

آليات الرقابة المالية على الميزانية العامة

بن بريح ياسين

أستاذ بكلية الحقوق والعلوم السياسية

جامعة البليدة -2-

ملخص

تأكدت أهمية الرقابة المالية مع التطور التنظيمي الإداري والمالي للدولة الحديثة، حيث أنه كلما تنامي حجم الإدارة وتعددت أنشطتها ورغبت الدولة بتحقيق التنمية والازدهار في مجتمعتها، كلما تعقدت طرق وأساليب استخدام الوسائل المالية وصعب معها تعقب عملية الرقابة المالية، إذا ما تمت مقارنتها بالوظائف والمهام الإدارية المتعددة، وطالما أن وظيفة الرقابة المالية هامة وأساسية لتدعيم نظام الدولة ومشروعيتها الدستورية، فإن بلوغ هذا الهدف هو مطلب كل دولة عصرية تسعى إلى التقدم والرفي بأوضاعها الاجتماعية والاقتصادية والمالية.

كما تعد الميزانية العامة الوثيقة الأساسية لدراسة المالية العامة في كافة دول العالم، لكونها تتضمن في جنبها نفقات الدولة وإيراداتها التي تظهر من خلال الأهداف المخطط لها، وتشير أرقام الميزانية إلى التطور والأهمية المتزايدة لها، إثر تطور دور الدولة وتدخلها في تنظيم المجتمع، إذ تعد أداة رئيسية من أدوات السياسة المالية والاقتصادية للدولة في تحقيق أهدافه، أمام هذه الأهمية المتزايدة دورها في التنمية، ظهرت الحاجة الملحة للرقابة على تنفيذها لتحقيق نتائج تنفيذها تضمنته الميزانية من برامج ونشاطات، والفائدة التي حققتها للمجتمع، لأن موضوع الرقابة على تنفيذ الميزانية ضرورة لازمة حتى تتم عملية التنفيذ طبقا للقواعد القانونية والمالية السائدة ووفقا للخطة العامة للدولة، وتحقق الأهداف العامة التي تتضمنها الميزانية العامة بكفاية عالية واقتصاد، وما يعكسه ذلك من آثار إيجابية على الاقتصاد الوطني والاستقرار العام للمجتمع.

Résumé

Le contrôle financier ou budgétaire a revêtu un caractère primordial avec le développement organisationnel, administratif et financier de l'état moderne.

L'expansion du rôle de l'appareil administratif et la multiplication de ces activités ainsi que la volonté de l'état de mettre en œuvre un plan de développement et de progrès au sein de la société a rendu les moyens d'utilisation des ressources pécuniaire ou financière et l'opération du contrôle financier plus complexe, si l'on veut établir une comparaison avec les diverses fonctions et missions de l'administration.

Le rôle du contrôle financier et budgétaire et à la fois important et essentiel pour la consolidation de la légitimité constitutionnelle de l'état et pour la concrétisation du progrès et l'amélioration des conditions sociales, économiques et financiers.

Aussi le budget de l'état constitue un document important dans l'examen et l'étude des finances publiques dans tous les pays parce qu'il contient les dépenses et les recettes de l'état qui apparaissent à travers les objectifs tracés.

Les données budgétaires démontrent l'importance de la plus croissante du budget de l'état qui est désormais devenu un outil principale de la politique financière économique de l'état et de son intervention dans l'organisation de la société afin d'atteindre ces objectifs.

Ainsi devant l'importance du budget et de son rôle dans le développement, le contrôle de sa mise en exécution devient une nécessité impérative pour s'assurer des résultats de l'exécution des programmes et des activités contenus dans le budget et ces répercussions positifs sur la société.

Pour cela le concept de l'exécution du budget constitue un outil de travail de base. Pour que l'opération de la mise en exécution soit faite conformément au règlement juridique et financier et selon un plan élaboré par l'état, et pour réaliser les objectifs contenus dans le budget qui se répercutent d'une manière positive sur l'économie national et la stabilité de la société.

مقدمة

تعتبر الرقابة المالية من أهم الموضوعات التي تمس كيان الدولة، إذ تعد ضرورية ولازمة لحماية المال العام من أوجه الضياع، زيادة عن ذلك فإن تنظيمها من أدق مشكلات التسيير، وهذا ينعكس على الأفراد والجماعات، كما ينعكس أيضا وبصورة أكثر وضوحا على الاقتصاد الوطني بشكل مباشر.

وعليه فقد أجمع أساتذة المالية والاقتصاد على أهمية الرقابة على الأموال، باعتبار أن هذه الرقابة تمثل الضوابط والحدود التي تمنع التجاوزات وتحافظ على المال العام، التي تعد عصب الدولة الحديثة ووسيلتها لتحقيق التنمية المستدامة، ولما كان للرقابة دور هام بهذا الشكل، أصبحت الدول باختلاف أنظمتها تحرص كل الحرص على إيجاد آليات وضوابط وكيفيات متنوعة ومتعددة من أجل تطبيق الرقابة المالية على أحسن وأكمل وجه.

وعليه ارتأينا تخصيص بحثا، نتناول فيه مفهوم الميزانية العامة، حيث نتطرق إلى تعريف الميزانية وبيان خصائصها، وتمييز مفهوم الميزانية من المفاهيم المالية الأخرى

المشابهة لها، ثم نشير إلى أهمية الميزانية من مناحي الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وهذا ما نجده في المبحث الأول، أما المبحث الثاني خصصناه لمفهوم الرقابة المالية، أشارنا إلى تعريف الرقابة بالمعنيين اللغوي والاصطلاحي، ثم نتطرق إلى التطور الذي عرفته الرقابة حتى وصلت إلى ما هو عليه في يومنا الحاضر، ثم نتناول أهداف الرقابة المالية وأهميتها على اعتبار أن الأهداف تسعى إلى التطبيق الفعلي لآليات الرقابة بالكشف عن العيوب والمثالب عند تنفيذ الميزانية، وما يترتب عنه من إلحاق الضرر بالمال العام والتأكد أن ما تحقق كان مطابقا لما خطط له سلفا، كما أن أهمية الرقابة تظهر جليا عند المحافظة على المال العام ودراسة الأخطاء عند تنفيذ الميزانية ومعالجتها ومنع تكرارها.

المبحث الأول : مفهوم الميزانية العامة

الكلام عن الميزانية يقودنا الحديث إلى تعريفها وبيان خصائصها (المطلب الأول)، ثم تمييز مفهوم الميزانية عن غيرها من المفاهيم المالية الأخرى المشابهة لها (المطلب الثاني)، ثم نتطرق إلى الحديث عن أهمية الميزانية في المجال الاقتصادي والاجتماعي والسياسي (المطلب الثالث).

المطلب الأول : ماهية الميزانية العامة

سنتطرق في هذا المطلب إلى مختلف التعاريف حول الميزانية العامة من جوانب متعددة، ثم نبين أهم الخصائص التي تمتاز بها الميزانية.

الفرع الأول : تعريف الميزانية العامة

الميزانية هي تعبير مالي لبرنامج العمل المعتمد، الذي تعتمده الحكومة تنفيذه في السنة اللاحقة أو القادمة تحقيقا لأهداف المجتمع، والمقصود من لفظ تعبير مالي لبرنامج العمل المعتمد هي تلك الوثيقة تتضمن فيه بيان تقديري مفصل بالنفقات والإيرادات (نصت المادة 6 من قانون رقم 17/84 المؤرخ في 1984/07/07 المتضمن قانون المالية بما يلي: «تشكل الميزانية العامة للدولة من الإيرادات والنفقات النهائية للدولة المحددة سنويا بموجب قانون المالية والموزعة وفق الأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها»، ولقد عرفها القانون الفرنسي بأنها الصيغة التشريعية التي تقدر بموجبها أعباء الدولة وإيراداتها، ويأذن بها ويقرها البرلمان في قانون الميزانية الذي يعبر عن أهداف الحكومة الاقتصادية والمالية، بينما القانون الأمريكي عرف

الميزانية بأنها صك تقدر فيه نفقات السنة القادمة ووارداتها بموجب القوانين المعمول بها عند التقديم واقتراح الجباية المبسطة بها، كما عرفها المشرع المصري طبقا للمادة الأولى من قانون رقم 1973/53 المتعلق بقانون المالية على أنها: «برنامج مالي لخطة عن سنة مالية مقبلة لتحقيق أهداف محددة، وذلك في إطار الخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية وطبقا للسياسة العامة للدولة» غير الواردة بالميزانيات الملحقه أو الحسابات الخاصة للخزينة، التي يأذن البرلمان للحكومة بتحصيلها وصرفها خلال سنة مالية مقبلة تنفيذاً للسياسة العامة للدولة.

وبالرجوع إلى مختلف التعاريف في تحديد مفهوم الميزانية، فإنه وإن اختلفت أو تباينت الألفاظ والتعابير بشأنها، بيد الكل متفق أن المقصود من الميزانية هو تقدير لمجموع الإيرادات والنفقات لعام قادم، ومجاز من السلطة التشريعية. (أورد فقه المالية العامة تعاريف مختلفة لمفهوم الميزانية، نذكر منها على سبيل المثال بعض منها، فمنهم عرف الميزانية العامة للدولة على أنها البرنامج المالي للحكومة، مقدر فيها النفقات المتوقع صرفها والإيرادات المتوقعة تحصيلها ومقدار العجز، ومنهم من عرف الميزانية أنها أداة السياسة المالية للدولة، تتضمن بيان الإيرادات المقدر تحصيلها والمصروفات المقدر انفاقها للحكومة خلال سنة مالية معينة مما يحقق الاستقرار والنمو الاقتصادي، ومن خلال التخصيص العادل والمتوازن للموارد الوطنية ل يتم استغلالها بكفاءة وفعالية، ومنهم من عرفها هي الخطة المالية الأساسية السنوية لتنفيذ الخطة الاقتصادية، وذلك بما يحقق أهداف هذه الخطة ويتفق مع بيانها العام والتفصيلي، وهي بالنسبة للدولة وسيلة لتحقيق أهدافها في شتى المجالات، وأداة أساسية لممارسة الرقابة على إيراداتها ونفقاتها).

فالميزانية هي عملية سنوية تتركز على التخطيط والتنسيق ورقابة استعمال الأموال لتحقيق الأغراض المطلوبة بكفاءة، فهي أساساً عملية اتخاذ القرار بطريقة يمكن أن يقوم بها الموظفون الرسميون على مختلف المستويات الإدارية بالتخطيط والتنفيذ لعمليات البرامج بطريقة مخططة للحصول على أفضل النتائج، من خلال التوزيع والاستخدام الأكثر فعالية للمواد المتاحة، ولذا يمكن تحديد المفاهيم الرئيسية للميزانية العامة بما يلي:

أولاً- المفهوم المحاسبي للميزانية

ينظر إلى كونها أرقام حسابية تشمل الاعتمادات المخصصة والمتوقع إنفاقها والإيرادات المتوقع تحصيلها خلال فترة زمنية قادمة محددة بسنة غالباً، ولذا تعامل المحاسبة مع هذا المفهوم بالتسجيل وإظهار النتائج وفق ما تتطلب التقسيمات الواردة في الميزانية العامة.

ثانيا- المفهوم الرقابي للميزانية:

تعتبر الميزانية الأداة الرقابية للسلطة التشريعية لمراقبة أعمال السلطة التنفيذية من خلال الالتزام بالاعتمادات المخصصة كما، لصرفها لأنواع المحددة وضمن الفترة المخصصة لها للتحقق بأن الوحدات قد قامت بتحقيق الأهداف المطلوبة، وهذا ما تؤكد عليه الميزانية التقليدية - ميزانية الاعتمادات- ولا يهتم المفهوم الرقابي بالتخطيط وإعداد البرامج.

ثالثا- المفهوم السياسي للميزانية:

يمارس البرلمان سلطاته في إدارة دوايب الحكم من الناحية الاقتصادية والاجتماعية لتحقيق أهدافه من خلال الميزانية العامة، إذ تعد الأرقام من خلال الوحدات وتناقش مع السلطة التنفيذية وفق الضوابط والتعليمات المعدة سلفا والموجهة لإعداد مشروع الميزانية في ضوء السياسة العامة.

رابعا- المفهوم القانوني للميزانية:

يعتبر فقهاء القانون بأن الميزانية العامة للدولة هي قانون، لأنها تمر بنفس الإجراءات التي يمر تشريع أي قانون وشمولها على أحكام قانونية تنظم مالية الدولة، كما أن معظم الدساتير تتضمن أسس وقواعد إعداد الميزانية العامة للدولة من حيث الإعداد إلى التشريع وتصدر أرقامها بموجب قانون الميزانية السنوي.

خامسا- المفهوم التخطيطي للميزانية:

إن التغير الحاصل في مفاهيم الدولة وتغيرها من الدولة الحارسة إلى الدولة المنظمة - المتدخلة- وممارستها لمختلف الأنشطة الاقتصادية، ورغبة الحكومات في إيجاد توازن حقيقي للاقتصاد الوطني، أثر على مفهوم الميزانية التقليدية وأصبح ينظر إليها أي للميزانية على كونها أداة أساسية للتخطيط، وأصبح هناك ربط بين التقديرات وبين تحقيق الأهداف، وأصبحت المهمة الجديدة هو التحليل الأرقام بضوء السياسات العامة.

سادسا- المفهوم الاقتصادي للميزانية:

يعد التحول المشار إليه في المفهوم التخطيطي لتدخل الدولة المباشر في النشاط الاقتصادي لغرض تحفيز الاقتصاد الوطني برفع معدلات النمو وتحقيق الاستقرار الاقتصادي وأصبحت الميزانية الأداة التي بواسطتها تضبط معدلات التضخم

أو الكساد الاقتصادي، وهي وسيلة لدعم التخطيط على المستوى الوطني (د/ حسن سلوم ود/ محمد خالد المهاني 2007، ص 97).

الفرع الثاني: خصائص الميزانية

تتميز خصائص الميزانية كونها توقع الإيرادات والنفقات لفترة عادة محددة بسنة مدنية، كما أن الميزانية هي وثيقة معتمدة من طرف البرلمان تصدر في شكل قانون، وهذا ما سنوضحه في هذا الفرع.

أولاً- خاصية توقع الإيرادات والنفقات:

الميزانية العامة لا تعدو إلا أن تكون بمثابة بيان لما تتوقع السلطة التنفيذية أن تنفقه، وما تتحصل عليه من إيرادات مالية خلال مدة محددة عادة ما تقدر بسنة، وهذا البيان هو بيان محاسبي تقديري أو توقعي، وهو ليس عملية عشوائية بقدر ما هي عملية احتمالية يركز على تنبؤات بمجريات الوقائع الاقتصادية والمالية مستقبلاً، وفق أساليب وتقنيات عملية، وفي ضوء دراسات مستفيضة ودقيقة، تأخذ بعين الاعتبار مختلف المؤشرات السياسية والاقتصادية والمالية والاجتماعية واحتمالات تطورها على المستويين الوطني والدولي، (د/ عبد القادر تيلاتي، 1991، ص 02) وبمعنى أكثر وضوحاً أن عملية التوقع للنفقات والإيرادات العامة لا يمكن أن تتحقق بمعزل عن دراسة النشاط الاقتصادي للحكومة.

كما أن عملية تقدير الإيرادات والنفقات تعد من الأعمال التي يتوقف عليها تحقيق الميزانية العامة وتوازنها، وأهم ما يجب اتباعه لتحقيق ذلك هو تجنب أي زيادة وهمية في الإيرادات بغرض سد النفقات، كما أنه لا يمكن تقدير النفقات العامة ما لم تقدر مسبقاً الإيرادات العامة (د/ إبراهيم بن داود، 2010، ص 68)، ويتم تقدير الإيرادات العامة وفقاً لعدة أساليب، ومن أهمها أسلوب التقدير المباشر، وأسلوب التقدير الوسيط وأسلوب تقدير السنة الأخيرة، أما تقدير النفقات العامة فيتم الاعتماد على النفقات الواردة في ميزانية السنة الماضية.

ثانياً- خاصية وثيقة معتمدة من السلطات التشريعية:

الميزانية العامة وثيقة قانونية معتمدة من طرف البرلمان لإجازة النفقات والإيرادات العامة، والإجازة أو الإذن هو إجراء قانوني يرخص بمقتضاه البرلمان

للحكومة بصرف النفقات وتحصيل الإيرادات، وتستند أحقية سلطة البرلمان في إصدار قوانين الميزانية إلى مبدأ الفصل بين السلطات، إذ أنه لا يتسنى تنفيذ الميزانية من قبل الحكومة إلا بعد صدور قانون المالية السنوي من طرف السلطة التشريعية، والجدير بالذكر أن الإجازة البرلمانية لمشروع الميزانية بشقيها النفقات والإيرادات العامة من الناحية العملية يمتد للنفقات دون الإيرادات، إذ أن تحصيل الإيرادات يتم استنادا إلى القوانين واللوائح المفروضة لهذه الإيرادات من قبل، وليس للسلطة التنفيذية أية اختيار في تحصيلها أو عدم تحصيلها (د/ عادل أحمد حشيش، 1983، ص 308)، وعليه تختلف إجازة الإنفاق على إجازة الجباية أو الإيرادات من ناحيتين أساسيتين وهما: (د/ حسن عواضة، 1981، ص 44):

1- أن مصطلح الإجازة ينطبق على النفقات، باعتبار أن الحكومة مخيرة في إنفاقها أو عدم إنفاقها وفق ما تقتضي اعتبارات المصلحة العامة، إلا أنه لا ينصرف هذا المعنى على الإيرادات لكون الحكومة مجبرة على تحصيلها تحت طائلة العقاب بالنسبة للموظفين المسؤولين عن التحصيل، مما يتجاوز مفهوم الترخيص (مثال ما نصت عليه الفقرة الثانية والثالثة من القانون المالية رقم 84/ 18 في المادة 79 بقولها: «...ويتعرض لنفس العقوبات المنصوص عليها تجاه المختلسين جميع الأشخاص المتمتعين بالسلطة العمومية والذين يمنحون بأي شكل من الأشكال ولأي سبب من الأسباب، وبدون ترخيص قانوني، إعفاءات من الحقوق أو الضرائب أو الرسوم العمومية. كما تطبق هذه الأحكام على المستخدمين ذوي السلطة في المؤسسات والهيئات العمومية الذين قد يقدمون مجانا بدجون ترخيص تشريعي أو تنظيمي منتوجات أو خدمات للمؤسسات الموضوعة تحت مسؤوليتهم»)،

2- إن الإذن بالإنفاق يقتصر على الاعتمادات التي صادقت عليها السلطة التشريعية بحيث لا يمكن تجاوز الاعتماد المرخص، في حين أن الترخيص بالجباية غير مقيد بأرقام الإيرادات المقدرة في الميزانية وتملك السلطة التنفيذية حق تجاوزها.

الفرع الثالث: الطبيعة القانونية للميزانية العامة

لم تعد الميزانية العامة مجرد تقدير حسابي مالي، بل أصبح لها شأن قانوني إذ تصدر في شكل وثيقة معتمدة من قبل السلطة المختصة بسن القوانين، كما أنها قد

تتضمن قواعد قانونية تتعلق بجباية الضرائب ودفع النفقات أو فرض ضرائب جديدة أو إذن بإبرام قروض عامة، ومن هذا المنطلق يحق لها أن تتساءل عن طبيعة الميزانية، فهل هي عمل إداري بفعل تحضيرها وتنفيذها من لدى السلطة التنفيذية، أو هي عمل قانوني بسبب اعتمادها ومصادقتها من قبل السلطة التشريعية، أو هي عمل تجمع بين الصفتين الإدارية والقانونية بسبب احتوائها على الجانبين.

أولاً- الميزانية العامة عمل إداري:

يرى أنصار هذا الاتجاه (د/ محمد عبد الله العربي، 1954، ص 17) أن الميزانية العامة عمل إداري بحت، لأنها عمل تقوم السلطة التنفيذية بتحضيرها وإعدادها وتنفيذها، وحسب رأيهم أن عرض الميزانية على السلطة التشريعية لإقرارها والمصادقة عليها يعتبر أمراً كاشفاً، الغرض منه إعطاء الميزانية أهمية خاصة وذلك عن طريق إقرارها من قبل أعلى سلطة في البلد، وقد أكد أصحاب هذا الرأي أن الميزانية ليست قانوناً سواء من جانب الإيرادات أو في جانب النفقات، كما أن الأخذ بسنوية الضريبة أو عدمه لا يضيف على الميزانية صفة القانون إلا من الناحية الشكلية نظراً لعرضها على البرلمان لإقراره.

ثانياً- الميزانية العامة عمل تشريعي:

يرى أنصار هذا الاتجاه (أ/ كاظم السعيد، 1969، ص 29)، أن الميزانية تعتبر قانوناً من الناحية الشكلية والموضوعية، فمن الناحية الشكلية يعد مرور قانون الميزانية العامة بنفس المراحل التي يمر بها أي قانون آخر وبالتالي مناقشتها وإقرارها من البرلمان، كل ذلك يعتبر قانون كأي قانون آخر، أما من الناحية الموضوعية فإن الميزانية العامة تشتمل على أحكام قانونية سواء تعلق الأمر بالضرائب أم بباقي الإيرادات أو النفقات العامة، فإنها تحتوي على أحكام منظمة لنشاط الدولة خلال السنة المالية، فضلاً على أن الميزانية في مجموعها تمثل برنامجاً لأوجه نشاط الدولة في السنة القادمة، يكفي هذا لاعتبارها قانوناً بكل ما تحتويه الكلمة.

إلا أن هذا الرأي لم يسلم من الانتقادات باعتبار أنه يركز على صفة الهيئة التي تصادق على الميزانية دون النظر إلى مضمونه أو محتوى الميزانية العامة، فالقانون لا ينفصل شكله عن مضمونه، إذ أن كل ما يصدر عن السلطة التشريعية لا يشكل

بالضرورة عملاً تشريعياً، لأنها تمارس إلى جانب القوانين أعمالاً إدارية بطبيعتها، فتصديق الميزانية من أعلى سلطة يعود إلى أهميتها وطبيعتها الخاصة المتعلقة ببرنامج الدولة وسياساتها المالية، كما أن هذا الرأي منتقد لما يرمي أو يهدف إلى فصل بين السلطتين التشريعية والتنفيذية في حين أن هذا الفصل المطلق قد تم التخلي عنه في أغلب الأنظمة السياسية بفعل تداخل اختصاصات ووظائف السلطتين.

ثالثاً- الميزانية العامة عمل إداري تشريعي:

يرى أنصار هذا الاتجاه (د/ محمد جمال ذينبات، 2003، ص 272) أن الميزانية العامة عمل إداري تشريعي، إذ يأخذ جدول النفقات والإيرادات الصفة التشريعية من القانون الذي يجيزه، غير أنهم يفرقون بين قانون الميزانية والميزانية العامة نفسها، فتتولى السلطة التنفيذية تحضير الميزانية في معظم الدول ثم تعرضها بعدئذ على السلطة التشريعية لاعتمادها، وعند موافقتها على بنودها تصدر في شكل تشريع يعرف بقانون اعتماد الميزانية، وبحسب رأي هذا الاتجاه فإنه على الرغم من موافقة البرلمان عليها، فإن الميزانية تعد عملاً إدارياً من ناحية الموضوع، حيث أن قانون الميزانية لا تصبح قواعده مجردة، ولكن من ناحية الشكل هي خطة تعدها السلطة التنفيذية لتنظيم الإنفاق العام والإيرادات، والمعروف أن السلطة التنفيذية تمارس اختصاصها في شكل قرارات إدارية، أما قانون اعتماد الميزانية فيعد عملاً تشريعياً من حيث الشكل فقط نظراً لصدوره على السلطة التشريعية، أما من حيث الموضوع فلا يعدو أن يكون عملاً إدارياً، لأنه مجرد من القواعد العامة ولا يمنح الحكومة سلطة أو حقاً لم يكن قائماً في القوانين السارية المفعول، ذلك أن الإيرادات التي تمارس الحكومة تحصيلها والنفقات التي يسمح لها بتنفيذها ناشئة عن قوانين سابقة، ومن أجل ممارسة الحكومة هذه السلطات لا بد لها من الحصول على إجازة من البرلمان لتنفيذ التقديرات الواردة في الجدول المحاسبي السابق، وقد تستغل السلطة التنفيذية فرصة تقديم الميزانية للسلطة التشريعية لاعتمادها، فتضيف لها تشريعات حقيقية كقوانين فرض ضرائب جديدة، وفي مثل هذه الحالة فإن قانون الميزانية هو قانون من الناحية الشكلية وعمل إداري من الناحية الموضوعية.

إلا أننا نتبنى الطرح القائل أن الميزانية عمل تشريعي باعتبار أن الميزانية العامة تتم اعتمادها من قبل البرلمان بالطريقة نفسها التي يتم بها اعتماد أي قانون، حيث تم

قراءتها قراءة أولى وقراءة ثانية ومناقشتها والتصديق عليها، فالميزانية تحتوي على بنود وفقرات كثيرة يتم إعدادها وتحضيرها من قبل الحكومة، ويتم تنظيم عملية إقرارها والمصادقة عليها بقانون، فالموافقة على القانون المنظم لها تعني الموافقة على جميع فقراتها وبنودها وبالتالي تصبح ملزمة للسلطة التنفيذية، أما صلاحية السلطة التنفيذية بالنقل بين أبواب الميزانية وإجراء بعض التعديلات البسيطة فيها حسب الظروف والحاجة - وهو الرأي القائل بأن الميزانية هي عمل إداري - وفقا لما تقتضي طبيعة الميزانية العامة، كل ذلك لا يسلب من الميزانية العامة صفتها القانونية (التشريعية) الإلزامية، لأن هذه الصلاحيات تمنح للسلطة التنفيذية بموجب قانون المنظم للميزانية وقوانين أخرى ذات علاقة بها.

المطلب الثاني: تمييز مفهوم الميزانية عن غيره من المفاهيم المالية

يختلف مفهوم الميزانية العامة عن بعض المفاهيم المالية المشابهة مثل قانون المالية للسنة، والحساب الختامي، والميزانية الاقتصادية والخطة الشاملة، وهذا ما سنتطرق إليه بالدراسة والتحليل لبيان أوجه الشبه والاختلاف بينهما.

الفرع الأول: قانون المالية السنوي

يصدر سنويا قانون باعتماد الميزانية العامة يسمى قانون المالية للسنة، وهذا القانون يحدد لكل سنة مالية التوازنات العامة المسطرة في مخططات التنمية الاقتصادية والاجتماعية المتعددة، وطبيعة الموارد والأعباء المالية للدولة ومبلغها وتحصيلها، (المادة الأولى من القانون رقم 17/84 المتضمن قانون المالية) كما يتوقع هذا القانون مجمل موارد الدولة وأعبائها وكذا الوسائل المالية الأخرى المخصصة لتسيير المرافق العمومية وقيمتها وينص عليها ويرخص بها، ضمن توازن اقتصادي ومالي يحدده القانون المذكور (المادة 03 من القانون رقم 05/88 المعدل والمتمم للقانون رقم 17/84 المتضمن قانون المالية)، كما يندرج في مفهوم قانون المالية للسنة ويأخذ طابعها القوانين المالية التكميلية أو المعدلة، وهي تلك القوانين التي تتم أحكام قانون المالية للسنة أو تعديلها خلال السنة الجارية (المادة 4 من القانون رقم 17/84 المتضمن قانون المالية) وأيضا قانون ضبط الميزانية - الحساب الختامي - الذي يثبت بمقتضاه تنفيذ قانون المالية وعند الاقتضاء قوانين المالية التكميلية أو المعدلة الخاصة بكل سنة مالية (راجع نصوص

المادتين 2 و5 من القانون رقم 17/84 المتضمن قانون المالية) كما يمكن أن ينص المالية للسنة صراحة على تخصيص الموارد لتغطية بعض النفقات، وتأخذ هذه العمليات الأشكال التالية والمتمثلة في الميزانيات الملحقة والحسابات الخاصة للخزينة، فكل هذه العمليات يجب أن ينص عليها صراحة قانون المالية للسنة، وتكتسي طابعه، وعليه فمفهوم الميزانية العامة للدولة لا ينصرف بمفرده إلى قانون المالية للسنة، (تنص المادة 02 من القانون رقم 17/84 المتضمن قانون المالية على: «يكتسي طابع قانون المالية: 1- قانون المالية وقوانين المالية التكميلية والمعدلة. 2- قانون ضبط الميزانية»).

الفرع الثاني: قانون ضبط الميزانية "الحساب الختامي"

عرفت المادة 05 من القانون رقم 17/84 المتضمن قانون المالية قانون ضبط الميزانية بما يلي: «يشكل قانون ضبط الميزانية الوثيقة التي يثبت بمقتضاها تنفيذ قانون المالية وعند الاقتضاء قوانين المالية التكميلية أو المعدلة الخاصة بكل سنة مالية»، وعليه فإن قانون ضبط الميزانية أو الحساب الختامي للدولة هو ذلك الحساب الذي يعبر عن المصروفات والإيرادات الحقيقية لفترة الميزانية بعد انتهائها، فهو بيان بكافة المبالغ النهائية سواء الإيرادات العامة التي تم تحصيلها أو المبالغ التي أنفقت بالفعل خلال فترة زمنية معينة مقدرة بسنة مدنية واحدة.

ويتبين من خلال هذا التعريف أن الحساب الختامي للميزانية يختلف عن الميزانية العامة للدولة من حيث المضمون من ناحيتين، أولهما أن الحساب الختامي يمثل الأرقام الواردة فيه حقيقية، مثبتة بالأوراق والمستندات، في حين أن الميزانية العامة أرقامها تقديرية توقيعية خلال فترة زمنية قادمة، وثانيهما أن الميزانية العامة أرقامها تقديرية، فإن الحساب الختامي يشمل بجانب بيان الإيرادات والأعباء حساب نتائج السنة والتي تتضمن: أ- الفائض أو العجز الناتج عن الفرق الواضح بين إيرادات ونفقات الميزانية العامة للدولة. ب- النتائج المثبتة في تنفيذ الحسابات الخاصة للخزينة، ج- نتائج تسيير عمليات الخزينة.

كما أوجب قانون المالية رقم 17/84 أن يكون مشروع قانون ضبط الميزانية المقدم ضمن الشروط المحددة لهذا الغرض، بموجب الأحكام القانونية مرفقا بوثائق تتمثل فيما يلي:

- 1- تقرير تفسيري يبرز شروط تنفيذ الميزانية العامة للدولة للسنة المنصرمة،
 - 2- جدول تنفيذ الاعتمادات المصوت عليها (المادة 76 من القانون رقم 17/84 المتضمن قانون المالية، للإشارة فقط أن النقطة الثانية المتمثلة في جدول تنفيذ الاعتمادات المصوت عليها هي مذكورة في القانون المعدل رقم 05/88 المؤرخ في 12/01/1988).
- كما يختلفان من حيث الشكل ويتمثل أن الحساب الختامي هو بيان لفترة مضت وانقضت، في حين أن الميزانية العامة هو بيان لفترة قادمة.

الفرع الثالث: الميزانية الاقتصادية

الميزانية الاقتصادية هي بيان يتضمن تقديرات لمجموع النشاط الاقتصادي العام والخاص لدولة معينة، يشمل الاستهلاك والاستثمار والصادرات والائرادات..الخ، في فترة زمنية قادمة غالبا ما تقدر بسنة، والهدف من الميزانية الاقتصادية يتمثل في بيان معرفة المركز المالي للاقتصاد الوطني، وتكمن أهمية الميزانية الاقتصادية في أنها تساعد على التنبؤ باتجاهات النشاط الاقتصادي في المستقبل، وبالتالي تساعد الحكومة في تحديد الدور الذي يمكن أن يؤديه في إطار هذا النشاط، ويتفق مفهوم الميزانية العامة مع مفهوم الميزانية الاقتصادية في بعض النقاط، منها:- كلا من الميزانيتين عبارة عن تقديرات لفترة مقبلة، - وجود علاقة وثيقة بين الميزانيتين، حيث أن البيانات التي تتضمنها الميزانية الاقتصادية ضرورية لرسم السياسة المالية التي تعتمد عليها الحكومة عند وضع الميزانية العامة (د/منيس أسعد عبد المالك، بدون سنة النشر، ص 35).

إلا أنه فيه تباين بين الميزانيتين العامة والاقتصادية، كون الأخيرة تشمل مختلف أوجه النشاط الاقتصادي والمالي العام والخاص، بينما تقتصر الميزانية العامة للدولة على جزء فقط من النشاط المالي العام، المتمثل في نشاط الدولة، فهي لا تشمل النشاط المالي الخاص، كما لا تشمل مالية الجماعات المحلية والمؤسسات العامة، أي بمعنى آخر أن الميزانية العامة تقتصر على وجوه نشاط الدولة وحدها كشخصية اعتبارية، أما الميزانية الاقتصادية فهي تمثل كافة أوجه أنشطة الاقتصادي الوطني (د/ منصور عسو، 2005، ص 18). ضف إلى ذلك أن تقديرات الميزانية العامة تحتاج إلى اعتماد السلطة التشريعية حتى تصير نهائية، في حين أن تقديرات الميزانية الاقتصادية لا تحتاج إلى اعتماد السلطة التشريعية.

الفرع الرابع: الخطة الشاملة

الخطة الشاملة هي برنامج يتضمن أهداف تسعى الحكومة إلى تحقيقها في إطار منسق ومدرّوس عن فترة مقبلة محددة، فهي نظام متكامل يوضع لفترة معينة قصد تحقيق أهداف محددة، من خلال تجنيد وتوجيه موارد الدولة بصورها المختلفة سواء كانت طبيعية أو بشرية أو نقدية، وفقاً لتفاعلات هذه الموارد وتوجيه حركتها بشكل مدقّق ومنظم لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية معينة كزيادة الإنتاج وعدالة التوزيع وتحقيق التنمية، ويتضح من ذلك أن المقصود من مفهوم الخطة الشاملة هي أكثر شمولية من مفهوم الميزانية العامة، إذ أن الأول يتضمن الأهداف التفصيلية في مجالات الإنتاج والاستهلاك والادخار والاستثمار والتصدير والاستيراد، بحيث تشمل مختلف الأنشطة مهما كانت طبيعتها، (زين العابدين ناصر، والسيد عطية، 2004، ص 309).

ولربط الميزانية العامة بالخطة الشاملة تلجأ بعض الدول إلى تقسيم الخطة الطويلة الأجل إلى خطط سنوية قصيرة الأجل، وفي سبيل تحقيق الارتباط تتضمن الميزانية الاعتمادات اللازمة لتمويل الخطة السنوية التي انبثقت من الخطة طويلة الأجل (د/ منيس أسعد عبد المالك، المرجع السابق، ص 259)، لكن بالرجوع إلى واقع المعاش يتضح لنا أن التكامل والتناسق الذي من المفروض أن يكون حاضراً بين الخطة الشاملة والميزانية العامة ضعيف وغير متكامل بينهما، ويرجع هذا الاختلاف والتباين في الرؤى إلى اختلاف الأجهزة المشرفة والمسؤولة عن إعداد الخطة والميزانية العامة، وعدم وجود قنوات للتنسيق والتعاون فيما بينهما، والمبالغة في رسم أهداف الخطة وعجز الميزانية عادة عن تغطية النفقات اللازمة لتحقيق هذه الأهداف، (د/ منصور عسو، المرجع السابق، ص 19) ويغلب الطابع السياسي والاقتصادي على أهداف الخطة الشاملة وفي المقابل هيمنة الطابع المالي على الميزانية العامة للدولة وافتقارها لأي طابع تنموي.

المطلب الثالث: أهمية الميزانية العامة

الميزانية العامة تعد وسيلة هامة من وسائل الرقابة المالية على نفقات الدولة وإيراداتها وهي تمارس بواسطة أجهزة متخصصة، ووجود هذه الميزانية يعد وسيلة إجبار لكافة الجهات الإدارية على الالتزام بحدود معينة في الإنفاق وعدم تجاوز هذه

الحدود وخاصة أن مخالفة ما جاء بالميزانية يشكل مخالفة مالية، وعليه فالميزانية العامة تساعد على المحافظة على الأموال العامة.

الفرع الأول: الأهمية الاقتصادية للميزانية

يعتبر المال الوعاء الرئيسي الذي من خلاله تقوم الدولة بمختلف الوظائف وتطبقها على أرض الواقع، من خلال سياساتها في مجالات التنمية الاقتصادية، إذ تستخدم الميزانية في التأثير على أوجه الاقتصاد الوطني سواء بالتأثير على التنمية الاقتصادية أو بتحقيق التوازن الاقتصادي، ولقد أصبح خلل الميزانية المقصود في برنامج الحكومة سواء في صورة عجز أو فائض أمراً مقبولاً ووسيلة من وسائل تحقيق التوازن الاقتصادي الوطني (د/ غازي عناية، 1998، ص 211).

ومنذ اللحظة التي تشغل فيها الحكومة بمحاولة تحقيق التوازن الاقتصادي العام، فإن الميزانية تصبح أداة الدولة في تنفيذ السياسة اللازمة لذلك، ومن ثم يخضع التوازن المالي للدولة لمتطلبات التوازن الاقتصادي العام (من أهم النظريات في هذا الشأن نظرية الميزانية الدولة، ومفادها أن البحث عن توازن الميزانية يجب أن يتم ليس في إطار الميزانية السنوية، ولكن على مدار دورة الميزانية التي تتطابق مع الدولة الاقتصادية، ففي فترات الانتعاش والرخاء تكثر الموارد بوفرة وتزيد عن النفقات اللازمة ويصبح خلق فائض بالميزانية أمر ضروري لتقليص الطلب الكلي وضبط عوامل التضخم والتحكم في الأسعار، وفي الفترات التي يعم فيها الفساد والركود فإن التمويل بالعجز عن طريق الاقتراض أو التمويل التضخمي بواسطة الإصدار النقدي يصبح وسيلة لزيادة الطلب الكلي الفعال وتحقيق التشغيل الكامل، وبالتالي الميزانية العامة هي أداة تحقيق التوازن الاقتصادي العام)، ويصبح التوازن السنوي للميزانية أمراً لا يتوجب الحرص على تحقيقه إلا إذا سمحت ظروف الاقتصاد الوطني بذلك. أما دور الميزانية في زيادة التنمية الاقتصادية فيتمثل ذلك بتخصيص بعض اعتمادات الميزانية للمشاريع الصناعية وغيرها من المشاريع ذات المردود الاقتصادي، أو بتخصيص بعض المنح والإعانات لبعض المشاريع لجذب استثمارات القطاع الخاص مما يؤدي إلى التنمية الاقتصادية الشاملة.

الفرع الثاني: الأهمية الاجتماعية للميزانية

يعد من أهم المجالات التي تسعى الميزانية للتأثير فيها هو المجال الاجتماعي، حيث تستخدم كأداة لتحقيق العدالة الاجتماعية، وذلك باستخدام السياسات الضريبية

التي تعمل على إعادة توزيع الدخل وهو ما يسمى بسياسة الإعانات، وإزالة التفاوت بين طبقات المجتمع، وذلك بفرض الضرائب التصاعدية تفرض على رؤوس الأموال الكبيرة وعلى أصحاب الثروات والشركات وغيرها من المؤسسات المالية ذات الدخل المرتفع، وتستخدم هذه الحصيلة في دعم السلع الاستهلاكية والتعليم العام والصحة وإعانة الفئات المعوزة ذات الدخل الضعيفة وتوجيهها في مختلف أوجه الخدمات الاجتماعية، وبالمقابل تخفض نسب الضرائب على المناطق الفقيرة وتوسيع الخدمات المجانية وذلك بزيادة الإنفاق العام بها، (د/ زين العابدين ناصر، 1996، ص 705) ومن هذا المنطلق أصبح أهم أهداف النظام المالي بما فيه النفقات العامة في الفكر المالي المعاصر هو الحفاظ على الاستقرار والتوازن الاقتصادي والحيلولة دون الوقوع في الأزمات الاقتصادية المتتالية التي تعاني منها الأنظمة السياسية، وأيضا بهدف إرساء قدر من العدالة خاصة في توزيع الدخل الوطني وضمان الاستخدام السليم للموارد عن طريق ما تحدثه من نفقات عامة لدعم الاقتصاد ولضمان الحد الأدنى من سبل الاستثمار العام (د/ زينب حسين عوض الله، 1994، ص 27)، كما تستخدم الدولة الإعانات المالية كوسيلة لتشجيع الإنتاج الوطني دون أن يتحمل المواطن عبئا إضافيا في صورة ارتفاع الأسعار، وذلك عندما تمنح الدولة بعض فروع الإنتاج الوطني وإعانات من الميزانية العامة بفرض تشجيع هذه الفروع على زيادة الإنتاج، (د/ عبد الحفيظ عبد الله، ود/ عرفات التهامي إبراهيم، 1997، ص 242).

الفرع الثالث: الأهمية السياسية للميزانية

إذا كانت الحكومة تضع كل عام ميزانية تضمن إحدى كفتيها ما تزمع إجراؤه في العام المقبل من مصروفات للنهوض بشتى المرافق العامة على الوجه الذي يتفق وسياستها، وتضمن كفتها الأخرى ما تقدر تحصيله في العام نفسه من الإيرادات اللازمة لمواجهة هذه النفقات، فهذه الميزانية لا تعتبر مجرد تحضير الحكومة لها ميزانية في واقع الأمر، إنما تعتبر مشروع يتعين على الحكومة أن تتقدم به إلى البرلمان مستأذنة إياه في الارتباط بالنفقات وتحصيل الإيرادات على حسب ما نظمه هذا المشروع، ومتى أصدر البرلمان إذنه بإجازه لمشروع الميزانية، أصبح هذا الأخير ميزانية يعاد إلى الحكومة لتقوم بتنفيذه (د/ محمد توفيق يونس، 1947، ص 396).

كما أن طبيعة الدولة تغيرت بحسب النمط الذي تنتهجه من السياسة العامة وقت تنفيذ الميزانية، إذ أن أهم الأسباب التي أثرت في توجهات الدولة هي طبيعة السياسة المالية المتبعة من قبلها، فانتقلت طبيعة المالية العامة للدولة من مالية محايدة إلى مالية متدخلة وظيفية إلى مالية تخطيطية، ففي الدولة الحارسة امتنعت عن التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، واقتصرت نتيجة لذلك ضمان سير المرافق العامة الأساسية التي لها دور إشباع الحاجات العامة، ثم تغير نمط الدولة إلى دولة متدخلة في المجال الاقتصادي في أعقاب الحرب العالمية الثانية بسبب الظروف التي تولدت عنها نتائج الحرب، لكن الملاحظ في تطور الدولة يرى تراجع الدول عن التدخل في النشاط الاقتصادي والاتجاه إلى إسناد إدارة المرافق العامة إلى القطاع الخاص باللجوء إلى نظام الخصخصة، خاصة الدول التي تعاني من الهشاشة في اقتصاداتها أو على كاهلها ديون خارجية تجاه دول الاقتصاديات المتقدمة، من هنا وجب عليها إيجاد نوع من التوازن في ميزانيتها، سواء التوازن الاقتصادي أو التوازن الاجتماعي وتوجيه النشاط الاقتصادي بانتهاج عدة تدابير تمس بالدرجة الأولى النفقات العامة وفتح مجال المنافسة وتحرير الأسعار وإزالة كل العقبات التي من شأنها أن تعرقل السياسة العامة المتبعة من لدن الحكومة، لذلك ذهب البعض إلى الاعتبار بأن الميزانية العامة تعد بمثابة خطة شاملة لكل أنشطة وبرامج ومشاريع الحكومة طوال فترة تنفيذ الميزانية، (زين العابدين ناصر ص 292) كما أنها برنامج سياسي من خلال تمويل الحكومة لسياساتها سواء الخارجية أو الداخلية أم العسكرية من خلال الميزانية (قطب إبراهيم، 1994، ص 12).

المبحث الثاني: مفهوم الرقابة المالية

هذا المبحث مقسم إلى ثلاثة مطالب، نتناول في المطلب الأول إلى تعريف الرقابة بالمعنيين اللغوي والاصطلاحي ثم نتكلم عن نشأة وتطور الرقابة المالية في المطلب الثاني، ثم أهداف الرقابة وأهميتها في المطلب الثالث.

المطلب الأول: تعريف الرقابة المالية

ستتناول في هذا المطلب إلى تعريف مصطلح الرقابة بمفهوم اللغوي والاصطلاحي.

الفرع الأول: المعنى اللغوي لمصطلح الرقابة

ورد لفظ الرقابة في اللغة بعدة معاني مختلفة، نذكر منها على سبيل المثال: الرقيب: وهو من أسماء الله الحسنى ومعناه الحافظ الذي لا يغيب عنه شيء، على وزن فاعيل بمعنى فاعل، وفي الحديث «ارقبوا محمدا في أهل بيته» أي احفظوه فيهم، والرقيب: الحفيظ. ومن معان الرقيب المنتظر، ورقيب القوم بمعنى الحارس، وهو الذي يشرف على مراقبة ليحرسهم ومنه رقيب الجيش أي طليعتهم، وأيضا يدل لفظ الرقيب على معنى الأمين. ورقبه يرقبه على ألفاظ مختلفة، منها رقبة ورقبانا بسكرها ورقوبا بالضم ورقابة ورقوبا ورقبة بفتحهن، وكلها تدل على معنى رصده وانتظره، كترقبه وارقبه، والترقب بمعنى الانتظار، وكذلك الارتقاب، ومنها قوله تعالى: ﴿وَلَمْ تَرْقُبْ قَوْلِي﴾ (سورة طه الآية 94)، ومعناه لم تنتظر، والترقب بمعنى توقع شيء وتنتظره. ورقب الشيء يرقبه أي حرسه كراقبه مراقبة ورقابا، ومنه قولهم: بات يرقب النجوم ويراقبها، كيرعاها ويراعها. وارقب المكان أي أشرف عليه وعلا والمراقبة والمرقب، أي موضوع الشيء (السيد الزبيدي، الجزء الثاني، 1987، ص 513 وما بعدها).

الفرع الثاني: المعنى الاصطلاحي لمصطلح الرقابة

لم يجمع أساتذة القانون في مجال المالية على تعريف واحد لمفهوم الرقابة المالية وهذا تبعا لاختلاف وجهات نظرهم في تحديد دور الرقابة، وهذا راجع بالأساس إلى الزاوية التي ينظر إليها من خلالها، فمنهم من يعرف الرقابة بمجموعة من الإجراءات التي تركز على جميع بيانات تحليلية عن الخطأ بغرض متابعتها، والتحقق من قيام الوحدة بمستوياتها الإدارية المختلفة بتنفيذ أهدافها بأحسن وسائل الأداء التي تكفل كفاية اقتصادية، (د/ قطب إبراهيم، 1994 ص 199) ومنهم من يعرفها بأنها التحقق بأن التنفيذ تم وفقا لما هو مقرر له وفي حدود الخطأ المرسومة والقواعد الموضوعية، قصد اكتشاف نواحي الضعف والأخطاء وعلاجها وتفادي تكرارها، أو هي عملية إلزام الأفراد المكلفين بتنفيذ السياسات والخطط المعدة من قبل رؤسائهم وتمتد بحيث يشمل مداها مرحلة التنفيذ ومراجعة التصرفات، (د/ محمد سعيد أحمد، 1972، ص 73) والبعض يعرف الرقابة بأنها نشاط تقوم به الإدارة بغية تنفيذ سياسات موضوعة سلفا وتقييمها والعمل على إصلاح ما يعثره من نقائص وسلبات حتى يمكن تحقيق

الأهداف المنشودة، أو هي عملية تتم التحقق من بعض التنبؤات وتفسير الفروقات الحاصلة نتيجة تطبيق الخطة وفقا لحاجات الإدارة وفي الحدود المرسومة.

من خلال التعاريف السابقة يتبين وجود ثلاثة اتجاهات تناولت دراسة مفهوم الرقابة بحسب قناعة كل اتجاه، فالتعريف الأول يمثل الاتجاه الإجرائي - إجراءات عملية الرقابة -، والتعريف الثاني يمثل اتجاه الأجهزة والهيئات القائمة بعملية الرقابة، أما التعريف الأخير فيمثل الاتجاه الذي يهتم بوظيفة الرقابة وأهدافها ومتابعة نتائج تنفيذها، وسنبين خصائص كل اتجاه على حدة.

الاتجاه الأول: إجراءات عملية الرقابة: يراهن هذا الاتجاه على الخطوات التي يتعين القيام بها لإجراء عملية الرقابة، فلكي تتم ممارسة الرقابة يجب توفر بيانات تحليلية عن أوجه النشاط المختلفة كشرط أساسي للرقابة (د/ عوف الكفراوي، 1988، ص 18)، ومن هنا يتضح لنا أن من خصائص هذا النوع من الرقابة أنه يتميز بما يلي:

- مجموعة من العمليات والأساليب التي تتضمن جمع البيانات وتحليلها،
- تقييم الكفاءة مع أهداف الخطط والسياسات الموضوعة قيد التنفيذ
- تحليل الأخطاء والانحرافات واتخاذ الإجراء التصحيحي كنتيجة للتحليل
- استنتاج الإجراء التصحيحي من خلال تحسين مستوى الأداء (د/ عوف الكفراوي، 1988، ص 19).

الاتجاه الثاني: الأجهزة والهيئات القائمة بعملية الرقابة: يتميز هذا النوع من الرقابة بخصائص تتمثل فيما يلي:

- الاهتمام بالفحص والإشراف والمتابعة وجمع المعلومات وتحليل النتائج.
- منح الأجهزة المكلفة بالرقابة سلطة التوجيه باتخاذ القرارات المناسبة.
- التأكد من تحقيق المشروع للأهداف والسياسات والبرامج الموضوعة بكفاءة.
- توفير الوسائل والأساليب التي تحدد درجة الأخطاء والانحرافات عن الأهداف والبرامج الموضوعة.

الاتجاه الثالث: الجانب الوظيفي للرقابة وأهدافها: ينحصر هذا النوع من الرقابة بمميزات من أهمها:

• تنظيم عمل الأفراد داخل الهيئات الإدارية بشكل يساعد على تحقيق الأهداف المحدد سلفاً.

- السعي إلى تحديد الأهداف المطلوب الوصول إليها.
- الاهتمام بنتائج التنفيذ الفعلي لتحديد مدى وجود رقابة وفعاليتها.
- الكشف عن معوقات تحقيق أهداف الرقابة والعمل على تذليلها وإصلاح ما قد يعترئها من ضعف من أجل تحقيق الأهداف المنشودة في المستقبل.

المطلب الثاني: نشأة وتطور الرقابة المالية

سنتطرق إلى تطور الرقابة المالية من زاويتين، أولاً التطور التاريخي، وثانياً التطور الوظيفي،

الفرع الأول: التطور التاريخي للرقابة المالية

قبل الخوض في دراسة المجال الرقابي للبرلمان في مسائل تنفيذ الميزانية، تعتبر هذه الأخيرة - المسائل المالية المتعلقة بتنفيذ الميزانية - هي المناسبة التاريخية لنشأة البرلمان في غالبية الدول، ومع تطور دور البرلمان كان الاختصاص الرقابي على السلطة التنفيذية في كل ما يتعلق بالمجال المالي هو من أهم اختصاصات البرلمان، إذ منحت الدساتير للسلطة التشريعية وسائل تستطيع من خلالها ممارسة الضغط والرقابة على السلطة التنفيذية فيما يتعلق بمالية الدولة (على اعتبار أن فكرة المال العام انطلقت منها الخلفية التاريخية لبدء الرقابة المالية، حيث يمثل المال العام هو العمود الفقري لنشأة الدول وقيام الجماعات) وبالرجوع إلى الحقبة التاريخية وبالضبط في العصور الوسطى يعتبر البرلمان الإنجليزي من أقدم البرلمانات في العالم، إذ يعد سبب نشأة البرلمان الإنجليزي هو الدور الذي مارسه ملوك إنجلترا في تطبيق أحكام العرف الإقطاعي في امتلاك الأراضي وفي جباية الضرائب، والصراع بين الملك والأشراف وحائزي الأراضي وكبار رجال الكنيسة، وما ترتب عنه الرغبات المتكررة والمستمرة للملوك إنجلترا آنذاك في فرض الضرائب وأحادية الميزانية (في تلك الحقبة التاريخية اندمجت المالية العامة مع مالية الحاكم، أي عدم الفصل بين الماليتين، إذ لم يكن هناك تمييز بين النفقات العامة اللازمة لتسيير المرافق العامة وبين النفقات الخاصة اللازمة للحاكم ولأسرته وحاشيته، أما بالنسبة للإيرادات العامة فقد

كانت الدولة تستولي على ما تحتاجه من أموال بالاستيلاء والمصادرة، بالإضافة إلى استخدام الأفراد في القيام ببعض الأعمال العامة مجاناً، مما ترتب على هذا الصراع صدور بعض الوثائق الدستورية المكتوبة التي بدأت بـ "الماجنا كارتا" وتبعه إنشاء المجلس الكبير الذي أصبح فيما بعد النواة الأولى للبرلمان الإنجليزي ذو مجلسي العموم والواردات (د/ مرغني علي، 1977، ص 308).

وفي فرنسا يعود تاريخ الرقابة المالية عن طريق هيئة مختصة إلى عام 1256م، عندما أنشأ الملك سانت لويس غرف التفتيش والتي كان من أهمها غرفة محاسبة باريس، والتي كانت تمارس رقابتها لصالح الملك، حيث لم يكن في ذلك الوقت فصل بين أموال الحاكم وأموال الدولة (د/ يوسف شباط، 1995، ص 334) إلا أن هذا النظام - غرف التفتيش - لم يحقق النتائج المرجوة بسبب تبعيتها للملك، واستمر الحال على ما هو عليه في عدم فرض قيود على الملك، وحاشيته في كيفية تحصيل إيرادات الدولة وإنفاقها، وعلى إثر قيام الثورة الفرنسية سنة 1789 تم تقنين مبدأ ضرورة موافقة البرلمان لدى فرض أي ضرائب جديدة، وقد ساهم الفقيه جون لوك في نشر هذا المبدأ والترويج له، حيث كتب بعدم السماح بفرض ضرائب جديدة على الأموال الخاصة للأفراد دون موافقة الشعب أو عن طريق ممثليه (د/ زين العابدين ناصر، 1995، ص 99).

الفرع الثاني: التطور الوظيفي للرقابة المالية

تعد الاختصاصات المالية إحدى أهم الأسس التي قامت عليها المؤسسة البرلمانية، ولعل البحث في القانون البرلماني عموماً وفي موضوع قوانين المالية على الخصوص، يقتضي الحديث عن قانون المالية كعمل تشريعي يتم إعداده في شكل قواعد قانونية تخضع لآليات وتقنيات تشريعية، ويعتبر حق السلطة التشريعية في ممارسة الاختصاصات المالية في الدول الديمقراطية من الحقوق الرئيسية التي اكتسبها البرلمان عبر تطوره التاريخي في كل من إنجلترا وفرنسا، وقد اكتسب البرلمان هذا الحق تدريجياً، إذ بدأ الأمر بضرورة موافقته على الضرائب، ثم انتقل إلى ضرورة مراقبته للإنفاق والتحصيل وصولاً إلى اعتماد الميزانية، ولذلك جرى فقه القانون الدستوري وشرحه على الحديث عن وظيفة مالية واختصاص مالي للبرلمان، بجانب

اختصاصه التشريعي واختصاصه الرقابي والسياسي، (راجع مؤلفات: د/ إيهاب سلام زكي، 1983، ص 17، د/ رمزي طه الشاعر، 2005، ص 43 وما بعدها، د/ يحيى الجمل 1971، ص 274) فالبرلمان يوافق على الميزانية ويقرها، وهو الذي له حق مراقبة الحكومة في تنفيذها بهدف التحقق من عدم تجاوز الأرصدة المقررة، والتثبت من صحة تحصيل الواردات المقررة وتجنب الإسراف في المال العام.

وفي إنجلترا انتقلت أجهزة تتولى الرقابة لصالح الملك إلى أجهزة مستقلة تتولى الرقابة على التصرفات المالية للسلطة التنفيذية لصالح الشعب الذي يتمثل في المجالس النيابية، ويتجلى جليا في ظل مرحلة الملكية المقيدة من خلال بروز وثيقة "إعلان الحقوق" سنة 1688، والتي قضت على امتيازات المالية والتشريعية للملك، تلك الامتيازات التي كان يعرقل بها وظيفة البرلمان ويشل سلطته. فجاءت وثيقة "إعلان الحقوق" تحد من نفوذ الحاكم في فرض الضرائب وتحديد سلطاته المالية والرقابية على أموال الدولة (د/ السيد صبري، 1949، ص 73).

وفي فرنسا لم تكن المجالس النيابية أيام الثورة الفرنسية لها من الخبرة والحنكة في دراسة المسائل الحسابية فقد تم إنشاء هيئة الحسابات التي حلت محل مكتبة المحاسبة الذي ألغي سنة 1795، ويقوم تنظيم هذه الهيئة باعتبارها هيئة مساعدة للبرلمان (سلطة تشريعية)، وتقوم هذه الأخيرة بتعيين وعزل أعضائها وتقديم الهيئة أعمالها في شكل اقتراحات إلى البرلمان، كما منحت لها سلطة إصدار الأحكام بشأن هذه الحسابات مستقلة عن السلطة التنفيذية ومتمتع بامتيازات السلطة القضائية، (د/ طارق الساطي، 1968، ص 61) إلا أن هذه الهيئة لم يكتب لها الاستمرارية والدوام، فصدر قانون 16 سبتمبر 1807 الذي تضمن إلغاء هيئة الحسابات، (من بين الأسباب القوية التي أدت إلى إلغاء هيئة الحسابات أنها لم تعد كافية لفرض رقابة فعالة على الأموال العامة بسبب تبعيتها للسلطة التشريعية، لذلك ظهر الفكر الذي روج بضرورة إنشاء هيئة خاصة لفحص الحسابات والإشراف على جباية وإنفاق الأموال العام، على أن يكون لهذه الهيئة صلاحيات قضائية) وإنشاء محكمة الحسابات، ويعد هذا القانون هو القانون الأساسي للمحكمة التي أصبحت وسيلة هامة من وسائل الرقابة التشريعية على أعمال الحكومة وأجهزتها.

كما تعرف الرقابة في الجزائر تطورا معتبرا منذ الثمانينات، إذ تميزت بإنشاء أجهزة عليا لرقابة الأموال العمومية، وتمتع بالاستقلالية والصلاحيات بغية القيام برقابة فعالة في تسيير الأموال العمومية، ممثلة في مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية (تم إنشاء مجلس المحاسبة بموجب قانون 01/80 المؤرخ في 12/01/1980 المتضمن التعديل الدستوري يقضي تأسيس مجلس المحاسبة مكلف بمراقبة مالية الدولة، ص 143، ومجموعة من القوانين تنظم مهامه بدءا بقانون رقم 05/80 المؤرخ في 01/03/1980 المتضمن ممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، ثم قانون رقم 32/90 المؤرخ في 04/12/1990 الذي حصر مجال تدخله، حيث استثنى من مراقبته المؤسسات العمومية والمرافق العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، وجرده من صلاحياته القضائية، ثم الأمر رقم 20/95 المؤرخ في 17/07/1995 والذي استوفى فيه مجلس المحاسبة كل ما يتعلق بمجال المراقبة المالية، حيث تم توسيع مجال اختصاصه ليشمل رقابة كل الأموال العمومية مهما يكن الوضع القانوني لسير هذه الأموال أو مستفيديها، كما تم إنشاء المفتشية العامة للمالية ونص عليها المشرع بموجب مرسوم رقم 53/80 المؤرخ في 01/03/1980).

إن القوانين التي نظمت اختصاصات مجلس المحاسبة خاصة الأمر رقم 20/95 المعدل والمتمم بالأمر رقم 02/10 المؤرخ في 26/08/2010، قد وسع مجال اختصاص رقابة الأموال العمومية بالتدقيق في شروط استعمال الهيئات للموارد المادية والأموال العامة، وفي تقييم تسييرها والتأكد من مطابقة عمليات هذه الهيئات المالية والمحاسبية للقوانين والتنظيمات المعمول بها، وتقديم التوصيات الملائمة لتحسين التسيير، (تنص المادة 03 من الأمر رقم 20/95 بما يلي: «تهدف الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة من خلال النتائج التي يتوصل إليها إلى تشجيع الاستعمال الفعال والصارم للموارد والوسائل المادية والأموال العمومية وترقية إجبارية، وتقديم الحسابات وتطوير شفافية تسيير المالية العامة. ويساهم مجلس المحاسبة في مجال اختصاصه ومن خلال ممارسة صلاحياته في تعزيز الوقاية ومكافحة جميع أشكال الغش والممارسات غير القانونية أو غير الشرعية التي تشكل تقصيرا في الأخلاقيات وفي واجب النزاهة أو الضارة بالأموال العمومية»)

فضلا عن نصوص قانونية أخرى كقانون رقم 21/90 المتضمن المحاسبة العمومية، كل هذه القوانين تساهم في التطور الوظيفي للرقابة المالية على الأموال العمومية.

المطلب الثالث: أهداف الرقابة المالية وأهميتها

تهتم الرقابة بقياس الأداء والتأكد من أن العمل يسير وفق اللوائح والقوانين والخطط المعدة سلفاً، وحسن استغلال الموارد المتاحة، فالهدف من الرقابة هو تحقيق الاقتصاد في تكلفة التنفيذ والحد من الإسراف غير المبرر، كل ذلك من أجل الحفاظ على المال العام بحسن استخدامه لصالح النفع العام، كما تكمن أهمية الرقابة في اكتشاف الأخطاء وتصحيحها ومعالجة الانحرافات السلبية وتفاذي وقوعها مستقبلاً واعتماد على الجوانب الإيجابية التي تم تحقيقها والعمل على إثرائها التي تؤدي إلى تنمية المال العام وحمايته والمحافظة عليه وتحقيق الأهداف المرسومة، وعليه سنتطرق إلى دراسة أهداف الرقابة في الفرع الأول، ثم نتطرق إلى أهميتها في الفرع الثاني.

الفرع الأول: أهداف الرقابة المالية

المقصود بالأهداف هي الغاية التي تسعى إليها الرقابة تحقيقها في أرض الواقع، من خلال حماية المال العام من الضياع والتبديد، وسنتطرق إلى الأهداف الداخلية والخارجية ثم الأهداف العامة.

أولاً- الأهداف الداخلية والخارجية للرقابة المالية:

سنقسم الأهداف في هذه الجزئية إلى فكرتين: وهما الأهداف الداخلية والأهداف الخارجية.

أ/ الأهداف الداخلية للرقابة من أهم أهداف الرقابة الداخلية الوقوف على مدى إنجاز الأعمال وسلامتها وقانونيتها وتحديد المسؤولين عن الأخطاء، ومدى قياس كفاءة الموظفين العاملين في مجال تنفيذ الميزانية، وكشف مواطن الانحراف الإداري باعتبار الأخطاء المرتكبة هي أخطاء مقصودة ومتعمدة وليست ناتجة عن عمل غير إداري، ويمكن إبراز أهم الأهداف الداخلية للرقابة في النقاط التالية:

1- إدراك كل موظف لمسؤولياته، وتحديد المهام والمسؤوليات بشكل واضح، وتفعيل أسس ومعايير أداء واضحة تساعد في الحكم على مقارنة ما تم فعله وما هو متوقع أو مخطط، (القاعدة رقم 27 من قواعد الأنتوساي) والعمل على تغيير مفاهيم الثقافة البيروقراطية لدى سلوك الموظفين، وذلك بأن يكون قياس أداء الموظف ليس فقط لمعايير إجرائية طبقاً لنتائج محققة فعلياً، الأمر الذي يدفعهم للإنجاز والتنمية.

2- أن يكون النظام الرقابي اقتصادي للحصول على النتائج المتوقعة بأقل تكاليف ممكنة، حتى لا يثقل كاهل الدولة بنفقات يمكن تفاديها، (القاعدة رقم 118 ورقم 119 من قواعد الأنثوساي) مع وجود تنسيق بين أجهزة الرقابة، لأن التنسيق بين أجهزة الرقابة يترتب عنه الربح في الوقت، بالإضافة إلى الاقتصاد في النفقات وعدم تكرار في الوظيفة الرقابية بين الرقابة السابقة واللاحقة بل يكون تكامل بين الأجهزة.

3- الالتزام بالإخلاص في أداء الوظيفة الرقابية وهذا ما نصت عليه المادة 76 من التعديل الدستوري الأخير، (تنص المادة 76 من الدستور الجزائري بمايلي: «على كل مواطن أن يؤدي بإخلاص واجباته تجاه المجموعة الوطنية...» التعديل الصادر بقانون رقم 01/16 المؤرخ في 06 مارس 2016، ج ر عدد 14) وعدم قبول العطايا أو الهدايا بأي شكل من الأشكال وعدم تغليب المصلحة الشخصية على المصلحة العامة، وهذا ما تضمنته المادة 1/43 من الأمر رقم 03/06 المتضمن القانون الأساسي للوظيفة العامة والتي تمنع الموظف العام من ممارسة نشاط مربح في إطار خاص مهما كان مصدره إلا في حالات محددة كالتكوين والبحث العلمي.

ب/ الأهداف الخارجية للرقابة: الدولة تضع السياسة العامة وهذا وفق الخطط والاستراتيجيات، والأجهزة الحكومية المسؤولة على التنفيذ مقيدة بالسياسة العامة التي انتهجتها الدولة في كل المجالات السياسية والاقتصادية والاجتماعية، وتستعين في ذلك بكل أنواع الرقابة المالية والمحاسبية والقانونية من خلال رصد المخالفات (د/ حسين عبد العال، 2004، ص 95)، ومن أهم أهداف الخارجية للرقابة كمعيار الحكم على درجة ديمقراطية النظام، هو تمتع الأجهزة المكلفة بالرقابة من سلطات واسعة على مساءلة الحكومة وإخضاعها للرقابة في أي مرحلة من مراحل تنفيذ الميزانية، وبقدر ما تشكل هذه الأجهزة من تيارات الرأي العام والإدارة الشعبية، بقدر ما يكون النظام ديمقراطيا (د/ أحمد عاشور، الإدارة العامة، 1979، ص 385).

ثانيا- الأهداف العامة للرقابة:

تتمثل الأهداف العامة في الأهداف السياسية والأهداف الاقتصادية والأهداف الاجتماعية وهذا ما سنوضحه في كل جزئية على حدة.

أ/ الأهداف السياسية للرقابة: الهدف من الرقابة السياسية هو التأكد من أن تنفيذ الميزانية العامة تسير وفقا للسياسة التي مارستها السلطة التشريعية باعتبارها ممثلا للشعب من جهة، وباعتبار أن قانون الميزانية السنوي لا يصبح نافذا إلا بعد موافقة البرلمان عليه، ويعد هذا النوع من أهم مظاهر الرقابة، ومرد ذلك أن السلطة التشريعية يجب عليها أن تلعب الدور الرئيسي في تنفيذ الميزانية العامة التي وضعت لتحقيق الصالح العام للمجتمع، وبالتالي فإن الجهاز التنفيذي لا ينبغي أن يمارس مسؤولياته دون أن تكون هذه الممارسة خاضعة لضوابط الرقابة التي يمثلها البرلمان، فالرقابة على الأموال العامة هي في الأساس اختصاص السلطة التشريعية من أجل ضمان التزام الحكومة بالإيرادات والنفقات وفقا لما قرره السلطة التشريعية بموجب قانون الميزانية السنوي، (د/ أحمد عاشور، الإدارة العامة، ص 386).

ب/ الأهداف الاقتصادية للرقابة: الهدف من الرقابة الاقتصادية هو مراجعة نشاطات السلطة العامة من حيث المشروعات والبرامج التي تقوم بتنفيذها، للوقوف على ما تم تنفيذه من أعمال وتكلفة إنجازها وبيان مواطن الضعف في التنفيذ، وما قد يصاحبه من إسراف وتبذير، بالإضافة إلى التأكد من كفاءة السلطات المسؤولة على التنفيذ وحسن سير العمل في مواعيد المقررة ومدى تحقيق النتائج المرجوة. (عرف هذا النوع ضمن الرقابة بعد الحرب العالمية الثانية بهدف إصلاح ما دمرته الحرب، من خلال محاربة الكساد وتحقيق الازدهار الاقتصادي) وهذا النوع من الرقابة يشمل مختلف مراحل تنفيذ العمليات المالية، وتنصب بالدرجة الأولى على النفقات باعتبارها معرضة أكثر من الإيرادات للمخالفات من قبل الأعوان المكلفين بتنفيذها (محمد مسعي، 2004، ص 149) فالميزانية في معناها العام هي تسليم مبالغ مالية لتحقيق مشاريع مقررة، وبالتالي فإنه يقع على عاتق المكلفين بتنفيذ الميزانية واجب العقلانية في الإنفاق وعدم الإسراف لإنجاز مشاريع غير مقررة في الميزانية وهو ما يصطلح عليه بالاعتقاد في الإنفاق، وعلى ما ذكرناه يتبين لنا أن من أهم الأهداف الاقتصادية للرقابة تشمل أولا رقابة الكفاءة وهي تعني تحقيق أكبر النتائج بأقل ما يمكن من التكاليف، وثانيا رقابة فعالية، وهي الرقابة على مدى تحقيق النتائج المرجوة، ومن هنا حرص المشرع الدستوري على ضرورة استعمال الأموال في المجالات المخصصة لها

قصد تحقيق الأهداف الاقتصادية المخطط لها سلفا والابتعاد عن التصرفات السلبية (تنص المادة 10 من التعديل الدستوري الأخير بما يلي: «...لا يجوز للمؤسسات أن تقوم بما يلي: الممارسات الإقطاعية والجهوية والمحسوبية، إقامة علاقات الاستغلال والتبعية، السلوك المخالف للخلق الإسلامي، وقيم ثورة نوفمبر»).

ج/ الأهداف الاجتماعية للرقابة: يعد من أهم المجالات التي تسعى الميزانية العامة للتأثير فيها هو المجال الاجتماعي، حيث تستخدم كأداة لتحقيق العدالة الاجتماعية، وذلك باستخدام السياسات الضريبية التي تعمل على إعادة توزيع الدخل، وهو ما يسمى بسياسة الإعانات وإزالة التفاوت بين طبقات المجتمع، فالهدف المرجو من الميزانية هو تحقيق الطلبات الاجتماعية، ولا يتأتى ذلك إلا بتنفيذ الخطة العامة والسعي بتحقيق النتائج المرجوة من هاته الخطة الموضوعية سلفا، إضافة إلى ذلك تنتهج الدولة نظام الضرائب التصاعدية على رؤوس الأموال الكبيرة وأصحاب الثروات والمؤسسات المالية ذات الدخل المرتفع، بغية استخدام هذه الحصيلة في مساعدة الطبقات المعوزة بدعم السلع الاستهلاكية والتعليم والصحة وغيرها من الخدمات الاجتماعية، وتخفيض الضرائب أو الإعفاء من دفعها على ذوي الدخل الضعيفة (غازي الفخري 2006، ص 07).

فمن الأهداف الاجتماعية للرقابة تحمل طابع احترازي يتمثل في توجيه الإدارة نحو التصرف السليم والقانوني من أجل أن يكون الإنفاق على ضوء السياسة العامة للدولة، ومن بين أهداف السياسة العامة للدولة دعم الطبقات المعوزة، كما تحمل طابع ردعي يتمثل في فحص وتمحيص من قبل الأجهزة الرقابية المخول لها ذلك قصد اكتشاف الأخطاء وتحديد الانحرافات السلبية أثناء تنفيذ الميزانية، وتحديد المسؤولية عن هذا التسبب، وبالتالي ضمان الحقوق والأهداف الاجتماعية التي تبقى إحدى أهم الأولويات في أي نظام سياسي.

وتظهر أكثر الأهداف الاجتماعية للرقابة في القضاء على الفساد، ومن أبرز مظاهر الفساد الرشوة، وهو أمر وجب التحذير منه، من خلال إخضاع أعمال الإدارة إلى الرقابة والتفتيش المستمر قصد عدم انحرافها عن المسار القانوني. (القانون رقم 04/06 المؤرخ في 20/02/2006 المتضمن الوقاية من الفساد ومكافحته، ج ر عدد 14، 2006).

الفرع الثاني: أهمية الرقابة المالية

تعود أهمية الرقابة المالية بعد انفصال السلطات الثلاث عن بعضها البعض إلى السلطات التشريعية والقضائية والتنفيذية وانفصال اختصاصاتها، الأمر الذي أدى إلى ظهور الحاجة إلى جهة فنية مستقلة تقوم بعملية الرقابة على أعمال السلطة التنفيذية والتي من أهم أولوياتها رفع المستوى المعيشي للمواطنين، وعلى طريق الرقابة تستطيع السلطة التشريعية التحقق والتأكد من التزام السلطة التنفيذية بالأنظمة والتعليمات السارية، كما تظهر أهمية الرقابة إذا اربطنا بينها وبين الخطط الموضوعة، حيث أن هذه الأخيرة تمثل إجراءات مترابطة للقيام بجهود معينة تؤدي في مجملها إلى تحقيق الأهداف، وبالتالي فإن أهميتها تتجلى من الالتزام بالإجراءات والتأكيد على ما تم تحقيقه جرى وفق الخطط المرسومة سلفاً، بما يتفق التوافق بين التخطيط والرقابة (أ/ ماجد محمد سليم، 2006، ص 43).

ولقد تطورت الرقابة وظهرت أهميتها في أنها ليست قائمة على مفهوم الضبط والمنع فحسب، وإنما قائمة على الرقابة الإيجابية البناءة، وهي بذلك ليست مجرد عملية اكتشاف الأخطاء أو الانحرافات التي وقعت وإنما البحث عن أسبابها، وكيف يمكن تجنب وقوعها، فضلاً عن أنها اتجهت إلى الدراسات الميدانية وإجراءات البحوث العلمية بقصد التوصل إلى أسباب المشكلات ونقاط الضعف في العمليات الإدارية (د/ عبد الكريم درويش، 1977، ص 508)، ومع توسع النشاطات التي تقوم بها الحكومة أخذت هذه الأخير تتبنى خططاً تطبق أساليب إدارية حديثة تتوافق مع هذا التوسع لتحقيق الأهداف المطلوبة، ولكن كثيراً ما تواجه هذه الدول بالطلبات المتزايدة والملحة من قوانينها مع قلة الموارد الاقتصادية والمالية المتاحة لتلبية هذه الاحتياجات والطلبات، وهنا تظهر الحاجة إلى التأكد من حسن استخدام الموارد العامة استخداماً يتم بالكفاءة والاقتصاد من أجل تحقيق الأهداف المرغوبة، ولا يمكن تحقيق ذلك إلا عن طريق تبني أساليب متطورة في الرقابة تتخطى الأساليب التقليدية، كما تظهر أهمية الرقابة في التداخل بين وظائف الإدارة، وأن الرقابة في حد ذاتها تحتاج إلى تخطيط وتنظيم وتوجيه واتصال، كما أن الرقابة هي نشاط مطلوب ولازم لأي عمل إداري، وكيف يمكن للإدارة أن تتأكد من انجاز أعمالها، ونظراً لما لأهمية الرقابة المالية من

دور فاعل في تحقيق أهدافها في المؤسسات العمومية، فلا بد أن يكون هذا الدور قادر على تحقيق أقصى ما يمكن من النتائج المرجوة تحقيقها وفقا للبرامج المعدة سلفا، بمعنى أن يمتد إلى كافة أنشطة المؤسسات العامة واستخدام جميع أنواع الرقابة.

خاتمة

وفي الأخير نخلص إلى القول أن الرقابة المالية ورغم اختلاف تعريفات الباحثين لها باختلاف مذاهبهم وأفكارهم، إلا أنها تبقى وبشكل مركز، وهي الرقابة التي تستهدف ملاءمة التصرفات المالية والكشف الكامل عن الانحرافات، ومدى مطابقة هذه التصرفات المالية للقوانين والأنظمة الجاري بها العمل لأجل محافظة على الأموال العامة، ومن هذا المنطلق فكل نظام مالي لا يتوفر على رقابة حازمة يعتبر نظاما ناقصا ومبتورا، ذلك أن الغرض من الرقابة هو توفير الفعالية والكفاءة والحزم للنظام الرقابي المالي، تجعل من الرقابة واجبا عاما يجسد مبدأ الأمر بالمعروف والنهي عن المنكر.

إن دراسة الرقابة المالية على تنفيذ الميزانية العامة تمثل جانبا هاما في الدراسات المالية، فقد تطور البحث في هذا الموضوع مع تطور الفكر المالي والسياسة المالية للدولة، ومن هنا تبرز أهمية الرقابة، لأن موضوع الرقابة على تنفيذ الميزانية ضرورة لازمة حتى تتم عمليات التنفيذ طبقا للقواعد القانونية والمالية السائدة ووفقا للخطة العامة للدولة، وتحقق الأهداف العامة التي تتضمنها الميزانية العامة بكفاءة عالية واقتصاد في التكاليف، وما يعكس ذلك من آثار إيجابية على الاقتصاد الوطني والاستقرار العام، ومن ثم فنجاح أي دولة في تحقيق أهداف خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية بها لا يعتمد على مدى سلامة البرامج والسياسات المختلفة الملائمة للإنجاز فحسب، بل يعتمد أيضا وبنفس الدرجة على مدى توافر أدوات وأساليب الرقابة المناسبة لمتابعة وتقييم هذا الإنجاز، وعلى توافر المقومات الأساسية اللازمة لزيادة فاعلية وكفاءة الرقابة على مختلف الأنشطة والبرامج التي تتولاها الأجهزة والوحدات الحكومية، وإذا كان الأمر يتطلب وضع أهداف التنمية في شكل برامج تتولى الحكومة وضعها والتخطيط لها والإشراف عليها، فإن من الضروري رقابة ومتابعة هذه البرامج لأغراض تقييم أدائها بصفة مستمرة للحكم على تحقيق الأهداف المرجوة منها، ومدى نجاحها في تحقيق أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

المراجع

أ- المراجع العامة

1. السيد محمد مرتضى الحسيني الزبيدي، تاج العروس من جواهر القاموس، الجزء الثاني، الطبعة الثانية، مطبعة حكومة الكويت، 1987.
2. السيد جبري، مبادئ القانون الدستوري، الطبعة الرابعة، مكتبة عبد الله وهبة، القاهرة 1949.
3. أحمد صقر عاشور، الإدارة العامة، دار النهضة العربية، القاهرة 1979.
4. إبراهيم بن داود، الرقابة المالية على النفقات العامة، دار الكتاب الحديث، القاهرة 2010.
5. حسن عواضة، المالية العامة، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة 1981.
6. حسين عبد العال محمد، الرقابة الإدارية بين علم الإدارة والقانون الإداري، دار الفكر العربي، القاهرة 2004.
7. رمزي طه الشاعر، النظرية العامة للقانون الدستوري، الطبعة الخامسة، دار النهضة العربية 2005.
8. زين العابدين ناصر، الإيرادات والنفقات العامة، دار الثقافة الجامعية، جامعة عين شمس، القاهرة 1996.
9. زين العابدين ناصر والسيد عطية، مبادئ علم المالية العامة، الجزء الأول، الكتاب الجامعي، جامعة عين شمس، القاهرة 2004.
10. زينب حسين عوض الله، المالية العامة، دون دار النشر، بيروت 1984.
11. كاظم السعيد، ميزانية الدولة، مطبعة المعارف، بغداد، العراق 1969.
12. محمد جمال ذينبات، المالية العامة والتشريع المالي، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية، عمان الأردن 2003.
13. محمد عبد الله العربي، ميزانية الدولة، مطبعة المعارف، بغداد العراق 1954.
14. محمد مسعي، المحاسبة العامة، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر 2004.
15. محمد فتح الله الخطيب، دراسات في الحكومات المقارنة، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، دون سنة النشر.
16. محمد سعيد أحمد، الإدارة المالية والموازنة العامة للدولة، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية 1972.
17. منصور عسو، قانون الميزانية العامة، دار النشر المغربية، الدار البيضاء، المغرب 2005.

18. منيس أسعد عبد المالك، ميزانية الدولة والسياسة المالية، مكتبة الأنجلو المصرية، القاهرة، بدون سنة النشر.
 19. عادل أحمد حشيش، اقتصاديات المالية العامة، دراسة تحليلية، دار النهضة العربية عين شمس، القاهرة 1983.
 20. عبد الحفيظ عبد الله وعرفات إبراهيم التهامي، التشريعات الاقتصادية، دار النهضة العربية، القاهرة 1997.
 21. عبد القادر تيعلاطي، محاضرات في المالية العامة، كلية الحقوق، وجدة، المغرب 1991.
 22. عبد الكريم درويش، أصول الإدارة العامة، مكتبة الأنجلو المصرية، القاهرة 1977.
 23. عوفالكفراوي، الرقابة المالية بين النظرية والتطبيق، مطبعة الانتصار، الإسكندرية 1988.
 24. غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار البيارق، الأردن 1988.
 25. قطب إبراهيم، الموازنة العامة للدولة، الجزء الأول، الهيئة العامة المصرية للكتاب، القاهرة 1994.
 26. شمس الدين مرغني علي، القانون الدستوري، مطبعة دار التأليف، القاهرة 1977.
 27. يحيى الجمل، النظام الدستوري، مطبوعات جامعة الكويت 1971.
 28. يوسف شباط، المالية العامة؟، الكتاب الثاني، جامعة دمشق 1995.
- ب- الرسائل الجامعية
1. إيهاب سلام زكي، الرقابة السياسية على أعمال السلطة التنفيذية في النظام البرلماني، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة 1983.
 2. غازي الفخري، دور الموازنة في إعادة توزيع الدخل القومي، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة 2006.
 3. ماجد محمد سليم، تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية، دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، جامعة القاهرة 2006.
- ج- المقالات المتخصصة
1. حسين عبد الكريم سلوم ومحمد خالد المهاني، الموازنة العامة للدولة بين الإعداد والتنفيذ والرقابة، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد، العدد 64، 2007.
 2. زين العابدين ناصر، الاتجاهات الحديثة في دراسة الميزانية، مجلة العلوم القانونية والاقتصادية، العدد 1، جانفي 1976.
 3. محمد توفيق يونس، الرقابة على تنفيذ الميزانية، مجلة الاقتصاد والقانون، كلية الحقوق، جامعة القاهرة 1947.

4. عادل محمد إلهامي، الميزانية التقديرية في قطاعي الأعمال والخدمات واستخداماتها في مجالات التخطيط وتقييم الأداء والرقابة، مجلة كلية الحقوق، جامعة عين شمس، العدد 15.
- د- النصوص القانونية والتنظيمية
1. القانون رقم 01/16 المؤرخ في 06 مارس 2016، المتضمن التعديل الدستوري، ج ر عدد 14.
2. القانون رقم 17/84 المؤرخ في 07 جويلية 1984، المتضمن قوانين المالية، ج ر عدد 28.
3. القانون رقم 05/88 المؤرخ في 12 جانفي 1988 المعدل والمتمم للقانون رقم 17/84 المتضمن قوانين المالية، ج ر عدد 02.
4. الأمر رقم 03/06 المؤرخ في 06 جويلية 2006 المتضمن القانون الأساسي للوظيفة العامة، ج ر عدد 27.
5. القانون رقم 04/06 المؤرخ في 20 فيفري 2006 المتضمن الوقاية من الفساد ومكافحته، ج ر عدد 14.
6. القانون رقم 04/80 المؤرخ في 01 مارس 1980 المتضمن ممارسة وظيفة الرقابة من طرف م ش و، ج ر عدد 10.
7. القانون رقم 05/80 المؤرخ في 01 مارس 1980 المتضمن ممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، ج ر عدد 10.
8. القانون رقم 32/90 المؤرخ في 04 ديسمبر 1990 المتضمن سير مجلس المحاسبة، ج ر عدد 53.
9. الأمر رقم 20/95 المؤرخ في 17 جويلية 1995 يتعلق بمجلس المحاسبة، ج ر عدد 39.
10. الأمر رقم 02/10 المؤرخ في 26 أوت 2010 المعدل والمتمم للأمر رقم 20/95.
11. المرسوم رقم 04/80 المؤرخ في 01 مارس 1980 المتضمن إحداث المتفشية العامة للمالية، ج ر عدد 10.