

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة البليدة 02

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم القانون العام

**المحاسبة العمومية للأجهزة الإدارية
وطرق رقابتها**

أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في الحقوق
تخصص إدارة ومالية

إشراف الأستاذ
د / محفوظ برحمان

إعداد الطالب:
أبوبكر الصديق بن يحي

السنة الجامعية 2019/2018

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة البليدة 02

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم القانون العام

المحاسبة العمومية للأجهزة الإدارية وطرق رقابتها

أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في الحقوق

تخصص إدارة ومالية

إعداد الطالب:

أبوبكر الصديق بن يحي

لجنة المناقشة

رئيسا	جامعة البليدة 2	أستاذ	دغبار رضا
مشرفا ومقررا	جامعة البليدة 2	أستاذ	برحماني محفوظ
عضوا مناقشا	جامعة البليدة 2	أستاذ محاضر "أ"	كرنيش بغداد
عضوا مناقشا	جامعة الجلفة	أستاذة محاضرة "أ"	فيرم فاطمة الزهراء
عضوا مناقشا	جامعة المسيلة	أستاذ محاضر "أ"	خضري حمزة
عضوا مناقشا	جامعة تيبازة	أستاذة محاضرة "أ"	ايرين نوال

السنة الجامعية 2018/2019

شكر وتقدير

عملا بقوله صلى الله عليه وسلم : (لا يشكر الله من لا يشكر الناس) رواه أحمد :
أتقدم بأسمى عبارات التقدير والشكر إلى الأستاذ الدكتور برحماني محفوظ، الذي لم
يبخل علي بنصائحه وتوجيهاته القيمة التي أسداها لي طوال فترة إنجاز هذا العمل.
والشكر موصول إلى الطاقم العلمي والإداري لكلية الحقوق والعلوم السياسية بجامعة
البليدة على كل ما قدموه لي طيلة مساري في الدراسات العليا.
كما ندعو الله أن يبارك لنا في هذا العمل وأن يجعله خالصا لوجهه الكريم

أبوبكر الصديق بن يحي

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي هذا إلى:

الوالدين الكريمين: بن يحي مفتاح وفاطنة

إخوتي وأخواتي: ناصر، سماعيل، عبد الحافظ، محمود أيوب، فاطمة الزهراء،

هاجر

زوجتي الغالية

إلى كل باحث في إطار سبيل العلم

أبو بكر الصديق بن يحي

ملخص

تلعب المحاسبة العمومية دور هام والمتمثل في استخدام الأموال العمومية لأغراض المخصصة لها لدى الأجهزة الإدارية ومؤسسات الدولة بمختلف أنواعها، أن تكون مرخصة من طرف السلطة التشريعية وتنفيذها لا يتم إلا مع التسيير الحسن وترشيد الاستعمال، حيث تلعب المحاسبة العمومية دورا كبيرا في كشف الاستغلال للهيئات والمؤسسات العمومية والتلاعب بالاعتمادات المالية في المسار الغير مخصص لها، لذا استوجب ضرورة وجود رقابة مواكبة لجميع مراحل صرف النفقات وتحصيل الإيرادات وتعمل هذه الأخيرة على التحقق من استخدام الأموال إلى جانب ردع كل من قام أو حاول التلاعب بالأموال العمومية، والرقابة المالية مقترنة بوجود المال العام ومستمرة ودائمة بدوام إنفاقه وتحصيله، ونظر لحساسية الأموال العمومية فإن جميع الأحكام القانونية والتنظيمية تجبر أعوان المحاسبة العمومية بالرقابة على تنفيذ العمليات من جهة من أجل الحفاظ على الأموال العمومية وحسن تسييرها ومن جهة أخرى من أجل حماية الأعوان أنفسهم الذين يمكن أن تترب عليهم مسؤوليات ضخمة وخطيرة إذا أهملوا هذه الرقابة فتسببوا في إهمال إيراد أو وقوع عجز في الميزانية، تتناول رقابة تنفيذ كلا من الإيرادات والنفقات، وقد تضم هنا الرقابة بما يسمى بالرقابة الداخلية حيث، يراقب الوزير المختص أو من يفوضه حق الاطلاع على جميع العمليات والخطوات المالية في وزارته وإقرار المصروفات في الحدود التي تقرها وزارة المالية، وتشمل أيضا رقابة خارجية تقوم بها وزارة المالية من خلال أجهزتها المالية المختلفة بما فيها جهاز التفتيش المالي، وتتضمن هذه الرقابة مراقبة عقد النفقات وتوفير الاعتمادات اللازمة لذلك ومراقبة الصرف، تتولى وزارة المالية الرقابة الإدارية على تنفيذ الميزانية، حيث يقوم الرؤساء من الحكومة بمراقبة مرؤوسيههم وكذلك مراقبة موظفي وزارة المالية عن طريق المراقبين الماليين ومديري الحسابات على عمليات المصروفات التي يأمر بدفعها المختصون.

قائمة المحتويات

الشكر

الإهداء

ملخص

قائمة المحتويات

12	مقدمة
	الباب الأول: المحاسبة العمومية كأداة تسيير للأجهزة الإدارية.....
22	الباب الأول: المحاسبة العمومية كأداة تسيير للأجهزة الإدارية
	الفصل الأول: الإطار القانوني للمحاسبة العمومية وعلاقتها بالأجهزة الإدارية
24	الفصل الأول: الإطار القانوني للمحاسبة العمومية وعلاقتها بالأجهزة الإدارية
26	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية
26	المطلب الأول: مفهوم المحاسبة العمومية
26	الفرع الأول: تعريف المحاسبة العمومية
27	أولا: التعريفات الفقهية
28	ثانيا: التعريفات التشريعية
30	ثالثا: التعريفات العضوية
30	الفرع الثاني: مبادئ المحاسبة العمومية
31	أولا: مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي
33	ثانيا : الاستثناءات الواردة على مبدأ الفصل
36	المطلب الثاني: المنظومة القانونية للمحاسبة العمومية
36	الفرع الأول: النصوص القانونية الاستعمارية المتعلقة بالمحاسبة العمومية
38	أولا : نظام المالية العمومية قبل الاستقلال
43	ثانيا : نظام المالية العمومية غداة الاستقلال
46	الفرع الثاني : النصوص التشريعية و التنظيمية للمحاسبة العمومية في الجزائر
47	أولا : فترة قبل صدور قانون المحاسبة العمومية (قبل دستور 1989)

53	.....	ثانيا : فترة صدور قانون المحاسبة العمومية (بعد دستور 1989)
58	.....	المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للأجهزة الإدارية
58	.....	المطلب الأول: مفهوم الأجهزة الإدارية
59	.....	الفرع الأول : معايير تعريف الأجهزة الإدارية
59	.....	أولا : الإدارة علم
61	.....	ثانيا: الإدارة فن
63	.....	ثالثا: الإدارة احترام
65	.....	الفرع الثاني: نشاط الأجهزة الإدارية وخصائصه
66	.....	أولا : طبيعة النشاط الأجهزة الإدارية
68	.....	ثانيا : خصائص نشاط الأجهزة الإدارية
70	.....	المطلب الثاني: وظيفة التنظيم ودورها في نجاح عمل الأجهزة الإدارية
71	.....	الفرع الأول: الإطار المفاهيمي للتنظيم
71	.....	أولا: مفهوم التنظيم الإداري
76	.....	ثانيا: أنواع التنظيم الإداري " التقسيمات"
81	.....	الفرع الثاني: فعالية استراتيجية التنظيم الإداري
81	.....	أولا: عناصر استراتيجية التنظيم
91	.....	ثانيا : مبادئ التنظيم الفعال
.....	.....	الفصل الثاني: الإطار التقني للمحاسبة العمومية في تسيير الأجهزة الإدارية
104	.....	الفصل الثاني: الإطار التقني للمحاسبة العمومية في تسيير الأجهزة الإدارية
105	.....	المبحث الأول : واقع نظام المحاسبة العمومية في الادارة الجزائرية
105	.....	المطلب الأول: الأعوان المكلفين بالمحاسبة العمومية
105	.....	الفرع الأول : الآمرون بالصرف
107	.....	أولا: تصنيف الآمرين بالصرف:
110	.....	ثانيا : مسؤولية الآمرين بالصرف
116	.....	الفرع الثاني : المحاسب العمومي
117	.....	أولا: أصناف المحاسب العمومي

119	ثانيا : مهام ومسؤولية المحاسب العمومي.....
125	المطلب الثاني : الهيئة الفاعلة في المحاسبة العمومية.....
125	الفرع الأول : وزارة المالية.....
134	الفرع الثاني : الخزينة العمومية.....
135	أولا : مفهوم الخزينة العمومية.....
140	ثانيا: الحسابات الخاصة بالخزينة.....
144	المبحث الثاني: الآليات القانونية لإصلاح المحاسبة العمومية في الإدارة الجزائرية.....
144	المطلب الأول: واقع الإصلاح الإداري والمحاسبي في النظام المالي الجزائر.....
145	الفرع الأول: آليات الإصلاح ذات الزمن القريب.....
146	أولا: الشفافية.....
146	ثانيا: المشاركة.....
148	ثالثا: المساءلة.....
149	الفرع الثاني: آليات الإصلاح ذات المدى البعيد.....
149	أولا: محور الإصلاح الإداري.....
150	ثانيا: محور الإصلاح المالي.....
150	ثالثا: محور الإصلاح المؤسسي.....
150	رابعا: محور التوعية الثقافية والمجتمعية.....
151	خامسا: محور الإصلاح الهيكلي.....
151	المطلب الثاني: استراتيجة عصرنة الإطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية.....
152	الفرع الأول: مشروع تطوير نظام المحاسبة العمومية.....
154	أولا: مراحل تنفيذ مشروع إصلاح المحاسبة العمومية.....
156	ثانيا: الدراسات التي مست عملية تطوير نظام المحاسبة العمومية.....
161	الفرع الثاني: تبني المعايير المحاسبية الدولية لتسيير الأجهزة الإدارية.....
162	أولا: مفهوم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.....
162	ثانيا: متطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام:.....
166	خلاصة الباب الأول:.....

.....	الباب الثاني: المحاسبة العمومية كأداة مراقبة للأجهزة الإدارية	168
.....	الباب الثاني: المحاسبة العمومية كأداة مراقبة للأجهزة الإدارية	168
.....	الفصل الثالث: الرقابة الذاتية لهيئات المحاسبة العمومية	171
.....	الفصل الثالث: الرقابة الذاتية لهيئات المحاسبة العمومية	171
.....	المبحث الأول: المراقب المالي كجهة رقابة قبلية	172
.....	المطلب الأول: المركز القانوني للمراقب المالي	172
.....	الفرع الأول: التعيين والمسؤولية	173
.....	أولاً: صلاحيات وزير المالية في تعيين المراقب المالي	174
.....	ثانياً: تحديد المسؤولية المراقب المالي	175
.....	الفرع الثاني: صلاحيات ومهام المراقب المالي	179
.....	أولاً: صلاحيات واسعة ومتكررة	179
.....	المطلب الثاني: عمليات المراقب المالي وتقييمها	186
.....	الفرع الأول: العمليات التي تستوجب رقابة المراقب المالي	187
.....	أولاً: الميزانية العامة للدولة	188
.....	ثانياً: الميزانية اللامركزية	190
.....	ثالثاً: الحسابات الخاصة بالخزينة	191
.....	الفرع الثاني: مميزات رقابة المراقب المالي	192
.....	أولاً: مزايا الرقابة السابقة	193
.....	ثانياً: عيوب الرقابة السابقة	194
.....	المبحث الثاني: مفتشيتي للمالية والمحاسبة كجهة رقابة بعدية	196
.....	المطلب الأول: المفتشية العامة للمالية	197
.....	الفرع الأول: رقابة مفتشية العامة للمالية	197
.....	أولاً: صلاحيات المفتشية العامة للمالية	198
.....	ثانياً: كيفية رقابة المفتشية العامة للمالية	201
.....	الفرع الثاني: مهام المفتشية العامة للمالية	206
.....	أولاً: الرقابة والتفتيش الذي يتم على التسيير المالي والمحاسبي	207

208	ثانيا :الدراسة والخبرة.....
209	المطلب الثاني: تقدير أداء المفتشية العامة للمالية.....
210	الفرع الأول: تقدير مجال وصلاحيات المفتشية العامة للمالية.....
210	أولا: نقص صلاحيات المفتشية العامة للمالية مقارنة بمجال تدخلها الواسع.....
212	ثانيا: غموض النصوص القانوني المنظمة لصلاحيات المفتشية العامة للمالية.....
214	ثالثا: تلاشي تطبيق مبدأ الفجائية أثناء عملية التفتيش.....
215	الفرع الثاني: تقدير القيمة القانونية لتقارير المفتشية العامة للمالية.....
215	أولا: عوائق في مجال تسليط العقوبات.....
216	ثانيا: عوائق على مستوى اتخاذ القرارات.....
217	المطلب الثالث: مفتشية مصالح المحاسبة.....
218	الفرع الأول: تنظيم مفتشية مصالح المحاسبة.....
218	الفرع الثاني: اختصاصات مفتشية مصالح المحاسبة.....
.....	الفصل الرابع: الرقابة المالية المستقلة على الأجهزة الإدارية.....
222	الفصل الرابع: الرقابة المالية المستقلة على الأجهزة الإدارية.....
223	المبحث الأول: الرقابة القضائية على الأجهزة الإدارية (مجلس المحاسبة).....
223	المطلب الأول: الطبيعة القانونية لمجلس المحاسبة.....
224	الفرع الأول: إبراز طبيعة مجلس المحاسبة.....
225	أولا: هيئة ذات صلاحية قضائية وإدارية.....
227	ثانيا: هيئة ذات طبيعة قضائية من حيث التنظيم.....
227	الفرع الثاني: مجلس المحاسبة في ظل التعددية.....
228	أولا: مرحلة القانون 90-32 هيئة إدارية بصلاحيات محدودة.....
231	ثانيا: مرحلة تطبيق الأمر 950-20 هيئة قضائية بصلاحيات شاملة.....
233	المطلب الثاني: الإجراءات الرقابية لمجلس المحاسبة.....
233	الفرع الأول: رقابة نوعية التسيير.....
235	أولا: مفهوم رقابة نوعية التسيير.....
236	ثانيا: إجراءات رقابة نوعية التسيير.....

238	.....	ثالثا: النتائج المترتبة عن رقابة نوعية التسيير
242	.....	الفرع الثاني: رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية
243	.....	أولا: الأخطاء والمخالفات المعاقب عليها
247	.....	ثانيا: إجراءات التحقيق وتوقيع الجزاءات
250	.....	المبحث الثاني الرقابة السياسية على الأجهزة الإدارية (التشريعية)
251	.....	المطلب الأول: مناقشة مشروع قانون المالية
252	.....	الفرع الأول: دراسة مشروع قانون المالية على مستوى لجنة المالية والميزانية
256	.....	الفرع الثاني: تقييم الرقابة السابقة على مشروع قانون المالية
256	.....	أولا: مزايا الرقابة السابقة
258	.....	ثانيا: عيوب الرقابة السابقة
260	.....	المطلب الثاني: المرحلة النهائية لاعتماد مشروع قانون المالية
261	.....	الفرع الأول: مناقشة وتعديل مشروع الميزانية العامة
262	.....	أولا: مدى سلطة التعديل:
263	.....	ثانيا: شروط التعديل ومناقشته:
264	.....	الفرع الثاني: تصويت المجلس الشعبي الوطني على مشروع الميزانية:
266	.....	أولا: التقرير التكميلي لمشروع الميزانية:
268	.....	ثانيا: إجراءات التصويت:
269	.....	ثالثا: مصادقة مجلس الأمة على مشروع الميزانية
270	.....	رابعا: مرحلة المناقشة النهائية:
271	.....	خامسا: الرقابة البرلمانية عن طريق قانون ضبط الميزانية
277	.....	خلاصة الباب الثاني:
278	.....	خاتمة
282	.....	قائمة المراجع
297	.....	Résumé

مقدمة

إن المالية العامة للدولة المعاصرة هي الشريان الحيوي الذي يغذي وينظم جهود ووظائف الدولة وأهداف سياستها وإستراتيجيتها وبرامجها العامة، وكذا مخططاتها الوطنية في كافة المجالات الاقتصادية، الاجتماعية، السياسية، الأمنية والعسكرية على المستويين الداخلي والخارجي؛ إذ أننا لا يمكن أن ننكر الأهمية التي تكتسبها مالية الدولة في تحقيق ذلك، فالمهام المنوط بها والدور المرجو أن تلعبه إلى جانب آليات وأدوات السياسة الاقتصادية الأخرى يجعلها تحتل مرتبة مهمة في قائمة أدوات التعديل الاقتصادي.

والمالية العامة هي الوسيلة التي يمكن من خلالها التكفل بتوفير متطلبات تأمين الخدمات العامة لمواطني الدولة في كل الظروف والأحوال، وبصورة منظمة، مخططة وفعالة، كما أنها تضمن إيجاد الوسائل المختلفة -البشرية، المادية، الفنية، التكنولوجية والعلمية- لتنفيذ وإنجاز أهداف ومحاور المشاريع والبرامج والسياسات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والعسكرية والأمنية اللازمة لرفاهية المجتمع ولقوة الدولة وتطورها نحو آفاق واعدة.

ويتم إعداد كتل الإيرادات والنفقات بصورة منظمة في إطار الميزانية العامة للدولة؛ فتطور مفهوم الميزانية العامة جعل منها المرآة العاكسة لمختلف السياسات الاقتصادية والاجتماعية والمالية للدولة. هذا وتعتبر الضريبة من أقدم وأهم المصادر المالية للدولة نظرا لضخامة الأموال التي توفرها للخرينة العامة، وقد تزايدت أهميتها بتزايد حصتها في هيكل الإيرادات العامة، وكذا الدور الكبير الذي تلعبه في مجال تحقيق أهداف الدولة السياسية، المالية والتنمية. ومن ضخامة آثارها على مختلف مستويات القطاع الإنتاجية والاستهلاكية والتوزيعية، ومع التطور الذي عرفته الدولة من اقتصاد اشتراكي إلى اقتصاد السوق؛ فقد احتلت الضريبة حيزا كبيرا من الدراسات المالية؛ حيث أصبحت موضوع اهتمام رجال الفكر المالي سعيا منهم لإيجاد حلول للأزمات المالية، كما أصبحت أداة

من أدوات السياسة المالية للدولة التي تؤثر بشكل مباشر على اقتصادها، ولأهميتها أعطى المشرع الجزائري جميع الصلاحيات المتاحة للسلطتين التنفيذية والتشريعية باعتبارهما ممثلين لأفراد المجتمع مسؤولية الإعداد والتنفيذ والإقرار والرقابة.

لا يختلف اثنان، أن الدولة -وفي سعيها للبقاء والحفاظ على كيانها - يجب عليها الالتزام بتوفير حاجيات مواطنيها، ولا يتأتى هذا إلا بضمان سير جيد وديمومة لمختلف المرافق العامة التي تضمن وجود هذه الخدمات والحاجيات، خاصة بعد التحول الذي عرفته الدولة، وتغير دورها التقليدي من "دولة حارسة" مهامها حفظ الأمن والسلم داخليا وخارجيا وإقامة العدل وجباية الأموال، إلى "دولة متدخلة" في كل مناحي الحياة، ومع مرور الزمن وكبر حجم الدول وتطورها وتشعب هذه المصالح وتداخلها وتطور هذه الحاجيات وزيادتها كما ونوعا، ازداد الإنفاق بشكل كبير، أفضى ذلك كله إلى وجوب إيجاد آليات وميكانيزمات كفيلة بتنظيم هذا الإنفاق العام وتوجيهه حسب الدور المراد له أن يؤديه، بل أصبحت الدولة -قبل ذلك- مرغمة أن تجد مصادر تمويلية لهذا الإنفاق، متبعة في ذلك كل الطرق المتاحة منطقا وقانونا، لتوفير إيرادات كافية من شأنها مجابهة هذا الإنفاق العام والتقيد بهذا الالتزام، لكنها بين هذا وذاك (توفير الإيرادات، نفقات عامة) تدعو الحكمة، بل الضرورة إلى إيجاد توازن وتكافؤ، يضمن التوفيق بين ما يتم تحصيله من إيرادات، دون مبالغة ترهق كاهل العامة، و بين ما يتم صرفه وإنفاقه دون تقتير شديد أو إسراف أو تبذير، من خلال الوصول إلى إقامة نظام محاسبي عمومي محكم و متكامل، يضمن الحفاظ على المال العام في إطار من الشفافية والعدالة في إنفاقه وتوجيهه وفق الطرق و السبل التي تضمن تنمية مستدامة واستقرارا اقتصاديا واجتماعيا يحقق الأهداف المسطرة وفق نظام محاسبة عمومية بآليات وتقنيات متناسقة .

والجزائر كغيرها من الدول لم تحد عن هذا السبيل، إلا أن المنهج يختلف والظروف السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي تعاقبت على البلاد تتمايز، فبعيد

خروجها من استعمار دام طويلا، وما خلفه من تركة ثقيلة وصعبة على جميع الأصعدة خاصة في جانبها التشريعي والتسييري وخروج الكادر الإداري، والذي كان في عمومه أجنبيا، كانت الحاجة تفرض نفسها على القائمين على شؤون البلد آنذاك، ضرورة الإبقاء على التشريع الفرنسي والعمل بأحكامه، إلا ما تعارض منه مع السيادة الوطنية ومبادئ ثورة التحرير؛ فصدر المرسوم: **62—157** المؤرخ في: **31** ديسمبر **1962** وكان العمل بالنظام المحاسبي الفرنسي بدءا بالمخطط المحاسبي الفرنسي **PCG** الذي يركز أكثر على المحاسبة العامة (محاسبة المؤسسات الاقتصادية) وليست المحاسبة العمومية المتعلقة بمالية الدولة، إلا أن المحاولات كانت حثيثة للوصول إلى إقامة نظام محاسبي عمومي مستقل يراعي الظروف والمعطيات وتقاليد الدولة وخصوصياتها، فكانت أولى المبادرات من خلال صدور المرسوم : **65 - 259** بتاريخ **1965/10/14** الذي يحدد التزامات الأمرين بالصرف ويبين مسؤوليات المحاسبين العموميين، حيث كان للمنهج الاقتصادي الاشتراكي دوره في التأثير على هذه المحاولات، إلى غاية التأسيس الرسمي للمجلس الأعلى للمحاسبة سنة **1972**، و أوكلت مهمة إنجاز مخطط محاسبي وطني **PCN** إلى وزارة المالية ، والذي لم ير النور إلا سنة **1975** بالأمر: **75—35** بتاريخ: **1975/04/29**، فكان النقص جليا في ميدان التشريع المحاسبي بصفة عامة إلى غاية **1984/07/07** بصدر القانون : **84 - 17** المتعلق بقوانين المالية، و الذي يعد بحق النواة الأولى لإقامة نظام محاسبة عمومية من شأنه تسيير أموال الدولة بطرق سليمة، إلا أن هذا القانون بقي يشوبه الكثير من القصور من حيث تبيان مختلف الإيرادات والنفقات العامة للدولة دون الإشارة إلى الكيفيات والمراحل الواجب اتباعها عند التحصيل أو التنفيذ، وكان لزوما الانتظار إلى أواخر الثمانينات والأزمة التي عرفت الجزائر، والتي غيرت جذريا الكثير من المجالات كان أبرزها التوجه الاقتصادي الجديد بانتهاج نظام اقتصاد السوق الأمر الذي تطلب ترسانة من القوانين كان أولها القانون: **88-01** المؤرخ

في: 12/01/1988، المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية والاقتصادية، ليليه التعديل الدستوري لسنة 1989 الذي جاء في معظمه بالجديد وليؤسس لجمهورية ثانية، ولأن النظام الاقتصادي الجديد المنتهج يمس في جوهره المال العام، فكل هذه المتغيرات الجذرية أوجبت إرادة سياسية حقيقية للتفكير في رسم نظام محاسبة عمومية جاد يكفل الحفاظ على الثروة الوطنية وتوزيعها توزيعاً عقلانياً عادلاً ؛ فكانت باكورة هذه الجهود صدور القانون: 90-21 المؤرخ في: 24 محرم 1411 الموافق لـ: 15 أوت 1990 المتعلق بقانون المحاسبة العمومية، والذي جاء في مادته الأولى أن مجموع الأحكام والقواعد القانونية والتقنية المطبقة على تنفيذ ميزانية مختلف هيئات الدولة ومؤسساتها العمومية وبيان عملياتها المالية وعرض حساباتها ومراقبة شرعية تنفيذها وتحديد مسؤوليات القائمين على مختلف مراحل هذا التنفيذ، والذي يهدف في جوهر قواعده إلى إيجاد طرق وآليات تضمن تحقيق الاعتمادات المالية المرصودة في الميزانية العامة للدولة لأهدافها التنموية وحماية المال العام من كل أشكال التلاعبات، وتؤسس لتسيير رشيد لمختلف الهيئات العمومية، ومعرفة مركزها وذمتها المالية في أي وقت، وتقدير ما يصرف من إيرادات مقابل ما يجنى من إيرادات، وتحديد نتائجها في مدة زمنية معينة غالباً ما تكون سنة مدنية (من: 01/01 إلى 31/12)؛ لتمكن من استغلال معطياتها في محاسبة وطنية متكاملة تسهم في رسم السياسة العامة الاقتصادية للبلد، ولتفرض على الأعوان المنفذين للميزانية الانضباط اللازم والرادع الواقعي لترجمة الأرقام إلى أهداف ملموسة تجنى ثمارها في الآجال المحددة.

إن الرقابة المالية لا تختلف عن غيرها من صور الرقابة الأخرى للنشاط الإداري؛ حيث تحتوي على عدة جوانب تتميز عن غيرها من الصور المتعددة للرقابة، فالإدارة العامة هي التي تهدف إلى حماية المالية العامة إيراداً وإنفاقاً، ورقابة المالية العامة لها أهمية بالغة؛ فأى إساءة لاستعمال المال العام أو إهمال يؤدي إلى نتائج سيئة، فتطور

الدولة أدى إلى زيادة نفقاتها ولما كانت ندرة الموارد المالية والاقتصادية تعتبر من أهم المشاكل التي واجهت معظم البلدان خاصة الدول النامية فلا بد من القيام بعملية المراقبة باستخدام هذه الموارد والإمكانات حتى تتمكن من تخصيصها وتوزيعها توزيعاً عادلاً من أجل تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي.

وللمحافظة على الاستعمال الحسن للأموال العمومية يجب أن تحاط بسياج متين من الرقابة بشكل يلزم الحكومة أثناء تنفيذ النفقات العمومية، بتنفيذها على نحو خال من كل إسراف أو تبذير.

لهذا تحل الرقابة المالية أهمية كبيرة في العملية الإدارية، وتعد من أهم عناصر هذه العملية، ولا بد من تنظيم عملية الرقابة بشكل يجعل منها أداة فعالة في تطوير وتوجيه عمل الإدارات المختلفة، ويتجسد هذا التنظيم من خلال السند القانوني الذي يحكم عملية الرقابة.

ومن المعلوم أن الأجهزة الحكومية -من خلال قيامها بأعمالها- تهدف إلى تقديم الخدمة للمواطنين، ويأتي دور الأجهزة الرقابية لضمان تقديم هذه الخدمة بأسرع وقت وبأقل جهد وتكلفة.

والحقيقة أن الرقابة على النفقات العمومية ليست هدفاً في حد ذاتها؛ لأن الهدف الفعلي هو القضاء على الآثار السلبية التي يتسبب فيها سوء التسيير وسوء التنظيم وتبديد الأموال العمومية وقلة الشفافية في التقرير حولها، والتي تؤدي إلى تعطل المشاريع والمخططات المسطرة مما يمكن أن يؤثر أيضاً وبشدة على التوازنات الكبرى القائمة المالية والاقتصادية وحتى الاجتماعية والسياسية.

أما في الجزائر فقد ظلت الرقابة على النفقات العمومية تحظى بأهمية أقل بالنظر إلى الوضعية المالية المريحة التي عاشتها البلاد في مرحلة معينة، إضافة إلى طبيعة التوجه الاقتصادي للدولة القائم آنذاك على أساس اشتراكي الذي تميزه المخططات الكبرى

ذات النتائج الأكيدة التي لا تحتاج للرقابة على الأقل من الناحية النظرية؛ لذلك لم تبذل بالفعل جهود جدية لتطوير إجراءات أو أجهزة قادرة على الحد من الانحرافات في تسيير الأموال العمومية.

إن تداعيات العولمة، في شقها الاقتصادي على مختلف الدول، أثرت على الجزائر في وضع قوانين لها صلة بالمحاسبة العمومية، وفي ظل ما يعرف بمكافحة الفساد والحملة العالمية ضده، وعليه صادقت الجزائر على اتفاقية بموجب المرسوم الرئاسي 04-128 المؤرخ في: 2004/04/19، يتبعه إصدار القانون: 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته والذي يستعير في مجمل حيثياته بالقانون موضوع الدراسة 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، ومن هذا المنطلق يمكننا طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

إلى أي مدى وفق المشرع الجزائري في إرساء قواعد نظام محاسبة عمومية متكامل للتسيير والمراقبة؟ وما مدى فعاليته في حماية المال العام؟
تندرج تحتها مجموعة من الإشكالات الجزئية التالية:

01- ما هي المفاهيم العامة للمحاسبة العمومية بشكل مجمل والعناصر المشكلة لها؟

02- ما هي الإجراءات المتخذة لإصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؟

03- ما هي الهيئات المكلفة بالرقابة المالية في الجزائر؟

أسباب اختيار الموضوع:

1- الأسباب الشخصية:

- لم يكن اختيار هذا الموضوع وليد رغبة اعتباطية جزافية، أو وقوفا على ما تفرضه الإجراءات والترتيبات الجاري العمل بها، في وجوب تقديم ودراسة موضوع استكمالاً لنيل الشهادة، بقدر ما هو رغبة ذاتية، لارتباط موضوع البحث بمهنة التدريس (أستاذ المالية العامة) ومحاولة منا لمساهمة متواضعة في إثراء موضوع نرى أنه على صلة

وثيقة بالتخصص المتبع في دراسة الماجستير (الإدارة والمالية) على اعتبار أن هذه الأخيرة لا يمكن إيرادها، دون استحضار قواعد المحاسبة العمومية.

2- الأسباب الموضوعية:

- الفراغ القانوني الذي طال أمدّه في وجوب إرساء قوانين تحفظ المال العام وخاصة بعد طفرة التغيير الجذري الذي عرفته الجزائر في مختلف مناحي الحياة -خاصة الاقتصادية منها- ووجوب التأسيس لنظام محاسبة عمومية متكامل.
- أهمية الموضوع وفائدة إثراءه لإعطاء تصورات ورؤى جديدة -خاصة من أهل الاختصاص- من أجل بلوغ الشفافية والعدالة في ترشيد وتوزيع الثروة الوطنية، الأمر الذي ينشده كل لبيب.

أهمية الدراسة:

إن دراسة المواضيع التي يرتبط فحواها ومدلولها بالوضع والذمة المالية لمختلف الأجهزة الإدارية والمؤسسات العمومية، يكسب هذه المواضيع أهمية كبرى، وهذا الموضوع يتضمن التطرق لمختلف الأطر والتشريعات التي تتناول الهيئات السيادية في الدولة، وكذا المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، كمجال لتطبيق مختلف القواعد القانونية التي جاء بها هذا القانون فضلا عن تطرقه لمختلف مراحل تنفيذ الميزانية العامة للدولة، وآليات الرقابة على الاعتمادات الضخمة التي ترصدها كل سنة، من أجل الصالح العام، وتحديد الأعوان المكلفين بهذا التنفيذ وتبيان مسؤولياتهم درءا لكل تداخل محتمل أو غموض قد يرد.

الهدف من الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تقييم واقع المحاسبة العمومية في الجزائر عن طريق تحليل نقاط القوة والضعف لنظام محاسبة الخزينة العمومية القائم على مجموع حساباتها، وتقديم الاقتراحات لمعالجة نقائص النظام الحالي، إضافة إلى عرض وتحليل مشروع إصلاح

النظام المحاسبي المقترح من طرف وزارة المالية، وتحليل نقاط القوة والضعف لمشروع المخطط المحاسبي الجديد للدولة بهدف تقييمه وتقديم الاقتراحات الضرورية لتنفيذ تطبيق هذا المشروع، إضافة إلى :

- إبراز دور وأهمية المحاسبة العمومية من جهة، وما يميزها عن باقي فروع المحاسبة الأخرى.

- قياس مدى فعالية المحاسبة العمومية في إنجاز العمليات المالية، ودورها في المساعدة على الرقابة وتقييم الأداء وتقويم الانحرافات.

منهج الدراسة:

سنحاول معالجة الموضوع وفق المنهج الوصفي التحليلي، للوقوف على مختلف العناصر المكونة للنظام المحاسبي في الجزائر، الذي يعد قانون المحاسبة العمومية إطاره العام، للوقوف على بعض المؤشرات الدالة على وجود النية الصادقة في إرساء قواعد محاسبية عمومية جادة والوقوف على مختلف الإيجابيات المحققة في تحسين الشفافية في الإنفاق العام، دون أن نهمل جانبا ولو يسيرا من التطور التاريخي، رغبة في وضع الموضوع في إطاره الرسمي ومحاولة تحديد أهم معالمه وتحليل مختلف جوانبه.

صعوبات البحث:

لعل أهم صعوبة واجهتني في إعداد هذا البحث هو انعدام المراجع في موضوع المحاسبة العمومية من جانبها القانوني ، لأن أغلب الدراسات المتوفرة تناولت فقط جانبه التقني، مما اضطرني أن ألجأ إلى الدراسات والبحوث في تشريعات أخرى بلغات أجنبية مع صعوبة الترجمة، والتي تركز غالبا على المحاسبة الحكومية والمحاسبة العامة والاهتمام بإنجاز مخطط محاسبي وطني في أنظمة محاسبية أجنبية ، بالإضافة إلى اختلاف النظم المحاسبية من بلد إلى آخر، جعل موضوعنا يتصف بالعمومية في معظم نقاطه، وكذا حداثة الإصلاحات الواردة في هذا الشأن.

الخططة المعتمدة:

تم تقسيم الموضوع إلى بابين الباب الأول: المحاسبة العمومية كأداة تسيير للأجهزة الإدارية وعليه تم ادراج فصلين في الباب الأول ، الفصل الأول: الإطار القانوني للمحاسبة العمومية وعلاقتها بالأجهزة الإدارية يحتوي على مبحثين المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية والمبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للأجهزة الإدارية أما الفصل الثاني تحت عنوان الإطار التقني للمحاسبة العمومية في تسيير الأجهزة الإدارية فيحتوي على كذلك مبحثين المبحث الأول: واقع نظام المحاسبة العمومية في الإدارة الجزائرية و المبحث الثاني: واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر، أما الباب الثاني: المحاسبة العمومية كأداة مراقبة للأجهزة الإدارية تم إدراج فيه فصلين ،الفصل الأول: الرقابة الذاتية لهيئات المحاسبة العمومية يحتوي على مبحثين ، المبحث الأول: المراقب المالي كجهة رقابة قبلية والمبحث الثاني: المفتشية العامة للمالية كجهة رقابة بعدية ، أما الفصل الثاني كان تحت عنوان الرقابة المالية المستقلة على الأجهزة الإدارية يحتوي على مبحثين ، المبحث الأول: الرقابة القضائية على الأجهزة الإدارية (مجلس المحاسبة) والمبحث الثاني: الرقابة السياسية على الأجهزة الإدارية (البرلمان) .

الباب الأول

المحاسبة العمومية كأداة

تسيير للأجهزة الإدارية

الباب الأول

المحاسبة العمومية كأداة تسيير للأجهزة الإدارية

تمهيد:

تعتبر المحاسبة العمومية إحدى التقنيات التي تستعملها الدولة في تقييم وتحليل مختلف ممتلكات وأنشطة الدولة، والتعرف على مدى فعالية دور الدولة في تقديم الخدمات ودرجة تدخلها من خلال السياسة المالية المتبعة، وتطبق الجزائر المحاسبة من خلال نظامها المحاسبي الذي مع مرور الوقت تغير وتطور تبعا للمتطلبات التي يفرضها العالم الخارجي، فرغم الدور الذي لعبته ومازالت تلعبه المحاسبة العمومية في إطار التسيير المالي للأجهزة الإدارية، والت أوكلت لها الأدوار الرئيسية والفعالة في تسيير وتنظيم شؤون المجتمع، و للمحاسبة العمومية نظاما خاصا للمعلومات المحاسبية يحكم النشاط المالي لوحدات القطاع العام (الأجهزة الإدارية)، حيث تستمد هذه الخصوصية في كونها تتناول تسجيل وصرف وتداول المال العام، لهذا السبب ترتبط المحاسبة العمومية ارتباطا وثيقا مع النصوص التشريعية ذات الطابع المالي، حيث خصها المشرع بإطار قانوني يهدف إلى تقنين وضبط آليات تحصيل الإيرادات العمومية وتنظيم مراحل تسديد النفقات العمومية في ظل احترام تبويب الميزانية العامة للدولة، وتركز المحاسبة العمومية على بيان إجراءات إثبات المعاملات المالية وقيدها في الدفاتر والسجلات المحاسبية وإعداد التقارير والقوائم المالية الحكومية لعرض نتائج نشاط وحدات القطاع العام، حيث أن تصميم النظام المحاسبي يجب أن يأخذ بعين الاعتبار خصائص نشاط وحدات القطاع العام التي لا تهدف لتحقيق الربح، إضافة إلى ضرورة احترام الضوابط القانونية التي تنظم تداول المال العام، والذي يقع على عاتقه الإفصاح الكامل والشفاف عن جميع المعاملات المالية للدولة وتوفير كل الأدوات التي تعمل على التسيير الحسن للوحدات الإدارية، بهدف ترشيد الإنفاق والحكمة في التسيير ومن هذا المنطلق سنعالج الباب الأول المحاسبة العمومية كأداة لتسيير الأجهزة الإدارية من خلال فصلين:

الإطار القانوني للمحاسبة العمومية وعلاقتها بالأجهزة الإدارية (الفصل الأول)
الإطار التقني للمحاسبة العمومية في تسيير الأجهزة الإدارية (الفصل الثاني)

الفصل الأول

الإطار القانوني للمحاسبة

العمومية وعلاقتها بالأجهزة

الإدارية

الفصل الأول

الإطار القانوني للمحاسبة العمومية وعلاقتها بالأجهزة الإدارية

هناك علاقة قوية بين التشريعات والمحاسبة العمومية، حيث تحدد أحكام القوانين والتنظيمات في مختلف الدول القيود التي يتوجب على المحاسبة العمومية التقيد بها، وعلى هذا الأساس فإن أحكام التشريعات المالية لها انعكاسات وتأثير مباشر على أدوات المحاسبة العمومية¹، وفي حالة ما إذا كان هناك تعارض بين الأحكام التشريعية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها فإن الأولوية تكون للتقيد بالأحكام التشريعية على أن ينظر في تعديلها لتنسجم مع المبادئ المحاسبية إن أمكن ذلك، ولهذه الأسباب تعتبر المحاسبة العمومية مادة يغلب عليها الإطار القانوني²، إذا خصها المشرع الجزائري بإطار خاص بها، وذلك وفق لأحكام القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، والذي يضع قيودا قانونية وتنظيمية لتسيير الأموال العمومية لضمان مشروعية العمليات المالية للأجهزة الإدارية، وقبل التطرق لهاته العمليات المالية يجب معرفة كل من المحاسبة العمومية والأجهزة الإدارية كلا على حدى فحاولنا التطرق إلى مبحثين :

الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية (المبحث الأول)

الإطار المفاهيمي للأجهزة الإدارية (المبحث الثاني)

1 شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، 2014/2013، ص 05 .

2 حسام أبوعلي الحجاوي، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار الحامد، عمان، الأردن، 2004، ص 18.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية

تعد المحاسبة العمومية فرعاً من فروع المحاسبة لها أساس نظري تعتمد عليه، ومبادئ وإجراءات تتميز بها، أما مجال استخدامها فهي الوحدات الإدارية في الجهاز الحكومي للدولة، ولهذا سيتعرض هذا المبحث المفاهيم الأساسية للمحاسبة العمومية، وذلك عن طريق بيان ماهية ومفهوم المحاسبة العمومية، حيث ان هناك تطور في مفهوم المحاسبة العمومية مع التطور الحاصل في دور الدولة ووظائفها في الحياة الاقتصادية وفي الإطار سنتطرق الى مفهوم المحاسبة العمومية في (المطلب الأول)، والمنظومة القانونية للمحاسبة العمومية في (المطلب الثاني) .

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة العمومية

تهتم المحاسبة العمومية بتوفير البيانات والحقائق المالية عن الأنشطة الحكومية، وقد تطورت نتيجة لتطور الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية والخدماتية على مر العصور، ولم تظهر ملامح المحاسبة إلا مع تطور مفهوم المحاسبة، ومفهوم الدولة الحديث، وعليه سنعرف المحاسبة العمومية في (الفرع الأول) ، وسنتطرق مبادئ المحاسبة العمومية (الفرع الثاني)

الفرع الأول: تعريف المحاسبة العمومية

تتماشى تعاريف المحاسبة العمومية مع تغير الدور الحديث للدولة، والذي قادها إلى التدخل في النشاط الاقتصادي من أجل توسيع نطاقها، وارتبط تعريف المحاسبة العمومية بتغيير فلسفة الدولة في كيفية ممارسة السياسة العامة التدخلية، والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها¹، وتجدر الإشارة إلى أنه من الصعب أن نعطي تعريفاً جامعاً مانعاً للمحاسبة العمومية، على الرغم من تعدد التعاريف المقترحة لها، بحسب الزاوية المنظور

1 يوسف السعدي أحمد، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية (حالة الجزائر)، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس المدية، 2010/2009، ص 04.

منها إلى ماهية هذه المحاسبة، حيث بحثنا عن تعريف المحاسبة العمومية¹، في التشريع الجزائري ولم نجد، ولكن وجدنا بعض التعريفات في التشريعات المقارنة، إلا أنه يمكن أن نتصور تعريفا إداريا، وتعريفا تقنيا² بالإضافة إلى التعريفات الفقهية.

أولا: التعريفات الفقهية

01- الفقيه كهولر: عرفها بأنها المبادئ، والتقاليد، والإجراءات المرتبطة بالمحاسبة عن المحليات والمحافظات، والوحدات الحكومية القومية، وتتصف هذه المحاسبة في الماضي بالتسجيل في السجلات والقوائم المالية لحسابات الموازنة، ومراعاة القيود القانونية أو الإدارية المفروضة على الإنفاق، وتسجيل الالتزامات³، وينظر إلى كل منها حاليا على أنها مواصفات اختيارية، وفي السنوات الأخيرة فإن طريقة المحاسبة على أساس الاستحقاق أصبحت تحل تدريجيا محل النماذج القديمة⁴.

02- الفقيه كاك مانيلي J. Magnet: عرف المحاسبة العمومية بأنها مجموعة

القواعد القانونية والتقنية المطبقة في تنفيذ، وعرض العمليات المالية والرقابة عليها.

La comptabilité publique est l'ensemble des règles juridiques et techniques applicables à l'exécution, à la description et au contrôle des opérations financières des organismes publics⁵.

1 القانون 21/90. مؤرخ في 24 محرم عام 1411 الموافق 15 غشت سنة 1990 يتعلق بالمحاسبة العمومية (فهو يحدد التزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين وكذا مسؤولياتهم ، كما يحدد الأحكام التي تطبق عند تنفيذ وتحقيق الإيرادات والنفقات العمومية وعمليات الخزينة وكذا نظام محاسبتها .

2 محمد مسعى، المحاسبة العمومية، الطبعة الثانية، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2003، ص 06 .

3 محمد الفيومي محمد، أصول المحاسبة الحكومية والمحاسبة القومية، دار النهضة العربية، بيروت، 1988، ص 12.

4 محمد خالد المهاني، بطرس ميالة، خالد شحادة الخطيب، المحاسبة الحكومية، منشورات جامعة دمشق، 2014، ص 18.

5 J.Magnet, Eléments de comptabilité publiques, édition L.G.D, paris, 1996, p09.

تعريف الأمم المتحدة: عرفت هيئة الأمم المتحدة المحاسبة العمومية بأنها المحاسبة التي تختص بقياس ومعالجة وتوصيل ومراقبة وتأكيد صحة المتحصلات والنفقات والنشاطات المرتبطة في القطاع العام¹.

ثانيا: التعريفات التشريعية

1- التشريع المصري : يقصد بالمحاسبة الحكومية في تطبيق أحكام هذا القانون القواعد التي تلتزم بيها الجهات الإدارية في تنفيذ الموازنة العامة للدولة، وتأشيراتها وتسجيل وتبويب العمليات المالية، التي تجريها وقواعد الرقابة المالية قبل الصرف ونظم الضبط الداخلي وإظهار وتحليل النتائج التي تعبر عنها المراكز المالية والحسابات الختامية لهذه الجهات وبحيث تعطى صورة حقيقة لها².

- يقصد بالمحاسبة الحكومية في تطبيق أحكام القانون 127 لسنة 1981 ما يأتي:
- قواعد الرقابة المالية قبل الصرف عند تنفيذ الموازنة وتأشيرتها شاملة الاستخدامات والموارد الجارية والرأسمالية.
 - نظم الضبط الداخلي التي تضعها الجهات الإدارية على النحو المشار إليه في حكم مادة (51) من هذه اللائحة.
 - تبويب وتسجيل العمليات المالية.
 - إعداد الحسابات والقوائم الختامية والبيانات المؤيدة لها وتحليل النتائج التي تعبر عنها تلك الحسابات والقوائم الختامية وذلك على النحو الذي توضحه الأحكام الواردة في هذه اللائحة.

1 صلاح الدين عبد المنعم مبارك، المحاسبة الحكومية مدخل معاصر، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، 2008، ص 05.

2 المادة 02 من قانون 127 لسنة 1981 بشأن المحاسبة الحكومية، المنشور بالجريدة الرسمية العدد 31 في 1981/07/30 عدل هذا القانون بالقانونين التالية :

- القانون 105 لسنة 1992 والمنشور بالجريدة الرسمية العدد 31 تابع في 1992/07/30.
- القانون رقم 139 لسنة 2006 والمنشور بالجريدة الرسمية العدد 24 مكرر في 2006/06/18.
- القانون 19 لسنة 2013 والمنشور بالجريدة الرسمية العدد 26 مكرر ب في 2013/06/30.

2- التشريع الفرنسي: عرف المحاسبة العمومية بأنها (مجموعة الأحكام المطبقة على عمليات ومحاسبة النفود العامة). هذا التعريف أصبح الآن بعيدا عن الواقع بفعل التطور الحاصر في نطاق المحاسبة العمومية)¹.

3- التشريع الجزائري: نصت المادة 02 من المرسوم التنفيذي 313/91 " تتمثل المحاسبة الخاصة بالإدارات التابعة للدولة والمجلس الدستوري، والمجلس الشعبي الوطني، ومجلس المحاسبة، والمصالح المزودة بالميزانيات الملحقة، والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري في وصف العمليات المالية ومراقبتها وإطلاع سلطات الرقابة والتسيير عليها"².

ونصت المادة الأولى من قانون المحاسبة العمومية أن هذا الأخير يحدد الاحكام التنفيذية العامة التي تطبق على الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

كما يحدد نفس القانون التزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين وكذا مسؤولياتهم، وتطبق هذه الأحكام كذلك على تنفيذ وتحقيق الإيرادات والنفقات العمومية وعمليات الخزينة وكذا نظام محاسبتها³.

1 المرسوم الفرنسي الصادر في 31 ماي 1862، والذي ظل طيلة من الزمن إلى غاية صدور مرسوم 29 ديسمبر 1962، أهم نص تنظيمي للمحاسبة العمومية في فرنسا.

2 المادة 02 من المرسوم التنفيذي 313/91 مؤرخ في 07 سبتمبر سنة 1991 يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةاتها ومحتواها.

معدل ومتمم بالمرسوم التنفيذي 42/03 المؤرخ في 19 يناير 2003 .

3 قانون رقم 21/90 مؤرخ في 24 محرم عام 1411 الموافق 15 غشت سنة 1990 يتعلق بالمحاسبة العمومية معدل وتمم بـ :

- المرسوم التشريعي رقم 04/92 المؤرخ في 11 أكتوبر 1992.

- القانون 12/98 المؤرخ في 31 ديسمبر 1998.

- القانون رقم 11/99 المؤرخ في 23 ديسمبر 1999.

ثالثاً: التعريفات العضوية

1- التعريف الإداري: هي قواعد عرض الحسابات العمومية وتنظيم وظيفة المحاسبين العموميين، حيث إن إضافة عنصر "تنظيم وظيفة المحاسبين العموميين" إلى سابقه هو الذي جعل التعريف يسمى بالإداري، لكنه يبقى محدوداً، لأنه يستثني الأمرين بالصرف وكذا الجوانب الأخرى التي تدخل ضمن مجال تطبيق قواعد المحاسبة العمومية¹.

2- التعريف التقني: هي مجموعة القواعد الخاصة بعرض الحسابات العمومية، يعتبر هذا التعريف ضيقاً، حيث يحصر مدلول المحاسبة العمومية في تقنية عرض حسابات الهيئات العمومية، مع أن مجالها يشمل، إضافة إلى ذلك، العمليات المالية للأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، والتزامات ومسؤوليات هؤلاء².

الفرع الثاني: مبادئ المحاسبة العمومية

إن تشكيل المبادئ الأولى لنظام المحاسبة العمومية كانت ابتداء من القرن الثالث عشر ميلادي أي منذ حصول التفارقة في فرنسا بين الخزينة الملكية والصندوق الخاص للملك، وبداية تنظيم إدارة مالية على أساس مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين³، ثم تجميع النقود العامة بإنشاء الصندوق الموحد، مروراً بإعداد الحسابات السنوية للمحاسبين العموميين، والترخيص المسبق للنفقات والرقابة المالية، وقد امتد هذا التطور لعدة قرون ولم تبرز المعالم الحالية للنظام إلا أثناء القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين، حيث تم تكريس أهم القواعد القانونية والتقنية للمحاسبة العمومية، إلا أن مبادئ المحاسبة العمومية ظهرت وتطورت في فرنسا مع المرسوم الصادر في 31 ماي 1862، وعليه تم تقسيم هذا الفرع إلى نقطتين:

1 أحمد بوجلال، مدى فعالية المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة للدولة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عمار تليجي الاغواط، السنة الجامعية 2009-2010، ص 04 .

2 الصادق الأسود، المحاسبة العمومية كأداة تسيير ومراقبة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، في العلوم الاقتصادية، فرع التسيير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 1992-1993، ص 09.

3 محمد مسعى، مرجع سابق، ص 03.

الأولى: مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، والثانية الاستثناءات الواردة عليه:

أولاً: مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

تعتبر قاعدة الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي¹، من بين القواعد القديمة التي تنظم المحاسبة العمومية في القانون الفرنسي ولقد أدرجت هذه القاعدة لأول مرة في المرسوم الملكي المتعلق بالمحاسبة وإثبات النفقات العمومية لـ 14 سبتمبر 1822²، الأمر بالصرف ذلك الإداري الذي يأمر بدفع النفقة والمحاسب العمومي هو ذلك الذي توضع لديه الأموال العمومية اللازمة لدفع هذه النفقة، فالأول يقوم أساساً بمهام إدارية كالتوظيف، إبرام الصفقات، تقديم إعانات، ضمان سير المرافق العمومية... الخ، قد يكون شخصاً معيناً كالوزير أو المدير أو منتخبا كرئيس المجلس الشعبي الوطني أو رئيس البلدية، أما المحاسب العمومي فهو الشخص المعين قانوناً من قبل الوزير المكلف بالمالية، ويقوم هذا الشخص بوظيفة موحدة في الشكل بحيث تنحصر في قبض أو صرف الأموال والمحافظة عليها، فالوظائف الأخيرة هذه تعتبر عمليات محاسبية³، في بداية السنة المالية، تنطلق عملية تنفيذ ميزانية الدولة، فهنا تقسم الوظائف بصورة طبيعية، فمنها ما هو إداري ويقوم به الأمر بالصرف ومنها ما هو مالي ويقوم به المحاسب العمومي، فالدولة إذن تستعمل كبقية المؤسسات الاقتصادية أو الإدارية وسائل الدفع عن طريق الكتابات المحاسبية (les écritures comptables) والتي لا تحتوى إلا على شيء قليل من الاستعمال اليومي للنقد، فالتصرفات التي تقوم بها الدولة من

1 إن الفصل بين التنفيذ الإداري والتنفيذ المحاسبي يساعد ويؤدي إلى تجزئة الاختصاص والمهام بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين .

2 Le ministre Achille Fould a codifié l'ensemble des règles de la comptabilité publique par le décret du 31 mai 1862. il a établi définitivement le principe de la séparation des ordonnateurs et des comptables. Voir ouvrage de Daniel Jorgensen et Daniel le bègue : le trésor et la politique financière, édition Montchrestien, paris 1988.

3 دنيديني يحي، المالية العمومية، الطبعة الثانية، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، 2014، الجزائر، ص 109.

أجل القيام بمهامها في مجال تنفيذ المال العمومي تقوم بها مجموعتان من الاعوان الفصل بينهما ضروري بل إجباري، فمجموعة الأعوان الأولى تتمثل إذن في سلك الآمرين بالصرف والمجموعة الثانية تتمثل في سلك المحاسبين العموميين¹.

ومفاد هذه القاعدة أن الذين يوجهون أوامر التنفيذ ليسوا هم الذين ينجزونها وإنما يتكفل بذلك موظفون عموميون منفصلون عن أصحاب الأمر والقرار المالي، ويقوم هذا المبدأ على تبريرات وهي :

1- التبرير الفني لتقسيم العمل:

فالمبدأ يسمح باقتسام وتوزيع المهام بين مرحلتين هامتين الأول إدارية تتمثل في الالتزام بالنفقة والتصفية والأمر بالصرف أما الثانية فتخص تحريكا للأرصدة المالية بقبض الإيرادات أو دفع النفقات، ومن هذا المنطلق كان التقسيم الوظيفي للمهام، فنجد أن للآمرين بالصرف رقابة ملائمة وللمحاسب رقابة مشروعية ، فيعد مشروعا كل ما يتم تنفيذ طبقا للتشريع المعمول بعد ملائما كل ما هو متروك لتقدير واختيار الموظف المختص، وبهذا نجد أن الملائمة تهم الأمر بالصرف لأنه هو أول من يباشر عمليات تنفيذ النفقات ثم يأتي دور المحاسب العمومي ليرى مدى تطابق ذلك كله مع المبادئ المالية والمحاسبية والإجرائية المعمول بها².

2- التبرير الرقابي :

مادام أن الآمرين بالصرف ملزمين بمسك حساباتهم الإدارية الخاصة بالالتزام والتصفية والأمر بالصرف وأن المحاسبين العموميين ملزمين بترتيب حسابات التسيير المتعلقة بدخول وخروج الأرصدة فإن العمل الرقابي يكون منطلقة هو المطابقة بين

1 لا يجوز لأزواج الآمرين بالصرف بأي حال من الأحوال أن يكونوا محاسبين معينين لديهم.
أنظر المادة 56 من قانون رقم 21/90 مؤرخ في 24 محرم عام 1411 الموافق 15 غشت سنة 1990 يتعلق بالمحاسبة العمومية

2 إبراهيم بن داود، الرقابة المالية على النفقات العامة، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2010، ص 129.

النوعين من الحسابات¹ ، ثم إن مبرر الفصل بين عمل الأمر بالصرف وعمل المحاسب العمومي هو الحيلولة دون وقوع الأخطاء المالية ودون وقوع حالات التزوير والاختلاس والتواطؤ² ، فيما لو كان العون المكلف بالالتزام والدفع واحداً، وتأكيداً لهذا أكد القانون عدم جواز أن يكون الأمر بالصرف أزواجاً للمحاسبين العموميين المعيين لديهم .

وينجر عن كل هذا عدم جواز أن يكون المحاسب العمومي خاضعاً لسلطة الأمر بالصرف الوظيفية وإن كان الواقع أن يكون المحاسب تحت سلطة الأمر بالصرف إدارياً كالعلاقة بين الوالي وأمين الخزينة الولائية وبين رئيس البلدية والقباض البلدي وكذا مدير الهيئة العمومية والمقتصد وغيرها، وبهذا منع القانون الأمر بالصرف من تعيين محاسبه وجعل ذلك من اختصاص الوزير المكلف بالمالية³ .

ثانياً : الاستثناءات الواردة على مبدأ الفصل

يشكل مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، قوام نظام المحاسبة العمومية وأساسه⁴ ، لكن تطبيق هذا المبدأ في أغلب الأحيان يؤدي إلى بطء في تنفيذ العمليات المالية للهيئات العمومية، مما قد يعود بالضرر وتعطيل المصالح في بعض الأحيان، وبالتالي فإننا نجد هناك استثناءات على هذا المبدأ من شأنها التخفيف من حدة هذه العيوب وهذه الاستثناءات هي :

1 تنص المادة 02 من قانون 21-90 على أنه (يجب على الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين كل فيما يخص مسك محاسبة إجراءاتها وكيفياتها ومحتواها عن طريق التنظيم).

2 وإن كان ما يعاب على النصوص القانونية في هذا الصدد أنها كرسّت للأمر بالصرف حق التسخير الذي يسمح له بدفع النفقة حتى في حال معارضة المحاسب ورفضه، حيث نصت المادة 47 من قانون 21/90 (إذا رفض المحاسب العمومي القيام بالدفع، يمكن الأمر بالصرف أن يطلب منه كتابياً وتحت مسؤوليته أن يصرف النظر عن هذا الرفض...). .

3 هذا كما أكدته المادة 34 من قانون 21-90 بنصها (يتم تعيين المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية ويخضعون أساساً لسلطته، يمكن اعتماد بعض المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية) .

4 علي بساعد، المالية العمومية، المعهد الوطني للمالية، 1992، ص 90.

1- الاستثناءات في مجال النفقات

إن الاستثناءات على مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين في مجال النفقات محدودة جداً ومحصورة في حالات الدفع بدون أمر بالصرف مسبقاً، ويتعلق في الثلاث حالات:

- المدفوعات التي تمت عن طريق صندوق التسبيقات.
- الدين الأصلي والفوائد الواجبة الدفع بعنوان ديون الدولة وأيضاً خسائر الصرف على رأس المال الأصلي.
- النفقات ذات الطابع النهائي التي نفذت بعنوان عمليات التجهيز العمومي التي استقادت تمويلات خارجية¹.

لكن في الواقع أن الخروج عن القاعدة في هذه الحالات، أي دفع النفقات من قبل المحاسب قبل الأمر بصرفها من طرف الأمر بالصرف يعتبر نسبياً، حيث أنه فيما بعد من الضروري إصدار أوامر بالصرف أو حوالات دفع للتسوية من طرف الأمر بالصرف، وذلك طبعاً بعد أن يتحقق من شرعية النفقات المدفوعة سلفاً². كما توجد هناك حالات مطلقة الدفع بدون أمر بالصرف، ويتعلق الأمر هنا بثلاث حالات هي:

- معاشات المجاهدين ومعاشات التقاعد المدفوعة من ميزانية الدولة.
- المرتبات المدفوعة لأعضاء القيادة السياسية وأعضاء الحكومة.
- المصاريف والأموال الخاصة .

1 المادة 153 من المرسوم التشريعي 93-01 مؤرخ في 26 رجب عام 1413 الموافق 19 يناير سنة 1993، يتضمن قانون المالية لسنة 1993.

2 أحمد بوجلال، مرجع سابق، ص 30 .

وهذا النوع من النفقات يتم دفعه مباشرة من طرف المحاسبين المكلفين بذلك دون أي تدخل سابق أو لاحق من طرف الآمرين بالصرف.¹

2- الاستثناءات على المبدأ في مجال الإيرادات :

(الاثبات والتصفية والأمر بالتحصيل من قبل الآمرين بالصرف)، والمرحلة المحاسبية (تحصيل الإيرادات من قبل المحاسبين) في عمليات تنفيذها، وهو ما يؤدي إلى استبعاد هذا الفصل لأسباب عملية (مثل السرعة والتبسط في إجراءات الإيرادات)، وبناء عليه فإن تطبيق المبدأ يكون مشروط بمدى ملائمة بطبيعة الإيرادات وتنظيم الهيئة المعنية بتحصيلها، وهناك حالتان أكثر شيوعا فيما يخص الاستثناءات في مجال الإيرادات على مبدأ الفصل بين الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين هما :

● **الجباية نقد:** وهي القاعدة في مجال الإيرادات المثبتة حسب تصريحات المدينين بها أنفسهم ، مثل الضرائب غير المباشرة والحقوق الجمركية، وحقوق التسجيل...الخ.

فالإيرادات من هذا النوع يمكن تحصيلها مباشرة من طرف المحاسبين، أي دون تدخل الآمرين بالصرف.

● **وكالة الإيرادات :** يتم عادة إنشاء هذه الوكالات على مستوى الهيئات العمومية لتحصيل مختلف الإيرادات (باستثناء الضرائب، والإتاوات التي تقرها قوانين الجباية ، والجمارك ، والأملاك الوطنية) التي لا يمكن حسب طبيعتها أن تخضع للإجراءات العامة في التنفيذ، فوكيل الإيرادات الذي يعينه الأمر بالصرف ويعتمده المحاسب العمومي المخصص، يقبض مباشرة حصيلة الإيرادات المعنية ، عادة

1 المادة 153 من المرسوم التشريعي 93-01 مرجع سابق .

ما تكون خدمات تقدمها الأجهزة الإدارية ، ويقوم دوريا خلال كل أسبوع بنقلها إلى صندوق المحاسب المختص¹ .

المطلب الثاني: المنظومة القانونية للمحاسبة العمومية

يتناول هذا المطلب دراسة المنظومة القانونية المطبقة على المحاسبة العمومية في الدولة الجزائرية المستقلة، حيث ان غداة الاستقلال وأهم ما طرح بعد استرجاع السيادة الوطنية مشكل النظام القانوني الذي يطبق، غير أن الجزائر كغيرها من الدول حديثة الاستقلال تبنت استمرارية العمل التشريعات السابقة، وذلك باعتماد نص قانوني يمدد فترة سريان النصوص القانونية الاستعمارية بصفة مؤقتة²، لضمان السير الحسن لمختلف الأجهزة الإدارية ، إلا ما يتعارض مع السيادة الوطنية ، ولإبراز القوانين التي تنظم المحاسبة العمومية في الجزائر قسمنا المطلب إلى نقطتين: النصوص التشريعية الاستعمارية (الفرع الأول)، النصوص التشريعية والتنظيمية للمحاسبة العمومية في الجزائر (الفرع الثاني)

الفرع الأول: النصوص القانونية الاستعمارية المتعلقة بالمحاسبة العمومية

مر نظام المحاسبة العمومية بمراحل مختلفة أثناء الاستعمار، حيث كان نظام المحاسبة العمومية في الجزائر خاضعا للنظام الفرنسي، و بالنظر إلى الجانب التاريخي نجد ان الأمر الفرنسي الصادر بتاريخ 02 يناير 1952 المتعلق بقوانين المالية، حيث أصبحت مالية الجزائر تخضع لأحكامه، كذلك بمقتضى القانون الصادر في 07 يوليو

1 المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 93-108 مؤرخ في 13 ذي القعدة عام 1413 الموافق 05 مايو سنة 1993 ، يحدد كفايات إحدات وكالات الإيرادات والنفقات وتنظيمها .

2 براهيم محمد، مصادر قانون المحاسبة العمومية في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2013، ص 28 .

1959¹، الذي نص على خضوع ميزانية الجزائر لنفس الأحكام التي تخضع لها ميزانية فرنسا، واستمر الوضع إلى أن استرجعت الجزائر السيادة الوطنية سنة 1962، حيث واجهتها العديد من الصعوبات على مختلف المستويات وكان لديها حلين، إما الاستمرار وتمديد العمل بالنصوص الفرنسية، وإما التخلي عن ذلك مما يؤدي إلى وجود فراغ قانوني، وهو ما كان غير مرغوب فيه، وبالفعل صدر القانون 62-15 يقضي باستمرارية العمل بالنصوص الفرنسية إلى غاية 1962/12/31 باستثناء ما يتعارض مع السيادة الوطنية².

حيث بعد إبرام اتفاقية إيفيان في 06 أفريل 1962 أنشأت هيئة تنفيذية تخضع إلى الحكم العام، وضمن الهيئة كان من المقرر إنشاء مديرية الشؤون المالية الجزائرية في 27 ديسمبر 1962 بموجب مرسوم رقم 01 في الجريدة الرسمية رقم 01 للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية حيث يتم تعيين أول وزير المالية هو الدكتور "أحمد فرنسيس"، وفي 19 أفريل 1963 أسست وزارة المالية أول تنظيم يحدد المديريات الفرعية والمصالح³.

وعليه استمر العمل بمعظم النصوص القانونية، التي كانت تحكم نظام المحاسبة العمومية في فرنسا، بصفة عامة لاسيما المرسوم الإمبراطوري المؤرخ في 31 ماي 1862 والمتضمن تنظيم المحاسبة العمومية، بالإضافة إلى المرسوم رقم 50-1413 المؤرخ في 13 نوفمبر 1950 والمتعلق بالنظام المالي للجزائر، وعليه قسمنا هذه المرحلة إلى :

1 ابتداء من سنة 1959 المتضمن لأحكام مالية تخص الجزائر جاء ليحد من ميزانية الجزائر لجعلها ميزانية لا تتضمن إلا نفقات المصالح المدنية التي لا تحتويها ميزانية الدولة، وهذا ما يعني إبعاد النفقات المدرجة في ميزانية أمانة الدولة للشؤون الجزائرية وكذلك النفقات المدرجة في ميزانية وزارة الصحراء

2 Denideni Yahia, la pratique du système budgétaire de l'état en Algérie, Office des publications universitaires. 2002. p 04

3 Ministère des Finances. Direction Générale du Budget. Salle de Documentation .

أولا : نظام المالية العمومية قبل الاستقلال

إن نظام المالية العمومية في الجزائر يستمد مصدره من فترة الاستعمار، فمرور الإدارة الفرنسية خلال هذه الفترة أثر كثيرا على الأسس القانونية التي نظمت ومازالت تنظم ميزانية الدولة بصفة خاصة وميزانية القانونية التي نظمت ومازالت تنظم ميزانية الدولة خاصة وميزانية المجموعة العمومية بصفة عامة، غير أن معرفة النظام الحالي للميزانية العمومية، يفرض العودة إلى التاريخ من أجل كشف جميع المراحل والمحطات التي مرت بها هذه الميزانية، لكن سنتطرق إلى مرحلتين:

1- ميزانية الجزائر الكاملة :

ابتداء من قانون 19 ديسمبر 1900 تحصلت الجزائر على ميزانية كاملة، تحتوى في باب الإيرادات على كل الضرائب والمواد المحصل عليها على إقليم الجزائري وفي باب النفقات على كل مصاريف المصالح المدنية، هذه الاستقلالية المالية دامت وبقيت محفوظة في نظام 20 سبتمبر 1947 وإلى غاية الإصلاحات التي نتجت عن ثورة التحرير وذلك ابتداء من 1956¹.

تزويد الجزائر بميزانية خاصة هذا، لم يمنحها الاستقلالية السياسية، فلقد بقيت كيانا إداريا خاضعا لوصاية السلطات الفرنسية، فالجماعات الإقليمية التي تكون كيان الجزائر مكلفة بتقدير الإيرادات والنفقات السنوية للشخص الاعتباري " الجزائر " تبقى تحت رقابة وزير الداخلية ووزير المالية.

فالخاصية الأولى لميزانية الجزائر هي كونها ميزانية جماعات إقليمية لا مركزية محضرة من طرف المحافظ العام تحت رقابة الوزارتين المذكورتين²، ثم أخذت شيئا فشيئا تتحصل على خاصية ميزانية حقيقية للدولة ، فالجزائر كونها إقليما مستعمرا، فهي تعتبر

1 لعمارة جمال، منهجية الميزانية العامة للدولة في الجزائر، الطبعة الأولى، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2004 ص 12.

2 المادة 06 من قانون يتضمن ميزانية خاصة بالجزائر الصادر بتاريخ 19/12/1900 والمادة 21 من قانون العضوي للجزائر الصادر بتاريخ 20/09/1947.

أكبر من جماعة إقليمية عادية، فبنية مشروع ميزانية الجزائر تنقسم إلى قسمين : ميزانية عادية وميزانية استثنائية ، الميزانية العادية تحتوى على مجموع النفقات العادية والدائمة للجزائر وهي مغطاة بحاصل الضرائب ومحاصيل سنوية أخرى (رسوم التسجيل، الطابع، الجمارك، ضرائب مباشرة ومختلفة) وتنقسم إلى فروع (Sections) تتناسب مع المصالح الإدارية الكبرى للمحافظة العامة والفروع إلى فصول أين يمثل فيها الفصل وحدة الميزانية التي يجب أن يصوت عليها لوحدها¹ .

أما الميزانية الاستثنائية فهي تحتوى على النفقات الاستثنائية وبرامج الاشغال الكبرى والمبرمجة لعدة سنين، أما إيرادات هذه الميزانية فهي مكونة أساسا من حاصل الاقتراض (Emprunts) وإعانات الميزانية العادية أو ميزانية فرنسا، فعلى كل من الميزانيتين العادية والاستثنائية، كان للمحافظ العام سلطة على الميزانية العادية أكثر منها من الميزانية الاستثنائية، ففي مجال النفقات العادية مثلا لا يخضع المحافظ العام إلا لمبدأ خصوصية الفصول (La spécialité des chapitres) بحيث يحول في داخل كل فصل الاعتمادات غير مستعملة من مادة إلى مادة أخرى، هذا ما كان يسمح له بتغيير قرارات المجالس الجزائرية بسهولة .

أما في مجال النفقات الاستثنائية فكان المحافظ العام مرتبطا بقرارات المجالس التي ينفذها مادة بمادة، إضافة لهذا العرض القانوني الهام، اكتسبت ميزانية الجزائر خاصية ميزانية الدولة ويظهر ذلك من خلال ارتفاعها 65 مليون فرنك في سنة 1900، 25 مليار في سنة 1947 و 110 سنة 1954.

يجب القول أن هذه الميزانية²، احتوت تدريجيا على كل النفقات العمومية للجزائر سواء كانت نفقات التسيير أو نفقات التجهيز لدرجة أن السلطات الفرنسية جزأتها

1 دندني يحي، المالية العمومية، مرجع سابق، ص 37.

2 إن نظام المحاسبة العمومية ما هو إلا انعكاس لتبويات الميزانية العامة، يبين الشكل التنفيذي لها، معبرا عنه بأرقام المبالغ المنفقة والمحصلة فعلا، خلال السنة وتظهر أهمية ارتباط الميزانية العامة بنظام المحاسبة العمومية في أن

كميزانية فرنسا، فأصبحت مجزأة إذن إلى ميزانية رئيسية، ميزانيات ملحقة وحسابات خاصة بالخرينة، فالميزانية الرئيسية تعرض في وثيقة واحدة (مرسوم 13 نوفمبر 1950)، الميزانيات الملحقة كان عددها ثلاثة :

الميزانية الملحقة للبريد والمواصلات والتي أنشئت في 1925، الميزانية الملحقة للمطبعة الرسمية 1946 وأخيرا الميزانية الملحقة للري والتي أنشئت في سنة 1956 خلفا لميزانية هندسة المياه (l'hydraulique)، أما الحسابات الخاصة بالخرينة، فالأول كان في سنة 192 (أموال تجهيز الشركات التعاونية للاستهلاك)¹.

الثاني في سنة 1924 (أموال تزويد القرض الفلاحي وأموال تزويد الصناعة التقليدية)²، في سنة 1927، أنشئ حساب آخر خاص بالخرينة وبأموال تمويل المساكن الرخيصة³، وفي سنة 1928 أسس حساب أموال تزويد صندوق الاستعمار في سنة 1957، أصبح للجزائر 10 حسابات خاصة بالخرينة منها 5 أموال تزويد (Fonds de dotation).

رغم هذا العرض الشكلي لميزانية دولة بقيت ميزانية الجزائر دائما مميزة بالطابع الاستعماري، فهي تشارك في النفقات العمومية لفرنسا، وذلك بواسطة قاعدتين استعمارييتين الأولى تسمح لميزانية فرنسا أن تقطع من إيرادات المستعمرات ضريبة عسكرية لتعنيها على تحمل نفقات السيادة .

والثانية ترخص للدولة الفرنسية أن تلجأ لأموال احتياط المستعمرات لتغطي نفقاتها الاستثنائية، هذا النوع من الاعتماد فيما يخص الجزائر لا يعتبر الأساس لتحديد الصبغة الاستعمارية لميزانية الجزائر، لكن العنصر المهم والذي لا شك فيه يكمن في تكوين

=أسلوب تبويبها هو المحدد الرئيسي لطبيعة الدفاتر المحاسبية وأسلوب تبويبها، والقوائم والتقارير المالية وما تتضمنه من معلومات.

1 Fonds de dotation des sociétés coopératives de consommation.

2 Le fonds de dotation des crédits agricoles et le fonds de dotation de l'artisanat.

3 Fonds de dotation des habitations à ban marché.

المجالس المالية الجزائرية والتي كانت تحمل في الأول اسم مجلس واحد اسمه: المندوبيات يوجد في اثنين 24 عضو في المندوبية الواحدة والتي كانت مخصصة للأوربيين، أما الأهالي فكانوا ممثلين في مندوبية واحدة والتي كانت متكونة من 21 عضوا .

هذا النظام دام إلى غاية 1945 السنة التي وضع فيها مجلس مالي جديد والذي كان يتكون من 22 أوروبيا و 15 مسلما، والذي أتبع بمجلس آخر والذي كان يعبر أكثر عن الطابع الاستعماري، هذا المجلس الأخير أنشئ بموجب قانون 20 سبتمبر 1947 والمتضمن القانون العضوي للجزائر، كل هذه الخصائص الاستعمارية لميزانية الجزائر كانت شديدة المدلول، فظروف الحرب وارتفاع نفقات المدنية للجزائر أدو بفرنسا أن تأخذ بقسط كبير من النفقات المدنية للجزائرية¹.

2- ميزانية الجزائر المحدودة

لقد جاء قانون 02 جويلية 1959 بإصلاحات، حيث أن ارتفاع النفقات المدنية للجزائر ابتداء من السنة المالية 1955-1956 لم يحدث تغييرا في بنية الميزانية المعمول بها آنذاك، لكن فيما بعد، حدثت تغيرات أدت بحد من ميزانية الجزائر التي أصبحت تفرق تدريجيا بين ميزانية شمال الجزائر وميزانية الصحراء ثم المشاركة التدريجية لميزانية فرنسا في ميزانية الجزائر وأخيرا تسيير اعتمادات الميزانية الاستثنائية من طرف مؤسسات خاصة .

ففيما يخص التغيير الأول، يجب التنبيه أنه حتى السنة المالية 1956-1957 احتوت ميزانية الجزائر على اعتمادات التسيير (الميزانية العادية) واعتمادات التجهيز (الميزانية الاستثنائية) شمال الجزائر وأقاليم الجنوب، غير أنه ابتداء من قانون 10 جانفي 1957 الذي أنشأ المنظمة الموحدة لنواحي الصحراء (l'organisation

1 Denideni Yahia, l'histoire du régime financier en Algérie, premier Partie, Maliya de l'école national des impôts El-koléa ,N 0 ,juin 2001,p 15.

(commune des régions sahariennes O.C.R.S) أصبحت اعتمادات التجهيز للصحراء غير مذكورة في الميزانية الاستثنائية للجزائر وأصبح تسيير هذه الاعتمادات مخولا لـ O.C.R.S وأخيرا تأسست وزارة الصحراء بموجب مرسوم 13 جوان 1957¹ .

التغيير الثاني قد سمح لميزانية فرنسا أن تأخذ قسما من النفقات المدنية الجزائرية مثلا للسنة المالية 1959، أخذت ميزانية فرنسا 40 مليار من نفقات التسيير الجزائرية على عاتقها و92 مليار من نفقات التجهيز²، كان لهذه الكفالة أثر على نظام الميزانية ويظهر ذلك كما يلي :

كانت نفقات المدنية للجزائر مغطاة من جهة من طرف الميزانية الجزائرية والتي كانت تبدأ من شهر أفريل، ومن طرف ميزانية فرنسا التي كانت تبدأ من أول جانفي إلى 31 ديسمبر، هذه الاشكالية حلت بقرار أدى بتوافق السنوات المالية للميزانيتين بالسنة المدنية ابتداء من أول جانفي 1960.

أما التغيير الأخير فهو يخص الميزانية الاستثنائية والتي ألغيت، وهذا مما أدى باعتمادات التجهيز التي كانت مسيرة لغاية 1957 من طرف الإدارة الجزائرية أن تحول إلى مؤسسات خاصة كأموال تجهيز المؤسسة بمرسوم 10 أوت 1957، والتي تحولت بموجب مرسوم 17 مارس 1959 إلى صندوق التجهيز من أجل تطوير الجزائر (Caisse d'équipement pour le développement de l'Algérie C.E.D.A).

1 R.F, La loi du 10 janvier année :1957 portant de l'organisation commune des régions sahariennes .

2 إن الميزانية العامة مالية ومحاسبية، وهي عنصر من عناصر علم المحاسبة و نظام المحاسبة العمومية، مما يجعلها تبرز حجم الحاجات المطلوبة إشباعها، في صورة نفقات مقيمة بمقدار المال المخصص لها، بالإضافة إلى أن الميزانية تحدد حجم النشاط المالي للأجهزة الإدارية، وتوفر خطة مالية تغطي المشروعية على الإنفاق العام، ويتولى النظام المحاسبي متابعة تنفيذها .

لعمارة جمال، أساسيات الموازنة العامة للدولة، المفاهيم والقواعد والمراحل والاتجاهات الحديثة، مرجع سابق، ص 19.

بالنسبة للسنة المالية لـ 09 أشهر من عام 1959 تحصل صندوق التجهيز (CE DA) على موارد من ميزانية فرنسا، تسبيقات الخزينة والجماعات الإقليمية بلغ مقدارها 103 مليار ، كل هذه التغيرات حدثت في السنوات المالية (1956-1957) (1958-1959) (1957-1958) غير أنه ابتداء من سنة 1959 تأسست بنية جديدة للميزانية ، فالقانون رقم 59-785 لـ 02 جويلية 1959 المتضمن لأحكام مالية تخص الجزائر جاء ليحد من ميزانية الدولة ، وهذا يعني إبعاد النفقات المدرجة في ميزانية أمانة الدولة للشؤون الجزائرية وكذلك النفقات المدرجة في ميزانية وزارة الصحراء .

ثانيا : نظام المالية العمومية غداة الاستقلال

عند استقلال الجزائر، تبين للسلطات السياسية الجزائرية أنه من الضروري الإبقاء على النصوص التشريعية التي تنظم المالية العمومية، حيث تبنت مبدأ استمرارية العمل بالتشريع الاستعماري كضرورة تقنية، وذلك تقاديا للدخول في فراغ قانوني، للدولة الجزائرية حديثة الاستقلال¹.

في هذا الإطار صدر قانون 62-157²، الذي مدد سريان التشريع الساري المفعول إلى تاريخ لاحق وجاء في معرض أسبابه: " الدورة الأولى للمجلس الوطني التأسيسي انتهت والظروف لا تسمح بعد بإعطاء البلد تشريع مطابق لحاجياته وتطلعاته لكنه لا يمكن ترك البلد بدون قانون، من أجل ذلك، يسمح سريان التشريع المطبق في 31 ديسمبر 1962 باستثناء أحكامه المخالفة للسيادة الوطنية إلى أن يستطيع المجلس الوطني إعطاء البلد تشريعا جديدا " .

هذا الحل الذي أخذ به المجلس التأسيسي، يطرح إشكالية مثيرة بالنسبة لميدان المالية العمومية باعتباره ميدان سيادة³ .

1 F.LUCHAIRE ((...Un principe fondamental, c'est le maintien de la législation en vigueur au jour de l'indépendance ...la loi la plus caractéristique et certainement la loi du 31 décembre 1962)) souligné par M.T .Bouara, in finances publiques, Op, cité, p35.

2 Loi de 31 décembre 1962, J.O.R.A du 11 janvier 1963, p18 .

3 براهمي محمد ، مرجع سابق ، ص 30 .

هذا الطرح ألقى بظلاله على الفقه المختص في دراسة المالية العمومية في تلك الفترة، وإلى غاية اليوم، حيث يرى كل من الأستاذ يانات بوعلام¹ والأستاذ دنيدي يحي² وغيرهما من الأساتذة، باستمرارية سريان النصوص الاستعمارية المتعلقة المالية العمومية، على خلاف الأستاذ محمد الطاهر بوعارة³ الذي اعتمد على فكرة سيادية مجال المالية العمومية في استبعاد تطبيق قوانين الفترة الاستعمارية .

يمكن تبسيط وتقريب الاختلاف بين الرأيين كما يلي :

من الناحية الشكلية: تميزت فترة ما بعد الاستقلال - بالنسبة للمالية العمومية بصفة عامة والمحاسبة العمومية بصفة خاصة - بفترتين مختلفتين، الفترة الأولى والتي تمتد إلى غاية صدور قانون 62-157، والتي تميزت بتواجد نص مرسوم 50-1413 ضمن تأشيرات العديد من النصوص⁴ هذا من جهة، ومن جهة أخرى تميزت ببعض النصوص وخاصة البروتوكولين⁵ الأول المتعلق بتنفيذ العمليات المالية الجزائرية والفرنسية المؤقتة ، من تاريخ 01 جويلية 1962 إلى 31 ديسمبر 1962 حيث تطبق بشأنها حسب المادة 13 القوانين السارية أي بصفة مزدوجة القانون العضوي 59-02 المنظم لقوانين المالية وقانون 50-1413 المتعلق بالنظام المالي للجزائر وهو نفس المفهوم الذي أخذ به كذلك البروتوكول الثاني المتعلق بالرقابة المالية سواء من حيث مدة السريان أو من حيث تمديد العمل بالتشريعات السابقة، هذا بالإضافة إلى أول قانون للمالية للجزائر

1 << Toutes les lois de finances algériennes respectent la présentation en deux parties distinctes prévue par l'ordonnance du 2 janvier 1959 >> B.Yanat, Finances publiques, édité par la direction général de la fonction publique, Ministère de l'intérieur, janvier 1970, p35 .

2 Denideni Yahia, la pratique du système budgétaire de l'état en Algérie, Office des publications universitaires. 2002 .

3 M.T.Boura, Les finances publiques, L'évolution de la loi de finances en droit Algérien, op, cité, p 34 et suivi.

4 Protocole réglant a titre provisoire les modalités d'exécution du budget , protocole relatif au contrôle financier ,J.O.A du 4 septembre 1962, p 184-185 .

5 هذا البروتوكول الوحيد الذي يحمل صفة " بصفة مؤقتة " مما يرجح فرضية اعتبار المالية العمومية ميدان سيادة آنذاك من القائمين على وضع هذا البروتوكول .

المستقلة، قانون 62-157¹، حيث مددت المادة الأولى منه العمل بالتشريعات السابقة على الأقل بالنسبة للإيرادات .

أما الفترة الثانية، أي بعد صدور قانون 62-157، فالملاحظ هو عدم وجود إشارة في التأشيريات إلى نصوص الفترة الاستعمارية بصفة شبه مطلقة، ما يثبت تشبث المشرع بمبدأ السيادة الوطنية والقطيعة مع المستعمر .

من الناحية الموضوعية يطرح الإشكال بصفة مزدوجة سواء بالنسبة لنص القانون العضوي 59-02 ، والذي لم يكن أصلا مطبقا في الجزائر، وإنما مدد العمل به في الجزائر عن طريق قانون 59-785² فقط بالنسبة للتصويت والتصديق على الميزانية (المادة 01) ، وكذلك الشأن بالنسبة لما بعد الاستقلال، حيث أن هذا النص ذو طبيعة دستورية مرتبط بنظام سياسي خارجي، ولا يمكن بأي حال من الأحوال تطبيقه بالنسبة للجزائر المستقلة، وحتى في جوانبه التقنية لم يكن محل اهتمام من طرف المشرع الجزائري آنذاك وهو ما يظهر جليا في قوانين المالية الأولى المتبناة بعد الاستقلال³.

وكذلك الحال بالنسبة لمرسوم 50-1413، الذي كان اعتباره كمصدر لقوانين المالية العمومية بعد الاستقلال من طرف المشرع متذبذبا، فبالرغم من تعارضه مع مبدأ السيادة إلا أنه كان محل تأشير في العديد من النصوص بعد الاستقلال بصفة عامة، كما أنه كان مصدر إلهام للمشرع الجزائري في جوانبه التقنية والتي تظهر جليا في قانون المالية 62-1557 والذي جاء متأثرا بشكل ملحوظ بقانون 61-1380 المتضمن تحديد الاعتمادات المفتوحة للمصالح المدنية في الجزائر⁴.

1 La loi 62-157 du 31 décembre 1962, J.O.R.A.D.P, 1année,n 11,31décembre 1962 .

2 Loi N° 59-785 portant dispositions financiers intéressant l'Algérie, J.O.R.F du 03 juillet 1959, p 6627.

3 برطال حمزة، قانون المالية التكميلي في القانون الجزائري، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، فرع الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر 1، 2009-2010، ص 14 .

4 براهيم محمد ، مرجع سابق ، ص 32 .

كان هذا بالنسبة للمالية العمومية بصفة عامة فهل يطرح الإشكال بنفس الحدة بالنسبة للمحاسبة العمومية ؟

من الناحية القانونية ينظم علم المالية العمومية ثلاثة فروع أساسية هي: قانون الميزانية، قانون الجباية، المحاسبة العمومية، بالإضافة إلى الاجتماعية، ومالية الجماعات المحلية، ... وفي هذا الشأن يضيف الأستاذ محمد الأمين بوسماح أن المحاسبة العمومية، وبالرغم من هيمنة جوانبها التقنية على جوانبها القانونية، غير أنها لا يمكن بأي حال من الأحوال أن تدخل ضمن طائفة القوانين التي يشملها سريان التشريع السابق لارتباطها هي الأخرى بصفة وثيقة بمفهوم السيادة الوطنية، غير أن المشرع كان مخالفا لهذا التوجه، ولم يتبين أي نص متعلق بالمحاسبة العمومية إلى غاية صدور المرسوم 259-65 الذي يحدد التزامات المحاسبين ومسؤولياتهم، والذي يحمل تأشيرتين اثنتين الأولى قانون 157-62 والثانية مرسوم 1413-50¹، وهو ما يثبت هيمنة فكرة استمرارية العمل بالتشريع السابق في ميدان المحاسبة العمومية، بالرغم من مساس هذا المنطق بالسيادة الوطنية ظنا من المشرع أن المحاسبة العمومية ما هي إلا تقنيات يمكن تطبيق التشريع الاستعماري في شأنها، متجاهلا بذلك انتماء المحاسبة العمومية لعلم المالية العمومية، وارتباطها الوثيق بفكرة السيادة الوطنية، ولعل تبني المشرع لهذا التوجه كان تقاديا للفراغ القانوني الذي سيتسبب في عرقلة سير الإدارة والنظام المالي والمحاسبي الذي يعتبر عصب إدارة الدولة².

الفرع الثاني : النصوص التشريعية و التنظيمية للمحاسبة العمومية في الجزائر

لقد مرت الجزائر المستقلة بمرحلة حساسة جدا، وخاصة بعدما تبنت خيار القطيعة مع النصوص الاستعمارية، وقامت في هذه المرحلة بالعمل على إصدار مجموعة من

1 Décret N° 50-1413, du 13 novembre 1950, portant règlement d'administration publique relatif au financer de l'Algérie, J.O.R.F du 15 novembre 1950, p11632 .

2 M.Temzi, Principes de la réglementation de la comptabilité publique, cour des comptes, Département des ressources humaines, juin 1988, p 04 .

النصوص التنظيمية، التي عوضت النصوص الفرنسية المطبقة في مختلف الجوانب من مجال المحاسبة العمومية ، وعملت على تكييفها مع الواقع الجزائري ولعل أهم نص تنظيمي يمكن ذكره في هذا السياق هو المرسوم رقم 65-259 المؤرخ في 14 أكتوبر 1965، وأصدرت أحكام تشريعية متعلقة بالمحاسبة العمومية، ولاسيما تلك الواردة في القانون المتعلق بقوانين المالية رقم 84-17 المؤرخ 07 جويلية 1984¹، بالإضافة إلى القواعد التقنية المتمثلة في مجموعة التعليمات، المناشير ومذكرات المصلحة التي تصدرها المديرية العامة للمحاسبة في إطار التنظيم المحاسبة ، ومنه تم تقسم هذه الفترة إلى:

أولا : فترة قبل صدور قانون المحاسبة العمومية (قبل دستور 1989)

تعتبر هذه الفترة مرحلة بداية الجزائر الفتية، التي انتهجت النهج الاشتراكي والذي لا يتماشى مع القوانين الاستعمارية، التي تتبنى النهج الليبرالي، حيث صدر مرسوم رقم 63-127 المتعلق بتنظيم وزارة المالية الذي يعتبر أول القوانين التي نصت على مجلس المحاسبة كهيئة تنتمي لوزارة المالية، لكن بدون تجسيد حقيقي لهذا الجهاز، ولم يتضمن هذا المرسوم اي إشارة للمرسوم الاستعماري، لكن المرسوم رقم 64-57 المؤرخ في 1964 المتعلق بالرقابة القبلية كانت فيه إشارة إلى المرسوم 50-1413، وبالرغم من عدم وجود إشارات كثيرة لهذا النص الاستعماري في تأشيريات القوانين، الصادر في تلك الفترة إلا أنه من المؤكد أنه كان مصدرا ماديا مهما خاصة مع صدور بروتوكول 28 أوت 1962 الذي يقضي بالاحتفاظ بقواعد 50-1413 في المواد التي لا تمس بالسيادة الوطنية، ومن أهم النصوص المنظمة لبعض جوانب المحاسبة العمومية في هذه الفترة هو المرسوم 65-59 ، بما فيهم من لم تكن له صفة المحاسب العمومي بمفهوم نظام

1 قانون 84-17 يستمد أساسه زيادة على الدستور ، من الأمر 02 جانفي 1959 المتضمن القانون العضوي لقوانين المالية الفرنسية .

المحاسبة العمومية¹، واعتبر قواعد المحاسبة العمومية تتبع أموال الدولة أينما كانت على الأقل من ناحية المتصرفين فيها².

وبموجب الأمر رقم 73-29 انتهى العمل بالقوانين والأنظمة الفرنسية ابتداء من تاريخ 05 جويلية 1975، وبموجب دستور 1976 ثم إنشاء مجلس لمحاسبة الذي وضع تحت السلطة العليا لرئيس الجمهورية³، وكان الميلاد الحقيقي لمجلس المحاسبة بصور القانون 80-05 المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، وتمتع بصلاحيات واختصاصات قضائية وإدارية لمراقبة استعمال وتسيير الأموال العمومية من قبل الدولة والجماعات المحلية ومختلف الهيئات العمومية مهما نشاطها، بالإضافة إلى الميثاق الوطني لسنة 1976 جاءت أولى الإشارات لهذا النوع النصوص القانونية بمناسبة مناقشة ومصادقة النواب على أمر 65-320 التضمن قانون المالية لسنة 1966⁴، حيث أشارت المادة 06 مكرر 6 منه إلى صدور القانون التنظيمي الذي يحدد طريقة تقديم قوانين المالية⁵، هذه المادة ألغيت بمناسبة المصادقة على قانون المالية لسنة 1983⁶، عن طرق المادة 24 وعوضتها المادة 17 التي استشرفت تبني نص تشريعي هذه المرة يحدد كيفية تقديم قوانين المالية.

1 محمد مسعي، مرجع سابق، ص 10.

2 حسين الصغير، دروس في المالية والمحاسبة العمومية، دار المحمدية العامة، الجزائر، صفحة 118.

3 المادة 190 من الأمر رقم 97/76 مؤرخ في 30 ذي القعدة عام 1396 الموافق 22 نوفمبر سنة 1976 يتضمن دستور 1976.

4 M.T.Boura, Les finances publiques, op, cité, p 310

5 أمر 65-320 مؤرخ في 08 رمضان 1385 الموافق لـ 31 ديسمبر 1965 يتضمن قانون المالية لسنة 1966. ج ر عدد 108.

الملاحظ أن الأمر 65-320 ذو طابع ليبرالي محض على خلاف التوجه الاشتراكي المتبنى عشية صدور 1963 وهو ما يبرر تدخلات النواب في مناقشتهم لقوانين المالية.

6 قانون 82-84 المؤرخ 14 ربيع الأول 1403 الموافق لـ 30 ديسمبر 1982 يتضمن قانون المالية لسنة 1982، ج ر عدد 57.

من جانب آخر وبمناسبة عقد المؤتمر الاستثنائي لجهة التحرير الوطني سنة 1980 الذي طرح هو الآخر فكرة تبني مشروع تنظيم مالي وإصلاح شامل على المستوى الاقتصادي والمالي ، وبالتالي طرح فكرة مشروع قانون إطار منظم لقوانين المالية¹ .

عرفت هذه الفترة صدور القانون رقم 84-17 المتعلق بقوانين المالية²، الذي ورد فيه بعض الأحكام الخاصة بالمحاسبة العمومية، ولا سيما ما تعلق بالنفقات والإيرادات العمومية، وعند النظر في هذا القانون أول ما يثار من الناحية الشكلية هو مصادره وطبيعته القانونية ، فمن حيث المصادر تبني ميثاق وأحكام دستور 1976، في ظل نظام اقتصادي تدخل الدولة عن طريق سياسة المخططات الوطنية ، وفي نفس الوقت هو استلهم لنظام تقني قانوني ليبرالي متمثل في القانون العضوي المنظم لقوانين المالية الفرنسي المكرس في المادة 46 من الدستور الفرنسي لسنة 1958 .

ومن جهة أخرى هو وليد تجربة برلمانية بمناسبة مناقشة نواب البرلمان لقوانين المالية، طالبوا بمقتضاها بقانون منظم لقوانين المالية، يضع حدا للممارسات التشريعية والتنظيمية المتفرقة التي عرفتها قوانين المالية منذ الاستقلال .

هذا يؤدي إلى التساؤل عن طبيعة هذا النص الذي ينظم قوانين المالية ، فبالنسبة للنواب كان المطلوب تبني قانون على شكلة القانون العضوي الفرنسي المنظم لقوانين

1 Denideni Yahia, La genèse de la loi organique du 17 juillet 1987, RASJEP, ISS N°00350699, volume XXVII N°2-1999, p7 et suivi

2 القانون 84-17 مؤرخ في 8 شوال عام 1404 الموافق 7 يوليو سنة 1984 يتعلق بقوانين المالية، المعدل والمتمم

ب :

- القانون 88-05 المؤرخ في 12 يناير سنة 1988 .
- القانون 89-24 المؤرخ في 31 ديسمبر سنة 1989 .
- المرسوم التشريعي رقم 93-01 المؤرخ في 19 يناير سنة 1993 .
- المرسوم التشريعي 93-15 المؤرخ في 04 ديسمبر سنة 1993 .
- المرسوم التشريعي رقم 93-18 المؤرخ في 29 ديسمبر 1993 .

المالية¹، في هذا الإطار وعند الانتهاء من المناقشة والتصويت على قانون 84-17، طرح السؤال على السيد رابح بطاط (رئيس المجلس الشعبي الوطني) على الطبيعة القانونية للنص المذكور، فأجاب قائلًا أن هذا النص هو بمثابة " قانون إطار " وليس قانون عضوي لعدم وجود كمعيار في دستور 1976، فنلاحظ هنا أن إجابة السيد رابح بطاط كانت على دراية بالشروط اللازمة لتكييف النص بالصورة القانونية السليمة، فقانون إطار بقوانين المالية إذن هو النص الذي يتضمن القواعد والأحكام التي تضبط شكل ومحتوى قوانين المالية، فتكييف قانون 84-17 على أساس قانون إطار وليس قانون عضوي لأنه في سنة 1984 لم يكن هناك مجلس دستوري² ، ولا الغرفة الثانية أي مجلس الأمة أي توافر الشروط لتكييف النص على أساس أنه قانون عضوي³.

ومن الناحية الموضوعية، وفي معرض الأسباب (... من أجل إنشاء مجموعة نصوص قانونية متجانسة تشمل كافة العمليات المالية الخاصة بالهيئات العمومية من تاريخ إقرار الميزانية وإلى غاية أبسط دفع نفقة يقوم بها المحاسب العمومي المختص...) إذن فهذا النص ينظم كل الجوانب المتعلقة بالمالية العمومية بصفة عامة من تحضير الميزانية إلى غاية أبسط تنفيذ لأحكامها .

تحدد المادة الأولى قوانين المالية، التي تحدد طبيعة الموارد والأعباء للدولة ومبلغها وتخصيصها في إطار التوازنات العامة المسطرة في مخططات التنمية الاقتصادية والاجتماعية متعددة السنوات والسنوية كذلك⁴ .

1 يطرح الإشكال في أن القانون العضوي المنظم لقوانين المالية الفرنسي يجد أساسه في المادة 46 من الدستور الفرنسي لسنة 1958 ، بينما لم ينص الدستور الجزائري لسنة 1976 على هذا المعيار القانوني .

2 L'installation du conseil constitutionnel a été l'innovation de la constitution du 23/02/1989 (voir : la pratique de la Constitution du 23/02/1989, Denideni Yahia, édition dar Houma, Alger 1989, p°83.

3 أنظر المادة 123 من المراجعة الدستورية لـ 28 نوفمبر 1996.

4 برطال حمرة ، مرجع سابق ، ص 73 .

لفظ "قوانين مالية " بالجمع تدل على النوع وليس الكم ، اي وجود اصناف لقوانين المالية حددتها المادة الثانية على سبيل الحصر : قانون المالية ، قانون المالية التكميلي أو المعدل قانون تسوية (ضبط) الميزانية.

بالنسبة لقواعد المحاسبة العمومية مبدئيا خصص لها الفصل الثالث المتعلق بالتنفيذ ضمن الباب الخامس، بالإضافة إلى الفصل السادس المتعلق بقانون ضبط الميزانية، جاء الفصل المتعلق بالتنفيذ مقتضبا ومفرغا لكثرة إحالته على التنظيم، أما بالنسبة لقانون ضبط الميزانية، فعرفته المادة 05 بأنه يشكل الوثيقة التي يثبت بمقتضاها تنفيذ قانون المالية للسنة وعند الاقتضاء قانون المالية التكميلي و المعدل الخاصة بكل سنة، تتجاوز هذا المادة أحكام المادة 187 من دستور 1976 التي تقتصر على تقديم عرض حول استعمال الاعتمادات المالية فقط .

أحالت المادة 76 تحديد شروط تقديم مشروع قانون ضبط الميزانية على الأحكام القانونية السارية على ممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة¹ مرفوعة ب :

- تقرير تفسيري يبرر شروط تنفيذ الميزانية العامة.
- جدول تنفيذ الاعتمادات الموزعة عليها .

ويشمل إقرار قانون ضبط الميزانية حسب المادة 77، الفائض أو العجز الناتج عن الفرق الواضح بين إيرادات ونفقات الميزانية العامة للدولة والنتائج المثبتة في تنفيذ الحسابات الخاصة للخزينة ونتائج تسيير عمليات الخزينة، وبالتالي هي تشمل تنفيذ جميع العمليات المالية للميزانية العامة للدولة .

أغفل هذا الفصل الفترة الزمنية لعرض قانون ضبط الميزانية على البرلمان وبالتالي أقر الآجال الغامضة في المادة 187 من دستور 1976، من جانب آخر تضمن القانون عدة مواد متعلقة ونقل الاعتمادات، حيث يشير الفصل الثاني المتعلق بعمليات الخزينة لاسيما المادتين 63 و 65 إلى تنظيم خاص بالمحاسبة العمومية المادة 63 " تنفيذ عمليات إيداع الأموال من الخزينة العامة طبقا للأحكام المطبقة على كل عملية من هذه العمليات في مجال التنظيم الخاص بالمحاسبة العمومية "، والمادة 65 " يحدد التنظيم

1 يتعلق الأمر بالمادة 08 من قانون 80-05 حيث تخضع المشاريع التمهيدية لقوانين ضبط الميزانية... لتقييم مجلس المحاسبة، ويرسل التقارير المعدة بشأنها، مع مشاريع القوانين.

الخاص بالمحاسبة العمومية شروط فتح وتسيير الحسابات ... " تثير هذه المسألة ملاحظتين الأولى تتعلق بتصور نظام للمحاسبة العمومية على أنه مجرد قواعد تقنية وهو ما تمت الإشارة إليه سابقا وفق رأي الأستاذ بوسماح محمد الأمين¹، الملاحظة الثانية هي مرة أخرى الإشارة إلى نصوص قانونية غير موجودة وبالتالي هي وجهة نظر في تبني نظام عام للمحاسبة العمومية².

في هذه الفترة ستلقي الأزمة الاقتصادية التي عرفت الجزائر بظلالها على النظام السياسي والقانوني ، ستؤدي بداية من سنة 1988 إلى تبني نهج اقتصادي جديد بعدما تخلت عن النهج الاشتراكي ، حيث سيلقى هذا الوضع بظلاله بالنتيجة على النظام المالي المحاسبي ، فابتداء من صدور القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية والاقتصادية رقم 01-88 أخرجت المؤسسات العمومية الاقتصادية من نطاق المحاسبة العمومية ، بنص المادة 19 " يمسك التسيير المالي والمحاسبين للمؤسسة العمومية الاقتصادية بالطريقة التجارية من طرف محاسب معين بمعرفة المدير العام للمؤسسة العمومية الاقتصادية وتحت مسؤولية خاصة " حيث يفهم من نص المادة أن محاسب المؤسسات العمومية الاقتصادية لم يصبح محاسبا عموميا، بمفهوم مرسوم 65-259 المتعلق بالتزامات المحاسبين العموميين ومسؤولياتهم³.

ما يقال عن هذه الفترة، أنها افتقدت إلى نص قانوني ينظم المحاسبة العمومية تنظيما شاملا وكافيا مثلما كان عليه الحال في العهد الاستعماري، إنما اكتفى بنصوص متفرقة لم تطل كل جوانب المحاسبة العمومية⁴.

1 M.T.Boura, Les finances publiques, , op, cité, p 310 .

2 براهيم محمد ، مرجع سابق ، 56 .

3 حسين صغير ، مرجع سابق ، ص 149 .

4 قاوي السعيد، النظام القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر بعد 1989، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام فرع دولة ومؤسسات عمومية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2012 ، ص 30 .

ثانيا : فترة صدور قانون المحاسبة العمومية (بعد دستور 1989)

إن تحديد فترة ما بعد 1989 لدراسة النظام القانوني للمحاسبة العمومية لم يأت من فراغ، فقد يتساءل أحدهم لماذا هذا التاريخ رغم أن القانون الأساسي صدر في 1990، إن هذا الطرح صحيح لحد ما ! لكن النظام القانوني الذي هو محل الدراسة لا يتكون فقط من قانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية لأن هناك نصوص أخرى وحتى دستورية، لذلك كان لابد من تحديد زمني دقيق والارتباط بنصوص دستور 1989 الذي ينص صراحة على تأسيس مجلس المحاسبة¹ ، وأبعد من ذلك هناك نص قانوني يضم في مواده تنظيم بعض ما يتعلق بالمحاسبة العمومية ولم تنزل هذه الأحكام مطبقة لحد الآن، أي أن قانون 21-90 لم يلغي هذا النص، وهنا نقصد قانون المالية لسنة 1989، أكثر من ذلك أن أغلب الأنظمة القانونية في الجزائر بعد 1989 عرفت تحولا جذريا نتيجة التغيير الكبير الحادث على مستوى السياسي وبالموازاة مع التحولات الإيديولوجية التي عرفت البلاد في غضون هذه الفترة وبالأخص الاقتصادية منها وفق ما تبناه الدستور من خيارات جديدة، استلزمت تحيين المنظومة القانونية ككل ونظرا لطبيعة التغيير التي كانت بالأساس نتيجة لعوامل اقتصادية أكثر من أي شيء آخر، مما تطلب البحث في حلول اقتصادية من أجل تجاوز الاختلالات المالية ، بسبب السقوط الحر لأسعار البترول، أدى ذلك اللجوء إلى المؤسسات المالية الدولية من أجل الحصول على تحويلات ، تسمح بتغطية جزء من احتياجات التمويل الخارجي²، أدى ، وفي خلال هذه الفترة لم يكن للجزائر في منظومتها القانونية عامة وبالأخص في شقها المالي نص قانوني

1 قاوي السعيد، مرجع سابق. ص 30.

2 بصديق محمد، النفقات العامة في ظل الإصلاحات الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع التحليل الاقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008-2009، ص

يمثل الإطار العام المنظم لقواعد المحاسبة العمومية والجامع لمختلف مبادئها¹، حيث هناك نصوص تشريعية وتنظيمية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

1-التشريعات المتعلقة بالمحاسبة العمومية في الجزائر

إن القانون رقم 90-21 والمتعلق بالمحاسبة العمومية²، المرجع الأول والمصدر الرئيسي للمحاسبة العمومية، ويعد هذا القانون قفزة نوعية إذا لأول مرة بعد الاستقلال نجد نص قانوني يمثل الإطار القانوني العام للمحاسبة العمومية، والجامع لمبادئها وقواعدها . حيث تضمن القانون 90-21 اثنان وسبعون مادة مبنية في أربعة أبواب ، وهذه الأخيرة احتوت على فصول ، ابتدأت بتعريف المحاسبة العمومية، إن لم نقل بمعنى أدق نص على مجالها تطبيقها، إذ نصت المادة الأولى منه على " يحدد هذا القانون الأحكام التنفيذية العامة التي تطبق على الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري " طبعاً ويضاف إليها مجلس الأمة كمؤسسة دستورية تشريعية جاءت بعد دستور 1996 .

ومن خلال هذا التعريف يلاحظ أنه استعان بمعيار عضوي في تحديد مجال تطبيق المحاسبة العمومية، وإذا عدنا للمحتوى فإن الأبواب الأربعة احتوت على ما يلي (الميزانية والعمليات المالية وتنفيذها، الأعوان المكلفون بالتنفيذ، المراقبة، أحكام خاصة) وكمخلص لكيفية تناول هذا القانون للمحاسبة العمومية، نجد أنه حصرها بين مهمتين رئيسيتين هما: تنفيذ الميزانية والعمليات المالية والمراقبة المالية، وهذه هي العناصر التي

1 محمد مسعي، مرجع سابق، ص 11 .

2 قانون رقم 90-21 مؤرخ 24 محرم عام 1411 الموافق 15 غشت سنة 1990 يتعلق بالمحاسبة العمومية، المعدل والتمم ب :

- المرسوم التشريعي رقم 92-04 المؤرخ في 11 أكتوبر 1992.
- القانون 98-12 المؤرخ في 31 ديسمبر 1998.
- القانون 99-11 المؤرخ في 23 ديسمبر 1999.
- قانون 11-16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011 .

يجب أن تراعى عند دراسة المهام المسندة للمحاسبة العمومية بموجب هذا النظام، وإلى جانب قانون 90-21 يوجد قوانين أخرى لها مساهمة فعالة في تكوين الإطار التشريعي للمحاسبة العمومية، الأمر 95-20 المؤرخ في 17 جويلية المتعلق بمجلس المحاسبة¹، والذي ألغى القانون 90-32، بالإضافة إلى مجموعة من قوانين المالية لسنوات (1985-1988-1989-1991-1992-1993-1995-1997-1999-2000-2003-2004-2006-2007-2008-2009-2010-2011-2012) وقانون المالية التكميلي للسنوات (1991-1992-2008-2009-2010) كلها عدلت النصوص التشريعية المتعلقة الميزانية والمحاسبة العمومية .

والأمر الملفت في هذا الصدد هو تناول النص الأساسي للمحاسبة العمومية في قانون بدل مرسوم، على غير ما كان عليه الحال وعلى غير ما هو عليه في فرنسا، وهذا في حد ذاته يفهم على أنه إعطاء أهمية تليق بالمحاسبة العمومية ومهامها، وترقية تناولها من معيار قانوني أدنى هو التنظيم إلى معيار قانوني أعلى هو التشريع ، أما في فرنسا فقد تم تنظيمها عن طريق مرسوم².

2-النصوص التنظيمية المتعلقة بالمحاسبة العمومية

نصت المادة 70 فقرة 1 من قانون 90-21 > يجب نشر النصوص التنظيمية المنصوص عليها ضمن هذا القانون قبل تاريخ 31 ديسمبر سنة 1990 < إن تحديد الدقيق لضرورة صدور النصوص التنظيمية يحمل بين طياته مدى الحرص الذي أولته الحكومة آنذاك لهذه الخطوة الهامة ، فهل تم احترام هذه الآجال ؟

1 الأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة .

2 يرى جام مانبي (J.Magnet) : أن تنظيم قواعد المحاسبة العمومية على طريق مرسوم راجع إلى أنها تنظم العلاقات الداخلية في الإدارة وفي حدود السلطة التنفيذية .

طبعا لم تحترم !! فقد صدرت المراسيم التنظيمية المطبقة لقانون المحاسبة العمومية في الشهر التاسع من سنة 1991¹، على النحو التالي:

- المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 يتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم .

- المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتضمن شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين، وإجراءات مراجعة باقي الحسابات وكيفية اكتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين.

- المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتضمن إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها و محتواها.

- المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتعلق بإجراء تسخير الآمرين بالصرف للمحاسبين العموميين.

ولعل هذا التأخير يمكن رده إلى الظروف السياسية، وانشغالات الحكومة المتأتية من الظروف التي صاحبت تجربة التعددية السياسية وتغير الحكومات، حيث أن قانون 90-21 صدر في فترة حكومة مولود حمروش بينما المراسيم المطبقة له صدرت في فترة حكومة أحمد غزالي، ولم تكن هذه المراسيم التنظيمية المذكورة آنفا هي الوحيدة، فقد صدرت نصوص تنظيمية كثيرة في مجال المحاسبة العمومية ، ومن بينها :

- المرسوم التنفيذي 92-26 المؤرخ 8 رجب عام 1412 الموافق 13 يناير سنة 1992، يتعلق بالحسابات الجارية البريدية الخاصة بالمحاسبين العمومية والوكلاء

الإداريين.

1 وردت المراسيم التنفيذية الأربعة في نفس العدد 43 من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، الأربعاء 09 ربيع الأول 1412 الموافق لـ 18 سبتمبر 1991 .

- المرسوم التنفيذي رقم 92-414 مؤرخ في 14 نوفمبر سنة 1992 يتعلق بالرقابة المسبقة على النفقات التي يلتزم بها.
 - المرسوم التنفيذي رقم 93-46 المؤرخ 06 فيفري 1993 يحدد آجال دفع النفقات وتحصيل الأوامر بالإيرادات وبيانات التنفيذ وإجراءات قبول القيم المنعدمة .
 - المرسوم التنفيذي رقم 93-108 المؤرخ 05 ماي 1993 يحدد كفايات إحداث وكالة الإيرادات والنفقات وتنظيمها وسيرها .
 - المرسوم التنفيذي رقم 97-268 المؤرخ 02 يوليو 1997 يحدد الإجراءات المتعلقة بالتزام النفقات العمومية وتنفيذها وبضبط صلاحيات الأمرين بالصرف ومسؤوليتهم .
 - القرار الوزاري المؤرخ في 24 رمضان عام 1433 الموافق 12 غشت سنة 2012 ، يحدد إجراءات وكفايات ومحتوى محاسبة الالتزامات بالنفقات .
- وعليه وبالرجوع إلى نص المادة الأولى من قانون المحاسبة العمومية¹، فنجدها تحدد النطاق العضوي لتطبيق المحاسبة العمومية، حيث يعتبر الميدان الرئيسي لتطبيق هذه القواعد وهي (الدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والجماعات الإقليمية والمؤسسات ذات الطابع الإداري) إن ما يميز هذه الهيئات عن غيرها من الهيئات أو المؤسسات العمومية (المؤسسات العمومية الاقتصادية والمؤسسات ذات الطابع الصناعي والتجاري) هي كونها أشخاص اعتبارية خاضعة للقانون العام وبالتالي فإن إدارتها تتم وفق قواعد القانون الإداري وهي تتصرف أحيانا كسلطات عمومية، حتى أن تحديد طبيعة المؤسسة العمومية إن كانت ذات طابع إداري، وعليه يجب تحديد الإطار المفاهيمي لهاته الأجهزة².

1 قانون رقم 90-21 مؤرخ 24 محرم عام 1411 الموافق 15 غشت سنة 1990 يتعلق بالمحاسبة العمومية.

2 قاوي السعيد ، مرجع سابق ، ص 55.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للأجهزة الإدارية

إن التكلم عن الأجهزة الإدارية، يقتضي التطرق للقانون الإداري وهو القانون المتصل بعلم الإدارة العامة وليس الإدارة الخاصة، فالقواعد التي تنظم الإدارة العامة (الأجهزة الإدارية) تختلف عن الإدارة الخاصة، حيث تتطلب دراسة الأجهزة الإدارية في دراسة بعض الحقائق والأفكار القانونية والتنظيمية والأسس الإيديولوجية والسياسية والاقتصادية والاجتماعية، كأدوات منهجية لدراسة منظمات ومؤسسات النظام الإداري في الدولة دراسة منهجية علمية سليمة وواضحة، ومطلقات تنظريه تأصيلية وتحليلية للدراسة، مثل دراسة فكرة الشخصية المعنوية العامة الإدارية، ودراسة النظام الإداري في الدولة وكذلك تحديد مفهوم النظام الإداري المركزي والنظام اللامركزي، ونظام الجمع بين المركزية واللامركزية الإدارية، ثم الدراسة التفصيلية للأجهزة الإدارية على حدة، بالإضافة إلى معالجة النشاط الإداري¹، وعليه تم تقسيم المبحث إلى، مفهوم الأجهزة الإدارية (المطلب الأول) وتنظيم الأجهزة الإدارية (المطلب الثاني).

المطلب الأول: مفهوم الأجهزة الإدارية

لقد اهتمت الدول الحديثة بالدراسات الإدارية، نظرا إلى ما لمستته من أهمية متزايدة لمشاكل التنظيم الإدارية وإلى استخدام الأساليب الفنية في ترتيب الأجهزة الإدارية أضحى ضرورة ملحة من أجل تحقيق التنمية والتقدم، وقد ظهرت البادرة الأولى التي أفصحت عن هذا الاهتمام بانعقاد أو مؤتمر للعلوم الإدارية في بروكسل سنة 1910، تولد عنه لجنة دولية للعلوم الإدارية، وهذه تحولت سنة 1930 إلى معهد دولي للعلوم الإدارية للعمل على إطراد تقدم العلوم الإدارية وتحسين تنظيم أجهزته ولجانه وشعبه في الدول

1 عمار عوابدي، القانون الإداري، النظام الإداري، الجزء الأول، الطبعة السادسة، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2014، ص 5.

الأعضاء¹، ولتحديد وبيان مفهوم الأجهزة الإدارية سنتطرق إلى معايير تعريف الأجهزة الإدارية (الفرع الأول) ونشاط الأجهزة الإدارية وخصائصه (الفرع الثاني) .

الفرع الأول : معايير تعريف الأجهزة الإدارية

تعدد تعريف الأجهزة الإدارية بصفيتها العامة والخاصة، بتعدد المفكرين والباحثين المهتمين في هذا الشأن²، وتعد سنوات الثمانينات عصرا طيبا لإمعان النظر في تطور فكرة الإدارة، حيث تعد الإدارة موضوعا متعدد الأبعاد، فهي أولا نظام يحكم صفاتها، ومع هناك كثيرا من الأمور التي لا نعرفها عن الأجهزة الإدارية، إلا أننا نعرف أنها ليست مجرد إدراك عام، إنها ليست خبرات تم تنسيقها، إنها في أقل احتمال كيان منظم من المعرفة .

إن الأجهزة الإدارية مهمات، والإدارة أحد فروع المعرفة، ولكن الأجهزة الإدارية هي البشر أيضا، فكل إنجاز للأجهزة الإدارية هو إنجاز للمسؤول، وكل إخفاق لها هو إخفاق للمسؤول، إن البشر هم الذين يسيرون، وليست القوى أو الحقائق، إن بصيرة المسؤول وإخلاصه ونزاهته هي التي تحدد ما إذا ما كانت إدارة أو سوء إدارة³، وعليه سيتم تعريف الأجهزة الإدارية على أساس ثلاث معايير الأول على أساس أن الإدارة علم، والثاني أن الإدارة فن والثالث أن الإدارة احتراف.

أولا : الإدارة علم

لنتأمل مكانة العلم في عالم الإدارة ورحابها، إن الأجهزة الإدارية هي علم معترف به وحقيقة عمرها قرن من الزمن، ولكنها لاتزال بعيدة عن النضج كعلم نظري، أو كعلم تطبيقي قائم على القواعد الشائعة، ويعد عدم النضج هنا سببا رئيسيا في تفوقها كفن

1 ثروت بدوي، القانون الإداري، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر ، 2016، ص 5.

2 عبد اللطيف قطيش، الإدارة العامة من النظرية إلى التطبيق (دراسة مقارنة)، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، 2013، بيروت، لبنان، ص 23 .

3 رفعت محمد، علم الإدارة العامة، القاهرة، 1989، ص 23.

عملي، وبالرغم من الأعمال الطليعية للمهندسين مثل تايلور والزوجين جلبرت وجانيت، فإن الإدارة تظل تسعى إلى الشرعية¹.

والجهود المتفانية من أجل التوصل علم الإدارة، والتي تتجلى بوضوح في أعمال مهندسين، تعرضت لشيء من المقاطعة في أثناء مدة العلاقات الإنسانية، وبالرغم من الاهتمام الذي حظيت به فضائل الأساليب العلمية، فإن الباحث يتكون لديه انطباع وهو يقرأ عن الفكر الصاعد في العلاقات الإنسانية في أثناء وبعد دراسات مصانع هوثورث²، في الثلاثينات، بأن الأساليب العلمية قد فقدت شيئاً من أهميتها، أو في الأقل تلك الأساليب العلمية ذات المفهوم التجريبي التي تظهر بوضوح عند المهندسين، إلا أن هذا الاتجاه يعود إلى الظهور مع مجيء حركة علم الإدارة السلوكية، الحديث في الإدارة³.

لقد حققت الإدارة قدراً عظيماً من التقدم العلمي منذ بدايتها، وقد أدرك المهندسون قوة العلم وقرروا أن يستخدموا الطرق التي يعرفونها أكثر من تميزها في معالجة مشكلات المنظومة الصناعية، وأكدوا أهمية الحقائق إلى عناصر بسيطة تتسنى دراستها منظومياً، فلم يكن للمهندسين نظير في هذا المضمار، وبحق القول أن العلم قد أخذ إلى أبعد مما يجب في بعض الدوائر، فإن أغلب الباحثين يتفقون على أن شرعية الأجهزة الإدارية قد تحسنت إلى خير كبير بتطبيق الإدارة العلمية، وليس أمراً نادراً أن تجد أطباء، ومحامين، بل ومهندسين ينتظمون في برامج الدراسات العليا في الإدارة، ومنهجها العلمي أولاً، وكمجال دراسي وكفن عملي، لقد فعل العلم الشيء الكثير من أجل الإدارة.

1 يعتبر المهندس الأمريكي Frederick W. Taylor من أهم المهندسين الذين أولوا عناية خاصة لدراسة موضوع إدارة المصانع الضخمة وله الفضل الكبير في ظهور نظرية الإدارة العلمية في المصانع، والكتاب الذي ألفه حول الموضوع ونشره في عام 1911 بعنوان " مبادئ الإدارة العلمية " واشتهر بأنه صاحب نظرية " التنظيم العلمي للعمل "

2 كنعان نواف، القيادة الإدارية، عمان، 1995، ص 75 وما بعدها .

3 عبد العزيز صالح بن حبتور ، الإدارة العامة المقارنة ، الطبعة الأولى ، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان ، الأردن، 2009، ص 35 .

لم تتبلور الأبعاد العلمية للإدارة إلا مع ظهور العلوم الاجتماعية نفسها، بل والعلوم النفسية بما فيها علم النفس الاجتماعي، فلا يصح إضفاء الطابع العلمي على الأجهزة الإدارية إلا إذا تم الإقرار بالطابع العلمي للعلوم الاجتماعية، بصورة عامة ولاسيما العلم السياسي، ذلك لأن الإدارة هي، من جوانب متعددة، ولاعتبارات متنوعة، فالأجهزة الإدارية عندما تدرس الظواهر الإدارية باللجوء إلى الأساليب العلمية التي تتطوي على وجود القوانين، والمبادئ ذات الطابع الموضوعي التي يمكن أن تتوالى تطبيقاتها بصورة مطردة¹، والجدير بالذكر أن هذه التصنيفات التي وردت في الدراسات الإدارية العربية والأجنبية قد انطوت على بعض القواسم المشتركة، إلا أنها في الوقت نفسه تباينت في جزء أو أكثر، وهو ما تسبب في وجود بعض اللبس والغموض، وخصوصا لدي حديثي العهد بالأجهزة الإدارية².

وفي الأخير مكن استخدام اصطلاح الإدارة، لوصف علم، يمكن دراسته والثابت أن الإدارة نفذ علما له مكوناته وأسس، وأصبح من التخصصات الرئيسية التي تدرس في معظم جامعات العالم، بل إن كثيرا من الجامعات الكبيرة أنشأت لتدريس هذه العلم بفروعه كافة³، ومنح الشهادات العليا في اختصاصه مثل ما هو في الجزائر وجود المدرسة الوطنية للإدارة.

ثانيا: الإدارة فن

يمكن القول أن الأجهزة الإدارية تضم في مفهومها الحقيقي، جانب العلم، وجانب الفن، فعن طريق زيادة البحث والتعمق، في التطبيق، والخبرات الإدارية يمكن إثراء جانب العلم بمزيد من المبادئ والقواعد التي تصلح للتطبيق في المواقف المتشابهة، ولكن طالما أن الأجهزة الإدارية تتعامل مع العنصر البشري، وتعمل في بيئة تتفاعل فيها العديد من

1 عبد اللطيف قطيش، مرجع سابق، ص 31.

2 رائد محمد عبد ربه، الإدارة العامة الحديثة، الجندرية للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2013، ص 14.

3 عبد العزيز صالح بن حبتور، مرجع سابق ص 35.

المتغيرات التي يصعب الحكم فيها يظل للتقدير، والحكم الشخصي أهميته، على وفق هدف يمكن القول أن جانب الفن في ممارسة العملية الإدارية على جانب المعرفة النظرية.

إن تبسيط الإجراءات، واختصار الخطوات يقع في مجال الفن الإداري، ويهدف إلى زيادة الكفاءة في عمل الوحدات الإدارية عن طريق توزيع العمل وتنسيقه على وفق طريقة منطقية وكذلك لا يمكن أن يفيد العلم في مجال العلاقات الإنسانية تمام الفائدة بدون فن استعماله وبدون فن التطبيق الخلاق للرجل الإداري¹.

وقد أشار ستوجديل سنة 1974 إلى أن البحوث المبكرة في القيادة كانت موجهة نحو التعرف إلى المعالم أو السمات أو الملامح الشخصية التي يتميز بها القادة العظماء²، والذين برعوا في قدراتهم، إلى فن القيادة ، لقد نشر تير كتابا عن فن القيادة سنة 1953 وعرف القيادة بأنها "ممارسة التأثير في الناس بحث يتعاونون في سبيل هدف ما يتوصلون إلى الإدراك³ .

ويراد بالفن المهارة والمقدرة القائمة على "الأنا" في ممارسة عمل معين، وهو يقوم على الخلق والابتكار، والفن، على عكس العلم، يهتم بما يجب أن يكون لا بما هو كائن، ولذلك فهو يعتمد على المهارة الإنسانية، وعلى الملكات الخاصة، والمواهب الذاتية، والاستعدادات الشخصية⁴.

1 درويش، عبد الكريم، أصول الإدارة العامة، القاهرة 1992، ص 58.

2 دنكان، وجاك، أفكار عظيمة في الإدارة، دروس من مؤسسي ومؤسسات العمل الإداري، ترجمة محمد الحديدي، الدار الدولية للنشر والتوزيع، ص 334 .

3 عبد العزيز صالح بن حبتور، مرجع سابق ص ، 36 .

4 ابراهيم عبد العزيز شيجا، الإدارة العامة العملية الإدارية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، مصر 1983، ص 59 مع الإشارة إلا أن هناك الكثير لا يوافق الدكتور ابراهيم عبد العزيز شيجا على قوله بأن الفن لا يهتم بما هو كائن، وإنما يهتم ما يجب أن يكون، فالفن واسع في موضوعاته، ومتنوع بما يجعله عصيا على الحصر، ومن هنا صعوبة تعريفه.

ولو اكتفينا بالخطوط العريضة لهذا التعريف لرأينا أن الباحثين في "علم الإدارة" يؤكدون على الجانب الفني في الموضوع من خلال ما يعتبرونها الموصفات الاستثنائية التي ينبغي أن يتمتع بها المسؤول الإداري في التنظيم .

إن بعض الباحثين يصفون الأجهزة الإدارية بالعلم عندما تهتم بالعناصر المادية والحاسبة والتخطيط، وبالفن عندما تعالج الأساليب الإدارية المتصلة بالممارسة وبالتجارب في تسيير الأمور¹ .

إن الأجهزة الإدارية هي مسؤولية اجتماعية على غاية من الخطورة، فلا ينبغي، على الإطلاق، أن ندفع بالإنسان إلى مستوى الآلة ولا نجعله ضحية عالم الأعمال المتبدل الأحاسيس والمسكون بهوس الأرباح، وهنا يأتي دور المسؤول في التنظيمات لتظهر براعتها الفنية في التأثير على الأشخاص وجعلهم ينخرطون في تحقيق الأهداف الموضوعية، من خلال استشعارهم بأنهم هم معنيون بالأهداف على صعيدهم الشخصي أيضا. فمسؤولية التنظيم فن لا يجيده إلا من توفرت فيه صفات استثنائية خاصة².

ثالثا: الإدارة احتراف

يشير أصحاب هذا المعيار إلى أن الإدارة احتراف، والأجهزة الإدارية شيء مستقلة عن الملكية أو الرتبة، وأن السلطة وظيفة موضوعية، ويجب أن تكون مبنية على أساس متين من مسؤولية الأداء وهي احتراف وعمل تخصصي ونظام، كما أنها مهمة واجبة التنفيذ، وأن المسؤول المحترف قد أصبح حقيقة واقعية، وهنا يكمن جوهر مسؤوليته³.

إن المؤلفات الكلاسيكية في الإدارة، ساهمت في إيجاد ما نعرفه عن الأجهزة الإدارية كمجال للدراسة، وكمهنة شريفة، مهنة معترف بها وبأحقيتها، وقد ذكر أحد القادة الإداريين أن هناك مؤهلين أساسيين يجب أن يتوفرا لكل مهنة: يجب أن تقوم على أساس

1 Jean Mercier, L'administration publique de l'école classique au nouveau management, les presses de l'université Laval, 2001.

2 عبد اللطيف قطيش ، مرجع سابق ، ص 32.

3 عبد العزيز صالح بن حبتور، مرجع سابق ص ، 37 .

علمي، وأن تستخدم معرفتها في خدمة الآخرين، وكلاهما يجري اكتسابهما بمضي الزمن، والمجتمع يحقق فائدة عظيمة من تزايد الكيان المهني للإدارة والمديرين.

وعند ظهور علوم الإدارة لأول مرة، علت صيحات المديرين فرحاً، ومنذ ذلك الحين ولدت المهنة الجديدة كاملة، بعلمائها في الإدارة، ومؤسستها الاحترافية وتكسبهم الخاصة، وإدارتهم في الجامعات، وكلليات الإدارة والأعمال .

لقد استطاع رجال الأعمال التوصل إلى مراكز مرموقة في مجتمعاتهم، خاصة في الدول المتقدمة، وذلك نتيجة لمعرفتهم ومهارتهم ومقدرتهم الإدارية، ولم تكن مقدرتهم المالية، كما يعتقد بعض الناس هي التي حولتهم حق الهيمنة على المقاعد الإدارية، ومع أن المديرين هم اشخاص مستخدمون إلا أنهم طبقة مسؤولة يقرنون مصالحهم الخاصة بمصالح أصحاب رؤوس الأموال في المشروع.

ويبدو لبعض الباحثين، أنه لا توجد فروقات جوهرية بين إدارة الأعمال، والإدارة العامة وإذا كانت هناك بعض الفروق فإنها ناتجة عن مجال التخصص فقط، فإدارة الأعمال تتعلق بإدارة الأعمال التجارية الخاصة، وأما الإدارة العامة فهي تتعلق بإدارة الأعمال الخاصة بالحكومة، فالفرق إذن في مجال العمل وليس الفرق في المبدأ أو الجوهر.

هذه الإشكالية دفعتنا إلى أن نميز بين الإدارة العامة وبين الحكومة وستكون المهمة واضحة لو أخذنا في معيارنا علاقة كل منهما بالدولة وبذلك نبرز ونحدد بدقة مفهوم الإدارة العامة.

فالدولة تمثل كيانا ذا حدود جغرافية منظما على أساس قانوني، في ظل دستور قائم، يتمتع بموجبه سكان الإقليم بالحقوق ويلتزمون بالواجبات التي يحولها لهم القانون. والحكومة -بمفهومها الواسع- هي التي تقرر السياسة المتبعة في هذا المجتمع، وهي التي تضع القوانين وتنفذها، وترعى حقوق المواطنين وواجباتهم، والحكومة - بمفهومها الضيق الذي يعكس صفتها التنفيذية- هي التي الهيئة المسؤولة عند التأكد من

أن القوانين المعمول بها، والحقوق والواجبات تأخذ صورتها التنفيذية، والإدارة العامة ترتبط بالحكومة بمعناها الضيق هذا، ومع ذلك، فهمي تتميز عنها، فالإدارة العامة في مفهومها، مجموعة الأشخاص، والأجهزة، القائمين تحت إمرة الحكومة لأداء المهام التالية¹:

- تنفيذ مختلف القوانين، والأنظمة، واللوائح التي تختص بها أجهزة الدولة التنفيذية.
- تلبية الحاجات الأساسية للمواطنين، التي توكل إلى الحكومة مهمة إشباعها.
- أداء الخدمات العامة للمواطنين، في المدن والوحدات الإدارية الأصغر منها، والتي تؤدي يوميا.

هنا تتولى الأجهزة الإدارية مهمتها الأساسية، لتؤكد هويتها ومفهومها، وهي أن تعمل وتنشط تنفيذ الأنظمة وضمان الحقوق، وتأدية الواجبات، فكل حق وواجب يعني خدمة مقابلة، وكلما توسعت الدولة في الحقوق والواجبات أدى هذا إلى توسعها في الخدمات، ووقوف الناس على بوابات الإدارة وأجهزتها مطالبين موظفيها بأداء واجباتهم، خدمات الإدارة².

الفرع الثاني: نشاط الأجهزة الإدارية وخصائصه

من المفروض أن نشاط الأجهزة الإدارية لا يهدف إلى تحقيق الربح، وإنما يهدف إلى تأدية الخدمات العامة لمجموع أفراد الشعب، لتحقيق الرفاهية الاقتصادية، والاجتماعية، فالخدمات الأساسية التي تقدمها الدولة لمواطنيها من أمن ودفاع، وعدل، بواسطة أجهزتها الإدارية، ولو مقابل رسوم معينة لا تعادل بالضرورة قيمة هذه الخدمات المقدمة.

1 إن الإدارة محدودة الوسائل، فنظرا لأن مهامها محددة بوظائف السيادة فإن حاجياتها المادية والمالية والانسانية محدودة أيضا، لأن الإدارة تخضع لمراقبة صارمة على الصعيد السياسي أولا أما البر لمان وعلى الصعيد القانوني أما القاضي الإداري .

أنظر: أحمد محيو، محاضرات في المؤسسات الإدارية -ترجمة محمد عرب صاصيلا، الطبعة الخامسة، ديوان المطبوعات الجامعة، 2009، ص 69.

2 عبد العزيز صالح بن حبتور، مرجع سابق ص 38 .

ولا يهدف أصلاً إلى تحقيق أرباح للدولة، أو لأجهزتها الإدارية المتخصصة، وينطبق ذلك أيضاً على الخدمات الأخرى التي تقدمها الدولة للمجتمع، كخدمات، التعليم، الصحة، المواصلات والخدمات الاجتماعية المختلفة وغيرها، فه لا تهدف إلى تحقيق الربح حتى ولو كان كانت مقابل رسوم أو بدلا رمزية لا تغطي في معظم الحالات تكلفة هذه الخدمات¹.

أولاً : طبيعة النشاط الأجهزة الإدارية

ومع تطور دور الدولة من الدور التقليدي في تقديم الخدمات العامة الأساسية إلى التدخل في النشاط الاقتصادي، وإقامة المشروعات الاقتصادية، إضافة إلى دورها في تقديم الخدمات العامة للمواطنين، فقد تطور النشاط الحكومي من خلال المؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي التي تشرف عليها الدولة، وأصبحت هذه المؤسسات العامة التي تهدف إلى تحقيق الربح إضافة إلى وظيفتها الاجتماعية في إشباع الحاجات العامة وفق خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية، تخضع إلى بعض القوانين الاقتصادية الخاصة بها وتنظيم أمورها المحاسبية وفق أحكام المحاسبة المالية ، وترتبط مع المحاسبة العمومية ، ومع الميزانية العامة فيما يختص بتمويلها وفوائدها وفق قاعدة الصوافي².

وبذلك، فإنه أصبح من الضروري التمييز بين النشاط الحكومي الذي يهدف إلى تأدية خدمات عامة سواء بمقابل أو بدون مقابل (نشاط إداري)، والنشاط الحكومي الذي يهدف إلى تحقيق ربح بطريقة مباشرة أو غير مباشرة (نشاط اقتصادي) ، وذلك نظراً إلى اختلاف الخصائص المميزة لكل نوع من أنواع هذه الأنشطة وما قد يترتب على ذلك من الخصائص المميزة لكل نوع من أنواع هذه الأنشطة وما قد يترتب على ذلك من اختلاف أسس قواعد وإجراءات المحاسبة الملائمة لكل منهما، فالنشاط الحكومي الذي لا

1 لا يصح العمل الإداري إلا إذا كانت الغاية الحقيقة منه المصلحة العامة ، وفي المقابل يمكن للمبادرة الفردية أن تلي حاجات المواطن .

2 راجع سليم سليمان، خلاصة القانون الإداري، المنشورات الحقوقية صادر، بيروت، لبنان، 2009، ص 13 فيما يتعلق بالغاية من الإدارة الخاصة بالربح .

يهدف إلى تحقيق ربح أصلاً، لا يجوز استخدام مقاييس الربح لتقويم أدائه ولا بد من استخدام معايير أخرى ملائمة لقياس كفاءة هذا الأداء، في حين أن النشاط الاقتصادي الحكومي الذي هدف إلى تحقيق الربح لا بد أن يعد مقياس الربحية معياراً مهماً في قياس كفاية الأداء وتحقيق الأهداف¹.

ونظراً إلى أن النشاط العام للأجهزة الإدارية يتمثل أصلاً في خدمات من دون مقابل، أو بمقابل رمزي يقل كثيراً عن التكلفة، فإنه يترتب على ذلك عدم وجود علاقة مباشرة بين الإيرادات والمصروفات الخاصة بكل فروع من فروع ذلك النشاط، وبالتالي عدم إمكان تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات على النحو المتبع في حسابات المشروع الاقتصادي، واعتماد مبدأ عمومية المصروفات والإيرادات لفترة زمنية محددة وهي سنة مالية في نظام حسابات الحكومة بدلاً عنه، وتتم مقابلة هذه الإيرادات والنفقات عن طريق توازن الميزانية العامة سنوياً.

ولما كانت ممارسة الأجهزة الإدارية لنشاطها العام تتطلب تأمين الموارد المالية اللازمة لتغطية اعتمادات الإنفاق فقد اقتضت الضرورة إسهام جميع أفراد المجتمع في تغطية أعباء هذه الخدمات، وتوفير الموارد المالية اللازمة عن طريق الإيرادات العامة سواء جباية الضرائب والرسوم أو حتى بالاقتراض من المؤسسات ولمصارف المحلية والدولية لتغطية تكاليف الخدمات العامة ومشاريع التنمية التي يستفيد منها جميع أفراد الشعب، وبالنظر إلى ضرورة استمرار النشاط العام الحكومي، وما يتطلب ذلك من توفير موارد مالية لمطالبات الإنفاق العام، فإن ذلك لا يمنع تحديد فترات محاسبية لمدة سنة مالية مثلاً كما هو الحال في محاسبة النشاط الاقتصادي، وبذلك تضمنت دساتير الدول عد السنة المالية الفترة المحاسبية الملائمة لحسابات الحكومة، وأصبحت الدول تقوم

1 راجع سليم سليمان، مرجع سابق، ص 12.

تهدف الإدارة العامة إلى تحقيق المصلحة العامة، لذلك يمكنها اللجوء إلى الوسائل القسرية للقيام بنشاطاتها، وهي في ذلك تتميز عن الإدارة الخاصة.

بتقدير اعتمادات الإنفاق العام لموازنتها عن سنة مالية مقبلة، ثم تحدد ذلك حجم الموارد اللازمة لتمويل هذه الاعتمادات على أساس سنوي لتأمين موارد سنوية تكفل استمرار النشاط العام الحكومي، وتقديم الخدمات العامة للمواطنين¹.

ثانيا : خصائص نشاط الأجهزة الإدارية

تجدر الإشارة إلى أن خصائص نشاط الأجهزة الإدارية²، اتي تختلف عن نشاط خصائص النشاط الاقتصادي للمشروعات، أدت إلى عدم ضرورة تحديد رأس المال لكل فرع من فروع النشاط العام، أو لكل وحدة إدارية التي تمارسه طبقا للمفاهيم المحاسبية المعروفة، وإنما يتم تخصيص مبلغ محدد من المال لكل وحدة من الوحدات الإدارية ، ولكل فرع من فروع النشاط يوزع على بنود الإنفاق المختلفة سنويا، كما أن طبيعة خصائص النشاط الاداري أدت إلى عدم إمكان إعداد ميزانيات وحسابات ختامية للوحدات الإدارية التي تمارس هذا النشاط العام، لانتفاء هدف تحقيق الربح، على عكس قواعد المحاسبة التقليدية، ويستعاض عنه بإعداد حساب ختامي للدولة يظهر في نهاية السنة المالية فائض أو عجز، كما ظهرت الحاجة إلى مسك حسابات الحكومة وفق قواعد نظرية الأموال المخصصة ومبادئها واللجوء إلى الميزانية التقديرية لتحديد اعتمادات الإنفاق العام، وتحديد مصادر الإيرادات اللازمة لتمويلها في بداية كل سنة مالية ، وتوفير الحسابات والسجلات وأساليب الرقابة والتقارير الدورية لأعمال الرقابة المالية القانونية للتأكد من أن الاعتمادات ثم صرفها في الأوجه المخصصة لها تلك الاعتمادات وفي حدودها، ووفقا للوائح والوانين والأنظمة النافذة ، فضلا عن ظهور الحاجة إلى تأمين

1 محمد خالد المهاني، بطرس ميالة، خال شحادة الخطيب ، مرجع سابق ، ص 25 .

2 لعل من المفيد أن نحدد الإطار العام لمصطلح الأجهزة الإدارية، لأن هذا المصطلح هو الذي يعطي للمحاسبة العمومية السمة المميزة عن فروع المحاسبة الأخرى، حيث تشمل جميع الهيئات التي تخضع للقانون العام .

راجع رافت سلامة محمود، المحاسبة الحكومية، الطبعة الثانية، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان الأردن ،

2013 . ص 31 .

الوسائل والأدوات، واستخدام المعايير النمطية لتقويم أداء الأجهزة الإدارية ، وتحليل آثاره وانعكاساته على الاقتصاد الوطني .

ومن بين الأغراض الإدارية للمحاسبة العمومية الأغراض التالية في المجالات الإدارية :

- أن تساعد الحسابات في الوحدات الإدارية على الحكم عما إذا كانت خدمة معينة تؤدي بأقل تكلفة.
- أن تساعد الحسابات المستويات الإدارية المختلفة على التخطيط السليم للسياسات وتنفيذها.
- أن تساعد الحسابات المنشورة للجمهور على استنتاج الحقائق عن مالية الدولة من دون صعوبة .
- أن يوفر النظام المحاسبة العمومية المعلومات الكاملة الضرورية لأغراض التحليل الاقتصادي

كما يجب أن يتم تصميم النظام المحاسبي الحكومي بحيث يحدد الأهداف التالية:

- أن يتلاءم مع المتطلبات القانونية والاقتصادية .
- أن يكون مترابطا مع نظام التبويب المتبع في إعداد الميزانية العامة للدولة.
- أن يساعد في إعداد الحسابات بحيث تظهر بوضوح الأغراض والعناصر التي تم تخصيص الموارد للإنفاق عليها، والأفراد المسؤولين عن حماية هذه الموارد، واستخدامها في تنفيذ البرامج والمشاريع المختلفة.
- أن يساعد في إظهار النتائج المالية والاقتصادية لأوجه نشاط كل برنامج من برامج الحكومة، بمعنى قياس الموارد وتحديد التكاليف، وإظهار النتائج.
- أن يكون ملائما لإمكانيات فرض الرقابة على الاعتمادات ومتابعة تنفيذ العمليات والمشاريع ، وإدارة البرامج وفرض رقابة داخلية.

- أن يساعد في إعطاء البيانات المالية اللازمة للتخطيط والمتابعة، والتقييم النتائج، وكذلك التحليل الاقتصادي لأغراض الحسابات الفرعية.
- أن يكون واضحاً ، بحيث يمكن العاملين من التقيد بانتظام وسهولة ، بحيث يمكن إجراء مراجعة خارجية سليمة .

المطلب الثاني: وظيفة التنظيم ودورها في نجاح عمل الأجهزة الإدارية

تعتبر وظيفة التنظيم من الأركان الأساسية لإدارة الأعمال لما لها من أهمية في تحديد مرتكزات عمل تلك الأجهزة الإدارية، ووضع الهيكليات الإدارية المختلفة التي يمكن الاستفادة منها لتحسين مستوى الأداء الوظيفي للعاملين، بهدف تحقيق الأهداف المحددة وفق الخطط الموضوعة، والوصول إلى النتائج المرجوة بنجاح وتميز ضمن الشروط الموضوعية.

فالتنظيم الجيد يرتبط بإدارة الوقت فقد دلت الدراسات والأبحاث أن التنظيم الجيد بشكل عام يقلص من الزمن المطلوب للإنتاج إذ تبدو فاعلية التنظيم في عدة أمور منها الميل إلى التعاون والولاء للجماعة وتنظيم العمل بين الأفراد بانسيابية، فإذا أرادت المؤسسات إدارة وقتها وقامت بعمل إجراءات تنظيمية ودراسات لازمة فإنها تلقائياً سوف تستبعد الخطوات غير الضرورية وبالتالي ينتج عن ذلك توفير الوقت وإن كان هناك ارتباط بين موضوع إدارة الوقت والتنظيم الإداري من ناحية توفير البيئة التنظيمية والاجتماعية وتطبيق مبادئ الإدارة والاتجاه نحو تفويض السلطة، فإن من شأن ذلك أن يعمق مفهوم التخصص المنهجي وتقسيم العمل وبالتالي زيادة الإنتاجية بسبب التنظيم الجيد للمهام.

فالتنظيم في إطار العملية الإدارية له دور أساسي وفعال يتوقف عليه سير وأداء العمل الإداري، فهو بذلك من أهم الوظائف الإدارية العامة في وقتنا الراهن وتقتضي دراستنا للتنظيم كوظيفة إدارية محاولة تبين الإطار العام له (الفرع الأول) ثم التعرض إلى الفعالية الاستراتيجية المتعلقة به (الفرع الثاني).

الفرع الأول: الإطار المفاهيمي للتنظيم

لا خلاف أن التنظيم الإداري يتأثر في كل مجتمع بالظروف السياسية والاجتماعية المحيطة به، وإذا كان ما يميز المجتمعات القديمة هو ظاهرة تركيز السلطة بجميع أنواعها وجوانبها في د واحدة نتيجة معتقدات معينة من جهة ولضمان قوة الدولة وتأييدها من كل خطر قد يداهمها من جهة ثانية، فإن الصفة التي تميز الدول المعاصرة هو اعترافها لبعض الهيئات الإدارية بالشخصية المعنوية ، وبالتالي الاستقلال الإداري والمالي عن الدولة وهذا بهدف مساعدتها في أداء مهامها، غير أن الوحدات الإدارية المستقلة تم ربطها بالأجهزة المركزية¹، ولهذا فإن الحديث عن الإطار المفاهيمي للتنظيم الإداري، ينبغي منا التطرق أولاً إلى تحديد مفهومه (المطلب الأول) وصولاً إلى ضبط الأنواع أي التقسيمات (المطلب الثاني).

أولاً: مفهوم التنظيم الإداري

إن الدور الهام الذي يلعبه التنظيم كأحد وظائف العملية الإدارية لدى مختلف المؤسسات والهيئات الإدارية، جعلته محل إهتمام من قبل العديد من علماء ومفكري الإدارة العامة على مختلف مشاربهم، محاولين في ذلك إعطاء تعريف له كل حسب وجهة نظره، وفيما يلي نبين أهم التعريفات التي أصبغت على التنظيم وأهميته وأهدافه.

1- تعريف التنظيم

تستخدم كلمة " تنظيم " أو "التنظيم" على نطاق واسع ليس فقط بين أوساط المفكرين والباحثين في الإدارة والتنظيم، بل وفي الحياة العامة أيضاً، وأصبحت تستخدم في العديد من المناسبات والمجالات للدلالة على مضامين مختلفة ومنها الترتيب، عكس الفوضى.²

1 عمار بوضياف ، التنظيم الإداري في الجزائر بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى ، جسور للنشر والتوزيع ، 2010 ص 11.

2- حسين حريم، مبادئ الإدارة الحديثة، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، دار الحامد، 2010، ص143.

لقد عرف دونيل التنظيم بأنه: "تجميع أوجه النشاط اللازمة لتحقيق الأهداف وتنفيذ الخطط وإسناد هذه النشاطات إلى إدارات تنهض بها، وتفويض السلطة والتنسيق بين الجهود المبذولة".

بينما اعتبر إيرويك التنظيم بأنه: "ترتيب الأنشطة في مجموعات يمكن إسنادها إلى أفراد".

في حين عرفه لويس ألن بأنه: "العمل الذي يؤديه المدير لإنشاء هيكل تنظيمي سليم، ويفوض السلطات ويحدد المسؤوليات ويبني علاقات العمل التي تسهل تحقيق الأهداف".

ويرى كمبول وصف التنظيم بالمعاون أو المساعد للإدارة من خلال ما يتضمنه من تحديد الإدارات والأفراد الموكول إليهم تنفيذ الأعمال والاختصاصات والعلاقات بين الإدارات والأفراد.¹

وعرف جورج تيري التنظيم بأنه: "إقامة علاقات فعالة للسلطة بين العمل والأشخاص وأماكن العمل، بغرض تمكن الجماعة من العمل مع بعضها بكفاءة".²

ويعرف هنري فايول التنظيم بأنه: "إمداد المنشأة - المشروع - بكل ما يحتاجه من الأفراد والمواد الأولية ورأس المال، وإقامة التنسيق بينها بما يساعدها على تأدية وظيفتها".³

وقد عرف المسلمون التنظيم قبل أن يعرف في الإدارة الحديثة بما يزيد عن أربعة عشر قرن، وذلك من واقع المبادئ التي وردت في القرآن الكريم أو السنة الشريفة أو ما وضعه الخلفاء في هذا الصدد، ومن تلك المبادئ (مبدأ الشورى) الذي من تطبيقاته في العصر الحاضر مجالس الشورى والنواب والشعب ونحو ذلك، (ومبدأ الأمر بالمعروف

1- موسى خليل، الإدارة المعاصرة، الطبعة الثانية، بيروت، لبنان، المؤسسة الجامعية بالدراسات والنشر والتوزيع، 2011، ص 92.

2- بن جبل لونيس، تسيير الموارد البشرية، برج بوعرييج، جيطلي، 2015، ص 91.

3- حسين حريم، المرجع السابق، ص 144.

والنهي عن المنكر) الذي يقوم على أساس وضع تنظيمات إدارية تتولى الحسبة، (ومبدأ التخصص وتقسيم العمل) والذي عمل به الرسول صلى الله عليه وسلم وخلفاؤه الراشدون، حيث كانوا يحرصون على وضع الرجل المناسب في المكان المناسب.¹

ولقد عرف الدكتور محمد محمود مصطفى التنظيم بأنه: " الترتيب والتنسيق للأعمال والنشاطات اللازمة لتحقيق الأهداف، وهو كذلك الإطار الذي يحوي القواعد والأنظمة والتعليمات، والتنظيم هنا يقصد به كل عمل يتم بموجبه تحديد أنشطة/ وظائف المنظمة، كالوظيفة المالية والتسويقية وتحديد إداراتها (كالإدارة المالية وإدارة التسويق) وأقسامها ولجانها وعلاقات هذه المكونات مع بعضها البعض، من خلال تحديد السلطة والمسؤولية، التفويض والمركزية واللامركزية ونطاق الإشراف وغيرها في سبيل تحقيق الهدف".²

ويعرفه سليم حداد بقوله: " التنظيم في الاستعمال العام يعني وضع نوع من النظام في مخزون من الموارد المختلفة، لكي تجعل منها أداة أو آلة في خدمة إدارة تسعى إلى تحقيق مشروع معين، وأن أحد شروط بقاء التنظيم وكذلك فعاليته هي قدرته على أن يحفز المشاركين فيه".

ومن هذه التعاريف يتبين لنا النقاط التالية حول التنظيم:

- التنظيم يعتبر وظيفة هامة من وظائف الإدارة العامة، من خلاله تتحدد المسؤوليات والسلطات وتتحدد طبيعة العلاقات بين العاملين في المنظمة وتنسيق وتوجيه جهودهم.
- لكي يوجد تنظيم لابد من وجود هدف محدد ومجموعة من الأشخاص يتصلون ببعضهم ويرغبون في بذل جهودهم لتحقيق الهدف المشترك، وهو المعني بالدراسة في هذا البحث.

1 رائد محمد عبد ربه، الإدارة العامة الحديثة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، الجنادرية للنشر والتوزيع، 2013، ص 64.

2 محمد محمود مصطفى، الإدارة العامة، الطبعة الأولى، عمان، دار البداية، 2010، ص- ص 71-72.

- التنظيم بمعنى منظمة هو الإطار أو البناء الذي تتحرك فيه كافة الجهود البشرية بصورة منسقة وموجهة نحو الأهداف، والذي يضم كافة الموارد والطاقات الإنسانية والمادية التي تسعى لتحقيق نتائج محددة في المجتمع.¹

2- أهمية التنظيم

غني عن البيان أنه بدون التنظيم سيؤول العمل إلى الفوضى، حيث لن يستطيع أي شخص معرفة من المسؤول عن ماذا ولن نستطيع تفادي ازدواج تنفيذ العديد من الأنشطة أو التأكد من أن كل الأنشطة المطلوبة تتم بالفعل.

ومن ناحية أخرى فإن التنظيم هو الخطوة التالية بعد عملية التخطيط، وبالتالي فإن كل من وظيفة التوجيه والرقابة تبنى عليه فلن نستطيع أن نوجه ونراقب العاملين إذا لم نعرف من المسؤول عن الأعمال والواجبات المختلفة.²

وعليه يعتبر الهيكل التنظيمي وسيلة وليس غاية، إنه وسيلة لمساعدة المنظمة والعاملين على تحقيق الأهداف المرسومة بنجاح، فالهيكل التنظيمي يؤدي إلى ثلاث وظائف رئيسية وهي:

- إن أول وأهم هذه الوظائف هي تحقيق مخرجات/ منتجات المنظمة وتحقيق أهدافها.
- يساعد الهيكل التنظيمي على تقليص الاختلافات بين الأفراد إلى أدنى درجة ممكنة، فالهيكل التنظيمي يفرض لضمان التزام الأفراد وتقيدهم بمتطلبات المنظمة وليس العكس.
- يمثل الهيكل التنظيمي الإطار الذي تتم ضمنه ممارسة القوة (الهيكل التنظيمي يقرر ويحدد ما هي الوظائف التي تمتلك القوة في المنظمة) ويتم في ضوء هذا الإطار إتخاذ القرارات.³

1 بن جيل لونيس، المرجع السابق، 2015، ص91.

2 رائد محمد عبد ربه، المرجع السابق، ص 79.

3 حسين حريم، مرجع سابق، ص146.

3- أهداف التنظيم

للتنظيم الإداري أهدافه المنبثقة من كل من أهداف العملية الإدارية عامة، والترجمة الواقعية لها خاصة، إذ هناك هدف عام للتنظيم تتوحد وتتسق كافة الجهود في المؤسسة لتحقيقه ويتفرع عن ذلك الهدف العديد من الأهداف الجزئية (الفرعية) تتوزع مسؤولية إنجازها على كافة الوظائف والوحدات التي يتكون منها التنظيم، بشكل يتناسب وسلطات كل منها وما تستلزمه من إمكانيات مادية وبشرية.¹

ويعتقد الكاتب " بيتر دراكر " أن الهيكل التنظيمي يمكن أن يساعد في تحقيق أهداف المنظمة.²

وهناك نوعين من الأهداف المتعلقة بالتنظيم هما كالتالي:

1-1-المواصفات العامة لأهداف التنظيم

تتمثل المواصفات العامة لأهداف التنظيم في العناصر التالية:

- الواقعية وعدم المغالاة: بمعنى أن لا تتجاوز الأهداف التنظيمية في طبيعتها ومناهجها حدود الطاقات والإمكانات المتاحة للمنظمة لتحقيق تلك الأهداف.
- الوضوح والدقة: أي تحديد هذه الأهداف جملة وتفصيلا بصورة تمكن كافة الوحدات والأقسام التنظيمية من أداء دورها الموزع عليها بشكل صحيح ومنضبط، بعيدا عن التضارب والتعارض في ما بينها في سعيها إلى تنفيذ الجزء الخاص بكل منها لتحقيق الأهداف.

- المصادقية: يجب أن تكون أهداف التنظيم تعبيرا صادقا عن فكرة المصلحة العامة التي لا يمنع تحقيقها أية مصالح ذاتية أو شخصية لمسؤولي التنظيم، وأعضائه بل تشملها وتتداخل معها.

1 موسى خليل، مرجع سابق، ص 92.

2 حسين حريم، مرجع سابق، ص 146.

- التعددية: من الخطأ الاعتقاد بعدم تفرع أهداف جزئية عن أي هدف تنظيمي، وهذه ميزة عامة لكافة أهداف العملية التنظيمية.

1-2-المواصفات الخاصة لأهداف التنظيم

- التدرج الإلزامي: بمعنى أن الهدف العام من التنظيم كله يجب أن يحكم غيره من الأهداف المتفرعة عنه، والموزعة على مختلف الوحدات والأقسام بالإضافة إلى الأهداف الخاصة بالعاملين، ونقصد عدم سعي كل عنصر من هؤلاء إلى تحقيق جزئه من الأهداف بطريقة تتناقض مع الهدف العام للتنظيم وهذا ما يوضح ما تشير إليه عبارة: «تقيد التنظيم في حركته ومساره بوحدة الهدف».

- الطبيعة الإنسانية: أي عدم إهدار العوامل والمضامين الاجتماعية، الإنسانية للعلاقات التنظيمية وهو ما يعني أن هدف التنظيم الكلي الشامل يكون مراعيًا عند تحقيقه مصالح أعضائه الخاصة والذاتية ما لم تتعارض مع الهدف العام.¹

ثانياً: أنواع التنظيم الإداري "التقسيمات"

لعل من مسلمات تقسيمات التنظيم الإداري، هو احتواءه و اشتماله على نوعين ونمطين معينين هما التنظيم الرسمي وهو الشكل القانوني للمنظمة الإدارية (الفرع الأول)، والتنظيم غير الرسمي ويعنى بها العلاقة التي يكونها الأفراد فيما بينهم والذي يعكس الواقع الاجتماعي لهؤلاء (الفرع الثاني) وفيما يأتي سنحاول توضيح هذين النمطين.

1- التنظيم الرسمي

يعرف التنظيم الرسمي على أنه ذلك التنظيم أو الصفة الشرعية المستمدة مباشرة من القوانين واللوائح، فهو يستمد كيانه ووجوده من القاعدة القانونية التي تحدد شكله وكيفية اختيار العاملين فيه مع تبيان اختصاصات، مسؤوليات كل منهم، ويعتمد منطق التنظيم الرسمي على الالتزام الكامل والحرفي بما تقرره السلطات العليا الرسمية المختصة

1 موسى خليل، مرجع سابق، ص 93.

ببناء التنظيم، وتحديد حركة اتجاهه بصورة محددة، وفقا لبعض الأعراف والتقاليد المستقرة وواجبة التطبيق من دون تحريف أو خروج جزئي عنها، وغير قابلة للتعديل أو التبديل في قوالب رسمية مستندة إلى مبادئ تقسيم العمل و التخصصية ونطاق الإشراف والتحكم ووحدة القيادة والسلطة بصورة جامدة.¹

ولكي يحقق هذا التنظيم أهدافه لابد من توافر مجموعة من المبادئ هي على سبيل المثال:

- مبدأ تحقيق الأهداف.
- تقسيم العمل.
- التوازن بين السلطة الممنوحة والمسؤولية المقلدة.
- وحدة الرئاسة: لتسهيل عملية تطبيق استراتيجيات العملية التنظيمية.
- مبدأ ديناميكية التنظيم: يعني يجب أن يكون لعملية التنظيم تحيينات تمارس عليها من أجل ضمان مسايرة المتغيرات المحيطة بالمنظمة.²
- ويأخذ التنظيم الرسمي عدة أشكال هي:

1-1- التنظيم التنازلي

ما يعرف بالخطي أو العسكري يعد أقدم أشكال التنظيم، وفيه تنساب التعليمات في خط رأسي من أعلى إلى أسفل، ومن الرئيس إلى من يليه في المستوى الإداري إلى أن تصل إلى الشخص الذي يتولى التنفيذ.

ومن مميزات هذا النوع من التنظيم أنه واضح وبسيط إضافة إلى سرعته في التنفيذ والسرعة في إتخاذ القرارات، وهو اقتصادي وغير مكلف، وأنه من جهة أخرى يعاب عليه

1 موسى خليل، مرجع سابق، ص- ص96-97.

2 بن جبل لونبس، مرجع سابق، ص93.

كونه يقوم بتركيز السلطة في يد رئيس واحد وبالتالي لا يتيح الفرصة لظهور قيادات جديدة إضافة إلى العبء الكبير الذي يقع على الرئيس لانفراده بالسلطة.¹

1-2- التنظيم الوظيفي

بحيث تخصص كل وحدة إدارية بنشاط محدد المعالم تمارسه. وهو أيضا الإعتماد على التخصص في كافة الأقسام ويتم اختيار الأفراد بناءا على التخصص الذي تتطلبه الوظيفة بزيادة ورفع الفعالية والكفاءة، بحيث يتم فيه فصل الأفراد بين التخطيط والتنفيذ، أما الأفراد فهم يتلقون التدريب والتوجيه باستمرار عن رؤسائهم وأهم ما يميزه هو ارتفاع الكفاءة في العمل نتيجة تطبيقه لمبدأ التخصص لكن يعاب عليه أيضا كونه يحتاج إلى مصاريف تدريبية للاعتماد على المتخصصين إضافة إلى عدم تحديد المسؤولية... الخ.²

1-3- التنظيم مع استخدام اللجان

يعتبر التنظيم باللجان من أشهر النماذج التنظيمية المتبعة، واللجنة عبارة عن مجموعة من الأشخاص تجتمع لتخطيط مسبق مناقشة موضوع ما و إتخاذ القرارات الملائمة، يستثنى من هذا التعريف الاجتماعات التي تحدث بطريقة عشوائية كذلك التجمعات غير الرسمية ولهذا الأسلوب التنظيمي العديد من الفوائد:

- اشتراك أكثر من شخص في نقاش أمر ما يثري الموضوع ويوجد بدائل أفضل من خلال المساهمة من كل فرد.
- أعضاء اللجنة ممكن الاستفادة منهم كقنوات اتصال لنقل المعلومات والآراء البناءة إلى مختلف أجزاء التنظيم.

1 بن جبل لونبس، مرجع سابق، ص 32.

2 المرجع نفسه، ص 32.

- المشاركة من قبل أعضاء اللجنة في النقاش و إتخاذ القرار تعتبر دافعا لهؤلاء الأعضاء لوضع القرار موضع التنفيذ.¹

وخلاصة القول إن فكرة التنظيم الرسمي تعني أنه التنظيم الذي يحتوي تصميمه إيجاد العلاقات المثالية بين العمل المطلوب إنجازه والناس الذين يقومون بهذا العمل ومكانه وبيئته.²

2- التنظيم غير الرسمي

لقد أثمرت انتقادات وجهود علماء الإدارة المستحدثين وأصحاب مدرسة العلاقات الإنسانية والسلوكية في إدخال نمط تنظيم غير رسمي كشكل مكمل للتنظيم الرسمي لإيجاد التوازن المطلوب في العملية التنظيمية لضمان نجاح تنفيذ المهام والأهداف، وهذه التجمعات غير الرسمية تعتبر ظاهرة حتمية لأي تجمع رسمي وبتزايد تأثيرها على مجرى إتخاذ القرارات الإدارية حسب قوة أعضائها ومواقعهم في السلم الهرمي الرسمي للتنظيم إضافة إلى درجة التماسك بين هؤلاء الأعضاء.³

وتتركز فكرة التنظيم غير الرسمي على الروابط الاجتماعية والعلاقات الداخلية في مجال العمل، وبين فرق ومجموعات العمل ووحدات وأقسام التنظيم الفرعية وهي بالتبعية تنظيمات غير مقننة أو محددة رسميا بل محركها ودافعها وأهدافها كلها محكومة بالإطارين الإنساني و الاجتماعي الواقعي لطبيعة وظروف العلاقة البشرية بين العاملين ويدينون بها لقيادة غير رسمية من بينهم ولاء وتلبية لأوامرها من منطلق تأثيرها الواقعي عليهم بحيث تتحكم في حجم ونوع ومعدلات إنتاجيتهم بطريقة غير رسمية تكمل الوسائل الرسمية إذا توافقت معها وتعرقلها إن تعارضت معها.⁴

1 طلعت عبد الوهاب سندي وآخرون، مرجع سابق، ص- ص 118-119.

2 جاسم مجيد، دراسات في الإدارة العامة، الإسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة، 2001، ص39.

3 طلعت عبد الوهاب سندي وآخرون، مرجع سابق، ص121.

4 موسى خليل، مرجع سابق، ص- ص 97-98.

والتنظيم غير الرسمي يقوم على عدة مقومات تجعله قادرا على مواجهة التنظيم الرسمي وهذه المقومات هي:

- تكوين هيكل واضح للجماعة غير الرسمية.
- وضوح أنماط سلوك أعضاء الجماعة.
- بروز قائد يتميز بصفات مميزة يستمد سلطته من الأعضاء ويعمل على تحقيق أهدافها.

- انسجام تام واتفاق بين مصالح الأعضاء.

أما بالنسبة لأسباب تكوين التنظيمات غير الرسمية فهي عديدة إلا أنه يمكن تلخيصها فيما يلي:

- الرغبة في الانتماء إلى جماعات، فدخل الفرد فيها تشبع لديه الرغبة في تكوين صداقات مع الآخرين والقضاء على العزلة.
- الرغبة في الحصول على المساعدة والنصح والإرشاد وهذا يسمح برفع كفاءاتهم وتحسين نوعية أعمالهم.

- سد الفراغ في الأمور التي يعجز التنظيم الرسمي عن ملئها إضافة إلى تحقيق مصالح معينة من خلال تشكيل جماعات ضغط لها سلطاتها ونفوذها.

لذلك من الواجب على الإدارة أو القيادة المسؤولة عن التنظيم أخذ هذه العلاقات أو التنظيم غير الرسمي بالحسبان، و استيعابه وتوجيهه وتحويله بعقلية موضوعية إنسانية إلى أداة فعالة إيجابيا كجزء مثمر من نجاح العملية الإدارية و الإنتاجية وليس مجابهته وقمعه.¹

1 موسى خليل، مرجع سابق، ص98.

وقد لوحظ أن التنظيم غير الرسمي يتمتع بمميزات عديدة تختلف عن التنظيم الرسمي حيث أنه لا يتمتع بصفة الدوام و الاستقرار، فضلا عما يتصف به قاداته من تغيير سريع بالرغم من تماسك الجماعة لفترة طويلة.¹

الفرع الثاني: فعالية استراتيجية التنظيم الإداري

إن الحديث عن فعالية استراتيجية التنظيم الإداري وما يعنيه هذا الجانب من أهمية قصوى، يوجب علينا التطرق إلى جزئيات هذا العنصر من خلال بيان عناصر التنظيم الإداري (المطلب الأول) وكذا التطرق إلى مبادئ هذا التنظيم (المطلب الثاني)

أولاً: عناصر استراتيجية التنظيم

يجب لإقامة أي تنظيم إداري سليم حتى يستطيع تحقيق الأهداف المرسومة له أن تتوفر له مجموعة من العناصر الأساسية والتي بدونها لا يقوم أي تنظيم، وأي خلل فيها يؤثر في قدرة هذا التنظيم على تحقيق أهدافه وهذه العناصر تشمل تحديد الوظائف (الفرع الأول) وتكوين الوحدات الإدارية (الفرع الثاني) وأخيراً يمكننا الخوض في العوامل المتحكمة في هذا التنظيم (الفرع الثالث)

1- تحديد الوظائف

تتكون الوحدات الأساسية لأي تنظيم إداري من مجموعة من الوظائف والموظفين، وقد عرف خبراء ترتيب الوظائف العامة الوظيفية - باعتبارها الخلية الأولى في كل تنظيم إداري - بأنها: "منصب مدني أو عمل معين يقتضي من شاغله القيام بواجبات محددة وتحمل مسؤوليات معينة سواء تفرغ لذلك كلية أو لم يتفرغ".

وعلى ذلك تعتبر الوظيفة مركزاً قانونياً يشغله الموظف وهي - أي الوظيفة - توجد عادة قبل أن يشغلها أحد، لذلك فهي تستقل في وجودها بحقوقها وواجباتها عمن يشغلها فهي تبقى قائمة ولا تنتهي بوفاء أو استقالة أو إقالة الموظف الذي يشغلها.²

1 جاسم مجيد، المرجع سابق، ص40.

2 إبراهيم عبد العزيز شبحا، أصول الإدارة العامة، الإسكندرية، منشأة المعارف، 2004، ص199.

أما الموظف فهو الشخص الذي يشغل الوظيفة بحقوقها وواجباتها، وتختلف الشروط الواجب توافرها في الموظف باختلاف الوظيفة وما يجب أن يتوافر في شاغلها من مؤهلات وخبرات، ومن الطبيعي أنه كلما ارتفع مكان الوظيفة في السلم الإداري كلما تطلب ذلك في شاغلها مؤهلات خاصة ومهارات عالية تتناسب مع الواجبات والمسؤوليات التي تتضمنها الوظيفة.¹

ويستلزم التكوين الإداري القيام بعمليات عدة هي:

1-1- تعيين الوظائف وتوصيفها

نعني بتعيين الوظائف تحديد أنواعها ومستوياتها، وذلك فضلا عن اعتماد المبالغ المالية اللازمة لها.

ونعني بتوصيفها القيام بعمل وصف تحليلي لهذه الوظائف فتحدد اسمها والاختصاصات والواجبات التي تتضمنها والمؤهلات اللازمة لشغلها ومثال ذلك الوظائف المطلوبة لإنشاء وحدة صحية تتطلب وظائف للأطباء من سائر التخصصات وممرضين وممرضات وإداريين وكتابين وعمال ثم تحديد وصف كل وظيفة من هذه الوظائف.²

وتكمن أهمية توصيف الوظائف فيما يلي:

- يساعد على وضوح العمل بما يمكن الموظفين من أدائه على نحو سليم.
- تسهيل مهمة اختيار والترشح لشغل الوظائف الشاغرة وذلك بما تحدده من معايير وأسس دقيقة تضمن اختيار الأفضل لشغلها.
- يعتبر المقدمة الحتمية لترتيب الوظائف وتقييمها.
- يساعد على إنجاز عملية تدريب العاملين وإعداد الموظفين حسب الخبرات المطلوبة لأداء الوظيفة إذ يعتمد في تحديد محتوى التدريب على أوصاف الوظيفة وطبيعة واجباتها.

1 إبراهيم عبد العزيز شيحا، مرجع سابق، ص 200.

2 إبراهيم عبد العزيز شيحا، المرجع نفسه، ص 201.

- يساهم في وضع أساس سليم للترقية، وتحديد قنوات الترقية الوظيفية والعلاقة بين مختلف الوظائف.

- يسهل عملية إجراء التفويض، إذ يفرض هذا الأخير وجود أوصاف مكتوبة للوظيفة حتى يمكن تحديد نطاق محله ومسؤولياته.

- له أهمية بالغة بالنسبة لعملية الرقابة سواء أكانت إدارية أو فنية، حيث يساعد في إنهاء المشاكل التي قد تثار بين الموظفين والإدارة نتيجة تكليفهم بالأعمال لا تدخل في مجال اختصاصاتهم أو مهامهم.

1-2- ترتيب وتقييم الوظائف

المقصود بترتيب الوظائف تقسيمها إلى مجموعات مختلفة تبعا لاختلاف خصائصها وأوصافها وذلك حسب ما تتضمنه هذه الوظائف من حقوق وواجبات وما تتطلبه من مؤهلات، ثم تقسم كل مجموعة إلى فئات عامة ذات أوصاف محددة.¹

وترتيب الوظائف يحقق عدة أغراض منها:

- وضع سياسة مستقرة وثابتة للتعيين في الوظائف.
- وضع أسس سليمة للمرتبات والأجور بحيث تتناسب مع مقدار الواجبات والمسؤوليات الخاصة بكل وظيفة.
- عند ترتيب الوظائف تصاعديا فإنه يفسح المجال لشاغلي الوظائف الدنيا في التنظيم الترقية في المستويات العليا فيه.

لكن من الملاحظ أن هناك إشكالية تعترض عملية ترتيب الوظائف والتي تكمن في صعوبة تحديد المعايير أو العناصر أو الأسس التي يتم على أساسها تمييز وظائف كل مجموعة عن الأخرى، و أيضا بين درجاتها التي تنتمي إلى فئة معينة إذا كان هناك أنواع كبيرة من الوظائف.

1- إبراهيم عبد العزيز شيجا، مرجع سابق، ص 201.

ونعني بتقييم الوظائف تحديد فئات الأجور والمرتبات بالنسبة لكل وظيفة بما يتفق والاختصاصات والمسؤوليات التي تضمنها.¹

ويتم تقييم الوظائف بطرق عدة هي :

- طريقة التقييم الشخصي: في هذه الطريقة تعطى الحرية لرؤساء الأقسام الإدارية في تحديد الوظائف المهمة وتقسيمها إلى مجموعات لتقدير الأجر المناسب لكل مجموعة.

- طريقة التقييم الموضوعي: ويكون الترتيب فيها للوظائف على أساس مقارنة الوظائف المختلفة ببعضها البعض.

- طريقة النقاط: بحيث تحلل كل وظيفة إلى العناصر المكونة لها كنوع العمل مثلاً ويتم تقييم كل عنصر في هذه الوظيفة على حدى، ثم يمنح لكل عنصر ما يستحقه من النقاط وبعدها ترتب الوظائف على أساس المجموع الكلي للنقاط المحصل عليها لكل وظيفة وعلى أساس ذلك يتم إحلال فئات نقدية محل النقاط المتحصل عليها لكل وظيفة.

1-3- شغل الوظيفة

وتعتبر آخر مرحلة في بناء الجهاز الإداري، يتم ذلك بتعيين الأفراد في الوظائف السابقة إذا ما توافرت فيهم الشروط التي تتطلبها كل وظيفة حسبما تقدم وتختلف الطرق التي يتم بها ملأ الوظائف العامة من نظام لآخر، والقاعدة الأساسية المتبعة في أغلب النظم هي تعيين أفضل المتقدمين في شغل الوظائف العامة والابتعاد عن الأهواء الحزبية التي تفسد أجهزة الإدارة وتقعدها عن تحقيق أهدافها المرسومة.²

والأساس هو الأشخاص الذين سيقومون بأداء العمل، وأن مهارات هؤلاء الأشخاص وخبراتهم وقدراتهم وسلوكياتهم ينبغي أخذها في الحسبان عند تحديد من الذي

1 إبراهيم عبد العزيز شيجا، مرجع سابق، ص 201.

2 إبراهيم عبد العزيز شيجا، المرجع نفسه، ص 202.

سيقوم بالجزء المعين من العمل أي أن العمل يجب تقسيمه بحيث تشكل الأنشطة التي يعهد بها لكل شخص عملاً يمكنه القيام به بنجاح وفعالية.¹

2- تكوين الوحدات الإدارية

يتكون الجهاز الإداري من مجموعة من الوحدات الإدارية، وبناءً على ذلك يقوم كل منها بأداء وظيفة معينة وأخرى مشتركة بغية تحقيق هدف واحد، وعليه سنتطرق إلى الأسس التي تتبع في تقسيم هذه الوحدات الإدارية وكذا تبيان الأنواع التي تشمل عليها هذه الوحدات.

2-1- الأسس المتبعة في تقسيم الوحدات الإدارية

يختلف تقسيم الوحدات الإدارية من نظام لآخر وذلك تبعاً للاختلاف أساس التقسيم، ويمكن بصفة عامة أن يتم هذا التقسيم وفقاً لمجموعة من الأسس يمكن إيضاحها فيما يلي:

2-1-1- التقسيم على أساس جغرافي أو إقليمي

يقوم ويستند على أساس تفتيت وتوزيع سلطات الوظيفة الإدارية في الدولة بين الإدارة المركزية من جهة، وبين هيئات ووحدات إدارية أخرى مستقلة ومتخصصة على أساس إقليمي جغرافي.²

وهذه الوحدات أو الأقسام الإدارية قد تكون تابعة للتنظيم الإداري المركزي بالعاصمة ومثال ذلك فروع الوزارات المنتشرة في الأقاليم المختلفة كفروع وزارة الداخلية ووزارة الزراعة... الخ

وقد تكون هذه الوحدات وحدات إقليمية مستقلة، وذلك مثل وحدات الإدارة المحلية الممثلة في المحافظات والمدن والقرى وهي التي تنشأ لإدارة أجزاء محددة من أرض الدولة وتكون مستقلة عن السلطة المركزية بالعاصمة.

1- بن جبل لونبس، مرجع سابق، ص 93.

2- عمار عوابدي، القانون الإداري، الطبعة السادسة، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2014، ص 239.

ولهذا التقسيم مزايا عدة تتمثل في:

- أنه يخفف العبء عن السلطات المركزية.
- أنه يجعل الخدمة قريبة من المحتاجين إليها.
- أنه يمكن من التصرف السريع في مواقع العمل.
- يعتبر الفرع أو الوحدة حقلاً لتدريب جيل مستحدث من المديرين المحليين، ويساعد على اكتشاف العناصر القيادية الجديدة والوصول بهم إلى المناصب المركزية في العاصمة.¹

2-1-2- التقسيم على أساس الوظيفة أو العمل

بحيث يتم بموجبه تقسيم المنظمة ككل إلى وحدات إدارية متناسبة مع عدد الموظفين، لتخصيص كل وحدة بأداء وظيفة معينة بها، وما يتميز به هذا التقسيم هو مساعدته على رفع كفاءة الأداء وتطوير الوسائل الفنية المستخدمة مع إمكانية تحسينها، وهذا راجع إلى استخدامه مبدأ التخصيص في العمل.²

ويحقق الأخذ بهذا التقسيم المزايا الآتية:

- أنه يتسم بالبساطة والمنطق.
- أنه يؤكد أهمية الوظائف الأساسية للوحدة.
- أنه يعمل - كما يقول ديموك - على إبراز دور الشخصية في التنظيم الإداري من خلال مبدأ تقسيم العمل ويقوي فكرة المشاركة.

2-1-3- التقسيم على أساس العملاء أو المستفيدين

تبعاً لهذا التقسيم يقسم الجهاز الإداري إلى وحدات تخدم كل منها نوعية معينة من العملاء، فالأعمال المتعلقة برعاية الشباب يمكن تجميعها في وحدة واحدة يطلق عليها

1 إبراهيم عبد العزيز شيجا، مرجع السابق، ص 204.

2 نومي ساهام، بن طرشة خديجة، مرجع سابق، ص 43.

وزارة الشباب والأعمال المتعلقة بالعمال يمكن تجميعها في وحدة واحدة يطلق عليها وزارة العمل...

ويحقق هذا التقسيم المزايا التالية:

- أنه يسمح بمواجهة المتطلبات المتعددة لكل مجموعة من مجموعات المستفيدين من الخدمات الإدارية.

- أنه يمكن كل وحدة من إجادة الخدمات التي تضطلع بها ورفع مستواها والنهوض

بها.¹

2-1-4- التقسيم على أساس الإنتاج

يعتمد هذا التقسيم على أساس ناتج النشاط أي بثمرته، وبمعنى آخر يكون طبقا لنوع الخدمة التي تقدمها المنظمة.

ومثال ذلك تقسيم الجامعة إلى كليات للحقوق والتجارة والطب والصيدلة... الخ فنشاط هذه الكليات متماثل وهو بطبيعة الحال القيام بالتدريس ومواصلة البحث العلمي، ولكن ناتجها يختلف فالأولى تخرج قانونيين، والثانية تخرج محاسبين، والثالثة تخرج أطباء والأخيرة تخرج صيادلة وهكذا.

ومن مزايا هذا التقسيم هو:

- أنه يؤدي إلى الاستفادة من مزايا التخصص إلى أقصى درجة ممكنة.
- أنه يعمل على تحديد الأغراض المبتغاة بوضوح للكافة، ويمثل في ذات الوقت ضمانا هامة للإدارة الممتازة.
- أنه يسهل عملية الرقابة وتحديد المسؤولية عن طريق قياس الناتج بالنسبة لكل مختص أو مسؤول في كل وحدة أو قطاع.

1 إبراهيم عبد العزيز شيحا، مرجع سابق، ص 207.

2-1-5- التقسيم على أساس العملية

يعتمد هذا التقسيم على تجميع كافة النشاطات التي تتسم بإتمام نوع معين من العمليات في وحدة إدارية واحدة، ومثال ذلك إنشاء مؤسسة عامة تتولى عمليات التشييد والبناء لكل الجهاز الإداري في الدولة.¹

ومن مميزات هذا المعيار أنه يتسم بالبساطة والوضوح وسهولة الفهم سواء من قبل المتعاملين مع الإدارة، أو من قبل الموظفين أنفسهم وكذلك اختصاصات أقسامها وفروعها بما يمنع التكرار والازدواجية بين نشاطاتها المتعددة.

2-2-أنواع الوحدات الإدارية

درج معظم كتاب الإدارة العامة إلى تصنيف وتمييز أنواع الوحدات الإدارية إلى عدة أنواع، وذلك تبعا لنوع الخدمة التي تؤديها هذه الوحدات وعليه فأنواع هذه الوحدات تتمثل فيما يلي:

2-2-1- الوحدات التنفيذية أو الأصلية

يقصد بالوحدات التنفيذية أو الأصلية الوحدات الإدارية التي يناط بها تنفيذ المهام الملقاة على عاتق السلطة التنفيذية، وتتسم هذه المهام في مجموعها بأنها تشبع حاجات عامة جماعية سواء أكانت لصالح الجمهور كافة كالدفاع، أو لجزء منهم فقط كالطلاب بالنسبة لخدمة التعليم ...

والصورة التقليدية لهذه الوحدات تتمثل أساسا في الوزارات حيث تقوم كل وزارة بمهمة أساسية ومتميزة من مهام الدولة.

وإذا كانت الهيئات التنفيذية أو الرئيسية وأعني الوزارات هي التي يناط بها تحقيق الأغراض الأصلية التي قامت من أجلها الدولة، فإن أعمال مقتضيات التخصص وتقسيم العمل قد أدى إلى تقسيم كل وزارة داخليا إلى وحدات عاملة أكثر تخصصا.²

1 إبراهيم عبد العزيز شيحا، مرجع سابق، ص 208.

2 إبراهيم عبد العزيز شيحا، المرجع نفسه، ص 216 .

2-2-2- الوحدات المساعدة أو المعاونة

(لقد أدى ظهور المذاهب الاشتراكية والاجتماعية وانتشارها في العصر الحديث إلى اتساع وظيفة الدولة، حيث شملت جميع المجالات مما أدى كذلك إلى ازدياد عدد الوحدات الإدارية الرئيسية وتشعب أنشطتها وتعقدها، لذلك دفع بهذه الوحدات الرئيسية إلى الاستعانة في القيام بوظائفها بوحدات أخرى لمساعدتها ومعاونتها سواء بالقيام أو تقديم بعض الأعمال والخدمات التي لا تتصل إتصالا مباشرا بنشاط الوحدات التنفيذية، أو تزويد الوحدات الأصلية بما تحتاجه من آراء فنية أو استشارية). وعليه فتتقسم الوحدات المساعدة أو المعاونة إلى:

- الوحدات المساعدة العاملة:

وهي تقوم بمساعدة الهيئات التنفيذية الرئيسية بنشاط ثانوي يساعد هذه الأخيرة على القيام بوظائفها الأصلية وعلى هذا النحو فإن هذه الوحدات لا تقدم خدماتها إلى الجمهور وإنما تقدمها إلى الوحدات التنفيذية ذاتها.¹

- الوحدات المساعدة الاستشارية:

تعتبر الوحدات المساعدة الاستشارية أيضا وحدات إدارية وإن كانت تقوم بمعاونة الوحدات التنفيذية أو الرئيسية بإعداد بعض المسائل وتحضيرها وإعطاء النصح والمشورة في شأنها، وقد لجأت الإدارة إلى إنشاء هذه الوحدات الاستشارية نتيجة زيادة المشكلات الإدارية وطابعها الفني المعقد فتقوم هذه الوحدات الاستشارية بدراسة ما يحال إليها من مسائل وتقديم المشورة و الاقتراحات بشأنها.²

3- العوامل المتحكمة بالتنظيم

في الواقع العملي مجموعة من العوامل تفرض على المنظمات شروط إتباع الأسلوب التنظيمي الأنسب لها، ومن أهم تلك العوامل ما يلي:

1 إبراهيم عبد العزيز شيحا، مرجع سابق، ص- ص 216-217.

2 إبراهيم عبد العزيز شيحا، المرجع نفسه، ص 222.

3-1- حجم المؤسسة

من الطبيعي أن تميل المؤسسات ذات الحجم الكبير إلى تطبيق اللامركزية الإدارية، وكلما كبر حجم المنظمة كلما ازداد حجم القرارات الواجب اتخاذها كلما وجدت الإدارة العليا صعوبة لإيجاد الوقت والمعرفة التامة في متابعة ذلك وتنفيذه بشكل يضمن لها النجاح وخاصة في مجال زيادة عدد المنتجات أو الزبائن أو الأسواق أو عدد الوظائف والموظفين.¹

3-2- طبيعة المحيط

سواء أكان المحيط داخليا أم خارجيا فإنه يفرض نوعا معينا من الأسلوب التنظيمي لأن له عدة خصائص فاعلة تتطلب من إدارة المؤسسة الاستعداد لها والتنبؤ بها.

فالمحيط الثابت يسهل على المنظمة إتباع المركزية بينما المحيط المتحرك يحتم على المنظمة إتباع اللامركزية الإدارية واستنفار كاملا لقدراتها وأجهزتها لمجابهة المستقبل.

3-3- التوسع الجغرافي

نعني بذلك نمو وازدياد حجم العمليات وعدد فروع المؤسسة ما يستدعي نظاما لا مركزيا لصعوبة المتابعة واتخاذ القرارات والإلمام بالتفاصيل الموقعية، ومعطيات الاستجابة لها والتحكم بها ما يتطلب تركها للمديرين الإقليميين بإعطائهم الصلاحيات اللازمة لذلك.

3-4- التكنولوجيا المعتمدة

إن التكنولوجيا المعقدة تستلزم نظاما إداريا لا مركزيا نظرا لدقتها وحساسية عملياتها وسرعة تطورها، ما يحتم ترك خيارات التعامل معها والتحكم بها للإدارات

1 موسى خليل، مرجع سابق، ص 98.

المباشرة ميدانيا بأسلوب تعاوني مع قمة الهرم بما يضمن شروط تطويرها وتحديثها أيضا.¹

ثانيا: مبادئ التنظيم الفعال

يقصد بمبادئ التنظيم مجموعة التوجيهات العلمية التي يجب إتباعها والالتزام بها في تسيير شؤون العمل داخل الوحدات الإدارية وعليه سنتطرق إلى هذه المبادئ كالآتي:

- تدرج السلطة والتخصص في العمل .
- التلازم بين السلطة والمسؤولية ووحدة الرئاسة والأمر .
- التفويض في الاختصاص .
- مركزية السلطة ولا مركزية.

1- تدرج السلطة والتخصص في العمل

حتى يتم الوصول إلى تنظيم إداري سليم ومتين وضع كتاب وفقهاء الإدارة العامة مجموعة من المبادئ ومن أهمها تدرج السلطة والتخصص في العمل وهذا ما سنعالجه في هذا الفرع

1-1- تدرج السلطة

إن أي تنظيم كبير الحجم - عاما أو خاصا - يجب أن يشكل في قالب هرمي أو تدريجي توزع فيه السلطات والمسؤوليات على درجات مختلفة، بحيث تتناسب هذه السلطات والمسؤوليات داخل التنظيم من أعلى هابطة إلى أسفل، ويطبق اليوم هذا النظام التدريجي أو الهرمي في الإدارات المدنية إذ يجري العمل على تقسيم الموظفين إلى مستويات بحيث تختلف كل طبقة عن غيرها من حيث السلطات والمسؤوليات وبذلك يمكن تصور بناء أو هيكل الجهاز الإداري كالحرم الذي تتعدد طبقاته ويكون على

1 موسى خليل، مرجع سابق، ص 99.

موظفي كل طبقة أن تتلقى الأوامر من موظفي الطبقة الأعلى حتى نصل في النهاية إلى قمة الهرم حيث يوجد الرئيس الإداري الأعلى.¹

1-2- التخصّص في العمل

يعني مبدأ التخصّص أن يسند إلى شخص القيام بعمل واحد أو أعمال متشابهة في طبيعتها، بحيث يستطيع إتقانها أكثر من غيره، فيكون متفرّغا لأداء هذه الأعمال بصفة مستمرة من أجل إجادتها وعلى هذا النحو يقضي مبدأ التخصّص الإداري بتجزئة العمل وتقسيمه بين العاملين في التنظيم وذلك بقصد تمكين كل منهم من مباشرة العمل الذي يجيده لكونه أقدر عليه وأكثر خبرة فيه.

ويقرر كتاب الإدارة العامة في هذا الصدد أن الكفاية الإدارية تزداد كلما ازداد الشخص في مجال العمل بالإدارة العامة.

ويحقق مبدأ التخصّص الفوائد التالية:²

- يزيد من فاعلية الإنتاج في المنظمات الإدارية.
- إمكان استخدام كفايات أكثر ملائمة في النواحي المختلفة للمنظمة.
- إن التخصّص في العمل يزيد من الخبرة ويهيئ فرصاً أكثر ملائمة لكل من المنظمة وعمالها.

- يؤدي إلى القضاء على البطالة المقنعة في الأجهزة الإدارية.

- إمكان إحكام الرقابة وتحديد المسؤولية دون تشييعها.

- زيادة معدل الاحتراف خصوصاً بالنسبة للأعمال البسيطة.³

1 إبراهيم عبد العزيز شيجا، مرجع سابق، ص 234.

2 إبراهيم عبد العزيز شيجا، المرجع نفسه، ص 300.

3 علي شريف، الإدارة المعاصرة، الإسكندرية الدار الجامعية، 2000، ص 259.

2- التلازم بين السلطة والمسؤولية ووحدة الرئاسة والأمر

إضافة إلى مبدأ تدرج السلطة والتخصص في العمل لابد أن يكون هناك مبدأ آخر ضروري من أجل اكتمال التنظيم الإداري وهو التلازم بين السلطة والمسؤولية ووحدة الرئاسة والأمر.

2-1- التلازم بين السلطة والمسؤولية

ويعني هذا المبدأ وجوب إعطاء الرئيس الإداري قدرا من السلطة يمكنه من إنجاز أهداف المنظمة التي يقوم على إدارتها طالما أنه هو المسؤول عن تحقيق هذه الأهداف، فالمسؤولية تدور وجودا وعدما بوجود السلطة أو عدم وجودها، فالمسؤولية توجد حيث توجد السلطة وتزول بزوالها.

وإذا كانت السلطة والمسؤولية يجب أن تكونا متلازمتين فإنهما يجب أيضا أن تكونا متعادلتي ومتناسبتي، إذ لا يجب أن يسأل الموظف عن إنجاز أعمال معينة كلف بها طالما أنه لم يمنح من الوسائل والسلطات القدر المعقول والكافي لإنجاز ما كلف به.¹

2-2- وحدة الرئاسة والأمر

يعني مبدأ وحدة الرئاسة والأمر أن تنحصر سلطة إصدار الأوامر في نطاق منظمة معينة في مصدر واحد، بحيث لا يكون للمرؤوس داخل هذه المنظمة سوى رئيس مباشر واحد فقط يتلقى منه الأوامر.

ولا يعني مبدأ وحدة الرئاسة والأمر أن تنحصر كل السلطات في المنظمة في فرد واحد أي إتباع أسلوب التركيز في السلطة، وإنما يعني هذا المبدأ تحديد رئيس إداري واحد لكل مجموعة من المرؤوسين يتلقون منه الأوامر ويصبح هو مسؤولا عن توجيه العمل بالنسبة للمرؤوسين الذين يعملون تحت إمرته.

1 إبراهيم عبد العزيز شيجا، مرجع سابق، ص 296.

ويفترض مبدأ وحدة الرئاسة والأمر احترام تسلسل المستويات عند إصدار الأوامر، وبمعنى آخر يجب أن لا يتخطى الرئيس الأعلى مرؤوسيه المباشرين ويوجه أوامر مباشرة إلى من يعملون تحت إمرتهم وإلا تعرضت المنظمة لكثير من أوجه الفوضى وعدم التنظيم.¹

3- التفويض في الاختصاص

يقصد بتفويض السلطة الإدارية أو تفويض الاختصاص هي أن يعهد العضو الإداري ببعض اختصاصاته إلى عضو إداري آخر ليمارسها دون الرجوع إليه مع بقاء مسؤوليته عن تلك الاختصاصات المفوضة.

فالتفويض هو طريقة لإنجاز الأعمال الإدارية، ويمكن للمفوض أن يسحب تفويضه، والتفويض يحتاج دائما إلى نص يجيزه أي أن الرئيس الإداري لا يستطيع تفويض اختصاصه الموكول إليه أو أن يتنازل عن صلاحيته لهم بدون نص قانوني يسمح له بالتفويض، كما أن التفويض يجب أن يكون جزئيا وإلا أعتبر تنازلا عن جميع الاختصاصات وتهربا من المسؤولية.

ولا تنتفي مسؤولية الرئيس عن العمل المفوض أمام السلطات العليا باعتبار أن الرئيس يمارس رقابة على المرؤوس بالنسبة للاختصاص الذي فوضه، كما لا يجوز مطلقا تفويض الاختصاصات المفوضة، فالمرؤوس الذي يمارس اختصاصا نقل إليه بالتفويض من رئيسه لا يستطيع أن يفوضه للمرؤوسين الأدنى منه درجة لأن التفويض لا يفوض.²

ويتضمن التفويض ثلاث خطوات هي كالاتي:

1 إبراهيم عبد العزيز شيحا، مرجع سابق، ص 248.

2- فريجه حسين، شرح القانون الإداري، الطبعة الثانية، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2010، ص 120.

- **تحديد المسؤولية:** إن اصطلاح المسؤولية يستخدم للتعبير عن العمل المخصص للفرد أو الالتزام المترتب على تخصيص هذا العمل، هذا الاصطلاح يعني جميع الواجبات اللازمة لإنجازها لإتمام عمل ما.
- **منح السلطة:** بعد تحديد المسؤولية أي العمل المخصص للفرد كما أوضحنا فلا بد من منحه السلطة الضرورية لإنجاز ذلك العمل.
- **المساءلة :** إن المرؤوس عندما يقبل المسؤولية والسلطة اللازمين لإنجاز عمل ما، فإن ذلك يحمله التزاما بإنجاز ذلك العمل مع الاستخدام السليم للسلطة المفوضة له، معنى ذلك أن المرؤوس يساءل أو يحاسب أمام رئيسه عن الاستخدام الملائم للسلطة المفوضة إليه.¹
- وحتى يعتبر التفويض أسلوبا ناجحا لتحسين العمل الإداري لابد أن يخضع لبعض الموجهات نجملها فيما يلي:
- يجب أن يكون لدى المدير الرغبة في إعطاء فرصة الظهور لمساعديه فيقر لهم بسلطة إتخاذ القرارات.
- يجب أن يكون لدى الرئيس المفوض استعدادا لتقبل أخطاء المفوض إليهم بالاختصاص.
- يجب أن يكون لدى المدير الاستعداد لوضع الثقة في من فوضه بالاختصاص.
- يجب أن يكون المفوض إليه قادرا على أداء الواجبات واستخدام السلطات المفوضة.
- يجب أن يكون التفويض واضحا ومحددا.
- يجب أن يحدد المستوى الذي ينزل إليه التفويض أو الذي يجب أن يقف عنده بالدقة الكافية.
- يجب أن يتفق التفويض مع المبادئ العامة للتنظيم ولا يتعارض معها.

1- علي شريف، مرجع سابق، ص- ص 268-269.

ويرتب التفويض جملة من الآثار تتمثل فيما يلي :

- فبالنسبة للرئيس الإداري الذي فوض بعض واجباته وسلطاته فإنه يظل مسؤولاً عن أداء المفوض إليه للواجبات والسلطات الصادر بها التفويض.
- أما بالنسبة للمرؤوس الذي فوض إليه الاختصاص، فإنه يلاحظ أن التفويض يخلق التزاماً على عاتقه تجاه الرئيس الذي فوضه الاختصاص مقتضاه إنجاز العمل.¹ ويحقق التفويض مزايا عديدة من أهمها:
- يؤدي إلى تحمل المرؤوسين لمسؤولياتهم وإعطائهم الثقة بأنفسهم في مجال عملهم، ويقضي على الروتين ويؤدي إلى إنجاز الأعمال بسرعة.
- يؤدي أسلوب التفويض إلى إنجاز الأعمال وتخفيف الأعباء وسرعة إصدار القرارات، دون الانتظار الممل والاتصال بالرئيس الإداري الأعلى.
- يعمل التفويض على أكبر قدر من المشاركة في اتخاذ القرار، وحسن الأداء الوظيفي وإعطاء المجال للموظف الأقرب المتعامل مع المواطنين لحل مشاكلهم.
- يعتبر وسيلة مثلى من خلال اكتشاف القيادات الإدارية الناجحة، وينمي لدى المرؤوسين قدرة الابتكار والروح الخلاقة للقضاء على المشاكل، والتفاني في العمل من أجل تقديم أحسن الخدمات للمواطنين والعمل على أداء الإدارة لعملها من أجل المصلحة العامة.²

ورغم ما يحققه نظام التفويض من مزايا فإن له معوقات تتمثل في:

- رغبة بعض الرؤساء الإداريين في تركيز السلطة في أيديهم وحب الظهور بمظهر صاحب السلطان والقوة في المنظمة.
- عدم وجود الثقة بين الرؤساء والمرؤوسين.

1 إبراهيم عبد العزيز شيجا، مرجع سابق، ص 272.

2 فريجه حسين، المرجع السابق، ص 121.

- الجهل بأحكام وقواعد التفويض ونقص الوعي والنضج الحقيقي لدى الرؤساء¹

4- مركزية السلطة ولا مركزية

إن أحد المداخل المهمة والرئيسية في التنظيم الإداري قديماً وحديثاً، هو مدى أو درجة تركيز السلطة أو عدم تركيزها في الهيكل التنظيمي² ويتأثر الأسلوب الذي تنتهجه الدولة في تنظيمها الإداري بظروفها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والتاريخية والتكنولوجية، ودرجة الأخذ بمبادئ الديمقراطية والإرادة في تحسين أسلوب تسيير الإدارة العمومية.

وكذلك كانت البداية في الدولة الحديثة تركيز جميع الهيئات الإدارية في يد السلطة الإدارية المركزية على مستوى العاصمة.

فلما استقرت الدولة وزال كل خطر يهددها وتعددت الواجبات الملقة على عاتقها من جهة، وتتنوعت الخدمات التي تؤديها للأفراد في صورة مرافق عمومية من جهة أخرى، فقد أصبح من العسر على السلطة المركزية أن تنهض وحدها بتلك الأعباء في كافة أرجاء الدولة فكل هذه الأسباب قامت الدولة بعد ذلك بإشراك المواطنين في أداء هذه الخدمات عن طريق إنشاء هيئات إدارية محلية.³

ويأخذ التنظيم في الحالة الأولى صورة المركزية وفي الحالة الثانية شكل اللامركزية، فالمركزية واللامركزية هما صورتا التنظيم الإداري في الدولة الحديثة.

وعليه سنحاول تحديد كلا هاذين النمطين كالتالي:

1 إبراهيم عبد العزيز شيجا، مرجع سابق، ص 267.

2 موسى خليل، مرجع سابق، ص 100.

3 ناصر لباد، الأساسي في القانون الإداري، الطبعة الأولى، دار المجلد، ص 51.

4-1- المركزية الإدارية

يقصد بالمركزية بشكل عام التوحيد وعدم التجزئة، أما المركزية الإدارية فيقصد بها تجميع مختلف مظاهر الوظيفة الإدارية في الدولة في يد هيئة واحدة تكون عادة في العاصمة وبشكل يؤدي إلى توحيد الأسلوب الإداري وتجانسه في كل أرجاء الدولة. وتباشر الهيئة التنفيذية هذه الوظيفة إما بنفسها - وهذا ما يسمى المركزية المطلقة - أو من خلال موظفين وهيئات تابعين لها موزعين على مختلف أقاليم الدولة ويعملون باسمها - وهذا ما يسمى المركزية المعتدلة.¹ وتقوم المركزية الإدارية على ركنين أساسيين هما:

4-1-1- تركيز السلطة

يتمثل ذلك في استئثار الحكومة المركزية في العاصمة بكل الاختصاصات التي تخولها الوظيفة الإدارية لها، كما تشرف السلطة المركزية على جميع المرافق العامة في الدولة سواء كانت مرافق قومية تهتم الدولة بأسرها أو مرافق محلية تهتم إقليمياً محلياً معيناً. إن تركيز جميع الوظائف الإدارية في يد السلطة المركزية يعني أن يكون لها وحدها حق إصدار القرارات اللازمة كسلطة التعيين في الوظائف العامة.

4-1-2- نظام السلم الإداري

وعلى ذلك يوزع موظفو الإدارة العامة على درجات تتبع كل درجة منها الأخرى حتى نصل إلى قمة هذا السلم التي يقف عليها الرئيس الإداري الأعلى، ومن مقتضى نظام السلم الإداري أن يخضع موظفو كل درجة من درجاته فيما يباشرونه من وظائف إلى موظفي الدرجة الأعلى منها حتى ننتهي إلى من يقف في أعلى الدرجات الذي تتركز بيده السلطة.²

1 محمد علي الخلايلة، القانون الإداري، الطبعة الأولى، عمان، دار الثقافة، 2015، ص 106.

2 هاني علي الطهراوي، القانون الإداري، الطبعة الخامسة، عمان، الأردن، دار الثقافة، ص 132.

ويعود الأخذ بالمركزية الإدارية إلى رغبة الكثير من الدول إلى إدارة التنظيم بصورة موحدة متكاملة حتى لا يحدث نزاع أو تضارب بين الممارسين للسلطة عن طريق أسلوب اللامركزية، بالإضافة إلى مواجهة المشاكل التي قد تحدث داخل التنظيم وخارجه بصورة موحدة وإحكام الرقابة على التنظيم.¹

وتظهر المركزية الإدارية في العمل الإداري في إحدى صورتين وهما:

1- التركيز الإداري

وهو حصر سلطة البت والتقرير النهائي في كل الأمور بيد الرئيس الإداري الأعلى دون مشاركة أحد من نوابه أو مرؤوسيه في ممارسة هذه السلطة، وهذه الصورة التي يسميها البعض بالمركزية المتطرفة.²

2- عدم التركيز الإداري

لاشك أن الصورة السابقة يتعذر تصورها في الوقت الحاضر نظرا لتشعب الوظيفة الإدارية، فمن غير الممكن أن تتركز مباشرة هذه الوظيفة كلها في يد واحدة هي يد الرئيس الإداري الأعلى.

فعدم التركيز الإداري معناه منح سلطة البت النهائي في بعض الأمور إلى ممثلي السلطة المركزية سواء كانوا في العاصمة أو في الأقاليم دون الرجوع إلى الرئيس الإداري.³

وللمركزية الإدارية جملة من المزايا نذكر منها :

- إن النظام المركزي يبعث على تقوية نفوذ السلطة المركزية وفرض هيمنتها على مختلف أجزاء الإقليم والمصالح وتحكمها في زمام الأمور.

1 نومي ساهم، بن طرشة خديجة، مرجع سابق، ص54.

2 محمد علي الخلايلة، المرجع السابق، ص108.

3 هاني علي الطهراوي، المرجع السابق، ص134.

- يؤدي النظام المركزي إلى تحقيق المساواة بين الأفراد المتعاملين مع الإدارة على اختلاف مناطقهم.
- إن النظام المركزي هو أقرب إلى تحقيق العدالة من الزاوية الإدارية، لأنه يضمن تجانسا في العمل بحكم تركيز السلطة.
- إذا نظرنا للنظام المركزي من الناحية المالية نراه أفضل الأنظمة في مجال اقتصاد المال، لأنه يقلل إلى أبعد الحدود من ظاهرة تبديد النفقات العامة.¹
- وبالمقابل فإن المركزية الإدارية لها عيوب تتمثل في :
 - عدم استجابته لميول سكان الوحدات المحلية.²
 - يؤدي هذا الأسلوب إلى زيادة أعباء العمل على موظفي السلطة المركزية.
 - يؤدي إلى عدم ملائمة القرارات الإدارية المركزية للواقع المحلي في كثير من الأحيان.
 - يؤدي هذا الأسلوب غالبا إلى تركيز المشروعات الكبيرة في العاصمة والمدن الكبرى وإهمال باقي الوحدات المحلية في الدولة.

4-2- اللامركزية الإدارية

يقصد باللامركزية الإدارية على أنها : " النظام الإداري الذي يقوم على توزيع السلطات والوظائف الإدارية بين الإدارة المركزية - الحكومة - وهيئات ووحدات إدارية أخرى إقليمية أو مصلحة مستقلة قانونيا عن الإدارة المركزية بمقتضى اكتسابها الشخصية المعنوية مع بقاءها خاضعة لقدر معين من رقابة تلك الإدارة ".
وتستند اللامركزية الإدارية على ثلاثة أركان أساسية هي:

4-2-1- الاعتراف بوجود مصالح محلية متميزة عن المصالح الوطنية

إن اعتراف القانون واعتداده بهذا التمايز الموجود حقيقة وفعلا بين المصالح المحلية - الإقليمية - والمصالح الوطنية - المركزية - يشكل الركن الأساسي لوجود

1 عمار بوضياف، الوجيز في القانون الإداري، الطبعة الثانية، الجزائر، جسور للنشر والتوزيع، 2007، ص 169.

2 محمد علي الخلايلة، مرجع سابق، ص 111.

اللامركزية من حيث تكفل الإدارة المركزية بالمصالح الوطنية والتخلي عن المصالح المحلية لهيئات محلية باعتبارها الأقدر على تلبيتها وإشباعها.¹

4-2-2- استقلال الهيئات اللامركزية عن السلطة المركزية

ويقصد بهذا الركن أن هذه الهيئات المحلية و المصلحية استقلت عن السلطة المركزية، وهذا الاستقلال يخولها حق إتخاذ القرار وتسيير شؤونها بيدها دون تدخل من الجهاز المركزي، ويقضي توافر هذا الركن الاعتراف للوحدة الإدارية المحلية أو المرفقية بالشخصية المعنوية.²

4-2-3- رقابة و إشراف السلطة المركزية - الوصاية الإدارية -

إن الاستقلال الذي تتمتع به الهيئات اللامركزية ليس استقلالاً مطلقاً، بل يبقى للسلطة المركزية حق الرقابة والإشراف على هذه الهيئات ضماناً لوحدة السياسة العامة للدولة وللتأكد من أن الخدمات تؤدي بكفاءة ومساواة.³

كما لا يفوتنا في هذا الصدد أن نشير إلى أهم صور اللامركزية الإدارية وهي:

ا/ اللامركزية الإقليمية

وهي الاعتراف بالشخصية المعنوية العامة لجزء من إقليم الدولة، كالمحافظة أو المدينة بما يترتب على ذلك من استقلال في القيام برعاية المصالح المحلية التي يعترف بها المشرع لهذا الإقليم عن طريق إدارة مرافقها المحلية التي يحددها القانون في بيانه لاختصاصات الهيئات المحلية، وتدار هذه المرافق عادة عن طريق مجالس منتخبة من سكان الإقليم.⁴

1 محمد الصغير بعلي، قانون الإدارة المحلية الجزائرية، عنابة، دار العلوم، 2004، ص 11.

2 عمار بوضياف، المرجع السابق، ص 174.

3 محمد علي الخلايلة، مرجع سابق، ص 115.

4 ماجد راغب محمد الحلو، القانون الإداري، بدون طبعة، الازرطة، دار الجامعة الجديدة، 2006، ص 78.

ب/ اللامركزية المرفقية

وتتمثل في منح مرفق عام معين " التعليم، الصحة، النقل، السياحة...الخ" الشخصية المعنوية ليصبح مستقلا عن السلطة المركزية في أداء وظيفته ونشاطه.

فاللامركزية المرفقية تركز على الاختصاص الموضوعي والوظيفي مما استدعى تسميتها أيضا اللامركزية المصلحية، دون الاهتمام بالنطاق والمجال الإقليمي الذي يمارس فيه ذلك النشاط أكان وطنيا أو محليا.¹

ويحتوي نظام اللامركزية الإدارية على جملة من المزايا تتمثل في:

- يشكل نظام اللامركزية الإدارية مجالا حقيقيا لترقية ممارسة الحريات العامة.
- تخفيف العبء عن الإدارة المركزية بموجب نقل وتحويل كثير من المهام إلى الهيئات اللامركزية.

- تحسين وتجويد الوظيفة الإدارية نظرا لإدارة وتسيير الشؤون اللامركزية من طرف أشخاص لهم مصالح مباشرة وحقيقية، مما يدفعهم إلى زيادة الاهتمام لتلبية الاحتياجات المحلية في صورة اللامركزية الإقليمية.

- تجنب البطء - الروتين - الإداري وما يترتب عنه من آثار سلبية من حيث تبسيط الإجراءات الإدارية وتقريب الإدارة من المواطن.

ورغم ما للنظام اللامركزي من مزايا إلا أن له عيوب هي كالاتي :

- أنها تمس بالوحدة الإدارية للدولة نظرا لتوزيع الوظيفة الإدارية بين السلطات الإدارية المركزية في العاصمة، والهيئات اللامركزية في الإقليم.

- إن الهيئات اللامركزية أقل خبرة وأكثر إسرافا من السلطة المركزية.

- إن تنافس الهيئات المحلية المتماثلة قد يخلق مجالا للتناوب بينهما.

- إن اللامركزية الإدارية قد تؤدي بالأفراد إلى تفضيل المصالح المحلية على المصلحة القومية.²

1 محمد الصغير بعلي، المرجع السابق، ص29.

2- محمد عبد العال السناري، مبادئ ونظريات القانون الإداري، بدون طبعة، 2005، ص155.

الفصل الثاني

الإطار التقني للمحاسبة

العمومية في تسيير الأجهزة

الإدارية

الفصل الثاني

الإطار التقني للمحاسبة العمومية في تسيير الأجهزة الإدارية

يتمثل الإطار التقني المحاسبي، لأي هيئة إدارية، أساسا في مخططها المحاسبي، وهذا الأخير هو عبارة عن مدونة لمختلف الحسابات المقررة لتسجيل العمليات المالية، وتقديم عروض شاملة وواضحة عنها وهذا من خلال فرض قواعد موحدة لاستعمال تلك الحسابات، يهدف أساسا، إلى التطبيق التدريجي لمحاسبة بالاستحقاق (بدلا من محاسبة الصندوق، المعمول به حاليا) ، من جهة، وتحسين بيان العمليات المالية ، وتقديم عروض دورية أكثر وضوحا وملائمة ، كمعلومات للسلطات العمومية ومختلف المستعملين لها، وهو بذلك يعد وسيلة هامة للإعلام والرقابة للأجهزة الإدارية، بالإضافة إلى الطرق والإجراءات والتعليمات الخاصة بتنظيم وتسجيل العمليات المالية وإعداد التقارير المالية التي تهدف إلى تقييم الأداء والتخطيط والرقابة على الأموال العامة وتنفيذ السياسات المالية الحكومية، وعلى هذا الأساس، فإن نظام المحاسبة العمومية يعتبر من أنظمة المحاسبة الخاصة الذي يستعمل مجموعة من الإجراءات والقواعد المقننة والمثبتة في الدفاتر والسجلات المحاسبية بهدف حماية المال العام وتقديم البيانات المالية الدقيقة ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس الصورة الحقيقة لنتائج القطاع العام ، وعليه تقسيم الفصل إلى مبحثين :

واقع نظام المحاسبة العمومية في الادارة الجزائرية (المبحث الأول)

القواعد التقنية الخاصة بالعمليات المحاسبية (المبحث الثاني).

المبحث الأول : واقع نظام المحاسبة العمومية في الادارة الجزائرية

يعتبر نظام المحاسبة العمومية في الجزائر امتداد لنظام محاسبة الخزينة العمومية المعمول به خلال فترة الاحتلال الفرنسي والذي بقي ساري المفعول إلى غاية تطبيق النظام الجديد، حيث تم تكريسه بناء على التعليمات العامة رقم 16 المؤرخة في 12 أكتوبر 1968 بمحاسبة الخزينة العمومية، هذه الأخيرة تعتبر بمثابة المرجع الأساسي الذي يعتمد عليه المحاسب العمومي في قيد المعاملات المالية للدولة، كونها أسست لقواعد تسير وتنظيم مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية التي تتضمن دليل الحسابات وإجراءات معالجة القيود المحاسبية لكل مجموعة حسابات الخزينة، وعليه تم تقسيم المبحث إلى الأعوان المكلفون بتنفيذ العمليات المالية (المطلب الأول) والهيئات الفاعلة في المحاسبة العمومية (المطلب الثاني).

المطلب الأول: الأعوان المكلفين بالمحاسبة العمومية

لقد حرص المشرع الجزائري على تنفيذ العمليات المحاسبية من خلال اسنادها، إلى عدة أعوان يختص كل منهم إلى مهام وسلطات محددة قانونا ، حيث يمكن التمييز بين فئتين من الموظفين تطبيقا لمبدأ الفصل بين وظيفة الأمر بالصرف ووظيفة المحاسب العمومي، وعليه سيتم التفصيل في مهام هاتين الفئتين ومسؤولياتهم وكل ما يتعلق بتنفيذ العمليات المحاسبية ، حيث قسمنا المطلب إلى الأمرين بالصرف (الفرع الأول) و المحاسبين العموميين (الفرع الثاني)

الفرع الأول : الأمر بالصرف

الأمر بالصرف¹ هو كل شخص مؤهل حسب وظيفته للقيام بالإجراءات الإدارية الخاصة بتنفيذ الميزانية سواء بالنسبة للنفقات أو الإيرادات، فهو العون الأول والذي يتم

1 نصت المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 97-268 على تعريف الأمر بالصرف (هو الموظف المعين قانونا في منصب مسؤول الوسائل المالية والبشرية والمادية الذي تفوض له سلطة وفقا للمواد 26،28،29 من قانون المحاسبة العمومية ويكون معتمد قانونا طبقا للتنظيم الجاري العمل به)

بموجب قراراته وإجراءاته تنفيذ الميزانية حسب مسار محدد قانونا لهذا التنفيذ، حيث توكل صفة الأمر بالصرف بصفة آلية إلى المسؤول الأول في الهيئة، سواء كان وزيرا أو رئيسا أو واليا أو مديرا بحسب طبيعة الهيئة، وذلك لكونه المسؤول الأول والأخير على تحقيق وإنجاز المهام الموكلة له في إطار البرنامج التنموي المسطر من قبل الحكومة، ويكون الأمر بالصرف قد حصل على السلطة الإدارية التي تمكنه قانونا من اتخاذ كل الإجراءات اللازمة ، بما فيها طلب تسخير قوة عمومية إذا اقتضى الأمر، والتي يراها مناسبة لتمكينه من أداء المهام الموكلة إليه له على أكمل وجه، وبمنح المسؤول الأول صفة الأمر بالصرف، يكون قد حصل على سلطة التصرف في ميزانية مؤسسته لكونها تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلالية المالية .

نلاحظ هنا بأن الأمر بالصرف قد جمع بين سلطتين منفصلتين بالرغم من أنهما متزامنتين، فالسلطة الإدارية للعون العمومي مختلفة عن سلطة التصرف في الميزانية، وذلك لأن لكل منهما الحدود الخاصة بها والتي لا يمكن تجاوزهما بأي حال من الأحوال. فالسلطة الإدارية تكون في حدود الصلاحيات الإدارية المحددة قانونا وفق موقع المؤسسة على هرم الإداري للقطاع الذي ينتمي إليه، إلا أن سلطة التصرف في الميزانية التي تمنح للمسؤول الأول لا تفرض عليه الخضوع لأوامر وتوجيهات المسؤول المباشر عليه إذا كانت هذه الأوامر والتوجيهات متناقضة مع القانون 90-21 والمتعلق بالمحاسبة العمومية أو المراسيم التنفيذية أو قرارات وزير المالية أو التعليمات الصادرة عن وزارة المالية ذات الصلة المباشرة بنظام المحاسبة العمومية¹.

1 الأسود الصادق ، المحاسبة العمومية بين ضمان شرعية النفقة العامة وتقييم أدائها ، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة ، العدد 23 المجلد 01-2011 .

أولاً: تصنيف الأمرين بالصرف:

قد ميز القانون بين نوعين من الأمور بالصرف¹.

1- الأمر بالصرف الرئيسي:

ويمكن تعريفهم على أنهم هم الذين تمنح لهم السلطات الخاصة بترخيصات الميزانية مباشرة دون وسيط ويرأسون قمة الهرم الإداري ضمن هيئتهم²، ونجد أن المادة 07 من المرسوم التنفيذي 313-91³ تعطي مفهوما للأمرين بالصرف الرئيسيين على أنهم هم الذين يصدرين أوامر بالدفع لفائدة الدائنين وأوامر الإيرادات ضد المدينين وأوامر تفويض الاعتمادات لفائدة الأمرين بالصرف الثانويين.

الأمر بالصرف الرئيسي هو الذي يتلقى ميزانية وزارته مباشرة من وزارة المالية دون المرور على أي وسيط، حيث نجد أن المادة 26 من قانون 21-90 التي لم تعطي مفهوم للأمرين بالصرف الرئيسيين وإنما اكتفت بتعدادهم كالتالي (المكلفون بالتسيير المالي في كل من المجلس الدستوري، البرلمان، المجلس المحاسبي، الوزراء، الولاية عندما يتصرفون لحساب الولاية، رؤساء المجالس الشعبية البلدية عندما يتصرفون لصالح البلديات⁴، مسؤولو المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، مسؤولو المصالح المستفيدة من الميزانيات الملحقة، المسؤولين المعيّنين المنتخبون للقيام بالوظائف المتعلقة بتنفيذ الميزانية) حيث بإمكانهم تفويض صلاحياتهم للموظفين الواقعين تحت سلطتهم في حدود اختصاصاتهم.

1 المواد 25، 23، 26، قانون رقم 21-90 مؤرخ 24 محرم عام 1411 الموافق 15 غشت سنة 1990 يتعلق بالمحاسبة العمومية.

2 Paul (M) les finances de l'Etat . op cit . p439

3 مرسوم تنفيذي 313-91 مؤرخ في 07 سبتمبر 1991 يحدد كفايات المحاسبة التي يمسكها الأمور بالصرف والمحاسبون العموميون وكفاياتها ومحتواها .

4 نصت المادة 81 من قانون 10/11 مؤرخ في 20 رجب عام 1432 الموافق 22 يونيو سنة 2011، يتعلق بالبلدية: ينفذ رئيس المجلس الشعبي البلدي ميزانية البلدية وهو الأمر بالصرف.

2- الأمر بالصرف الثانوي.

عرفتهم المادة 08 من المرسوم التنفيذي 91-313 على أنهم (يصدون حوالات الدفع لفائدة الدائنين في حدود الاعتمادات المفوضة أو أوامر الإيرادات ضد المدنيين).. ومن خلال هذين المفهومين نخرج بأن الأمرين بالصرف الثانويين هم على رأس المصالح غير الممركزة، أي لا تتمتع بالاستقلالية المالية ولا الشخصية المعنوية، وهم يعملون بهذه الصفة في حدود السلطات المحولة لهم واعتمادات الميزانية والعلة من وراء وجود الأمرين بالصرف الرئيسيين لا يستطيعون عمليا القيام بأنفسهم بجميع عمليات تنفيذ الميزانية، ومنه يتم التخفيف عنهم ، كذلك يستجيب إلى عدم تركيز الإدارة¹ .

هو مسؤول المصالح المركزية أو غير المركزية على المستوى المحلي، وبحكم وظيفته يقوم بتنفيذ الميزانية، فيتواجد على مستوى الدولة والإدارات المحلية، ومن حيث المبدأ فإن كل أمر بالصرف رئيسي يجوز له أن يكون لديه أمر بالصرف الثانوي، لأن توزيع الاختصاصات بين هذا الصنف من الموظفين يقتضي أن يكون إلى جانب الأمر بالصرف الرئيسي الأمر بالصرف الثانوي²، فالوالي أمر بالصرف ثانوي لجميع العمليات المالية التي تهم المصالح المدنية على مستوى المجموعات المحلية والمؤسسات الوطنية، ولكن يمكن للأمرين بالصرف الرئيسيين والثانويين في هذه الحالة تفويض سلطاتهم لأشخاص ينوبون عنهم في حالة الغياب أو مانع وتتم عملية مراقبتهم من خلال المستندات الملزمين بمسكها وهي: (مسك حسابات التعهد، الأمر بتنفيذ النفقات العامة، حسابات حقوق الهيئة في مجال الإيرادات ، الأمر في مجال النفقات) .

1 شالي رضا، تنفيذ النفقات العامة، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق بن عكنون، 2002، ص 15 .

2 قاسم إبراهيم الحسيني، المحاسبة الحكومية و الموازنة العامة للدولة، مؤسسة الوراق للخدمات الحديثة، عمان الأردن، 1999، ص 100.

3- الأمر بالصرف الوحيد

تنص المادة 25¹ من قانون المحاسبة العمومية على أن > الأمرين بالصرف هم ، من جهة إما أوليون أو رئيسيون ، ومن جهة أخرى ثانويون أو أحاديون < فما المقصود بالأمرين الصرف الأحاديين .

بداية يجب ملاحظة أن المرجعية التاريخية لنظام المحاسبة العمومية لا تنبئنا بوجود فئة ثالثة من الأمرين بالصرف الرئيسيين والأمرين بالصرف الثانويين.

من مميزات نظام المحاسبة العمومية المطبق في الجزائر بعد استقلالها تأسيس فئة خاصة من الأمرين بالصرف سميت بالأمر بالصرف الوحيد، إذ أنه بموجب أحكام المرسوم رقم 73-138 والمحدد لشروط تسير اعتمادات التسيير المخصصة للمجالس التنفيذية للولايات أو كانت صلاحيات تسيير هذه الاعتمادات إلى الوالي بصفته أمرا بالصرف وحيدا.

لقد كان تطبيق هذا النظم في الواقع تجسيدا للتوجيه الذي جاء به قانون الولاية لسنة 1969 والمتمثل في تركيز السلطات المالية على مستوى الولاية في يد الوالي بصفته ممثلا الحكومة وأمين سطة الدولة .

وقد سمي الوالي بالأمر بالصرف الوحيد لأنه من جهة لم يكن يسير ميزانية خاصة به (فيما يتعلق بالاعتمادات غير الممركزة للدولة) وإنما كان يقوم بتنفيذ العمليات المالية المسجلة في ميزانية الدولة والخاصة بمختلف الوزارات، وبالتالي لم يكن ممكنا اعتباره أمر بالصرف رئيسيا لهذه العمليات وهو من جهة أخرى لم يكن أمرا بالصرف ثانوي لأن الاعتمادات لم تكن تفوض له بل تخصص له نهائيا في بداية كل سنة مالية، حيث نصت المادة 27 من قانون 90-21 الفقرة 02 > يطبق الوالي ، بصفته الأمر بالصرف

1 المادة 25 من قانون رقم 90-21 مؤرخ 24 محرم عام 1411 الموافق 15 غشت سنة 1990 يتعلق بالمحاسبة العمومية.

والمعدلة بموجب المادة 73 من المرسوم التشريعي رقم 92-04 المؤرخ في 11 أكتوبر 1992 والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1992.

الوحيد، برامج التجهيز العمومي غير المركز ، المنصوص عليها سنويا ، عن طريق تنظيمي والمسجلة في رقم دليله < .

ومن الملاحظ أن المشرع الجزائري قد اثبت للوالي هذه الصفة في قانون الجديد الخاص بالولاية، حيث نجد نص المادة 88 من قانون 90-09 من قانون الولاية نصت > يعد الوالي المستوى التقني لمشروع الميزانية ويتولى تنفيذها بعد مصادقة المجلس الشعبي الولائي عليها ، وهو الأمر بالصرف < ¹.

لكن بعد صدور قانون الولاية 12-17 نصت المادة 121 > الوالي هو الأمر بصرف ميزانية الدولة للتجهيز المخصصة له بالنسبة لكل البرامج المقررة لصالح تنمية الولاية < ².

ثانيا : مسؤولية الأمرين بالصرف

يعتبر الأمر بالصرف مسؤول على كل المخالفات الصريحة للقوانين والتنظيمات المعمول بها والتي يتم إثباتها بعد التحقق والتدقيق من طرف مختلف هيئات الرقابة، لأن الأمر بالصرف يتحمل مسؤولية شخصية مدنية وجنائية عن جميع العمليات غير الشرعية التي يقوم بها، ويكون هذا الأخير مسؤولا شخصيا عن تعويض الضرر الذي يسببه للأفراد المتضررين وللخزينة العمومية ³.

عن طريق فحص وتدقيق الحساب الإداري يكون الأمر بالصرف مسؤولا أما الغرفة التأديبية للميزانية والمالية التابعة لمجلس المحاسبة عن كل مخالفة صريحة لقواعد الميزانية والمالية المتعلقة بالعمليات المالية التي قام بها والتي ألحقت ضررا بالخزينة العمومية ، حيث تهدف الرقابة اللاحقة التي تمارسها هذه الغرفة إلى التأكد من تطبيق

1 أنظر المادة 88 من قانون 90-09 مؤرخ في 12 رمضان عام 1410 الموافق 07 أبريل سنة 1990 يتعلق بالولاية .

2 أنظر المادة 121 من قانون 12-17 مؤرخ في 28 ربيع الأول عام 1433 الموافق 21 فبراير سنة 2012 يتعلق بالولاية .

3 شلال زهير ، مرجع سابق ، ص 108 .

الإجراءات القانونية فيما يخص فحص وتدقيق شرعية العمليات المالية للأمرين بالصرف واحترام ترخيصات الميزانية، إلى جانب تقييم تسير المرفق العام من جانب الاقتصاد والرشادة في صرف المال العام .

وفي حالة الأخذ بالمسؤولية الأمر بالصرف ذات طابع جزائي، يقوم مجلس المحاسبة بتحويل الملف إلى وكيل الجمهورية المختص إقليمياً للقيام بإجراءات المتابعة الجزائية، دون أن يخل ذلك بالمتابعات القضائية أو سقوط حق المتضررين الذين يمكن لهم متابعة الأمر بالصرف شخصياً أمام القضاء¹ .

إضافة إلى ذلك يتميز الأمر بالصرف الرئيسين بمسؤولية ذات طابع سياسي أمام البرلمان ومجلس الأمة فيما يخص تحقيق أهداف برنامج الحكومة وصرف الاعتمادات المالية خاصة في مجال تجسيد التجهيزات العمومية .

1-المسؤولية السياسية :

تأتي هذه المسؤولية تبعاً لكون أن الأمر بالصرف يمثل هيئة سياسية وتنفيذ الميزانية هو بدوره تنفيذ لسياسة معينة وبالتالي فإن التقصير يترتب مسؤولية سياسية أمام الهيئة التي عينته أو التي تراقب وهو حال الوزير أمام رئيس الجمهورية والبرلمان، وتكمن الصعوبة في إثبات هذه المسؤولية خاصة وأن المخالفات المرتكبة قد تخضع لتبريرات سياسية وإلى أهواء السلطة التقديرية للمسؤول المعنى² .

تشمل هذه المسؤولية خصوصاً أعضاء الحكومة (الوزراء) والمنتخبين الذين لهم صفة الأمر بالصرف (لاسيما رؤساء المجالس الشعبية المنتخبة)، وهي تستند إلى فكرة

1 نجد أن المشرع اللبناني قد أقام مسؤولية الأمر بالصرف حيث نصت المادة 173 > إن المحتسب مسؤول بأمواله الشخصية عن كل عملية قبض أو دفع تجري في المحتسبة التي يديرها خلافاً لأحكام القانون ، فضلاً عما قد يتعرض له من عقوبات تأديبية أو جزائية <

انظر عبداللطيف قطيش ، قانون المحاسبة العمومية (قواعد إدارة الأموال العمومية)، الطبعة الثانية ، منشورات الحلبي الحقوقية ، 2015 ، ص 169 .

2 قاوي السعيد ، مرجع سابق ، ص 63.

أن الميزانية هي عبارة عن الترجمة المالية لسياسة معينة ، ومن هنا ، فإن المكلفين بتنفيذ هذه الميزانية يكونون محل مساءلة من طرف هيئة التي أقرت الاعتمادات المالية ورخصت لهم باستعمالها في إطار أهداف تلك السياسة ، فبالنسبة لأعضاء الحكومة، يحق للبرلمان (دستوريا) مساءلة أي وزير عن الانحرافات في استعمال الاعتمادات المقررة لدائرته الوزارية، كما يمكن، مبدئيا أن يتعرض الوزير إلى العزل (من طرف رئيس الجمهورية) بسبب المخالفات المالية التي يمكن أن يرتكبها، أما فيما يتعلق بالمنتخبين ، يمكن إقحام مسؤوليتهم السياسية عن المخالفات المالية من طرف هيئات المدولة ، ويتمثل ذلك أساسا في سحب الثقة منهم، ف رئيس المجلس الشعبي البلدي، مثلا يمكن أن يتعرض لهذا الإجراء بحكم المادة 55، باعتبار أن يخضع لرقابة المجلس الشعبي البلدي (المادة 60 من نفس القانون) بصفته الأمر بالصرف لميزانية البلدية. لكن يجب ملاحظة أ هذه المسؤولية ليست لها أي فاعلية في الواقع ، وهذا بسبب صعوبة تطبيقها، خاصة بالنسبة لأعضاء الحكومة الذين باستطاعتهم دائما اللجوء إلى المقتضيات السياسية بالضبط لتبرير أعمالهم، كما أن القرارات المالية للأميرين بالصرف، بصفة عامة غالبا ما تفلت، بصدد تبريرها، من دائرة الشرعية الضيقة لتدخل ضمن دائرة الملائمة الواسعة، حيث تلعب فيها السلطة التقديرية دورا هاما من الانحراف في تسييرهم المالي ، فحتى بالنسبة لرؤساء المجالس الشعبية البلدية ، نادرا ما يتم سحب الثقة منهم بسبب المخالفات المالية¹ .

2-المسؤولية التأديبية :

يمكن اعتبار المسؤولية التأديبية التي يتعرض لها الأمرون بالرصف الآخرون مقابل للمسؤولية السياسية الخاصة بأعضاء الحكومة والمسؤولين المنتخبين، فالمدبر الذي يرتكب مخالفات في تنفيذ الميزانية، يكون، مبدئيا محل مساءلة من قبل المسؤول السلمي

1 محمد مسعي ، مرجع سابق ، ص 36 .

الأعلى له الذي يمكن أن يسلط عليه عقوبة أو أكثر من العقوبات المقررة قانونا (مثل الإنذار أو التوبيخ ، أو التنزيل في الرتبة أو العزل ...الخ)¹.

غير أن تطبيق الفعلي لهذه المسؤولية يبقى محدودا جدا، فالمخالفات المالية التي يمكن أن يرتكبها الأمر بالصرف غالبا ما تتم في إطار ممارسة صلاحياته الإدارية، مما يجعل من الصعب إثبات الخطأ الشخصي لهذا الأخير، أو ارتكابها بدافع المصلحة الخاصة له (على الرغم من حدوث هذا في الواقع أحيانا)، فالأمر بالصرف يستطيع دائما التذرع بمقتضيات المصلحة العامة لتبرير انحرافه عن الانضباط المالي، كما أن توقيع العقوبات التأديبية يظل مرهونا بالسلطة التقديرية لمسؤول الأمر بالصرف السلمي والذي قد يكون هو نفسه المتسبب في المخالفات المنسوبة لهذا الأخير (مثل حالة تنفيذ أوامر وزير من طرف أمر بالصرف ثانوي).

3-المسؤولية المدنية :

هذه المسؤولية أسأها الخطأ الشخصي الذي قد يرتكبه الأمر بالصرف عند تنفيذ العمليات المالية الموكلة إليه، والضرر الذي يمكن أن يلحق الهيئة العمومية المعنية من جراء ذلك، فتطبيق العقوبات الناتجة عن إقحام المسؤولية المدنية للأمر بالصرف يعني إجباره على تعويض ذلك الضرر من ماله الخاص، إضافة إلى قواعد القانون المدني العامة، فإن أساس المسؤولية المدنية للأمرين بالصرف يمكن أن يستشف من أحكام المادة 31، من قانون المحاسبة العمومية التي تنص على أن²: >> الأمر بالصرف مسؤولو عن الإثباتات الكتابية التي يسلمونها، كما أنهم مسؤولون عن الأفعال اللاشعورية والأخطاء

1 أحمد بوجلال ، مرجع سابق ، ص 34 .

2 أنظر المادة 31 من قانون رقم 90-21 مؤرخ 24 محرم عام 1411 الموافق 15 غشت سنة 1990 يتعلق بالمحاسبة العمومية.

-Les ordonnateurs sont responsables des certifications qu'ils délivrent .
Dans la limite des dispositions légales prévues en la matière, ils sont, en outre, responsables des irrégularités et erreurs qu'ils commettent et qu'un contrôle comptable sur pièces ne peut déceler .

التي يرتكبونها...>> ، وكذا المادة 32 الفقرة 01 >> الأمرين بالصرف مسؤولون مدنيا جزائيا على صيانة واستعمال الممتلكات المكتسبة من الأموال العمومية >>¹ .

لكن تطبيق المسؤولية المدنية في الواقع يطرح عدة إشكالات، فالخطأ الشخصي الذي تقوم عليه هذه المسؤولية من الصعب إثباته، أي بمعنى آخر، كيف يمكن إقامة الدليل على أن الأخطاء أو المخالفات المرتكبة من طرف الأمرين بالصرف في تنفيذ العمليات المالية المكلفين بها كانت بدافع المصلحة الخاصة لهم أو لغيرهم، أي كانت بسبب عدم مراعاتهم المصلحة العامة .

كما أن الهدف الأساسي الذي ترمي إليه المسؤولية المدنية، وهو تعويض الهيئة العمومية عن الضرر الذي يكون قد لحقها من جراء خطأ الأمر بالصرف، لا يمكن تحقيقه الذي يكون قد لحقها من جراء خطأ الأمر بالصرف، لا يمكن تحقيقه في أغلب الأحيان، حيث يلاحظ، في معظم الحالات ، عدم وجود أي تكافؤ بين المبالغ المصروفة لا شرعيا وتلك التي يمكن استخلاصها من الذمة المالية للأمر بالصرف (أي عدم كفاية الأموال الخاصة لهذا الأخير لتغطية مبلغ الضرر الناتج عن خطأه في تنفيذ عمليات مالية ما والتي يمكن أن تتمثل في نفقة بعشرات الملايين من الدينارات)، أما أحكام قانون المحاسبة العمومية وغيره المتعلقة بالمسؤولية المدنية للأمرين بالصرف فيصعب تطبيقها في الواقع، بسبب عدم تحديد الإجراءات القانونية التي يمكن اتباعها في هذا التطبيق .

4-المسؤولية الجزائية :

قد يبدو للوهلة الأولى، تطبيق المسؤولية الجزائية للأمرين بالصرف سهلا نسبيا، مقارنة بأنواع المسؤولية الأخرى السالف ذكرها، فالأمر بالصرف الذي يرتكب مخالفة في التسيير المالي يكون لها وصف الجريمة الجزائية طبقا لقانون العقوبات (اختلاس، غدر، تبديد...) يكون مبدئيا محل مساءلة جزائية من طرف الجهة القضائية المختصة.

1 أنظر المادة 32 من قانون رقم 90-21 مؤرخ 24 محرم عام 1411 الموافق 15 غشت سنة 1990 يتعلق بالمحاسبة العمومية.

إلا أن إثبات المسؤولية الجزائية في الواقع يمكن أن يطرح صعوبات كبيرة، فعلى الرغم من أهمية الأخطاء والمخالفات التي يرتكبها الآمرون بالرصف أثناء تنفيذ الميزانية والعمليات المالية (بالنظر إلى أحكام القوانين والأنظمة النافذة وقواعد المحاسبة العمومية المتعلقة بذلك) فإنه من الصعب، عموماً إثبات طاعها الجزائي، أي إقامة الدليل على وجود الخطأ الشخصي المقترن بالقصد الجنائي لمرتكبيها وتحديد الضرر المالي الذي يكون قد لحق الهيئات العمومية المعنية أو الخزينة العمومية من جراء ذلك .

وحتى الحالات التي يمكن أن يكون طابعها الجزائي متبدياً (لكي لا نقول مؤكداً)، فإن إيصالها إلى علم الجهات القضائية المختصة يظل مرهوناً ، في كثير من الأحيان بالتبليغ عنها من طرف السلطات المعنية (لاسيما المسؤولين السلميين للآمرين بالصرف أو سلطات الوصاية التي يتبعونها) التي غالباً ما تتقاعس عن ذلك لأسباب أو اعتبارات مختلفة¹.

5-المسؤولية عن عدم مراعاة الانضباط الميزاني والمالي :

إن عدم الفاعلية في الأخذ بمختلف أنواع مسؤولية الأمرين بالصرف ضمن قواعد القانون العام كما تم بيانه أعلاه، أدى بالمشروع الفرنسي إلى تأسيس خاصة بمسؤولي وأعوان الهيئات العمومية المضطلعين بالتسيير المالي، فبموجب قانون 25 سبتمبر 1948، تم إحداث محكمة الانضباط الميزاني التي أصبحت تسمى فيما بعد محكمة الانضباط الميزاني والمالي، لتختص بزجر المخالفات لقواعد الميزانية والمحاسبة العمومية.

أما في الجزائر، فإن التحقيق في هذه المخالفات والمعاقبة عليها هما من اختصاص مجلس المحاسبة، ممثلاً في غرفة الانضباط الميزاني والمالي، بموجب أحكام

1 محمد مسعي ، مرجع سابق ، ص 39 .

الأمر 20-95 المتعلق بمجلس المحاسبة¹، فمسؤولو وأعوان الهيئات العمومية الذين تقحم مسؤوليتهم بسبب الأخطاء والمخالفات لقواعد الانضباط الميزاني والمالي، أو الخرق لحكم من الأحكام التشريعية أو التنظيمية، أو تجاهل التزاماتهم لكسب امتياز مالي أو عيني غير مبرر لصالحهم أو لغيرهم على حساب الدولة أو هيئة عمومية (المادتين 88 و 91 من الأمر 20-95) يتعرضون لعقوبة الغرامة، التي قد يصل مبلغها الأقصى إلى المبلغ الذي يتقاضاه المسؤول أو العون المعنى كمرتب سنوي إجمالي عند ارتكاب الخطأ أو المخالفة، بالنسبة للحالات الواردة في المادة 88 من الأمر رقم 20-95، أو إلى ضعف هذا المبلغ في الحالات المقررة في المادة 91 من نفس الأمر².

الفرع الثاني : المحاسب العمومي

المحاسب العمومي هو الشخص المكلف بقرار وزاري من وزارة المالية بتسيير مصلحة المحاسبة العمومية، إذ يحق له أن يفوض شخصا آخر للقيام بمهامه والتي تتطلب توقيعه لأنه يعتبر المسؤول الأول والرئيسي على أعمال المحاسبة على مستوى مصلحته فيقوم بالإشراف المباشر على الموظفين الذين تحت سلطتهم، فيعد محاسبا عموميا كل شخص يعين قانونيا للقيام بالعمليات التالية³ (إبراء الدين إما بالتحصيل أو

1 أنظر الأمر 20-95 المؤرخ في 19 صفر عام 1416 الموافق 17 يوليو سنة 1995 يتعلق بمجلس المحاسبة معدل ومتمم ب :

- لأمر رقم 01-10 مؤرخ في 16 رمضان سنة 1431 الموافق 26 غشت 2010 والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010.

2 يلاحظ أن المادة 06 من المرسوم التنفيذي 97-268 المؤرخ في 21 جويلية 1997 ، والمحددة للإجراءات المتعلقة بالالتزام بالنفقات العمومية وتنفيذها، والضابط لصلاحيات الأمرين بالصرف ومسؤولياتهم ، تنص على أن >> ... يكون الأمر بالصرف مسؤولا شخصيا وماليا طبقا للتشريع والتنظيم الجاري بهما العمل << في حالة عدم احترامه التنظيم المعمول به فيما يخص الالتزام بالنفقات المسبق فحسب أحكام هذا المرسوم، يخضع الأمور بالصرف لمسؤولية شخصية ومالية عند مخالفتهم للتنظيم المتعلق بالالتزام بالنفقات المسبق، مع أن التشريع والتنظيم الجاري بهما العمل، وقواعد المحاسبة العمومية، بصفة عامة، لا تقر هذا النوع من المسؤولية إلا بالنسبة للمحاسبين العمومية.

3 قانون رقم 90-31، المتضمن تعيين المحاسبين العموميين وتحديد الإجراءات الخاصة بهم، الصادر في 1991/09/07.

الدفع ، تحصيل الإيرادات ودفع النفقات ، ضمان حراسة الأموال أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها وحفظها ، تداول الأموال أو القيم والممتلكات والعائدات والمواد ، حركة حسابات الموجودات).

يتضح مما سبق أن هناك فصل تام في المهمة والمسؤولية بين كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي حيث يقوم الأمر بالصرف بالتنفيذ الإداري للميزانية العامة¹، بينما يتولى المحاسب العمومي التنفيذ المالي والمحاسبي بالإضافة إلى استقلالية سلطة الأول عن الثاني، فليس بينهما علاقة رئيس ومرؤوس، ولا يسمح بالقيام بالوظيفتين من طرف واحد حفاظا على استقلالية اتخاذ القرار.

أولاً: أصناف المحاسب العمومي

إن تصنيف المحاسبين العموميين له علاقة مباشرة بالتقسيم الإداري المالي للدولة ، وحسب ما نصت عليه المادة 09 من مرسوم 311/91 فإن المحاسبين العموميين صنفان ، إما محاسبون عموميون رئيسيون أو محاسبون عموميون ثانويون²:

1- المحاسبون الرئيسيون :

وهم الأشخاص الذين يقدمون حساباتهم مباشرة للتصفية والمراجعة أو للتقاضي للأجهزة المكلفة لذلك قانوناً³، وهم المكلفون بتنفيذ العمليات المالية المختصة بالأمير بالصرف الرئيسيين وما يلاحظ هنا هو وجود ارتباط بين المحاسب الرئيسي والأمر بالصرف

1 لقد أجمعت أغلب الدول على الأخذ بمبدأ الفصل بين وظيفة الأمر بالصرف والمحاسب العمومي ، لاعتبارات عديدة واستنادا للنتائج التي يحققها من وراء تطبيقه للمحافظة على صحة وسلامة تنفيذ الميزانية العامة ، ويقتضي عدم تدخل هذا الأخير في اختصاصات الأمر بالصرف .

2 سليمة بوشنطر، المحاسبة العمومية ودورها في حماية أملاك الدولة ، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 2011 ، ص 85 .

2 سليمة بوشنطر، المحاسبة العمومية ودورها في حماية أملاك الدولة ، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 2011 ، ص 85 .

3 شلالى رضا ، مرجع سابق ، ص 44.

الرئيسي ، وتنص المادة 10 من المرسوم 313/91¹ المحاسبون الرئيسيون هم المكلفون بتنفيذ العمليات المالية التي تجري في إطار المادة 26² من قانون 21/90³.

1-1- أمين الخزينة المركزية: و هو المحاسب المكلف بتنفيذ الأوامر الخاصة بالعمليات المالية للدولة لمختلف الوزارات و الهيئات الإدارية ذات الطابع الوطني، ومراقبة صناديق التسبيقات، و الإيرادات لدى مختلف الوزارات.

1-2- أمين الخزينة الرئيسية: وهو المكلف بتنفيذ العمليات المالية المتعلقة بالحسابات الخاصة للخرينة ويعين المحاسب العمومي المكلف بالنسبة لمعاشات ومنح المجاهدين وذوي الحقوق، معاشات أفراد الجيش، والتقاعدات المدفوعة من ميزانية الدولة.

1-3- الوكيل المحاسبي المركزي للخرينة: وهو محاسب بدون صندوق بحيث يقوم بدمج و تركيز محاسبة أمناء الخزينة لمختلف الولايات، و مكلف بجمع الإحصائيات المتعلقة بالوضعية المالية للخرينة وتنفيذ العمليات الخاصة بالحساب الجاري للخرينة المفتوح لدى بنك المركزي، إضافة إلى مراقبة العمليات التي تتم بواسطة الحساب الجاري البريدي المفتوح لدى الخزينة، وتسير الحساب الخاص للخرينة المتعلق بالتسبيقات، القروض، و كذلك مسك حساب التسديد مع الخارج إلى جانب متابعة وتسير المديونية العمومية.

1-4- أمين خزينة الولاية: و هو المحاسب العمومي الرئيسي المنصب من طرف وزير المالية على رأس خزينة كل ولاية، و المكلف بتنفيذ عمليات الإيرادات و النفقات لميزانية الولاية، والهيئات العمومية ذات الطابع الإداري الموجود في إقليم الولاية، و يقوم كذلك بمراقبة صناديق التسبيقات والإيرادات للهيئات الإدارية على مستوى الولاية، إضافة إلى ذلك يقوم بالتحقق من تطابق حساب التسيير لديه مع الحساب الإداري للآمر بالصرف

1 مرسوم تنفيذي رقم 311-91 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 يتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم.

2 تحوي المادة 26 من قانون 21-90 على الأشخاص الذين لهم صفة الأمر بالصرف الرئيسي.

3 قانون رقم 21-90 مؤرخ 24 محرم عام 1411 الموافق 15 غشت سنة 1990 يتعلق بالمحاسبة العمومية.

في الولاية، إلى جانب الإرسال الشهري للوضع المالية لخزينة الولاية إلى العون المحاسبي المركزي للخزينة.

2- المحاسبون الثانويون:

وحسب نص المادة 11 من نفس المرسوم السابق هم الذين يتولى تجميع عملياتهم محاسب رئيسي، حيث يقوم بتنفيذ العمليات الخاصة بالإيرادات والنفقات لفائدة المحاسب الرئيسي، الذي يقوم بدوره شهريا بتدقيق ودمج القيود المحاسبية التي قام بها المحاسب الثانوي الواقع في إقليم سلطته المحاسبية¹، وعليه يمتلك صفة محاسب عمومي ثانوي للدولة كل من²: (قابضو الضرائب، قابضو الجمارك، أمناء خزائن خزينة ما بين البلديات، قابضو أملاك الدولة، محافظو الرهون، أمناء خزائن المراكز الاستشفائية الجامعية، أمناء خزائن القطاع الصحي)³، ومن المادة يلاحظ هنا وجود علاقة تسلسلية مع المحاسبين العموميين الرئيسيين .

بالإضافة إلى هذين الصنفين الأساسيين نجد صنفين آخرين هم محاسبين العموميين المخصصون وهم المخولون أن يقيّدوا نهائيا كتاباتهم الحسابية والعمليات المأمور بها من صندوقهم.

ثانيا : مهام ومسؤولية المحاسب العمومي

يعتبر المحاسب العمومي عوناً من أعوان الرقابة على تنفيذ العمليات المالية للدولة، لأنه مكلف بتطبيق رقابة أثناء تنفيذ الميزانية، فهو مطالب بالتحقق من مشروعية سندات الأمر بالتحصيل وسندات الأمر بالصرف ومطابقتها للقوانين والانظمة المعمول بها قبل تنفيذها، كما يتميز المحاسب العمومية بمسؤولية ذات طابع خاص تتوافق مع

1 Moussa baa, Finances et comptabilité publique, cycle de formation, direction régionale du trésor, boumerdès, Alger, 2013, p39.

2 Ministère des finances, Manuel de procédures d'exécution des dépenses et recettes publiques , Direction Générale de comptabilité publique ,Algérie , décembre 2007,p15.

3 شلال زهير ، مرجع سابق ، ص 110 .

طبيعة المهام المكلف بها ، رغم أن المشرع قدم له الحماية الكاملة أثناء ممارسة مهامه إلا أنه يعتبر صمام الأخير قبل صرف المال العام :

1-التزامات المحاسب العمومي

يتعين على المحاسب العمومي قبل التكفل بسندات الإيرادات التي يصدرها الأمر بالصرف أن يتحقق من أن هذا الأخير مرخص له بموجب القوانين والأنظمة بتحصيل الإيرادات، فضلا ذلك يجب عليه على الصعيد المادي، مراقبة صحة إلغاءات سندات الإيرادات والتسويات وكذا عناصر الخصم التي يتوفر عليه يجب على المحاسب العمومي قبل قبوله لأية نفقة أن يتحقق مما يلي : مطابقة العملية مع القوانين والأنظمة المعمول بها، صفة الأمر بالصرف أو المفوض له شرعية عمليات تصفية النفقات، توفر الاعتمادات، أن الديون لم تسقط آجالها أو أنها محل معارضة، الطابع الإبرائي للدفع، تأشيريات عملية المراقبة التي نصت عليها القوانين والأنظمة المعمول بها والصحة القانونية للمكسب الإبرائي¹، وبجرد أن يفي المحاسب العمومي جملة هذه الالتزامات يجب عليه دفع النفقات أو تحصيل الإيرادات ضمن الآجال المحددة عن طريق التنظيم²، بالإضافة إلى إعداد حساب التسيير سنويا وإيداعه في الآجال المحددة قانونا لدى مجلس المحاسبة، والمحافظة على وثائق إثبات العمليات المالية والمستندات والسجلات المحاسبية لجميع العمليات التي يقوم بها .

وفي هذا الإطار، يمكن التمييز بين المهام المحاسبية والمهام المتعلقة بمراقبة تنفيذ الميزانية، لأن عملية تسديد النفقات أو تحصيل الإيرادات لا تعتبر عمليات تحويلات مالية بسيطة بل تخضع لشروط قانونية وإجراءات تنظيمية يجب التحقق من توفرها قبل تنفيذها ، أما من جانب تنفيذ الإيرادات ، فإن المحاسب العمومي يتكفل تحت مسؤوليته الشخصية والمالية عن اتخاذ إجراءات التحصيل القانونية ابتداء من تاريخ استلام سندات

1 المحاسب العمومي يراقب مشروعية التحصيل أو الدفع للنفقات التي تعد كمرحلة رابعة من مراحل تنفيذ النفقة

2 دنيني يحي ، مرجع سابق ، ص 112 .

الأمر بالتحصيل المحررة من طرف الأمر بالصرف ، وذلك بعد أن يتحقق بأن هذا الأخير مرخص له قانونا بتحصيل الإيرادات .

وتجدر الإشارة في هذا المجال، بأن المحاسب العمومي مسؤول عن متابعة تطبيق إجراءات التحصيل بالتراضي ثم استعمال الأدوات القانونية للتحصيل الإجباري للإيرادات العمومية، ولا يعتبر مسؤولا عن الأخطاء المرتكبة في تحديد الوعاء أو عند تصفية الحقوق التي يتولى تحصيلها.

وبناء على ما سبق، فإن المحاسب العمومي يختص بمراقبة وتنفيذ عمليات تحصيل الإيرادات وتنفيذ النفقات من حيث الشكل وليس من حيث المضمون، عن طريق التحقق من مشروعية العمليات المالية على الوثائق المحاسبية ومطابقتها للقوانين المعمول بها، دون أن يتدخل في مجال حسن تسيير المال العام الذي هو من اختصاص الأمر بالصرف.

2- مسؤولية المحاسبين العموميين

يعتبر المحاسبون العموميين مسؤولين شخصيا وماليا عن العمليات الموكلة إليهم وتعد باطلة كل عقوبة سلطت على محاسب عمومي إذا ثبت أن الأوامر التي رفض تنفيذها كان من شأنها أن تحمله المسؤولية الشخصية والمالية، تنص المادة 41¹ من قانون 1990/08/15 على أنه تطبق مسؤولية المحاسب العمومي الشخصية والمالية على جميع عمليات القسم الذي يديره منذ تاريخ تنصيبه فيه إلى تاريخ انتهاء مهامه، غير أنه لا يمكن إقحام هذه المسؤولية بسبب تسيير أسلافه إلا في العمليات التي يتكفل بها بعد التحقيق دون تحفظ أو اعتراض عند تسليم المصلحة، لا يكون المحاسب العمومي مسؤولا شخصيا وماليا عن الأخطاء المرتكبة بشأن وعاء الحقوق وتلك المرتكبة عند تصفيه الحقوق التي يتولى تحصيلها في جميع الحالات، لا يمكن أن تقحم المسؤولية

1 قانون رقم 90-21 مؤرخ 24 محرم عام 1411 الموافق 15 غشت سنة 1990 يتعلق بالمحاسبة العمومية.

الشخصية والمالية للمحاسب إلا من طرف الوزير المكلف بالمالية أو مجلس المحاسبة¹.
توصف مسؤولية المحاسب العمومي بأنها مسؤولية شخصية ومالية، والذي ينتج عنها ضرورة تعويض الضرر الذي لحق بالخزينة العمومية من ماله الخاص في حالة التأكد من ارتكابه لمخالفات صريحة للقوانين والتنظيمات المعمول بها للعمليات التي قام بتنفيذها، حيث يتعين على المحاسب العمومي أن يغطي بأمواله الخاصة أي عجز مالي في الصندوق وكل نقص حسابي مستحق يتحمله².

وعلى هذا الأساس، فإن هذه الأخيرة تعتبر مسؤولية موضوعية يتم إقرارها بناء على وقائع وأحداث ملموسة يتم إثباتها بوثائق محاسبية مرتبطة بمهام المكلف بها، تنتج عن عجز في الصندوق أو التقصير في تحصيل الإيرادات أو دفع نفقة من دون وجه حق ألحقت ضررا بالخزينة العمومية أو مخالفات يتم إثباتها عند تدقيق حساب التسيير من طرف مجلس المحاسبة بصفته هيئة رقابية مالية لاحقة، لأن المحاسب العمومي يعتبر مسؤول شخصيا وماليا عن مسك المحاسبة والمحافظة على وثائق إثبات العمليات والسجلات المحاسبية.

إضافة إلى ذلك يمكن أن تكون المسؤولية تضامنية بين المحاسبين العمومية والموظفين الموضوعيين تحت أوامرهم³، ومن أجل تغطية المخاطر المرتبطة بطبيعة مهام ومسؤولية المحاسب العمومي، فإنه مطالب قانونا بتقديم عقد تأمين عن مخاطر مهنة

1 أنظر القانون 80-05 المؤرخ في 01 مارس 1980 يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة .
2 أنظر المادة 53 من قانون رقم 90-21 مؤرخ 24 محرم عام 1411 الموافق 15 غشت سنة 1990 يتعلق بالمحاسبة العمومية.

3 مع هذه الإجراءات فإن المرسوم التنفيذي رقم : 04-308 المؤرخ في 22 سبتمبر 2004 الذي يتضمن إحداث تعويض عن المسؤولية الشخصية لفائدة الأعوان المحاسبين المعتمدين والوكلاء، حيث يعطي هذا المرسوم حقوق مالية للمحاسبين العمومية والوكلاء وذلك بتعويض شهري قدره :

- 20 % من الأجر القاعدي للرتبة الأصلية للمحاسبين العموميين .

- 10 % من الأجر القاعدي للرتبة الأصلية للوكلاء .

طبعا على أن يكون هذا التعويض مانع لكل تعويض آخر أ، منحة أخرى من نفس الطبيعة، وهذا التعويض يشكل حافزا ماديا لتولي هذه المهام التي يحيطها هاجس المسؤولية المالية الشخصية للمحاسب العمومي .

المحاسب العمومي عند تنصيبه على رأس مصلحة عمومية، وذلك وفقا لأحكام المادة 54 من قانون المحاسبة العمومية، والتي تنص على أنه >> يتعين على المحاسب العمومي قبل مباشرة وظيفته أن يكتتب تأمينا على مسؤوليته المالية <<

ونظرا للطبيعة الخاصة لمسؤولية المحاسب العمومية، فإنه لا يتم الأخذ بمسؤوليته إلا عن طريق وزير المالية أو مجلس المحاسبة ، بواسطة تنفيذ إجراء وضع المحاسب في وضعية مدين تجاه الخزينة العمومية في حساب خاص ، وذلك في حالة إدانته بارتكاب مخالفات صريحة للتشريعات المعمول بها من أجل تسديد العجز في الصندوق أو تعويض الضرر الذي ألحق بالخزينة العمومية دون أن يخل ذلك بالمتابعات الجزائية حسب درجة وطبيعة المخالفة المرتكبة .

ولكن من أجل التخفيف من ضغط المسؤولية الشخصية والمالية على عاتق المحاسب العمومي الذي ارتكب خطأ مهنيا وثبتت حسن نيته وضع المشرع الجزائري إجراء من شأنها أن تخفف من مسؤوليته الشخصية والمالية وذلك عن طريق طلب الاستفادة من الإجراءات الموالية.

2-1- شروط الأخذ بمسؤولية المحاسب العمومي

حسب المادة 46 من القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، فإنه لا يأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين إلا الوزير المكلف بالمالية أو عن طريق مجلس المحاسبة، حيث يتم إدانة المحاسب العمومي الذي يعتبر مدينا للخزينة من أجل أن يعرض من أمواله الخاصة كل نقص في حسابات الموجودات أو الصندوق أو أي مخالفة صريحة في تنفيذ العمليات المرخصة في الميزانية، كما يمتلك وزير المالية الصلاحيات الإدارية التي تمكنه من وضع أي محاسب عمومي في وضع مدين عن طريق مراقبة المفتشية العامة للمالية¹.

1 أنظر المادة 46 من قانون رقم 90-21 مؤرخ 24 محرم عام 1411 الموافق 15 غشت سنة 1990 يتعلق بالمحاسبة العمومية.

أما مجلس المحاسبة فيمتلك الصلاحيات الجزائية لإقرار وإدانة المحاسب العمومي، بصفتها هيئة وطنية مستقلة للرقابة المالية اللاحقة، عن طريق المراقبة اللاحقة لحساب التسيير للمحاسبين العموميين، بعد الفحص والتحقيق، يمكن أن يضع مجلس المحاسبة أي محاسب عمومي ارتكب مخالفات في تنفيذ العمليات المالية المكلف بها في وضعية مدين بما يساوي المبلغ المالي الناقص بسبب عجز في أموال الصندوق، أو صرف نفقة غير شرعية أو عدم تحصيل إيراد معين¹.

2-2- إجراءات الإعفاء من المسؤولية :

يطلب المحاسب العمومي الموضوع في حالة مدين إعفائه من تسديد المبالغ المستحقة من وزير المالية، الذي يقدر قبول أو رفض الإعفاء الكلي أو الجزئي للمبالغ المستحقة الدفع للخزينة العمومية، وذلك وفقا لأحكام المادة 38 من القانون رقم 91-12²، حيث نصت على >> يمكن الوزير المكلف بالمالية أن يبت في حدود الصلاحيات المخولة له بموجب القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت سنة 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية في طلبات الإعفاء الكلي أو الجزئي من المسؤولية، المقدمة من طرف المحاسبين العمومية الذين أصدرت في شأنهم قرارات دفع باقي الحسابات المطلوبة>> وفي حالة إثبات القوة القاهرة يرخّص القانون لمجلس المحاسبة الإعفاء الجزئي أو الكلي للمحاسب الموضوع في حالة المدين .

2-3- طلب الإجراءات الرجائي :

يستطيع المحاسب العمومي الموضوع في حالة مدين تجاه الخزينة العمومية أن يقدم طلبا ثانيا لوزير المالية لإعفائه من تسديد الدين، وبعد استشارة لجنة المناعات التي تقوم بالتحري عن الوضعية المالية والمادية الفعلية للمحاسب من أجل تقدير إمكانية أو

1 نوار أمجوج، مجلس المحاسبة نظامه ودوره في الرقابة على المؤسسات الإدارية، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2007، ص 120.

2 قانون رقم 91-12 مؤرخ في 28 صفر عام 1412 الموافق 7 سبتمبر سنة 1991 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1991.

استحالة الدفع، بناء على ذلك يقرر وزير المالية الإعفاء الكلي أو الجزئي للمبالغ المستحقة الدفع للخزينة العمومية .

المطلب الثاني : الهيئة الفاعلة في المحاسبة العمومية

هناك هيئات عمومية لا تعتبر من أعوان المحاسبة العمومية لكنها تتدخل بشكل أو بآخر في عمل المحاسبين العموميين والأميرين بالصرف والمراقبين الماليين، والمتمثلة في وزارة المالية والخزينة العمومية ، حيث أن الخزينة العمومية كيان إداري تابع لوزارة المالية¹، إذ يعبر عن الهوية المالية للدولة ويؤثلا نتيجة لذلك على كل المتغيرات التي تهم من قريب أو من بعيد المركز الاقتصادي للدولة، وتطورها مرتبط بتطور الدولة وهي من أهم المنشآت المالية المكلفة بتسيير مالية الدولة ، حيث أن الخزينة العمومية تحرص على تأمين دفع النفقات المحددة في قانون المالية، وبما أن بينهما علاقة تكامل وتناسق في أعمالهم فوزارة المالية هي التي تضع أحكام وقوانين تتعلق بتنفيذ الميزانية والعمليات المالية للخزينة وتصدر من جهتها تعليمات وزارية تطبقها الخزينة العمومية.

كما أنها هي التي تعين الأعوان المكلفون بتسيير ومراقبة الأموال العمومية، وتتدخل أيضا في مجال موارد الخزينة وذلك من خلال تبيان شروط وسبل الحصول على موارد الخزينة العمومية واتخاذ كل الإجراءات اللازمة التي تقرر التزامات الخزينة العمومية. لذا وجب دراسة باختصار كل من وزارة المالية (الفرع الأول) والخزينة العمومية (الفرع الثاني).

الفرع الأول : وزارة المالية

بالنظر إلى الجانب التاريخي نجد ان الأمر الفرنسي الصادر بتاريخ 02 يناير 1952 المتعلق بقوانين المالية ، حيث أصبحت ميزانية الجزائر تخضع لأحكامه ، كذلك

1 يحي دنيدي ، مرجع سابق ص 164.

بمقتضى القانون الصادر في 07 يوليو 1959¹، الذي نص على خضوع ميزانية الجزائر لنفس الأحكام التي تخضع لها ميزانية فرنسا، واستمر الوضع إلى أن استرجعت الجزائر السيادة الوطنية سنة 1962، حيث واجهتها العديد من الصعوبات على مختلف المستويات وكان لديها حلين، إما الاستمرار وتمديد العمل بالنصوص الفرنسية، وإما التخلي عن ذلك مما يؤدي إلى وجود فراغ قانوني، وهو ما كان غير مرغوب فيه، وبالفعل صدر القانون 15/62 يقضي باستمرارية العمل بالنصوص الفرنسية إلى غاية 1962/12/31 باستثناء ما يتعارض مع السيادة الوطنية².

حيث بعد إبرام اتفاقية إيفيان في 06 أبريل 1962 أنشأت هيئة تنفيذية تخضع إلى الحكم العام، وضمن الهيئة كان من المقرر إنشاء مديرية الشؤون المالية الجزائرية في 27 ديسمبر 1962 بموجب مرسوم رقم 01 في الجريدة الرسمية رقم 01 للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية حيث يتم تعيين أول وزير المالية هو الدكتور " أحمد فرنسيس"، وفي 19 أبريل 1963 أسست وزارة المالية أول تنظيم يحدد المديريات الفرعية و المصالح.

إلى غاية 04 سبتمبر من نفس السنة انتقلت تسمية وزارة المالية إلى وزارة الاقتصاد الوطني و ذلك بموجب مرسوم تنفيذي رقم 63-32، يشرف عليها الوزير " بشير بومعزة"، وفي 10 جويلية 1965، صدر مرسوم يلغي وزارة الاقتصاد الوطني لتصبح وزارة التجارة يشرف عليها الوزير " نور الدين دليسي " و تم إنشاء هذه الوزارة خلافا لما كانت عليه حيث كانت تخضع زيادة إلى صلاحيتها وزارة المالية للتصنيع³، الطاقة و المناجم، المديرية العامة للتخطيط و الدراسات الاقتصادية ومحافظة التكوين المهني و تكوين الإطارات، وحسب المعلومات الرسمية فإن وزارة المالية عرفت على

1 ابتداء من سنة 1959 المتضمن لأحكام مالية تخص الجزائر جاء ليحد من ميزانية الجزائر ليجعلها ميزانية لا تتضمن إلا نفقات المصالح المدنية التي لا تحتويها ميزانية الدولة ن وهذا ما يعني إبعاد النفقات المدرجة في ميزانية أمانة الدولة للشؤون الجزائرية وكذلك النفقات المدرجة في ميزانية وزارة الصحراء .

2 DENIDNI Yahia. la pratique du système budgétaire de l'état en Algérie. Office des publications universitaires. 2002. p 04 .

3 Ministère des Finances. Direction Générale du Budget. Salle de Documentation.

رأسها بعد رحيل " أحمد فرنسيس" كل من السادة الوزراء (السيد أحمد قايد من 13 جويلية 1963 الى 06 مارس 1968، السيد شريف بلقاسم من 07 مارس 1968 الى 20 جويلية 1970) وفي شهر جويلية 1970 صدر أمر يتضمن تشكيل حكومة جديدة نجم عنها في عهد الرئيس الراحل هوارى بومدين تقسيم وزارة المالية و التخطيط إلى وزارتين هم (وزارة المالية¹، كتابة الدولة للتخطيط) التي حولت سنة 1980 إلى وزارة التخطيط و التهيئة العمرانية، وذلك في العهدة الرئاسية للرئيس السابق الشاذلي بن جديد، وبقيت تزاوُل مهامها إلى سنة 1990 ، وفي جوان 1990 أعيد تأسيس وزارة الاقتصاد التي تضم تحت سلطتها كل من القطاعات التالية (قطاع المالية، قطاع التجارة، قطاعات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة) و في شهر أفريل 1994 تم إلغاء وزارة الاقتصاد والرجوع إلى النمط التنظيمي السائد قبل شهر جوان 1990 وزارة المالية واستقر هذا التغيير حتى أصبحت تحمل تسمية وزارة المالية ، يشرف عليها وزير المالية².

وتعتبر وزارة المالية من أهم الهيئات الفاعلة في مجال المحاسبة العمومية، فقد نظمت أو مرة بموجب المرسوم رقم 127/63 المؤرخ في 19 أفريل 1963، وأعيد تنظيمها بعد هذا التاريخ في عدة مرات، منها في 1971 بموجب المرسوم 259/71 المؤرخ في 19 أكتوبر 1971، وفي سنة 1990 بموجب المرسوم التنفيذي رقم 188/90 المؤرخ في 23 جوان 1990 الذي يحدد هيكل الإدارة المركزية وأجهزتها، وتم إعادة تنظيمها في سنة 1995 بموجب المرسوم التنفيذي 55/95 المؤرخ في 15 نوفمبر 1995، وآخر تنظيم لوزارة المالية وهيكلها المركزية كان بواسطة المرسوم التنفيذي رقم 364/07 المؤرخ في 28 نوفمبر 2007³.

1 أنظر المرسوم رقم 237/82 مؤرخ في 25 رمضان عام 1402 الموافق 17 يوليو سنة 1982 يحدد صلاحيات وزير المالية .

2 أنظر المرسوم التنفيذي رقم 54/95 المؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير سنة 1995 الذي يحدد صلاحيات وزير المالية .

3 قاوي السعيد، مرجع سابق ، ص 83 .

ويمكن اعتبار هذه الإعدادات المتكررة لتنظيم وزارة المالية محاولة سعي القائمين عليها لمواكبة التطورات التي تشهدها الجزائر والعالم، لسد النقائص الملاحظة في كل فترة، وتقوم الهيئات والأجهزة التابعة لوزارة المالية وموظفيها بأدوار مهمة في المجال المالي وتنفيذ الميزانيات والرقابة على الأموال العمومية والنفقات وتحصيل الإيرادات.

تعتبر وزارة المالية هي واحدة من أهم وزارة السلطة التنفيذية، حيث أن تحضير مشروع قانون المالية يعود للحكومة ممثلة بوزير المالية ، باعتبارات عديدة، من جهة لتمتعها بمركز يمكنها من تحقيق الأهداف العامة عن طريق القيام بالتقديرات المستقبلية لتنفيذ برامجها، بالتالي منحت لها الإمكانيات اللازمة لتسيير مختلف المرافق العمومية¹، ووضعت تحت تصرفها كل الوسائل المادية والكفاءات البشرية لتمكينها من تطبيق برامجها وفقا لأهداف مسطرة، إلى جانب كونها السلطة الوحيدة التي تملك كل المعلومات الضرورية لتقدير مبالغ الإيرادات العمومية وتحديد النفقات العمومية مع مراعاة التوازن المالي²

يقوم وزير المالية في جميع الدول بدور أساسي في مجال قانون المالية على الصعيدين العملي والقانوني فمن الناحية القانونية يقوم بمجموعة من المهام (يجمع مشاريع ميزانيات النفقات الواردة من جميع الوزارات ويضيف عليها مشروع نفقات وزارته، ينفرد بإعداد ميزانية الإيرادات، بأشكالها ومصادرها المختلفة باعتبار أن بقية الوزراء هم وزراء إنفاق ، يتحمل مسؤولية التوازن بين إيرادات الميزانية ونفقاتها³ ، يعد لائحة

1 المادة 85 الفقرة 6 من الدستور .

يعتبر مخطط الحكومة أهم برنامج لأنه يتضمن وجهة عمل كل القطاعات بجميع جوانبها الاجتماعية والاقتصادية، ولتحقيق الأهداف المتوقعة خلال الفترة المحددة يجب أن يشمل البرنامج على :

- مخطط كامل يتوفر على إمكانيات وقدرات انجاز المشاريع المختلفة .
- مصادر تمويل المشاريع والمخططات.
- الأهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية، إلى جانب آليات وطرق التعاون والتعامل مع الدول الأجنبية.

2 زيوش رحمة، الميزانية العامة للدولة في الجزائر ، رسالة دكتوراه، جامعة تيزي زو ، 2011 ، ص 97 .

3 محمد طاقة، هدى العزلاوي، اقتصاديات المالية العامة، دار الميسرة ، الطبعة الثانية ، 2010 ، عمان، ص186 .

الأسباب الموجبة لمشروع الموازنة أو بما يعرف بخطاب الميزانية) ونتيجة لهذه المهام الصعبة التي يتولاها وزير المالية، جعلت بعض الكتاب يحددون بعض المميزات الشخصية والعلمية التي يجب أن يتحلى بها وزير المالية ليتمكن القيام بمهمته، وأهم هذه المميزات (التعمق بالشؤون الاقتصادية والمالية والإدارية، معرفة أوضاع الدولة من هذه النواحي معرفة دقيقة)، ولما كان من الصعب أن تتوفر هذه الصفات في شخص واحد مهما اتسع اطلاعه، وقويت حجته، فإن كثيرا من الدول توزع أعباء هذه الأعمال بين عدد من الأشخاص أصحاب الاختصاص¹، ونقصد بالجانب القانوني في الجزائر هي تسليط الضوء على المراسيم التنفيذية التي حددت صلاحيات وزير المالية في مجال المحاسبة في الجزائر منذ الاستقلال على يومنا هذا، مما يجعلنا أما مقارنة قانونية بين المراسيم التي نصت على صلاحيات وزير المالية، وحسب نص المادة (7) من هذا المرسوم التنفيذي 54/95 المحدد لصلاحيات وزير المالية ، فإن صلاحيات وزير المالية يمكن اختصارها فيما يلي :

- يبادر بأي نص تشريعي أو تنظيمي يتعلق بتنفيذ النفقات العمومية وتحصيل الإيرادات العمومية وتخصيصها وتقييدها في الحسابات.
- يبادر بأي نص تشريعي أو تنظيمي يتعلق بالمحاسبة والمنظومات المحاسبية التي تطبق على العمليات المالية الخاصة بالدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والهيئات العمومية المماثلة.
- يقوم بكل دراسة ترمي إلى تطوير المحاسبة العمومية، وتجديدها.
- يقوم بأي إجراء أو عمل ضروريين لتسيير شبكة المحاسبين العموميين.
- يطبق عمليات الرقابة على أعمال المحاسبين العموميين .

1 كما فعلت الولايات المتحدة الأمريكية ، حيث أنططت هذه المهمة بمكتب خاص يدعى مكتب الموازنة يرتبط برئيس الدولة مباشرة ويعمل بتوجيهاته وتعليماته ، وله مندوب في كل وزارة .

- يبادر بأي نص تشريعي أو تنظيمي في مجال المحاسبة التجارية وضبط المقاييس المحاسبية ويقترحه.

- يبادر، بالاتصال مع الهياكل أو الهيئات المختصة المعنية، بأي نص تشريعي أو تنظيمي يتعلق بشروط ممارسة مهنة المحاسب والخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، ومتابعتها، ومراقبتها¹.

إن المرسوم التنفيذي 189/90 المتعلق باختصاصات وزير الاقتصاد نجده نص تماما على الصلاحيات المخولة لوزير المالية بموجب المرسوم 545/95 مع اختلاف بسيط في العناصر الأخيرة².

بينما نجد أن المادة 15 التي تتكلم عن دور الوزير في المحاسبة من المرسوم 237/82 الذي يحدد صلاحيات وزير المالية نجد أن المادة أعطت للوزير في مجال المحاسبة ترسانة من الاختصاصات الكبيرة والمعقدة حيث نصت المادة : سند إلى وزير المالية في مجال المحاسبة ووفقا لتوجيهات وقرارات الهيئات الوطنية المعنية قصد انجاز أهداف المخطط الوطني للتنمية، ما يأتي :

أولاً- السهر على ما يأتي:

- 1- تنفيذ ما يلي، في حدود اختصاصاته وطبقا للإجراءات والأحكام القانونية:
- أ- التدابير الخاصة بوضع النصوص القانونية والتنظيمية المتعلقة بما يلي وتطبيقها³:

1 المرسوم التنفيذي رقم 54/95 المؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير سنة 1995 الذي يحدد صلاحيات وزير المالية ، المادة 06 .

2 انظر المرسوم التنفيذي رقم 189/90 مؤرخ في أول ذي الحجة عام 1410 الموافق 23 يونيو سنة 1990 يحدد صلاحيات وزير الاقتصاد .

3 تنص المادة 37 من الأمر الفرنسي رقم 02/59 المتعلق بقوانين المالية انه " تحت سلطة الوزير الأول يقوم وزير المالية بتحضير مشاريع قوانين المالية والتي تضبط في مجلس الوزراء " ومنها إقصاء صريح لاقتراحات قوانين المالية التي يتقدم بها النواب .

- التنفيذ المحاسبي وعند الضرورة التنفيذ المالي لميزانية الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات والهيئات العمومية .
- تصور طرق تنظيم المحاسبة وهياكل المحاسبة ووضعها وتحديد السبل والوسائل المتعلقة بإنجاز النشاطات الخاضعة لها.
- تنظيم شكل كل أنواع الحسابات ومضمونها ومقاييس المحاسبة.
- تحديد كل أنواع المؤسسات والهيئات والأشخاص الملزمين قانونا بمسك محاسبة طبقا للأشكال والشروط المنصوص عليها في المخطط الوطني للمحاسبة.
- إعداد الإجراءات التي تتضمن توسيع المخطط الوطني للمحاسبة ليشمل المؤسسات أو قطاعات النشا الخاصة وذلك بالتشاور مع الإدارات والهيكل المعنية .
- تحديد شروط الحساب والكلفة الحسابية وأسعار الكلفة للأموال والمصالح والأعباء الأخرى التي لها دلالة حسابية وإعداد قواعد المحاسبة لأسعار الكلفة وذلك في إطار إعداد المخططات الحسابية القطاعية والإيصال مع الإدارات والهيكل المختصة المعنية
- توحيد التعاريف ومصطلحات المحاسبة وكيفياتها التقنية الحسابية، وتقنين الحسابات.
- سير الكتابات الحسابية وتصنيفها في ظروف قانونية .
- ضبط مقاييس المحاسبة بأنواعها¹ .
- المستخدمون والأعوان الذين يقومون بعمليات المحاسبة العامة والخاصة أو يقومون بمهام في إطار ممارسة نشاطات حسابية أو إعداد حسابات التسيير أو الممارسة .
- المسؤوليات والنتائج والوسائل وحقوق المحاسبين والتزاماتهم وخاصة محاسبي المؤسسات.
- تكوين المحاسبين العموميين وترقيتهم وإعادة تكوينهم وتشغيلهم.

1 نصت الفقرة الأولى من المادة 07 من الدستور الأمريكي على تقييد واحد لحق المبادرة في مجلس الشيوخ، أن القوانين ذات الأثر في تعديل الإيرادات تكون لمجلس الممثلين ، إلا أن مجلس الشيوخ الحق لتقديم اقتراح يحول إلى اللجنة المالية قبل يوم ثم يناقش من طرف مجلس الممثلين وبعد توقيع مشروع الميزانية من قبل رئيس المجلسين يحال للرئيس ليصبح قانونا ، خلافا لما هو معمول به في بريطانيا وفرنسا ، حيث ينتهي دور السلطة التنفيذية بتحضير الميزانية .

- تطبيق القواعد الخاصة بأمن المصالح والهياكل الأساسية، والكتابات والمحفوظات الحسابية وكذلك الوثائق التي هي في حوزة مصالح المحاسبة .
- تنفيذ تطبيق إجراءات الضبط ومراقبته وإبلاغ الملفات اللازمة لممارسة مهمة الرقابة التي تقوم بها الهيئات والهياكل المختصة وخاصة مجلس المحاسبة .
- ب- تدابير دراسة النصوص المتعلقة بالمواضيع السافة الذكر وتحضيرها وإعدادها.
- ج- عمليات الانجاز المرتبطة بتطبيق النصوص القانونية والتنظيمية في الميادين المذكورة سافا والقيام بالمهام الموكلة له في إطار النشاطات المالية، والمالية العامة وأهداف المخطط الوطني للتنمية.
- 2- تحقيق عمليات المراقبة المتعلقة بالترتيبات والعمليات السافة الذكر وخاصة التي يتعلق منها بما يلي ¹.
- إعداد التوجيهات وبرامج تنفيذ الأحكام القانونية والتنظيمية في مجال الفحص الدائم أو المفاجئ في عين المكان وبالوثائق لدفاتر محاسبي الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات والهيئات العمومية وكذلك المؤسسات الخاصة الوكلاء الماليين .
- اقامة علاقات مع مختلف هيئات المراقبة وخاصة مجلس المحاسبة قصد التأكد من تطبيق الأحكام القانونية التنظيمية المتعلقة بالحسابات والمحاسبين والمحاسبية .
- إجراء مراقبة نشاطات المحاسبين العموميين طبقا للقانون والتنظيم الساري المفعول.
- جمع محاضر فحص دفاتر المحاسبين والوكلاء الماليين المذكورة آنفا واستغلالها وإبلاغها إلى الهياكل والهيئات المعنية المختصة ².
- ثانيا- السهر طبقا للإجراءات والأحكام القانونية وفي حدود صلاحياته على ما يأتي:**

1 في جمهورية مصر العربية تتولى الحكومة عملية مشروع قانون المالية ، لعرضها على مجلس الشعب وذلك قبل شهرين من بدء السنة المالية .

2 مرسوم رقم 237/82 مؤرخ في 25 رمضان عام 1402 الموافق 17 يوليو سنة 1982 يحدد صلاحيات وزير المالية

1- جمع الإحصائيات والمعلومات الحسابية وتجميعها واستغلالها وإبلاغها لكل الهيئات والإدارات والهيكل المختصة وهذا طبقا للقوانين والتنظيمات السارية المفعول، والتوجيهات المحددة في هذا المجال في إطار نشاطات الحكومة.

2- استغلال القرارات والتقارير والمعلومات الصادرة عن كل الهيكل والهيئات التي تقوم بمهام تشريعية، وتنفيذية وقضائية ومراقبة وذلك فيما يعنيه في مجال المحاسبة .

3- إبلاغ السلطات والهيكل المختصة المعطيات التي تخصها حسب الكيفيات والأشكال والآجال المنصوص عليها قانونا، والآجال المحددة في إطار نشاطات الحكومة والهيئات الوطنية.

4- إعداد كل الوثائق والحاصلات التي تقدم أو تبلغ في الآجال المحددة في إطار نشاطات الحكومة .

ثالثا- إعداد الحاصلات وحسابات ونشاطات المحاسبة لكل قطاعات النشاط والقيام بتقويم آثار العمليات والاجراءات السالفة الذكر على نشاطات القطاع المالي وهيكله ووسائله وذلك طبقا للتدابير والاجراءات القانونية وبالتنسيق مع الهيئات المختصة المعنية.

رابعا- اجراء تقويم مجموع الأعمال التي يضطلع بها وتحليلها وإعداد الحاصلات الدورية وإبلاغ المعطيات اللازمة إلى الهيئات المختصة المعنية أو التي يجب أن ترسل لها فوار حسب آجال محدودة وذلك في حدود القانون¹ .

وفي الأخير ومن خلال المهام التي يقوم بها وزير المالية فهو يعتبر الممرکز والمبرمج والحكم لكل احتياجات مختلف الدوائر الوزارية وكذا الجماعات المحلية في إطار برامج التجهيز العمومي، ورغم تطبيق نظام سياسي رئاسي في الجزائر، والذي يتطلب كما هو معروف في هذه الأنظمة أن يحضر مشروع قانون المالية من طرف رئيس الحكومة، فإن سلطة وزير المالية في هذا المجال كانت سامية لغاية 1995 ، لكن منذ هذا التاريخ،

1 مرسوم رقم 237/82 مؤرخ في 25 رمضان عام 1402 الموافق 17 يوليو سنة 1982 يحدد صلاحيات وزير المالية.

صدر مرسوم تنفيذي يحد من سلطة وزير المالية وذلك كونه يقدم نتائج نشاطاته إلى مجلس الحكومة وإلى مجلس الوزراء ، فبناء على هذا المرسوم، أصبحت صلاحيات وزير المالية محدودة في مجال المحاسبة¹، بالإضافة إلى أن الوزير يعتمد في مجال المحاسبة على أجهزة وهيئات تعمل تحت وصايته وتحت رقابته مباشرة .

الفرع الثاني : الخزينة العمومية

ارتبط تطور الخزينة العمومية بالتطورات والتغيرات التي شهدتها الدولة الجزائرية والظروف التي عاشتها منذ الاستعمار، حيث نشأت الخزينة العمومية في الجزائر سنة 1943 لكي تعود مرة أخرى عام 1958 كقسم تابع للخزينة الفرنسية، وبعد الاستقلال سنة 1962 انفصلت بطبيعة الحال عن فرنسا وكان الهدف الأساسي قبل سنة 1971 للدولة البحث عن كيفية استمرار ضمان تمويل للنشاط الاقتصادي أمام قلة الموارد المالية، وفي هذا المجال سجل تدخل الخزينة وحتى البنك المركزي في عملية تمويل القطاع الفلاحي، وجاء الإصلاح المالي لسنة 1971 الذي أضاف رؤية جديدة لعلاقات التمويل وحدد أيضا طرق الاستثمارات العمومية المخططة وفق طرق معينة ، لكن ابتداء من 1978 تم التراجع عن هذه المبادئ التي جاء بها إصلاح 1971 حيث تم إلغاء تمويل المؤسسات بواسطة القروض البنكية المتوسطة الأجل مما أدى إلى تقليص من دور البنوك واكتفائها بالعمل المحاسبي على الرغم من أن الهدف من وجودها هو التخفيف من الضغوط الموجودة على خزintها، مما أدى كذلك إلى إضعاف إرادتها في تبعية الادخار، ومن خلال ملاحظة آليات النظام حتى عام 1986 يمكن ملاحظة عدة خصائص وكان أهمها تداخل في منح القروض كما لو كانت بنكا حيث أصبحت البنوك التجارية مهمشة بسبب تعاضم دور الخزينة، غير أن إصلاح 1986 بموجب القانون 12/86 الصادر في 1986/08/19 قلص من دور الخزينة في نظام التمويل وأصبح بإمكان الخزينة العمومية

1 دنيدي يحي ، المالية العمومية ، دار الخلدونية ، الجزائر ، 2010 ، ص 95 .

الاقتراض من الجمهور على مدى طويل وطلب قروض أوديون خارجية، وجاء قانون 1990 الصادر في 14/04/1990 الذي قلص من صلاحية الخزينة خاصة فيما يخص الإصدار النقدي وهوما يسمح باستقلال البنك المركزي عن الدور الكبير ، كما أبعداها عن تمويل الاستثمارات المخططة وأسندها إلى البنوك التجارية¹.

أولا : مفهوم الخزينة العمومية

يقصد بها حسابات الدولة التي تسجل وارداتها كالضرائب، وغيرها ومصرفاتها كالرواتب وغيرها، ويطلق الاسم أيضا على الجهة المكلفة بمسك تلك الحسابات، وهكذا فإن الخزينة هي " منشأة عمومية مكلفة بتسيير خزانة الدولة ، فهي إذن الهوية المالية²، " الخزينة العمومية هي مصلحة حكومية تسيير الدولة أي واردات الحكومة ونفقاتها³ ". وتمثل الخزينة العمومية الهرمية المالية التي لا تتعامل بالنقد بصفة أساسية وإنما بالنقود الكتابية وتعد الخزينة العمومية الشخصية المالية لأي بلد، حيث تودع فيها الإيرادات العامة وتنفذ النفقات العامة والقرض لتغطية الحاجات المالية المؤقتة أو الدائمة، ومن هذا فإن الميزانية العامة ليست بعون مالي كالأخرين تتميز بحجمها وتلازم أهميتها القرض العام في المفهوم الفرنسي الخزينة أيضا وسيط مالي محترف يقوم بالعمليات البنكية. الخزينة العامة هي منشأة عامة مكلفة بتسيير خزانة الدولة ومن مميزاتها أنها تتعامل بالكتابية ولا تتعامل بالنقد مباشرة تلعب الدور المحاسبي أساسا⁴ .

الخزينة ليست الشخصية الاعتبارية فهي عبارة عن هيئة مالية عمومية تابعة لوزارة المالية إذا تعتبر إدارة من مجموعة إدارتها وتنفذ الميزانية يعتمد عليها كما تضمن الخزينة

1 القزويني شاكور، محاضرات في اقتصاد البنوك، ديوان الجامعية، الجزائر، 2000 ص 118.

2 القزويني شاكور، مرجع سابق، ص 144.

3 هني أحمد، العملة والنقد، ديوان المطبوعات الجامعية، 2000، ص 74.

4 Louis bossoh jean , Monnaie et finance ,Office des publication universitaires, Alger, 1993, p132.

مذلك كل الأنشطة المالية الإيرادات المركزية وإن أرجح تعريف للخزينة ما ساقه " لوفن بارقر Laufen berger " وهو أن الخزينة هي صراف وممول الدولة ¹.

1- وظائف الخزينة:

تبرز أوجه تدخل الخزينة العمومية في تنظيم مختلف النشاطات الاقتصادية والمالية ، حيث تتدخل في تنظيم النشاط الاقتصادي ، ليس فقط باعتباره العون المكلف بتنفيذ ميزانية الدولة أو تمثيل السلطات التنفيذية من خلال الرقابة المباشرة على حركة تداول النقد الدولي، ومع ذلك فهي تعتبر المؤسسة المالية التي تتدخل من خلال إبرام قروض قابلة للتسديد، فهي تتحصل على تبسيطات من البنك المركزي والموجهة لضمان استمرار النفقات النقدية داخل نظام التمويل ويعتبر تدخل الخزينة العمومية في عملية تخصيص المواد المالية للدولة أمراً جوهرياً لضمان دائرة التمويل، ولكن الدور التدريجي للاقتطاعات الضريبية أثر على تخصيص الموارد المالية الموجهة من طرف الخزينة العمومية في عملية التحصيل الجبائي²، الأمر الذي يخلق ضغوطات مالية كبيرة على دائرة التمويل.

فالخزينة العمومية تسيطر على تمويل الاقتصاد والاستعانة بها باعتبارها الوسيط المالي الرئيسي الذي يساهم في تنشيط حركة القروض وتلعب الوساطة المالية للخزينة دوراً فعالاً في تخصيص الموارد إلى نشاطات إنتاجية محددة من طرف السلطات العمومية إلا أن الادخار المقتطع لفائدتها يمثل عبئاً إضافياً على المؤسسات العمومية على التسديد إلا أن الادخار نسبياً من الناتج الداخلي الخام، وتعتبر النفقات العمومية مصدر العجز في التمويل، فتتدخل لتحديد أنماط جديدة للتمويل تتلاءم مع قدرة المؤسسات العمومية على التسديد، كما لها دور آخر وهو دعم السياسة النقدية التقشفية

1 سويلم محمد، إدارة البنوك وصناديق الاستثمار وبورصات الأوراق المالية، مؤسسة زهران للطباعة للنشر والتوزيع الأردن، 1996، ص 100.

2 أحمد توفيق، إدارة أعمال (مدخل وظيفي)، الدار الجامعية للطباعة والنشر، القاهرة، 1999، ص 132.

وهي امتصاص المدخرات بدلا من الإسراف النقي أي امتصاص السيولة لدى البنوك¹.
وعليه نستطيع حصر مهام الخزينة العمومية في النقاط التالية²:

1-1- أمين صندوق الدولة :

تحقق الخزينة ترصيد الإيرادات ودفع النفقات للدولة ويكون ذلك من طرف المدراء والمسيرين وهم الأمر بالصرف ونائب الأمر بالصرف للإدارة العمومية نسبة للقانون العام ولا سيما المحاسبة العمومية هذه العمليات هي مجمل القواعد القانونية والمحاسبية التي تسير المالية العامة وتتمثل في استرجاع ما يخص الإيرادات والدفع فيما يخص النفقات وتنبثق من الخزينة عمليات أخرى تتمثل في حركات مالية تقوم بها في أي وقت وعبر التراب الوطني والتي يمكن تلخيصها أساسا في تسيير الأموال الجاهزة حتى يمكنها من تلبية حاجات السيولة لدفع النفقات والتخلص من فائض الأموال في السيولة لدى المحاسبين العمومية ، لكن في فترة تنفيذ قانون المالية للسنة وتغطية مصارف الدولة الترسيد لا يتعرض في نفس الوقت مع دفع النفقات وقد يتم الدفع في الأشهر الأولى أو الأخيرة للسنة فالموارد المحققة لا يمكن أن تتحملها هذا الفارق يفسر من خلال إرادة الإدارة في استهلاك القروض غير مؤجلة من سنة لأخرى خلال الأشهر الثلاث الأولى من العام الجديد إلى حين ذلك النفقات المؤجلة ستعجل بشكل محسوس في تنفيذ نفقات بداية السنة مع اختلاف مواعيد تفصيل إيرادات الدولة المتواصلة عن تنفيذ النفقات من

1 Saoudi Messaoud, l'essentiel des finances publiques, Editions ellipses, paris, 2014, p 132.

2 أنظر المادة 48 من القانون 84-17 مؤرخ في 8 شوال عام 1404 الموافق 7 يوليو سنة 1984 يتعلق بقوانين

المالية، المعدل والمتمم بـ :

- القانون 88-05 المؤرخ في 12 يناير سنة 1988.
- القانون 89-24 المؤرخ في 31 ديسمبر سنة 1989 .
- المرسوم التشريعي رقم 93-01 المؤرخ في 19 يناير سنة 1993.
- المرسوم التشريعي 93-15 المؤرخ في 04 ديسمبر سنة 1993 .
- المرسوم التشريعي رقم 93-18 المؤرخ في 29 ديسمبر 1993 .

جهة أخرى على الدولة أن تحضي بدائرة مالية خاصة تمكنها من العمل بمبدأ العلاج المؤقت لمشاكل الخزينة وممارسة عندئذ وظيفة أمين صندوق الدولة¹.

1-2- مصرفي الدولة :

الخزينة كونها مؤسسة مالية للدولة إلا أنها تحقق نشاط بنكي بآتم معنى الكلمة وتتمتع بمحفظة مكونة من إيداعات العديد من الممولين²، ويتمثل هؤلاء الممولين في هيئات مصالح وخواص عليهم بإيداع أموالهم بموجب القانون لدي المحاسبين العموميين لدى الخزينة³.

1-3- وظيفة الوصايا التقنية:

تقوم الخزينة بنوع من الوصايا التقنية على المؤسسات المالية أي البنوك وشركات التأمين، صناديق الضمان الاجتماعي وتعمل على الوصايا على المشاريع العمومية الاقتصادية الموجودة منذ زمن أو حديثة النشأة التي جاءت نتيجة الإصلاحات الاقتصادية الجديدة هذه الإصلاحات الاقتصادية الجديدة هذه الوظيفة ليست بمعنى الكلمة في حين تتميز أيضا بوظيفة الحراسة والمراقبة وفي هذا الصدد فالخزينة تقوم بالإشراف والتنظيم وإجراء العمليات التقييمية والتحليلية كما تقترح التصحيحات والتعديلات الضرورية لمشاريعها ومؤسستها.

1-4- معالجة الاختلالات المؤقتة :

في حالة ما أدي وقع عجز في الميزانية أو عدم توازن بين الإيرادات والنفقات الموجودة في الميزانية تتكفل الخزينة بتغطية هذا العجز إلى الأمر الأول وهو الأموال المودعة في الخزينة⁴، حيث تتلقى الأموال السائبة من مرفق البريد والمواصلات أي

1 Muzellec Raymond, finance publiques ,10e Edition, Dalloz, paris, 1997, p266.

2 فتح الله ولعون، الاقتصاد، توزيع المداخل النقد والائتمان، لبنان دار الحداثة للطباعة والنشر، سنة 1981، ص

393.

3 Saoudi Messaoud, op.cit.,p267 .

4 Saoudi Messaoud, op.cit.,p45

النقود ومن الهيئات والميزانيات ومن الملحقة لها والجماعات المحلية بصفة المكتتبة بها في الحساب الجاري وهذا الحساب بحسب قانون المحاسبة العمومية لسنة 1973 الذي ألزم كل الهيئات بوضع رصيدها في الخزينة .

والأمر الثاني هو أدونات الخزينة وهي قروض قصيرة الأجل ويصلح إيداع هذه السندات للحصول على السيولة النقدية¹، حيث أن هذ الأدونات لا تودع إلا على المدى القصير وتسمى بالدين العام على خلاف الدين المتجمد والذي تودع سندات على المدى الطويل ولا توجد في الجزائر سوى سندات الخزينة التي تصدر تحت حسابات جارية.

2- صلاحيات الخزينة العمومية

تبرز أوجه تدخل الخزينة العمومية في تنظيم مختلف النشاطات الاقتصادية والمالية للدولة من خلال أنها تتدخل في تنظيم النشاط الاقتصادي، ليس فقط باعتباره العون المكلف بتنفيذ ميزانية الدولة أو تمثيل السلطات التنفيذية من خلال الرقابة المباشرة على حركة تداول النقد الدولي، ومع ذلك فهي تعتبر المؤسسة المالية التي تتدخل من خلال إبرام قروض قابلة للتسديد، فهي تحصل على تبسيطات من البنك المركزي والموجهة لضمان استمرار النفقات النقدية داخل نظام التمويل ويعتبر تدخل الخزينة العمومية في عملية تخصيص المواد المالية للدولة أمرا جوهريا لضمان دائرة التمويل، ولكن الدور التدريجي للاقتطاعات الضريبية أثر على تخصيص الموارد المالية الموجهة من طرف الخزينة العمومية في عملية التحصيل الجبائي، الأمر الذي يخلق ضغوطات مالية كبيرة على دائرة التمويل.

فالخزينة العمومية تسيطر على تمويل الاقتصاد والاستعانة بها باعتبارها الوسيط المالي الرئيسي الذي يساهم في تنشيط حركة القروض وتلعب الوساطة المالية للخزينة دورا فعالا في تخصيص الموارد إلى نشاطات إنتاجية محددة من طرف السلطات

1 بوضياف عبير، الأوراق المالية في الجزائر ، مذكرة لنيل شهادة الدراسات العليا، تخصص مالية ، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة منتوري، قسنطينة ، 2007 ، ص 06.

العمومية إلا أن الادخار المقتطع لفائدتها يمثل عبئا إضافيا على المؤسسات العمومية، إلا أن الادخار نسبيا من الناتج الداخلي، وتعتبر النفقات العمومية مصدر العجز في التمويل، فتتدخل لتحديد أنماط جديدة للتمويل تتلاءم مع قدرة المؤسسات العمومية على التسديد، بالإضافة إلى مهمة تسيير سيولة الدولة، والتي تعني تسوية المداخيل مع الأعباء أي ضمان التوازن بين ما يدخل إلى الخزينة من أموال وما يخرج منها بخصوص منصب محاسبي¹.

ثانيا: الحسابات الخاصة بالخزينة

يعتمد نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على مجموعة حسابات الخزينة العمومية والتي تعتبر بمثابة المخطط المحاسبي أو دليل الحسابات المعتمدة من طرف وزارة المالية والمستعمل من طرف المحاسب العمومي لقيد العمليات المالية التي يقوم بتنفيذها².

يعتبر نظام المحاسبة العمومية الجزائري امتداد لنظام المحاسبة العمومية الفرنسي الذي بقي ساري المفعول مباشرة بعد الاستقلال دون أن يطرأ عليه أي تغيير جوهري يمس هيكله وتنظيم الحسابات، وعلى الأساس، تم إقرار المخطط المحاسبي للخزينة وفقا للتعليمات العامة 16 المؤرخة في 12 أكتوبر 1968 والمتعلقة بتحديد مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية، والتي وضعت الأسس والقواعد العامة لتقنيات تسجيل وقيد

1 Le trésor et la politique financière, Philippe Jugensen et Danièle le bègue édition monchrestien, Paris 1988,P 14 .

2 تتولى خزينة الدولة جميع عمليات القبض والدفع التي يتوجبها تنفيذ ميزانية الدولة، وإدارة الحسابات المفتوحة خارج الميزانية، إذ هي المهام المتعلقة بتنفيذ ميزانية الدولة، وتدير الحسابات المفتوحة لصالحها أم لصالح الغير من أفراد أو هيئات ومؤسسات عمومية أو بلديات أو من سائر الأشخاص المعنويين ذوي الصفة العمومية. (لمزيد من التفاصيل راجع حسن عواضة، عبد الرؤوف قطيش، المالية العامة، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، 2013، ص 1056).

العمليات المالية للدولة، " بحيث تم إعداد مخطط حسابات الخزينة العمومية في الجزائر على أساس مجموعة حسابات الخزينة الفرنسية لسنة 1934¹.

وبناء على ما سبق، تعتبر هذه التعليلة المرجع الأساسي للمحاسب العمومي لقيد العمليات المالية للدولة، لأنها تحدد الإجراءات العملية لمسلك السجلات والقيود المحاسبية وفقا لمجموعة حسابات الخزينة العمومية، حيث تتولى المديرية العامة للمحاسبة مهمة تحيينها لمواكبة الاحتياجات الجديدة لوحدات القطاع العام، عن طريق إصدار تعليمات داخلية لغلق الحسابات أو من أجل فتح حسابات جديدة لتلبية متطلبات مختلف وحدات القطاع العام².

تحتوي مجموعة حسابات الخزينة العمومية على عدد كبير من الحسابات، حيث تستعمل طريقة ترقيم خاصة للتمييز بين مختلف العمليات المالية للدولة، ومن أجل فهم طريقة قراءة حسابات الخزينة والنتائج المسجلة في سجلات المحاسبة سيتم تناول دراسة العناصر الآتية:

1- تركيبة مدونة مجموعة حسابات الخزينة

يعتمد المخطط المحاسبي للخزينة العمومية على تقسيم الحسابات إلى تسعة مجموعات رئيسية، كل مجموعة من الحسابات تستعمل لقيد العمليات التي هي من نفس الطبيعة، حيث ينقسم المخطط المحاسبي للخزينة العمومية إلى المجموعات الموالية (الصندوق والمحفظة المالية، عمليات الميزانية، عمليات الخزينة، ودائع الهيئات المكتتبة لدي الخزينة، عمليات تحت التسوية، النتائج، الديون المضمونة من الدولة، الحقوق، القيم غير المتداولة)³.

1 M.BOUTABA, Rapport sur la réforme de comptabilité publique, Directeur général de la comptabilité, Algérie, 2000,p 05 .

2 شلال زهير، مرجع سابق ، ص 151.

3 راجع التعليلة العامة رقم 16 المؤرخة في 12 أكتوبر 1968 والمتعلقة بتحديد مجموعة حسابات الخزينة العمومية.

تم تصميم النظام المحاسبي وفق الأساس النقدي الذي يركز على مراقبة وتدققي حركة التدفقات النقدية الناتجة عن تنفيذ الميزانية العامة، لهذا السبب، لم يخصص المخطط المحاسبي للخزينة العمومية مجموعة حسابات لمتابعة قيد العمليات المتعلقة بالاستثمارات وقيد الاهتلاك المرتبطة بها أو حسابات لقيد المشتريات المرتبطة بها أو حسابات لقيد المشتريات ومتابعة المخزونات لمختلف وحدات القطاع العام¹.

إضافة إلى ذلك، لا تتضمن مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية حسابات الاستغلال أو حسابات لعرض الأرباح أو العمليات على رأس المال، لأن الوحدات الحكومية لا تهدف أساساً إلى تحقيق الربح أو تكوين رأس المال، بل تهدف إلى تقديم خدمات عامة من أجل تحقيق منفعة عامة عن طريق تنفيذ الميزانية العامة للدولة التي يتم عن طريقها تخصيص الموارد وتبويب مجال الإنفاق سنوياً².

وبالتالي، فإن نظام المحاسبة العمومية يأخذ بعين الاعتبار خصوصيات نشاط وحدات القطاع العام غير الهادفة لتحقيق الربح، حيث تصميم النظام المحاسبي للدولة بطريقة يركز فيها على تطبيق الرقابة المستمرة على التدفقات النقدية للخزينة العمومية، لذا السبب، تركز مجموعة حسابات الخزينة العمومية على قيد العمليات التي لها أثر نقدي مباشر على الموجودات المالية للخزينة العمومية، حيث يولي المخطط المحاسبي للخزينة العمومية أهمية كبيرة لتصنيف وعرض الحسابات المالية.

1 نصت المادة 30 من قانون 127 لسنة 1981 بشأن المحاسبة الحكومية المصرية، المنشور بالجريدة الرسمية العدد 31 في 1981/07/30 عدل هذا القانون بالقانونين التاليين:

- القانون 105 لسنة 1992 والمنشور بالجريدة الرسمية العدد 31 تابع في 1992/07/30.
- القانون رقم 139 لسنة 2006 والمنشور بالجريدة الرسمية العدد 24 مكرر في 2006/06/18.
- القانون 19 لسنة 2013 والمنشور بالجريدة الرسمية العدد 26 مكرر ب في 2013/06/30.

(...ينشأ لدى البنك المركزي حساب لوزارة المالية يسمى حساب الخزينة الموحد يشمل جميع حسابات وزارة المالية ووحدات الجهاز الإداري والإدارة المحلية والهيئات العامة الخدمية والاقتصادية وغير ها من حسابات الجهات الأخرى المفتوحة....)

2 شلال زهير، مرجع سابق، ص 153.

2- طريقة ترقيم الحسابات في مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية

تعتمد مجموعة حسابات الخزينة العمومية على طريقة ترقيم خاصة للحسابات للتمييز بين مختلف العمليات المالية التي يقوم بها المحاسب العمومي وتسجيلها في دفاتر وسجلات المحاسبة، حيث تتكون الحسابات العادية المستعملة بصفة دورية من طرف المحاسب العمومي من ستة أرقام والتي يمكن أن تنفرع بدورها إلى حسابات جزئية حسب الحاجة¹.

من أجل تسهيل تصنيف الحسابات، تعتمد مجموعات حسابات الخزينة العمومية على طريقة ترقيم خاصة، والتي تتمثل في طريقة الترقيم الخطي والتسلسلي، بحيث يتم تجميع العمليات ذات الطبيعة المتماثلة في حساب موحد وتحت عنوان واحد، وعند قراءة طريقة ترقيم حسابات الخزينة العمومية يمكن ملاحظة بأنها تحتوى على عدد كبير من الحسابات، حيث أنها تعتمد التوسع في تفرع الحسابات الثانوية إلى غاية تسعة أعداد وذلك بهدف وضع الحسابات لأدق العمليات المالية، فهي تركز بذلك على التفصيل في قيد العمليات وتقادي تجميعها في حسابات ذات عناوين عامة².

وبالتالي فإن فتح الحسابات لا يتم حسب طبيعة العملية بشكل عام بل يركز على العملية في حد ذاتها، بل يتعدى الأمر إلى فتح الحسابات بصفة مؤقتة يتم إغلاقها عند انتهاء العملية المالية كما هو الحال في الحسابات الخاصة للخزينة على سبيل المثال.

1 شلال زهير، مرجع سابق، ص 153.

2 مثال توضيحي لشرح طريقة قراءات الحسابات وفق مجموعة حسابات الخزينة العمومية كما يلي:
الحساب رقم (202.002.006) حساب نفقات التجهيز العمومي لقطاع التربية والتكوين والذي يتم قراءته على النحو التالي:

- مجموعة الحسابات (02) عمليات الميزانية.
- الحساب رقم (20) عمليات الميزانية (إسناد نهائي).
- تفرع الحساب العام رقم (202) النفقات العمومية.
- الحساب الثانوي رقم (202.002) نفقات التجهيز العمومي.
- الحساب الفرعي رقم (202.002.006) نفقات التجهيز العمومي لقطاع التربية والتكوين.

إضافة إلى ذلك، تجدر الإشارة إلى أنه عند تدقيق مجموعة حسابات الخزينة يمكن ملاحظة بأن هناك تخصيص في طبيعة الحسابات المفتوحة، إذ يمكن التمييز بين الحسابات المفتوحة والمتداولة من طرف المحاسبين العمومية، وبين الحسابات التي لا تستعمل إلا من طرف المحاسب الرئيسي أو من طرف العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية فقط.

المبحث الثاني

الآليات القانونية لإصلاح المحاسبة العمومية في الإدارة الجزائرية

مر نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بإصلاحات شملت محاولة تقريبه من المبادئ والقواعد المحاسبية المتعلقة بالمؤسسات الاقتصادية، وبالموازاة مع عصنة نظام الميزانية العامة للدولة، والاستجابة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، فقد اعتمدت الجزائر على إعادة النظر في هذه العصنة مختلف الآليات القانونية والإطار التنظيمي النظام المحاسبي للدولة مع دراسة أهم المعايير المحاسبية الدولية المعتمدة من طرف وزارة المالية في هذا المجال، وعلية سنحاول دراسة الآليات القانونية لإصلاح المحاسبة العمومية من خلال نقطتين، واقع الإصلاح الإداري والمحاسبي في النظام المالي الجزائري (المطلب الأول)، و مشروع تطوير نظام المحاسبة العمومية (المطلب الثاني)

المطلب الأول: واقع الإصلاح الإداري والمحاسبي في النظام المالي الجزائري

يعتبر الجهاز الإداري للدولة الدعامة الأساسية التي تقوم عليها جهود التنمية الشاملة وإعادة البناء، فهو الأداة التي يستطيع النظام السياسي في الدول أن يتغلغل في المجتمع من خلاله لتطبيق السياسات والخطط المتفق عليها كأساس للتنمية الاقتصادية والاجتماعية والسياسية¹. وفي سبيل قيام هذا الجهاز بدوره هذا كان لا بد أن يزود بكثر

1 عادل محمد عبد الرحمن، الفساد الإداري، دراسة ميدانية، مجلة مصر المعاصرة الجمعية المصرية للاقتصاد الساسي والاحصاء والتشريع، العدد 502، أبريل 2011، ص 351.

من السلطات وكان من الضروري أن يخضع لرقابة متكاملة تكفل حسن قيامه بأعماله والتزامه بما هو محدد له من أهداف، والرقابة تهدف إلى فاعلية النشاط الإداري، ومن ثم الحفاظ على الحقوق المالية للدولة والحد من مظاهر الإسراف في الانفاق الحكومي فضلا عن التأكد من سلامة الإجراءات لذلك الانفاق، ومن حيث توفيقها مع القواعد القانونية من ناحية وتحقيقها لأكبر عائد ممكن من ناحية أخرى.

والرقابة في حد ذاتها ليست وليدة نظم الدولة الحديثة بل هي ظاهرة تلازم تجمع الأفراد، وترجع نشأتها إلى نشأة الدولة وملكيته للمال العام وإدارته نيابة عن الشعب، ومن ضمن أركان الدولة الحديثة الرقابة المالية والإدارية والتي تحتل مكانا بين التخطيط والتنظيم والتوجيه ويرتبط كل منها بالآخر ارتباطا وثيقا¹،

إن منظومة الرقابة الإدارية على الأموال العمومية في الجزائر بواقعها الحالي تشكل دورا هاما لكن مع وجود التطورات الحاصلة فإنها أصبحت لا تواكبها مما حتم على المشرع القيام بعدة إصلاحات وتغييرات من شأنها الحد من هدر المال العام على كل المستويات سواء في بداية العملية الرقابية أو أثنائها وحتى بعد تنفيذ الميزانيات وسنحاول في هذا الفرع إبراز واقع هذه الرقابة الإدارية وإصلاح هذه المنظومة الرقابية²، وهذا الإطار سيتم اقتراح بعض الآليات لإصلاح الفساد الإداري والمالي، آليات الإصلاح ذات الزمن القريب (الفرع الأول) آليات الإصلاح ذات المدى البعيد (الفرع الثاني)

الفرع الأول: آليات الإصلاح ذات الزمن القريب

تأسيسا على ما سبق ذكره حول آفاق وآليات إصلاح الفساد المالي والإداري، وأخذا بالظروف التي تمر بها الإدارة، فإنه يمكن التفرقة بين نوعين من التدخلات التي يجب أن

1 عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية، النظرية والتطبيق، مطبعة الانتصار، الإسكندرية، 2004، ص 12.

2 في إطار الإصلاحات الإدارية والمالية التي تبنتها الجزائر تم إنشاء مفتشية عامة بموجب مرسوم تنفيذي رقم 17-205 مؤرخ في 4 شوال عام 1438 الموافق 28 يونيو سنة 2017، يتضمن إنشاء مفتشية عامة لدي الوزير الأول وتحديد مهامها وتنظيمها (لكن هذه المفتشية لم ترى النور)

تتم لمنع ومكافحة الفساد الإداري والمالي في الدولة، والتي لا تحتاج إلى قوانين جديدة أو تغييرات هيكلية كبيرة في البناء التنظيمي للدولة بقدر ما يمكن أن تتم عن طرق قرارات من الأجهزة الإدارية أو الحكومة كل في مكانه تستهدف تحقيق ثلاثة مبادئ رئيسة¹ هي:

أولاً: الشفافية

يجب أن تحترم الشفافية في كل قرار أو سياسة تتخذ من قبل أي جهة أو مسؤول حكومي على كافة المستويات، بحيث أن تصل إلى علم المخاطبين بها وأن يكون الوصول إليها أو الاطلاع عليها متاحاً للجميع، ويمكن تحقيق ذلك بعدة وسائل أهمها إنشاء مواقع الكترونية أو باستخدام بوابة الحكومة الالكترونية، وفي حالة عدم إتاحة هذا أو ذاك يمكن أن تنشئ لوحات إعلانات في الجهات الحكومية لتحقيق هذا الغرض².

فلا شك أن البيئة الشفافة لا يمتنع فيها الفساد لأن المفسدون سرعان ما سيفضحون وهو ما يعني أن الشفافية وسيلة منع للفساد وليس فقط مكافحة، كما أن الشفافية تقطع الطريق على الإشاعات التي تزيد من عدم استقرار الحكومة والدولة بأكملها، وبالتالي فإن الشفافية في مصلحة الحكومات النزيهة كما أنها في مصلحة المواطن³.

ثانياً: المشاركة

بصفة عامة، الشركاء في أي مجتمع هم الحكومة والمجتمع المدني والقطاع الخاص والمواطن الذي هو المكون الرئيسي لكل هذا، وإن كانت مسميات هؤلاء الشركاء يمكن أن تختلف وتضاف إليها تفاصيل أخرى.

1 علي لطفي، الفساد ورؤية مستقبلية لمكافحته في مصر، مؤتمر دور الأجهزة الرقابية في مكافحة الفساد المالي والإداري في مصر، القاهرة جامعة عين شمس، أبريل، 2013.

2 عبد العزيز جميل مخبر، قياس الأداء المؤسسي للأجهزة الحكومية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2000، ص 105.

3 عبد الفتاح الجبالي، هناء عبيد، دور الأجهزة الرقابية في مكافحة الفساد وتعزيز الشفافية، مركز الدراسات السياسية والاستراتيجية، الأهرام، 2010.

ويجب على جميع المسؤولين والأجهزة الإدارية باختلاف مستوياتها وطبيعتها أن تشرك شركاء المجتمع هؤلاء في أية سياسة جديدة أو أي تعديل لسياسة قائمة، لما في المشاركة من ضمانات هامة وهي عدم الانحراف عن المصلحة العامة والأخذ في الاعتبار احتياجات جميع مكونات المجتمع خاصة المهمشين.

فالمشاركة تعد من أهم ضمانات عدم الانحراف عن تحقيق الشأن العام، بعكس الفردية في اتخاذ القرارات التي يشوبها دائما النزوع إلى تحقيق مصالح شخصية أو لفئة على حساب أخرى، أو لحزب أو جماعة سياسية على حساب الأخرى، كما أن الفردية والمركزية في اتخاذ القرارات فيها معنى الإهانة إلى المجتمعات المحلية، حيث اعتادت الحكومات أن تعامل هذه المحليات على أنهم غير مؤهلين لإدارة شؤونهم وبالتالي تقوم الحكومات المركزية بها الدور بدلا منها¹.

وبالإضافة إلى أهمية المشاركة في عدم الانحراف على الشأن العام، فإنها أيضا ضمانة هامة لكي تكون السياسات ملبية لمتطلبات كافة الفئات، مما يزيد من الرضا بين جميع المواطنين ويقلل من القلاقل السياسية والاجتماعية، كما أن المشاركة تجعل جميع الأطراف يشعرون بأهميتهم ويعطيهم الإحساس بملكية هذه السياسات العامة مما يجعلهم أحرص على نجاحها وليس تعطيها².

1 عيد فالج العدواني، الحوكمة ودورها في تحسين الأداء المؤسسي للجهاز الإداري ومتطلبات التطبيق في دولة الكويت، مجلة النهضة، المجلد العاشر، العدد الرابع، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، أكتوبر 2009.

2 تنص المادة الأولى من قانون 06-01 مؤرخ في 21 محرم عام 1427 الموافق 20 فبراير سنة 2006 يتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته "هدف هذا القانون إلى ما يأتي:

- دعم التدابير الرامية إلى الوقاية من الفساد ومكافحته.
- تعزيز النزاهة والمسؤولية والشفافية في تسيير القطاعين العام والخاص.
- تسهيل ودعم التعاون الدولي والمساعدة التقنية من أجل الوقاية من الفساد ومكافحته، بما في ذلك استرداد الموجودات.

ويمكن تحقيق المشاركة بعدة وسائل أهمها جلسات الاستماع التي يمكن أن تقوم بها الأجهزة الإدارية المحلية والمركزية لسماع وجهة نظر المواطنين حول السياسات التي تقوم بها سواء الجديدة أو القديمة، كما يمكن استخدام الإعلام المرئي والمسموع والمكتوب والمقروء في طرح السياسات العامة المزمع القيام بها وأخذ رأي المواطنين ومختلف الأطراف حولها لتصحيح هذه السياسات قبل تطبيقها وتعدي مسارها بعد التطبيق ويمكن أن تقوم منظمات المجتمع المدني بدور هام في هذا المجال عن طريق الأنشطة المختلفة التي تقوم بها من ورش عمل ومؤتمرات وغيرها من الأنشطة¹.

ثالثاً: المساءلة

المساءلة تعنى العقاب الفوري لكل من أخطأ بغض النظر عن موقعه في السلم الوظيفي أو وضعه في المجتمع، وحتى تؤتي المحاسبة أثرها المرجو يجب أن تتسم بصفات ثلاثة:

- سرعة التحرك: حيث أن العدالة البطيئة ليست رادعة.
 - العلنية: ويجب الأخذ في عين الاعتبار أن الردع نوعان، ردع خاص للشخص نفسه حتى لا يعود للفساد مرة أخرى، وردع عام للمجتمع بأكمله حتى لا يقدم أحد على الفعل الذي قام به الجاني فيلحق بنفس مصيره، ولا شك أن إخفاء العقاب يعطل الردع العام.
 - المساواة وعدم التفرقة: فيجب عدم التفرقة بين المسؤول الكبير والصغير مما يزيد من ثقة المواطنين في الحكومة بصفة عامة ويحقق مزيداً من الاستقرار.
- فيجب على الأجهزة الإدارية أن تعمل آليات المحاسبة لديها على الرغم من عدم كفايتها في بعض الأحيان بأوصافها الثلاث المذكورة حتى تكون رادعا لكل من تسول له نفسه العبث بالمصلحة العامة أو المال العام.

1 أحمد مصطفى صبيح، الرقابة المالية والإدارية ودورها في الحد من الفساد الإداري، الطبعة الأولى، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، مصر، 2016، ص245.

ومما يجب التأكيد عليه أن مكافحة الفساد ليست هدفا في حد ذاتها، ولكنها وسيلة لتحقيق غاية أكبر هي الحفاظ على المصلحة العامة والمال العام، وبالتالي فإن الهدف المبتغى من احترام الشفافية والمشاركة والمساءلة في كافة الشؤون المتعلقة بالشأن العام سوف يؤدي إلى جعل هذه السياسات العامة أكثر كفاءة في استخدام الموارد العامة وأكثر فعالية في تحقيق الأهداف المرجوة منها يعود بالنفع على المجتمع بأكمله¹.

الفرع الثاني: آليات الإصلاح ذات المدى البعيد

التحرك على المستوى الزمني المتوسط والبعيد، قد يحتاج إلى قوانين جديدة وإعادة هيكلة الأجهزة الإدارية ودمج بعضها، وقد يصل الأمر إلى الحاجة إلى إنشاء أجهزة إدارية جديدة، هذه النوعية من السياسات تحتاج إلى توافق مجتمعي حولها وقد يستغرق النقاش حولها زمنا ليس بالقصير، ويحتاج إلى أن يقود النقاش حولها إلى مؤسسات عامة كبرى أهمها البرلمان باعتباره هو القادر على إصدار القوانين التي تكون معبرة عن إرادة الشعب، وفيما يلي توضيح مختصر للمحاور التي يجب التحرك عليها على المستويين المتوسط والبعيد لمكافحة ظاهرة الفساد بنجاح:

أولاً: محور الإصلاح الإداري

هذا المحور يركز على إصلاح الإدارة العامة ابتداء من تبسيط وتنميط الإجراءات في القطاع الحكومي، وتحديد الاختصاصات بشكل دقيق يمنع التداخل والتوكل بين الجهات وبعضها وبين الموظفين وبعضهم البعض وتسريع ونبرة الحكومة الالكترونية وإصلاح نظم التعيين والترقية ورفع الأجور وإصلاح نظام منح الحوافز والمكافآت².

1 راجع المذكرة التطبيقية لبرنامج الأمم المتحدة الإنمائي حول مكافحة الفساد، 2004، ص 01.

2 محمد فؤاد مهنا، سياسة الإصلاح الإداري وتطبيقاته في ضوء مبادئ علم التنظيم، القاهرة دار المعارف، 1978

ثانياً: محور الإصلاح المالي

وأهم متطلباته تحقيق شفافية الميزانية العامة وعرضها بطريقة يسهل فهمها للكافة وإصلاح العيوب التي نظام الخزينة العمومية، والميزانيات المحلية، كما يجب إصلاح إدارة البنوك، والنظام المصرفي، والشركات العامة والخاصة.

ثالثاً: محور الإصلاح المؤسسي

حيث يجب فك تبعية الجهات الرقابية للسلطة التنفيذية حتى يمكن أن تؤدي دورها في رقابة السلطة التنفيذية بحيادية، هذا يمكن تحقيقه عن طريق جعل تبعية بعض هذه الجهات إلى السلطة التشريعية، وبعضها إلى السلطة القضائية، أو خلق وضع استقلالي لهذه الجهات الرقابية عن كل السلطات، وتوجد تجارب دولية حديثة في هذا المجال¹. كما يمكن تحقيق استقلالية هذه الجهات عن طريق إنشاء جهاز واحد جديد لمكافحة الفساد يضم تحت مظلة كافة الجهات الرقابية، مما يحقق لها الاستقلالية عن السلطة التنفيذية، ويحقق التنسيق بين عمل هذه الجهات الرقابية وهناك تجارب دولية عديدة في هذا المجال نذكر منها سنغافورة، وهونج كونج وبعض الدول العربية والاسكندنافية².

رابعاً: محور التوعية الثقافية والمجتمعية

حيث يجب تصميم وتنفيذ برامج للتوعية المجتمعية بماهية الفساد الإداري والمالي، وآثاره المدمرة، والسبل التي يمكن أن يلجأ إليها الأفراد والأجهزة الإدارية لمكافحته، هذه البرامج يجب أن تقودها الدولة ويكون للأسرة والمجتمع المدني والمؤسسات التعليمية والدينية أدوار محددة فيها بشكل تكاملي بما يؤدي في النهاية على خلق ما يسمى

1 المنظمة العربية للتنمية الإدارية، ورشة عمل عن تقييم الأداء المؤسسي والخطط الاستراتيجية 12-18 إبريل 2009 إسطنبول.

2 أحمد مصطفى صبيح، مرجع سابق، ص، 248.

بالمواطنة الفعالة في مكافحة الفساد بما يجعل من المواطن العادي هو الرقيب الأول على المال العام والمصلحة العامة، ويكون دوره مكملًا لدور الجهات الرقابية¹.

خامسًا: محور الإصلاح الهيكلي

وهذا يدخل في إطار النقاش الدائر حول الإصلاح السياسي بشكل عام بحيث يضمن النظام السياسي الذي سوف يتبع علاقة متوازنة بين الحكومة والبرلمان والقضاء علاقة تضمن استقلالية كل سلطة من الأخرى وألا تتغول أي منها على السلطتين الأخريين، وكلها أمور هامة لمكافحة الفساد، كما يجب فصل ملكية عن الإدارة في المؤسسات الإعلام الحكومي بما يمنع تسييسها².

وحتى تؤتي هذه الإصلاحات المقترحة جدواه يجب أن تكون متناغمة ومتناسقة مع بعضها البعض في استراتيجية وطنية شاملة لمكافحة الفساد يشترك في وضعها وتنفيذها جميع الأطراف المعنية بدلا من الإصلاحات المتفرقة التي قد تغطي جانب واحد وتترك جوانب أخرى غير مغطاة مما يعرقل جهود مكافحة الفساد وفقد الثقة فيها مع مرور الوقت.

المطلب الثاني: استراتيجية عصرنة الإطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية

تهدف المالية العمومية إلى دراسة كل ما يتعلق بموارد الدولة أو فروعها ونفقاتها، هاته العملية لا يمكن تصورها إلا في إطار مجتمع منظم، إن النفقات والإيرادات هما الشقان الأساسيان في الميزانية العامة للدولة التي تترجم السياسة المالية في الدولة،

1 عبد الخالق فاروق، أزمة النشر والتعبير في مصر، القاهرة، دار مكتبة الكلمة، 2000، ص 118.

2 تنص المادة 218 من الدستور المصري (تلتزم الدولة بمكافحة الفساد، ويحدد القانون الهيئات المستقلة والأجهزة الرقابية المختصة بذلك، وتعد من تلك الهيئات والأجهزة، الجهاز المركزي للمحاسبات، وهيئة الرقابة الإدارية، وتلتزم الهيئات والأجهزة الرقابية المختصة بالتنسيق فيما بينها في مكافحة الفساد وتعزيز قيم، النزاهة والشفافية، ضمانا لحسن أداء الوظيفة العامة والحفاظ على المال العام، ووضع ومتابعة تنفيذ الاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد بالمشاركة مع غيرها من الهيئات والأجهزة المعنية، وذلك على النحو الذي ينظمه القانون)

وضبط هذين العنصرين من شأنه المساهمة في متابعة تسيير المال العام¹، وتأتي المحاسبة العمومية كآلية للتكفل بحماية المال العام من خلال " تطبيق مجموعة من القواعد القانونية والتقنية المطبقة على تنفيذ الميزانية العمومية وبيان عملياتها المالية وعرض حساباتها ومراقبتها والمحددة للالتزامات ومسؤوليات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين²، وتعد التعليمات العامة لوزارة المالية الصادرة سنة 1967 المرجع الأساسي للتقيد المحاسبي للعمليات المالية الخاصة بالأموال العمومية في الجزائر، وبهدف الاستفادة من التقنيات المستخدمة في مجال المحاسبة، جاءت أول مبادرة لإصلاح المحاسبة العمومية سنة 1991³، من خلال الانتقال من المحاسبة العمومية ذات القيد البسيط إلى المحاسبة العمومية ذات القيد المزدوج مما يسمح بقراءة أفضل للأرقام والمبالغ التي تقدمها مختلف الجداول المحاسبية من خلال الحسابات المخصصة لهذا الغرض، ومع ظهور المعايير الدولية في مجال المحاسبة العمومية بدأ الحديث عن ضرورة توحيد لغة التخاطب المحاسبي بين الدول، وفي هذا الإطار سيتم دراسة استراتيجية عصرنة الإطار المحاسبي في نقطتين هما، مشروع تطوير نظام المحاسبة العمومية (الفرع الأول) وتبني المعايير المحاسبية الدولية لتسيير الأجهزة الإدارية (الفرع الثاني).

الفرع الأول: مشروع تطوير نظام المحاسبة العمومية

في إطار حركة إصلاح مؤسسات الدولة قامت وزارة المالية عن طريق المديرية العامة للمحاسبة العمومية بتشكيل لجنة عمل تتكون من أخصائيين محليين ودوليين في

1 عبد السميع زويينة، واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر خلال الفترة (2003-2008)، مداخلة في المحور الوطني، واقع اصلاح المحاسبي في الجزائر، ص 03.

2 محمد مسعي، مرجع سابق، ص 08.

3 Ministère délégué au trésor, Direction central du trésor, Direction de la gestion comptable des opérations du trésor public, instruction N° 078 du 17 Aout 1991 portant reformes de la comptabilité des receveurs des régies financières et mise en œuvre de la méthode à partie double.

ميدان المحاسبة العمومية، من أجل تقديم مشروع إصلاح نظام محاسبة الخزينة العمومية والاستفادة من خبرات الدول المتقدمة في هذا المجال، والتي لها نظام محاسبي متشابه مع النظام الجزائري¹، بهدف تطوير وعصرنة نظام الخزينة العمومية، لكي يصبح أداة فعالة لتحقيق الرشادة والاقتصاد في تسيير الموارد العمومية وتحقيق الشفافية والإفصاح الشامل والدقيق عن نتائج النشاط الحكومي².

تحت إشراف المديرية العامة للمحاسبة قامت هذه اللجنة بإعداد مشروع تعليمية عامة تتضمن مدونة حسابات جديدة لقيد العمليات المالية للدولة تحت عنوان "المخطط المحاسبي للدولة" والذي من شأنه تعويض مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية بعد المصادقة عليه من طرف الهيئات المختصة، حيث يسعى مشروع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر إلى وضع إطار محاسبي خاص بالعمليات المالية للدولة، لتدارك نقائص مدونة حسابات الخزينة العمومية التي يعاني من محدودية البيانات التي يمكن استخراجها من القوائم المالية التي تم إعدادها على أساس النقدي، والتي لا تسمح بعرض مجمل عناصر الذمة المالية³.

وعلى هذا الأساس، يعتبر مشروع إصلاح المحاسبة العمومية قفزة نوعية نحو تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية في الجزائر من أجل إنشاء نظام محاسبي

1 يأخذ قانون المحاسبة العمومية عدة تسميات:

- مصر قانون المحاسبة الحكومية رقم 127 لسنة 1981.
- لبنان قانون المحاسبة العمومية، مرسوم رقم 14969 صادر بتاريخ 1963/12/30.
- المغرب نظام عام للمحاسبة العمومية، مرسوم ملكي رقم 330.66 بتاريخ 10 محرم 1387 (21 أبريل 1967).

- تونس قانون عد 81 لسنة 1973 مؤرخ في 31 ديسمبر 1973 يتعلق بإصدار مجلة المحاسبة العمومية.

2 شلال زهير، مرجع سابق، ص182.

3 نصت المادة 61 من القانون العضوي 18-15 مؤرخ في 22 ذي الحجة عام 1439 الموافق سبتمبر سنة 2018 يتعلق بقوانين المالية على: "تنفذ عمليات إيداع وسحب الأموال من الخزينة العمومية طبقاً لأحكام المطبقة على كل عملية من هذه العمليات، ولقواعد المحاسبة العمومية"

فعال يسمح بسرعة تقديم البيانات المالية الدقيقة وفي آجال معقولة للمسؤولين، حول مجمل اتخاذ القرارات الاقتصادية وتوظيفها لأغراض المساءلة وتقييم الأداء، بحيث تستخرج هذه المعلومات بصفة مباشرة من سجلات المحاسبة دون اللجوء إلى السجلات الإحصائية كما كان معمول به في النظام القائم على مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية.

أولاً: مراحل تنفيذ مشروع إصلاح المحاسبة العمومية

لقد أصبح مشروع إصلاح وتطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر محورا رئيسيا في برامج وزارة المالية، حيث قامت بتعيين اللجنة المذكورة سالفا من خبراء من البنك الدولي وصندوق النقد الدولي والمديرية العامة للمحاسبة العمومية لوزارة المالية لفرنسا¹، ونظرا لحجم وتشعب نشاط وحدات القطاع العام، تم تحديد أولويات الإصلاح المستعجلة لإعداد مشروع الإطار التقني للهيئات المركزية للدولة في المرحلة الأولى بواسطة اقتراح مخطط محاسبي جديد لقيد العمليات المالية للدولة، أما في المرحلة الثانية، فسيتم توسيع نطاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية لكي يشمل إصلاح محاسبة الأجهزة الإدارية ومحاسبة الجماعات المحلية لاسيما محاسبة الولايات ومحاسبة البلديات².

وفي هذا الإطار، تعتمد استراتيجية إصلاح نظام المحاسبة العمومية على إلغاء النظام القديم لمحاسبة الخزينة المبني على أساس مدونة مجموعة حسابات الخزينة وتعويضه عن طريق الانتقال التدريجي لتطبيق مخطط محاسبي جديد للدولة، والذي يشكل نقلة نوعية من نظام محاسبي مبني على أساس نقدي بحث إلى نظام محاسبي مبني على أساس مزدوج يعتمد على قاعدة الأساس النقدي والاستحقاق عند تسجيل العمليات المالية للدولة³.

1 www.mf.gov.dz, communication portant sur la réforme de la comptabilité de l'État.

2 M.BOUTABA, op.cit.2000, p10.

3 شلال زهير، مرجع سابق، ص186.

قامت المديرية العامة للمحاسبة بإعداد مشروع مخطط محاسبي جديد لعمليات الدولة والذي تم تجريبه وتطبيقه بشكل تدريجي قبل تعميمه على مستوى القطر الوطني، بحيث تم الانطلاق في تجربة المخطط المحاسبي الجديد للدولة ابتداء من 02 جانفي 2000 على مستوى خزينة الولاية لكل من ولاية بومرداس، تيبازة، تيزي وز، بجاية، غرداية، وميلة¹، إضافة إلى تطبيقه بصفة تجريبية في ست وكالات مالية، وكاليتين مالييتين للضرائب، ووكاليتين مالييتين للجمارك، ووكاليتين مالييتين لأموالك الدولة، حيث تم تنصيب اللجان الموالية لمتابعة هذه العملية:

- لجنة مركزية على مستوى المديرية العامة للمحاسبة.
- لجنة جهوية على مستوى المديرية الجوية للخزينة العمومية.
- خلية متابعة على مستوى الخزينة الولائية.

في هذه المرحلة التجريبية، قامت هذه اللجان بتجربة النظام المعلوماتي الجديد وتحديد الأخطاء والمشاكل التطبيقية وتقديم الاقتراحات إلى اللجنة المركزية من أجل تصحيح الأخطاء ومعالجة نقائص النظام الآلي لمعالجة البيانات والقيود المحاسبية وذلك بين الفترة الممتدة بين 2000 إلى غاية نهاية سنة 2002، وابتداء من جويلية 2001 تم تعميمه بصفة تدريجية وتجريبية على مستوى كافة الوكالات المالية على مستوى الوطن².
خلال المرحلة التجريبية يقوم المحاسب بممارسة نشاطه بصفة مزدوجة، حيث يتم تسجيل المعاملات المالية اليومية في السجلات المحاسبية مرتين، في المرة الأولى يتم تسجيل القيد المحاسبي وفق مجموعة حسابات الخزينة العمومية، ثم يأتي بعده قيد نفس العملية وفق مدونة مشروع المخطط المحاسبي للدولة، وبالتالي، تكون هذه المرحلة بمثابة تدريب للمحاسب العمومي على المخطط المحاسبي الجديد.

1 Rapport de la Direction Générale de la Comptabilité Publique, synthèse de diagnostic préliminaire par secteur système de la Comptabilité Publique, 2000, p, 19.

2 في سنة 2001 تم برمجة قواعد المخطط المحاسبي للدولة ضمن شبكة الإعلام الآلي الموجودة، وبذلك أصبحت هذه الأخيرة تحتوي على نظامين في آن واحد (نظام مدونة حسابات الخزينة، والمخطط المحاسبي للدولة).

خلال المرحلة التجريبية، لم يتم التطبيق الميداني لقيد كل العملات المالية للدولة أسام حسابات المخطط المحاسبي الجديد بل اقتصر فقط على قيد المداخلات والمخرجات النقدية من وإلى الخزينة العمومية، إضافة إلى محاسبة الحقوق المستحقة على مستوى الوكالات المالية بمختلف أنواعها وتجربة إعداد اليومية والميزان الشهري للحسابات وفق النظام الجديد.

بعد انتهاء الفترة التجريبية التي سمحت بتحديد النقائص وإجراء التعديلات الضرورية لمعالجة النقائص التي تمت ملاحظتها عند التطبيق الميداني للمخطط المحاسبي الجديد للدولة، قامت اللجنة المركزية المكلفة بتنفيذ مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية بإعداد الوثائق الآتية:

- مشروع تعليمية عامة متعلقة بعرض إجراءات تسيير الحسابات.
- مشروع مدونة حسابات المخطط المحاسبي الدولي¹.
- جدول مقارنة للانتقال من محاسبة الخزينة القديم إلى محاسبة الدولة الجديد.
- مدونة حسابات الوكالات المالية للضرائب والجمارك وأملك الدولة².
- مشروع تعليمية تعرض إجراءات تسيير حسابات الوكالات المالية.

ثانيا: الدراسات التي مست عملية تطوير نظام المحاسبة العمومية

شمل المشروع منذ أبريل 2005 في إطار إعادة الهيكلة المقترحة لعملية تنفيذ الاتفاق العام، إلى تجديد الإطار العام لنظام المحاسبة العمومية لمواكبة إصلاح وتحديث

1 يفتح المخطط المحاسبي الجديد للدولة آفاق واسعة للمحاسبة في القطاع العام، لكونه يؤسس إلى تطبيق آليات القياس المحاسبي على أساس الاستحقاق مقارنة مع نظام محاسبة الخزينة العمومية الذي يعتمد على الأساس النقدي فقط في التسجيل المحاسبي للعمليات المالية، وبالتالي فإن حجم التكفل المحاسبي للعمليات المالية للدولة في النظام الجديد هو أكبر بكثير من النظام القديم، حيث إن المخطط المحاسبي للدولة يتكفل بكل العمليات المسجلة في نظام محاسبة الخزينة العمومية.

2 لمزيد من التفاصيل راجع: محمدي صبيحة، إصلاح المالية والجباية المحليتين وسبل تعزيزهما، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، العدد 23 المجلد 03، 2001، جامعة الجزائر 3، ص 139.

نظام الموازنة التي تقوم بها الدولة الجزائرية، ومن إعادة بناء حسابات الدولة تتماشى مع إصلاح الموازنة ووضع مجموعة من المعايير المحاسبية على أساس المعايير الدولية¹.

1- دراسات خلال سنة 2005:

تم القيام خلال سنة 2005 بإسداء مهمة الانطلاق للقيام بدراسة تمهيدية، لمختلف الجوانب المتعلقة بالإصلاح والتي تتمثل في مختلف التقارير الصادرة عن المجمع المتمثلة فيما يلي²:

- **تقرير بداية العمل:** شملت الفترة الممتدة من 2005/02/15 إلى غاية 2005/04/01، دراسة مختلف الجوانب التعاقدية والإدارية لتحديد مرحلة الانطلاق والإعلان عنها بوضع تقرير بداية العمل.
- **تقرير بداية عرض اختيار مبادئ الإصلاح:** تمتد من 2005/04/01 إلى غاية 2005/07/30، يتم في هذا التقرير تحديد وصياغة مختلف الاختيارات المتعلقة بإصلاح المحاسبة العمومية وعرضها للتشاور.
- **تقرير اختيار دورة النفقات:** تمتد من 2005/08/01 إلى غاية 2005/11/01، ليشمل على العمل في تطوير الإطار المفاهيمي لمختلف جوانب النظام.
- **تقرير عن التدفقات:** امتدت من 2005/11/01 إلى غاية 2006/02/01، لدراسة التطبيقات وطرق نظام الرقابة والتدقيق على حسابات الدولة، ومعطيات التسجيل للنظام الجديد المتعلق بالمهام والمسؤوليات لكل المسؤولين³.

1 Ministère de finance, Plan comptable, de l'État, recueil du Plan comptable, direction général de comptabilité, 31/01/2008, pp 13-27

2 Ministère de finance, Plan comptable, de l'État, Rapports mensuel, N°31, direction général de comptabilité, 2007, p, 36.

3 يوسف السعدي أحمد، مرجع سابق، ص108.

2- الدراسات خلال سنة 2006:

لقد تم القيام خلال سنة 2006 بإسداء مهمة تقييم التقارير السابقة للقيام بدراسة ووضع النظام المحاسبي للدولة، وتوافقه مع مختلف المعايير الدولية، حيث شملت مرحلة التقييم ما يلي¹:

- **التقويم الشامل للنظام المقترح:** امتدت من 2006/01/01 إلى غاية 2006/06/30 لدراسة وتقييم النظام المقترح من أجل تحقيق الشمولية والعمل على استخراج نقاط النقص.
- **الدليل المقترح لطرق العمل:** امتدت من جويلية 2006 إلى غاية نوفمبر 2006 وذلك لصياغة نظام المعلومات المحاسبي للموازنة العامة للدولة لتحديد طرق العمل.
- **ملخص لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:** امتدت من 2006/12/07 إلى غاية 2007/09/01 وذلك بعرض ملخص حول معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من أجل وضع الرسم البياني لنظام المحاسبة العمومية لحسابات المخطط المحاسبي للدولة للتوافق مع هذه المعايير².
- **الاجتماعات:** امتدت من ديسمبر 2006 إلى غاية سبتمبر 2007 وهي فترة الاجتماعات المبرمة بين وزارة المالية والقائم على المشروع لتقييم الأعمال المنجزة وتقديم وتصحيح الإضافات الواجب القيام بها إلى جانب تقديم شروحات حول مشروع النظام.

3- الدراسات خلال سنة 2007:

تم التطرق في هذه السنة إلى دراسة المعايير الدولية المحاسبية للقطاع العام من خلال ما يلي:

1 Ministère de finance, Plan comptable, de l'État, Rapports mensuel, N°31, direction général de comptabilité, 2007, p, 36.

2 تؤدي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام دورا هاما في توحيد الممارسات المحاسبية للأجهزة الإدارية على المستوى الدولي، عن طريق تحقيق التقارب فيما يخص طريقة إعداد وعرض البيانات المالية لوحدات القطاع العام، وتشجيع التنسيق المحاسبي الدولي لتطوير وتحديث نظم المحاسبة العمومية ورفع من جودة الإبلاغ المالي للقوائم المالية الحكومية.

- دليل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام: امتدت هذه الفترة من سبتمبر 2007 إلى غاية أكتوبر 2007 لتشمل وضع دليل المشروع التقني لمعايير المحاسبة للدولة¹.
- التوافق بين المخطط المحاسبي للدولة والمعايير المحاسبية الدولية: امتدت من جوان 2007 إلى غاية أبريل 2008 من أجل تطوير وسائل جديد وهذا بوضع المخطط المحاسبي الجديد للدولة بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام².
- 4- الدراسات خلال سنة 2008:

- تتميز هذه المرحلة بتحديد مختلف الجوانب النهائية للنظام المحاسبي المتعلقة بالإطار العام لحسابات الدولة، والنصوص القانونية التي تحدد العمليات المالية للدولة بالإضافة دراسة المعايير التي تحاول الدولة تطبيقها كمرحلة أولى والتي تراها مناسبة للتطبيق حيث شملت المرحلة النهائية ما يلي:
- تقرير حول التقرير الشهري: انتدت من جانفي 2008 إلى غاية جويلية 2008 لدراسة وتحديد طرق العمل مع إعادة صياغة دفتر الشروط المتعلق بالنفقات العمومية.
- دليل المخطط المحاسبي للدولة: امتدت من جانفي 2008 إلى غاية أكتوبر 2008 لدراسة النموذج الذي يحدد كيفية تطبيق المخطط المحاسبي الجديد.
- مشروع النصوص: امتدت من جانفي 2008 إلى غاية أكتوبر 2008 لصياغة النصوص والوثائق الإدارية خارج نظام المعلومات المحاسبي الآلي.
- المخطط المحاسبي للدولة: امتدت من جانفي 2008 إلى غاية مارس 2008 لتقديم التعريف بالمخطط المحاسبي للدولة الجزء الأول، بالإضافة إلى التعريف بالقوائم المالية لهذا النظام، وإجراء تكوينات لتدريب الإطارات العليا في هذا المجال³.

1 من بين 213 دولة شرعت 40 دولة في إعداد مشروع مخطط محاسبي وفقا للمعايير الدولية المحاسبية في المحاسبة العمومية، كما قاموا بتعديلات على مستوى تشريعاتهم القانونية.

2 لمزيد من التفاصيل راجع: عبد السميع زوينة، مرجع سابق، ص 10.

3 لمزيد من التفاصيل راجع: شلال زهير، مرجع سابق، ص 233.

- **مشروع النصوص:** امتدت من جويلية 2008 إلى غاية سبتمبر 2008 لدراسة وصياغة النصوص الوظيفية لنظام المعلومات المحاسبي للموازنة.
 - **التقارير المطبقة على البرامج التكوينية:** امتدت من جوان 2008 إلى غاية سبتمبر 2008 لدراسة التكوينات والبرامج الأساسية حول مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية.
 - **التقرير الوسيط:** امتدت من سبتمبر 2008 إلى غاية ديسمبر 2008 من أجل تعميم تطبيق النظام الجديد عبر كامل الوزارات.
 - **التقرير الشهري:** ابتداء من ديسمبر 2008 إلى غاية مارس 2009 هذا التقرير ينص على تدعيم تنفيذ مختلف العروض السابقة المقدمة حول عملية الإصلاح.
 - **التقرير النهائي الصادر في أبريل 2009:** يظهر في الاجتماع النهائي الذي يضم الهيئة المشرفة على المشروع وفريق العمل المكلف بمشروع الإصلاح والذي يحدد التصور النهائي لمشروع الإصلاح¹.
- تتوجه الجزائر نحو العصرية بإصلاح المخطط المحاسبي للدولة بما يتوافق مع المعايير المحاسبية (2005-2009)، لتحقيق المحاسبة على أساس الاستحقاق، وتحتوي في مضمونها مختلف العناصر الأساسية، والتي تتضمن الإطار المحاسبي، الإطار التنظيمي للهياكل المحاسبية، الاعتماد على نظام المعلومات المحاسبي الآلي لحسابات الدولة، وعرض القوائم المالية وفقا لأهم المعايير المحاسبة الدولية الملائمة للتطبيق حسب ظروف وواقع السياسة المتبعة في الجزائر².

1 من بين أهم نتائج الإصلاحات التي ظهرت مؤخرا هي، إعادة تنقيح الإطار القانوني المتمثل في القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية، وذلك بصدور القانون العضوي 18-15 مؤرخ في 22 ذي الحجة عام 1439 الموافق سبتمبر سنة 2018 يتعلق بقوانين المالية.

2 يوسف السعدي أحمد، مرجع سابق، ص 134.

الفرع الثاني: تبني المعايير المحاسبية الدولية لتسيير الأجهزة الإدارية

تعود نشأة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من نشأة مجلس معايير المحاسبة العمومية (GASB)، حيث أنشئ في 1984، تحت إشراف مؤسسة المحاسبة المالية (FAF) لتناول قضايا التقارير المالية في الحكومات المركزية والمحلية، ولقد كان الدافع لإنشاء هذا المجلس التقصي في قابلية القوائم المالية التي تعدها الحكومات للمقاربة مع التقارير المالية التي تعدها المؤسسات الاقتصادية، وذلك عندما واجهت بعض المدن الأمريكية احتمال الإفلاس، أين تم إصدار أو معيار في جويلية 1984، وهو المعيار الملزم الرسمي الواجب على جميع المحاسبين ومراقبي الحسابات تطبيقه على الوحدات الحكومية¹، وفي 10 نوفمبر 2004 تم إنشاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASB) ليحل محل مجلس معايير المحاسبة العمومية وهي لجنة دائمة تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، حيث تأسس هذا الأخير في 1977 ويشمل 167 عضواً لـ 127 دولة²، ويهدف مجلس المعايير المحاسبية (IPSASB) إلى خدمة الصالح العام من خلال وضع معايير عالية الجودة لإعداد التقارير المالية في القطاع العام وتسهيل المقاربة بين المعايير الدولية والوطنية، ويحقق المجلس أهدافه من خلال³ (إصدار المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، تشجيع قبول هذه المعايير وتحقيق التوافق الدولي معها، نشر وثائق أخرى تقدم إرشادات حول مواضيع وخيارات إعداد التقارير المالية في العالم).

1 آسيا قمو، اتجاه نظام المحاسبة العمومية الجزائرية في ظل معايير القطاع العام (IPSAS)، الملتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية (IPSAS-IAS-IFRS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24 و25 نوفمبر 2014، ص 14.

2 International Federation of Accountants, IFAC, International Public sector accounting standards Board, Edition 2001, P12.

3 الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير المحاسبية للقطاع العام، الجزء الأول، طبعة 2010، ص 14.

يتم تعيين أعضاء مجلس المعايير المحاسبية للقطاع العام (IPSASB) من قبل الاتحاد للمحاسبين (IFAC)، يضم 18، عضو 15 عضو منهم من قبل الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين، 3 أعضاء من العامة يتم ترشيحهم من قبل أي فرد أو منظمة، إضافة إلى ذلك يتم تعيين عدد محدود من المراقبين لكنهم لا يتمتعون بحق التصويت، مهمتهم فقط التعبير عن آرائهم في المجلس، وتحقيقاً لهذه الغاية قام المجلس بتعديل المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة العمومية (GASB)، وواصل في إصدار معايير جديدة، وأخيراها (IPSAS32)، ترتيبات خدمة الامتياز المانح الذي تم إصداره في جانفي 2014.

أولاً: مفهوم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تعتبر المعايير المحاسبية قواعد لإعداد القوائم المالية، فهي مبادئ محاسبية مقبولة قبولاً عاماً تحدد نوع المعلومات التي ينبغي أن تتألف منها القوائم المالية وكيف ينبغي أن تعد تلك المعلومات، فالمعايير المحاسبية تحدد أي من الممارسات المحاسبية التي يمكن قبولها وتلك التي لا يمكن قبولها¹.

تعرف المعايير المحاسبية بأنها إطار كتابي جهاز أو هيئة إصدار المعايير في تاريخ معين ويتضمن عدداً من المعايير المتجانسة، تتناول بشكل متكامل الأسلوب المناسب لقياس أو عرض نوعية معينة من العمليات أو الأحداث التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة أو نتائج أعمالها².

1- تعريف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

بناءً على دراسة لجنة القطاع العام التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين، تعرف المعايير المحاسبية بأنها عبارة عن بيانات رسمية تبين كيف يجب أن تنعكس أنواع معينة

1 Helen German e Gary K. Meek Accounting an International Perspective Irwin McGraw-Hill Edition New York, 2001, P39.

2 محمد شريف توفيق، رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية السعودية، العدد لمجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض، 1987، ص 175.

من المعاملات والأحداث الأخرى في القوائم المالية الحكومية، وفقا لذلك فالالتزام بمعايير محاسبية موثوق ومعترف بها يعتبر ضروريا للحصول على عرض عادل للقوائم المالي¹. في حين أن مجلس معايير المحاسبية في القطاع العام، يعرفها بأنها توضح متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والافصاح التي تتناول العمليات والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام².

وفي هذا الإطار، يمكن أن الاستنتاج بأن معايير المحاسبية الدولية تعتبر قواعد عملية مقبولة قويا عاما والتي تمثل إجماع خبراء وهيئات مهنية مختصة في المحاسبة، من أجل توحيد الممارسات المحاسبية على المستوى العالمي عن طريق تقديم إرشادات وتوجيه عمل للمحاسبين لتحقيق العرض العادل والإفصاح الكامل في القوائم المالية الحكومية، من أجل الرفع من مستوى جودة الإبلاغ المالي الحكومي عن نتائج نشاط وحدات القطاع العام³.

2- حتمية الاستجابة للمعايير الدولية المحاسبية

يتضمن الإطار المحاسبي الحالي للمحاسبة العمومية نقائصا عديدة لا تتماشى وشروط دخول الجزائر في اتفاقيات وعلاقات مع عدة دول ومنظمات دولية، فهي مجبرة على الاستجابة إلى المعايير الدولية في مجال المحاسبة العمومية، هاته المعايير من شأنها توحيد لغة التخاطب وبالتالي تسمح بإجراء مقارنات بين مختلف الدول وهو مالا يسمح به الإطار المحاسبي الحالي نظرا لصعوبة إدماج محاسبة الدولة ضمن المحاسبة الوطنية التي تعد أحد أهم وسائل المقارنة الدولية⁴.

1 International Federation of accountants study N°13 Governance in the Public sector A Governing Body Perspective, New York 2001, P 08.

2 الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة الأطلال أبو غزال، عمان، 2009، ص 14.

3 شلال زهير، مرجع سابق، ص 52.

4 عبد السميع روبنة، مرجع سابق، ص 06.

إن الاستجابة للمعايير الدولية المحاسبية في المحاسبة العمومية لم يعد خيار أمام الدول، الشيء الذي يسمح للحكومة وكذا ممثلي الشعب من القراءة الواضحة والشفافة لإيرادات ونفقات الدولة بعيدا عن فراعة التدخل في الشؤون الداخلية للبلاد.

ثانيا: متطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام:

- **إصلاح نظام المحاسبة العمومية:** نظرا لما يعاني منه نظام المحاسبي العمومي الجزائري من عدة أوجه القصور في مختلف جوانبه (عدم إعطاء نظرة شاملة حول ذمة الدولة، طريقة تقييم حسابات المدونة، عدم توفر قيود محاسبية لمتابعة استهلاك الاعتمادات المالية... الخ)، لذا يجب على الدولة (وزارة المالية) إيجاد نظام محاسبي جديد، خاصة بعد تجميد مشروع المخطط المحاسبي للدولة (PCE) وهذا من خلال إصدار مجموعة من القوانين تستند إليها الأجهزة الإدارية¹.

- **تغيير أساس القياس المحاسبي:** نظرا لاعتماد نظام المحاسبة العمومية الحالي على أساس النقدي، حيث أن هذا الأساس لا يساعد على تحقيق الإفصاح الكامل عن التزامات وحقوق الوحدات الحكومية هذا من جهة، لا يوفر بيانات حول تطور أو توزيع عناصر الذمة المالية للأجهزة الإدارية، بتقييم الأصول والاهتلاكات ومتابعة المخزونات من جهة أخرى، لذا يتوجب تعديل أساس القياس بالتحويل إلى الاستحقاق المحاسبي². وتجدر الإشارة إلى أن هذا الأساس يعطي السنة المالية شخصية معنوية لها ذمة مالية خاصة بها حيث يتم تحميلها بكل ما يخصها من إيرادات ومصاريف بغض النظر عن الموعد المتوقع للتحصيل أو الصرف، إضافة إلى تقييم الأصول العينية ومتابعة إهلاكها³.

1 خبيطي خضير، مونه يونس، آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية عدد 02 سنة 2016، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، ص 106.

2 شلال زهير، مرجع سابق، ص 31.

3 محمود عبد الله محمود وشاح، الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني (دراسة ميدانية)، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، سنة 2008، ص 53.

- **تخفيف مركزية السلطة:** شهدت الأجهزة الإدارية في العقود السابقة مركزية السلطة، حيث تتولى الحكومية جميع شؤون المستويات الإدارية الأخرى من تخطيط ورقابة، ونتج عن هذا الوضع تنميط نظم المعلومات المحاسبية في كل الأجهزة الإدارية دون منح أي من هذه الأجهزة سلطة تطوير هذه النظم، ونظرا لاختلاف الهدف بين كل وحدة حكومية وأخرى فإن تصميم البرامج والأنشطة ووحدات الأداء سيختلف في كل منها¹.
- **أهيل وتدريب العاملين في الأجهزة الإدارية:** يتوجب على الجهات المعنية (وزارة المالية) تأهيل أعوان المحاسبة العمومية، المحاسب العمومي، الأمر بالصرف، المراقب المالي، القاضي لدي مجلس المحاسبة، علميا وعمليات من أجل ضمان التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المتوافق مع المعايير، لذا يتوجب عقد دورات تدريبية بمشاركة الأكاديميين والمهنيين خاصة بتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وتطوير المناهج الدراسية في الجامعات والمعاهد لكي تتضمن المعايير المحاسبية الدولية².
- **الدعم والمساندة السياسية من متخذي القرارات:** إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر لا يتم إلا من خلال دعم ومساندة من قبل جميع الأطراف ذات العلاقة (السلطة التشريعية، السلطة التنفيذية) لأن تبني هذه المعايير ضمن نظام المحاسبة العمومية يلزم توفير اعتمادات مالية كبيرة وكفاءات عالية من نجاحه.
- **تبني تقنيات وتكنولوجيا حديثة لدى الأجهزة الإدارية:** من أجل تسهيل عملية التوفيق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يتوجب توفير تكنولوجيا كافية وفعالة، لإن استخدام النظم المحاسبية الإلكترونية يزيد من سرعة الإنجاز فيما يتعلق بالعمل المحاسبي ويتيح فرصة الحصول على معلومات محاسبية أكثر دقة مما يكون له أثر إيجابي على التقارير المالية³.

1 حسن زكي أحمد عثمان تطوير موازنة الوحدات الحكومية الفلسطينية بأسلوب موازنة البرامج والأداء (دراسة ميدانية)، مذكرة ماجستير، جامعة القاهرة، مصر، ص 56.

2 خبيطي خضير، مونه يونس، مرجع سابق، ص 107

3 إبراهيم محمد علي الجزراوي، عبد الهادي سلمان صالح، معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي العراقي، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 02، العدد 03، 2012، ص

خلاصة الباب الأول:

لقد تبين من خلال دراستنا لنظام المحاسبة العمومية ونظام تسير الأجهزة الإدارية من جهة، فإن النظام الأول يتوفر على إمكانيات تقنية محاسبية وتنظيمية، تجعله يساهم في توفير القسط الأكبر من متطلبات النظام الثاني، حيث ألقينا الضوء على مهام المحاسبة العمومية في إطار قانون المحاسبة العمومية، فالبداية كانت بالتعرف على الأجهزة الإدارية محل تسير المحاسبة العمومية، بالإضافة إلى قراءة عميقة ومتمعنة لنتائج تطبيق القواعد القانونية للمحاسبة العمومية ، حيث رأينا كيف هي صرامة الإجراءات المطبقة وكيفية اعتمادها على الشكلية والمطابقة وما يترتب عنه من عراقيل تنعكس على الأجهزة الإدارية المعنية والمتعاملين معها، ثم كان لابد من التنويه على مظاهر العلاقة بين أعوان المحاسبة العمومية بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، ودور الخزينة العمومية، وختاماً أبدينا الملاحظات التي رأينا أنه من شأنها تحسين نظام المحاسبة العمومية بالاتجاه إلى تحديث نظام المحاسبة العمومية ولا سيما المجال التقني المتعلق ببيان العمليات المالية والميزانية، لإعداد الحسابات المستقبلية عبر الاعتماد على المعايير المحاسبية والدولية، وتطبيق مبدأ الاستحقاق بدل الأنظمة الغير مجدية والربط بين الميزانية والنظام المحاسبي للدولة .

الباب الثاني

المحاسبة العمومية كأداة

مراقبة للأجهزة الإدارية

الباب الثاني

المحاسبة العمومية كأداة مراقبة للأجهزة الإدارية

تمهيد:

إن استخدام الأموال العمومية في الأغراض المخصصة لها لدى الأجهزة الإدارية ومؤسسات الدولة بمختلف أنواعها، أن تكون مرخصة من طرف السلطة التشريعية وتنفيذها لا يتم إلا مع التسيير الحسن وترشيد الاستعمال، حيث تلعب المحاسبة العمومية دورا كبيرا في كشف الاستغلال للهيئات والمؤسسات العمومية والتلاعب بالاعتمادات المالية في المسار الغير مخصص لها، لذا استوجب ضرورة وجود رقابة مواكبة لجميع مراحل صرف النفقات وتحصيل الإيرادات وتعمل هذه الأخيرة على التحقق من استخدام الأموال إلى جانب ردع كل من قام أو حاول التلاعب بالأموال العمومية، والرقابة المالية مقترنة بوجود المال العام ومستمرة ودائمة بدوام إنفاقه وتحصيله، ونظر لحساسية الأموال العمومية فإن جميع الأحكام القانونية والتنظيمية تجبر أعوان المحاسبة العمومية بالرقابة على تنفيذ العمليات من جهة من أجل الحفاظ على الأموال العمومية وحسن تسييرها ومن جهة أخرى من أجل حماية الأعوان أنفسهم الذين يمكن أن تترب عليهم مسؤوليات ضخمة وخطيرة إذا أهملوا هذه الرقابة فتسببوا في إهمال إيراد أو وقوع عجز في الميزانية، تتناول رقابة تنفيذ كلا من الإيرادات والنفقات، وقد تضم هنا الرقابة بما يسمى بالرقابة الداخلية حيث، يراقب الوزير المختص أو من يفوضه حق الإطلاع على جميع العمليات والخطوات المالية في وزارته وإقرار المصروفات في الحدود التي تقرها وزارة المالية، وتشمل أيضا رقابة خارجية تقوم بها وزارة المالية من خلال أجهزتها المالية المختلفة بما فيها جهاز التفتيش المالي، وتتضمن هذه الرقابة مراقبة عقد النفقات وتوفير الاعتمادات اللازمة لذلك ومراقبة الصرف، تتولى وزارة المالية الرقابة الإدارية على تنفيذ الميزانية، حيث يقوم الرؤساء من الحكومة بمراقبة رؤوسهم وكذلك مراقبة موظفي وزارة المالية عن طريق المراقبين الماليين ومديري الحسابات على عمليات المصروفات التي يأمر بدفعها

المختصون أو من ينوب، ولمعرفة دور المحاسبة العمومية في الرقابة على الأجهزة الإدارية قسمنا الباب إلى فصلين :

الرقابة الذاتية لهيئات المحاسبة العمومية (الفصل الثالث)

الرقابة المالية المستقلة على الأجهزة الإدارية (الفصل الرابع)

الفصل الثالث

الرقابة الذاتية لهيئات

المحاسبة العمومية

الفصل الثالث

الرقابة الذاتية لهيئات المحاسبة العمومية

إن الهدف الأساسي الذي تنشده الإدارة بصفة مستمرة هو تحقيق المصلحة العامة بوسائل مشروعة وبطرق علمية لتفادي التعقيد في الإجراءات والإسراف في الإنفاق، ومن أجل تحقيق ذلك فهي تقوم بمراقبة أعمالها ذاتيا بصفة دائمة ومستمرة بغية تحسين أدائها من جهة وتنفيذ برامجها المسطرة من جهة أخرى، تتميز هذه الرقابة في بعض الأحيان بالنسبة للمحاسبة العمومية بأنها آلية وأحيانا أخرى تكون فجائية إذا استدعت الظروف التي تتم فيها العملية الإدارية ذلك، غير أن للرقابة شقان الأول خاص بتنظيم الأجهزة الإدارية محل الرقابة سواء كانت مركزية أو غير مركزية، بحيث تشملها إجراءات الرقابة من حيث تنظيمها ومدى تجسيد التنظيم الهيكلي الخاص بها على أرض الواقع، والاطلاع على مدى فعالية هذا التنظيم أو عدم ملاءمته لدور ونشاطات الإدارة من جهة أو عدم تطبيقه نظرا لصعوبات بشرية ومادية، بالإضافة إلى مدى استجابة هذا التنظيم للأهداف المسطرة للإدارة والنتائج المرجوة منه، والشق الثاني المتمثل في تحديد الأعمال محل الرقابة فهي متعددة ومتشعبة ومن غير الممكن التعرض إلى كل أنواع الأعمال الإدارية، وبذلك اقتصرَت الدراسة على الشكل الأساسي الذي تتجسد به الأعمال الإدارية، وهي القرارات الإدارية هذه القرارات التي تتخذ أشكال وأنماط، وتتعدد مواضعها نشاط الإدارة، وعليه إن سهر الإدارة الدائم على قيامها بمهامها على أحسن وجه، يستدعي منها الوقوف دائما على كيفية أدائها لأعمالها، ومن أجل تجسيد ذلك فإنها تلجأ إلى رقابة نفسها بأجهزتها الخاصة وبالوسائل التابعة لها الخاصة، ولتتناول هذا النوع من الرقابة الذاتية سلطنا الضوء على نوعين من الرقابة وهي :

المراقب المالي كجهة رقابة قبلية (المبحث الأول)

المفتشية العامة للمالية العامة كجهة رقابة بعدية (المبحث الثاني)

المبحث الأول

المراقب المالي كجهة رقابة قبلية

يطلق على الرقابة القبلية البعض الرقابة الوقائية أو المانعة، فإنها تتمثل في إجراء عمليات المراجعة والرقابة قبل الصرف¹، وهي تهدف لعدم السماح بصرف أي مبلغ وفقا لهذه الارتباطات إلا إذا كان مطابقا للقواعد المالية ومطابقا للاعتمادات الواردة في الميزانية²، حيث تمارس الرقابة المسبقة من طرف أعوان معينين من طرف وزير المالية³، وهم المراقبون الماليون الذين يمارسون الرقابة عن طريق منح التأشيرة للأمر بالصرف الملتزم بالنفقة بعد التأكد من شرعية هذه النفقة بمطابقتها للقوانين والتنظيمات المعمول بها ونجد العديد من القرارات الخاضعة لهذه التأشيرة وهو الجداول الاسمية التي تعد عند قفل السنة المالية، والجداول الأصلية الأولية التي تعد في بداية السنة، والجداول الأصلية المعدلة والتي تطرح أثناء قفل السنة المالية، القرارات المتعلقة بتسديد مصاريف التكاليف الملحقة والنفقات التي تصرفها الهيئات الإدارية مباشرة والثابتة بموجب فواتير نهائية، القرارات المتعلقة بالحياة المهنية للموظفين كقرارات تعيينهم، تثبيتهم، دفع رواتبهم ، ماعدا ما يرتبط بالترقية في الدرجات، وعليه سنقسم المبحث إلى المركز القانوني للمراقب المالي (المطلب الأول) والمراقب المالي في مجال الرقابة ومستقبلها (المطلب الثاني) .

المطلب الأول: المركز القانوني للمراقب المالي

تدخل رقابة المراقب المالي في الإطار العام لسياسة عدم التركيز الإداري التي تحتم على الدولة جعل الاعتمادات المالية اللازمة لتحقيق العمليات الاستثمارية على المستوى المحلي (الولايات والبلديات) تحت تصرف الأمرين بالصرف على المستوى

1 عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار الجامعية الجديدة، 2006، ص 309.

2 مجدي محمود شهاب، أصول الاقتصاد العام المالية العامة، لدار الجامعية الجديدة، 2004، ص 100.

3 نصت المادة 60 من قانون 90-21 " يعين الأعوان المكلفون بممارسة وظيفة مراقبة النفقات المستعملة من قبل وزير المكلف بالمالية ".

المحلي، من أجل تحقيق هذه الاستثمارات والمشاريع التنموية من جهة ونظرا لإفلات هذه الاعتمادات المالية من مراقبتها من طرف المراقب المالي المركزي من جهة، فإن وجود مراقبين ماليين على المستوى المحلي أصبح ضرورة لا بد منها ونتيجة منطقية لسياسة عدم التركيز، ولذلك حرصا من الدولة لمراقبة شرعية النفقات الملتزم بها والصادرة من طرف الآمرين بالرصف على المستوى المحلي.

وعليه يمارس الوزير المكلف بالمالية صلاحيات هامة وواسعة ومن بين صلاحياته الهامة الرقابة المالية العامة¹، باعتباره الوزير المكلف بالإشراف على إعداد الميزانية يملك أكثر معلومات حول ظروف تنفيذها، وفي هذا الإطار يندرج تعيين أعوان الرقابة والإشراف عليهم ومن بينهم المراقب المالي، حيث يتحدد المركز القانوني للمراقب المالي عبر التعيين الرسمي له والذي يستند إلى الوزير المكلف بالمالية، طريقة التعيين تجعله خاضعا للوزير المكلف بالمالية، تكمن المراقب المالي من مباشرة مهامه التي يترتب عليها مسؤولية²، وعليه سنقسم المطلب إلى التعيين والمسؤولية (الفرع الأول) والصلاحيات والمهام (الفرع الثاني).

الفرع الأول: التعيين والمسؤولية

يعتبر تعيين المراقب المالي من الصلاحيات التي يمارسها الوزير المكلف بالمالية، وتشكل طريقة التعيين نقطة هامة تساهم في استقلالية المراقب المالي، حيث التعيين صلاحية كلاسيكية لوزير المالية ويشكل نظام المسؤولية التي يخضع لها المراقب المالي

1 تكرر ذلك عبر المرسوم رقم 69-28 المؤرخ في 21 فبراير سنة 1969، يتضمن تعديل توزيع اختصاصات وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط فيما يتعلق بالمراقبة المالية، وكذلك المرسوم 82-237 المؤرخ في 17 يوليو سنة 1982 المؤرخ في 23 يونيو سنة 1990 يحدد صلاحيات وزير الاقتصاد، وأخير المرسوم 95-54 المؤرخ في 15 فبراير سنة 1995 يحدد صلاحيات وزير المالية.

2 يزيد محمد أمين، الرقابة السابقة على النفقات الملتزم بها في الجزائر (المراقب المالي نموذجاً)، دار بلقيس، دار البيضاء، الجزائر، ص 10.

مناسبة أدائه لمهامه عنصرًا هامًا، يجسد الحدود التي يجب أن يلتزم بها أثناء تأدية مهامه متمتعًا بصلاحيات متعددة وهامة، ما يثير التساؤل حول المسؤولية الملقاة على عاتقه.

أولاً: صلاحيات وزير المالية في تعيين المراقب المالي

من بين مهام الوزير المكلف بالمالية، الرقابة على المالية العامة¹، باعتباره المشرف على إعداد الميزانية حيث يتمتع بصلاحيات واسعة لتنفيذها ومراقبتها كذلك، وفي إطار الرقابة السابقة على النفقات التي يلتزم بها، يعين المراقب المالي، حيث تنص على ذلك المادة 60 من قانون 90-21 المتضمن قانون المحاسبة العمومية التي تنص على أنه " يعين المكلفون بممارسة وظيفة مراقبة النفقات المستعملة من قبل الوزير المكلف بالمالية "

إنه وبالرجوع إلى الفترة الاستعمارية، فإن وزير المالية كان دائماً يعين المراقب المالي، لكن بالاشتراك مع الوزير المكلف بالشؤون الداخلية على اعتبار خضوع النظام القائم للحاكم العام في الجزائر للوصاية المشتركة لوزاري المالية والداخلية²، وتعزز ذلك بصدور المرسوم 50-1413 المؤرخ في 13 نوفمبر 1950 والمتضمن تنظيم الإدارة العمومية المتعلقة بالنظام المالي للجزائر، والذي تنص المادة 166 فقرة السادسة منه على أن المراقب المالي يعين بواسطة مرسوم مشترك ما بين وزيري المالية ووزير الداخلية، لكنه يخضع إلى وزارة المالية وبالتحديد مديرية الميزانية فيما يخص تسيير حياته المهنية الخاصة³.

1 نصت المادة 14 من المرسوم 95-54 المؤرخ في 15 فبراير سنة 1995 الذي يحدد صلاحيات وزير المالية، على أنه " يتولى وزير المالية رقابة الدولة لاستعمال الاعتمادات المالية المسجلة في ميزانيات الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية الإدارية والهيئات العمومية المماثلة ... "

2 وهما الوزارتين السياديتين المشرفتين على كل من التنظيم الإداري بالنسبة لوزارة الداخلية والنظام المالي بالنسبة لوزارة المالية.

3 Thesauras, Le contrôle financier en Algérie, Thèse de doctorat en droit, Faculté de droit et des sciences économique, Université d'Alger, non publiée, 1968, P63

ويكرس المشرع نفس طريقة التعيين بالنسبة لكافة أعضاء مكتب المراقب المالي بنفس الإجراء حسب نص المواد 16، 17، 18 من المرسوم 11-381 المتعلق بمصالح المراقبة المالية ، وإذا كان للوزير المكلف بالمالية سلطة تقديرية في التعيين فإن هذه السلطة ليست على إطلاقها بل مقيدة بمجموعة من الشروط الموضوعية والتي يجب توافرها في الشخص المرشح لتولي مهام الرقابة السابقة، على اعتبار أن الخبرة والكفاءة المهنية والتخصص والمهارة عناصر أساسية وضرورية للمشرفين على رقابة تنفيذ النفقات العمومية¹، هذه الشروط تسمو على المعيار السياسي، حيث يقتصر التوظيف في منصب المراقب المالي على الموظفين الذين سبق لهم العمل بإدارة الميزانية دون سواها كشرط أساسي بالنسبة للمترشحين لتولي منصب المراقب المالي .

وعلى التفصيل تورد المادة من المرسوم 11-381 المؤرخ في نوفمبر 2011 والمتعلق بمصالح المراقبة المالية أصنافا من المترشحين الذين تتوافر فيهم القابلية للتعين ويحوزون على الشروط المنصوص عليها في نص المادة 11، ويمكن تقسيمهم إلى مجموعتين تضم الأولى فئة الاسلاك الخاصة بالميزانية وتضم الثانية فئة الأسلاك المشتركة بإدارة الميزانية.

ثانيا: تحديد المسؤولية المراقب المالي

بمقابل الصلاحيات التي يتمتع بها المراقب المالي والتي سنتناولها في الفرع الثاني من نفس المطلب، فإنه يخضع كذلك إلى المحاسبة عبر تحمله المسؤولية عن التجاوزات التي يرتكبها بمناسبة تأدية مهامه، جاءت المادة 31 من المرسوم 92-414 كالتالي² " المراقب المالي مسؤول عن سير مجموع المصالح الموضوعة تحت سلطته وعن

1 براهم بن داود، الرقابة المالية على النفقات العامة بين الشريعة الإسلامية والتشريع الجزائري، مذكرة ماجستير، دفعة 2002-2003، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، ص 11.

2 أنظر المرسوم التنفيذي 92-414 مؤرخ في 14 نوفمبر سنة 1992 يتعلق بالرقابة المسبقة على النفقات التي يلتزم بها.

التأشيرات التي يسلمها"، ونلاحظ أنه لم يتم تحديد هذه المسؤولية، ما نوعها؟ ما حجم العقوبات التي يمكن أن تسلط على المراقب وما مداها؟

مع التعديل الذي أدرج عبر المرسوم التنفيذي 09-374¹، تم تكييف نوع المسؤولية على أنها مسؤولية شخصية، كما أضاف التعديل مذكرات الرفض التي يبلغها المراقب المالي ضمن مجال مسؤوليته لتتسجم بذلك المادة 31 مع ما جاء به الأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة، وبالتحديد المادة 88 منه والتي تنص على أنه تعتبر أخطاء في التسيير: "...ف 07/ الرفض غير المؤسس للتأشيرات أو العراقيل الصريحة من طرف هيئات الرقابة القبلية أو التأشيرات الممنوحة خارج الشروط القانونية".

فالمطلوب من المراقب المالي الحرص على شرعية النفقة دون إفراط أو تشدد فإذا أشر بالموافقة على نفقة غير صحيحة يكون قد عرض الأموال العمومية للضياع، وإذا رفض التأشير أو عرقل مسار نفقة صحيحة يكون قد أضر بالمصلحة العامة²، ومن أجل ذلك أسس المشرع لمسؤوليته الشخصية في كلتا الحالتين، وفي حال ارتكب هذه المخالفة يعاقب مجلس المحاسبة بغرامة يمكن أن تساوي المرتب السنوي الذي يتقاضاه³.

كما تدخل ضمن نطاق مسؤولية المراقب المالي كذلك مسك محاسبة الالتزامات التي تنص عليها المادة 23 و27 من المرسوم 92-414 المتعلقة بالرقابة السابقة على النفقات التي يلتزم بها، حيث تشير الفقرة الثامنة من المادة 88 من الأمر المتعلق بمجلس المحاسبة والتي تنص على أنه يعتبر من بين الأخطاء في التسيير: "عدم احترام الأحكام

1 أنظر المرسوم التنفيذي 09-374 المؤرخ في 16 نوفمبر 2009، المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها.

2 بلس شاوش بشير، المالية العامة المبادئ العامة وتطبيقاتها في القانون الجزائري، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، وهران، 2009، ص 262.

3 أنظر المادة 89 من الأمر 95-20 المؤرخ في 17 يوليو 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة.

القانونية أو التنظيمية المتعلقة بمسك المحاسبة وسجلات الجرد، والاحتفاظ بالوثائق والمستندات الثبوتية".

كما أن المراقب المالي ملزم بعدم إفشاء السر المهني، بمناسبة دراسة للملفات المعروضة أمامه للتأشير أو الدراسة، بدوره المراقب المالي المساعد مسؤول في حدود الاختصاصات التي يقوم المراقب المالي بتفويضها له¹، ويخضع لسلطة هذا الأخير، ويساهم في مساعدة المراقب المالي تطبيق التشريع والتنظيم المتعلقين بالنفقات العمومية، وفي هذا الصدد يمارس المراقب المالي المساعد ثلاثة مهام أساسية وهي²:

- مساعدة المراقب المالي في ممارسة المهام المنصوص عليها في حدود المهام المسندة إليه.

- إعداد تقرير للمراقب تقرير للمراقب المالي عن نشاطاته وظروف ممارسة الصلاحيات المسندة إليه.

- إنابة المراقب المالي في حالة غيابه أو حصول مانع له، حسب الشروط والكيفيات التي تحدد بموجب قرار من الوزير المكلف بالميزانية³.

وتبقى مسؤوليته عن الأعمال التي يقوم بها والتأثيرات التي يسلمها واردة في حالة تعسف في استعمال سلته أو ارتكب أخطاء في التسيير.

كل هذه الضوابط جاءت في إطار ترسيخ نوع من الصرامة على الأداء الرقابي، لكن حرصا على فعالية الرقابة، يجب السماح للمراقب المالي والمراقب المالي المساعد بالقيام بالأعمال الموكلة إليهما بكل استقلالية، في هذا الإطار وضعت بعض التقنيات

1 أنظر المادة 32 من المرسوم التنفيذي 92-414 المتعلق بالرقابة السابقة على النفقات التي يلتزم بها، المعدل والمتمم.

2 أنظر المادة 13 من المرسوم التنفيذي رقم 11-381 المؤرخ في 21 نوفمبر سنة 2011، يتعلق بمصالح المراقبة المالية.

3 راجع المطبوعة الصادرة عن وزارة المالية (المديرية العامة للميزانية) وجيز مراقبة النفقات الإلزامية، ديسمبر 2007.

التي ترفع عنهما المسؤولية الملقاة على عاتقهما، في حال إذا ما رفض المراقب المالي التأشير على التزام معين رفضاً نهائياً نظراً لأنه مشوب بموانع الشرعية، وقام الأمر بالصرف باستعمال وسيلة التفاوضي، في هذه الحالة فإن المسؤولية تسقط عن المراقب المالي ومساعدته بنص المادة 33 من المرسوم 92-414 المتعلق بالرقابة السابقة على النفقات التي يلتزم بها ، على أن يرسل الملف موضوع التفاوضي مرفقاً بتقرير مفصل إلى وزير الوزير المكلف بالمالية¹.

كما فصلت المادة 33 مكرر من نفس المرسوم²، في طبيعة مسؤولية المراقب المالي التي لا تتأسس إلا على رقابة الشرعية دون أن تتجاوزها إلى رقابة الملائمة، لكنه ملزم بإرسال تقرير إلى الوزير المكلف بالمالية بمناسبة معاينته لتجاوزات أيا كان تكييفها القانوني.

أما بالنسبة لحماية المراقب المالي من كل ما يمكنه أن يشوب أعمال الرقابة التي يقومون بها أو يؤثر عليها، فالفقرة الثانية من المادة 34 تنص على الحماية المقررة للمراقب المالي والمراقب المالي المساعد وجاءت صياغتها كالآتي: "... وتوفر لهم الحماية أثناء ممارسة مهامهم من كل ضغط أو تدخل من شأنهما أن يضرا بأداء مهمتهم".

ونلاحظ أن المشرع خصص فقرة ضمن مادة واحدة مخصصة لموضوع حماية المراقب المالي، جاءت مقتضبة وعامة ولم تحتوي حتى على إحالة للتنظيم من أجل التفصيل فيها، وفي حين جاء تفصيل مهامه والأعمال المتعلقة بها في ستة فصول منها

1 يزيد محمد أمين، مرجع سابق، ص 23.

2 أنظر المادة 32 المرسوم التنفيذي 92-414 المتعلق بالرقابة السابقة على النفقات التي يلتزم بها، المعدل والمتمم

فصل مخصص لمسؤولية المراقب المالي ما يدل على ضعف واضح من جانبها للغاية يسمح له بأداء مهامه بأكثر استقلالية¹.

الفرع الثاني: صلاحيات ومهام المراقب المالي

المراقب المالي هو شخص تابع لوزارة المالية، ويتم تعيينه بمقتضى قرار وزاري يمضيه الوزير المكلف بالميزانية، ويكون مقره الوزارة المعين بها أو على مستوى الولاية ويعمل بمساعدة مساعدين له يعينون بموجب قرار وزاري، ورقابة المراقب المالي هي رقابة شرعية النفقة، ثم إن الحديث عن المجالات التي يختص المراقب المالي لتذكرنا باختصاصات المحتسب في النظام الإسلامي الذي كان لها مجال واسع فيه الرقابة إلا أنه ذا دور بارز في رقابة الأموال العامة والأسواق وغيرها.

بالرجوع إلى النصوص القانونية التي تؤطر مهام المراقب المالي نلاحظ أنه يضطلع بالعديد من الصلاحيات، صلاحيات واسعة ومتكررة، ولممارسة صلاحياته الرقابية يستعمل المراقب المالي يستعمل المراقب المالي التأشير على أعمال الأمرين بالصرف والتي تشمل مختلف المشاريع ذات الأثر المالي².

أولاً: صلاحيات واسعة ومتكررة

حيث يلعب دوراً هاماً ليس فقط بمناسبة رقابة النشاط الإداري ذي الطابع المالي، بل كذلك في تقديم النصائح والإرشادات الهامة للمسيرين والأمرين بالصرف، على هذا

1 نصت المادة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 11-381 مؤرخ في 25 ذي الحجة عام 1432 الموافق 21 نوفمبر سنة 2011 يتعلق بمصالح المراقبة المالية، على ما يلي: "يهدف هذا المرسوم إلى تحديد صلاحيات مصلحة المراقبة المالية وتنظيمها وسيرها"

2 بناء على المادة 67 من المرسوم رقم 90/334 المؤرخ في 27 أكتوبر 1990، المتضمن القانون الأساسي الخاص للعمال المنتمين إلى الأسلاك الخاصة للإدارة المكلفة بالمالية فالمراقب المالي يمارس وظائف أساسية:

- وظيفة محاسب.
- وظيفة مستشار للأمر بالصرف.
- وظيفة إعلام وزير المالية.
- وظيفة المراقبة القبلية (المسبقة).

الأساس يمكن تصنيف هذه الصلاحيات إلى طائفتين، الأولى طائفة الصلاحيات ذات الطابع التقني الرقابي، وهي الصلاحيات التي تمس جانب تقنيا يتعلق بالرقابة المحضة على النفقات لاتي يلتزم بها، كما يمارس المراقب المالي بعض المهام يمكن تكييفها على أنها تساعد في اتخاذ القرار بالنسبة للأمر بالصرف، والثانية طائفة المهام المساعدة في اتخاذ القرار¹.

1- طائفة الصلاحيات ذات الطابع التقني الرقابي:

إن الوسيلة المخولة للمراقب المالي في ممارسة رقابته هي التأشيرة التي يمنحها بالصرف الملتزم بالنفقة بعدها أن يتأكد من مطابقتها للقوانين والتنظيمات المعمول بها، حيث تعتبر الصلاحيات الأساسية للمراقب المالي²، فهي في صميم الرقابة السابقة التي يضطلع بها، ويمكن تقسيمها إلى عنصرين:

أ- العناصر التي يراقبها المراقب المالي:

فحص الالتزامات ومطابقتها مع القوانين والتشريعات السارية المفعول، يتطلب معرفة واسعة واضطلاعاً عميقاً على كافة النظام القانوني الذي يسيّر مختلف المجالات الخاضعة للرقابة والتعديلات والتحيينات التي تطرأ عليها دورياً وهو ما يتطلب مستوى تأطير عال.

يتم فحص عناصر دقيقة تتمحور حول شرعية النفقات المالية والإدارية، وتشمل مجالات مختلفة خاضعة للرقابة التي يمارسها المراقب المالي تحددها المادة 09 من المرسوم 92-414 المعدل والمتمم في العناصر الآتية:

1 الآمرون بالصرف يتصرفون في مجال الملائمة، أما المراقبون الماليون فهم يتصرفون في إطار المشروعية. أنظر المطبوعة الصادرة عن وزارة المالية (المديرية العامة للميزانية) وجيز مراقبة النفقات الإلزامية، ديسمبر 2007.
2 شلالي رضا، تنفيذ النفقات العامة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 1، كلية الحقوق، بن عكنون، الجزائر 2001-2002، ص 32.

- صفة الأمر بالصرف: أو المفوض عنه ويعرفه القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية بأنه الشخص المؤهل لتنفيذ عملية الإثبات، التصفية والالتزام بالنفقات المؤهل له تسييرها، لهذا ألزم المراقب المالي بإرسال قرار تعيين وإمضائه إلى المحاسب العمومي، على أساس التأكد من هوية الأمر بالصرف وتفايدي المشاكل المرتبطة بالأمر بالصرف الفعلي¹.

- مطابقة الالتزام بالنفقة مع القوانين وكذلك التنظيمات المعمول بها فهناك إجراءات وشكليات مطلوبة قانونا يجب توافرها والتقيدها بها، وهو عمل يتطلب ثقافة قانونية واسعة وخبرة للفهم والتأويل الصحيح للنصوص القانونية، بالإضافة إلى التأكد من أن هذه النصوص القانونية لم تكن محل إلغاء أو تعديل.

- توفر الاعتمادات أو المناصب المالية فالاعتماد المالي هو الترخيص القانوني الذي يسمح للسلطة المكلفة بتنفيذ النفقات العامة القيام بالعملية، وبالتالي فهذا يجب على الأمر بالصرف في إطار قيامه بالالتزام بالنفقة أن يتند إلى اعتمادات مالية مفتوحة في إطار الميزانية المصادق عليها².

- التخصيص القانوني للنفقة المقصود بهذا العنصر هو مراقبة المراقب المالي لتقيد الأمر بالصرف بوجهة الإنفاق أي اعتماد مالي مفتوح هو لتغطية نفقة معينة فلا يجب هنا أن يغطي الاعتماد نفقة غير التي هو مخصص لها.

- مطابقة مبلغ الالتزام للعناصر المبينة في الوثيقة المرفقة والتأكد من عدم وجود تناقض بين المبلغ الملتزم به والسعر الوحدوي للسلع مثلا.

1 فضلا عن إيداع الإمضاء فإن المستخلفين (الإضافيين) ومفوضي الأمرين بالصرف هم معتمدون لدى المراقبين الماليين وذلك بمستخرج من مستند تفويض الإمضاء للثانويين فإن الاعتماد الإضافي أو المفوض ينتهي وفي نفس الوقت يقطع وظيفة الأمر بالصرف أو الذي أصدر التفويض (راجع وجيز مراقبة النفقات الإلزامية، وزارة المالية، الميزانية العامة للدولة، ديسمبر 2007، ص 116)

2 شلالي رضا، نفس المرجع، ص 33.

- وجود التأشيرات أو الآراء المسبقة التي سلمتها السلطة الإدارية المؤهلة لهذا الغرض وهذا في حالة نص التنظيم على الزامية وجود تأشيرة وهذا ما يخص خاصة النفقات المتعلقة بالصفقات العمومية التي يشترط فيها قبل الالتزام وجود تأشيرة لجنة الصفقات العمومية¹.

فالمراقب المالي يسهر على احترام هذه العناصر السابق ذكرها والتأكد من وجودها وفي حالة توافرها يؤشر على استمارة الالتزام بالنفقة².

ب- الالتزامات الاحتياطية استثناء على طريقة الرقابة العادية وطريقة لتسهيل التسيير³:

تنص الفقرة الأولى من المادة 03 من المرسوم التنفيذي 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها على أنه " يمكن أن تحدد كفاءات ملائمة للرقابة، مثل إجراء الالتزامات الاحتياطية، بالنسبة لبعض القطاعات أو بعض أنواع النفقات، بقرار من الوزير المكلف بالميزانية...".

الالتزامات الاحتياطية تعتبر استثناء عن المسار التقليدي الذي يمارسه المراقب المالي من أجل رقابة الالتزامات ، وهو إجراء يمارسه المراقب المالي من أجل رقابة الالتزامات ، وهو إجراء الغرض منه تبسيط القواعد الخاصة برقابة النفقات، وبالتالي تسهيل تنفيذ بعض النفقات⁴، نظرا لأنها ليست نفقات ضخمة وبالتالي يقوم المراقب المالي بالتأشير على هذه الالتزامات بصفة إجمالية وبدون وثائق ثبوتية وبدون تبرير، تعرفه

1 فيما يتعلق بالصفقات العمومية يلعب المراقب المالي دور مزدوج فهو في آن واحد يراقب النفقات الملتزم بها ويقوم بالتأشير عليها، وفي نفس الوقت هو عضو في لجنة الصفقات العمومية التي تؤشر على قبول الصفقة ومثالها لجنة الصفقات الولائية.

2 Paysant (A) op –cit, p210.

3 أنظر في هذا الإطار القرار المؤرخ في 05 ماي سنة 2011، الذي يحدد إجراء الالتزامات الاحتياطية

4 انظر المنشور المؤرخ في 09 فبراير 1967 يتعلق بالمحاسبة الخاصة بالمصروفات الملتزم بها وبتطبيق الاجراء الخاص بالالتزامات الاحتياطية في مجموع المصروفات العمومية ذات الأهمية الضئيلة.

المادة 03 من القرار السالف الذكر¹، كما يلي: "الالتزام الاحتياطي هو إجراء يسمح للأمر بالصرف بالالتزام بالنفقة دون تبرير سابق" يخضع الالتزام الاحتياطي للتأشيرة المسبقة للمراقب المالي دون ضرورة تقديم وثائق ثبوتية .

يتم الالتزام الاحتياطي عن طريق أقساط ثلاثية (ثلاثة أشهر) أو سداسية (06 أشهر) يقابل مبلغ القسط حسب الحالة الربع (1/4) من الاعتمادات الممنوحة سنوياً من الفصل أو المادة المعنية وغير أنه يمكن الوزير المكلف بالميزانية أن يمنح بصفة استثنائية التزاماً احتياطياً تكميلياً في حدود 30 % من مبلغ القسط المالي إذا استهلك مبلغ الالتزام الاحتياطي قبل انتهاء الفترة المعنية علاوة عن ذلك يمكن أن يتم الالتزام الاحتياطي التكميلي بالنسبة لبعض أنواع النفقات بأكثر من 30 % المحددة في الفقرة السابقة في حدود الاعتمادات الممنوحة بعد موافقة مسبقة للوزير المكلف بالميزانية ، غير أنه لا يمكن الاستفادة من القسط المالي من الاعتمادات إلا بعد تقديم تبرير عن استهلاك القسط السابق² .

وتتم تسوية النفقات التي تمت في إطار الالتزام الاحتياطي في نهاية كل فترة حيث يقدم الأمر بالصرف بطاقة تسوية بغرض تأشيرها من طرف المراقب المالي وتكون مرفوعة بنسخ من الوثائق الثبوتية تتكون أساساً من وثيقة حالة الدفعات التي تمت في إطار الفترة المعنية والمصادق عليها قانوناً من طرف المحاسب العمومي.

يجب تقديم بطاقة التسوية والوثائق الثبوتية لتأشيرة المراقب المالي في إطار الفترة الأخيرة خلال العشرين (20) يوماً التي تلي تاريخ اختتام الأمر بالصرف والدفع، ولا يمكن تجاوز هذه المدة إلا بموافقة الوزير المكلف بالمالية، أما إذا كانت النفقات التي التزم بها

1 أنظر القرار المؤرخ في 05 ماي سنة 2011 المحدد لإجراء الالتزامات الاحتياطية.

2 تجسيدا لضمان توظيف قانوني لاعتمادات الميزانية فإن مراقبة النفقات الإلزامية تتطلب منع كل التزام بنفقة لا تطابق القوانين والنظم المعمول بها، أو الغير مبررة، لهذا فالمراقب المالي يكلف بالسهر على مشروعية عمليات الالتزام (التزام بتصرف أو منع إجراء) وهذا دون المساس بتقدير ملائمة الأمر بالصرف التي هي اختصاصاته.

غير قانونية، تكون محل رفض نهائي ويسجل هذا الرفض ويقوم المراقب المالي بإرسال تقرير مفصل حول الالتزام المشوب بمخالفات إلى الوزير المكلف بالمالية¹.

ج- مسك المحاسبة العمومية:

يلعب هنا المراقب المالي دور محاسب بحيث يقوم بمسك محاسبة الالتزامات²، للهيئات المكلفة بمراقبتها وهي منصوص عليها في المادة 23 من المرسوم 92-414، وهذه المحاسبة من شأنها تسهيل عملية الرقابة للجهات المكلفة بها من خلال مقارنة مع المحاسبات الأخرى ومنه فهي تعمل على شفافية التسيير المالي.

وهو ما يسمح له بالتدقيق في حساب الاعتمادات لكل التزام خاص بنفقة معينة، ومقارنة الاعتمادات الممنوحة مع ما تم صرفه فعلياً، وتبقى هذا المسك المزدوج للمحاسبة العمومية ما بين المراقب المالي والمصلحة المعنية بالإنفاق يسمح بإضفاء أكثر فعالية بالرقابة التي يمارسها المراقب المالي.

مسك المحاسبة يسمح بتسيير الجيد وإطلاع الوزير المكلف بالمالية في أي وقت على المعطيات المتعلقة بالاعتمادات والتعداد الميزاني³، مما يمكنه من حسن تسيير الأموال العامة وسهولة الرقابة المتعلقة بها، ويلاحظ في هذا الصدد رغبة المشرع في جعل مسك محاسبة الالتزامات والتعداد الميزاني ذات طابع تنظيمي⁴، رغم أن المادة 28 و29 من المرسوم 92-414 قد فصلت فيما يخص مسك محاسبة الالتزام بالنفقات التي يمسكها المراقب المالي حيث تذكر المادة 28 تفاصيل فيما يخص مسك الالتزام بنفقات التسيير ، والمادة 29 تفصل مسك الالتزام فيما يخص نفقات التجهيز والاستثمار .

1 يزيد محمد أمين، مرجع سابق، ص 29.

2 Loic (p) , op.cit. , P 286

3 Lequeret (P), op.cit, P 85.

4 تنص الفقرة 04 من المادة 27 من المرسوم 92-414 المعدل والمتمم على أنه " ... تحدد إجراءات وكيفية ومحتوى محاسبة الالتزام بالنفقات بقرار من الوزير المكلف بالميزانية ".

إن مشروع القرار الذي يحدد إجراءات وكفيات ومحتوى محاسبة الالتزام بالنفقات في الواقع تبقى فائدته العملية باستدراك مالم يذكره المرسوم 92-414 المعدل والمتمم ونعني هنا مسك محاسبة الالتزامات بعنوان الحسابات الخاصة للخرينة، كما حدد كفيات مسك هذه المحاسبة حيث تمسك وفقا لمدونة الميزانية سارية المفعول بواسطة تطبيقات الإعلام الآلي التي تضعها مديرية الميزانية أو على بطاقات محاسبية تحدد هذه الأخيرة ، أما بخصوص الرقابة البعدية للمراقب المالي المحددة بموجب المادة 02 مكرر والمادة 03 من المرسوم رقم 92-414 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، فإن هذه الحالات إلى منشور يصدر لاحقا .

الاعتماد على تطبيقات الإعلام الآلي سيسهل من مسك المحاسبة العمومية وهو إضافة تسمح باختصار الوقت والاطلاع بسرعة على كافة المعطيات والتحيين السريع للمستجدات التي تطرأ على الاعتمادات أو التعداد الميزاني، لكن المرع لم يلزم المراقب المالي والإدارة المراقبة على مسك المحاسبة إجباريا بواسطة الإعلام الآلي، بل ترك المجال مفتوحا لذلك، رغم أن الاعتماد على هذه التطبيقات الحديثة يساهم في التقليل من حجم الوثائق الورقية بصفة كلية وبالتالي تفادي الثقل أثناء الرقابة والتكرار المستمر لها¹.

2- طائفة الصلاحيات المساعدة في اتخاذ القرار:

يقدم المراقب المالي من خلال الأعمال التي يضطلع بها بمهام تدرج تحت نطاق المساعدة في اتخاذ القرار حيث تسهل على الأمر بالصرف وكل مسؤول معني القيام بالعمل في المجال المالي واتخاذ القرارات المناسبة حيال ذلك، حيث يلعب المراقب المالي دور مستشار²، وذلك بتقديم النصائح في المجال المالي من أجل ترشيد النفقات وإجراءات

1 Micel Prat, la modernisation des méthodes de contrôle, RFFP n87, septembre 2004, p219.

2 لم تذكر النصوص على أن المراقب المالي مستشار فلم يخصص فصل أو باب للمهام الاستشارية، لكن هناك مواد متناثرة هنا وهناك توضح مهام استشارية مهمة للغاية يقوم بها المراقب المالي، وهي على سبيل المثال المشاركة في

صرف النفقات¹، وهو ما نص عليه قانون المحاسبة العمومية ، والمرسوم التنفيذي 92-414 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها العدل والمتمم، كما نصت المادة 10 فقرة 12 من مرسوم تنفيذي 11-381 المتعلق بمصالح المراقبة المالية على: " تقديم نصائح للآمرين بالرصف على المستوى المالي قصد ضمان نجاعة النفقات العمومية وفعاليتها".

بما أن المراقب المالي خاضع بصفة مباشرة إلى وزير المالية الذي يعينه فإن هذا الأخير يعهد إليه بمهام يمثلها فيها شخصيا وهي²:

- التمثيل لدى مختلف اللجان المتخصصة بالصفقات العمومية، مجالس توجيه إدارية وتلك الخاصة بالمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والمؤسسات الأخرى.
- يعلم وزير المالية بآرائه حول مشاريع القوانين كالمراسيم والمناشير وكل القرارات التي لها صفة مالية، لاسيما لما يتعلق الأمر باقتراحات الميزانية للدوائر الوزارية التي يراقبها.
- يعد سنويا تقريرا شاملا عن أعمال مصلحة الرقابة ثم يوجهها إلى الوزير المكلف بالمالية، يعلمه فيها بمقدار المبالغ التي تم استهلاكها ومقارنتها مع ما تبقى كأرصدة ضمن الاعتمادات الممنوحة، ويبقى رأيه غير ملزم مجرد بيان توضيحي للاطلاع³.

المطلب الثاني: عمليات المراقب المالي وتقييمها

تعد عمليات المراقب المالي أحد عناصر التوجيه في العمل الإداري إذا ما استعمل في إطار السليم للرقابة من أخطاء التنفيذ لذلك أطلق عليه اسم الرقابة الوقائية، لا يعمل

=دراسة وتحليل النصوص التشريعية وتنظيمية المبادر بها من طرف المديرية العامة للميزانية، والتي لها أثر على ميزانية الدولة أو على ميزانية الجماعة المحلية والهيئات العمومية.

1 نص المادة 58 الفقرة 04 من قانون 90-21: " تقديم نصائح للآمر بالرصف في المجال المالي"

2 Jean – Claude Wathelet, budget comptabilité et contrôle externe des collectivités territoriales, l'Harmattan, P198.

3 يزيد محمد أمين، مرجع سابق، ص 34.

على تلافي وقوع الأخطاء والانحرافات ويستهدف هذا النوع من الرقابة التحقق من مشروعية التصرف المالي قبل تنفيذه، إذ تتم عمليات المراجعة والرقابة قبل الصرف فلا يجوز لأي وحدة تنفيذية الارتباط بالتزام ودفع أي مبلغ قبل الحصول على موافقة، إذ هو الجهة الرقابية على القرارات المتعلقة بالتصرف في الأموال العمومية ومن طبيعي أن تتم الرقابة المسبقة على جانب النفقات فقط، أما في الجانب الإيرادات فإن تتم الموافقة المسبقة على الإيرادات وتوزيعها على البنود المصروفات فضلا عن فحص المستندات والتأكد من صحتها وتتخذ الرقابة السابقة على الصرف إشكالا متعددة فقد يصرح للبنك المركزي لان يضع المبلغ التي وافقت عليها السلطة التشريعية تحت تصرف الأمرين بالصرف، وقد تتضمن الحصول تقدا على إقرار من الجهة المختصة سلامة كل عملية على حده من الجهة القانونية والتنشيت من صحتها من جميع الوجود مثلا وجود اعتماد هذا النفقة أو إن إجراءات الارتباط بالالتزام قد تمت وفقا للقوانين واللوائح وإن مستندان الصرف مطابقة للنظم المالية المعمول¹.

الفرع الأول: العمليات التي تستوجب رقابة المراقب المالي

المراقب المالي هو موظف يعينه وزير المالية من بين الموظفين العاملين بالمديرية العامة للميزانية (B.G.D) ويكون ضمن ما يلي²: مفتش مركزي للميزانية أو موظف من نفس الدرجة، مفتش رئيسي للميزانية أو موظف حامل لدرجة بنفس المستوى ويملك خمس سنوات عمل في مصالح وزارة المالية المكلفة بالميزانية).

1 العمليات المحاسبية في مادة النفقات، الهدف منها هو إخراج المبالغ المستحقة للدولة على دائنيها، من الصندوق العمومي، وفي مادة الإيرادات يكون الغرض منها إدخال إلى الصندوق العمومي المبالغ المستحقة للدولة بواسطة دائنيها.

لمزيد من التفاصيل راجع، وجيز مراقبة النفقات الإلزامية، وزارة المالية، المديرية العامة للميزانية، ديسمبر 2007، ص285.

2 Ministère de finance : Le guide de contrôleurs financiers 2007. p23.

من مهامه نجد: (السهر على تنفيذ النفقات بالنظر إلى التشريع المعمول به، التحقق مسبقا من توفر الاعتمادات، إثبات صحة النفقات بوضع التأشيرة على الوثائق الخاصة بها، أو تعديل رفض التأشيرة إذا تطلب الأمر ذلك حتى يضمن احترام الآجال المحددة عن طريق التنظيم والتي تراعي طبيعة الوثيقة، تقديم تقارير شهرية تثبت صحة تنفيذ النفقات مقارنة بالوضعية العامة للاعتمادات المفتوحة والنفقات الموظفة، يرسل المراقب المالي في نهاية كل سنة إلى الوزير المكلف بالميزانية على سبيل الإعلام تقريراً يستعرض فيه الشروط والصعوبات التي واجهته إن وجدت في مجال تطبيق التنظيم)، حيث ان الرقابة المسبقة للنفقات تمارس من طرف المراقبين الماليين بمساعدة مراقبين ماليين، ويعمل الوزير المكلف بالميزانية على تعيين المراقبين الماليين، والمراقبين الماليين المساعدين¹.

وعليه يمارس المراقب المالي رقابته بصفة عامة على كل من الميزانية العامة للدولة، باعتبارها الوعاء الأساسي لتنفيذ والتخطيط لأهم النفقات (أولاً)، كما تخضع للرقابة كذلك كل من ميزانية الولايات وميزانية المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري (ثانياً)، وتخضع الحسابات الخاصة للخزينة بدورها إلى رقابة المراقب المالي (ثالثاً).

أولاً: الميزانية العامة للدولة

تعتبر السلطة التنفيذية السلطة المختصة على غرار أغلب دول العام بتحضير الميزانية العامة للدولة لما تستدعيه من توافر معطيات دقيقة حول الوضعية الاقتصادية والمالية، والاجتماعية والسياسية للدولة، والتي تتمكن منها السلطة التنفيذية بحكم صلاحياتها في هذا الإطار².

1 المرسوم التنفيذي رقم 414/92 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، المادة 04.

2 بلس شاوش بشير، المالية العامة، المبادئ العامة وتطبيقاتها في القانون الجزائري، ص 63.

يقصد بمرحلة الإعداد هو تحضير الميزانية عن طريق وضع تقدير النفقات وما يلزمها من إيرادات تحدد بالتقدير، ولما كان أساس هذه المرحلة هو التقدير فيجب الالتزام بالدقة إلى أقصى حد حتى لا تفاجأ الدولة أثناء التنفيذ بغير ما توقعته فينتج عن ذلك أثار سيئة كان يمكن تجنبها في مرحلة الإعداد.¹

وتعتبر السلطة التنفيذية هي المسؤولة على هذه المرحلة لأنها هب التي تتولى إدارة المؤسسات التابعة للدولة فهي الأقدر على تحديد متطلبات هذه الإيرادات من الإنفاق كما أن الحكومة هي الأقدر على الإلمام التام بالقدرة المالية القومية في الدولة بحكم درايتها بطبيعة الاقتصاد القومي والتطورات التي تلحق به ولذلك فإن المعلومات و البيانات التي تملكها تمكنها من تحديد الاقتصاد التي تتخذ أساسا للموارد العامة كذلك ولما كانت الميزانية تمثل ممر ناجح وسياسة للحكم والإدارة فإن السلطة التنفيذية تستطيع تقدير الحاجات و الأولويات ومن ثم تحديد نطاق الإشباع العام واتجاهاته في المجتمع دون أن تخضع لتيارات الأهواء والمصالح.²

لقد جرى العمل على أن وزير المالية باعتباره ممثلا للسلطة التنفيذية، يقوم بمطالبة كافة الوزارات والمصالح بإرسال تقديراتهم لإيراداتها ونفقاتها عن السنة المالية المقبلة في موعد يحدده لكي يتسنى له الوقت اللازم لإعداد مشروع ميزانية الدولة في الوقت المناسب، وبمعنى آخر أن هذه المرحلة تبدأ عادة من الوحدات الحكومية الصغيرة،³ إلى أن تنتهي بالوزارات، التي ترفعها إلى وزارة المالية، حيث تقوم الأخيرة بدراسة الميزانية المرفوعة إليها للتأكد من صحة التقديرات وكذلك صحة الأسس التي بنيت عليها هذه التقديرات.

1 حسين مصطفى، المالية العامة، الطبعة الخامسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص82.

2 محمد جمال ذنبيات، المالية العامة والتشريع المالي، الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2003، ص287.

3 عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص434.

بناء على ذلك تقوم كل دائرة وزارية بإعداد احتياجاتها المالية في شكل مشروع لميزانية وزاريته مراعيًا في ذلك توجيهات الحكومة وأهداف المخطط الوطني للتنمية، وبالتحديد لمذكرة توجيهه يرسلها الوزير الأول تبين الخطوط الأساسية لتحضير الميزانية¹، يمر إعداد الميزانية العامة للدولة بمراحل هامة حيث ترسل كل وزارة احتياجاتها واقتراحاتها لسنة المقبلة فيما يخص ميزانية قطاعها، وفقا لمذكرة توجيهه يرأسها الوزير الأول تبين الخطوط الأساسية لتحضير ميزانيتها ليتبلور عن مجموعة من الاجتماعات التي يتولى وزير المالية صياغتها في شكل مشروع لقانون المالية.

ثانيا: الميزانية اللامركزية

تتمتع الولاية كجماعة محلية باستقلالية مالية تعمل بموجبها على إعداد ميزانيتها الخاصة واليت يحددها قانون الولاية وسائلها المادية والمهام المكلفة بإنجازها، حيث تحضر ميزانية الولاية عبر إدارة الميزانية، يتم تحضير مشروع الميزانية قبل 31 أكتوبر بالنسبة للولاية وخلال شهر جوان بالنسبة للميزانية الإضافية².

بعد دراسة مشروع الميزانية من طرف المجلس الشعبي الولائي يعرض للتصويت قبل 31 أكتوبر بالنسبة للميزانية الأولية وقبل 15 دوان من سنة التطبيق بالنسبة للميزانية الإضافية وتختلف الميزانية الولائية عن الميزانية العامة للدولة في انها تعد ويصوت عليها على أساس التوازن، حيث تنص المادة 158 " تشمل ميزانية الولاية على قسمين متوازنين في الإيرادات والنفقات وهما: (قسم التسيير، قسم التجهيز والاستثمار، ينقسم كل قسم إيرادات ونفقات متوازنة وجوبا) يقتطع من إيرادات التسيير مبلغ يخصص لتغطية نفقات قسم التجهيز والاستثمار وفقا للشروط التي يحددها التنظيم" وعليه فإن تنفيذ الميزانية

1 جمال لعمارة، منهجية الميزانية العامة للدولة في الجزائر، مرجع سابق، ص 59.

2 تنص المادة 157 من قانون رقم 12-07 مؤرخ في 28 ربيع الأول عام 1433 الموافق 21 فبراير سنة 2012 يتعلق بالولاية على أن " ميزانية الولاية هي جدول تقديرات الإيرادات والنفقات السنوية الخاصة بالولاية، وكما هي عقد ترخيص وإدارة يسمح بسير مصالح الولاية وتنفيذ برنامجها للتجهيز والاستثمار"

الولائية خلال السنة المالية التي تبدأ من 01 جانفي إلى 31 ديسمبر من نفس السنة ، لكن يرخص استمرارها من أجل استيفاء تنفيذها إلى 15 مارس من السنة الموالية لعملية التصفية وصرف النفقات و31 مارس من السنة الموالية بالنسبة لعملية التصفية وتحصيل الإيرادات ودفع النفقات¹ .

ثالثا: الحسابات الخاصة بالخرينة

وهي نفقات ذات طبيعة مؤقتة وبالتالي ونظرا لطبيعتها فهي لا تقيد ضمن الميزانية العامة للدولة²، فهي نفقات مؤقتة لا تلبث أن تخرج من الخزينة وكذلك بالنسبة للإيرادات التي تحمل نفس الطابع المؤقت على هذا الأساس تفتح حسابات خارج الميزانية العامة، هذه العمليات تسمى الحسابات الخاصة للخرينة، وجاءت نتيجة التطور الذي عرفته المالية العمومية والذي أثر بشكل مباشر على مهام الدولة التي لم تعد تقتصر على الوظائف السيادية بل أصبحت تتدخل في العديد من الميادين الاقتصادية والاجتماعية، حيث انتقلت من دورها كدولة حارسة إلى دولة متدخلة³، وبالتالي أثر ذلك على الإطار الذي تنفذ فيه النفقات العامة للدولة، فظهرت الحسابات الخاصة للخرينة التي أصبح ينفذ في إطارها نفقات هامة للدولة⁴.

غداة الاستقلال لم تطبق الرقابة المالية على الحسابات الخاصة بالخرينة، ورغم أن المرسوم 50-1413 المتضمن النظام المالي للجزائر ينص على إخضاعها للرقابة عبر المادة 172 منه، لكن في الواقع فإن الخزينة ترفض بشدة إخضاعها للرقابة، وترى أن الحسابات الخاصة للخرينة تدخل ضمن صلاحياتها⁵، يحدد القانون رقم 84-17 عبر

1 نصت المادة 161 من قانون الولاية "يصوت المجلس الشعبي الولائي على مشروع ميزانية الولاية بالتوازن وجوبا".

2 يلس شاوش، مرجع سابق، ص 107.

3 يزيد محمد أمين، مرجع سابق، ص 91.

4 أمزال فاتح، نظام حسابات التخصيص الخاص في الجزائر، دار بلقيس، الجزائر، 2010، ص 05.

5 R.Thesauros, le contrôle Financier en Algérie, op cit P152.

المادة 48 أصنافاً للحسابات الخاصة للخرينة وهي 06 أصناف، تفتح بموجب قانون المالية حيث تنص المادة على أنه: "لا يجوز فتح الحسابات الخاصة للخرينة إلا بموجب قانون المالية ولا تشمل هذي الحسابات سوى الأصناف التالية (الحسابات التجارية، حسابات التخصيص الخاصة، حسابات التسبيقات، حسابات القروض، حسابات التسوية مع الحكومات الأجنبية، حسابات المساهمة والسندات)، هذه الأخيرة يمكن أن تفتح بواسطة تعليمة من وزير المكلف بالمالية، وتبين بدقة كيفيات فتح هذه الحسابات وسيرها عن طريق التنظيم.

تحدث الحسابات الخاصة للخرينة بواسطة قانون المالية حيث يورد نوع الحساب المنشئ والذي لا يجب أن يخرج عن الطوائف الستة (06) التي توردها المادة 48 من القانون 17-84 المتعلق بقوانين المالية، إن العمليات التي تنظم ضمن الحسابات الخاصة للخرينة هي عبارة عن عمليات مؤقتة، كما أنها تضم أرصدة تنقل حساباتها من سنة إلى أخرى خلافا للميزانية العامة للدولة، رغم طابعها الاستثنائي فإن العمليات على الحسابات الخاصة للخرينة ترخص وتنفذ وتراقب بنفس الاشكال التي تمارس على الميزانية العامة للدولة¹.

الفرع الثاني: مميزات رقابة المراقب المالي

تسمى رقابة المراقب المالي، بالرقابة السابقة وتتمثل في تمتعه بسلطة الموافقة ومنح الترخيص لجهات إدارية للقيام بأعمال معينة، من خلال القيام بعملية الفحص والمراجعة لمختلف الوثائق والمستندات للعمليات المالية من أجل التحقق من مدى صحتها وسلامة إجراءاتها ومطابقتها للقوانين والتعليمات المالية، قصد منع الأخطاء قبل وقوعها،

1 يزيد محمد أمين، مرجع سابق، ص 93.

وما يجب عمله في الحاضر لمنع حدوث الانحرافات مستقبلاً¹، لذلك سميت بالرقابة المانعة أو الأمامية، فالرقابة بهذا المعنى تحمل معنى الوصاية من قبل الدولة لبسط نفوذها وفرض حدود وقيود معينة التي من شأنها أن تضمن حسن توزيع الموارد الاقتصادية وترشيد الانفاق وتحقيق الأهداف السياسية ، بذلك تعد العين البصيرة التي تنبه إلى مواقع الخلل وطرق الانحراف وتتخذ عدة أشكال منها²، إن رقابة المراقب المالي تهدف إلى الحيلولة دون التجاوزات المالية بكل أنواعها وإلى مدى تطابق العمليات الواردة على النفقات مع القوانين والتنظيمات الساري العمل بها، ولأجل هذا اعتبرت الرقابة رقابة وقائية تمكن من استكشاف قبل أو فور وقوعه والسعي مباشرة إلى تصحيحه أو تداركه كما تعمل هذه الرقابة على لفت انتباه الأمر بالصرف في حال خطئه عن حسن أو سوء نية أوفي حال تغير التخصيص القانوني للنفقات

وهذه المراقبة تقتصر على الجانب الشكلي للنفقة دون أن تتعداه إلى رقابة الملائمة التي تفحص العمليات منذ بدئها إلى حين انتهائها، كما يعتبر حق التغاضي الممنوح للأمر بالصرف من بين الحدود التي تحد من فعالية الرقابة، ولهذا النوع من الرقابة إيجابيات وسلبيات نذكر منها .

أولاً: مزايا الرقابة السابقة

تتمتع الرقابة السابقة بالعديد من المزايا يمكن ذكر البعض منها:

- تعتبر رقابة وقائية ومانعة لأنها تهدف إلى الكشف عن الأخطاء والمخالفات المالية قبل وقوعها.

1 سعيد محمد المصري، التنظيم والإدارة، مدخل معاصر لعمليات التخطيط والتنظيم والقيادة والرقابة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص، 213.

2 عبد الأمير شمس الدين، الرقابة المالية على تنفيذ النفقات العمومية في لبنان، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، 1988، ص 48.

- تؤدي إلى تطبيق وتقوية سلطة القانون، من خلال منع التصرفات الغير مشروعة، والتجاوزات المالية التي تقوم بها السلطة التنفيذية¹.
- تساعد على التنفيذ السليم للسياسات المالية والاقتصادية والاجتماعية للدولة، إلى جانب كونها ذات بعد اقتصادي، حيث توفر الاطمئنان لأجهزة الرقابة الخارجية أثناء المراجعة والتحقق من مدى كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية والضبط الداخلي داخل المؤسسة الإدارية محل المراقبة.
- كما تهدف إلى التقليل من حجم المسؤولية الملقاة على عاتق رجال الإدارة القائمين بالتنفيذ لكونها تعتمد على قرار هيئة الرقابة قبل إجراء أي تصرف في المستقبل².

ثانيا: عيوب الرقابة السابقة

- على الرغم من المزايا التي تتمتع بها، إلا أنها لم تخل من الانتقادات نظرا لكثرة عيوبها نذكر منها:
- تؤدي إلى تعزيز مركز وزارة المالية،³ على حساب باقي الدوائر الوزارية حيث تراقب تصرفاتها وتعديل وتلغي كل الإجراءات والتصرفات الإدارية الغير مشروعة.
- تؤدي إلى التأخير في تنفيذ العمل الإداري وعرقلة وتعطيل السير الحسن لمختلف المصالح الإدارية، وذلك بسبب عدم مرونة القائمين بها وتعقيد إجراءاتها.
- إن الرقابة السابقة تعمل على تقييد وتعطيل الرقابة اللاحقة بالنتائج التي توصلت إليها.

1 تعد هذه الرقابة بمثابة الرقابة الذاتية إذ أن الإدارة تراقب نفسها بنفسها فتقوم بتصحيح ما تكتشفه من أخطاء في تصرفات والمغزى الرئيسي من هذه الرقابة هو المحافظة على المصالح العامة بأن تؤدي الهيئات أدوارها المكلفة بها وأن تصرف الاعتمادات المخصصة لها وفق ما حددته القوانين والتشريعات المعمول بها.

2 زيوش رحمة، مرجع سابق، ص 218.

3 نجد الوزير في التشريع الجزائري هو الأمر بالصرف على مستوى وزارته هذا على عموم الوزراء بخلاف وزير المالية الذي له اختصاصات رقابية هامة نص عليها المرسوم التنفيذي رقم 95-54 المؤرخ في 15/02/1995 والذي يحدد صلاحيات وزير المالية.

- تؤدي إلى سوء الاستعمال والاستغلال وعدم الترشيد في الإنفاق، وذلك نظرا لكونها في أغلب الأحيان رقابة شكلية حيث تنصب على التحقق من توفر الوثائق والمستندات المطلوبة واستيفائها للشروط القانونية، والتوقيع عليها من قبل الأمر بالصرف، وبذلك لا يكون لها أهداف اقتصادية، كالقيام بعملية الصرف قصد اقتناء سلع معينة في نهاية السنة المالية، دون أن تستدعي الحاجة لذلك، وإنما لسبب واحد وهو خوف المسؤول من عدم حصوله على اعتمادات مالية في السنة المقبلة¹.

على الرغم من ذلك يمكن القول أن العيب لا يكمن في جوهر الرقابة وإنما في الأسلوب المعتمد عليه لممارستها، فهي لا تعرقل النشاط الإداري، ولا تتنافى مع استقلال الإدارة في حالة ما إذا تم تحديد مهامها بشكل واضح ودقيق وروعي في تنفيذها عدم التأخير، لذلك تنص القوانين على ضرورة إعطاء الرأي في مهلة محددة وفقا لنوع العمل، وبانقضاء المدة تصبح القرارات نافذة، وفي حالة الاعتراض يجب على السلطة المراقبة تبرير ذلك، وما على الإدارة إلا عرض الخلاف على الجهة العليا للفصل وذلك².

ومن خلال ما سبق يمكن القول أن وزارة المالية تتولى رقابة تنفيذ الميزانية بأسلوبين (في مقر الجهة التي تتولى تنفيذ الميزانية عن طريق تعيين مندوبين لها في جميع الوزارات والمصالح والوحدات الحكومية ، وفي مقر وزارة المالية عن طريق مديرية متابعة الميزانية) حيث يتمثل الأسلوب الأول في قيام وزارة المالية بتعيين مراقبين ماليين ، وتمارس الرقابة داخل الجهاز التنفيذي المكلف باستعمال الأموال العمومية أي داخل

1 انظر التقرير الذي أعده مجلس المحاسبة سنة 1995 والمتعلق بالعمليات الرقابية حول مختلف الجهات الإدارية.

2 انظر المادة 09 من الرسوم التنفيذية رقم 09-374 المؤرخ في 16/11/2009 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 92-414 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها.

يشترط على المراقب المالي فحص الملف المقدم إليه في أجل لا يمكن أن يتجاوز عشرين يوما ابتداء من تاريخ إيداعه، إذا تعلق الأمر بملف صعب ومتشعب، ومدة 10 أيام لغيره من الملفات، تجدر الإشارة أن المرسوم التنفيذي 374/09 حددت عشرة أيام لدراسة الملفات سواء تعلق الأمر بنفقات المستخدمين أو بنفقات التسيير.

الإدارة نفسها وهي تخص أساسا مراقبة النفقات المستعملة¹، حيث تنص المادة 58 من قانون المحاسبة العمومية " تستهدف ممارسة وظيفة النفقات المستعملة ما يلي :

- السهر على صحة توظيف النفقات بالنظر إلى التشريع المعمول به.
- إثبات صحة النفقات بوضع تأشيرة على الوثائق الخاصة بالنفقات أو تعليق رفض التأشيرة عند الاقتضاء، وذلك ضمن الآجال المحددة عن طريق التنظيم والتي تراعي طبيعة الوثيقة².

- تقديم نصائح للأمر بالصرف في المجال المالي.
- إعلام الوزير المكلف بالمالية شهريا، بصحة توظيف النفقات وبالوضعية العامة للاعتمادات المفتوحة والنفقات الموظفة.

المبحث الثاني

مفتشيتي للمالية والمحاسبة كجهة رقابة بعيدية

أجهزة الرقابة المالية والمحاسبية انتشرت على نطاق واسع في العصر الحديث حتى أصبحت موجودة في كل دول العالم تقريبا، حيث تعد الأجهزة الأساسية المنوط بها مهمة الرقابة على أموال الدولة ومكافحة الفساد المالي الموجود بها³، حيث يأتي إحداث المفتشية العامة للمالية على مستوى الهيكل التنظيمي لوزارة المالية ضمن الإطار العام الذي تنتهجه مختلف الدوائر الوزارية في الجزائر⁴، إن الاهتمام بصحة وصراحة تسيير الأموال العمومية ضمان عدم ضياعها قد أدى بالدولة إلى تأسيس وظيفة التفقيش، وباعتبار الوزارة المالية المكلفة بمسك مالية الدولة، خاصة من خلال مسك جميع الإيرادات والتكفل بمنح الاعتمادات لكافة الوزارات قد أدى بها إلى تأسيس هيئة رقابية

1 دنيدي يحي، مرجع سابق، ص 126.

2 قانون رقم 90-21 مؤرخ في 15/08/1990 يتعلق بالمحاسبة العمومية.

3 ابراهيم جيل، مرجع سابق، ص 11.

4 حمزة خصري، آلية حماية المال العام في إطار

تابعة لها تتولى مراقبة التسيير المالي والمحاسبي لمصالح الدولة وهذا وفق الإجراءات والتنظيمات المعمول بها¹، تسمى المفتشية العامة للمالية (المطلب الأول) ومفتشية مصالح المحاسبة (المطلب الثاني).

المطلب الأول: المفتشية العامة للمالية

الطابع العمومي لرأسمال الأجهزة الإدارية يعد من أهم الأسباب التي دفعت بالمشروع الجزائري لإعادة رقابة المفتشية العامة للمالية عليها، فبعد سلسلة الفضائح المالية وقضايا الفساد التي شهدتها الساحة الوطنية خاصة على مستوى المؤسسة العمومية، وجد المشروع نفسه أمام ضرورة تدارك الوضع واتخاذ كافة التدابير اللازمة للمحافظة على الأموال العمومية من كل أشكال الاختلاس والتبديد والتفويت²، خاصة أمام ضعف وقصور أشكال الرقابة سواء تلك الممارسة من طرف أجهزة إدارية وتسيير المؤسسة العمومية أو الممارسة من طرف محافظي الحسابات، وهو الأمر الذي استلزم ضرورة بذل هيئة رقابية متخصصة تعمل على الحفاظ على الأموال العمومية وتمنع أي شكل من أشكال التجاوزات التي من شأنها المساس بهذه الأموال وعليه يستم تناول رقابة مفتشية العامة للمالية (الفرع الأول) و مهام المفتشية العامة للمالية (الفرع الثاني).

الفرع الأول: رقابة مفتشية العامة للمالية

إن الاهتمام بصحة وصرامة تسيير الأموال العمومية وضمان عدم ضياعها قد أدى بالدولة إلى تأسيس وظيفة الرقابة، وباعتبار وزارة المالية مكلفة بمسك مالية الدولة،

1 هشام سلوقي، رقابة المفتشية العامة للمالية على المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، مذكرة تدخل ضمن

مقتضيات نيل اجازة المدرسة الوطنية للإدارة، 2005-2006 ص 34

2 تصريح السيد وزير العلاقات مع البرلمان نيابة عن السيد وزير الصناعة وترقية الاستثمار أثناء جلسة التصويت على مشروع القانون المتضمن الموافقة على الأمر 08-01، الجريدة الرسمية للمناقشات، الفترة التشريعية السادسة، الدورة العادية الثانية، الجلسة العلنية المنعقدة يوم 07 أبريل 2008، السنة الأولى رقم 59، الصادرة في 14 أبريل 2008، ص 52.

خاصة من خلال مسك جميع الإيرادات والتكفل بمنح الاعتمادات لكافة الوزارات قد أدى بها إلى تأسيس هيئة رقابية تابعة لها تتولى مراقبة التسيير المالي والمحاسبي لمصالح الدولة وهذا وفق الإجراءات والتنظيمات المعمول بها أنشئت المفتشية العامة للمالية سنة 1980 بموجب المرسوم رقم 53-80 المؤرخ في أول مارس 1980 والذي كان المحدد لتنظيمها وسيرها وصلاحياتها قبل صدور مراسيم وقوانين أخرى.

إن رقابة المفتشية العامة للمالية تأسست لأول مرة في الجزائر بنص المادة 177 من المرسوم المؤرخ في 13 نوفمبر 1950، والذي أعاد تنظيمها بالرسوم رقم 28/69¹، حيث تعتبر المفتشية العامة للمالية من بين الهياكل الإدارية المركزية لوزارة المالية التي تسهر على المحافظة على الأموال العمومية، ولقد تم إحداثها بمقتضى المرسوم رقم 53/80²، وتعد مؤسسة رقابية أساسية وهامة للدولة، توضع مباشرة تحت سلطة وزير المالية، ويمتد اختصاصها لمراقبة التسيير المالي³، والمحاسبي لمختلف مصالح الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات ذات الطابع الصناعي والتجاري، إلى جانب صناديق الضمان الاجتماعي، وذلك من خلال أجهزتها المختلفة وتلعب المفتشية العامة للمالية دورا فعالا من خلال العمليات التفتيشية والرقابية للوقوف على طرق إدارة واستغلال الأموال العامة إلى جانب مصالح المحاسبة⁴.

أولا: صلاحيات المفتشية العامة للمالية:

للمفتشية العامة للمالية صلاحيات جد واسعة، فإضافة إلى مراقبة التسيير المالي والمحاسبي لمختلف الهيئات العمومية (الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية)، فإن اختصاصها الرقابية تشمل المؤسسات العمومية ذات الطابع الاجتماعي والثقافي المستفيد

1 المرسوم رقم 28-69 المؤرخ في جانفي 1969.

2 المرسوم التنفيذي رقم 53-80 مؤرخ في 01 مارس 1980 يتضمن إحداث مفتشية عامة للمالية.

3 المرسوم التنفيذي رقم 08-272 المؤرخ في 06 سبتمبر 2008 يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية.

4 زيوش رحمة، مرجع سابق، ص 244.

من إعانات الدولة أو الهيئات العمومية الأخرى، وكذا أي شخص معنوي ستفيد من المساعدات المالية للدولة والجماعات الإقليمية أو أي هيئة عمومية أخرى¹.

كما يمكن تكليفها بإنجاز أي دراسة أو خيرة ذات الصبغة الاقتصادية أو المالية أو التقنية، ومن جهة أخرى فإن المفتشية العامة للمالية تقوم دوريا برقابة واسعة وتفتيش لمصالح الإدارات والهيئات الخاضعة لسلطة لوزير المكلف بالمالية أو الموضوعة تحت وصايتها، وكذا فحص نشاط وتقويم فعالية مصالح الرقابة التابعة له، فضلا عن ذلك، فإنها تقوم بإجراءات التحقيقات التي يكلفها بها وزير المالية.

تمارس المفتشية العامة للمالية رقابتها على كل شخص معنوي يستفيد من المساعدة المالية من الدولة أو الجماعات المحلية أو هيئة عمومية بصفة تساهمية أو في شكل إعانة أو قرض أو تسبيق أو ضمان²، كما تتولى المفتشية العامة للمالية القيام بالعديد من المهام والتدخلات في إطار الاختصاصات العامة ومنها القيام بما يلي³:

- تقييم أداءات أنظمة الميزانية.
- التقييم الاقتصادي والمالي لنشاط شامل أو قطاعي أو فرعي أو لكيان اقتصادي.
- التدقيق أو انجاز الدراسات أو التحقيقات أو الخبرات ذات الطابع الاقتصادي والمالي والمحاسبي.
- تقييم شروط تسيير واستغلال المصالح العمومية من طرف المؤسسات الامتيازية مهما كان نظامها.

كما يمكن أن تقوم المفتشية العامة للمالية، بتقييم شروط تنفيذ السياسات العمومية والنتائج المترتبة عنها، وفي إطار ذلك تتولى ما يلي:

1 محمد مسعي، مرجع سابق، ص 143.

2 المادة 3 الفقرة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272 .

3 المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272.

- القيام بالدراسات والتحليل المالية والاقتصادية من أجل تقدير فاعلية وفعالية إدارة وتسيير الموارد المالية والوسائل العمومية الأخرى.
- إجراء دراسات مقارنة وتطويرية لمجموعة من القطاعات أو ما بين القطاعات.
- تقييم تطبيق الأحكام التشريعية والتنظيمية، والمتعلقة بالتنظيم الهيكلي، من ناحية تناسقها وتكيفها مع الأهداف المحددة.
- تحديد مستوى الانجازات مقارنة مع الأهداف المحددة، والتعرف على نقائص التسيير وعوائقه وتحليل أسباب ذلك.
- لقد خول القانون للمفتشية العامة للمالية صلاحيات واسعة قصد التحقق من كيفية إدارة واستغلال الأموال العمومية¹، وبالتالي تشمل الاختصاصات التالية:
- القيام بعملية فحص ومراجعة وتدقيق البيانات المالية لمختلف العمليات التي قامت بها الإدارة.
- التحقق من مدى تطبيق واحترام القواعد القانونية والتنظيمية المعمول بها خاصة القانون المتعلق بالمحاسبة العمومية.
- التحقق من أساليب استعمال واستغلال الموارد العامة ومدى توفر الشروط الموضوعية
- التحقق من أن تنفيذ الميزانية قد تم في ظل احترام القانون بوجه عام وفي إطار الترخيص الممنوح.
- فحص السجلات المحاسبية قصد اكتشاف الأخطاء والمخالفات المالية.
- التأكد من عدم تجاوز الاعتمادات المالية، أو تغيير تخصيصها.

1 المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272.

تمارس المهمة الرقابية تطبيقاً للمادة 05 من المرسوم السالف الذكر ويحق لهيئات وبعثات التفتيش طلب كل وثيقة أو مستند تراه ضروري لإجراء التحقيق والتأكد من صحة وسلامة البيانات المالية¹.

تنتهي التحريات بإعداد تقرير شامل لكل الملاحظات وأوجه النقص والإهمال، ثم يرسل على السلطات الوصية، وعلى المؤسسة محل المراقبة.

وفي حالة عدم تمكن المفتش من القيام بمهامه سواء نتيجة الأخطاء الجسيمة، أو عدم وجود ومسك محاسبة إدارية، يحرر محضراً بذلك ويرسله إلى السلطة الوصية، كما تلتزم المفتشية بإعداد تقرير سنوي يتعلق بنشاطها وكل المعايينات التي قامت بها، مع ردود المسؤولين، والاقتراحات المقدمة التي من شأنها تحسين طريقة العمل، ويرسل التقرير إلى وزير المالية خلال الثلاثي من السنة الموالية للسنة التي أعد بخصوصها تطبيقاً لنص المادة 26 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272 كما يمكن للفرق التفتيشية تقديم الاقتراحات والتوصيات الضرورية قصد تحسين طرق التسيير، كما تتدخل مصالح المحاسبة للممارسة عملية المراقبة .

ثانياً: كيفية رقابة المفتشية العامة للمالية

يتركز عمل المفتشية العامة للمالية² حول تنفيذ برنامجها الرقابي المحدد من طرف الوزير المكلف بالمالية، والذي يتم تسطيره وفقاً لأهداف معينة، وحسب طلبا المراقبة التي يعبر عنها أعضاء الحكومة أو الهيئات والمؤسسات المخولة بذلك، وتجرى مراقبة بناء على الوثائق أو في عين المكان، بصورة فجائية أو بعد إخطار مسبق.

1 المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 91-502 المؤرخ في 21/12/1991 المتضمن القانون الأساسي الخاص بموظفي المفتشية العامة.

2 من الجهات الرقابية المتخصصة في جمهورية مصر العربية، الجهاز المركزي للمحاسبات، الذي يعد هيئة مستقلة تتبع رئيس الجمهورية وتساعد مجلس الشعب في أداء مهامه الرقابية على الميزانية العامة للدولة.

وتتمحور هذه الرقابة حول شروط تطبيق التشريع المالي والمحاسبي، أو الأحكام التشريعية و التنظيمية التي يكون لها أثر مالي مباشر، وحول التسيير المالي في المصالح والهيئات المعنية، وصحة المحاسبة وسلامتها وانتظامها، وشروط استعمال وتسيير الاعتمادات والوسائل، وسير الرقابة الداخلية لتلك المصالح والهيئات، وتجدر الملاحظة أنه فيما يتعلق بالمحاسبين العموميين، فإن المفتشية العامة للمالية¹ لها الحق في فحص كل العمليات التي يقومون بها، ما عدا تلك المتعلقة بحساباتهم المصرح بمراجعتها نهائياً طبقاً للأحكام التشريعية والتنظيمية السارية المفعول، حيث يحرر المفتشون في نهاية رقابتهم، تقريراً يتضمن ملاحظاتهم وتقييماتهم حول فعالية وكفاية تسيير المصلحة أو الهيئة المراقبة، أو الخاضعة للتقويم الاقتصادي والمالي، وكذا اقتراح التدابير التي من شأنها تحسين ذلك التسيير ونتائجه، كما يمكن أن يتضمن التقرير أي اقتراح يسمح بتدارك النقائص الملاحظة على الأحكام التشريعية والتنظيمية المطبقة على الهيئات والمصالح المعنية .

وتعد المفتشية العامة للمالية تقريراً سنوياً يرفع إلى الوزير المكلف بالمالية ويتضمن حصيلة نشاطاتها، ومخلص ملاحظاتها، والاقتراحات ذات الطابع العام التي تهدف خاصة إلى تكييف أو تعديل التشريع والتنظيم المطبقين في مجال تدخلها، أما فيما يتعلق بمعالجة نتائج الرقابة، فإن ذلك يعود إلى سلطة وزير المالية الذي يقرر ما يجب أن يتخذ من إجراءات أو تدابير بشأن تقارير المفتشية².

1 يمكن اعتبار المفتشية العامة للمالية وريثة مدير التفتيش المالي التي كانت موجودة ضمن الهيكل التنظيمي للإدارة المركزية لوزارة المالية المتضمن في المرسوم رقم 259/71 المؤرخ في 19 أكتوبر 191 على الرغم من وجودها قبل ذلك بنفس التسمية الحالية ضمن تنظيم وزارة المالية المنبثق عن المرسوم رقم 127/63 المؤرخ في 19 أبريل 1963.

2 محمد مسعى، مرجع سابق، ص 145

1- مجالات عمل المفتشية العامة للمالية:

تعمل المفتشية العامة للمالية على رقابة مجالا التسيير المحاسبي والمالي لمصالح الدولة والجماعات الإقليمية والهيئات والأجهزة والمؤسسات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية، كما يخضع لرقابة المفتشية العامة المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري والمستثمرات الفلاحية العمومية، وهيئات الضمان الاجتماعي، وكل هيئة تستفيد من إعانة الدولة، كما للمفتشية أن تقوم بإجراءات دراسات وإعداد خبرات لها صلة بالاقتصاد والمالية بالرقابة على وجه التحديد، ولتسهيل المفتشية لمهامها يمكنها أن تستعين بتقنيين وخبراء مؤهلين من الإدارة العمومية¹، ومن هنا نجد أن المفتشية العامة للمالية تعمل على القيام بالدراسات والتحليل والخبرات الاقتصادية والمالية بغية الوصول إلى تقدير الفعالية ونجاعة التسيير والقيام بكل الدراسات المقارنة لأنماط التسيير المالي والمحاسبي وأساليب الرقابة على الصعيدين الداخلي والخارجي بغرض مسايرة التطورات الخارجية بالإضافة إلى المراقبة الدورية لمصالح الإدارات والهيئات الموضوعة تحت وصاية أو سلطة الوزير المكلف بالمالية، وتعمل على تدقيق ومراجعة فعالية وعمل مصالح الرقابة التابعة لها، وهذا ما أكدته المادة 02 من مرسوم 78/92، كما تؤهل المفتشية العامة للمالية² للقيام بالتقويم الاقتصادي للمؤسسات العمومية الاقتصادية وذلك بتدخلاتها بناء على طلب الهيئات والسلطات المؤهلة قانونا وهذا ما أكدته المرسوم التنفيذي 79/92.

2- إجراءات العمل الرقابي للمفتشية العامة للمالية:

يقوم وزير المالية خلال الشهر الأول من كل سنة بتحديد برنامج عمل المفتشية العامة للمالية خلال السنة، مع الأخذ بعين الاعتبار طلبات المراقبة التي يتقدم بها

1 المرسوم التنفيذي، 78-92 المؤرخ في 22 فيفري 1992 يحدد اختصاصات المفتشية العامة للمالية.

2 المرسوم التنفيذي 79-92 المؤرخ في 22 فيفري 1992 يؤهل المفتشية العامة للمالية للتقويم الاقتصادي للمؤسسات العمومية الاقتصادية.

أعضاء الحكومة ومجلس المحاسبة والمجلس الشعبي الوطني، والملاحظ أن رقابة المفتشية العامة للمالية تبنى على مبدأ المباشرة والمفاجأة أو بإشعار مسبق في أدائها لمهامها، وتقوم بإنجاز الأشغال التحضيرية المرتبطة بتدخلاتها مستغلة كل المعطيات الاقتصادية والمالية والتقنية للممارسة عملها الرقابي¹.

وللمفتشية أيضا حق المبادرة بأي اقتراحات أو آراء تخص إجراءات أو تقنيات يتطلب استخدامها في مجال الفعالية والنجاعة، والهدف من تدخلات المفتشية هو التحقيق والتدقيق في شروط تطبيق القوانين والتنظيمات المالية والمحاسبية الجاري العمل بها، وكذا النظر والتأكد من صحة المحاسبات وانتظامها ومطابقة الأعمال المنجزة للوثائق التقديرية وأيضا النظر في شروط استعمال الاعتمادات وكيفية سير الرقابة الداخلية في المصالح والهيئات المعنية بهذه التدخلات، هذا وأن عمل المفتشية العامة للمالية هو من قبيل عمل مفتشي المالية العاملين لديها والذين تتمحور أعمالهم حول :

(ممارسة حق مراجعة جميع العمليات التي قام بها المحاسبون العموميون ومحاسبو الهيئات، التدقيق في عين المكان بغية التأكيد كم أن أعمال التسيير ذات الأثر المالي قد تمت محاسبتها وفق أسس ومعطيات صحيحة وكاملة، وكذا إثبات حقيقة الخدمة المنتهية فعليا، لهم حق طلب أي معلومات يرونها ضرورية في أداء عملهم الرقابي بصفة كتابية أو شفوية، البحث والتحقيق والمعاينة في عين المكان بغرض مراقبة الأعمال المحاسبية، طلب تقديم كل وثيقة أو ورقة أو سند ثبوتي تكون مراجعته لازمة)².

وحتى يتسنى لهؤلاء المفتشين أن يؤديوا مهامهم بدقة وإتقان فقد ألزم القانون المسؤولين العاملين في المصالح أو الهيئات المعنية بالتدخل لتوفير الظروف الملائمة لهم، وأنهم مجبرين على تقديم كل القيم والأوراق والسجلات التي يطلبها المفتشون وكذا

1 بن داود إبراهيم، مرجع سابق، ص 172.

2 المرسوم التنفيذي، 92-78 المؤرخ في 22 فيفري 1992 يحدد اختصاصات المفتشية العامة للمالية.

الإجابة عن كل الطلبات المقدمة لهم ولا يمكن لمسؤولي المصالح والهيئات الخاضعة لرقابة المفتشة العامة المالية الدفع باحترام السر المهني أو الطريق السلمي، ويختم المفتشون أعمالهم وتدخلاتهم بشأن فعالية تسير المصلحة أو الهيئة التي تم تفتيشها بتحرير تقرير تدون فيه كل الملاحظات والمعاينات ويرفق بالتدابير التي تحسن من عمل الهيئات والمصالح موضع الرقابة وكذا نتائجها وتسييرها ويقدم التقرير إلى مسؤولي المصالح والهيئات المعنية الذين عليهم أن يجيبوا في مدة أقصاها شهران عن الملاحظات المدونة في التقرير كما لهم الحق في أن يعترضوا على ما هو وارد في التقرير استنادا إلى وثائق ومستندات ثبوتية¹.

وفي نهاية كل سنة تعمد المفتشية على إعداد تقرير سنوي مدعم بالاقترحات والآراء والمعاينات الهادفة إلى تحسين سير المصالح وتطوير مناهج الضبط المالي والمحاسبي.

وفي الأخير تعد المفتشية العامة للمالية هيئة رقابية ذات دور بالغ الأهمية ولا يمكن الاستغناء عن المهام التي تؤديها في مجال المراقبة والتقييم الاقتصادية وكذا الدراسات والتحليل. وكمثال على هذه التحاليل الدراسة التي قامت بها خلال الآونة الأخيرة حيث قدرت الأموال المحولة إلى الخارج بحوالي 07 ملايين دولار خلال 03 سنوات فقط ولكن رغم هذا الدور الذي تلعبه المفتشية إلا أن هناك الكثير من الحدود والعقبات التي تحد من فعالية عملها ومن بينها:

أن هناك الكثير من الهيئات لا تخضع لرقابة المفتشية العامة للمالية إن لم نقل لا تخضع لأي رقابة وهذه الهيئات رئاسة الجمهورية، وزارة الدفاع الوطني، المجلس الشعبي الوطني، وبعض المؤسسات العمومية الاقتصادية كسوناطراك²، وما يعاب أيضا عليها أن

1 بن داود إبراهيم، مرجع سابق، ص 174.

2 هذه النقطة تطرق لها مدير المفتشية العامة للمالية (عبد المجيد امغار) من خلال إحدى تصريحاته لجريدة الخبر بتاريخ 19 أبريل 2003.

محققى المفتشية البالغ عددهم 200 مفتش يحققون في تسيير أملاك عمومية تقدر بالملايير مقابل أجرة لا تتوافق مع أهمية وصعوبة عملهم الرقابي، وما يلاحظ أيضا أن المفتشية العامة للمالية ينحصر دورها في الرقابة وإعداد التقارير دون أن يكون لها صلاحية البت أو إصدار أي أحكام أو قرارات.

ومن النقائص أيضا عدم وجود أي تنسيق بين عمل هذه المفتشية وعمل باقي الهيئات الرقابية خاصة مجلس المحاسبة، ونتيجة لهذه النقائص التي تعتري المفتشية العامة للمالية فقد اقترحت لجنة إصلاح هياكل الدولة¹ في تقريرها الصادر في جويلية 2001، إنشاء المفتشية العامة للدولة بمكتب دراسات يقدم كل آرائه المتعلقة بأساليب التسيير المالي والمحاسبي وتعمل هذه المفتشية بالتنسيق مع مجلس المحاسبة والمفتشات العامة للوزارات وكل هيئات الرقابة الأخرى.

الفرع الثاني: مهام المفتشية العامة للمالية

تلعب المفتشية العامة المالية دورا بالغ الأهمية ولا يمكن الاستغناء عن المهام التي تؤديها في مجال المراقبة والتقييم الاقتصادي وكذا الدراسات والتحليل وكمثال على هذه التحاليل الدراسة التي قامت بها خلال الآونة الأخيرة حيث قدرت الأموال المحولة الخارج بحوالي 7 ملايين دولار خلال 3 سنوات فقط ولكن رغم الدور الذي تلعبه المفتشية هناك الكثير من الحدود العقبات التي تحدد من فعالية عملها، ولقد عرفت مهام المفتشية العامة للمالية عدة تطورات منذ نشأتها سنة 1980 عبر مختلف النصوص التي عالجت ذلك، وكان آخرها المرسوم التنفيذي 08-272 المحدد لصلاحيات المفتشية العامة للمالية، وانطلاقا من أحكام هذا المرسوم تحدد مهام المفتشية العامة للمالية²، حيث سنتطرق إلى

1 أنشئت هذه اللجنة بموجب قرار رئاسي 372-2000 المؤرخ في 22 نوفمبر 2000 وهي تضم 70 عضو وقدمت تقريرها في جويلية 2001.

2 أحمد سويقات، مرجع سابق، ص 228.

مهام المفتشية والتي حددها المشرع في القوانين والتشريعات، التي تعتبر آلية فعالة في حماية المال العام.

أولا: الرقابة والتفتيش الذي يتم على التسيير المالي والمحاسبي

ويقصد بالرقابة كمصطلح، التفتيش والملاحظة والمتابعة والتحقق من استعمال الإمكانات البشرية والمادية والمالية وكذا الوسائل والوثائق والحسابات واحترام القوانين والتعليمات الموضوعة كمقياس لعمل الهيئة¹، وتعتبر مراقبة التسيير المهمة الأصلية للمفتشية العامة للمالية وهي تهدف إلى التأكد من مدى احترام المعايير والمقاييس القانونية لضمان مشروعية ودقة الحسابات المالية، وفي هذا الإطار نصت المادة 2 من المرسوم التنفيذي 80-272 على الهيئات الخاضعة للفحص ومراجعة التسيير المالي والمحاسبي وهي:

- تمارس رقابة المفتشية العامة للمالية على التسيير المالي والمحاسبي لمصالح الدولة والجماعات الإقليمية وكذا الهيئات والأجهزة والمؤسسات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية.
- المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وهيئات الضمان الاجتماعي التابعة للنظام العام والإجباري وكذا كل الهيئات ذات الطابع الاجتماعي والثقافي التي تستفيد من مساعدة الدولة أو الهيئات العمومية، كل مؤسسة عمومية أخرى مهما كان نظامها القانوني.

1 ملياني عبد الرحمان حميد، المفتشية العامة للمالية، رسالة ماجستير، تخصص الإدارة المالية، كلية الحقوق الجزائر، 2008، ص 22.

- واستدرك المشرع وأخضع المؤسسات العمومية الاقتصادية لرقابة المفتشية العامة للمالية بإصدار المرسوم التنفيذي رقم 96/09 والذي يحدد شروط وكيفيات رقابة المفتشية لتسيير المؤسسات العمومية الاقتصادية¹
- وتمارس كذلك رقابتها على كل شخص معنوي آخر يستفيد من المساعدة المالية من الدولة أو جماعة محلية أو هيئة عمومية، وتهدف تدخلات المفتشية العامة للمالية عند ممارستها لاختصاص الرقابة والتفتيش إلى التحقق من:²
- شروط تطبيق التشريع المالي والمحاسبي.
- التسيير والوضعية المالية للمصالح والهيئات المذكورة سابقا.
- إبرام الصفقات والطلبات العمومية وتنفيذها.
- مستوى الإنجازات مع الأهداف.
- دقة المحاسبات وصدقها وانتظامها.

ثانيا: الدراسة والخبرة

تعتبر صلاحية الدراسة والخبرة مهمة ثانوية مقارنة بصلاحية الرقابة والتفتيش الأصلية، وهذا لأنها غير ملزمة بنص القانون، حيث يمكن لها فقط أن تقوم بإنجاز مهام تتمثل في دراسات أو خبرات ذات طابع اقتصادي مالي أو تقني ويمكن أن يساعدها في ذلك تقنيون مؤهلون من الإدارات العمومية الأخرى وتضبط هذه المهام بالاشتراك مع الهيئات المخولة التابعة للمؤسسات المعنية، ويطلب من هذه الأخيرة وهي غير فجائية بحيث تقوم المفتشية العامة

1 أنظر المرسوم التنفيذي رقم 09-96 المؤرخ في 2009/02/22 المتضمن شروط وكيفيات رقابة وتدقيق المفتشية

العامة للمالية لتسيير المؤسسات العمومية الاقتصادية الجريدة الرسمية لسنة 2008.

2 أنظر المادة 5 من المرسوم التنفيذي 08-272.

للمالية بدراسات في مجال الميزانية المالية أو المحاسبية، وهذا لمعالجة الملفات المطروحة عليها بخصوص هذا الجانب.¹

وتتمثل مهمة الدراسة والخبرة في القيام بتحليل مالية واقتصادية مقارنة لأصناف التسيير على الصعيد الداخلي والخارجي، وهذا يعد طلب من الهيئة أو المؤسسة المعنية بالأمر حيث يمكنها في الأخير إعطاء الحلول الممكنة لإخراج المؤسسة من الصعوبات التي تتخبط فيها سواء كانت مالية أو في مجال التسيير، ويمكن لهذه الصلاحية أخذ منحى آخر وهو اقتراحات من شأنها تحسين فعالية ونجاعة المؤسسة مع الاعتماد على المقاييس والنظم المأخوذة في إطار أهداف السياسة العامة، والأعوان المساعدون في الدراسة والخبرة التي تستعين بهم المفتشية العامة للمالية يمكنهم الحصول على المستندات والمعلومات التي تستعين بهم المفتشية العامة للمالية يمكنهم الحصول على المستندات والمعلومات ويخضعون لنفس الواجبات المحددة لمفتشي المفتشية العامة للمالية و إجراء دراسات مقارنة تطويرية لمجموعات قطاعات أو ما بين القطاعات

المطلب الثاني: تقدير أداء المفتشية العامة للمالية

تتمتع المفتشية العامة للمالية في الجزائر بمكانة مرموقة منذ إنشائها سنة 1980 ضمن الأجهزة الرقابية الأخرى، حيث أوكل لها دور مهم يتمثل أساسا في الرقابة على استعمال الأموال العمومية أينما كانت وتقييم السياسات العامة للدولة، غير أن هذا الدور الكبير جعل برنامجها الطموح يصعب تحقيقه على أرض الواقع لعدت اعتبارات، حيث أن صلاحيات المفتشية وكيفية سير عملها التفتيشي ينتهي بتحرير التقارير وتجميعها في تقرير سنوي، ومن هذا المنطلق يمكننا إعطاء نظرة تقييمية لصلاحيات المفتشية العامة للمالية من حيث مجال وموضوع تدخلها (الفرع الأول)، ثم تقدير القيمة القانونية لتقاريرها (الفرع الثاني).

1 أنظر المادتين 22 و 08 من المرسوم التنفيذي 08-272.

الفرع الأول: تقدير مجال وصلاحيات المفتشية العامة للمالية

من خلال النصوص التي تحكم مجال تدخل المفتشية العامة للمالية نجد أن مجال تدخل المفتشية العامة يحدد بوجود المال عام، سواء كانت إدارية عام أو مؤسسات عمومية سواء كانت طابع إداري أو صناعي أو تجاري أم مهما كان نظامها القانوني¹، حيث تعهد للمفتشية العامة للمالية سنويا تدخلات رقابية واسعة على مختلف المستويات وعلى كافة التراب الوطني، وهذا ما يصعب عليها أمر الولوج بعمليات تفتيشية شاملة لنقص صلاحيات المفتشيات العامة للمالية مقارنة بمجال تدخلها الواسع (أولاً)، زيادة على غموض النصوص القانوني المنظمة لصلاحياتها (ثانياً)، وتلاشي مبدأ الفجائية أثناء عملية التفتيش (ثالثاً).

أولاً: نقص صلاحيات المفتشية العامة للمالية مقارنة بمجال تدخلها الواسع

يعتبر مجال تدخل المفتشية العامة للمالية واسع جداً، حيث منح لها المشرع الجزائري سلطة مراقبة سير الرقابة الداخلية وفعالية هياكل التدقيق الداخلي، مراقبة شروط تطبيق التشريع المالي والمحاسبي وصفة المحاسبات وصدقها وانتظامها، النظر لمستوى الإنجازات مقارنة مع الأهداف، تسيير اعتمادات الميزانية واستعمال وسائل السير، إضافة إلى مراقبة شروط منح واستعمال المساعدات والاعانات التي تقدمها الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ومراقبة مدى تطابق النفقات المسددة مع الأهداف المتبعة بطلب من الهيئة العمومية².

ومع ذلك فهناك نقائص عدة تتعلق بسعة مجالات تدخل المفتشية العامة للمالية والموضوعات التي تنصب عليها رقابتها، حيث أن المشرع ألقى على عاتق المفتشية مهام

1 أحمد سويقات، مرجع سابق، ص 241.

2 أجرت المفتشية العامة للمالية 36 عملية رقابة على مستوى القطاع الاقتصادي خلال السنتين 2009-2010 حسبما أكدده، وزير المالية السيد كريم جودي، بالجزائر العاصمة يوم 25-01-2011.

جد ثقيلة، فتعتبر كثرة المصالح والهيئات الخاضعة للرقابة عائق في أداء عمل المفتشية العامة للمالية على أكمل وجه، وعلى سبيل المثال فهناك العديد من القطاعات والهيئات التي يتم تفتيشها أو مراقبتها لا يتم تفتيشها مرة أخرى إلا بعد مرور عدة سنوات قد تصل إلى سبعة أو ثماني سنوات، وهناك من لم يشملها إلى حد الساعة رقابة المفتشية العامة للمالية وذلك منذ إحداثها في سنة 1980¹.

بالرغم أن مجال تدخل المفتشية العامة للمالية يحدد بوجود المال العام، أي أنها تقوم برقابة كل مؤسسة أو هيئة توظف أموالاً عامة، إلا أن الواقع الملموس يثبت عكس ذلك كلياً، حيث كما أشرنا سابقاً أن هناك العديد من هيئات والمؤسسات لا تدخل تحت رقابة المفتشية العامة منها (رئاسة الجمهورية، وزارة الدفاع الوطني، بعض المؤسسات الاقتصادية مثل سوناطراك) وبالتالي فخرج هذه الهيئات والمؤسسات من مجال رقابة المفتشية العامة سيسهل حتماً الوقوع في جرائم الفساد والاختلاس والتبديد، لأن المفتشية العامة للمالية في هذه الحالة لم تمكن من سلطة مراقبة أكثر الهيئات توظيفا للمال العام، مما يؤدي حتماً إلى تقييد دورها في مكافحة الفساد وترشيد النفقات، خاصة وفي ظل صدور التعليمات التي تنادي بذلك حيث أكدت في هذا الصدد تعليمة السيد وزير الداخلية والجماعات المحلية نور الدين بدوي على ضرورة التصرف العقلاني والقانوني في الأموال العمومية².

وفي هذا الصدد تقوم المفتشية العامة للمالية بمراقبة مدى احترام الهيئات والأجهزة الإدارية لمنطوق التعليمات لتجسيد مبادئ الشفافية والنزاهة كأعمدة لبناء منظومة رقابية تحرص على تنفيذ شعارات السياسات الرقابية المالية، مما يؤدي إلى توسيع من دائرة

1 ملياني عبد الرحمان حميد، مرجع سابق ص 43.

2 تعليمة صادرة عن وزير الداخلية والجماعات المحلية تحت 2143 مؤرخة في 13 سبتمبر 2015 بخصوص ترشيد النفقات.

اختصاص المفتشية العامة للمالية في ظل النقائص المادية والبشرية التي تعاني هذه الأخيرة، الأمر الذي يؤثر سلبا على فعالية عملها، مما يسمح بزيادة عدد الأخطاء المرتكبة وسوء التسيير¹.

ثانيا: غموض النصوص القانوني المنظمة لصلاحيات المفتشية العامة للمالية

إضافة لنقص صلاحيات المفتشية العامة للمالية مقارنة بمجال تدخلها الواسع، فهناك عوائق أخرى تزيد الطين بلة، إذ أن النصوص القانونية التي تحكم المفتشية العامة تشوبها نوع من الغموض، فالقواعد القانونية التي تحكم هذه الأخيرة تعتبر في معظم الأحيان مكتملة وغير ملزمة.² ويظهر ذلك جليا في المادة 04 من المرسوم 272-08³، إن هذه الاختصاصات المهمة بالنسبة للمفتشية العامة للمالية جعلها المشرع الجزائري ثانوية مقارنة بعمليات المراقبة والتفتيش، حيث لم يلزم القيام به وإنما تركه أسيرا لطلب الهيئات المؤسسات المعنية بهاته الدراسات، وبالرجوع إلى أرض الواقع نجد أن هذه الاختصاصات قليلا ما يمارس نظرا لقلّة الطلبات الموجهة إلى المفتشية .

زيادة لذلك تقوم عمليات رقابة المفتشية العامة للمالية في غالب الأحيان بطلب من السلطات والهيئات المؤهلة، وهذا ما يظهر مثلا في الفقرة الثانية من المادة الثالثة عشر من المرسوم التنفيذي 272-08 والتي تنص "يتم تحديد هذا البرنامج حسب الأهداف

1 صرامة عبد الوحيد، الرقابة على الأموال العمومية حالة الجزائر، رسالة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير، فرع التحليل الاقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2000، ص 134.

2 ملياني عبد الرحمان حميد، مرجع سابق، ص 36.

3 تنص المادة 04 الفقرة الأولى من المرسوم 272-08: " يمكن أيضا أن تقوم تدخلات المفتشية العامة للمالية على ما يأتي:

- تقييم أداءات أنظمة الميزانية.
- التقييم الاقتصادي والمالي لنشاط شامل أو قطاعي أو فرعي أو لكيان اقتصادي.
- التدقيق أو الدراسات أو التحقيقات أو الخبرات ذات الطابع الاقتصادي والمالي والمحاسبي.
- تقييم شروط تسيير واستغلال المصالح العمومية من طرف المؤسسات الامتيازية، مهما كان نظامها.

المحددة وتبعا لطلبات أعضاء الحكومة أو الهيئات والمؤسسات المؤهلة". وما يمكن ملاحظته أن هناك نوع من الغموض والتمثل في عدم ذكر وتحديد صراحة هذه الهيئات والسلطات المؤهلة ويعتبر ذلك تقييدا لعمل المفتشية، وهذا بعكس ما جاء به المرسوم الملغى 53-80 في المادة الثالثة منه، والتي تنص "يتولى وزير المالية تأمين المراقبة المتعلقة بالمفتشية العامة للمالية، ويحدد برنامجا للعمل خلال الشهر الأول من كل سنة، وتراعى في هذا البرنامج طلبات المراقبة التي يعبر عنها أعضاء الحكومة، ومجلس المحاسبة، والمجلس الشعبي الوطني".

وما نلاحظه من خلال هذه المادة أن المشرع الجزائري قام بتحديد الهيئات والسلطات المؤهلة والمتمثلة في أعضاء الحكومة، مجلس المحاسبة والمجلس الشعبي الوطني، وهذا ما أغفل القيام به في ظل آخر مرسوم ينظم صلاحيات المفتشية العامة للمالية وذلك بالرغم من الصلاحيات الجديدة التي أتى به¹.

ضف إلى ذلك، تتميز المفتشية العامة للمالية بصلاحيات مستحدثة زيادة للصلاحيات الكلاسيكية والمتمثلة في إعادة الهيكلة، تعيين محافظو الحسابات، والرقابة على عمليات الصرف وحركة رؤوس الأموال، لكن وعلى الرغم من أهمية هذه الصلاحيات إلا أن النصوص القانونية التي تحكم المفتشية العامة لم تذكر هاته الصلاحيات الثانوية التي تتميز بها ماعدا مهمة التقييم، وهذا راجع لعدم الانحراف عن مهامها الأصلية.

1 نلاحظ أن المشرع حصر الالتحاق بأسلاك المفتشية العامة للمالية في بعض الاختصاصات، تدور إما حول التكوين في المجالات المالية والاقتصادية أو العلوم القانونية والإدارية، غير أن هذه التخصصات إذا وجهناها بمجالات تدخل المفتشية العامة نجدها لا تف بالغرض المطلوب، لاسيما عندما تقوم بفحص وضعيات تتميز بنوع من التقنية الخاصة كتقييم السياسات العمومية الخاصة بالإنجازات الكبرى كالطريق السيار شرق غرب، السدود الكبرى، المجاري المائية، السكة الحديدية إلى غير ذلك من المجالات التي تتطلب تخصصات أخرى.

لمزيد من التفاصيل راجع: أحمد سويقات، مرجع سابق، ص 243.

وما يمكنه القول عموماً أن التعديل الأخير الذي أتى به المرسوم رقم 08-272 المحدد لصلاحيات المفتشية العامة للمالية جاء لإعطاء نوع من الحركية مع متغيرات الوقت الحالي، بحيث مد لها صلاحيات بالغ الأهمية مقارنة بما كان لديها سنة 1980 عند إحداثها، ولكنه فشل في إلزاميتها ووجوب ممارسة تلك الصلاحيات كما رأيناه وهذا ما يؤثر سلباً على عملها في الميدان، إذ تحتاج إلى قواعد قانونية آمرة لا تبقى هذه الصلاحيات حبرا على ورق¹.

ثالثاً: تلاشي تطبيق مبدأ الفجائية أثناء عملية التفتيش

لا يمكن انكار أهمية التدخلات التي تجريها المفتشية العامة للمالية، سواء كانت تتم بصفة فجائية أو موضوع تبليغ مسبق، وهذا ما يدفعنا إلى القول أن الفحوص والتحقيقات التي تجريها المفتشية العامة تكون ذات هيبة واحترام، وتقوم بالضغط المستمر على المحاسبين العموميين على أساس أنهم يجهلون الوقت الذي تتم فيه مراقبتهم، وهذا ما يولد لديهم الحرص الشديد في تسيير الأموال العمومية خوفاً منهم من التفتيش المفاجئ². لكن تعتبر التحقيقات التي تجريها المفتشية العامة للمالية لاسيما الفجائية منها، وإن كانت تضغط باستمرار على المحاسبين العموميين، إلا أن إجراءاتها غير المنتظمة ينقص في الواقع من فعاليتها، حيث أنه في غالب الأحيان يتم اعلام الهيئات والمؤسسات التي ستجرى رقابتها قبل اجراء عملية الرقابة الفجائية، ما يجعلها تأخذ كل التدابير والاحتياطات اللازمة على المستوى الوثائقي أو المادي البشري من أجل تقديم صورة للمفتشين تكون في غالب الأحيان مخالفة للصورة الحقيقة، ومن ثمة تعتبر فرصة لبعض

1 ملياني عبد الرحمان حميد، مرجع سابق، ص 38.

2 فنينش محمد الصالح، الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في القانون الجزائري، رسالة من أجل نيل درجة دكتوراه دولة، تخصص قانون عام، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 01، بن يوسف بن خدة، ص 238.

المسؤولين للإفلات من التجريم والعقاب، الشيء الذي صفة الفجائية قيمتها القانونية والعملية، ويؤدي إلى ضعف مردوديتها مما يفقد رقابتها أية فعالية حقيقة¹.

الفرع الثاني: تقدير القيمة القانونية لتقارير المفتشية العامة للمالية

تعد عملية تحرير التقارير آخر وأهم مرحلة تختم بها عمليات التفتيش، تدون فيها ملاحظات متعلقة بمختلف الثغرات التي تمت معاينتها ويعتمد عليها لوضع حد لمختلف الاختلاسات لضمان حسن تسيير المال العام.

رغم ذلك تبقى التقارير خالية من أي سلطة تسليط عقوبات نتيجة الأخطاء المرتكبة (أولاً)، أو سلطة اتخاذ أي قرار في شأن الملاحظات المسجلة (ثانياً).

أولاً: عوائق في مجال تسليط العقوبات

تقدير قيمة وفعالية الرقابة بما تنتهي إليه من قرارات تنفيذية في حالة ملاحظة وتقدير تجاوزات أو مخالفات وهو الشيء الذي لا نجده في رقابة المفتشية العامة للمالية، حيث أنها تفتقد لصلاحيات تسليط العقوبات، بمعنى أن الأمر لا يتعلق فقط بكشف الأخطاء بل يجب عليها توقيع العقوبات بشدة².

وما يؤكد ذلك أنه في حالة اثبات انحرافات أو مخالفات، فإنه ليس للمفتشية العامة للمالية أي سلطة في اتخاذ أية إجراءات عقابية، لأن دورها يتوقف عند كتابة التقارير وارسالها إلى وزير المالية³.

1 خضري حمزة، آليات حماية المال العام في إطار الصفقات العمومية، مرجع سابق، ص 237.

2 فنينش محمد الصالح، مرجع سابق، ص 244.

3 نصت المادة 09 من المرسوم 85-219 المؤرخ في 15 فيفري 1985 " عند كل توظيف لثلاثة مفتشين الصنف الثاني يخصص أحدهم لموظف ينتمي لسلك صنف (أ)، أو لعون من أعوان الدولة يحوز على شهادة تخوله الالتحاق بالمرسة الوطنية للإدارة، الأمر الذي يمكن من تواجد تخصصات متعدد بالمفتشية العامة.

Frédéric Renaudin, les inspections générales dans le système administratif français, o.p., cit, p 108.

هذا ما يجعلنا نتساءل في هذا الصدد على مصير التقارير التي ترسل إلى الوزير، وكيفية استغلالها وهل هي قابلة للنشر أم لا؟ هي أسئلة تبقى مطروحة¹.

فبالرجوع على المرسوم التنفيذي رقم 80-53 نجده ينص على أن هذه التقارير تحال إلى السلطة السلمية أو الوصية إلى رئيس مجلس المحاسبة، أما بالنسبة للمرسوم التنفيذي 08-272 فلم يشر إلى ذلك، وكان من المفروض أن يرسل التقرير في البرلمان على غرار تقارير مجلس المحاسبة، وأن ينشر بطريقة رسمية في الجريدة الرسمية عوض أن تتداوله وسائل الاعلام دون معرفة مصدرها الحقيقي².

لذا فتساهل إرساء هذا الآلية في إعطاء مصداقية أكبر للمفتشية العامة للمالية، وتصبح تقاريرها تشكل آلية رقابية فعالة بين مختلف الرقابات الأخرى، هذا ما يجعل الكثير من المسيرين يخشون نشر تلك التقارير وذلك حفاظا على سمعتهم ومساهمة المهني³.

ثانيا: عوائق على مستوى اتخاذ القرارات

المفتشية العامة للمالية ليست لها سلطة اتخاذ القرارات بخصوص ملاحظات ونتائج التحقيق الذي يقوم به المفتشون الماليون، حيث أنه بعد تحويل التقرير للسلطات السلمية أي للوزارة الوصية تفقد المفتشية العامة للمالية كل سلطة على الملاحظات والاقتراحات.

فتعتبر سلطة اتخاذ القرارات على الملاحظات والاقتراحات من صلاحيات وزير المالية حيث يتمتع بصلاحيات واسعة، فتدون كل التدابير والإجراءات المتخذة في

1 المادة 21 من المرسوم التنفيذي رقم 80-53.

2 أحمد سويقات، مرجع سابق، ص 244.

3 بن داود براهيم، مرجع سابق، ص 175.

التعليمات التي تنفذ من طرف السلطات التي خضعت للرقابة، وتتخذ هذه الأخيرة إجراءات مستوحاة من تعليمات الوزير المكلف بالمالية¹.

فلا يمكن للمفتشية العامة للمالية بأي حال اتخاذ تدابير تصحيحية للأخطاء المرتكبة من طرف الهيئات المراقبة، ويبقى ذلك من صلاحيات وزير المالية فقط، ومنه تتوقف صلاحيات المفتشية العامة للمالية عند بداية صلاحيات وزير المالية، ثم إنه في حالة عدم اتخاذ أي تدابير بخصوص الملاحظات ونتائج الرقابة فإن المفتشية العامة للمالية تفقد مكانتها في مجال الرقابة على الأموال العمومية².

وحتى تمتع المفتشية العامة للمالية بكل صلاحياتها ولا تكون مراقبتها شكلية، يجب أن تشارك في اتخاذ القرار التي من شأنها تحسين عمل الهيئات والمؤسسات الاقتصادية العمومية، إضافة إلى إلزامية استقلالية المفتشية العامة للمالية عن وزير المالية بشكل يرقى من فعاليتها في حماية المال العام.

المطلب الثالث: مفتشية مصالح المحاسبة

لقد أنشأ المرسوم التنفيذي رقم 198/95 هيئة رقابية خارجية تسمى " مفتشية مصالح المحاسبة "³ مما يستوجب معرفة كيفية تنظيم وسير هذا الجهاز الهام والحساس، حيث تعد مفتشية مصالح المحاسبة هيئة رقابية خارجية لدعم عمليات الرقابة دون المساس بالدور الرقابي واختصاصات الهيئات والأجهزة الرقابية الأخرى إلا ما قد تم تحديده قانونا.

1 صرامة عبد الوحيد، مرجع سابق، ص 132.

2 حمزة خضري، آليات حماية المال العام، مرجع سابق، ص 242.

3 أنظر المرسوم التنفيذي رقم 198/95 المؤرخ في 25/07/1995 الذي يحدد اختصاصات مفتشية مصالح المحاسبة وتنظيمها.

الفرع الأول: تنظيم مفتشية مصالح المحاسبة

لقد تم استحداث هذه المفتشية بموجب المرسوم التنفيذي 198/95 ويتولى الإشراف على هذه المفتشية وكذا تسييرها مفتش عام يخضع لسلطة المدير العام للمحاسبة ويساعده في القيام بمهامه 05 مفتشين مكلفين بالتفتيش يتم تعيينهم بموجب مراسيم تنفيذية، تمارس مفتشية مصالح المحاسبة مهامها، في إطار قانوني منظم أحسن تنظيم ومدعم بالهيكل الضرورية للقيام بعلميات مراقبة مختلف المؤسسات المسيرة للأموال العمومية، ويتمتع موظفوها بكفاءات عالية وقدرات فنية، وتكوين متخصص، ويطلق عليهم اسم المفتشين، يتولى إدارة تسيير شؤون المصلحة مفتش، عام إلى جانب مفتش مساعدين، يتم تعيينهم بمقتضى مرسوم¹.

الفرع الثاني: اختصاصات مفتشية مصالح المحاسبة

تتمتع مصالح المحاسبة بصلاحيات واسعة للقيام بأعمال الرقابة ذ، كالتحقيق والتفتيش للوقوف على طرق الأموال العامة، وتهدف لتحقيق جملة من الأهداف منها (التأكد من شرعية العمليات المالية والمحاسبة التي يقوم بها كل موظف له صفة المحاسب العمومي، استغلال التقارير المتعلقة بعمليات المراقبة والمعلومات التي تقدمها المؤسسات والأجهزة الرقابية المختصة فيما يخص تسيير المحاسبين العموميين، العمل على التسيير الأمثل لمصالح الخزينة والاستغلال الرشيد لأموال العامة والموارد البشرية، مراقبة التدخلات المالية للخزينة والمتعلقة بمنح الإعانات والتمويلات للهيئات والمؤسسات العمومية، السهر على تحضير وتطبيق برامج التحقيق والتفتيش التي يؤديها المحاسبون العموميون ليتم تبليغها إلى مجلس المحاسبة وهذا ما يبرز علاقة تكامل بين عمل مفتشية

1 المادة 07 من المرسوم التنفيذي 198/95 الذي يحدد اختصاصات مفتشية مصالح المحاسبة وتنظيمها.

مصالح المحاسبة ومجلس المحاسبة، التنسيق بين عمل مصالح التدقيق والتفتيش التي تجرّها المصالح الخارجية التابعة للخزينة¹.

فور الانتهاء من الحملات التفتيشية يشرع المفتشون في إعداد تقارير هم بصفة موضوعية، حيث يتضمن كل الملاحظات والنقائص والأخطاء المكتشفة، فلا يكتفي المفتشون بذكر السلبيات فقط وإنما يجب أن يتضمن الجوانب الإيجابية والتحسينات إن وجدت كطريقة العمل والقيد وغير ذلك، بالإضافة لتقديم التوصيات والاقتراحات الواجبة الإلتباع في المستقبل لتفادي تكرار نفس الأخطاء، وتحسين سير العمل داخل المؤسسة التي تمت مراقبتها، ثم يبلغ التقرير إلى المسؤول المعنى الذي يلتزم بالإجابة عن الأسئلة الموجهة إليه في ظروف لا يتجاوز شهرين².

على الرغم من تعدد الأجهزة الرقابية، والأخذ بالميزانية حسب الأهداف وتجربتها على عدة وزارات (وزارة المالية، الصحة، الأشغال العمومية ، التعليم العالي)، إلا أن الرقابة لا تختلف فيها لكونها جزءا لا يتجزأ من العمل الإداري سواء كانت رقابة داخلية أو خارجية، فتبقى من المقومات الأساسية والوسائل التي تضمن سلامة وصحة تصرف الحكومة، وأن الإجراءات المتبعة لا تختلف عن تلك المتبعة حتى اليوم إلا أن هذه الرقابة ذات طبيعة بالنظر للأساليب المتبعة لضبط الأهداف وفي تحديد طرق الإنجاز و جمع و رصد الموارد البشرية والمادية التي تضمن تحقيق الأهداف إلى جانب نظام معلومات مناسب يساعد على تقييم الأداء والنتائج عبر كل مراحل التنفيذ، والرقابة وحدها لا يكفي نظرا لعدم استقلاليتها، ومن ثم استوجب الأمر إسناد المهمة إلى هيئة مستقلة عن السلطة التنفيذية من شأنها أن تكفل تحقيق المحافظة على الأموال العمومية من خلال منحها الوسائل الضرورية للممارسة مهامها بشكل يضمن تحقيق الفعالية وشفافية التسيير،

1 بن داود إبراهيم، مرجع سابق، ص 176

2 بن داود إبراهيم، المرجع نفسه، ص 177.

وحمايتها من العبث والتبذير ، ذلك ما تقرر في النصوص القانونية من خلال إحداث مجلس المحاسبة¹.

وتختتم هذه المفتشية عمليات الرقابة المرتبطة بالتحقيق والتفتيش بإعداد تقارير تتضمن كل المعايينات والمقترحات التي قد تفيد في ترشيد عمل مصالح المحاسبة وتحديث الأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها، ثم يتم تبليغ التقرير إلى مسؤول الهيئة المعنية بالرقابة والتحقيق، وله أن يرد على الملاحظات ونتائج التحقيق في أجل لا يتجاوز الشهرين من تاريخ التبليغ التقرير.

1 لقد استحدث مجلس المحاسبة بموجب نص المادة 190 من دستور 1976، حيث تنص " يؤسس مجلس محاسبة مكلف بالرقابة اللاحقة لجميع النفقات العمومية للدولة والحزب والمجموعات المحلية والجهوية والمؤسسات الاشتراكية بجميع أنواعها "

الفصل الرابع

الرقابة المالية المستقلة

على الأجهزة الإدارية

الفصل الرابع

الرقابة المالية المستقلة على الأجهزة الإدارية

تعرف المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، الرقابة المالية العليا بأنها " التحقق من تنفيذ اعتمادات الميزانية في الوجوه والأغراض التي اعتمدت من أجلها سلفا المخصصات المالية، وفي حدود القواعد الموضوعية وخلال فترات زمنية محددة، وذلك للتأكد من أن الانفاق العام يتم ضمن حدود المخصصات المالية المرصودة وللأغراض التي خصص من أجلها، كما تهدف بشكل عام إلى التحقق من عدم ودود أي هدر أو تبذير للأموال العامة، لكي يمكن الوقوف على نقاط الضعف والأخطاء ويمكن علاجها وتفادي تكرارها، بالإضافة أنها تعرفها " هي رقابة تقوم بها هيئة عليا مستقلة عن الجهات الخاضعة للرقابة التي تكون عادة من الهيئات اليت تصل عملها بالمال العام وفي إطار ما يحدده القانون من اختصاص لتلك الهيئة، وتقوم بفحص العمليات المالية وتحليل البيانات والتفتيش وكشف المخالفات والانحرافات والتحقيق فيها وفرض المسؤولية والمطالبة باتخاذ الاجراءات التصحيحية وباسترداد الأموال الضائعة للرقابة المالية ، بالإضافة إلى الهيئات المستقلة هو هيئات سياسية أو مايعرف بالرقابة السياسية أو الرقابة البرلمانية وهي التي الرقابة التي تقوم بها الهيئة التشريعية، حيث تمارس الرقابة المالية عن طريق السلطة التشريعية ممثلة في البرلمان ، وذلك بمقتضى الدستور على أعمال الإدارة ، وعلى غرار العديد من التشريعات ، فقد تم الاعتراف بالوظيفة الرقابية للسلطة التشريعية التي عرفت منذ الاستقلال، وعليه سيتم دراسة هذا الفصل في نقطتين اساسيتين هما :

الرقابة القضائية على الأجهزة الإدارية (المبحث الأول)

الرقابة السياسية على الأجهزة الإدارية (المبحث الثاني)

المبحث الأول

الرقابة القضائية على الأجهزة الإدارية (مجلس المحاسبة)

إن المتمعن إلى طبيعة النظام المالي في الجزائر، والذي عمدت على تطبيقه بعد الاستقلال والذي يستلهم معظم قواعده من التشريع الفرنسي، فهي تصنف ضمن الدول التي تطبق نظام للرقابة المالية من النموذج الفرنسي، أي إنشاء جهاز مستقل عن السلطتين التشريعية والتنفيذية، يختص بممارسة رقابة مالية لاحقة وتمتع في ذلك بصلاحيات قضائية، لكن هذا لا يعني أن مجلس المحاسبة في الجزائر هو مطابق تماما في تنظيمه وعمله للنموذج الفرنسي، فهو يتشابه معه في جوانب معينة ويبتعد عنه في جوانب كثيرة، ذلك أن مجلس المحاسبة في فرنسا هو مؤسسة عريقة، ومن ثم فإن هذا النظام للرقابة المالية الذي ذهب إليه المشرع الجزائري من خلال محافظته على المبادئ العامة التي يقتضيها هذا النموذج من الرقابة، أما فيما يخص كيفية تنظيمه لمجلس المحاسبة وتحديد اختصاصاته، فإنه حرص على إيجاد قواعد تختلف نسبيا عن تلك التي نجدها في القانون الفرنسي، وبهذا الغرض إيجاد نظام للرقابة المالية يتوافق مع خصوصيات النظام المالي الجزائري ويستجيب لمتطلباته وهذه القواعد هي بمثابة معالم مميزة للنظام القانوني لمجلس المحاسبة في الجزائر، وحتى يتسنى لنا التصور الذي أوجده المشرع في تنظيمه لوظيفة الرقابة المالية اللاحقة، والوقوف على مبررات أخذه بهذا النموذج دون اختياره لأشكال أخرى قسمنا المبحث إلى فقرتين هما: الطبيعة القانونية مجلس المحاسبة (المطلب الأول) والإجراءات الرقابية لمجلس المحاسبة (المطلب الثاني).

المطلب الأول: الطبيعة القانونية لمجلس المحاسبة

يصنف فقهاء القانون الإداري مجلس المحاسبة ضمن الهيئات القضائية المتخصصة وتسمى كذلك بالهيئات ذات الاختصاص الخاص، وفي الجزائر مازالت

وضعية هذه الهيئات غامضة ولم يساهم فيها القضاء بأحكام مرجعية تحدد موقفها، ولم يتعرض لها بالدراسة إلا عدد قليل جدا من الدارسين¹، خلافا لما عليه الوضع في القانون الفرنسي والقانون اللبناني²، حيث أن مجلس الدولة الفرنسي أصدر قرارات عديدة لتحديد الطبيعة القانونية لهذا النوع من الهيئات، أما لتحديد الطبيعة القانونية لمجلس المحاسبة في الجزائر، اكتفى الدستور بتصنيفه كهيئة عليا للرقابة المالية، لم ويتضمن على أي إشارة تمكن من تكييفه كهيئة ذات طيبة قضائية، والتشريع العادي لم ينص بشكل صريح ومباشر على تصنيفه ضمن الهيئات القضائية ولكن يخضعه في تنظيمه وتسييره لتنظيم قضائي، ويخوله صلاحيات قضائية، وهذا ما يستدعي منا البحث على العناصر الأساسية التي يتضمنها النظام القانوني الذي يخضع له هذا الجهاز والتي تكمن من تصنيفه بهذه الصفة ثم إبراز طبيعته (الفرع الأول) اختصاصاتها وتحديد النطاق التي تمارس فيه (الفرع الثاني).

الفرع الأول: إبراز طبيعة مجلس المحاسبة

كرس دستور 1976 في المادة 190، بإنشاء مجلس المحاسبة كهيئة عليا للرقابة المالية اللاحقة، ولكنه لم يقدر لهذا الجهاز أيرى النور إلا بعد فترة زمنية طويلة، أي بعد صدور القانون 80-05 المؤرخ في 01 مارس 1980³، ولقد كان مجلس المحاسبة في ظل هذا القانون، يمارس رقابة مالية تشمل جميع الهيئات التي تستعمل في نشاطها أموالا

1 أحمد محيو، المنازعات الإدارية، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية، 1998، ص 44.

2 نصت المادة 30 من قانون ديوان المحاسبة اللبناني بأن " لديوان المحاسبة وظيفتان: وظيفة إدارية، ووظيفة قضائية، فالوظيفة الإدارية يمارسها برقابته المسبقة على تنفيذ الموازنة وبتقارير ينظمها عن نتائج رقابته المسبقة والمؤخرة، وبإبداء الرأي في الأمور المالية، والوظيفة القضائية يمارسها برقابته على الحسابات وعلى كل من يتولى استعمال أو إدارة الأموال العمومية والأموال المودعة لدى الخزينة "

راجع إبراهيم جبل، أدوات الرقابة المتاحة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية وسبل تطويرها، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2017، ص 97.

3 القانون رقم 80-05 مؤرخ في 14 ربيع الثاني عام 1400 الموافق أول مارس سنة 1980 يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، معدل ومتمم بالأمر رقم 81-03 المؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1981.

عمومية ، وهذا مهما كانت طبيعة النشاط الذي تمارسه ، ويتمتع فيها بصلاحيات قضائية وأخرى إدارية (أولا) أما من حيث طريقة تنظيمه وتسييره وكذا الأعضاء الذين يتشكل منهم ، كان يظهر مجلس المحاسبة كهيئة ذات طبيعة قضائية (ثانيا)

أولاً: هيئة ذات صلاحية قضائية وإدارية

تماشياً مع طبيعة النظام السياسي الذي أوجده دستور سنة 1976، والذي كان يقوم على مبدأ دمج السلطات، فقد كان مجلس المحاسبة في ظل قانون 80-05 يخضع في نشاطه لسلطة رئيس الجمهورية¹، ولكن رقابته كانت واسعة جداً، بحيث تشمل أموال الدولة والحزب والجماعات المحلية وكذلك المؤسسات الاشتراكية.

كما تشمل رقابته كذلك، أي هيئة تستفيد من أموال الدولة أو من أموال الجماعات المحلية أو من أموال أي هيئة عمومية، في شكل إعانات مالية أو مساهمات في رأس المال، أو حتى في شكل تسبيقات وقروض أو ضمانات مالية².

وفي سبيل ممارسة هذه الرقابة، خول المشرع لمجلس المحاسبة صلاحيات قضائية هامة، حددتها المادة 39 من القانون السالفة ذكره كالتالي:

- مراجعة الحسابات الإدارية التي يقدمها الآمرون بالصرف ويختتمها بواسطة التصريح بالتطابق.

- يصفي حسابات المحاسبين العموميين ويوافق على حسابات محاسبي المؤسسات الاشتراكية.

- يفصل في المسؤولية المالية للمحاسبين المشكوك في تسييرهم.

1 تنص الفقرة الأولى من المادة 03 من القانون 80-05 كالتالي " يوضع مجلس المحاسبة تحت السلطة العليا الجمهورية وهو هيئة ذات صلاحيات قضائية إدارية مكلفة بمراقبة مالية الدولة والحزب والمؤسسات الاشتراكية بجميع أنواعها "

2 أمجوج نوار، مجلس المحاسبة نظامه ودوره في الرقابة على المؤسسات الإدارية، مذكرة الماجستير في القانون العام، فرع دولة ومؤسسات، كلية الحقوق، جامعة منتوري، قسنطينة، السنة الجامعية 2006-2007، ص 17.

- يصرح بالتسيير الفعلية ويصفيها.
- يدين المتقاضيين المخطئين بدفع غرامات مالية.
- يبت نهائيا في الطعون المقدمة ضد القرارات التي يصدرها و ضد القرارات الوزارية المتضمنة تسديد باقي الحسابات المستحقة أو صد قرارات ختم الحسابات المصفاة من طرف أجهزة إدارية.

أما في مجال رقابته الإدارية، يعمل مجلس المحاسبة على تقييم مدى فعالية التسيير المالي للهيئات الخاضعة لرقابته، وهذا بالرجوع إلى الأهداف المسطرة في المخطط الوطني وبالنظر كذلك إلى المعايير المعمول بها على المستوى الدولي¹.

كما يشرف على توجيه أعمال المراقبة المالية الداخلية والخارجية المنوطة بالمصالح المالية المختصة، ويتابع تنفيذها واستغلال نتائجها، وبلغ نتائج تحرياته وتحقيقاته إلى السلطات المعنية، ويدلي بتوصياته بغرض معالجة النقائص المسجلة وتحسين طرق وإجراءات التنظيم والتسيير المالي والمحاسبي، كما يمكن له أن يقترح على السلطات المؤهلة توقيع جزاءات تأديبية ضد الأعوان المعنيين².

إلى جانب ذلك، يرسل مجلس المحاسبة إلى رئيس الجمهورية تقريرا سنويا يتضمن نتائج نشاطاته، ويقترح فيه التوصيات والتدابير التي يراها ضرورية لتحسين ظروف تطبيق السياسة المالية والاقتصادية للدولة.

إضافة إلى الاختصاصات السالفة الذكر، يمارس مجلس المحاسبة مهام أخرى ذات طبيعة استشارية، تتمثل في إبداء الرأي حول مشاريع القوانين المتعلقة بضبط

1 راجع المادتان 36 و 38 من القانون رقم 05-80 مؤرخ في 14 ربيع الثاني عام 1400 الموافق أول مارس سنة 1980 يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، معدل ومتمم بالأمر رقم 03-81 المؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1981

2 راجع المادة 53 من القانون رقم 05-80 مؤرخ في أول مارس سنة 1980 يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة.

الميزانية وطلبات إعادة الهيكلة المالية للمؤسسات الاشتراكية¹، وحول مختلف القضايا والملفات المالية الهامة التي قد يعرضها عليه رئيس الجمهورية².

ثانيا: هيئة ذات طبيعة قضائية من حيث التنظيم

يتكون مجلس المحاسبة في ظل القانون 80-50 من عشرة غرف مختصة بمراقبة قطاع أو أكثر من النشاطات³، ويشمل كل غرفة على أقسام، كما يحتوي على نظارة عامة يشرف عليها ناظر عام يساعده نظار مساعدين تتولى مهام النيابة العامة ويشمل كذلك على كتابة ضبط يشرف عليها كاتب ضبط رئيسي يساعده كتاب ضبط مساعدين⁴،

أما أعضاؤه، يتمتعون بصفة القضاة، بحيث يخضعون للقانون الأساسي للقضاء، ويؤدون نفس اليمين التي يؤديها القضاة العاديين، ويتمتعون بحق العضوية في المجلس الأعلى للقضاء وفقا للشروط القانونية المعمول بها.

الفرع الثاني: مجلس المحاسبة في ظل التعددية

بصدور دستور 1989، دخلت الجزائر في مرحلة سياسية جديدة تتميز بالتعددية الحزبية وتكريس نظام سياسي يقوم على مبدأ الفصل بين السلطات، ولقد نص هذا الدستور في المادة 160 منه على إنشاء مجلس للمحاسبة، يتولى وظيفة الرقابة المالية اللاحقة على الأموال العمومية، وهو نفس التصور الذي أقره فيما بعد دستور 1996 في

1 راجع المادة 08 من القانون رقم 80-05 مؤرخ في 14 ربيع الثاني عام 1400 الموافق أول مارس سنة 1980 يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، معدل ومتمم بالأمر رقم 81-03 المؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1981.

2 أمجوج نوار، مرجع سابق، ص 19.

3 المرسوم رقم 80-85 المؤرخ في 01 جويلية 1980، يحدد عدد غرف مجلس المحاسبة واختصاصاتها.

4 راجع المواد 14، 13، 21، 23، 24، 25 من القانون رقم 80-05 مؤرخ في أول مارس سنة 1980 يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة.

المادة 170 منه، لكن مع وجود بعض الاختلافات في الصياغة التي تضمنتها الفقرة الثالثة من هذه المادة الأخيرة¹.

أما من جانب التشريع، فقد شهدت هذه المرحلة صدور قانونين أساسيين يتعلقان بتنظيم وتسيير مجلس المحاسبة، يختلفان من حيث الظروف السياسية التي صدر فيها كل نص، وهو ما انعكس عنه تباين في الرؤية التي يتبناها المشرع في تحديد الطبيعة القانونية لمجلس المحاسبة، وفي تنظيم وظيفة الرقابة المالية التي أسندها الدستور لهذا الجهاز²، ففي ظل قانون 1990 تبنى المشرع رؤية ضيقة في تحديد الطبيعة القانونية لمجلس المحاسبة وفي طبيعة الرقابة المسندة إليه، بينما في قانون سنة 1995 تراجع عن هذا الموقف بشكل جذري وعمل على توسيع مجال اختصاص مجلس المحاسبة وخول له اختصاصات قضائية.

أولاً: مرحلة القانون 90-32 هيئة إدارية بصلاحيات محدودة

لقد أوجد دستور 1989 نظام سياسي تعددي يقوم على مبدأ الفصل بين السلطات وكان من المفروض أن ينعكس هذا الوضع بصفة إيجابية على مكانة ودور مجلس المحاسبة، وهذا بتعزيز مركزه القانوني وتدعيم صلاحياته، ذلك أن التطور التاريخي لمختلف الأنظمة السياسية يبرز مدى ارتباط وظيفة الرقابة المالية في نشأتها وتطورها بنشأة وتطور الأنظمة الديمقراطية الحديثة، وهي تعتبر في الأصل من صميم الصلاحيات التي يبدأ البرلمان بممارستها قبل ممارستها للوظيفة التشريعية، عكس الأنظمة التسلطية

1 أمجوج نوار، مرجع سابق، ص 20.

2 صدر قانون رقم 90-32 المؤرخ في 04 ديسمبر 1990، عن المجلس الشعبي الوطني لتلك الفترة، أما الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 فقد صدر عن المجلس الوطني الانتقالي الذي تأسس بموجب أرضية الوفاق الوطني التي انبثقت عن ندوة الوفاق الوطني المنعقدة بتاريخ 26 جانفي 1994، لتسيير المرحلة الانتقالية بعد توقيف الانتخابات التشريعية التي تم إجراؤها في سنة 1990، وكان يمارس الوظيفة التشريعية عن طريق إصدار أوامر.

راجع المرسوم الرئاسي 94-40 المؤرخ في 29 جانفي 1994

التي تضيق من مجال الرقابة المالية ولا تسمح بممارستها إلا في الحدود التي تريدها السلطة¹.

لكن التصور الذي تباه المشرع في قانون 1990، لم يساير إلى حد بعيد ما تضمنه دستور 1989 من مبادئ وتوجيهات، إذا عمل على تضيق مجال رقابة مجلس المحاسبة، والتي لم تكن تشمل سوى المؤسسات ذات الطابع الإداري وتجريده من الاختصاصات القضائية التي كان يتمتع بها في ظل القانون السابق².

1- تضيق مجال رقابة مجلس المحاسبة وتجريده من صلاحياته القضائية

لم يحتفظ مجلس المحاسبة في ظل القانون 90-32 إلا بمجال ضيق للرقابة والذي كان يشمل فقط الهيئات التي تخضع في تسييرها المالي لقواعد المحاسبة العمومية، حيث نصت المادة 03 من هذا القانون على ما يلي " تنحصر المهمة العامة لمجلس المحاسبة في القيام بالرقابة اللاحقة لمالية الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية وكل هيئة تخضع لقاعد القانون الإداري والمحاسبة العمومية".

وتنص المادة 04 من نفس القانون بشكل صريح وواضح، على أنه لا تخضع لاختصاص مجلس المحاسبة العمليات الخاصة بالأموال التي يتم تداولها طبقا لقواعد القانون المدني والقانون التجاري والمؤسسات العمومية الاقتصادية.

وهذا التضيق في المجال الذي تمارس فيه الرقابة، قابلة للتضييق مماثل في صلاحيات مجلس المحاسبة والذي أصبح لا يتمتع بسلطة توقيع الجزاءات بنفسه ولم يكن

1 تعتبر مساعدة البرلمان في ممارسة دوره التشريعي والرقابي من أهم أهداف الأجهزة العليا للرقابة المالية، وكانت الدافع الرئيسي لإنشاء الكثير من تلك الأجهزة، نتيجة عدم قدرة البرلمان على ممارسة الرقابة المالية على الأجهزة الإدارية (السلطة التنفيذية) لعدة أسباب.

لمزيد من التفاصيل راجع ابراهيم جبل، مرجع سابق، ص 101.

2 أمجوج نوار، مرجع سابق، ص 21.

بوسعه إلا تقديم عريضة أمام المحاكم الجزائية، بعد أن يتم توجيه إنذارات إلى المعنيين بذلك أو إبلاغ وزير المالية¹.

2- تكريس الطابع الإداري في تنظيم وتشكيل مجلس المحاسبة

لقد أصبح مجلس المحاسبة في ظل سنة 1990، هيئة ذات طبيعة إدارية من حيث تنظيمه وتشكيله، فقد أصبح يتكون من أقسام وقطاعات وليس من غرف وأعضاؤه أصبحوا لا يتمتعون بصفة قضاة ويخضعون لقانون أساسي خاص بهم وليس للقانون الاساسي للقضاء، وحتى صيغة اليمين التي يؤديها أعضاء مجلس المحاسبة، أصبحت تختلف عن صيغة اليمين التي يؤديها القضاة²، وقد جاءت صياغتها على الشكل التالي " أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بأعمالي بأمانة وصدق وأحافظ على السر المهني وأراعي في كل الأحوال الواجبات المفروضة على وأن أسلك السلوك النزيه ، ويلاحظ هذه الصياغة حذف عبارة أن أسلك سلوك القاضي النزيه الواردة في اليمين التي يؤديها القضاة واستبدالها بعبارة " أن أسلك السلوك النزيه" فقط، أي حذف كلمة القاضي وهي صفة لم يكن المشرع يرغب في إضفاءها على أعضاء مجلس المحاسبة، وهذا التصور يتأكد بشكل جلي في المادة 71 من القانون 90-32 والتي تنص: " إن أعضاء مجلس المحاسبة الذين يتمتعون بصفة القضاة في النظام القضائي في تاريخ إصدار هذا القانون، يمكنهم أن يختاروا خلال الثلاثة الأشهر الموالية إعادة إدماجهم بحكم القانون في سلكهم الأصلي أو ممارسة صفة عضو مجلس المحاسبة"³، وبالمقارنة مع القانون السابق يمكن القول أن المشرع تبنى مواقف متباينة انتقل فيها من النقيض إلى النقيض، ففي قانون سنة

1 أنظر المواد من 59 إلى 67 من القانون 90-32 المؤرخ في 04 ديسمبر 1990، يتعلق مجلس المحاسبة وسيره.

2 صيغة يمين قضاة مجلس المحاسبة، طبقاً للأمر 95-23 فهي على النحو الآتي: " أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بوظيفتي بأمانة وصدق وإخلاص وأحافظ على سر التحريات وأكتم سر المداولات وأراعي في كل الأحوال الواجبات المفروضة علي، وأن اسلك سلوك قاضي مجلس المحاسبة الشريف والنزيه ".

3 أمجوج نوار، مرجع سابق، ص 21.

1980 أراد تجسيد نموذج نظام رقابة مالية ولید بيئة ليبرالية وأراد تطبيقه في ظل نظام أحادي اشتراكي، وفي القانون الثاني حاول تجسيد رقابة مالية ذات طبيعة إدارية في ظل نظام سياسي تعديدي يقوم على مبدأ الفصل بين السلطات وأصبح القضاء سلطة مستقلة.¹

ثانيا: مرحلة تطبيق الأمر 95-20 هيئة قضائية بصلاحيات شاملة

بصدور الأمر 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995، أعاد المشرع تنظيم مجلس المحاسبة بشكل يكرس الطبيعة القضائية لهذا الجهاز، حيث أصبح في ظله يتمتع باختصاصات قضائية شاملة، كما تبنى تصورا واسعا في كفية ممارسة الرقابة المالية يتعدى رقابة المطابقة، ليشمل كذلك تقييم نوعية التسيير المالي للهيئات العمومية وفق معايير اقتصادية، وتحقق في ظل هذا القانون توزيع جديد لاختصاصات مجلس المحاسبة، بإنشاء غرف إقليمية إلى جانب الغرف الوطنية، تختص بالرقابة على أموال الجماعات المحلية والهيئات التابعة لها.

1- استرجاع مجلس المحاسبة لصلاحياته القضائية وتوسيع مجال اختصاصه

إن أهم ما يميز مجلس المحاسبة في ظل الأمر 95-20 هو استرجاع لصلاحياته القضائية، في مراجعته لحسابات المحاسبين العموميين ورقابته للتسيير المالي للأمرين بالصرف، وأصبح يملك سلطة توقيع الجزاءات بنفسه، دون اللجوء إلى الجهات القضائية حسب ما كان معمول به في ظل القانون السابق.

1 المادة 170 من دستور 1996 لم يتضمن مصطلح الاستقلالية ن بينما نص المادة 192 من قانون رقم 16-01 مؤرخ في 26 جمادي الأولى عام 1437 الموافق 6 مارس سنة 2016 الذي يتضمن التعديل الدستوري جاء على النحو التالي: " يتمتع مجلس المحاسبة بالاستقلالية ويكلف بالرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية، وكذلك رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة. يساهم مجلس المحاسبة في تطوير الحكم الراشد والشفافية في تسيير الأموال العمومية ".

إضافة إلى ذلك، عمل المشرع في ظل هذا الأمر، على تبني تصور واسع لمفهوم الرقابة المالية التي يمارسها مجلس المحاسبة، يتعدى إطار رقابة المطابقة التي كرسها القانون السابق ليشمل كذلك الرقابة على الأداء والتسيير، أي تقييم نوعية تسيير الأموال العمومية على أساس عناصر أساسية مستوحاة من نمط التسيير المالي للوحدات الاقتصادية، وهي الفعالية والنجاعة والاقتصاد، ويقترّب في هذا المجال من مفهوم الرقابة المالية الذي تعتمده الدول الأنجلو سكسونية¹.

وهذا التحول يعكس رغبة المشرع في أن تساير الرقابة المالية، تلك التطورات السياسية والاقتصادية التي تعرفها الدولة، والتي كانت تستدعي خلق إدارة عمومية عصرية قادرة على التكيف مع المعطيات الجديدة وبإمكانها ضمان الشفافية اللازمة في تسيير شؤون المجتمع، وبما يحقق الاستعمال الأمثل للموارد العمومية².

2- إنشاء غرف إقليمية لمراقبة الهيئات المحلية

التطور الثاني الذي عرفه نظام الرقابة المالية في ظل الأمر 95-20 يتمثل في التوزيع الجديد لاختصاصات مجلس المحاسبة، والذي يقوم على أساس التفرقة بين أموال الدولة وأموال المحلية، حيث تختص كل غرفة وطنية بمراقبة قطاع أو أكثر من القطاعات العمومية (الهيئات الوطنية، الوزارات والمصالح التابعة لها) بينهما تختص الغرف الإقليمية بمراقبة أموال الجماعات المحلية (البلديات والولايات) والهيئات والمرافق والمؤسسات العمومية ذات الطابع المحلي، الواقعة في دائرة اختصاصها الإقليمي، ويقترّب نسبياً هذا التوزيع لاختصاصات من نظام الرقابة المالية المطبق في فرنسا، والذي تستند

1 أمجوج نوار، مرجع سابق، ص 24.

2 أخذت فرنسا بنظام مشابه لنظام الامبودسمان وأسمته "الوسيط" لأنه يتوسط البرلمان والحكومة، أو لأنه وسطا بين الرقابة البرلمانية والقضائية وبموجب القانون رقم 06 في 03/01/1973 يعين الوسيط لمدة ستة سنوات غير قابلة للتجديد من رئيس الجمهورية بمرسوم جمهوري. (راجع سيدي شيخ زرار، الرقابة على المال العام ونظم حمايته، الطبعة الأولى المركز القومي للإصدارات القانونية، مصر، 2016، ص 2018).

فيه الرقابة المالية اللاحقة على الجماعات الإقليمية والمؤسسات التابعة لها إلى الغرف الجهوية لمجلس المحاسبة¹.

المطلب الثاني: الإجراءات الرقابية لمجلس المحاسبة

يتمتع مجلس المحاسبة برقابة يمارسها على الأجهزة الإدارية، والتي تشمل على اختصاصين، الاختصاص الإداري الأول فهو رقابة نوعية التسيير التي تنصب على تقييم مختلف المهام والوسائل المستعملة من طرف الهيئات العمومية لتحقيق المصلحة العمومية (الفرع الأول)، أما الاختصاص الثاني هو تقييم المشاريع والسياسيات والبرامج العمومية (الفرع الثاني)، التي يشارك فيها مجلس المحاسبة على الصعيد الاقتصادي والمالي في تقييم فعالية النشاطات والمخططات والبرامج والإجراءات المتخذة من طرف السلطات العمومية بغرض تحقيق أهداف ذات منفعة وطنية.

الفرع الأول: رقابة نوعية التسيير

لقد ورد النص على هذا النوع من الرقابة في صلب الفصل الثاني من الأمر رقم 95-20 السابق ذكره، حيث جاء بعنوان رقابة نوعية التسيير وتضمن الصلاحيات التي يتمتع بها مجلس المحاسبة في هذا مجال²، حيث مراقبة نوعية التسيير على تقييم المهام والأهداف والوسائل والمستعملة من طرف الهيئات العمومية لأداء نشاطها تحقيقا للمصلحة العامة، وعلى الرغم من تمتع مجلس المحاسبة بهذه الرقابة إلا أنه لا ينبغي له التعدي على حدود تقييم قواعد عمل وتنظيم الهيئات الخاضعة لرقابته والتأكد من وجود آليات رقابة داخلية فعالة وموثوقة.

1 لمزيد من التفاصيل راجع: أحمد بلودنين، مجلس المحاسبة في الدستور الجزائري بين السلطة والحرية، دار هومة، الجزائر، 2016، ص 73.

2 بن بشير وسيلة، ظاهرة الفساد الإداري والمالي في مجال الصفقات في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع المؤسسات السياسية والإدارية، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، ص 130.

أفاد مجلس المحاسبة في تقريره السنوي لعام 2011، أن الدولة صبت في حساب الأحزاب 178 مليار دينار سنوياً، في الفترة الممتدة من سنة 2009 إلى 2011، وأن هذه الأرصدة لا تخضع لرقابته، وأشار المجلس في الصفحة 164 من تقريره لتسوية ميزانية الدولة لسنة 2011 إلى أن الأموال التي تحصلت عليها هذه الأحزاب لم تخضع لأية رقابة وأن الأحزاب التي تخضع لمسك محاسبة مزدوجة لم تقدم أي عرض لإدارة الميزانية من خلال حصيلة مالية تبرر استعمال هذه الإعانة طبقاً لأحكام المادة 59 من القانون العضوي للأحزاب السياسية¹، مع العلم أن هذا النوع من الرقابة يهدف إلى التأكد من مدى توفر الشروط المطلوبة لمنح هذه المساعدات ومطابقة استعمالها مع الغايات التي منحت من أجلها².

وقال السيد مبتول عبد الرحمان قاضي سابق في مجلس المحاسبة، في تعليقه عن تقرير المجلس لسنة 2011 فيما يخص رقابة التسيير، بأن " لا أحد يدفع الضرائب في هذا البلد ماعدا العمال الأجراء، الذين يتم اقتطاع ضرائبهم من رواتبهم مباشرة³. وعليه نتعرض إلى رقابة نوعية التسيير في ثلاث نقاط: مفهوم رقابة نوعية التسيير (أولاً)، إجراءات رقابة نوعية التسيير (ثانياً)، النتائج المترتبة عن رقابة نوعية التسيير (ثالثاً).

1 قانون عضوي رقم 12-04 مؤرخ في 18 صفر عام 1433 الموافق 12 يناير سنة 2012، يتعلق بالأحزاب السياسية.

2 المادة 03/70 من الأمر 95-20 مرجع سابق.

3 عبد الرحمان مبتول، خبير اقتصادي ومدير الدراسات سابقاً على مستوى المجمع النفطي سوناطراك، كلف من طرف رئاسة الجمهورية بإعداد التقرير النهائي بخصوص واقع استغلال الصخري بالجزائر، وذلك بالتنسيق مع مسؤولين سابقين بمجمعات طاقة دولية على غرار "توتال" الفرنسية و"أناداركو" الأمريكية، لمزيد من التفاصيل أنظر جريدة الشروق 2015/02/07

أولاً: مفهوم رقابة نوعية التسيير

تتمثل رقابة نوعية التسيير التي يمارسها مجلس المحاسبة على الهيئات والمؤسسات الخاضعة له في تقييم هذه الهيئات والمصالح في استعمالها ومدى تسييرها للموارد والوسائل المادية والأموال العمومية، كما يتأكد المجلس في هذا المجال من مدى وجود آليات للرقابة والتدقيق الداخلي، الأمر الذي يؤدي به إلى تقديم توصيات بخصوص ذلك لتدعيم آليات الوقاية والحماية والتسيير الأمثل للمال العام والممتلكات العمومية¹، كما يراقب مجلس الحاسبة شروط منح واستعمال الإعانات والمساعدات المالية التي منحها الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق الهيئات العمومية الخاضعة لرقابته².

1- تعريف رقابة نوعية التسيير

هي تلك الرقابة الممارسة من قبل مجلس المحاسبة على الأجهزة الإدارية من أجل مراقبة مدى شرعية نشاطها المالي، وكذا العمل على تحسين مستوى أدائها ومردودها، وهذا عن طريق تقييم شروط استعمالها للموارد والوسائل العمومية الموضوعة تحت تصرفها، من حيث الفعالية والنجاعة والاقتصاد كما جاء في المادة 06 من الأمر 95-20، ومن خلال تحليل هذه المادة يتضح لنا أن المشرع الجزائري من خلال تعريفه هذا أن رقابة نوعية التسيير تهدف إلى تحقيق هدفين، هما: الأول هدف اقتصادي بحث يتمثل في تقييم مردود الهيئات التي تخضع لرقابة مجلس المحاسبة وكذلك قياسه لفاعلية النشاط المالي لهذه المؤسسات لتحقيق الأهداف المسطرة لها، أما الثاني فهو هدف قانوني بحث يتمثل في مراقبة شرعية النشاط المالي للهيئات العمومية، بمعنى مدى مطابقة أعمالها ونشاطاتها للنصوص القانونية³.

1 المادة 69 من الأمر 95-20 المعدلة بالمادة 18 من الأمر 10-02، مرجع سبق ذكره.

2 أحمد بلودنين، مرجع سابق، ص 101.

3 قرار مجلس المحاسبة رقم 05 المؤرخ 31 ديسمبر 2000 الصادر عن الغرفة الأولى المتعلق بمراجعة حسابات التسيير لمجموعة من الهيئات العمومية.

2- معايير رقابة نوعية التسيير

نجد من خلال التحليل الثاني للمادة السابقة الذكر أن المشرع حدد المعايير اللازمة لكيفية ممارسة مجلس المحاسبة لرقابة نوعية التسيير عن طريق اشارته للعناصر التي تقوم عليها وتتمثل هذه الأخيرة في:

- الفعالية: ويقصد بها قياس مدى تحقيق الأهداف المسطرة.
- النجاعة: وتكون في الأداء، ويقصد بها الاستعمال الأحسن والأمتثل للموارد والوسائل التي تتمتع بها الهيئات العمومية وبلوغ الحد الأقصى في استخدامها لتحقيق الأهداف المسطرة.
- الاقتصاد: ويكون في التسيير، ويعني الاقتصاد في التسيير تحقيق الأهداف المسطرة بأقل تكلفة ممكنة في استعمال الموارد والوسائل العمومية.¹

ثانيا: إجراءات رقابة نوعية التسيير

أثناء ممارسة الغرف لصلاحياتها المتمثلة في رقابة نوعية التسيير للأجهزة الإدارية التي تدخل مجال اختصاصها، فإن هاته الرقابة تتم عن طريق وضع تقارير تقييمية تضم كل الملاحظات والمليات التي قام بها ليتم إرسالها إلى مؤولي المصالح والهيئات المعنية أو إلى سلطاتهم الوصية والسامي حتى تتمكن هذه الهيئات أو المصالح العمومية من الرد وتقديم الملاحظات في الآجال التي يحددها المجلس²، وتتم هذه العملية وفق ثلاث مراحل أساسية هي:

1- التحقيق وإعداد تقرير الرقابة:

بناء على نص المادة 36 من المرسوم الرئاسي رقم 95-377 المحدد للنظام الداخلي لمجلس المحاسبة، فإن مرحلة إجراء التحقيق تبدأ بعد إصدار رئيس مجلس

1 Crucis Henry Michel : Droit des contrôles financiers,(Paris, France : édition A.J.D.A, 1998) page 407.

2 بن داود براهيم، مرجع سابق، ص 160.

المحاسبة أمر يتضمن تعيين مقرر لإجراء الرقابة على هيئة عمومية معينة، ويقوم رئيس مجلس المحاسبة بتحديد الرقابة الواجب إنجازها، وإيضاً يحدد السنوات المالية المعنية وكذا الآجال المحددة لإيداع تقرير الرقابة، وفي حالة عملية المراقبة بمجال تدخل غرفتين أو أكثر، فإنه لرئيس مجلس المحاسبة أن يعين بأمر مجموعة من القضاة التابعين للغرف المعنية ويعين من بينهم مقررًا يشرف على أعمال المجموعة، ويعرض المقرر التقرير بعد إنهاء المهمة على تشكيلة مشتركة بين الغرف، يتم إحداثها بأمر من رئيس مجلس المحاسبة من أجل هذا الغرض، وتتكون هذه التشكيلة من قاضيين من كل غرفة يرأسها رئيس إحدى الغرف المعنية¹.

2- المصادقة على التقرير:

بعد الحصول على الملف تجتمع التشكيلة المختصة لدراسة ومناقشة الملاحظات التي يتضمنها تقرير الرقابة حالة بحالة والمصادقة عليها، وبعد عملية المصادقة يبلغ هذا التقرير إلى مسؤولي الهيئات المعنية بغرض تقديم إجاباتهم حول مختلف الملاحظات المسجلة، وهذا في أجل يحدده مجلس المحاسبة لا يقل عن شهر واحد، وهو أجل قابل للتمديد من طرف رئيس الغرفة المختصة، إذا رأى أن ذلك ضروريا لتمكين المعنيين به من تقديم توضيحاتهم².

3- المداولة والتقييم النهائي:

تجتمع التشكيلة المختصة لدراسة الملف بناء على ما قدمه مسيرو الهيئات المعنية بالرقابة، بعد عرض المقرر لمشروع مذكرة تقييم حول الملف على رئيس التشكيلة المتداولة المختصة، ويمكن لهذا الأخير بمبادرة منه أو بناء على اقتراح من المقرر أو بناء على طلب تقدمه السلطة المعنية، يقرر تنظيم نقاش يشارك فيه مسيرو الهيئات

1 لمزيد من التفاصيل راجع المادة 36، المرسوم الرئاسي 95-377 المؤرخ في 27 جمادى الثانية عام 1416 الموافق 20 نوفمبر سنة 1995 المحدد للنظام الداخلي لمجلس المحاسبة المعد والمتمم.

2 محمد مسعي، مرجع سابق، ص 155.

المعنية بالرقابة وأعضاء التشكيلة وبعده يتم الضبط النهائي للتقييمات النهائية ويتم إرفاقها بالتوصيات والاقتراحات اللازمة لتحسين مردودية تسيير الهيئات والمصالح المعنية¹.

بعد الانتهاء من المداولة يعد المقرر مذكرة التقييم النهائي ويسلمها إلى رئيس التشكيلة المختصة لمراجعتها من أجل التأكد من مطابقتها مع نتائج المداولة، ثم يبلغها إلى مسؤولي الهيئات المعنية بالرقابة وإلى السلطات الرئاسية أو الوصية التي تتبع لها تلك الهيئات.

وهكذا يتضح أن رقابة نوعية التسيير تستهدف أساسا رقابة مدى شرعية النشاط المالي للمصالح والهيئات العمومية، وعلاوة على ذلك تستهدف أيضا تقييم مردودية تلك المصالح والهيئات وتقييم مدى نجاعة نشاطها المالي في تحقيق الأهداف المسطرة².

ثالثا: النتائج المترتبة عن رقابة نوعية التسيير

بما أن الرقابة على نوعية التسيير هي رقابة إدارية وليست قضائية، فإن النتائج المترتبة عنها ليست إلزامية للهيئات المعنية بها، ولا يملك فيها مجلس المحاسبة إلا صلاحية تقديم التوصيات والتوجيهات من أجل تصحيح الوضع وتحسين مردودية تلك الهيئات بواسطة مذكرات التقييم التي يصدرها عقب كل مراقبة³، وقد تكشف عمليات المراقبة التي يمارسها مجلس المحاسبة عن وجود مخالفات أو وقائع لا يمكن معالجتها والتكفل بواسطة مذكرات التقييم، وإنما تقتضي استعمال وسائل قانونية أخرى أكثر فعالية، وهي متدرجة من حيث أهميتها وطبيعة القضايا التي تناولها، والجهات التي ترسل إليها وهي :

1 لمزيد من التفاصيل راجع حمزة خضري، الوقاية من الفساد وكافحته في إطار الصفقات العمومية، دفاثر السياسة والقانون، العدد السابع جوان 2012 جامعة المسيلة.

2 شوقي يعيش تمت، شبري عزيزة، دور مجلس المحاسبة في مكافحة الفساد المالي في التشريع الجزائري، الملتقى الدولي الخامس عشر حول، الفساد وآليات مكافحته في الدول المغاربية المنعقد يومي 14/13 أبريل 2015، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر - بسكرة (مجلة الحقوق والحريات، العدد الثاني مارس 2016)

3 أنظر المادة 73 من الأمر 95-20.

1- رسالة رئيس الغرف

وهي رسالة يضطلع بها رئيس الغرفة المختصة والهيئات والمصالح التي خضعت للرقابة وكذا سلطاتها السلمية أو الوصية، بالنقائص المتعلقة بجوانب التنظيم والتسيير الداخلي والتي تلحق ضررا بالخزينة العمومية أو بأموال تلك الهيئات وهذا بغرض اتخاذ التدابير اللازمة لتصحيح الوضع.

ولقد ظهر استعمال هذا النوع من الرسائل لأول مرة في فرنسا في مجال الرقابة على الهيئات الضمان الاجتماعي، ثم توسع استعمالها لتشمل المجالات الأخرى من نشاط الإدارة العمومية، بشأن القضايا ذات الأهمية البسيطة.

أما المشرع الجزائري، فقد حدد استعمالها بشكل عام، في حالات وقوع مخالفات تلحق ضررا بالخزينة العمومية قصد اتخاذ الإجراءات اللازمة التي يقتضيها التسيير السليم للأموال العمومية، وفي الحالات حيازة مبالغ مالية مستحقة للدولة أو الجماعات المحلية أو المرافق العامة من طرف أشخاص طبيعيين أو معنويين، بقصد اتخاذ الإجراءات القانونية المناسبة لاسترجاعها¹.

2- المذكرة الاستعجالية

إن استعمال الاجراء المستعجل في نفس الحالات التي تستعمل فيها مذكرة رئيس الغرفة والتي أشرنا إليها سابقا، والفرق الموجود بينهما هو أن مذكرة رئيس الغرفة يوجهها مباشرة إلى المصلحة المعنية مع إعلام السلطات السلمية أو الوصية لها، بينما المذكرة الاستعجالية تكتسي أهمية أكثر من الأولى فهي توقع من طرف رئيس مجلس المحاسبة وتوجه مباشرة إلى الوزراء المعنيين وليس إلى الهيئات التي خضعت للرقابة².

1 أنظر المادة 24.25 من الأمر 95-20.

2 راجع المادة 47 الفقرة الثانية من الأمر 95-20 سبق ذكره.

3- المذكرة المبدئية

وهي رسالة يطلع بموجبها رئيس مجلس المحاسبة السلطات المعنية بالنقائص التي يكتشفها على مستوى النصوص المسيرة لشروط استعمال وتسيير ومراقبة أموال الهيئات العمومية، ويقدم لها التوصيات التي يراها مناسبة لذلك، وهذه الصلاحية أقرتها المادة 26 من الأمر 95-20، وتضمنها كذلك المرسوم الرئاسي 95-377¹، ويتعين على السلطات المعنية أن تعلم مجلس المحاسبة بالنتائج التي تخصصها لمذكراته.

4- التقرير المفصل

يستعمل مجلس المحاسبة التقرير المفصل في حالتين أساسيتين وهما:

- الحالة الأولى: إذا تم الكشف عن وقائع ابلّة للوصف الجزائي حسب قانون العقوبات تصادق التشكيلة المداولة المختصة على التقرير المفصل، وتدّون فيه جميع الوقائع ويتم التوقيع عليه من طرف رئيس التشكيلة والمقرر وكاتب الضبط، ويرسل رفقة عناصر الإثبات اللازمة إلى رئيس مجلس المحاسبة والذي يوجهه بدوره إلى الناظر العام قصد إحالته على الهيئات القضائية المختصة².

5- التقرير السنوي

يعد التقرير السنوي من أهم الوسائل التي يستعملها مجلس المحاسبة في نشاطه، فهو يعتبر من جهة وسيلة لتمكين الحكومة من الوقوف على حقيقة النقائص التي تقع

1 راجع المادة 48 من المرسوم الرئاسي رقم 95-377 المحدد للنظام الداخلي لمجلس المحاسبة.

2 المادة 44 من المرسوم الرئاسي 95-377: يشفع المقرر المعايّنات والملاحظات والتقييمات المضمنة في تقريره، باقتراحات معللة، بخصوص ما ينبغي أن تعتمد التشكيلة المداولة المختصة.

زيادة على مراجعة حسابات المحاسبين العموميين أو تقييم نوعية التسيير، يمكن أن تشمل هذه الاقتراحات ما يأتي:

- الوقائع والحالات والنقائص والمخالفات التي ينبغي أن تكون موضوع مذكرات استعجالية أو مذكرات مبدئية.

- الوقائع القابلة للإحالة على غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية.

- المعايّنات والملاحظات التي قد تكون محل ادراج في التقرير السنوي أو في التقرير التقييمي للمشروع التمهيدي لقانون ضبط الميزانية،

أثناء تنفيذ الميزانية العمومية، وكذلك العمل على تصحيحها وتفاديها في تنفيذ الميزانية المقبلة، ومن جهة أخرى فهو يعتبر وسيلة هامة لتمكين الهيئة التشريعية من الاطلاع بصفة دورية على النشاط المالي للحكومة وتقدير مستوى أدائها.

لقد ورد ذكر التقرير السنوي لمجلس المحاسبة لأول مرة في لقانون رقم 80-05 واعتبره المشرع كأداة لاطلاع رئيس الجمهورية بالنشاط المالي للهيئات العمومية والمؤسسات الاشتراكية¹، ففي ظل القانون 90-32 الذي غى القانون السالف الذكر عرف التقرير السنوي تطوراً نوعياً هاماً بحيث تقرر إرساله إلى الهيئة التشريعية إضافة إلى رئيس الجمهورية وأقر كذلك نشره في الجريدة الرسمية، وأوكلت الصلاحية إلى رئيس الجمهورية ورئيس المجلس الشعبي الوطني، لكن وإن أقر المشرع هذا القانون بنشر التقرير السنوي لمجلس المحاسبة، فإنه ترك ذلك لتقدير رئيس الجمهورية ورئيس المجلس الشعبي الوطني، حيث جاءت الصياغة التي تضمنتها الفقرة الثالثة من المادة 12 على الشكل التالي: "يمكن بمبادرة من رئيس الجمهورية نشر التقرير السنوي" ونفس هذه الصياغة نجدها تتكرر في الفقرة الثانية من المادة 13 كالتالي: "يمكن بمبادرة من رئيس المجلس الشعبي الوطني نشر التقرير السنوي كلياً أو جزئياً"².

أما القانون المطبق حالياً 95-20 نجده أنه حدد في المادة 16 بشكل عام مضمونه والجهات التي ترسل إليها، وهي رئيس الجمهورية ورئيس المجلس الشعبي الوطني، وأقرت نفس المادة نشره كلياً أو جزئياً في الجريدة الرسمية، وتحقق في ظل هذا

1 راجع المادة 56 من القانون رقم 80-05 سبق ذكره.

2 هذا الوضع أدى ببعض المختصين والبرلمانيين إلى القول بأن دور مجلس المحاسبة في الوقت الراهن لا يتعدى عرض التقارير، مبرزين وجود عدة عراقيل قلصت من فعالية هذه الهيئة التي يفترض بها لعب دور المراقب والمحاسب، وحماية الاقتصاد الوطني من كل مظاهر الفساد.

لمزيد من التفاصيل راجع الجريدة الإخبارية، يومية جزائرية الصادرة بتاريخ 2013/12/13

القانون تطورا آخر لم يشهده سابقه، يتمثل في نشر التوضيحات التي يقدمها مسؤولي الهيئات والسلطات المعنية حول الملاحظات التي تضمنها تقرير مجلس المحاسبة¹.

إضافة إلى هذه الوسائل، يتدخل مجلس المحاسبة في مجالات أخرى بصفته هيئة استشارية بطلب من السلطات العمومية في بعض القضايا ذات الأهمية الوطنية ويقدم بشأنها تقارير يبرز فيها ملاحظاته وتوصياته للهيئات المعنية، وتعد مشاريع قوانين ضبط الميزانية أبرز مجال لتدخل مجلس المحاسبة، حيث أن المشرع ألزم الحكومة بعرض هذه المشاريع على الهيئة التشريعية مرفقة بتقرير المطابقة الذي يعده مجلس المحاسبة².

الفرع الثاني: رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية

فيما يخص هذا النوع من الرقابة، فقد نص عليها المشرع في المواد من 87 إلى 101 من الأمر 20-95 المعدل بالأمر 02-10، حيث أن رقابة قواعد الانضباط في مجال تسيير الميزانية العامة يخضع لها كل مسؤول أو عون في المؤسسات أو الأجهزة الإدارية المتمثلة في مصالح الدولة والجماعات الإقليمية، المؤسسات والمرافق والهيئات العمومية باختلاف أنواعها، التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية³.

حيث صدر مجلس المحاسبة في إطار رقابة الانضباط في تسيير الميزانية والمالية حكما بغرامات مالية بغض النظر على المتابعات الجزائية ضد كل مسؤول أو عون أو ممثل قائم بالإدارة في هيئة عمومية⁴، خرق حكا من الأحكام التشريعية أو التنظيمية من أجل كسب مالي أو عيني أو سبب ضررا بالخزينة العمومية أو بهيئة عمومية⁵.

1 راجع أحمد بلودنين، مرجع سابق، ص 91.

2 راجع نوار أمجوج، مرجع سابق، ص 145.

3 أحمد بلودنين، مرجع سابق، ص 104.

4 راجع المادة 91 من الأمر 20-95.

5 أحمد سويقات، مرجع سابق، ص 298.

حيث إذا شكلت مخالفة أو خطأ خرقاً صريحاً للقواعد المتعلقة بقواعد الانضباط في مجال الميزانية والمالية¹، وألحقت ضراراً بالخزينة العمومية للدولة أو هيئة عمومية فهنا لمجلس المحاسبة الاختصاص في تحميل أي مسير أو عون تابع للمؤسسة أو المرافق أو الهيئات العمومية الخاضعة لرقابتها المسؤولية عن هذا الخطأ المرتكب ومن هنا فالمجلس أن يعاقب عن هذه الأخطاء والمخالفات بغرامات يصدرها في حق مرتكبيها لا تتعدى المرتب السنوي الإجمالي الذي يتقاضاه العون المعنى عن ارتكاب للخطأ المعاقب عنه وهذا ما أكدته المادة 89 من القانون 95-20 ولتحديد هذه المخالفات يجب معرفة مفهومها و حصرها وإجراءات التحقيق وتوقيع الجزاء².

أولاً: الأخطاء والمخالفات المعاقب عليها

يقصد بها الأخطاء والمخالفات المرتكبة من طرف الأجهزة الإدارية، التي تكون خرقاً صريحاً للأحكام التشريعية والتنظيمية التي تسري على استعمال وتسيير الأموال العمومية أو الوسائل المادية وتلحق ضراراً بالخزينة العمومية أو بهذه الأجهزة والهيئات العمومية، وجاءت هذه الأخطاء والمخالفات على سبيل الحصر والتحديد، وعددها خمسة عشر (15)، بحيث لم يعط المشرع أي مجال لاجتهاد قضاة مجلس المحاسبة في تكييف أي عمل على أنه يمثل خطأ يعاقب عليه أم وهي على النحو التالي:

- خرق الأحكام التشريعية أو التنظيمية المتعلقة بتنفيذ الإيرادات والنفقات.
- استعمال الاعتمادات أو المساعدات المالية التي تمنحها الدولة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية أو الممنوحة بضمان منها لأهداف غير الأهداف التي منحت من أجلها صراحة³.

1 تعتبر مخالفات لقواعد الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية الكثير من الحالات أوردتها المادة 88 من الأمر 95-20.

2 براهيم بن داود، مرجع سابق، ص 161.

3 لمزيد من التفاصيل راجع شوقي يعيش تمام، شبري عزيزة، مرجع سابق ص 539.

- الالتزام بالنفقات دون توفر الاعتمادات أو تجاوز الترخيصات الخاصة بالميزانية.
- خصم نفقة بصفة غير قانونية من أجل إخفاء، إما تجاوزا في الاعتمادات، وإما تغييرا للتخصيص الأصلي للالتزامات أو القروض المصرفية الممنوحة لتحقيق عمليات محدودة.
- تنفيذ عمليات النفقات الخارجية بشكل واضح عن هدف أو مهمة الهيئات العمومية.
- الرفض غير المؤسس للتأشيرات أو العراقيل الصريحة من طرف هيئات الرقابة القبلية أو التأشيرات الممنوحة خارج الشروط القانونية¹.
- عدم احترام الأحكام القانونية أو التنظيمية المتعلقة بمسك المحاسبات وسجلات الجرد، والاحتفاظ بالوثائق والمستندات الثبوتية.
- التسيير الخفي للأموال أو القيم أو الوسائل أو الأملاك العامة.
- كل تهاون يترتب عنه عدم دفع حاصل الإيرادات الجبائية أو شبه الجبائية التي كانت موضوع اقتطاع من المصدر في الآجال، ووفق الشروط التي أقرها التشريع المعمول به.
- التسبب في إلزام الدولة أو الجماعات الإقليمية أو الهيئات العمومية بدفع غرامة تهديدية أو تعويضات مالية نتيجة عدم التنفيذ الكلي أو الجزئي أو بصفة متأخرة لأحكام القضاء.
- الاستعمال التعسفي للإجراء القاضي بمطالبة المحاسبين العموميين بدفع النفقات على أسس غير قانونية أو غير تنظيمية².

1 راجع المادة 13 من المرسوم التنفيذي 09-374 المؤرخ في 16 نوفمبر 2009، المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها.

2 تنص المادة 68 من قانون 90-32 على ما يلي : مع مراعاة السلطة التنفيذية المخولة للوزير المكلف بالمالية في مجال النظر في النقص الحسابي يبيت مجلس المحاسبة في المسؤولية المالية التي تقع على عاتق المحاسبين العمومية في حالة معاينة أي نقص بعد إجراء التحقيق وفي هذا الصدد يقرر وضع المحاسب العمومية المتهم في وضعية المدين ويقدر الظروف الخاص التي حدث فيها لإقرار الإعفاء الجزئي، ويمكن للمحاسب العمومي المتهم في وضعية المدين

- أعمال التسيير التي تتم باختراق قواعد ابرام وتنفيذ العقود التي ينص عليها قانون الصفقات العمومية¹.
 - عدم احترام القوانين التي تخضع لها عملية بيع الأملاك العمومية التي لم تعد صالحة للاستعمال أو المحجوزة من طرف الإدارات والهيئات العمومية.
 - تقديم وثائق مزيفة أو خاطئة إلى مجلس المحاسبة أو إخفاء مستندات عنه.
- هناك آثار و جزاءات مترتبة على تدخل مجلس المحاسبة لحماية المال العام متنوعة، وعليه إذا عاين المجلس أثناء تحقيقاته حالات أو وقائع أ، مخالفات تلحق ضررا بالخزينة العمومية أو بأموال الهيئات والمؤسسات الخاضعة لرقابته، يطلع فورا المصالح المعنية وسلطاته اسلمية أو الوصية وكذا سلطة مؤهلة أخرى بحسب الأحوال، بغرض اتخاذ التدابير الكفيلة بتسيير الأموال العمومية تسييرا سليما، فضلا على هذه الحالة أورد المشرع الجزائي جزاءات بشأن مسائل أخرى، ونذكر في هذا الصدد على سبيل لا الحصر أنه إذا ثبت مجلس المحاسبة أثناء رقبته أنه تم قبض أو حيازة مبالغ بصفة غير قانونية من طرف أشخاص طبيعيين أو معنويين، وتبقى هذه الأموال مستحقة للدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق العمومي يطلع فورا السلطة المختصة بذلك من أجل استرجاع المبالغ المستحقة بكل الطرق القانونية وهذا بصريح نص المادة 25 من الأمر 95-20 ، وتجدر الإشارة إلى أنه إذا لاحظ قضاة المجلس أثناء ممارسة رقبته وقائع يمكن وصفها وصفا جزائيا يتولى إرسال الملف إلى النائب العام المختص إقليميا بقصد

=ويقدر الظروف الخاصة التي حدث فيها لإقرار الإعفاء الجزئي، ويمكن للمحاس المعنى أن يستفيد من حالة القوة القاهرة لدى الجهات القضائية التي تفصل في الموضوع .

1 لمزيد من التفاصيل حول هذه العقود، راجع المرسوم الرئاسي رقم 15-247 مؤرخ في 2 ذي الحجة عام 1436 الموافق 16 سبتمبر سنة 2015 يتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام.

المتابعات القضائية وفي هذه الحالة يتعين عليه أن يطلع وزير العدل بذلك كما يشعر الأشخاص المعنيين والسلطة التي يتبعونها¹.

أما فيما يتعلق بالعقوبات التي يمكن أن تقرر ضد المحاسبين العموميين فقد أشارت المادة 61 من الأمر 95-20 إلى نوع ومقدر العقوبة التي يتعرضون لها والمتمثلة في إصدار مجلس المحاسبة لغرامة مالية تتراوح ما بين 1000 إلى 10.000 دج ضد المحاسب الذي تسبب في تأخير إيداع حسابات التسيير أو عدم إرسال المستندات الثبوتية أو عدم تقديمها²، مع ملاحظة أنه يمكن لمجلس المحاسبة أن يرسل إلى المحاسب المعنى بالعقوبة أمرا بتقديم حسابه خلال أجل يحدده له، وبإنقضاء ذلك الأجل يمكن للمجلس أن يطبق إكراها ماليا على المحاسب يقدر ب 100 دينار عن كل يوم تأخير، شريطة أن لا تتجاوز تلك المدة ستين يوما، وبعد ذلك يمكن أن تطبق على محاسب المعني مقتضيات الفقرة الثالثة من نص المادة 43 من قانون الإجراءات الجزائية الجزائري³.

كل هذه المخالفات المذكورة أعلاه يعاقب عليها بغرامة يصدرها مجلس المحاسبة في حق مرتكبيها، مع الإشارة إلى أن هذه المخالفات تتقادم بعد مرور عشر (10) سنوات على ارتكابها⁴، فلا يسأل مرتكبوها بعد مضي هذه المدة.

1 لمزيد من التفاصيل راجع شوقي يعيش تمام، شبري عزيزة، مرجع سابق ص 541.

2 A cet égard voir L'article L131-7 du code des juridictions financières français : « Le toux maximum de l'amende pouvant être infligée a un comptable qui n'a pas produit ses comptes dans le délai réglementaire ou dans le délai imparti par la Cour des comptes est fixe par voie réglementaire dans la limite, pour les comtes d'un même exercice, du montant mensuel du traitement brut afférent à l'indice nouveau majoré 500 de la fonction publique».

3 تنص المادة 3/43 من قانون الإجراءات الجزائية على أنه: إذا كان المقصود من الآثار أو نزع الأشياء هو عرقلة سير العدالة، عوقب على هذا الفعل بالحبس من ثلاثة أشهر إلى ثلاث سنوات وبغرامة من 1000 إلى 10.000 دج.

4 المادة 21 من الأمر 10-02 المعدل والمتمم للمادة 91 من الأمر 95-20.

ومن أجل تسهيل عمل مجلس المحاسبة في ممارسة رقابته، أقر المشرع معاقبة كل من رفض تقديم أو إرسال الحسابات والمستندات والوثائق إلى مجلس المحاسبة عند إنشاء التحقيقات والتدقيقات، وتتمثل تلك العقوبة في الغرامة المالية التي تتراوح ما بين 1000 دج كحد أدنى و 10.000 دج كحد أقصى، كما يعاقب بالعقوبة ذاتها كل من لا يقدم بدون مبرر لمجلس المحاسبة المعلومات الضرورية لممارسة مهامه أو يعمل على عرقلة عمليات التدقيق التي يقوم بها¹، ومن المفيد التنويه في هذا السياق إلى أنه لا يحق التمسك بالسر المهني في مواجهة قضاة وأعاون مجلس المحاسبة².

ثانيا: إجراءات التحقيق وتوقيع الجزاءات

بمجرد أن تكشف نتائج تدقيقات مجلس المحاسبة التي تضبطها الغرفة المختصة قانونا، أن المخالفة التي ارتكبها العون قد تدخل في مجال تطبيق المادة 88، يوجه رئيس الغرفة تقرير مفصلا الى الناظر العام³، الذي يطلب المعلومات الإضافية عند الاقتضاء، لمواصلة الاجراءات، فإذا رأى بأنه لا مجال للمتابعات، يقوم بحفظ الملف بموجب قرار معلل قبل للإلغاء أمام تشكيلة خاصة تتكون من رئيس غرفة ومستشارين اثنين من مجلس المحاسبة ويطلع رئيس الغرفة المعنية بذلك.

وبخلاف ذلك، فإن الناظر العام يحرر استنتاجاته ويرسل ملف القضية إلى رئيس غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية قصد فتح تحقيق، ويعد هذا الإرسال بمثابة إخطار لغرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية قصد فتح تحقيق، وفي

1 المادة 68 من الأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة.

2 بن بشير وسيلة، ظاهرة الفساد الإداري والمالي في مجال الصفقات العمومية في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، فرع قانون الإجراءات الإدارية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تيزي وزو ص 190.

3 كان رئيس الغرفة يوجه تقررا مفصلا إلى رئيس مجلس المحاسبة قصد تبليغه إلى الناظر العام، ثم أصبح بموجب المادة 23 من الأمر 10 المعدلة والمتممة للمادة 94 يرسل مباشرة من رئيس الغرفة إلى الناظر العام.

هذا الشأن يعين رئيس غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية مقررًا يكلف بالتحقيق في الملف، ويكون هذا التحقيق حضورياً¹.

إذا شرع في فتح التحقيق يطلع الشخص المتابع بذلك فوراً برسالة موصى عليها، ويمكنه الاستعانة في الإجراءات المالية بمحام أو أي الصيغة التي يؤدي بها المحامي ويستفيد من الحقوق الممنوحة للدفاع، نشير إلى أن الأمر يشبه إلى حد ما الاجراءات التي يتعرض لها الموظف العام أثناء مثله أمام مجلس التأديب عند اقترافه خطأ وظيفياً². وكمرحلة أخرى، يقوم المقرر بكل أعمال التحقيق التي يراها ضرورية، كما يمكنه أن يستمع إلى عون قد تقحم مسؤولياته أو يسأله شفاهياً أو كتابياً ويستتير في أشغاله بالاستماع إلى أي شخص، وفي ختام التحقيق يحرر المقرر تقريره مرفقاً باقتراحاته ويرسله إلى رئيس الغرفة قصد تبليغه للناظر العام³، وفي حالة ما إذا أثبتت نتائج التحقيق بأنه لا مجال للمتابعات، يمكن الناظر العام أن يقرر حفظ الملف⁴، ثم يبلغ قرار الحفظ إلى كل من رئيس غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية ومسؤول الإدارة أو الهيئة المعنية وإلى العون محل المتابعة.

أما إذا رأى الناظر أن نتائج التحقيق تبرر إحالة المتقاضي أو المتقاضين المتابعين أمام غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، فإنه يقدم استنتاجاته الكتابة والمبررة ويعيد الملف إلى رئيس غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، ولعل هذا الارسل هو بمثابة إخطار لغرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية

1 بموجب المادة 95 من الأمر 20-95 قبل تعديلها بموجب المادة 24 من الأمر 02-10 كان رئيس مجلس المحاسبة هو الذي يعين مقررًا من بين المستشارين يكلف بدراسة الملف والتحقيق فيه

2 أحمد بلودنين، مرجع سابق، ص 109.

3 المادة 97 من الأمر 20-95 قبل تعديلها بموجب المادة من الأمر 02-10 كان المقرر يرسل كل الملف إلى رئيس مجلس المحاسبة الذي يقوم بدوره بتبليغه إلى الناظر العام.

4 قرار مجلس المحاسبة رقم 2001/02 المؤرخ في 18 فيفري 2001 عن غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية.

والمالية للبت في الملف، التي يقوم رئيسها بتعيين من بين القضاة المكونين للتشكيلة المداولة¹، مقررًا يكلف بتقديم ملف القضية أثناء جلسة تشكيلة الحكم، وفي هذه الأثناء يحدد رئيس غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية بعدد تاريخ الجلسة ويعلم رئيس مجلس المحاسبة والناظر العام بذلك، ثم يستدعي رئيس الغرفة الأشخاص المتابعين برسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام².

كما يمكن للشخص المتبع أو محاميه أو مساعده الاطلاع، لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة، على الملف الذي يعنيه كاملاً بما في ذلك الاستنتاجات الكتابية للناظر العام، في أجل لا يقل عن شهر من تاريخ الجلسة بعد استلام الاستدعاء، ويكون هذا الأجل قابلاً للتمديد مرة واحدة بطلب من المعني أو من يمثله، كما يحق للمعني بالأمر أو ممثله أن يقدم مذكرة دفاعية³.

أما فيما يخص جلسة تشكيلة المداولة لغرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية فهي تتشكل زيادة عن رئيسها، من قضاة من بينهم ستة (6) مستشارين على الأقل بمساعدة كاتب الضبط وبحضور الناظر العام، وفي حالة غياب المتابع عن الجلسة رغم استدعائه مرتين قانوناً، يمكن الغرفة أن تبت في القضية، ويحق لكل التشكيلة أن تطلع على اقتراحات المقرر المكلف بالتحقيق كما وردت في تقريره، واستنتاجات النظام العام ومذكرة الدفاع وشروح المتابع أو من يمثله، بعدها يعرض رئيس الجلسة القضية للمداولة بعد اختتام المرافعات دون حضور كل من الناظر العام ووكيله وكاتب الضبط .

1 المادة 12 من الأمر 02-10 المعدلة للمادة 51 من الأمر 20-95 «تتشكل غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، زيادة على رئيسها، من قضاة من بينهم ستة (6) مستشارين على الأقل.

2 المادة 26 من الأمر 02-10 المعدل والمتممة للمادة 98 من الأمر 20-95.

3 يمكن لمجلس المحاسبة إشراك أعوان القطاع العام المؤهلين لمساعدته في أعماله المادية وتحت مسؤوليته، شريطة موافقة السلطة السلمية التي يتبعونها، وفي السياق ذاته يمكنه استشارة اختصاصيين أو تعيين خبراء من شأنهم إفادته أو مساعدته في أشغاله، إذا كانت العمليات الواجب مراقبتها أو أعمال التسيير الواجب تقييمها أو الوقائع المطلوب الحكم فيها تستدعي ذلك. (لمزيد من التفاصيل راجع شوقي يعيش تمام، شبري عزيزة، مرجع سابق ص 540).

تداول الغرفة في كل اقتراح تقدم به المقرر، ثم تبت الغرفة بأغلبية أصوات أعضائها، وفي حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحاً¹، ويكون البت في جلسة علنية بقرار يوقعه رئيس الجلسة والمقرر وكاتب الضبط، ويكتسي هذا القرار الصيغة التنفيذية قياساً على قرارات الجهات القضائية الإدارية، بعدها يبلغ هذا القرار إلى كل من الناظر العام، وزير المالية لمتابعة التنفيذ بكل الطرق القانونية، وكذا إلى السلطات السلمية والوصية التي يخضع لها العون المعنى².

المبحث الثاني

الرقابة السياسية على الأجهزة الإدارية (التشريعية)

بعد أن تتم إجراءات قانون المالية في صورة وثيقة واحدة من قبل السلطة التنفيذية، لا يكفي ذلك ليحول الميزانية العامة إلى تقديرات قابلة للتنفيذ بل يجب أن تتوج تلك الإجراءات بإجازة من طرف السلطة التشريعية، فإذا كانت السلطة التنفيذية هي المختصة بالتقدير فالسلطة التشريعية هي المختصة بالإجازة³، حيث إن سيادة البرلمان تظهر إذن من خلال قيامه بوضع القواعد العامة التي حددها الدستور⁴، لا يعتبر مشروع قانون المالية، ميزانية تلتزم الحكومة بتنفيذها إلا بعد اعتمادها من طرف السلطة المختصة طبقاً للنظام السياسي لكل دولة، و يتم اعتماد الميزانية من طرف السلطة التشريعية⁵ بإجراءات

1 في لبنان يعتبر هذا العمل من الرقابة الإدارية لديوان المحاسبة وليس من الرقابة القضائية، حيث ليس لديوان المحاسبة أن ينظر في الظروف التي رافقت قيام المحتسبين، ومدى إخلاصهم ونزاهتهم وحسن نواياهم، والحكم الذي يصدره الدوان، بنتيجة تحقيقاته، يتناول الحسابات دون المحتسبين. (لمزيد من التفاصيل راجع سمير سهيل دنون، الرقابة المالية، الطبعة الأولى، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، ص 33).

2 المادة 27 من الأمر 10-02 العدالة والمتمة للمادة 100 من الأمر 95-20.

3 عادل العلي، مرجع سابق، ص 364.

4 مراد بدران، قانون المالية وفكرة سيادة البرلمان، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، العدد 2010/03، ص 08.

5 في الأردن نجد المادة 112 من الدستور الأردني تتكلم عن إجراءات: يقوم مجلس النواب بإحالة مشروع القانون إلى اللجنة المالية والاقتصادية المشكلة من قبل المجلس رئيس الوزراء.

معينة تختلف باختلاف دستور كل دولة ، فهذا الاعتماد شرط أساسي لا يمكن الاستغناء عنه لوضع الميزانية موضع التنفيذ و ذلك وفقا للقاعدة المشهورة أسبقية الاعتماد على التنفيذ، وقد ينشأ حق السلطة التشريعية¹، في اعتماد قانون المالية من حقها في الموافقة على الضرائب وعلى مراقبة موارد الدولة العامة، إذ من الواضح أن هذا الحق في فرض الضرائب يغدو قليل القيمة إذا لم يعترف للسلطة التشريعية بحق آخر مقابل له وهو الحق في الموافقة على النفقات وهذا أمر بديهي، إذ لا فائدة ترجى من مراقبة الإيرادات طالما الحكومة تستأثر بسلطة إنفاقها كيفما يحلو لها، وفي هذا المبحث سنتناول نقطتين أساسيتين وهما مناقشة مشروع قانون المالية (المطلب الأول) والمرحلة النهائية لاعتماد قانون المالية (المطلب الثاني).

المطلب الأول: مناقشة مشروع قانون المالية

إن قانون المالية أو الميزانية العامة للدولة المعاصرة هو بمثابة الشريان الحيوي الذي يغذي ويمول وظائف الدولة، وأهدافها وبرامجها وساستها وإصلاحاتها الوطنية الشاملة الاجتماعية والاقتصادية والسياسية، وتطبيقا لمبدأ الميزانية العامة في الدولة والذي مفاده " لا ضريبة ولا رسم ولا اتفاق إلا بنص قانوني " فإن للبرلمان باعتباره الممثل العام للشعب والأمة، دور أساسي وأصيل وحيوي في تكييف وملائمة هذه الميزانية وقوانينها مع كافة انشغالات وتطلعات وحاجات المواطن والمصلحة العامة الحيوية للدولة، كما يحرص البرلمان المعاصر بكل ما يملك من سلطات وصلاحيات دستورية وقانونية وآليات رقابية برلمانية على ضمان حسن اضطلاع الحكومة وأجهزتها ومرافقها بحسن تطبيق قانون

1 نص الدستور الأمريكي على منح السلطة المالية كاملة للكونغرس، حيث يمكن فقط للكونغرس يرفع الضرائب ويخصص العائدات، فالسلطة التنفيذية في الولايات المتحدة الأمريكية لا تمارس وحدها سلطة المبادرة في المسائل المالية.

المالية بصورة عامة وقانون ميزانية الدولة بصورة خاصة¹، يطلق على الرقابة السابقة أنها رقابة وقائية أو مانعة، وهي تتمثل في إجراءات عمليات المراجعة والمراقبة قبل عرض².

قانون المالية الذي يتم فيه تحديد المبلغ الإجمالي لكل من الإيرادات العمومية والنفقات العمومية إلى جانب الجداول التفصيلية لكل منها، وهنا تظهر الاختصاصات الثلاثة للبرلمان (التشريعية، المالية، الرقابية) ولأجل التصويت على قانون المالية يتوجب مناقشة موضوع النفقات والإيرادات والميزانية في مرحلة متقدمة هي مرحلة المناقشة العامة حيث يعرض مشروع قانون المالية لمناقشة العامة على كليات الميزانية وارتباطها بأهداف وطنية ثم تليها المناقشة التفصيلية،

وعلى ضوء ما سبق يتم التطرق إلى دراسة مشروع الميزانية على مستوى لجنة المالية والميزانية الموجودة على مستوى البرلمان (الفرع الأول) تقييم الرقابة السابقة على مشروع قانون المالية (الفرع الثاني)

الفرع الأول: دراسة مشروع قانون المالية على مستوى لجنة المالية والميزانية

في كل مجلس نيابي لجنة مهمتها دراسة مشروع قانون المالية والميزانية العامة أو كل المشاريع المالية قبل عرضها على هيئة المجلس العامة، وتسمى لجنة الميزانية وفي هذه الحالة تقتصر صلاحيتها على دراسة مشروع الميزانية العامة، أما إذا سميت اللجنة المالية عندئذ تشمل صلاحيتها مشروع الميزانية جميع المشاريع التي لها صفة المالية³.

ويبدأ إجراء الاعتماد بتقديم الحكومة لمشروع الميزانية للسلطة التشريعية، وبمجرد تسليم المشروع تقوم اللجنة المالية بدراسته جملة وتفصيلا، حيث بعد صدور الصيغة النهائية لمشروع للميزانية العامة التي تعد من قبل وزارة المالية ممثلة بوزير المالية يتم

1 دور البرلمانات في عملية تكييف ومراقبة الميزانيات العامة في الدولة المعاصرة مجلة الفكر البرلماني، ال عدد24، جانفي 2010.

2 سالم شوابكة، مرجع سابق، ص323.

3 جمال لعامرة، أساسيات الموازنة العامة للدولة، مرجع سابق، ص 134

رفعها إلى السلطة التشريعية من أجل اتخاذ القرار باعتمادها، حتى يصبح مشروع الميزانية العامة بصيغة نهائية قابلة للتنفيذ، وذلك لأن السلطة التشريعية هي الجهة ذات الاختصاص، لأنها تمثل الشعب الذي يتحمل الأعباء المالية التي تتضمنها الميزانية والتي تمثل إيراداتها وهو المنتفع بنفقاتها، وبالتالي ضرورة اتخاذ قرار باعتماد الميزانية العامة من قبل المجتمع، وذلك من خلال ممثله في السلطة التشريعية .

وفي الجزائر اللجنة تسمى لجنة المالية والميزانية حيث تختص بالمسائل المتعلقة بالميزانية وبالقانون العضوي المتعلق بقوانين المالية وبالنظامين الجبائي والجمركي، وبالعملة و بالقروض، وبالبنوك، والتأمينات¹، غير أنه لا يمكن اعتماد مشروع الميزانية العامة إلا بعد أن يصادق عليه البرلمان بغرفتيه (مجلس الشعبي الوطني، مجلس الأمة) حيث يصادق البرلمان على مشروع قانون المالية في مدة أقصاها خمسة و سبعون (75) يوما من تاريخ إيداعه، و يصوت المجلس الشعبي الوطني² على المشروع المذكور في مدة أقصاها سبعة و أربعون يوما (47) ابتداء من تاريخ إيداعه، يعد الاجتماع الأول للجنة المالية والميزانية اجتماعا تمهيدا يخصص لضبط الجدول الزمني التقريري لاجتماعات اللجنة، وتحديد منهجية العمل مع اعتمادها في دراسة التدابير المقترحة في مشروع قانون المالية، و تحديد قائمة الوزراء الذين سوف يستمع إليهم بالمناسبة، إضافة إلى عرض وزير المالية، والاستماع إلى مسؤولي بعض القطاعات و الهيئات المعنية.

ولذلك عندما يودع مشروع قانون المالية بمكتب المجلس الشعبي الوطني، يتم تحويله على الفور للجنة المالية والميزانية، باعتبارها اللجنة المختصة التي من جهتها تشرع في دراسة هذا المشروع تحضيراً للمناقشة العامة، هذه اللجنة هي جهاز العمل

1 قانون رقم 84-17، الجريدة الرسمية عدد 28 سنة 1984. المادة 05.

2 العديد من البرلمانات تحوز إجراءات تتعلق بنقاشات الاستعجال، وبما أن هذه النقاشات تسمح بطرح مشاكل تتسبب في انتقاد الحكومة، ينبغي اعتبارها كوسيلة مراقبة عمل الحكومة.

للمجلس الشعبي الوطني في مجال المالية والميزانية، حيث تبرز بمثابة المحاور المقبولة للحكومة فهي مكلفة نظريا بمهمة إعلامية من أجل تقديم توضيحات للمجلس¹.

إن الأهمية التي يحظى بها هذا المشروع (مشروع قانون المالية) تجعل كل الهيئات المعنية في المجلس الشعبي الوطني في حالة ترقب لاستقبال المشروع والانطلاق في الدراسة والمناقشة وخاصة مكتب المجلس ومكتب اللجنة المختصة، ولذلك غالبا ما يحول مكتب المجلس مشروع قانون المالية يوم إيداعه ليتولى رئيس لجنة المالية والميزانية في نفس اليوم استدعاء أعضاء اللجنة للاجتماع في أقرب الآجال، بالإضافة إلى أهمية المشروع وضرورة الالتزام بالآجال القانونية وحسن الاستفادة منها في دراسة ومناقشة وإثراء المشروع.

1- الجدول الزمني لاجتماعات لجنة المالية والميزانية:

تحرص لجنة المالية والميزانية، على ضبط جدول زمني يمكنها من إنجاز أعمالها والتصويت على قانون المالية نهاية المدة القانونية المحددة للمجلس، والتي أقصاها سبعة وأربعون يوما (47)، ولذلك يكون بين مكتب اللجنة ومكتب مجلس التشاور والتنسيق المستمر خلال هذه المدة².

ومن أهم العناصر التي يتضمنها جدول الأعمال ما يلي:

- اجتماع تمهيدي لضبط الجدول الزمني لاجتماعات اللجنة وكذلك تحديد منهجية دراسة مشروع قانون المالية، بالإضافة إلى دراسة أحكام مشروع قانون المالية، وتقديم مشروع قانون المالية والميزانية من طرف ممثل الحكومة.

1 جمال لعمارة، منهجية الميزانية العامة للدولة في الجزائر، مرجع سابق ذكره، ص 181.

2 أنظر المادة 138 من قانون 16-01 مؤرخ في 26 جمادي الأولى عام 1437 الموافق 6 مارس سنة 2016، يتضمن التعديل الدستوري.

- الشروع في إعداد التقرير التمهيدي والصياغة الأولية للأحكام المعدلة لمشروع القانون ودراسة الميزانيات القطاعية من خلال الاستماع إلى مسؤوليها وخاصة الوزراء¹، بالإضافة إلى الصياغة النهائية للتقرير التمهيدي عن مشروع قانون المالية.
- طبع التقرير وتوزيعه على جميع النواب قبل الجلسات العامة للمناقشات ودراسة تعديلات النواب عن مشروع قانون المالية التي يحيلها مكتب المجلس على اللجنة، كذلك صياغة التقرير التكميلي عن مشروع قانون المالية.
- دراسة مشروع ميزانية المجلس الشعبي الوطني²، وطبع التقرير التكميلي عن مشروع القانون، وتوزيعه قبل الجلسة العامة للتصويت والتصويت على المشروع (مشروع قانون المالية).

2- منهجية العمل لدراسة التدابير المقترحة لمشروع قانون المالية:

تتضمن منهجية العمل اعتمادها في دراسة التدابير المقترحة في مشروع قانون المالية ما يلي³:

- الاستماع إلى عرض ممثل الحكومة وزير المالية، حول مشروع قانون المالية والميزانية ومناقشته وتحديد المواد التي تتم دراستها بحضور وزير المالية أو ممثلي وزارته وخاصة المدير العام للميزانية والمدير العام للضرائب.
- تحديد المواد التي توضع بحضور مسؤولي القطاعات، الوزراء المعنيون ومسؤولو الهيئات الأخرى وتحديد المواد التي تدرس بحضور إدارات أخرى من وزارة المالية

1 لعمارة جمال، منهجية الميزانية العامة للدولة في الجزائر، مرجع سابق ذكره، ص 181.

2 لقد نصت المادة 37 من الدستور الفرنسي لسنة 1958 على أن كل مادة خارجة عن نطاق صلاحيات المجلس التشريعي تدخل في الأمور التنظيمية التي تعود للحكومة حق اتخاذ القرارات بشأنها.

والمادة 34 منه ذكرت على سبيل الحصر مجالات تدخله (المجلس) وبذلك أصبحت الحكومة المشرع الفعلي والعادي بدلا من البرلمان صاحب الاختصاص الأصلي والذي تحول إلى اختصاص استثنائي.

3 لعمارة جمال، منهجية الميزانية العامة للدولة في الجزائر، مرجع سابق، ص 182.

كالخزينة العمومية والمديرية العامة للمحاسبة والمديرية العامة لأموال الدولة، ومديرية الجمارك وغيرها.

- الاتفاق على الكيفية التي تتم بها التعديلات من طرف اللجنة، ودراسة اقتراحات التعديلات التي يتقدم بها أعضاء اللجنة، والاتفاق على الصياغة النهائية للتقرير التمهيدي والتقرير التكميلي.

3- الاستماع إلى مسؤولي الميزانيات القطاعية:

بالإضافة إلى العرض الذي يقدمه وزير المالية الذي عادة ما يكون مرفوقا بالوزير المكلف بالعلاقة مع البرلمان و الإطارات السامية لوزارة المالية، تستمع لجنة المالية والميزانية بالمجلس الشعبي الوطني إلى بعض الوزراء ومسؤولي هيئات أخرى، وفي الواقع لا توجد مقاييس قانونية تضبط ذلك، و إنما تحدد القائمة على المعيار أولوية في برنامج الحكومة والأهمية الواسعة التي تجعل أعضاء اللجنة يطلبون الاستماع للوزير المعني بمناسبة دراسة أي مشروع قانون المالية، والسؤال الذي يطرح الآن هو: ما هي المعايير التي على أساسها تحدد قائمة مسؤولي القطاعات، والهيئات الوطنية التي سوف يتم يستمع إليها¹؟

الفرع الثاني: تقييم الرقابة السابقة على مشروع قانون المالية

تتمتع الرقابة السابقة بمزايا عديدة، وبالرغم من ذلك وجه لها العديد من الانتقادات وذلك ما سنتناوله فيما يلي².

أولا: مزايا الرقابة السابقة

تتسم الرقابة السابقة بالعديد من المزايا أهمها ما يلي:

1 جمال لعامرة، منهجية الميزانية العامة للدولة في الجزائر، مرجع سابق، ص 183.

2 جيهان عبد اللطيف الرفاعي، الرقابة على الموازنة العامة للدولة (دراسة مقارنة)، أطروحة دكتوراه جامعة طنطا كلية

الحقوق قسم الاقتصاد، 2010، ص 31.

- تؤدي الرقابة السابقة إلى تطبيق الميزانية العامة تطبيقاً سليماً من خلال متابعة مدى الالتزام بكافة القواعد المالية المقررة، كما تحول دون إصدار وتنفيذ التصرفات والعمليات المالية غير المشروعة أو مخالفة للقواعد المالية، والمطالبة بتصحيحها قبل إصدارها أو سحبها قبل تنفيذها، وهذا ما يؤدي إلى رفع مستوى أداء الجهاز الإداري للدولة.

- تمكن الرقابة السابقة من دراسة جدوى الاقتصادية للمشاريع المقترحة ومطابقتها مع تلك المشاريع المدرجة في الخطة الاقتصادية، وذلك من خلال فحص ومراجعة تنفيذ تقديرات الميزانية العامة فيما يتعلق بالمشاريع التي تم تنفيذها في العالم المالي المنصرم أو تلك التي تحتاج إلى سنوات عديدة لإتمام تنفيذها¹.

- إن قواعد الموضوعة في إعداد وإقرار الميزانية العامة من قبل السلطات المختصة تصبح لا قيمة لها ما لم تقرر الضمانات الكافية للاحترامات، ومن هنا تبرر أهمية الرقابة على تنفيذها الميزانية العامة كواحدة من أهم الضمانات، فهي صمام الأمان لحماية المال العام².

- تحقق الرقابة السابقة وفراً في النفقات العامة تمنع الإسراف والتبذير وذلك لرفضها التصرفات غير المشروعة حيث أن معظم الإدارات تقوم في نهاية السنة المالية بإنفاق بقايا الاعتمادات دون حاجة ملحة لذلك.

- كما تؤدي الرقابة السابقة إلى تجنب وقوع المخالفات المالية والحيولة، دون تنفيذها ومن ثم حماية المال العام والحفاظ عليه، ولذا يطلق عليها اسم " الرقابة المانعة

1 جيهان عبد اللطيف الرفاعي، مرجع سابق، ص 32.

2 عطاء الله سالم جويعد صرايرة، الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة للدولة في النظام الأردني (دراسة مقارنة) النظامين المصري والانجليزي، أطروحة الدكتوراه كلية الحقوق، 1999، ص 155.

أو الوقائية " كما أنها تطبق في بداية عمليات الإنفاق العام، وهي بذلك تسمح بكشف المخالفات المالية والعمل على إزالتها قبل أن تصبح نهائية.

- تسهل الرقابة السابقة على تنفيذ عمل الرقابة اللاحقة لأنها تمكن هذه الرقابة من التحقق من مشروعية التصرف الإداري، وترفع على عاتق الرقابة اللاحقة كثيرا من الجهد والوقت الذي يبذل لو لم تكن الرقابة السابقة قائمة.

- إن هذه الرقابة واستنادا لقاعدة (الوقاية خير من العلاج) تساعد في كشف الأخطاء والانحرافات قبل وقوعها وبالتالي فإنها تتميز عن الرقابة اللاحقة بهذه الحالة كون الأخيرة لا يمكن إجراؤها ما لم يتحقق الصرف¹.

- إن الرقابة السابقة تهدف إلى ضمان حسن الأداء وتهدف إلى التأكد بالالتزام بنصوص القوانين والتعليمات والأنظمة، وأنها تتحاشى وقوع الأخطاء والمخالفات عن طريق إخاذ الإجراءات الاحتياطية قبل وقوعها².

ثانيا: عيوب الرقابة السابقة

على الرغم من المزايا التي تتميز بها الرقابة السابقة، إلا أنه قد وجه إليها عدة انتقادات وعيوب أهمها ما يلي³:

- أسلوب الرقابة السابقة يصعب معه مراجعة العمليات المالية في مجموعها لا سيما الارتباطات المالية الكبيرة والمشروعات الإنشائية الضخمة، حيث يتم التصرف على دفعات وتتم مراجعتها كأجزاء متفرقة كلما تم البدء في تنفيذ كل جزء منها، مما يؤدي إلى عدم إمكانية جمع أجزاء العملية الواحدة وفحصها والكشف عما يكون قد شابها من أخطاء وانحرافات.

1 أكرم إبراهيم حماد، الرقابة المالية في القطاع الحكومي، الطبعة الأولى، جبهة للنشر والتوزيع، عمان الأردن 2006ص37.

2 عبد الباسط علي، جاسم الزبيدي، الموازنة العامة للدولة والرقابة عليها (دراسة مقارنة)، دار حامد، ص74.

3 جيهان عبد اللطيف الرفاعي، مرجع سابق، ص33.

- الرقابة السابقة على الإنفاق العام يجب أن تتم في فترة زمنية قصيرة، وإلا أدت إلى بطء في الإجراءات وعرقلة تسيير العمل في وحدات الاقتصاد العام، مما قد يلحق أضراراً تفوق المزايا التي تترتب على الرقابة السابقة.
- يؤخذ على الرقابة السابقة لا سيما الرقابة الموجهة إلى المؤسسات العامة بأنها تقض على استقلال هذه المؤسسات، وتحولها إلى هيئة فنية لا تملك التنفيذ بل الاقتراح فقط، فضلاً عن استعمال الرقابة السابقة بتوسع يؤدي إلى انتشار روح الإهمال والتقصير لدى القائمين على الإدارة نتيجة فقدان الشعور بالمسؤولية¹.
- تعتبر الرقابة السابقة رقابة شكلية وليست موضوعية، حيث أن القائمين على هذه الرقابة يعتمدون فقط على المستندات، ومدى مطابقة المبلغ المتصرف للقوانين واللوائح المالية دون الاهتمام بالناحية الفنية، بالإضافة إلى أن هذه الرقابة لا تتوافر لديها غالباً الوقت الكافي لفحص هذه التصرفات بدقة مما يجعلها تتخذ قرارها بصدد التصرفات التي تعرض عليها على وجه السرعة، مما يؤدي إلى عدم إحكام عملية الرقابة.
- يعاب على هذه الرقابة أيضاً أنه في الحالات التي تتم فيها عمليات الرقابة عن طريق جهة خارجية مستقلة عن السلطة التنفيذية، قد يؤدي ذلك إلى جلب جهة التي تمارس الرقابة الكثير من اختصاصات السلطة التنفيذية وظهور نوع من المركزية الإدارية يؤدي إلى عرقلة الإجراءات ونشوب المنازعات بين الوزارة والجهة الرقابية.
- كما يؤخذ على هذه الرقابة أنها تجعل من الجهة التي تختص بما فيها على جميع المصالح الحكومية وزيادة نفوذها في هذه الجهات مما قد يعوق أو يؤخر أعمال الإدارة وهذا يخالف قواعد التنظيم الإداري.

1 جيهان عبد الطيف الرفاعي، مرجع سابق، ص 34.

- إن هذا النوع من الرقابة يؤدي إلى عرقلة تنفيذ الأعمال وإنجازها بالسرعة المطلوبة ويرجع ذلك إلى عاملين رئيسيين الأول: عامل الوقت الذي تحتاجه هذا النوع من الرقابة والثاني حالة عدم تمتع القائمين بها بقدر كافي من المرونة في مجال عملهم¹.
- تقييد الرقابة اللاحقة بالنتائج التي توصلت إليها وهذا ما يساهم بدوره في التباطؤ في إنجاز الأعمال وعدم تنفيذها بالسرعة المطلوبة².

المطلب الثاني: المرحلة النهائية لاعتماد مشروع قانون المالية

تخول الفقرة 12 من المادة 140 من الدستور للمجلس الشعبي الوطني " التصويت على ميزانية الدولة "³، كما يقوم مجلس الأمة بمناقشة والمصادقة على قانون ميزانية الدولة حسب نص المادة 138 من نفس الدستور ، وخلافا لبعض الأنظمة التي تخول للبرلمان التصويت على الميزانية بابا بابا، فإن المادة 70 من القانون 84-17 تشير إلى التصويت على الميزانية بصورة إجمالية⁴، خلافا لميزانيات الإدارة المحلية التي يصوت عليها، فصلا فصلا ومادة مادة، والقاعدة أن يصوت ويصادق البرلمان على ميزانية الدولة قبل بداية السنة المدنية الجديدة احتراماً لمبدأ السنوية⁵.

عند الانتهاء من الدراسة التقنية لمشروع قانون المالية من قبل لجنة المالية و الميزانية، وإتمام الشروط الإعلامية بتوزيع التقرير التمهيدي على النواب ، يصدر المجلس الشعبي مذكرة خاصة بمناقشة قانون المالية و الميزانية، تهدف هذه المذكرة ذات الطابع

1 تضمن التقرير السنوي الصادر من محكمة المحاسبات الفرنسية في أبريل 2015 والمقدم للجمعية الوطنية الفرنسية " البرلمان الفرنسي " فصلا عن إصلاح النظام القضائي في فرنسا، لمزيد من التفاصيل راجع:

Cour des Comptes, Le Rapport Public Annuel 2015, tome i, les Observations, Volume 2, la gestion publique, p35.

2 أكرم إبراهيم حماد، مرجع سابق ص38

3 أنظر المادة 138 من قانون 16-01، مرجع سابق.

4 المادة 3 من قانون رقم 84-17، مؤرخ في 08 شوال عام 1404 الموافق 07 يوليو سنة 1984 يتعلق بقوانين المالية.

5 محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلاء، المالية، دار العلوم للنشر والتوزيع، عناية، 2003، ص 104.

الإعلامي و التنظيمي إلى إعلام نواب المجلس الشعبي الوطني على الإجراءات التنظيمية التي ستم وفقا لها مناقشة مشروع قانون المالية و الميزانية، و تتبع هذه المذكرة بجدول زمني للجلسات العامة، و يتم من خلاله تحديد المدة المخصصة للمناقشة على امتداد هذه الفترة، و مع ذلك يحتفظ مكتب المجلس لنفسه بإمكانية تعديل الجدول عند الاقتضاء و غالبا ما يتم ذلك عدة مرات و كقاعدة عامة فإن المناقشة على مستوى الجلسات العامة تكون علنية و باللغة الوطنية¹.

الفرع الأول: مناقشة وتعديل مشروع الميزانية العامة

حيث يناقش المجلس مجتمعا تقرير اللجنة، ثم يصوت على الميزانية العامة بأبوابها وفروعها وفقا للدستور والقوانين المعمول بها في هذا الشأن ، وبطبيعة الحال تتوقف كفاءة السلطة التشريعية في فحصها لمشروع الميزانية العامة على اعتبارات متعددة منها (توفر قدر وافي من الإحاطة بمختلف جوانب النشاط الحكومي ومكونات ميزانية الدولة، توفر المعلومات المالية والاقتصادية لدى المجلس ووصولها إليه في الوقت المناسب، مدى نضج المؤسسات المالية والسياسية والاقتصادية والنقابية) حيث كلما كانت هذه المؤسسات ناضجة توفرت للسلطة التشريعية قوة سياسية يمكن أن ترفع تأثير تلك السلطة في اعتماد وإقرار البرامج الاقتصادية والمالية، وعلى العكس كلما كانت هذه المؤسسات غير ناضجة كلما كانت السلطة التشريعية ضعيفة وكان تأثير السلطة التنفيذية قوى .

وعند الانتهاء من الدراسة التقنية لمشروع قانون المالية من قبل لجنة المالية والميزانية، وإتمام الشروط الإعلامية بتوزيع التقرير التمهيدي على النواب، يصدر مكتب المجلس الشعبي الوطني مذكرة خاصة بمناقشة مشروع قانون المالية والميزانية، وتهدف هذه المذكرة ذات الطابع الإعلامي والتنظيمي إلى إعلام نواب المجلس الشعبي الوطني²

1 لعامة جمال، مرجع سابق، ص 187.

2 نصت المادة 28 الفقرة 01 من القانون العضوي رقم 02/99 على " يحق للجنة المختصة ونواب المجلس الشعبي الوطني والحكومة تقديم اقتراحات التعديلات عن مشروع أو اقتراح قانون محال على اللجنة لدراسته " والمادة 78 من

على الإجراءات التنظيمية التي ستم وفقا لها مناقشة مشروع قانون المالية والميزانية ومنها:

(عدد الجلسات في اليوم الواحد في الظروف العادية والاستثنائية، تخصيص جلسات لمناقشة الأحكام الجبائية والتوازنات المالية، وأخرى لمناقشة مشاريع ميزانيات القطاعات، آجال التسجيل في مناقشات مشروع قانون المالية ومشاريع الميزانيات القطاعية، عدد التدخلات التي للنائب الحق فيها، ومدتها وحالة فقدان هذا الحق، مدة مداخلة المخصصة لكل نائب ولكل رئيس المجموعة البرلمانية، آخر أجل لإيداع التعديلات عن مشروع قانون المالية والميزانية).

أولاً: مدى سلطة التعديل:

يعتبر حق تعديل مشاريع القوانين من الصلاحيات المخولة للبرلمان ، ونظرا لكون التعديل إجراء جديدا يتضمن تدابير إضافية لمشروع قانون المالية ولعبر عن الواقع ، يتطلب الأمر أن يكون لدى النواب المعلومات الضرورية، والكافية قصد استغلالها¹ ، يكرس الدستور سلطة البرلمان في تعديل مشاريع القوانين المقدمة إليه، بل أن الدستور قد أقر للبرلمان بحق التشريع في الميادين التي يخصصها له، و كذلك في مجالات أخرى منها ما يتعلق بقانون المالية و ميزانية الدولة، و منها الخاص بالقانون المتعلق بقوانين المالية، وفي الواقع وعندما ينص الدستور على أنه " لا يقبل اقتراح أي قانون، مضمونه أو نتيجته تخفيض الموارد العمومية أو زيادة النفقات العمومية، إلا إذا كان مرفوقا بتدابير تستهدف الزيادة في إيرادات الدولة أو توفير مبالغ مالية في فصل آخر من النفقات العمومية تساوي على الأقل المبالغ المقترح إنفاقها "، فنحن أمام سلطة تعديل لا يمكن ممارستها إلا في ظل شروط معينة ، كما يمكننا القول أيضا أن البرلمان لا يمكنه أن

=النظام الداخلي للمجلس الشعبي الوطني التي نصت على " تقدم التعديلات على مشاريع واقتراحات القوانين من قبل الحكومة، أو اللجنة المختصة بالموضوع، أ وعشرة نواب "

1 زيوش رحمة، مرجع سابق، ص 132.

يمارس سلطته في التعديل إلا إذا أدت إما إلى زيادة الموارد العمومية أو إلى تخفيض النفقات العمومية¹.

ففي مجال تخفيض الموارد، وبالرغم من أن دستور 1996 ينص على أن البرلمان يشرع في مجال أحداث الضرائب والجبائات والرسوم والحقوق المختلفة، وتحديد أساسها ونسبتها، فإن البرلمان غير حر في تطبيق هذه الفقرة، وبمعنى آخر إذا كان البرلمان موافق على تخفيض نسبة الضريبة مثلاً فإن هذا التغيير لا يعد ومقبولاً بالإجراءات المشار إليها سابقاً. أما في مجال تخفيض النفقات وما يتعلق بنفقات التسيير، فهي على العموم صعبة التقليل بل تتجه إلى الارتفاع من سنة إلى أخرى، وأما نفقات التجهيز فهي مرتبطة بتقديرات مشاريع المخطط الوطني للتنمية الاقتصادية والاجتماعية.

ثانياً: شروط التعديل ومناقشته:

- يحق للجنة المالية والميزانية ونواب المجلس الشعبي الوطني والحكومة تقديم اقتراحات التعديلات عن مشروع المالية والميزانية، ويشترط في التعديل ما يلي²:
- أن يقدم التعديل من قبل الحكومة، أو اللجنة المختصة، أو عشر نواب.
 - أن يكون التعديل معدلاً وبإنجاز، وأن يخص مادة من مواد النص المودع، أو علاقة مباشرة به أو أن يتضمن إدراج مادة جديدة.
 - يوقع تعديل النواب من جميع أصحابه، ويودع في أجل الأربع وعشرون ساعة ابتداء من الشروع في المناقشة العامة للنص محل التعديل.
 - يقدر مكتب المجلس الشعبي الوطني ويقرر التعديل أو رفضه شكلاً.
 - لا يمكن لأعضاء اللجنة المختصة إيداع تعديلات كتابية أو التوقيع مع أصحابها.

1 لعمارة جمال، مرجع سابق، ص 193.

2 النظام الداخلي للمجلس الشعبي الوطني، مؤرخ في 28 ربيع الثاني عام 1421 الموافق 13 ماي 2000، المادة 63.

وبانتهاء المدة المحددة تحال التعديلات المقبولة على اللجنة المختصة، وتبلغ إلى الحكومة، وتوزع على نواب المجلس الشعبي الوطني¹.

وبغرض دراسة التعديلات ومناقشتها تستدعي لجنة المالية والميزانية مندوب أصحاب التعديل لشرح وجهة نظره للدفاع عن تعديله أمام أعضائها، وكثيرا ما يحصل الاتفاق مع اللجنة بعد المناقشة، وتتكفل بالتعديل أو يسحبه صاحبه، ومع ذلك لا يحصل اتفاق مندوب أصحاب التعديل مع أعضاء اللجنة حول بعض التعديلات التي تنطلق من خلفية إيديولوجية أو تعبر عن مصلحة جهوية أو قطاعية أو فئوية وغيرها، يتمسك بها أصحابها ويتم الفصل في كل الحالات من قبل الجلسة العامة والمجلس الشعبي الوطني.

الفرع الثاني: تصويت المجلس الشعبي الوطني على مشروع الميزانية:

إن التصويت في الجلسة العامة هو آخر مرحلة يمر بها مشروع قانون المالية في المجلس الشعبي الوطني، و تبدأ الجلسة بتقديم التقرير التكميلي الذي يحتوي بالإضافة إلى المقدمة على استنتاجات اللجنة المختصة حول التعديلات المحالة إليها، و بعدها في عملية التصويت، ويصوت المجلس الشعبي الوطني بالاقتراع السري أو الاقتراع العام برفع اليد أو بالاقتراع العام الاسمي حيث يقرر مكتب المجلس بعد استشارة رؤساء المجموعات البرلمانية أنماط الاقتراع، ويكون تصويت النواب شخصي، غير أنه في حالة غياب نائب يمكنه أن يوكل أحد زملائه لتصويت نيابة عنه، ولا يقبل التصويت بالوكالة إلا في حدود توكيل واحد²، ويدرس مشروع قانون المالية حسب إجراء التصويت مع المناقشة العامة، كما أسلفنا ويجري التصويت برفع اليد³.

1 لعمارة جمال، منهجية الميزانية العامة للدولة، مرجع سابق، ص 195

2 النظام الداخلي للمجلس الشعبي الوطني، مؤرخ في 28 ربيع الثاني عام 1421 الموافق 13 ماي 2000، المادة 63.

3 لعمارة جمال، منهجية الميزانية العامة للدولة، مرجع سابق، ص 196.

أ/ خصوصية قانون المالية إن قانون المالي لسنة له من الخصوصية في أصول الاقتصاد العامة والمالية العامة ما جعل الدساتير والنظم الدستورية تخصه بتحديد بعض شروط الرقابة بعض شروط الرقابة عليه أو ما نسميها بمبادئ وقواعد مضمون المادة 139 من التعديل الدستوري لسنة 2016 لا يقبل اقتراح أي قانون مضمونه أو نتيجته تخفيض الموارد العمومية أو زيادات 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 ونجد هذا المفهوم بشكل أو بآخر في القانون المقارن مثل القانون الفرنسي خاصة الأمر اتجه اتجاهها مغايرا في هذا المفهوم، كذلك نجد القانون الأردني في نفس السياق وهذا حسب المادة 112 من دستورها أنه لا يمكن الزيادة في النفقات أو انقاص في إيرادات الدولة، أو توفير مبالغ مالية في فصل آخر من النفقات العمومية تساوي على الأقل المبالغ المقترحة إنفاقها ونجد هذا المفهوم بشكل أو آخر في القانون المقارن مثل القانون الفرنسي خاصة الأمر 59/02¹ وإلى غاية سنة 2001 حيث صدر قانون العضوي 2001/692 الذي اتجه اتجاهها مغيرا في هذا المفهوم²، كذلك نجد القانون الأردني في نفس السياق وهذا حسب المادة 112 من دستورها³، أنه لا يمكن الزيادة في النفقات أو انقاص في الإيرادات بالإضافة إلى القانون الكويتي حيث يأخذ القانون ميزانياتها الخاصة شكلا متشابها للجزائر إذ أن 90 بالمئة منها إيرادات نقطية فالمادة 52 من المرسوم بالقانون 31 سنة 1978 يلي بـ: لا يجوز

1احمد محمود خالدي، الدور الرقابي للبرلمان في المجال المالي في النظام الدستوري الإنجليزي والمصري والكويتي، دار النهضة العربية القاهرة، مصر. 2009. ص. 130

2جمعاسي جميلة، مرجع سابق، ص. 29

3عادل علي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الإثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 365

التقدم إلى مجلس الوزراء لاستصدار قرارات عامة أو قوانين تترتب أعباء مالية على الميزانية العامة إلى بعد أخذ رأي وزارة المالية¹.

- ويؤخذ مشروع القانون جملة أو يترك جملة لأن أي تغيير يؤدي حتما إلى خلط تم في هذه الميزانية وإثقال كفة الميزان على كفة الأخرى مع صعوبة استدراكها، ويرى بعض أساتذة القانون أن عدم اقتراح البرلمان والتعديل في الميزانية العامة لا يقل من حق السلطة التشريعية في الرقابة ولا ينقص من قيمتها² بينما الدستور المصري الذي ينص على أن التعديل عضو مجلس الشعب على بنود الميزانية دون موافقة الحكومة زيادة في النفقات شرط أن يدبر عضو البرلمان مصدرا بالإيرادات يقابل تلك الزيادة في النفقات التي اقترحها³، وقد أحسن المشرع المصري في زيادة الثقة في العضو البرلماني وإن كان هذا من قبيل الوظيفة الرئيسية أي التشريع وليس الرقابة.

- التصويت يتم ترتيبيا ولزوما عبر المجلس الشعبي الوطني أولا ثم مجلس الأمة ولا يمكن اعتماد القانون دون المرور بهذا الترتيب عملا بالمواد 39 و 44 من قانون 16-12 السالف الذكر فلا يباشر مجلس الأمة قانون لم يصوت عليه من المجلس الشعبي الوطني.

- التصويت بالمصادقة رخصة تشريعية وعدم المصادقة تحول دون ترخيص لهذا المشروع بالمرور يكون لا غيا ويبقى مجرد دراسات وتوقعات إدارية لا غير.

أولا: التقرير التكميلي لمشروع الميزانية:

يهدف التقرير التكميلي عن مشروع قانون المالية إلى إبراز محتوى الجلسات التي تعقدها لجنة المالية والميزانية لدراسة مقترحات التعديلات التي تحال إليها من طرف

1 حامد محمود خالدي، مرجع سابق ص. 166.

2 زينب كريم الداودي، دور الإدارة في تنفيذ وإعداد الميزانية العامة، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2013، ص 267.

3 حامد محمود خالدي، مرجع سابق ص 131.

مكتب المجلس، ولذلك يتضمن التقرير التكميلي جزأين هما مقدمة التقرير وموضوع التقرير.

1- مقدمة التقرير عن مشروع قانون المالية:

تولى لجنة المالية والميزانية إعداد التقرير التكميلي عن مشروع قانون المالية فور إحالة اقتراحات التعديلات عليها وبداية دراستها بحضور ممثلي الحكومة، ومندوبي أصحاب التعديلات وتتضمن مقدمة التقرير العناصر التالية:

(الإشارة إلى مرجعية عمل اللجنة والمتعلقة بأحكام المادتين 44 و 61 من النظام الداخلي للمجلس الشعبي الوطني، تاريخ إحالة اقتراحات التعديلات على اللجنة، الإشارة إلى حضور مندوب أصحاب التعديلات وممثل الحكومة اجتماعات اللجنة، ملاحظات عامة حول التعديلات المقترحة من طرف النواب، الإشارة إلى بعض الاهتمامات التي كرس على مستوى جملة من التدابير، أو بلورت في شكل توصيات، بناء على التزام الحكومة بالتكفل بهذه الاهتمامات لاحقاً، مبررات استبعاد اللجنة لبعض التعديلات المقترحة¹، محاور التعديلات المتكفل بها سواء بمبادرة اللجنة أو باتفاق الأطراف المختلفة)².

2- موضوع التقرير عن مشروع قانون المالية:

يتضمن التقرير التكميلي عن مشروع قانون المالية الإشارة إلى كل التعديلات المقترحة من طرف نواب المجلس الشعبي الوطني، مبنية حسب ما وردت في مشروع القانون، ويتم ذلك وفقاً للمنهجية التالية:

1 نذكر على سبيل المثال، ما جاء في التقرير التكميلي عن مشروع قانون المالية لسنة 2001، نوفمبر 2000، ص3 "التعديلات التي تجد أساسها في نطاق تشريعي أكثر ملائمة و التعديلات التي تتعارض مع الطابع الأيديولوجي للنظام الاقتصادي المعتمد والتعديلات ذات الانعكاس المالي المعتبر الذي يتعذر على الخزينة العمومية تغطيته".

2 لمزيد من التفاصيل راجع النظام الداخلي للمجلس الشعبي الوطني.

- رقم المادة كما وردت في مشروع قانون المالية، فإذا عدلتها لجنة المالية والميزانية في تقريرها التمهيدي فإنه يشار إلى ذلك بإضافة عبارة " معدلة " مثل المادة 04 معدلة.
- عدد التعديلات الواردة على المادة.
- الرقم التسلسلي لإيداع التعديل واسم ولقب مندوب أصحابه.
- مضمون التعديل.
- رأي اللجنة، حيث تبدي اللجنة رأيها بالرفض أو القبول وتعلل ذلك.
- اقتراح اللجنة، عادة ما تقترح اللجنة التصويت على المادة كما وردت في مشروع القانون أو في تقريرها التمهيدي أو في صياغتها الجديدة.

ثانيا: إجراءات التصويت:

يعتبر التصويت مع المناقشة، الإجراء العادي لدراسة مشاريع واقتراحات القوانين ويجري في مرحلتين، المناقشة العامة والمناقشة مادة مادة¹، ففيما يخص المناقشة مادة مادة: فإن مندوب الأصحاب يتدخل خلال المناقشة مادة مادة ويصدر كل مادة يحتمل تعديلها، وعند الاقتضاء مكتب اللجنة المختصة وممثل الحكومة وبعض هذه التدخلات تعرض للتصويت، كما يتم التصويت على الإيرادات العامة للميزانية فضلا عن هذا فإنه يتم التصويت على ما يلي:

- نفقات التسيير الموزعة حسب كل الدوائر الوزارية ونفقات المخطط السنوي ذات الطابع النهائي الموزعة حسب كل قطاع بالإضافة إلى الحد الأقصى للنفقات المرخص بها، حسب الشروط المحددة بموجب القانون لكل صنف من أصناف الحسابات الخاصة للخزينة.

وإنه وحسب ما سبق نتوصل إلى الملاحظات التالية:

1 القانون العضوي 99-02 مؤرخ في 20 ذي القعدة عام 1419 الموافق 08 مارس سنة 1999، يحدد تنظيم المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة، وعملهما، وكذا العلاقات الوظيفية بينهما وبين الحكومة.

- التصويت على الإيرادات العامة قبل النفقات العامة وإيرادات ونفقات الميزانيات الملحق ونفقات الحسابات الخاصة وإيرادات الميزانية العامة للدولة تكون موضع التصويت الإجمالي، أما فيما يتعلق بالنفقات فقد تم تمييز نفقات التسيير الموزعة حسب كل الدوائر الوزارية.

ثالثاً: مصادقة مجلس الأمة على مشروع الميزانية

يدرس المجلس الشعبي الوطني مشروع قانون المالية ويناقشه ويعدله ويصوت عليه، وذلك قبل إحالته إلى مجلس الأمة للمصادقة عليه¹، بحيث يرسل رئيس المجلس الشعبي الوطني النص المصوت عليه إلى رئيس الأمة وذلك في غضون عشرة أيام (10)، ويشعر رئيس الجمهورية بهذا الإرسال².

ويصادق مجلس الأمة على النص المصوت عليه من طرف المجلس الشعبي الوطني، خلال أجل أقصاه عشرون يوماً (20)، وقد تتأخر المصادقة على النص المتضمن قانون المالية حيث لا يصادق عليه البرلمان في مدة خمسة وسبعون يوماً (75) من تاريخ الإيداع، وفي مثل هذه الحالة تطبق أحكام الاثني عشرية وذلك وفقاً لأحكام القانون المتعلق بقوانين المالية. أو يحدث خلاف بين الغرفتين حول بعض المواد ففي هذه الحالة، يطلب رئيس الحكومة تجمع لجنة متساوية الأعضاء تتكون من كلتا الغرفتين من أجل اقتراح نص يتعلق بالأحكام محل الخلاف، أو يتم رفضه وفي كل الحالات فإن البلاد لا ينبغي أن تبقى بدون قانون المالية مع بداية السنة المالية الجديدة، وهذا ما يحصل في تاريخ السلطة التشريعية أن تم رفض اعتماد الميزانية من طرف النواب، وفي حالة عدم المصادقة على قانون المالية لأي سبب كان خلال الأجل المحدد، أي خمسة

1 لعمارة جمال، مرجع سابق، ص 199.

2 القانون العضوي 99-02 مؤرخ في 20 ذي القعدة عام 1419 الموافق 08 مارس سنة 1999، يحدد تنظيم المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة، وعملهما، وكذا العلاقات الوظيفية بينهما وبين الحكومة.

و سبعون يوما (75) من تاريخ إيداعه ، يصدر رئيس الجمهورية مشروع قانون المالية الذي قدمته الحكومة بأمر قوة القانون ¹.

رابعاً: مرحلة المناقشة النهائية:

ومما سبق فإن البرلمان ينحصر حقه في الموافقة على مشروع الميزانية في جملته أو رفضه برمته²، وفي الحالة الأخيرة ينبغي على الحكومة سحب مشروعها للميزانية العامة وتقديم استقالتها، ذلك أن رفض البرلمان لهذا المشروع ينطوي في الحقيقة على رفض لسياسات الحكومة مما يعني في التحليل الأخير سحب الثقة منها إلا إذا تم حل هذه الهيئة وإجراء انتخابات نيابية جديدة ، وقد ندعو حاجة الحكومة على طلب اعتماد نفقات معينة بخلاف تلك الواردة في الميزانية العامة أثناء تنفيذها، وقد يكون السبب في طلب الاعتماد الإضافي من عدم كفاية المبالغ المرصودة في الميزانية أو نشأة وجه جديد الإنفاق لم يرد في تقديرات الميزانية ويحتاج إلى نفقات لمواجهة فيتعين ضرورة موافقة المجلس النيابي على هذه الاعتمادات الإضافية، ومما لا شك فيه أن الإكثار من طلب الاعتمادات الإضافية يعد دليلاً على عدم دقة تقديرات النفقات في الميزانية وأن العمل الحكومي لا يركز على أساس من التخطيط السليم ، هذا فضلاً عن أن طلب هذه الاعتمادات يؤدي إلى الإخلال بتوازن الميزانية خاصة أنه لا يذكر في طلب الاعتماد الإضافي مورد الإيراد الجديد الذي يمكن استخدام حصيلته في تغطية المبالغ الصادرة بها الاعتمادات الإضافية ، فقانون المالية لا يقرر قواعد عامة مجردة ولكن حسب اعتماد البرلمان لمبالغ الإيرادات والنفقات الواردة في الميزانية ، لذا فقانون المالية يعد قانوناً بالمعنى العضوي لكونه صادراً من السلطة المختصة بالتشريع ، حيث أن اعتماد البرلمان للإيرادات يختلف عن اعتماده للنفقات.

1 المادة 120 من الدستور الجزائري الصادر في 28/11/1996، ج ر 61 لسنة 1996.

2 مراد بدران، قانون المالية وفكرة سيادة البرلمان، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، عدد 09/2010، ص09.

فإن اعتماده للإيرادات يعد بمثابة إجازة منه للحكومة بتحصيلها، ومن ثم فإن الحكومة لا تلتزم فحسب بتحصيل المبالغ المستحقة لها في حدود رقم الإيرادات الإجمالي الوارد بقانون الميزانية¹، بل يحق لها كذلك أن تتعد هذا الرقم دون الحصول على إذن مسبق من البرلمان بذلك، فإن كان هناك خطأ في تقدير الإيرادات لا يستوجب بوجه عام تدخل من المجلس النيابي للتوفيق بين الإيرادات المقدرة والإيرادات الفعلية، أما في خصوص اعتماد البرلمان للنفقات العامة فيختلف إذ يعد هذا الاعتماد إجازة وتخصيصاً لأوجه إنفاقه، بمعنى أن هذا الاعتماد يتم تفصيلاً بحيث كل باب على حدى ولا يجوز للحكومة تجاوز الرقم المحدد لكل نوع منها ولا نقل مبلغ من اعتماد مخصص لباب إلى باب آخر إلا بموافقة مسبقة من البرلمان المذكور احتراماً لقاعدة تخصيص الاعتمادات².

خامساً: الرقابة البرلمانية عن طريق قانون ضبط الميزانية

تحتل هذه الآلية مكانة أكبر كونها تأتي في وقت لاحق لتشريع قانون المالية وقيام الحكومة بتنفيذ هذا القانون الذي غايته في كون برنامج عمل واجب التطبيق مع تقديم عرض استعمال هذه الاعتمادات المالية خلال السنة عبر قانون ضبط الميزانية.

1- مفهوم قانون ضبط الميزانية

قانون ضبط الميزانية هو وسيلة رقابة تضمن للبرلمان مقارنة الرخصة التي أعطاه للحكومة بداية السنة والعمليات التي قامت بتنفيذها فعلاً، هذا من جهة وأما من جهة نظر الوثيقة القانونية فهو القانون الذي يحدد النتائج المالية لكل سنة مدنية فهو عبارة تقرير يبين المبالغ البتي تم فعلاً تنفيذها، ففي باب الإيرادات يظهر التحصيل الذي تم فعلاً تحقيقه وفي باب النفقات تظهر المبالغ التي تم صرفها بالفعل³، يحتوي الحساب الختامي على اعتمادات مدرجة في الميزانية نوعاً والاعتمادات الإضافية التي منحت

1 سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 378.

2 محمد عباس محرزى، مرجع سابق، ص 366.

3 دنيني يحيى، مرجع سابق، ص 62.

والتجاوزات المرخص بها أثناء السنة المالية والمبالغ التي أنفقت فعلا مع ذكر أسباب الفروق إن وجدت وفي الإيرادات يبين الحساب تقدير عن الميزانية لكل باب وبند من الإيرادات والمتحصل عليها فعلا والفرق بين الرقمين زيادة أو نقصا ومبررات عدم مطابقة الواقع والتقدير إن وجد¹، يختلف قانون ضبط الميزانية عن قانون الميزانية أو ما يسمى بقانون المالية من حيث أن هذا الأخير عبارة عن توقعات وتقديرات أما قانون ضبط الميزانية عبارة عن حصيلة فعلية للنفقات والإيرادات، والأول يكون بداية السنة والثاني يأتي آخرها وقانون المالية هو عبارة عن أهداف ينتظر الوصول إليها أما قانون ضبط الميزانية فهو التجسيد قدر المستطاع لتلك الأهداف المسطرة، حيث إن خصائص القانون الأول غير خصائص القانون الثاني فإذا كان الأول مشروع قانون يطلب الرخصة بتنفيذ المشروع المقترح والثاني يطلب الرخصة بغلق الحساب الختامي لما تم تنفيذه، وإن كان الأول مبني على قواعد سنوية والوحدة وإمكانية التعديل البرلماني فإن الثاني وإن كانت تحكمه السنوية إلا أنه لا يحتمل التعديل لأنه تقييري.

ويكتسي طابع مناقشة قانون ضبط الميزانية طابعا تقنيا، فالتعديلات التي يتم إيداعها غالبا ما تكون هدفها تحسين وسائل المعلومات و الرقابة المالية، و يمكن للنواب بمناسبة إجراء المداولات المتعلقة بالتصويت على قانون ضبط الميزانية تقديم ملاحظاتهم وانتقاداتهم بخصوص الممارسات التي قامت بها الحكومة، مثل إلغاء اعتمادات التي أصبحت غير ذي موضوع، أو تصحيح الاعتمادات المحددة في بنود القانون المالي السنوي، كما يمكن انتقاد ممارسة تحويل الاعتمادات التي تسمح للإدارة بعدم احترام الطابع المحدد للنفقات، وكذلك في تقرير الاعتمادات إما بالزيادة في حجمها أو إنقاص من قيمتها²، وتكمن أهداف ضبط الميزانية في تجسيد الرقابة البرلمانية على أعمال الحكومة كما أقرتها المادة 179 من التعديل الدستوري تنص على " عرضا عن استعمال

1 مجدي شهاب، مرجع سابق، ص 115.

2 Christine Bigaut, Finances publiques droit budgétaire et l'État, Ed, Ellipses, 1995, p 129.

الاعتمادات المالية التي أقرتها لكل سنة مالية ¹، فقانون ضبط الميزانية بمفهوم المادة السابقة له علامة مباشرة بالرقابة السياسية دون غيرها من رقابة إدارية وقضائية.

تسليط هذه الرقابة يكون عن طريق إجراء مراقبة بين الاعتمادات المقدرة والنتائج النهائية بعد انتهاء السنة المالية، والكشف عن التجاوزات والأخطاء والانحرافات وإقامة مسؤولية على الحكومة²، وتجدر الإشارة أن عمليات التقدير والتنبؤ تسود الجانب التحضيري فإن مرحلة التنفيذ أن تواجه كافة النتائج التي تترتب على مقارنة التقدير بالواقع³، بمعنى أن الاختلاف وارد لا محالة سواء بالإيجاب أو السلب في كل الاقتصاديات في العالم ولا يعني أنه انحراف بالضرورة فهو من بديهيات تنفيذ الميزانية، والاستفادة من التجربة التشريعية للمالية المتوقعة والفعلية للنفقات والإيرادات من أجل استعمالها في تقدير السنوات المالية المقبلة وتقدير احتمالات تجاوز المبالغ فيه.

2- إجراءات المناقشة والتصويت على قانون ضبط الميزانية

كما سبق القول فإنه وبعد انتهاء السنة المالية تعمل الحكومة والإدارات التابعة لها وباقي الهيئات الإدارية بتنفيذ عملياتها المالية بعد كل هذا تخلص هذه العمليات في نص⁴ تعتمد إلى إعداد وثيقة تتضمن موازنة النفقات الفعلية والإيرادات الفعلية حتى تكون فيما بعد قانون يتضمن تسوية ميزانية السنة المالية امتثالا لمادة 179 من الدستور المعدلة في سنة 2016 التي يحتم على الحكومة تقديمه في كل غرفة من غرف البرلمان وبنفس الطريقة الاجرائية وعود على بدء في أعمال أحكام القانون 12/16 خاصة كيفية تقديم الوثائق من الحكومة إلى مكتب المجلس الشعبي الوطني قبل مجلس الأمة لزوما وتكليف

1 المادة 179 من قانون 01-16.

2 جمعاسي جميلة، مرجع سابق، ص56.

3 زينب حسن عوض الله، مرجع سابق، ص297.

4 بن داود إبراهيم، مرجع سابق، ص185.

لجان المالية لتمحيص والدراسة وإعداد التقرير والملاحظات بناء على تلك الوثائق المرفقة مع قانون الميزانية والتي يمكن حصرها في:

- يجب تقديم قانون ضبط الميزانية مرفوقاً بقانون الميزانية للسنة المعنية حسب المادة 68 من قانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية.
- تقرير تفسيري يبرز شروط تنفيذ الميزانية العامة للدولة للسنة المعنية.
- جدول تنفيذ الاعتمادات المصوت عليها ورخص تمويل الاستثمارات المخططة.
- التقرير السنوي لنتائج يسمح المقارنة ما بين التوقعات والنتائج يتضمن مجموع الأهداف والنتائج المنتظرة والمحصل عليها، ويتضمن على تبرير لكل فصل على حركة الاعتمادات والنفقات المحققة¹.
- تقرير مجلس المحاسبة وهو تقرير يشمل التحقق من العمليات المالية وأن الحسابات المقدمة تعكس الوضع الحقيقي لأن هذه الهيئة تعمل عمل رقابة خارجية مستقلة وهذا حسب المادة 76 من نفس القانون، تسهلاً لعملية الرقابة والمقارنة ودراسة النتائج (خصائص/ عجز) التفسيرات المحتملة في تقارير ويبني الرقابة على مبادئ منها المشابهة والمقارنة والمنفعة ومبدأ الحالات الخاصة² لبناء قناعة عاملة على إثرها يتم التصويت.

3- آثار الرقابة بواسطة قانون ضبط الميزانية

إن فتح الاعتماد في الميزانية لا يعني تنفيذ النفقات العامة مباشرة فلا بد من التقيد والالتزام بإجراءات وقواعد تؤدي الهدف الرقابي على المال العام تجنباً لأي تبذير أو تحايل³ ، الرقابة بواسطة القانون ضبط الميزانية تشكل وثيقة إثبات للحكومة على أنها

1 جمعاسي جميلة، مرجع سابق، ص 62.

2 سمير الشاعر، المالية العامة والنظام المالي الإسلامي (الاقتصاد العام بيت مال المسلمين)، الطبعة الأولى، دار العربية للعلوم والنشر، بيروت 2011، ص 232.

3 رضا شلال، مرجع سابق، ص 07.

قامت بتنفيذ القوانين المالية الخاصة بكل سنة ولا يعني ذلك إبراء ذمة الحكومة، إنما هو مجرد إيقاف للحسابات أي قانون إثبات الحالة المالية للدولة إثناء مدة سنة مضت¹، وهذا بمنظور أحد ممارسي السلطة، بينما يراها البعض الآخر على أنها لا تضمن رقابة فعالة فهي تظهر على أنها مجرد عمل من أجل تحقيق والملاحظة وهذا يتجلى في حالة عجز الميزانية وعدم تساوي إيراداتها مع نفقاتها فان المجلس الشعبي الوطني يضبط ويحدد مواطن الخل ثم يصدر قرار يتضمن توصياته وتوجيهاته إلى الهيئة التنفيذية بغية تمكينها من تقادي ذلك مستقبلاً².

في حين أننا إذا ما نظرنا إليه من جهة مواجهة الأخطاء والاختلاسات إذ ان الرقابة البرلمانية بواسطة قانون ضبط الميزانية وفي منظور المراجعة والتدقيق يخفضان احتمالات وقوع الأخطاء أو محاولات الاختلاس³، إن التحولات الفكرية والاقتصادية تذهب إلى تحويل دور الرقابة البرلمانية من حسابية إلى الدفاتر والمستندات وسلامة تطبيق القوانين واللوائح المالية فحسب لكنها تتعدى كل ذلك على محاولة تقييم نشاط الدولة المالي نفسه، ومبرره يكمن في أمرين هما:

- أنه مع زيادة نشاط الدولة الإنتاجي بفعل تطور اقتصادي يقتضي زيادة الإنفاق، فالاتفاق ينبغي أن يكون منتجا.
- أنه مع زيادة الأعباء العامة إنما مبرره لتمويل الإنفاق العام المتزايد⁴.

وبهذا الدور التقييمي لعمل الحكومة قد يترتب عنه المصادقة والتركية حتى وإن كان مجرد إيقاف للحسابات بينما في وجه ثاني قد تكون هذه المرحلة مدعاة لإعمال

1 على زغدود، مرجع سابق، ص 63.

2 جمعاسي جميلة، مرجع سابق ص 63.

3 حمدي سليمان قبيلات، مرجع سابق، ص 136.

4 عادل أحمد حشيش مرجع سابق، ص 136.

لآليات دستورية وقانونية أخرى قادرة لإقامة المسؤولة على كل تفريط أو إخلال بالأهداف العامة.

وكخلاصة يمكن أن نقول أن البرلمان يسهر على مراقبة المال العام في جملة من المظاهر، ويتم عبر مراحل بدءا من إعداد القانون، فمناقشته، فالتصويت عليه، فالرقابة البعيدة على تنفيذه، وينفذ البرلمان إلى هذا المجال عبر مناقشة قانون المالية الذي يعد الأرضية التي ينطلق منها في ممارسة رقابته في المجال المالي، ويقع على عاتق الحكومة إعداد مشروع القانون، وتتفرد بوضع آليات تنفيذه، وتقتصر آليات للتحصيل والانفاق، وتفرغ كل ذلك ضمن الميزانية العامة للدولة، وقد ضبط الدستور والنصوص القانونية آليات الرقابة بدءا بنص المادة 139 التي تتيح للبرلمان إمكانية اقتراح قانون المالية، والمادة 140 الفقرة 11 التي تجيز للبرلمان التشريع في مجال التصويت على ميزانية الدولة، والتشريع في مجال الضرائب والجبايات والرسوم والحقوق المختلفة وتحديد أساسها ونسبها بموجب الفقرة 12 من نفس المادة. غير أن البرلمان يصطدم بانفراد الحكومة بوضع مشروع قانون المالية ويعزوفها عن تقديم عرضها عن استعمال الاعتمادات المالية التي أقرتها لكل سنة مالية، وبامتناعها عن تقديم مشروع القانون المتضمن تسوية ميزانية السنة المالية، إذ أنها ومنذ 1984 لم تقدم هذا المشروع، وإلى غاية سنة 2011 اضطرت إلى تقديمه تحت ضغط الإعلام وإلحاح البرلمان ورئيس الجمهورية على ذلك، كما يصطدم البرلمان باقتراح الزيادة أو التخفيض في الواردات والنفقات بموجب نص المادة 139، إضافة إلى تواضع خبرة وكفاءة جل أعضاء البرلمان في مجال الرقابة المالية فيظهر أداء البرلمان وفي هذا المجال شكليات وضعيفا وهشا إلى أبعد الحدود¹.

1 ميلود ذبيح، فعالية الرقابة البرلمانية على أعمال الحكومة في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم القانونية، تخصص قانون دستوري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2012/2013، ص 354.

خلاصة الباب الثاني:

تلعب المحاسبة العمومية دورا كبيرا في حماية المال العام فيها هذا ما أدى بالمسؤولين فيها إلى ضرورة وضع نظام للرقابة الداخلية فعال وكفيل بحماية مؤسساتها من شتى أعمال التلاعب والإهمال وبضمان سير عملياتها وسلامة العمليات المحاسبية والوثائق المالية من حالات الغش والأخطاء والتزوير، ان الرقابة الداخلية هي مجموعة الإجراءات والتعليمات والقوانين الموضوعة من طرف الإدارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسات بغية الوصول إلى التسيير الناجع للعمليات الإدارية التي تقوم بها هذه الأخيرة فنظام الرقابة الداخلية هو أداة للتسيير والوقاية، يكمن الهدف الرئيسي للرقابة الداخلية في ضمان صحة البيانات والمعلومات التي يعتمد عليها كأساس للحكم على مدى نجاعة المؤسسات في حماية ممتلكاتها، وتعمل الرقابة الخارجية على مدى الالتزام بالسياسة واللوائح والقوانين الموضوعة والمراجعة المالية والعملياتية وكافة الإجراءات والعمليات للتحقق من كفايتها ودى انتظامها فهذه الرقابة تعمل على التقليل من حدوث الأخطاء ،

لقد تبين من خلال التطورات التي عرفت الجزائر أن دور المحاسبة العمومية في مجال الرقابة المالية وجود رغبة حقيقية في تطوير الرقابة المالية خاصة الرقابة اللاحقة التي يختص بها مجلس المحاسبة فمجل الاختصاصات الممنوحة له تبدو من الناحية النظرية كافية بان يمارس مجلس المحاسبة دورا في حماية الأموال العمومية والمساهمة في تحسين تسييرها.

لكن في الواقع فان مجلس المحاسبة بالرغم من هذه الإصلاحات المتتالية إلا انه لم يرقى بعد لبلوغ الشفافية التي يسعى إليها في سبيل ترشيد الإنفاق العمومي، ويبقى هذا مجرد فكرة حاملة والفعالية التي يسعى لتحقيقها ما هي إلا تصور ذهني تقابلها على ارض الواقع ممارسات تناقضها وتفرغها من محتواها هذا ما يدفعنا إلى التساؤل فيما إذا كان هذا النمط من الرقابة تبرر وجوده غايات حقيقية وفعالية أم أن الأمر لا يعدو أن يكون مجرد تقليد ومحاكاة نموذج خارجي جاهز أراد المشرع تطبيقه في بيئة مختلفة عن تلك التي نشأ فيها.

خاتمة

للمال العام دور كبير في تحريك عجلة الإدارة العامة، والمال يعتبر عاما إذا كان يخدم المصلحة العامة ويستعمل لتسيير مرفق عام وكانت طبيعته توحى بأنه ملك عام أو قامت الدولة بتخصيصه فهو ملك عام، وبما أن هذه الأموال هي ملك للدولة التي هي صاحبة السلطة العامة وبالتالي تملك حق التصرف فيها، كذلك لها الحق في حماية هذه الأموال من التعدي عليها من طرف الأشخاص الذين يستعملونها.

ونلاحظ أن المشرع الجزائري لم يولي أهمية كبيرة للاستعمال العام نظرا لوجود تعقيدات في هذا المجال، بيد أنه أولى أهمية كبيرة للاستعمال الخاص، بالإضافة الى أن حماية الأموال العامة لم تكن فعالة الى حد القضاء على بعض الجرائم المتعلقة بها كالرشوة وتبديد الأموال العمومية التي تخص الصفقات العمومية.

ولتخصيص المال العام من أجل أداء الإدارة لوظائفها، تتم اكتساب هذه الأموال من طرف الإدارة العامة بمختلف الوسائل سواء كانت خاصة أم عامة، فالخاصة نجد منها الحياة والتبادل، وعامة متمثلة في نزع الملكية للمنفعة العامة وحق الشفعة، وهذه الأموال لا تكسب صفة العمومية إلا بعد أن تمر بمرحلة قبلية هي الإدراج الذي يضيف عليها هذه الصفة.

ومن خلال هذا كله نجد أن الأجهزة الجزائرية بالرغم من الأموال التي تكتسبها بمختلف الطرق، والوظائف المنوطة بها والتي تسمح لها بتحديد أهداف وخطط عريضة على مختلف المستويات القريب والمتوسط والبعيد، إلا أنها لم توفق إلى حد كبير في تسيير المال العام.

توصلنا إلى النتائج التالية:

1- تقوم كل مؤسسة على أساس قرارات إدارية تنظم وتوزع السلطات فيها كما أنها

تعتمد على عدة أساليب لتسيير ماليتها منها الحاسبة العمومية.

- 2- تعتبر المحاسبة العمومية كأداة لتحصيل الإيرادات وصرف النفقات الخاصة بالمؤسسات العمومية معتمدة في ذلك علة مجموعة من الأسس والمبادئ.
- 3- يعتبر قابض مصلحة الضرائب الحاسب العمومي الذي توظفه الدولة لتحصيل مختل إيراداتها، كما يقوم بتحويل تلك الإيرادات إلى الخزينة العمومية للولاية التي تعتبر الأمر بالصرف لهاته الإيرادات.

التوصيات:

- 1- يجب على الأمر بالصرف الدراية التامة بالمبادئ والقوانين المحاسبية للوصول إلى المراقبة الناجعة حسب الأهداف المخطط لها.
- 2- على المفتشية العامة للمالية أن تعمل وفق برنامج رقابي مفاجئ بحث بدل الرقابة المستمرة أو الإخطارية.
- 3- على المحاسب العمومي والأمر بالصرف القيام بالتكوين دائم بغية مواكبة التغيرات التي تحصل في القوانين والأنظمة المحاسبية الإدارية.
- 4- يجب على المؤسسات العمومية ومختلف قطاعات الجهاز العمومي أن تشغل خرجي جدد في المحاسبة والمالية وذلك لمعرفةهم بالتغيرات.
- 5- على وزارة المالية خلق مفاهيم أساسية فيما يخص المحاسب العمومي والأمر بالصرف وذلك بخلق محاضرات وملتقيات بغية التعرف أكثر على هذه القوانين.
- 6- تفعيل نظام الحوافز على الأداء في أجهزة الرقابة الإدارية المالية من خلال مقارنة ما هو مخطط لعمل المراقبين والمحاسبين الماليين مع الأداء المنفذ من قبلهم، إضافة إلى تحسين الرواتب والامتيازات المالية الأخرى الخاصة بموظفي هذه الأجهزة لضمان استقلاليته ونزاهتهم وكفاءتهم في أداء المهام الموكلة.
- 7- ضرورة الإسراع في مساعدة الإدارات على توفير إطارات مؤهلة علميا وعمليا لتطبيق.

- 8- معايير القطاع العام وذلك من خلال إجراء دورات تكوينية تتميز بالجدية والفعالية إضافة إلى وجود جهة على اتصال دائم بمحاسبي المؤسسات والإدارات العمومية من أجل مساعدتهم على حل المشاكل المحاسبية ومناقشتها.
- 9- منح المفتشية العامة للمالية صلاحيات واسعة توازي مجال التدخل الواسع الذي تضطلع به وإضفاء الطابع القانوني الصارم في مجال تدخلاتها الميدانية.
- 10- يجب على المؤسسات والإدارات العمومية الجزائرية أن تواكب التطورات التكنولوجية والاقتصادية وخصوصا المعلوماتية بتعديل أنظمتها المحاسبية آليا وإلكترونيا بما يتوافق ومتطلبات نجاح تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- 11- محاولة الاستفادة من المزايا التي يحققها نظام الحكم الراشد وحوكمة المؤسسات والإدارات العمومية الجزائرية.
- 12- تحسين الوسائل المادية والبشرية من خلال إدخال آليات حديثة كاستحداث منظومة معلوماتية تتماشى ومتطلبات العصرية.
- 13- تعزيز عدد القضاة والإطارات المؤهلة في مجال الرقابة البعدية على المال العام من خلال توظيف عناصر جديدة تستفيد من عدة برامج تكوينية لترقية جودة ونوعية العمل الرقابي وبالتالي تحسين نجاعة هذا المجلس.
- 14- زيادة عدد الغرف الوطنية والإقليمية مقارنة مع العدد الهائل من البلديات وهذا لتغطية وفك الضغط على الغرف الإقليمية بشكل خاص.
- 15- إطلاق مشاريع توأمة مع الدول السباقة في هذا المجال على غرار الدول الأوروبية (الاتحاد الأوروبي)، وهذا من أجل الاستفادة من خبرات هذه المجالس دعما للممارسة مجلس المحاسبة لصلاحيته على أكمل وجه.

16- ضمان استقلالية وشفافية وتفعيل دور مجلس المحاسبة باعتباره تابعا مباشرة لرئيس الجمهورية والأخذ بعين الاعتبار التقرير السنوي المعد من طرف المجلس والاحتكام والرجوع إلى النص القانوني الذي يفرض إجراء نشر هذا التقرير في الجريدة الرسمية لاطلاع الرأي العام عليه دعما للشفافية والمصادقية.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

الكتب:

1. ابراهيم جبل، أدوات الرقابة المتاحة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية وسبل تطويرها، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2017.
2. إبراهيم عبد العزيز شيحا، أصول الإدارة العامة، الإسكندرية، منشأة المعارف، 2004.
3. ابراهيم عبد العزيز شيحا، الإدارة العامة العملية الإدارية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، مصر 1983
4. الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة الأطلال أبو غزال، عمان، 2009.
5. أحمد بلودنين، مجلس المحاسبة في الدستور الجزائري بين السلطة والحرية، دار هومة، الجزائر، 2016
6. أحمد توفيق، إدارة أعمال (مدخل وظيفي)، الدار الجامعية للطباعة والنشر، القاهرة، 1999.
7. أحمد محيو، المنازعات الإدارية، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية، 1998.
8. أحمد محيو، محاضرات في المؤسسات الإدارية - ترجمة محمد عرب صاصيلا، الطبعة الخامسة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2009.
9. أحمد مصطفى صبيح، الرقابة المالية والإدارية ودورها في الحد من الفساد الإداري، الطبعة الأولى، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، مصر، 2016.
10. أكرم إبراهيم حماد، الرقابة المالية في القطاع الحكومي، الطبعة الأولى، جبهة للنشر والتوزيع، عمان الأردن. 2006
11. أمزال فاتح، نظام حسابات التخصيص الخاص في الجزائر، دار بلقيس، الجزائر، 2010.
12. بن جبل لونيس، تسيير الموارد البشرية، برج بوعريريج، جيطلي، 2015.
13. بن داود إبراهيم، الرقابة المالية على النفقات العامة، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2010.
14. ثروت بدوي، القانون الإداري، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2016.

15. جاسم مجيد، دراسات في الإدارة العامة، الإسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة، 2001.
16. حامد محمود خالدي، الدور الرقابي للبرلمان في المجال المالي في النظام الدستوري الإنجليزي والمصري والكويتي، دار النهضة العربية القاهرة، مصر. 2009.
17. حسام أبو علي الحجاوي، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار الحامد، عمان، الأردن، 2004.
18. حسن عواضة، عبد الرؤوف قطيش، المالية العامة، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، 2013.
19. حسين الصغير، دروس في المالية والمحاسبة العمومية، دار المحمدية العامة، الجزائر.
20. حسين حريم، مبادئ الإدارة الحديثة، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، دار الحامد، 2010.
21. حسين مصطفى، المالية العامة، الطبعة الخامسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
22. درويش، عبد الكريم، أصول الإدارة العامة، القاهرة 1992.
23. دنكان، وجاك، أفكار عظيمة في الإدارة، دروس من مؤسسي ومؤسسات العمل الإداري، ترجمة محمد الحديدي، الدار الدولية للنشر والتوزيع.
24. دنيدي يحيى، المالية العمومية، الطبعة الثانية، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، 2014.
25. رأفت سلامة محمود، المحاسبة الحكومية، الطبعة الثانية، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان الأردن، 2013.
26. رائد محمد عبد ربه، الإدارة العامة الحديثة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، الجنادرية للنشر والتوزيع، 2013.
27. رفعت محمد، علم الإدارة العامة، القاهرة، 1989.
28. زينب كريم الداودي، دور الإدارة في تنفيذ وإعداد الميزانية العامة، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2013.
29. سعيد محمد المصري، التنظيم والإدارة، مدخل معاصر لعمليات التخطيط والتنظيم والقيادة والرقابة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999.
30. سليم سليمان، خلاصة القانون الإداري، المنشورات الحقوقية صادر، بيروت، لبنان، 2009.

31. سمير الشاعر، المالية العامة والنظام المالي الإسلامي (الاقتصاد العام بيت مال المسلمين)، الطبعة الأولى، دار العربية للعلوم والنشر، بيروت 2011.
32. سمير سهيل دنون، الرقابة المالية، الطبعة الأولى، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان.
33. سويلم محمد ، إدارة البنوك وصناديق الاستثمار وبورصات الأوراق المالية ، مؤسسة زهران للطباعة للنشر والتوزيع الأردن ، 1996.
34. سيدا شيخ زرار، الرقابة على المال العام ونظم حمايته، الطبعة الأولى المركز القومي للإصدارات القانونية، مصر، 2016.
35. صلاح الدين عبد المنعم مبارك، المحاسبة الحكومية مدخل معاصر، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية ، 2008 .
36. عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار الجامعية الجديدة، 2006.
37. عادل علي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الإثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009 .
38. عادل محمد عبد الرحمن، الفساد الإداري، دراسة ميدانية، مجلة مصر المعاصرة الجمعية المصرية للاقتصاد الساسي والاحصاء والتشريع، العدد 502، أبريل 2011.
39. عباس محززي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
40. عبد الباسط علي، جاسم الزبيدي، الموازنة العامة للدولة والرقابة عليها (دراسة مقارنة)، دار حامد.
41. عبد الخالق فاروق، أزمة النشر والتعبير في مصر، القاهرة، دار مكتبة الكلمة، 2000.
42. عبد العزيز صالح بن حبتور ، الإدارة العامة المقارنة ، الطبعة الأولى ، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان ، الأردن ، 2009.
43. عبد الفتاح الجبالي، هناء عبيد، دور الأجهزة الرقابية في مكافحة الفساد وتعزيز الشفافية، مركز الدراسات السياسية والاستراتيجية، الأهرام، 2010.
44. عبد اللطيف قطيش، قانون المحاسبة العمومية (قواعد إدارة الأموال العمومية)، الطبعة الثانية ، منشورات الحلبي الحقوقية ، 2015 .
45. عبد اللطيف قطيش، الإدارة العامة من النظرية إلى التطبيق (دراسة مقارنة)، منشورات الحلبي الحقوقية ، الطبعة الأولى، 2013 ، بيروت ، لبنان.

46. عمار بوضياف، التنظيم الإداري في الجزائر بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى ، جسور للنشر والتوزيع ، 2010 .
47. عمار بوضياف، الوجيز في القانون الإداري، الطبعة الثانية، الجزائر، جسور للنشر والتوزيع، 2007.
48. عمار عوابدي، القانون الإداري، النظام الإداري، الجزء الأول، الطبعة السادسة، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر ، 2014 .
49. عبد العزيز جميل مخبر، قياس الأداء المؤسسي للأجهزة الحكومية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2000.
50. عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية، النظرية والتطبيق، مطبعة الانتصار، الإسكندرية، 2004.
51. فتح الله ولعون، الاقتصاد، توزيع المداخل النقود والائتمان، لبنان دار الحداثة للطباعة والنشر، سنة 1981.
52. فريجه حسين، شرح القانون الإداري، الطبعة الثانية، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2010.
53. قاسم إبراهيم الحسيني، المحاسبة الحكومية و الموازنة العامة للدولة، مؤسسة الوراق للخدمات الحديثة، عمان الأردن، 1999.
54. القزويني شاكراً، محاضرات في اقتصاد البنوك، ديوان الجامعية، الجزائر ، 2000 .
55. كنعان نواف، القيادة الإدارية، عمان، 1995.
56. لعمارة جمال، أساسيات الموازنة العامة للدولة، المفاهيم والقواعد والمراحل والاتجاهات الحديثة، الطبعة الأولى، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2004.
57. لعمارة جمال، منهجية الميزانية العامة للدولة في الجزائر، الطبعة الأولى، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2004 .
58. ماجد راغب محمد الحلو، القانون الإداري، بدون طبعة، الازاريطة، دار الجامعة الجديدة، 2006.
59. مجدي محمود شهاب، أصول الاقتصاد العام المالية العامة، لدار الجامعية الجديدة، 2004.
60. محمد الصغير بعلي، قانون الإدارة المحلية الجزائرية، عنابة، دار العلوم، 2004 .

61. محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلاء، المالية، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2003.
62. محمد الفيومي محمد، أصول المحاسبة الحكومية والمحاسبة القومية، دار النهضة العربية، بيروت ، 1988.
63. محمد جمال ذنبيات، المالية العامة والتشريع المالي، الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2003.
64. محمد خالد المهاني، بطرس ميالة، خالد شحادة الخطيب، المحاسبة الحكومية، منشورات جامعة دمشق، 2014.
65. محمد طاقة، هدى العزلاوي، اقتصاديات المالية العامة، دار الميسرة ، الطبعة الثانية ، 2010 ، عمان.
66. محمد عبد العال السناري، مبادئ ونظريات القانون الإداري، بدون طبعة، 2005.
67. محمد علي الخليفة، القانون الإداري ، الطبعة الأولى، عمان، دار الثقافة، 2015.
68. محمد فؤاد مهنا، سياسة الإصلاح الإداري وتطبيقاته في ضوء مبادئ علم التنظيم، القاهرة دار المعارف.
69. محمد محمود مصطفى، الإدارة العامة، الطبعة الأولى ،عمان، دار البداية، 2010.
70. محمد مسعى، المحاسبة العمومية، الطبعة الثانية، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2003.
71. موسى خليل، الإدارة المعاصرة، الطبعة الثانية، بيروت، لبنان، المؤسسة الجامعية بالدراسات والنشر والتوزيع، 2011.
72. ناصر لباد، الأساسي في القانون الإداري، الطبعة الأولى، دار المجلد.
73. هاني علي الطهراوي، القانون الإداري، الطبعة الخامسة، عمان، الأردن، دار الثقافة.
74. هني أحمد، العملة والنقد، ديوان المطبوعات الجامعية، 2000.
75. يزيد محمد أمين، الرقابة السابقة على النفقات الملتزم بها في الجزائر (المراقب المالي نموذجاً)، دار بلقيس، دار البيضاء، الجزائر.
76. يلس شاوش بشير، المالية العامة المبادئ العامة وتطبيقاتها في القانون الجزائري، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، وهران، 2009.

ثانيا: الأطروحات والرسائل والمذكرات

1. جيهان عبد اللطيف الرفاعي، الرقابة على الموازنة العامة للدولة (دراسة مقارنة)، أطروحة دكتوراه جامعة طنطا كلية الحقوق قسم الاقتصاد، 2010.
2. شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، 2014/2013 .
3. عبد الأمير شمس الدين، الرقابة المالية على تنفيذ النفقات العمومية في لبنان، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، 1988.
4. فنينش محمد الصالح، الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في القانون الجزائري، رسالة من أجل نيل درجة دكتوراه دولة، تخصص قانون عام، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 01، بن يوسف بن خدة.
5. ميلود ذبيح، فعالية الرقابة البرلمانية على أعمال الحكومة في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم القانونية، تخصص قانون دستوري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2013/2012.
6. حمد بوجلال ، مدى فعالية المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة للدولة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عمار تليجي الاغواط، السنة الجامعية 2009-2010 .
7. أمجوج نوار، مجلس المحاسبة نظامه ودوره في الرقابة على المؤسسات الإدارية، مذكرة الماجستير في القانون العام، فرع دولة ومؤسسات، كلية الحقوق، جامعة منتوري، قسنطينة، السنة الجامعية 2006-2007.
8. براهيم بن داود، الرقابة المالية على النفقات العامة بين الشريعة الإسلامية والتشريع الجزائري، مذكرة ماجستير، دفعة 2002-2003، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1.
9. براهيم محمد، مصادر قانون المحاسبة العمومية في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2013 .
10. برطال حمزة، قانون المالية التكميلي في القانون الجزائري، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، فرع الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر، 2009-2010 .

11. بصاديق محمد، النفقات العامة في ظل الإصلاحات الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع التحليل الاقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008-2009 .
12. بن بشير وسيلة، ظاهرة الفساد الإداري والمالي في مجال الصفقات العمومية في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، فرع قانون الإجراءات الإدارية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تيزي وزو .
13. بوضياف عبير، الأوراق المالية في الجزائر ، مذكرة لنيل شهادة الدراسات العليا، تخصص مالية ، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة منتوري، قسنطينة ، 2007 .
14. حسن زكي أحمد عثمان تطوير موازنة الوحدات الحكومية الفلسطينية بأسلوب موازنة البرامج والأداء (دراسة ميدانية)، مذكرة ماجستير، جامعة القاهرة، مصر .
15. سليمة بوشنطر، المحاسبة العمومية ودورها في حماية أملاك الدولة ، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 2011 .
16. شلالي رضا، تنفيذ النفقات العامة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 1، كلية الحقوق، بن عكنون، الجزائر 2001-2002.
17. الصادق الأسود، المحاسبة العمومية كأداة تسيير ومراقبة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، في العلوم الاقتصادية، فرع التسيير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 1992-1993.
18. صرامة عبد الوحيد، الرقابة على الأموال العمومية حالة الجزائر، رسالة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير، فرع التحليل الاقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2000.
19. عطاء الله سالم جويعد صرايرة، الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة للدولة في النظام الأردني (دراسة مقارنة) النظامين المصري والانجليزي، أطروحة الدكتوراه كلية الحقوق، 1999.
20. قاوي السعيد، النظام القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر بعد 1989، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام فرع دولة ومؤسسات عمومية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2012 .

21. محمود عبد الله محمود وشاح، الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني (دراسة ميدانية)، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، سنة 2008.
22. ملياني عبد الرحمان حميد، المفتشية العامة للمالية، رسالة ماجستير، تخصص الإدارة المالية، كلية الحقوق الجزائر، 2008.
23. يوسف السعدي أحمد، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية (حالة الجزائر)، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس المدية، 2010/2009.

ثالثاً: المقالات والمداخلات:

1. إبراهيم محمد علي الجزراوي، عبد الهادي سلمان صالح، معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي العراقي، مجلة المثني للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 02، العدد 03، 2012.
2. الأسود الصادق، المحاسبة العمومية بين ضمان شرعية النفقة العامة وتقييم أدائها، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، العدد 23 المجلد 01-2011.
3. حمزة خضري، الوقاية من الفساد ومكافحته في إطار الصفقات العمومية، دفاثر السياسة والقانون، العدد السابع جوان 2012 جامعة المسيلة.
4. خبيطي خضير، مونه يونس، آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية عدد 02 سنة 2016، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.
5. دور البرلمانات في عملية تكيف ومراقبة الميزانيات العامة في الدولة المعاصرة مجلة الفكر البرلماني، العدد 24، جانفي 2010.
6. شوقي يعيش تميم، شبري عزيزة، دور مجلس المحاسبة في مكافحة الفساد المالي في التشريع الجزائري، الملتقى الدولي الخامس عشر حول، الفساد وآليات مكافحته في الدول المغاربية المنعقد يومي 13/14 أفريل 2015، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر – بسكرة (مجلة الحقوق والحريات، العدد الثاني مارس 2016).
7. عبد السميع زوينة، واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر خلال الفترة (2003-2008)، مداخلة في المحور الوطني، واقع اصلاح المحاسبي في الجزائر.

8. عيد فالح العدوانى، الحوكمة ودورها في تحسين الأداء المؤسسي للجهاز الإداري ومتطلبات التطبيق في دولة الكويت، مجلة النهضة، المجلد العاشر، العدد الرابع، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، أكتوبر 2009.
9. محمد شريف توفيق، رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية السعودية، العدد لمجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض، 1987.
10. محمدي صبيحة، إصلاح المالية والجباية المحليتين وسبل تعزيزهما، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، العدد 23 المجلد 03، 2001 جامعة الجزائر 3 .
11. مراد بدران، قانون المالية وفكرة سيادة البرلمان، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، عدد 2010/03.
12. آسيا قمو، اتجاه نظام المحاسبة العمومية الجزائرية في ظل معايير القطاع العام (IPSAS)، الملتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية (IPSAS-IAS-IFRS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24 و25 نوفمبر 2014.
13. علي لطفي، الفساد ورؤية مستقبلية لمكافحته في مصر، مؤتمر دور الأجهزة الرقابية في مكافحة الفساد المالي والإداري في مصر، القاهرة جامعة عين شمس، أبريل، 2013.

رابعاً: القوانين والمراسيم

1. القانون العضوي 15-18 مؤرخ في 22 ذي الحجة عام 1439 الموافق سبتمبر سنة 2018 يتعلق بقوانين المالية
2. القانون العضوي 02-99 مؤرخ في 20 ذي القعدة عام 1419 الموافق 08 مارس سنة 1999، يحدد تنظيم المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة، وعملهما، وكذا العلاقات الوظيفية بينهما وبين الحكومة.
3. القانون العضوي رقم 04-12 مؤرخ في 18 صفر عام 1433 الموافق 12 يناير سنة 2012، يتعلق بالأحزاب السياسية.
4. الأمر 65-320 مؤرخ في 08 رمضان 1385 الموافق لـ 31 ديسمبر 1965 يتضمن قانون المالية لسنة 1966. ج ر عدد 108.

5. الأمر 95-20 المؤرخ في 19 صفر عام 1416 الموافق 17 يوليو سنة 1995 يتعلق بمجلس المحاسبة معدل ومتمم ب : لأمر رقم 10-01 مؤرخ في 16 رمضان سنة 1431 الموافق 26 غشت 2010 والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010.
6. القانون 06-01 مؤرخ في 21 محرم عام 1427 الموافق 20 فبراير سنة 2006 يتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته
7. القانون 11/10 مؤرخ في 20 رجب عام 1432 الموافق 22 يونيو سنة 2011 ، يتعلق بالبلدية
8. القانون 12-17 مؤرخ في 28 ربيع الأول عام 1433 الموافق 21 فبراير سنة 2012 يتعلق بالولاية .
9. القانون 127 لسنة 1981 بشأن المحاسبة الحكومية، المنشور بالجريدة الرسمية العدد 31 في 1981/07/30 عدل هذا القانون بالقانونين التالية : القانون 105 لسنة 1992 والمنشور بالجريدة الرسمية العدد 31 تابع في 1992/07/30. القانون رقم 139 لسنة 2006 والمنشور بالجريدة الرسمية العدد 24 مكرر في 18/06/2006. القانون 19 لسنة 2013 والمنشور بالجريدة الرسمية العدد 26 مكرر ب في 30/06/2013.
10. القانون 80-05 المؤرخ في 01 مارس 1980 يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة .
11. القانون 82-84 المؤرخ 14 ربيع الأول 1403 موافق لـ 30 ديسمبر 1982 يتضمن قانون المالية لسنة 1982 ، ج ر عدد 57 .
12. القانون 84-17 مؤرخ في 8 شوال عام 1404 الموافق 7 يوليو سنة 1984 يتعلق بقوانين المالية، المعدل والمتمم ب : القانون 88-05 المؤرخ في 12 يناير سنة 1988 . القانون 89-24 المؤرخ في 31 ديسمبر سنة 1989 . المرسوم التشريعي رقم 93-01 المؤرخ في 19 يناير سنة 1993 . المرسوم التشريعي 93-15 المؤرخ في 04 ديسمبر سنة 1993 . المرسوم التشريعي رقم 93-18 المؤرخ في 29 ديسمبر 1993 .
13. القانون 90-09 مؤرخ في 12 رمضان عام 1410 الموافق 07 أبريل سنة 1990 يتعلق بالولاية .

14. القانون رقم 05-80 مؤرخ في 14 ربيع الثاني عام 1400 الموافق أول مارس سنة 1980 يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، معدل ومنتقم بالأمر رقم 03-81 المؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1981
15. القانون رقم 90-21 مؤرخ 24 محرم عام 1411 الموافق 15 غشت سنة 1990 يتعلق بالمحاسبة العمومية ، المعدل والتتم ب : المرسوم التشريعي رقم 92-04 المؤرخ في 11 أكتوبر 1992 . القانون 98-12 المؤرخ في 31 ديسمبر 1998 . القانون 99-11 المؤرخ في 23 ديسمبر 1999 . قانون 11-16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011 .
16. القانون رقم 91-12 مؤرخ في 28 صفر عام 1412 الموافق 7 سبتمبر سنة 1991 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1991.
17. المرسوم الرئاسي 95-377 المؤرخ في 27 جمادى الثانية عام 1416 الموافق 20 نوفمبر سنة 1995 المحدد للنظام الداخلي لمجلس المحاسبة المعد والمتمم.
18. المرسوم الرئاسي رقم 15-247 مؤرخ في 2 ذي الحجة عام 1436 الموافق 16 سبتمبر سنة 2015 يتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتقويضات المرفق العام.
19. المرسوم الرئاسي رقم 95-377 المحدد للنظام الداخلي لمجلس المحاسبة.
20. القانون رقم 90-31، المتضمن تعيين المحاسبين العموميين وتحديد الإجراءات الخاصة بهم، الصادر في 07/09/1991.
21. المذكرة التطبيقية لبرنامج الأمم المتحدة الإنمائي حول مكافحة الفساد، 2004.
22. المرسوم 82-237 المؤرخ في 17 يوليو سنة 1982 المؤرخ في 23 يونيو سنة 1990 يحدد صلاحيات وزير الاقتصاد، وأخير المرسوم 95-54 المؤرخ في 15 فبراير سنة 1995 يحدد صلاحيات وزير المالية.
23. المرسوم التشريعي 93-01 مؤرخ في 26 رجب عام 1413 الموافق 19 يناير سنة 1993، يتضمن قانون المالية لسنة 1993 .
24. المرسوم التنفيذي 09-374 المؤرخ في 16 نوفمبر 2009، المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها.

25. المرسوم التنفيذي 313/91 مؤرخ في 07 سبتمبر سنة 1991 يحدد إجراءات المحاسبة التي يمكنها الأمرين بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةها ومحتواها .معدل ومتم بالمرسوم التنفيذي 42/03 المؤرخ في 19 يناير 2003 .
26. المرسوم التنفيذي 414-92 مؤرخ في 14 نوفمبر سنة 1992 يتعلق بالرقابة المسبقة على النفقات التي يلتزم بها.
27. المرسوم التنفيذي 79-92 المؤرخ في 22 فيفري 1992 يؤهل المفتشية العامة للمالية للتقويم الاقتصادي للمؤسسات العمومية الاقتصادية.
28. المرسوم التنفيذي 268-97 المؤرخ في 21 جويلية 1997 ، والمحددة للإجراءات المتعلقة بالالتزام بالنفقات العمومية وتنفيذها، والضابط لصلاحيات الأمرين بالصرف ومسؤولياتهم
29. المرسوم التنفيذي رقم : 308-04 المؤرخ في 22 سبتمبر 2004 الذي يتضمن إحداث تعويض عن المسؤولية الشخصية لفائدة الأعوان المحاسبين المعتمدين والوكلاء
30. المرسوم التنفيذي رقم 272-08 المؤرخ في 06 سبتمبر 2008 يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية.
31. المرسوم التنفيذي رقم 09- 96 المؤرخ في 22/02/2009 المتضمن شروط وكيفية رقابة وتدقيق المفتشية العامة للمالية لتسيير المؤسسات العمومية الاقتصادية الجديدة الرسمية لسنة 2008.
32. المرسوم التنفيذي رقم 381-11 مؤرخ في 25 ذي الحجة عام 1432 الموافق 21 نوفمبر سنة 2011 يتعلق بمصالح المراقبة المالية، على ما يلي: " يهدف هذا المرسوم إلى تحديد صلاحيات مصلحة المراقبة المالية وتنظيمها وسيرها "
33. المرسوم التنفيذي رقم 53-80 مؤرخ في 01 مارس 1980 يتضمن إحداث مفتشية عامة للمالية.
34. المرسوم التنفيذي رقم 189/90 مؤرخ في أول ذي الحجة عام 1410 الموافق 23 يونيو سنة 1990 يحدد صلاحيات وزير الاقتصاد .
35. المرسوم التنفيذي رقم 502-91 المؤرخ في 21/12/1991 المتضمن القانون الأساسي الخاص بموظفي المفتشية العامة.

36. المرسوم التنفيذي رقم 93-108 مؤرخ في 13 ذي القعدة عام 1413 الموافق 05 مايو سنة 1993، يحدد كفاءات إحدات وكالات الإيرادات والنفقات وتنظيمها .
37. المرسوم التنفيذي رقم 95/198 المؤرخ في 25/07/1995 الذي يحدد اختصاصات مفتشية مصالح المحاسبة وتنظيمها.
38. المرسوم التنفيذي رقم 95/54 المؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير سنة 1995 الذي يحدد صلاحيات وزير المالية .
39. المرسوم تنفيذي 91-313 مؤرخ في 07 سبتمبر 1991 يحدد كفاءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكفاءاتها ومحتواها .
40. المرسوم تنفيذي رقم 17-205 مؤرخ في 4 شوال عام 1438 الموافق 28 يونيو سنة 2017، يتضمن إنشاء مفتشية عامة لدي الوزير الأول وتحديد مهامها وتنظيمها
41. المرسوم تنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 يتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم.
42. المرسوم رقم 69-28 المؤرخ في 21 فبراير سنة 1969، يتضمن تعديل توزيع اختصاصات وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط فيما يتعلق بالمراقبة المالية
43. المرسوم رقم 80-185 المؤرخ في 01 جويلية 1980، يحدد عدد غرف مجلس المحاسبة واختصاصاتها.
44. المرسوم رقم 82/237 مؤرخ في 25 رمضان عام 1402 الموافق 17 يوليو سنة 1982 يحدد صلاحيات وزير المالية .

المراجع باللغة الأجنبية:

1/ OUVRAGES:

1. B.Yanat, Finances publiques, édité par la direction général de la fonction publique, Ministère de l'intérieur, janvier 1970.
2. Christine Bigaut, Finances publiques droit budgétaire et l'État, Ed, Ellipses, 1995.
3. Cour des Comptes, Le Rapport Public Annuel 2015, tome i, les Observations, Volume 2, la gestion publique.
4. Crucis Henry Michel : Droit des contrôles financiers,(Paris, France : édition A.J.D.A, 1998) .

5. Denideni Yahia, l'histoire du régime financier en Algérie, premier Partie, Maliya de l'école national des impôts El-koléa ,N 0 ,juin 2001.
6. Denideni Yahia, la pratique de la Constitution du 23/02/1989 édition dar Houma, Alger 1989.
7. Helen German e Gary K .Meek Accounting an International Perspective Irwin McGraw-Hill Edition New York, 2001, P39.
8. Jean Mercier, L'administration publique de l'école classique au nouveau management, les presses de l'université Laval,2001.
9. Louis bossoh jean , Monnaie et finance ,Office des publication universitaires, Alger, 1993
10. Muzellec Raymond, finance publiques ,10^e Edition, Dalloz, paris, 1997.
11. Philippe Jugensen et Danièle le bègue édition monchrestien, Paris 1988.
12. Saoudi Messaoud, l'essentiel des finances publiques, Editions ellipses, paris,2014.

2/ Les Thèses:

1. Thesauraos, Le contrôle financier en Algérie, Thèse de doctorat en droit, Faculté de droit et des sciences économique, Université d'Alger, non publiée, 1968.

3/ ARTICLES:

1. Denideni Yahia, La genèse de la loi organique du 17 juillet 1987,RASJEP, ISS N°00350699,volume XXVII N°2-1999.
2. International Federation of accountants study N°13 Governance in the Public sector A Governing Body Perspective, New York 2001.
3. Micel Prat, la modernisation des méthodes de contrôle, RFFP n87, septembre 2004
4. Protocole réglant a titre provisoire les modalités d'exécution du budget, protocole relatif au contrôle financier ,J.O.A du 4 septembre 1962.
5. M.Temzi, Principes de la réglementation de la comptabilité publique, cour des comptes, Département des ressources humaines, juin 1988.

4/ Les Rapports:

1. M.BOUTABA, Rapport sur la réforme de comptabilité publique, Directeur général de la comptabilité, Algérie, 2000.
2. Ministère de finance, Plan comptable, de l'État, Rapports mensuel, N°31, direction général de comptabilité, 2007.

3. Rapport de la Direction Générale de la Comptabilité Publique, synthèse de diagnostic préliminaire par secteur système de la Comptabilité Publique, 2000.

Summary

Accounting plays an important role in the use of public funds for its related purposes by administrative bodies and state institutions of various kinds . Public funds has to be liscenced by a legislative authority and its expenditure has to be accompanied by good management and reasonable use. Public accounting plays many important roles in revealing mismanagements of the entrusted money, away from its proper uses . This has urged the need to find a controlling body that continuously tracks the progress of money expenditure and collection. This agency of control make sure to deter any party that aims at manipulating or mismanaging public money. The existence of this agency accompanies and is justified by the continuous use and collection of funds . Due to the sensibility and importance of dealing with public funds , all legal and regulatory provisions compel public accountants to supervise the implementation of various operations in order to preserve and manage the public funds and also in order to protect the agents themselves who could have huge and dangerous responsibilities if they neglecte this control and cause a deficit in the budget or a neglect of a source of revenue . Control of public funds includes both revenues and expenditures . It may include undertaking what is called internal control, where the minister of finance or whoever is delegated monitors all financial operations in his ministry and approve the expenses within the limits approved by the Ministry of Finance, and it may also include external control carried out by the Ministry of Finance through its various financial arms , including the financial inspection body, and this control includes monitoring the contracts of expenditure and providing the necessary credits as well as the control of expending and exchanges. The Ministry of Finance undertakes administrative control over budget implementation, whereby administrators monitor their subordinates and the employees of the Ministry of Finance through financial controllers and account managers on the expenses of operations that specialists order to pay.