة لطلب العروض أربعة (05) مؤسسات وأجال تحضير العروض 15 يوما بعد صدور الاعلان في الجرائد الرسمية، وبعد انتهاء آجال ايداع العروض تم فتح الأظرفة وتقرر بعد دراسة الملفات التقنية و المالية تم اختيار مؤسسة حمدوني عبد القادر بعد تأهلها بالعرض التقني بعلامة 37 ، وقدمت مبلغ مالي 14.280.000.00 دج إعداد الصفقة رقم 2019/166.

✓ مراقبة لجنة الصفقات العمومية:

بعد إعداد محضر فتح وتقييم العروض تم ارساله بالإضافة الى الملف الخاص بصاحب المشروع ، إلى لجنة الصفقات العمومية للولاية من أجل المراقبة الخارجية ، اين تمت على مستواها دراسة دفتر الشروط، بطاقة تسجيل البرنامج بالإضافة إلى الملف ،أين تم الحصول على تأشيرة القبول وذلك بالتأشير على كافة صفحات مشروع الصفقة وتحرير مراسلة بعنوان تأشيرة اللجنة الولائية للصفقات العمومية رقم 2019/191 بتاريخ 2019/07/07.

ترسل للأمر بالصرف وبالضبط مدير الادارة المحلية وكخطوة موائية، قامت مصلحة التنشيط المحلي بإمضاء مشروع الصفقة مع المتعامل الاقتصادي، بعد ذلك تم ارسال الملف كاملا إلى مصلحة الميزانيات على مستوى مكتب التجهيزات أين تم اعداد بطاقة الالتزام بغرض التكفل المالي و المحاسبي ، حيث يحتوي الملف على الوثائق التالية:

- محضر فتح وتقييم العروض المتعلق بمشروع اقتناء 12 كشك جاهز.
- التصريح بالنزاهة و التصريح بالاكنتاب (ملحق 02)
- تأشيرة لجنة الولائية للصفقات العمومية رقم 2019/191 بتاريخ 2019/10/07. (ملحق 03)
- الصفقة المبرمة بين السيد والي ولاية جيجل ممثل من طرف السيد مدير الادارة المحلية بصفته صاحب المشروع و مؤسسة حمدوني عبد القادر. (ملحق 04)
- بناء على هذا الملف قامت مصلحة الميزانيات باعداد بطاقة الالتزام (ملحق 05) ، التي تحمل امضاء الأمر بالصرف مدير الادارة المحلية و التي تعرض بدورها مايلي:

- مبلغ الالتزامات بالإففاق و المقدر ب 14.280.000.00 دج.
- نوع العملية يتم تبين إن كان المشروع جديدا وكذا رقم البرنامج 2019/19 وكذا اسم المشروع إقتناء 12 كشك جاهز.

أرفق الالتزام بالوثائق الثبوتية اللازمة وأرسل للمراقب المالي للتأشير عليه.

المطلب الثاني: إجراءات المراقب المالي

تم توجيه الملف إلى مكتب الصفقات العمومية وعمليات التجهيز على مستوى هيئة المراقبة المالية حيث سلم الى العون المكلف بميزانية الولاية حيث قام بمراقبة و التأكد من وجود جميع الوثائق الخاصة بالصفقة كما ما ورد في المرسوم التنفيذي 11-118 المتضمن الموافقة على النظام الداخلي النموذجي للجنة الصفقات العمومية ، لينتقل بعد ذلك بمراقبة توفر العناصر التالية:

- التأكد من صفة الأمر بالصرف.
- تطابق المبلغ في بطاقة الالتزام من مع مبلغ مقرر التسجيل
- يراقب توفر الاعتمادات اذا كان مخصص مالي.
- مقرر التسجيل و يكون ممضي من طرف الوالي
- يراقب الاجراءات القانونية لمنح الصفقة متمثلة في تقرير تقديمي و الصفقة(رقم الصفقة واسم الصفقة ، صفة المتعاقدين ، تأشيرة لجنة الصفقات العمومية،
- التأكد من صحة التصريح بالنزاهة التصريح بالاكتتاب .
- اتأكد من الكشف الكمي و التقديري (ملحق 06)
- يراقب وجود تأشيرة اللجنة الولائية للصفقات العمومية.

بعد التأكد من صحة جميع الوثائق الثبوتية ، حول مشروع الصفقة إلى رئيس مكتب الصفقات ليراقب العناصر السابقة الذكر للمرة الثانية واستغرقت عملية الرقابة مدة أقصاها 10أيام ، وأخيرا حول المشروع مع جميع الوثائق الثبوتية للمراقب المالي واستغرقت عملية الرقابة مدة أقصاها 10أيام ، اين تم قبول مشروع الصفقة وذلك ب:وضع التأشيرة رقم 137 / 2019 بتاريخ 2019/10/20 والامضاء على: ¹

- وضع التأشيرة والامضاء على بطاقة الالتزام والصفقة .
- وضع الختم على جميع الوثائق الثبوتية.
- التسجيل المحاسبي لبطاقة الالتزام المؤشرة.

حيث قان بإرسال نسخة من مشروع الصفقة ونسخة من بطاقة الالتزام المؤشرتين لمديرية الادارة المحلية، مصلحة التنشيط المحلي مكتب الصفقات والبرامج اين تم اعداد أمر بالخدمة (ملحق رقم 07) قدم لمؤسسة "حمدوني عبد القادر" لمباشرة العمل.

¹ - مقابلة مع المراقب المالي المكلف بالرقابة على مشاريع ميزانية الولاية.

بعد تنفيذ الخدمة كاملة قدم المتعامل الاقتصادي وضعية الأشغال رقم 2019/01 و النهائية (ملحق 08)، وتم إصدار محضر استلام نهائي للخدمة وضع على مستوى مكتب المحاسبة على مستوى مصلحة الميزانيات الذي بدوره قام بإعداد حوالة الدفع تحت رقم 970 بتاريخ 2019/12/17 (ملحق 09) يرسلها مع باقي الملحقات السالفة الذكر إلى أمين الخزينة لدفع مبلغ النفقة.

للإشارة فإن حوالة الدفع تحتوي على العناصر التالية:

- اسم الدائن وهو مؤسسة حمدوني عبد القادر.
- تعيين السنة المالية 2019.
- تعيين الفصل 969، المادة 2370.
- توقيع الأمر بالصرف .
- رقم حساب الدائن بالبنك
- تحديد المبلغ .
- إشعار بالدفع يبين تحويل مبلغ النفقة من حساب الولاية إلى حساب المعني .

المطلب الثالث : إجراءات المحاسب العمومي

بعد استلام أمين الخزينة لحوالة الدفع مكونة من 03 نسخ و الوثائق الثبوتية المرفقة متمثلة في (بطاقة الاستعلامات ، بطاقة صاحب المشروع ، اشعار بالتحويل و الصفقة و وضعية الأشغال) اضافة إلى بطاقة الالتزام المؤشرة من طرف المراقب المالي، قام أمين الخزينة لولاية جيجل بصفته محاسبا عموميا، بالتأكد من صحة الحوالة وكافة الوثائق المرفقة وذلك قبل تنفيذ عملية الدفع بالتأكد من :

- ختم الأمر بالصرف.
- نسخة من الصفقة.
- تأشيرة المراقب المالي.
- اسم المؤسسة المتعاقدة.
- صحة الوثائق ومطابقتها مع ما هو موجود بداخل الحوالة.
- التأكد من وضعية الأشغال مطابقة المبلغ مع مبلغ الالتزام.

بعد التأكد من صحة و مطابقة الوثائق كلف المحاسب العمومي وتحت مسؤوليته بتحويل مبلغ النفقة من حساب الولاية إلى حساب المؤسسة المتعاقدة، بعد ذلك قام بإرسال نسخة زرقاء لمصلحة الميزانيات ممضية من طرف المحاسب العمومي كدليل على اتمام عملية الدفع.

خلاصة الفصل:

من خلال الدراسة التطبيقية ، تم التوصل إلى أن نفقات التجهيز العمومي تكتسي حيزا هاما بميزانية الولاية، حيث يكون هذا النوع من النفقات في شكل مخصصات كما يمكن تحويل بعض من مخصصات نفقات التسيير لنفقات التجهيز والعكس غير صحيح، فهي تكون في شكل رخص برامج وتنفذ عن طريق اعتمادات الدفع السنوية ، حيث تكون مشاريع التجهيز العمومي بالولاية إما ممرضة أي تكون باسم الوزارة وتكون رخصة الدفع مفوضة للوالي الذي يمثل صفة الأمر بالصرف وهناك مشاريع قطاعية باسم الولاية كما في حالة المشروع الذي قمنا بدراسته.

وتلعب الهيئات الرقابية ممثلة في المراقب المالي كرقابة قبلية، دورا فعالا في تنفيذ المشاريع وذلك بعد وضعه للتأشيرة على التزام التسجيل وكذا التزام مشروع الصفقة ، وهذا بعد التأكد من صحة ومطابقة جميع الوثائق والعمليات للقوانين والتشريع المعمول به، ليأتي بعدها دور المحاسب العمومي ممثل بأمين خزينة ولاية جيجل، الذي يقوم بعملية الدفع وتسديد مستحقات المتعامل الاقتصادي وتسوية وضعيته بعد مراقبة جميع الوثائق الثبوتية الدالة على صحة سير و تنفيذ هذا المشروع (النفقة).

الختامة

من خلال هذه الدراسة المتواضعة لموضوع المحاسبة العمومية ودورها في المراقبة على النفقات العمومية بصفة عامة ونفقات التجهيز بصفة خاصة وحاولنا إعطاء رؤية وتحليل للموضوع باعتبار أن الموضوع ذو أهمية بالغة ويتطلب دراسة أكثر، حيث تعتبر المحاسبة العمومية نظام معلومات يعمل على تسجيل واثبات العمليات المالية للدولة وإعداد التقارير والقوائم المالية على نتائج تنفيذ الميزانية العامة التي تحتل مكانة كبيرة في السياسة المالية التي تتبعها الدولة في تسيير مصالحها وتلبية متطلبات مواطنيها، فالميزانية لم يعد ينظر إليها على أنها وثيقة محاسبة التي تظهر فيها جميع تقديرات النفقات والإيرادات الخاصة بالسنة، وإنما هي برنامج لتحقيق أهداف المجتمع وكذلك هي وثيقة تساعد في اتخاذ القرار، كما تعتبر ميزانيات الجماعات المحلية المرآة العاكسة للواقع الاقتصادي والمالي والجماعات المحلية إذ تعكس من خلال ميزانيتها مدى كفاءتها وفعاليتها في ترشيد الإنفاق العام وحسن تسيير الأموال العمومية، ومن جهة أخرى باعتبار أن النفقات العمومية لها أهمية بارزة لتمثيل في إشباع حالات الأفراد ويمكن تقسيم هذه النفقات حسب المشرح الجزائي إلى النفقات التسيير ونفقات الاستثمار، وتعتبر قوانين المحاسبة العمومية ولا سيما القانون 21-90 الإطار المرجعي الذي حدد مجال العمل وإجراءات التسيير الفعالة لتحقيق الأهداف المسطرة والمرجوة .

لا تصبح الميزانية العامة ذات مفعول قانوني إلا بعد اعتمادها من طرف السلطة التشريعية وبعدها تتم عملية التنفيذ الميزانية العامة من طرف الأمر بالصرف والمحاسب العمومي حيث يتدخلان في معظم عمليات الإيرادات والنفقات رغم اختلاف وظائفها فعملهما متكامل، أما المعطيات المحاسبية فمسؤول عنها المحاسب العمومي، وكل هذه العمليات تكون تحت مراقبة المراقب المالي التي تكون الرقابة قبل و أثناء التنفيذ أما فيما يخص الرقابة اللاحقة فهي من اختصاص مجلس المحاسبة و المفتشية العامة للدولة .

❖ اختبار الفرضيات

بناء على ما سبق وفي ضوء ما أشارت إليه دراستنا من خلال دور المحاسبة العمومية في رقابة نفقات التجهيز العمومي التي استهدفت الدراسة اختبار الفرضيات التالية :

✓ **الفرضية الأولى:** صحيح، تعتبر المحاسبة العمومية وسيلة هامة في الرقابة على مختلف النفقات العمومية وذلك نظرا للإجراءات التي تقوم بها. حيث تساهم في الرقابة على النفقات العمومية من خلال التزام النفقات العامة بمبادئ الميزانية العامة وأسسها، والتقييد بمحتواها في التنفيذ تحت رقابة إجراءات أعوان لمكلفين بالمحاسبة العمومية.

❖ **الفرضية الثانية:** تتم عملية الرقابة على نفقات التجهيز من طرف عدة لجان على مستوى الولاية وهذا صحيح، وتتمثل في اللجنة الولائية للصفقات العمومية بوضع تأشيرتها على الصفقة قبل اعلانها، والرقابة الممارسة من طرف هيئات الرقابة المالية كالمراقب المالي في مراقبة الالتزام بالنفقة، وأمين

الخرينة ممثل في المحاسب العمومي كرقابة نهائية قبل اتمام عملية تسديد النفقة. حيث قدمت هذه الأخيرة نتائج مرضية و ذلك من خلال التقليل من الاختلاس و النهب المالي،

❖ نتائج الدراسة

وتوصلنا من خلال هذه الدراسة التي قمنا بها إلى مجموعة من استنتاجات سواء من الجانب النظري أو الجانب التطبيقي :

❖ أولاً : نتائج الجانب النظري

- تعتبر المحاسبة العمومية أداة مهمة من خلال تركيزها على مختلف الأحكام و القوانين التي تبين و تحكم كيفية تنفيذ و مراقبة الميزانيات .
- للمحاسبة العمومية مبادئ خاصة تقوم على أساسها كل القواعد القانونية من طرف الأعوان المكلفون بذلك و هم أعوان المحاسبة العمومية(الأمر بالصرف المراقب المالي المحاسب العمومي) فكل عون مكلف بمجموعة من المهام .
- تعتبر النفقات العامة وسيلة لإشباع الحاجات العامة للأفراد و يتولى تنفيذها شخصين ذوي ادوار منفصلة و لكن متكاملة و هما الأمر بالصرف و المحاسب العمومي .
- تتم الرقابة المالية على نفقات التجهيز إما قبل التنفيذ و تسمى بالرقابة السابقة و تقع بعد التنفيذ و تسمى بالرقابة اللاحقة.
- يحق للمراقب المالي رفض منح تأشير على ملف الالتزام بالنفقة العمومية إذا كانت غير شرعية.

❖ ثانياً : نتائج الجانب التطبيقي

- تتكون ميزانية الولاية من مجموعة من الوثائق تم إعدادها بإتباع مجموعة من الإجراءات .
- تتم إعداد الميزانية الأولية قبل بدء السنة المالية من طرف الولي بمساعدة الأمين العام .
- تكون نفقات التجهيز العمومي في شكل رخص برامج و تتم تنفيذها عن طريق اعتمادات الدفع السنوية.
- يلعب الأمر بالصرف مدير الإدارة المحلية دوراً مهماً في عملية تنفيذ رقابة الميزانية.
- تخضع نفقات التجهيز العمومي للرقابة كل من اللجنة الولائية للصفقات العمومية و هيئة الرقابة المالية.

❖ اقتراحات

- من خلال ما جاء في هذه الدراسة وبناء على النتائج المتوصل إليها تمكنا من إدراج التوصيات التالية :
- تحديد الأولويات والاستراتيجيات القطاعية في إطار توزيع النفقات العمومية حسب الأهمية .
- احترام القوانين المتعلقة بالمحاسبة العمومية كأداة تشريعية لتنظيم إجراءات تنفيذ نفقات التجهيز بجميع مراحلها .
- يجب منح الرقابة المالية مراقبة ملائمة بالإضافة إلى المراقبة الشرعية و عدم ترك الأمر كله للأمر بالصرف وحده و هذا من أجل ضمان الشفافية والعقلانية في تنفيذ النفقات العامة .
- تفعيل أدوات وهيئات الرقابة على نفقات التجهيز ومعايير تقييم أداء البرامج الاتفاقية.

- إقامة دورات وندوات وطنية ودولية لمناقشة موضوع ترشيد نفقات التجهيز والرقابة عليها.

❖ أفاق الدراسة

في الأخير يمكن اعتبار هذا البحث انطلاقة للدراسات و بحوث أخرى مستقبلية لذا نقترح المواضيع التالية :

- إجراءات تنفيذ ورقابة النفقات على مستوى الجماعات المحلية.

- الرقابة المالية وترشيد الإنفاق العام .

قائمة المراجع

1. الكتب

- 1- إبراهيم عبد القدوس مفضل، المحاسبة الحكومية ، جامعة العلوم و التكنولوجيا ، صنعاء 2013.
- أبو منصف ،مدخل للتنظيم الإداري و المالية العامة ، دار المحمدية ، الجزائر .
- 2- أحمد حسن محمد عسري ،اتجاهات العاملين في الإدارة الحكومية ،مكتبة الفكر المملكة العربية السعودية 2009
- 3- أحمد زهير شامية ، أسس المالية العامة ، الطبعة الثانية،دار وائل للنشر، عمان ، 2005
- 4- إسماعيل حسين احمر و،المحاسبة الحكومية،دار المسيرة للنشر والتوزيع ،الأردن،2003
- 5- إسماعيل خليل إسماعيل،نائل حسن عدس،المحاسبة الحكومية،دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ،الأردن،2011،
- 6- الحاج طارق،المالية العامة، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان،2009
- 7- السوي سيفاطمة، المالية العامة موازنة الضرائب بالمؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، 2005
- 8- المصري أحمد محمد، التخطيط و المراقبة الإدارية،مؤسسة شباب الجامعة للنشر والتوزيع،الإسكندرية ، 2007
- 9- بسام عوض عبد الرحيم،الرقابة المالية في النظام الاقتصادي الإسلامي ، دار الحامد ،2010
- 10- بعلي محمد الصغير ،المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع ،عنابة،2003
- 11- بن داود ابراهيم، الرقابة المالية على النفقات المالية، دار الكتاب الحديث، القاهرة ، مصر 2009
- 12- حامد عبد المجيد دراز، المالية العامة ، مركز الإسكندرية للكتاب ، مصر 2000
- 13- حسام أبو علي الحجاوي ، الأصول العلمية و العملية في المحاسبة الحكومية، دار الحامد ، الأردن، 2004
- 14- حسن عواظة، الموازنة العامة بين النفقات و الإيرادات العمومية، دار الطبعة، لبنان،2003
- 15- حسن محمد القاضي ،الإدارة المالية العامة، الأكاديميون للنشر و التوزيع، الأردن،2014
- 16- حشيش عادل احمد، أساسيات المالية العامة، دار المعرفة الجامعية، الاسكندرية 1996
- 17- خالد شحادة الخطيب ، أسس المالية العامة ، الطبعة 2 ،ديوان وائل للنشر ، الأردن ، 2005،.
- 18- خالد شحادة الخطيب ،أسس المالية العامة ، الطبعة3،دار وائل للنشر ، الأردن 2008،.
- 19- خالد شحادة الخطيب ، المحاسبة الحكومية ،، الطبعة 3 ، دار وائل للنشر ،الأردن،2010
- 20- خالد شحادة الخطيب و احمد زهير شامية ،أسس المالية العامة ،الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر،الأردن، 2007
- 21- رائد محمد عبد ربه، مبادئ المحاسبة المالية ،دار يافا العلمية للنشر و التوزيع ،الأردن،2016
- 22- زينب كريم الداودي ، دور الإدارة في إعداد وتنفيذ الموازنة العامة، دار الصفاء ،عمان ، 2013

- 23-سوزي عدلي ناشد، المالية العامة ، منشورات الحلبي الحقوقية ،بيروت،2006
- 24-سيروان عدنان ، مبزرا الزهاوي ، الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة في القانون العراقي ، منشورات الدائرة في مجالس النواب، بغداد 2008
- 25-صفوة النحاس ،ناهد عرنوس ، آليات الاصلاح الاداري وتطوير الخدمات ، دلتا للنشر و التوزيع ، مصر،2017
- 26-عادل أحمد حشيش ،أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية ، القاهرة، 1992
- 27-عادل أحمد حشيش،أساسيات المالية العامة، دار المعرفة الجامعية ،مصر، 1996
- 28-عادل رزق ،إدارة الأزمات المالية العالمية ، مجموعة النيل العربية ، مصر، 2010.
- 29-عبدالباسط علي جاسم الزبيدي ، الموازنة العامة للدولة و الرقابة المالية على تنفيذها ،دار الحامد للنشر والتوزيع،الأردن ،2014
- 30-عبد الرؤوف جابر ، الرقابة المالية و المراقب المالي ، دار النهضة العربية ،لبنان ، 2004
- 31-عبد الغفور إبراهيم،احمد مبادئ الاقتصاد و المالية العامة، دار زهران للنشر و التوزيع، الأردن ، 2013
- 32-علي محمد خليل ، المالية العامة ، دار زهران للنشر و التوزيع ، عمان ، 1999
- 33-فليح العلي عادل ،المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، دار الحامد للنشر،عمان،2007
- 34-أكرم إبراهيم حماد،المحاسبة الحكومية و تطبيقاتها،دار المنهل للنشر والتوزيع، الأردن،2009
- 35-لعمارة جمال، منهجية الميزانية العامة للدولة في الجزائر، دار الفجر للنشر والتوزيع، الجزائر،2004
- 36-محمد الفاتح محمود بشير المغربي،الرقابة الإدارية،الأكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي، السودان ،2020،
- 37-محمد الفاتح محمود بشير المغربي،حوكمة الشركات، الأكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي، السودان،2020
- 38-محمد خير العكام ، الرقابة المالية ، الجامعة الافتراضية ،سوريا ، 2017
- 39-محمد طاقة ،اقتصاديات المالية العامة ،، الطبعة الثانية ،دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان2007
- 40-محمد فاضل مسعد و آخرون ،المحاسبة الحكومية ،مكتبة المجمع العربي للنشر و التوزيع،الأردن 2009
- 41-مؤيد عبد الرحمان الدوري ، إدارة الموازنة العامة، دار زهران للنشر،، عمان ،1999
- 42-نواف محمدعباس الرماحي، المحاسبة الحكومية، دار صفاء للنشر و التوزيع ،عمان، 2009.
- 43-يساعد علي،المالية العامة، الطبعة الثانية، المعهد الوطني للمالية، اليمن،1992
- 44-يونس البطريق وآخرون، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية ، مصر،2001

❖ المقالات العلمية

- 1- ذباح طارق، الإطار القانوني و التنظيمي لتحضير ميزانية الدولة للتجهيز في الجزائر، مجلة العلوم القانونية و الاجتماعية المجلد السادس، العدد 02، جامعة زيان عاشور الجلفة 2021
- 2- يوسف جيلا لي الإطار التنظيمي والميزانياتي لتسيير وتنفيذ نفقات التجهيز مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية و الإنسانية المجلد 11 ،العدد 02 ،جامعة حسيبة بن بوعليبالشلف، الجزائر،

❖ الرسائل الجامعية

- 1- بلجل رشيدة، مساهمة الرقابة المالية في تنفيذ عمليات ميزانية التجهيز ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2019/2018
- 2- بن بيا محمد، واقع المحاسبة العمومية في المؤسسة العمومية ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، جامعة أحمد دراية، أدرار 2017
- 3- جعفري نسرين، الرقابة المالية على تنفيذ النفقات العامة، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم التسيير تخصص مالية و تأمينات و تسيير المخاطر، جامعة أم البواقي 2016،
- 4- الحمدوعزالاسلام و بلبالي عبد الله، دور الرقابة المالية في ترشيد نفقات التجهيز، مذكرة ماستر كلية العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، جامعة احمد دراية ،ادرار، 2018
- 5- حمادي كريمة، دور المحاسبة العمومية في مراقبة و ترشيد الإيرادات والنفقات، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبة ، جامعة ألكلي محند أولحاج ، البويرة، 2019
- 6- زهير شلال ، أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه ، جامعة أمجد بوقرة ، بومرداس 2013.
- 7- سارة غرباوي ،بن عمار عبد القادر ، الرقابة المالية على الأجهزة الحكومية ، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية و العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير تخصص مراقبة التسيير ، المدرسة العليا للتجارة ، 2016
- 8- سعيد سارة، الرقابة المالية على النفقات العمومية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في الحقوق، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، 2018.
- 9- شراك رابح و شراك زهير، مذكرة ماستر ،الرقابة على تنفيذ نفقات المؤسسات العمومية الاستشفائية و ترشيدها ،جامعة زيان عاشور الجلفة 2018،
- 10- لطفي فاروق زلاسي، دور الرقابة المالية في تسيير وترشيد النفقات العمومية، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي ميدان العلوم الاقتصادية تخصص إقتصاد عمومي وتسيير المؤسسات ، جامعة الشهيد لخضر بالوادي ، 2015/2014،

11- هطال رفيق، قاسم مراد، الرقابة على النفقات العمومية ، مذكرة لنيل شهادة ماستر في القانون، جامعة آكلي محند اولحاج ، البويرة ، 2018

❖ القوانين و المراسيم

1- القانون رقم 21_90 المؤرخ في 15 اوت 1990 و المتعلق بالمحاسبة العمومية الجريدة الرسمية رقم 35.

2- القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المعدل و المتمم و المتعلق بقوانين المالية ، الجريدة الرسمية ، رقم 28.

3- المرسوم التنفيذي رقم 91-313 مؤرخ في 07 سبتمبر 1991 ، يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف المحاسبين العموميين وكيفياتها ومحتواها . الجريدة الرسمية ، عدد 43.

4- المرسوم التنفيذي رقم 414/92 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992، المتعلق بالمراقبة السابقة التي يلتزم بها المراقب المالي.

5- القانون 01/93 المؤرخ في 19 يناير 1993 والمتضمن قانون المالية لسنة 1993.

6- المراسيم التنفيذية رقم 91 - 91،311 - 91،312 - 91،313 - 314 المؤرخة في 07/09/1991 الجريدة الرسمية الديمقراطية الشعبية بتاريخ 18/09/1991 العدد 43.

7- المرسوم التنفيذي رقم 11-381، مؤرخ في 21 نوفمبر 2011، متعلق بمصلحة المراقبة المالية ، جريدة رسمية ، عدد 64،

8- المرسوم الرئاسي رقم 15-247 مؤرخ في 16 سبتمبر 2015 يتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتوقيضات المرفق العام ، الجريدة الرسمية ، عدد 50،

9- الأمر رقم 95-20 مؤرخ في 17 يونيو 1995 يتعلق بمجلس المحاسبة ، ج ر ، عدد 39 ، 1995

10- المرسوم 10-02 مؤرخ في 26 غشت 2010، يعدل و يتم المر رقم 95-20 المؤرخ في 17 يوليو سنة 1995، المتعلق بمجلس المحاسبة ، ج ر ، عدد 50

11- المرسوم التنفيذي رقم 98-227 المؤرخ في 13 يوليو 1998 ، يتعلق بنفقات الدولة للتجهيز الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 51 ، .

12- القانون رقم 16-01 المؤرخ في 06 مارس 2016 ، يتضمن التعديل الدستوري ، ج ر ، عدد 14

❖ المطبوعات البيداغوجية

1. الزين منصوري ، محاضرات حول المحاسبة العمومية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة البليدة، الجزائر

2. علي زغدود ، المالية العامة ديوان المطبوعات الجامعية
3. معيوف أحمد، محاضرات في المالية العامة، جامعة امجد بوقرة، بومرداس، 2017

❖ المقابلات و الوثائق الداخلية

1. مقابلة مع السيد الياس عقبي ، رئيس مكتب ميزانية الولاية
2. مقابلة مع السيد باديس عجمي ، موظف بهيئة المراقبة المالية
3. مقابلة مع السيد بوكريش يوسف ، محاسب عمومي بخزينة الولاية
4. مقابلة مع السيد نبيل ولطاف رئيس مصلحة الميزانيات و الأملاك بالولاية.
5. الوثائق الإدارية بمديرية الإدارة المحلية

❖ الكتب باللغة الاجنبية

1. ALI BISSAAD, **droit de comptabilité politique**, édition houma, Alger, 2004 ;

❖ المواقع الالكترونية

1. [-https://www.cours-examens.or](https://www.cours-examens.or)

2. [https : //repository.najah.edu](https://repository.najah.edu)

ملخص:

عالجت هذه الدراسة مساهمة المحاسبة العمومية في الرقابة على نفقات التجهيز مع القيام بدراسة ميدانية بمؤسسة ولاية جيجل، ولتحقيق ذلك قسمت المذكرة إلى جانب نظري وآخر تطبيقي، حيث تناولنا في الجانب النظري المفاهيم الأساسية المتعمقة بكل من المحاسبة العمومية و النفقات العمومية والميزانية العامة، أما الجانب التطبيقي فكان عبارة عن إسقاط للجانب النظري على الواقع الميداني .

أهم ما خلصنا إليه من خلال تناولنا للموضوع هو دور أعوان المحاسبة العمومية المتمثلين في الأمر بالصرف و المحاسب العمومي في تنفيذ نفقات التجهيز العمومي و الرقابة عليها من طرف المراقب المالي لغرض تحقيق أكبر استفادة ممكنة من إنفاقها و هذا ما تبينه النتائج المقبولة لأجهزة الرقابة المالية في التأشير على التزام النفقة، من خلال مطابقة الأعمال ذات الأثر المالي للنصوص و القوانين سارية المفعول .

وقد اتبعنا في دراستنا المنهج الوصفي الذي يدرس الجزء ليعمم النتائج و قد تم معالجة الدراسة من خلال :

دراسة ميدانية : قمنا بدراسة حالة مؤسسة ولاية جيجل ممثلة في مدير الإدارة المحلية بصفته الأمر بالصرف الذي يقوم بدوره في تنفيذ نفقات التجهيز و المراقب المالي من خلال رقابة ملائمة و تحسين جودة التجهيز العمومي عبر منحه التأشير على تنفيذ المشاريع، و المحاسب العمومي الذي يتولى عملية تسديد النفقة.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة العمومية، الميزانية العامة، النفقات العامة ، نفقات التجهيز ، الرقابة المالية .

Résumé

Cette étude a porté sur la contribution de la comptabilité publique à la maîtrise des dépenses de traitement avec une étude de terrain à l'institution étatique de Jijel. Il s'agissait d'une projection, et non du côté théorique, sur la réalité du terrain.

La chose la plus importante que nous ayons conclue en abordant le sujet est le rôle des agents comptables publics représentés dans l'ordre des décaissements et du comptable public dans l'exécution des dépenses publiques d'équipement et leur contrôle par le contrôleur financier en vue d'atteindre le plus grand le bénéfice éventuel de leurs dépenses. Indiquant l'engagement de pension alimentaire, en faisant correspondre les travaux à impact financier aux textes et lois en vigueur.

Dans notre étude, nous avons suivi l'approche descriptive, qui étudie la partie pour généraliser les résultats

Une étude de terrain : Nous avons étudié le cas de l'institution étatique de Jijel représentée par le directeur de l'administration locale en sa qualité de commandant des décaissements, qui joue son rôle dans l'exécution des frais de traitement et le contrôleur financier par un contrôle approprié et l'amélioration de la qualité des l'équipement public en lui accordant un visa pour mettre en œuvre des projets, et le comptable public qui entreprend le processus de paiement de la pension alimentaire.

Les mots clés : La comptabilité publique, le budget général, les dépenses publiques, dépenses d'équipement et le contrôle financier

