

الرقابة المالية على تنفيذ الميزانية العمومية

أ.صدارة محمد

جامعة زيان عاشور- الحلفة

العيداني سهام

الملخص:

تأخذ الرقابة المالية عدة أشكال تكون في غالبيتها متوافقة من حيث الزمن و النوع مع مراحل تنفيذ الميزانية العمومية و هذا كله يدخل ضمن ترشيد الإنفاق العمومي و زيادة إيرادات الدولة من أجل تحقيق التوازن الاقتصادي و منع التلاعب بأموال الدولة و انتشار الفساد الإداري و المالي.

Résumé :

Le contrôle financier prend plusieurs formes, sont la plupart compatibles en termes de temps et le tupe avec l'étape d'exécution du budget général. et tout cela relève de la rationalisation des dépenses publiques et augmenter les recettes de l'état afin d'atteindre l'équilibre économique et empêcher toute manipulation des fonds publique et la propagation de la corruption administrative et financière.

مقدمة:

لقد صاحب تطور المجتمعات وحجم الحكومات وأدوارها المنوطة بها في معالجة المشكلات الاجتماعية والاقتصادية والمالية التي تواجه مجتمعاتنا. وكانت الأسباب التي دعمت تطور الحكومات الحديثة متعددة فقد تطورت وظائف الدولة فيها من دولة حارسة وظيفتها الدفاع والأمن وحفظ النظام وجباية الضرائب إلى دول متدخلة ثم على دول رخاء ورفاهية وخدمات.

وواجهت المسؤولين في هذه الدول مسؤوليات جمة لتلبية حاجيات المواطن المتزايدة والإيفاء بالوعود التي قطعتها القيادة الحكومية على نفسها بتحقيق معدلات عالية من النمو الاقتصادي و توفير قسط كبير من العدالة والرفاه الاجتماعي، ولما كانت ندرة الموارد الاقتصادية والمالية التي تعتبر من أهم المشكلات التي واجهت و لا زالت تواجه الدول النامية والمتقدمة على حد سواء لابد من التعامل مع تلك المشكلات عن طريق إحكام الرقابة على استخدام هذه الموارد والإمكانات حتى يتسنى الحصول عليها من مصادرها المختلفة وتخصيصها وتوزيعها يحقق التوازن الاقتصادي والاجتماعي المطلوب. ولما كان للرقابة على أموال الدولة الدور البارز والأساسي في هذا التوازن الاقتصادي والاجتماعي باتت الدول باختلاف أنظمتها تحرص كل الحرص على إيجاد آليات وكيفيات متعددة لإعمال هذه الرقابة المالية على أتم وجهها.

وأضحت هذه الرقابة المالية من أهم مقومات الدولة، فهي ضرورة ملحة لحماية المال العام كما ان تنظيمها من أدق التنظيمات لما لها من أثر فعال على سلوك الأفراد والجماعات وما يعكسه ذلك من آثار على الاقتصاد الوطني بوجه عام.

وتهدف أيضا إلى التحقق من التزام المنفذين بالقوانين والتنظيمات والتزامهم بقواعد التسيير السليم ومحافظة أموال الأموال الموضوعة تحت تصرفهم وحرصهم على استيفاء حقوق الدولة أو الأشخاص المعتمدين لديها أو المسؤولين عنها.

كما أنها تكتسي خصوصية بارزة من الناحية السياسية إذ تمكن ممثلي الأمة من متابعة أعمال الحكومة وكيفية استخدامها للمالية العامة.

ومن هنا نطرح الإشكالية التالية: كيف يمكن تفعيل الرقابة المالية للحفاظ على المال العام والتنفيذ الحسن للميزانية العمومية؟

أولاً: مفهوم الميزانية العمومية:

إن الميزانية العامة للدولة تعتبر من أهم أدوات تنفيذ السياسة المالية لها ذلك أنها الوثيقة التي تحدد بدقة الأولويات واتجاهات السياسة المالية خلال فترة زمنية محددة من اجل توفير التمويل اللازم والكافي لمواجهة حاجيات المجتمع ذات الأولوية المحددة والمتفق عليها مسبقا. وهي التقدير المتضمن والمعتمد للنفقات والإيرادات لمدة سنة مالية مقبلة حيث تضبط بقانون المالية، وعليه نستنتج من ذلك ان الميزانية وثيقة مصادق عليها من طرف السلطة التشريعية ومعنى ذلك أنها كانت قبل ذلك في حكم المشروع وبعد المصادقة عليها تصبح في حكم القانون وتحويل للسلطة التنفيذية بتحصيل الإيرادات بالشكل الذي ورد في الميزانية وتحدد نفقاتها.

فالميزانية ما هي إلا انعكاس لدور الدولة في النشاط الاقتصادي حيث أن تطور دور الدولة بتطور الفكر المالي على مر العصور أدى إلى تطور مماثل في مفهوم الميزانية ودورها في النشاط الاقتصادي، ففي ظل الفكر الكلاسيكي ساد الاعتقاد بقدرة القطاع الخاص، ولكي يضمنوا تحقيق هذه الأوضاع كان الاقتصاديون الكلاسيك يطالبون بضرورة توازن الميزانية. سنويا اعتقاداً منهم بأنه سيؤدي إلى قصر دور الدولة.

وعندما انتشر الفكر المالي الحديث تغيرت النظرة لتقذف بفكرة التدخل الحيادي للدولة في عرض البحر وتضرب بمبدأ توازن الميزانية عرض الحائط وتلقي على الدولة مسؤولية التدخل في النشاط الاقتصادي لتحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والسياسية والاجتماعية.

1. تعريف الميزانية العمومية:

كغيرها من المصطلحات المتعلقة بعلم الاقتصاد عرفت الميزانية العمومية عدة تعريفات، وفيما يلي بعضها:

فقد عرف القانون الفرنسي موازنة الدولة بأنها: "الصيغة التشريعية التي تقدر بموجبها أعباء الدولة ووارداتها، ويؤذن بها، ويقرر البرلمان في قانون الموازنة الذي يعبر عن أهداف الحكومة الاقتصادية والمالية".

وعرفها القانون البلجيكي الموازنة بأنها: "بيان الواردات والنفقات العامة خلال الدورة المالية".

أما القانون الأمريكي فقد عرفها بأنها: "صك تقدر فيه نفقات السنة التالية ووارداتها بموجب القوانين المعمول بها عند التقديم، واقتراح الجباية المبسطة فيها".¹

كما تعرف ميزانية الدولة على أنها: "التعبير المالي لبرنامج العمل المعتمد الذي تعتمده الحكومة تنفيذه في السنة القادمة تحقيقاً لأهداف المجتمع".²

وقد أوردت تشريعات بعض الدول العربية تعاريف لموازنة الدولة منها:³

الأردن: عرفت قانون الموازنة رقم (39) سنة 1962 الموازنة بأنها: "المنهاج المفصل لحكومة المملكة الأردنية الهاشمية من الناحية المالية، وتعني الإيرادات والنفقات المقدرة لسنة مالية معينة".

سوريا: عرف القانون المالي الأساسي الصادر بالمرسوم التشريعي رقم 92 لعام 1967 الموازنة العامة للدولة في المادة (02) منه بأنها: "الخطة المالية الأساسية لتنفيذ الخطة الاقتصادية، وذلك بما يحقق أهداف هذه الخطة ويتفق مع بيانها العام والتفصيلي".

مصر: عرف قانون الموازنة العامة رقم 53 لسنة 1973 الموازنة العامة بأنها: "هي البرنامج المالي للخطة عن سنة مالية مقبلة، لتحقيق أهداف معينة، وذلك في إطار الخطة العامة لتنمية الاقتصادية والاجتماعية، وطبقاً للسياسة العامة للدولة".

لبنان: عرف قانون المحاسبة العمومية في لبنان بان الموازنة: "صك تشريعي تقدر فيه نفقات الدولة ووارداتها عن السنة المقبلة، وتجاز بموجبة الجباية والإنفاق".

ويمكن تعريفها من خلال المادة الثالثة من القانون 90-21 المتضمن قانون المحاسبة العمومية المؤرخ في 15 أوت 1990 على أنها: "الميزانية هي الوثيقة التي تقدر للسنة المدنية مجموع الإيرادات والنفقات الخاصة بالتسيير والاستثمار ومنها نفقات التجهيز العمومي والنفقات بالرأسمال وترخص بها".⁴

هذا التعريف الشامل والكامل هو بخصوص ميزانية الدولة أما في ما يتعلق بالمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري يختصر هذا التعريف على ما يلي: "الميزانية هي الوثيقة التي تقدر للسنة المدنية مجموع الإيرادات والنفقات الخاصة بالتسيير ويرخص بها".

أي أن الميزانية هي الوثيقة التي تقدر للسنة المالية مجموع إيرادات ونفقات الخاصة بالتسيير خلال سنة مالية تبدأ من 01/01/.... إلى غاية 31/12/.... وبعدها الأمر بالصرف بمساعدة تقنية للمسير المالي وتمثل جميع التقديرات من مداخيل ومصاريف حسب التبويب وترسل بعد ذلك إلى السلطة الوصية في ثلاث نسخ للمصادقة النهائية وبعد ذلك تصبح الوثيقة قابلة للتنفيذ.

ومنه تلعب السلطة التنفيذية الدور الأساسي في هذه المرحلة، ويرجع ذلك إلى عدة اعتبارات:

الاعتبار الأول: تعبر الميزانية عن البرنامج والخطط الحكومية في المجالات المختلفة وإعداد هذا البرنامج يعني إعداد سياسة الدولة في مختلف المجالات.

الاعتبار الثاني: يجب على السلطة التنفيذية التي تتولى تنفيذ البرنامج أن تتولى إعداداته حتى تكون مسؤولة بصورة كاملة فلا يمكن مساءلتها على سياسة لم تضعها بنفسها بل فرضت عليها.

الاعتبار الثالث: أن هذه السلطة تعد أكثر السلطات معرفة بالمقدرة المالية للاقتصاد الوطني، وذلك بفضل الأجهزة الاقتصادية المختلفة التي تشرف عليها والتي توفر لها بيانات والتقديرات الضرورية في هذا الصدد وهذه البيانات والاحصائيات أمر معقد جدا لا يستطيع الكثير من النواب الإحاطة به وفهمه على حقيقته فإعداد البرنامج يتطلب دراسة واقعية ودقيقة وإحصائيات لا يمكن الحصول عليها إلا بواسطة السلطة التنفيذية.

الاعتبار الرابع: أما السلطة التنفيذية تعتبر في وضع أفضل من السلطة التشريعية فيما يتعلق بتحديد الحاجات العامة والأولويات الاجتماعية لعدم خضوعها للاعتبارات المحلية والإقليمية التي تؤثر على أعضاء المجالس الممثلة للشعب إذ أن إعداد الميزانية من قبل النواب الذين لهم ميولهم السياسية والحزبية والتي قد تدفعهم لتخصيص الاعتمادات لكسب تأييد الناخبين على حساب المصلحة العامة ودون مراعاة القواعد التقنية وهو ما يؤدي إلى إخراج ميزانية غير متناسقة وغير متوازنة من حيث الإيرادات والنفقات.

الاعتبار الخامس: فالسلطة التنفيذية هي ⁵ أقدر من السلطة التشريعية على تقدير أوجه الإنفاق التي يحتاجها كل مرفق من مرافق الدولة المختلفة، وكذلك أيضا بشأن تقدير أوجه إيرادات المختلفة والمبالغ التي تحصل من كل مصدر من مصادر الإيرادات العامة.

الاعتبار السادس: فالسلطة التنفيذية تتولى مهام تحضير الميزانية بينما تركز مهام السلطة التشريعية في مرحلة تالية تتمثل ففي اعتماد الميزانية ومراقبة تنفيذها.

ومنه فمبادئ الميزانية يمكن أن تتجلى في:

أ. **مبدأ السنوية:** يعني هذا المبدأ أن يتم التوقع والترخيص لنفقات وإيرادات الدولة بصفة دورية منتظمة كل عام ويعني أيضا أن الميزانية يجب أيضا أن تقرر باعتماد سنوي من السلطة التشريعية. وقد استقر الفكر المالي والنظم المالية على أن السنة هي أنسب فترة لتوقيع نفقات وإيرادات الدولة.⁶

الاستثناءات الواردة على مبدأ السنوية:

مبدأ السنوية ليس مطلقا، حيث ترد عليه بعض الاستثناءات، مثل:⁷

1. **نفقات التجهيز:** وتطبق هنا قاعدة الاثني عشرية (نظام الميزانية الإثني عشرية) في حالة عدم التمكن من المصادقة على الميزانية قبل بداية السنة المالية، إذ ترخص الإدارة العامة بفتح اعتمادات شهرية مؤقتة على حساب الميزانية المقبلة، وقاعدة الإثني عشرية أي السنة عبارة عن دائرة نقسمها شهر بشهر أي ما نجعله في الإيرادات نجعله في نفقات التسيير.

2. **نفقات الاستثمار:** كما يعتبر استثناء من مبدأ السنوية الميزانيات المخصصة للبرامج والمخططات الاقتصادية والاجتماعية التي يستغرق تنفيذها في الميدان عدة سنوات وتطبق هنا قاعدة ربع الحصة.

ب. **مبدأ التوازن:** يعني توازن جملة نفقات الدولة مع إيراداتها المستمدة من المصادر العادية دون زياد أو نقصان، وتأسيسا على ذلك فلا تعتبر الميزانية محققة لمبدأ التوازن إذا زاد إجمالي النفقات العامة عن إجمالي الإيرادات العامة فهذا يعبر عن وجود عجز في الميزانية العامة عن إجمالي الإيرادات العامة فهذا يعبر عن وجود عجز في الميزانية العمومية، وهذا ما رفضته المادة 121 من الدستور الجزائري بقولها: "لا يقبل اقتراح أي قانون، مضمونه أو نتيجته تخفيض الموارد العمومية، أو زيادة النفقات العمومية، إلا إذا كان مرفقا بتدابير تستهدف الزيادة في إيرادات الدولة، أو توفير مبالغ مالية في فصل آخر من النفقات العمومية تساوي على الأقل المبالغ المقترح إنفاقها".

وهو ما أكدته المادة 139 من قانون الولاية بنصها على ما يلي: "يجب على المجلس الولائي ان يصوت على ميزانية الولاية على أساس التوازن".⁸

ت. **مبدأ الوحدة:** مبدأ وحدة الميزانية تعني أن جميع والنفقات تسجل وتقدم في وثيقة واحدة وتعد الميزانية بقصد إيجاد من جهة كل الإيرادات ومن جهة أخرى كل النفقات و تكفي إذا عمليتي الجمع لضبط مجموع الإيرادات والنفقات و ثم عملية طرح واحدة للتعرف على التوازن أو عدم التوازن ول مبدأ وحدة الميزانية هدف حتى يسهل معرفة المركز المالي وحتى تتمكن أجهزة الرقابة المختلفة من مراقبة تصرفات الدولة المالية ومطابقتها للأهداف والاعتمادات الواردة في الموازنة كما وافقت عليها السلطة التشريعية.⁹

الاستثناءات الواردة على مبدأ الوحدة:

رغم ما تضمن عليه مبدأ وحدة الميزانية من فوائد فإن هناك بعض الاستثناءات التي ترد عليها وهي:¹⁰

1. الميزانيات المستقلة : هي الميزانية الخاصة بالمرافق العامة التي تتمتع بشخصية اعتبارية مستقلة حيث من المعروف أن الاستقلال في الشخصية يليه منطقياً الاستقلال في الميزانية. مما يعني في نهاية المطاف أن يكون لهذه المرافق الميزانية الخاصة بها مستقلة عن ميزانية الدولة دون الحاجة إلى نص صريح عن ذلك.

2. الميزانيات الملحقة: هي الميزانية ملحقة تسمع بمتابعة كيفية وشروط سير بعض مرافق الدولة التي يغلب عليها الطابع التجاري لكنها لا تتمتع بالشخصية المعنوية ومن ذلك فهي ميزانية المرافق التي تتمتع بمواد خاصة وهي ذات طابع اقتصادي.

3. الحسابات الخاصة بالخزينة: يقصد بها الإطار الذي يسجل دخول أموال إلى خزينة الدولة بمناسبة بعض العمليات الخاصة التي تقوم بها ولا تعتبر إيرادات العامة وتسجل خروج أموال منها ولا تعتبر نفقات عامة مثال ذلك التأمين الذي يلتزم بدفعه المقاولون المتعاقدون مع الحكومة لتنفيذ مشروع معين.

4. الميزانيات غير العادية: ويرجع وجودها إلى التقسيم التقليدي للنفقات العامة و الإيرادات العامة إلى عادية إلى غير عادية مثال على ذلك اضطرار الدولة إلى انفاق مبالغ كبيرة لأغراض وقتية أو استثنائية كتعمير ما خربته الحرب أو القيام باستثمار ضخمة.

ث. مبدأ العمومية:¹¹ ومعناه ذلك أن تتضمن الميزانية العمومية قسمين أولهما خاص بالإيرادات العامة وثانيهما خاص بالنفقات العامة دون أي رابطة بينهما حيث يبرز الاستقلال القسمين عن بعضهما مما يسهل مهمة البرلمان في الرقابة بالإضافة إلى الرقابة الداخلية أثناء مرحلة التنفيذ ونلاحظ أن هذا المبدأ يتعارض مع قاعدة عدم تخفيض الإيرادات والنفقات كما يتعارض مع قاعدة عدم الرصد.

وإذا كان مبدأ عمومية الميزانية يهدف إلى إحكام رقابة السلطة على النشاط المالي للحكومة بترخيصها لتفاصيل إيرادات ونفقات العامة فهناك قاعدتان إلى جانبه تستهدفان تحقيق نفس الغرض وهما:

1. قاعدة عدم تخصيص الإيرادات: وتنص هذه القاعدة على أنه لا يجوز تخصيص مورد معين لتغطية نفقة معينة بل يجب أن تغطي الإيرادات كافة النفقات بلا تمييز.

2. قاعدة تخصيص الاعتمادات: وتعني هذه القاعدة وهي الأكثر أهمية أن اعتماد السلطة التشريعية للنفقات لا يجوز أن يكون إجمالياً بل يجب أن يخصص مبلغ معين لكل وجهة من أوجه النفاق العام، ومن شأن هذه القاعدة أن تقيد الهيئات التنفيذية احترام ما صادق عليه البرلمان.¹²

أ. إجراءات تنفيذ الميزانية العمومية:

1. تنفيذ الإيرادات العمومية:

تمر عملية تنفيذ الإيرادات على مرحلتين الأولى إدارية تقرر وتنشأ من خلالها الإيرادات والثانية حسابية تتم فيها التحصيلات علماً بأن هاتين العمليتين منفصلتين عن بعضهما ومسدتين لفئتين مختلفتين من الأعوان العموميين وهذا طبقاً لمبدأ أساسي والتقليدي الذي يتشكل منه الفصل في المهام بين الأمر بالصرف المحاسب العمومي.

أ. المرحلة الإدارية: تتألف المرحلة الإدارية التي هي من صلاحيات الأمر بالصرف من العمليات التالية:

- الإثبات: هو الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي.¹³
- التصفية: هو الإجراء الذي بموجبه يتم تحديد مبلغ الدين الواقع على المدين لفائدة الدائن. أي تحديد المبلغ الملزم به من الغير نحو الخزينة (تحديد الحساب الدقيق نحو الدولة).¹⁴
- الأمر بالتحصيل: هو إجراء يقوم به عموماً الأمر بالصرف في تسليم سند القبض للمحاسب الذي يتكفل به ويدونه في كتاباته الحسابية ليصبح ذلك الوقت مسؤولاً عن تغطية وتحصيل الإيرادات وهو سند يصدره الأمر بالصرف يستدعي فيه المكلف للدفع ما عليه اتجاه الخزينة العامة.

ب. المرحلة الحسابية: تتكون من عملية واحدة فقط وهي من صلاحيات المحاسب العمومي، إنها عملية التحصيل والتحصيل هو الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي. يتعين على المحاسب العمومي قبل القيام بتحصيل الإيرادات أن يتحقق من شرعيتها ومن أنها مرخص بها في الميزانية ويجب عليه أن يتأكد أيضاً من أن مرسل السندات مرخص له بذلك قانوناً. إن عدم متابعة وتحصيل الإيرادات من طرف المحاسب العمومي الذي هو مسؤول شخصياً ومالياً عليها يعتبر خطأ جسيماً يعرضه إلى عقوبات التي ينص عليها القانون.

يتولى مهمة التحصيل أو القبض على المحاسب العمومي أو أحد من أعوانه دون غيرهم.¹⁵

2. تنفيذ النفقات العامة:

إن إجازة السلطة التشريعية لاعتمادات النفقات العامة لا يعني التزام الدولة بإنفاق كافة مبالغ الاعتمادات ولكن يعني الإجازة والترخيص للدولة بأن تقوم بنفقاتها العامة في حدود هذه المبالغ.

ولضمان عدم إساءة استعمال الأموال الدولة والتأكد من انفاقها على نحو ملائم فقد نظم القانون عمليات صرف الأموال العامة على أربعة خطوات ثلاث مراحل إدارية يقوم بها الأمر بالصرف وهي الالتزام بالنفقة التصفية الأمر بالصرف (دفع) ومرحلة محاسبية الصرف (دفع) ويقوم بها المحاسب العمومي.

أ. المرحلة الإدارية:

- الالتزام بدفع النفقة: وهو الإجراء الذي يجعل الدولة في وضعية "مدين" ويقوم به العون المؤهل وهو الأمر بالصرف.

وينشأ الالتزام نتيجة قيام السلطة الإدارية اتخاذ قرار لتحقيق عمل معين يستلزم إنفاقاً من جانب الدولة مثال ذلك القرار الصادر بتعيين موظف عام أو القيام ببعض أعمال المنفعة العامة مثل إنشاء طرق أو جسور ... فالالتزام هنا يعتبر اداري. كما قد ينشأ الالتزام نتيجة واقعة معينة يترتب عليها التزام الدولة بإنفاق مبلغ ما مثال ذلك أن تتسبب سيارة حكومية في إصابة مواطن مما يضطر الدولة ان تدفع تعويض والواقعة هنا مادية وغير إرادية.

وفي كلتا الحالتين فإن ارتباط بالنفقة يعني القيام بعمل من شأنه ان يجعل الدولة مدينة.¹⁶

- التصفية : ويقوم بهذا الإجراء الأمر بالصرف لضبط المبلغ بدقة ويقتطعه من الميزانية ويهدف هذا الاجراء إلى فحص حقيقة الدين وضبط مبلغ النفقة العمومية وذلك اعتماداً على الوثائق الضرورية ويجب أن يكون الدفع بعد انتهاء الأعمال أو انجاز الخدمة (قاعدة انتهاء الأعمال) وهي قاعدة مهمة في المالية العامة (تحديد المبلغ بدقة).¹⁷
- الأمر بالصرف: وهو آخر إجراء في المرحلة الإدارية ويجب أن يكون في حدود الاعتمادات المالية المقترحة حيث بعد أن يتم تحديد مبلغ النفقة أو الدين يصدر من الجهة الإدارية المختصة أمراً يتضمن دفع النفقة ويصدر هذا القرار عادة من وزير المالية أو من ينوب عنه.¹⁸

ب. المرحلة الحسابية: وهي مرحلة الصرف يقوم بها المحاسب العمومي ويقوم بدفع وتسديد النفقة (الدين المستوجب على الدولة) ويقصد بالصرف ان يتم دفع مبلغ محدد في الأمر عن طريق موظف تابع لوزارة المالية ومن المقرر أن يقوم بعملية الصرف موظف غير الذي يصدر امر الدفع منعاً للتلاعب.¹⁹

ولا يمكن أن تتم إلا إذا توفرت كل الشروط القانونية التي نصت عليها المادة 36 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

ب/ الأعوان المكلفون بتنفيذ الميزانية:

تطلب تنفيذ الميزانية والقيام بالعمليات المالية تدخل شخصين ذوي أدوار منفصلة ومتناقضة في نفس الوقت ولكن متكاملة ويتعلق الأمر بالأمر بالصرف والمحاسب العمومي اللذان يراقبان بعضهما البعض.

هذا القانون يكرس مبدأ فصل السلطات بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي بتقسيم المهام بينهما وهذا يؤدي بدون شك إلى تأديته في ظروف جيدة ولكن الغرض المنشود هو أبعد من ذلك ويتعلق على الخصوص بحماية الأموال العمومية.

لا يمكن للشخص الذي يملك قرار إنشاء الإيرادات وتسديد النفقات هذا التنافي بين وظيفتي الأمر بالصرف والمحاسب العمومي ينص عليه القانون بوضوح في المادتين 55 و 56 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية.²⁰

1- الأمر بالصرف:

حسب مفهوم المادة 23 يعتبر أمراً بالصرف كل شخص يؤهل للقيام بإجراء الإثبات والتصفية للإيرادات وإجراءات الالتزام والتصفية والأمر بالصرف للنفقات وبمجرد تعيين الشخص في الوظيفة التي تحتوي ضمن مهامها هذه الإجراءات يخول القانون لهذا الشخص صفة الأمر بالصرف وتزول هذه الصفة مع انتهاء هذه الوظيفة.²¹

الأمر بالصرف مسؤول على الإثباتات الكتابية التي يسلمها وعلى كل الأفعال اللاشرعية والأخطاء التي يرتكبها، وهو كذلك مسؤول دنيا وجزائيا على صيانة واستعمال والحفاظ على الممتلكات المكتسبة من أموال الدولة وبهذه الصفة فهو مسؤول شخصيا على مسك جرد الممتلكات المنقولة والعقارية والمكتسبة أو المخصصة له.²²

2- المحاسب العمومي:

حسب المادة 33 من القانون 90-21 فإن المحاسب العمومي هو كل شخص يقبض الإيرادات ويدفع نفقات ويحوز أموالا أو قيما ويكون معنيا من قبل السلطة الوصية ومعتمد من قبل أمين خزانة الولاية بتفويض من وزير المالية.²³

إذن يعد محاسبا عموميا كل شخص يعين قانونا للقيام فضلا عن إجراءات تحصيل الإيرادات التي يتم بموجبها إبراء الديون العمومية وإجراءات دفع النفقات التي يتم بموجبها إجراء الدين العمومي ب:

- تحصيل الإيرادات ودفع النفقات.

- ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها و حفظها.

- تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد.

- حركات الحسابات الموجودة.

المحاسب العمومي مسؤول شخصيا وماليا على العمليات الموكلة إليه و علة جميع عمليات القسم الذي يديره منذ تاريخ تنصيبه فيه إلى انتهاء تاريخ مهامه.

يكون كذلك المحاسب العمومي مسؤولا شخصيا على كل مخالفة يرتكبها في تنفيذ العمليات فإذا:

- يتعين عليه قبل التكفل بسندات الإيرادات التي يصدرها الأمر بالصرف أن يتحقق من أن هذا الأخير مرخص له بموجب القوانين والأنظمة بتحصيل الإيرادات.
- يجب عليه الصعيد المادي مراقبة صحة إلغاءات سندات الإيرادات والتسويات.²⁴
- يجب عليه قبل قبوله لأية نفقة أن يتحقق من:²⁵
 - مطابقة العمليات والأنظمة المعمول بها.
 - صفة الأمر بالصرف المفوض له شرعية عملية تصفية النفقات.
 - توفير الاعتمادات.
 - أن الديون لم تسقط أجالها أو أنها محل معارضة.
 - الطابع الإجرائي للدفع.
 - تأشيرات عمليات المراقبة التي نصت عليها القوانين والأنظمة المعمول بها..

- الصحة القانونية للمكسب الإجرائي.

المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 يحدد كفاءات تعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم بحيث يتم تعيين محاسبين الدولة من قبل الوزير المكلف بالمالية ويخضعون أساساً لسلطته يعين الوزير المكلف بالمالية أو يعتمد أعوان المحاسبين في هيئات الدولة والمؤسسات العمومية باستثناء المحاسبين العاملين في مؤسسات التربية والتكوين الذين يعتمدون من قبل أمين خزانة الولاية المختص إقليمياً بناءً على تفويض الوزير المكلف بالمالية.²⁶

ثانياً: مفهوم الرقابة المالية على تنفيذ الميزانية العمومية

وفي القسم الثاني سنحاول تعريف الرقابة المالية وتمييزها عن باقي الرقابات وبيان صورها وأهدافها وفي الأخير مباشرة عملية الرقابة على تنفيذ الميزانية العمومية. فإن الرقابة المالية لا تختلف عن غيرها من الصور الأخرى للرقابة على النشاط الإداري من حيث تحتوي على عدة جوانب تتميز بها عن غيرها من الصور المتعددة للرقابة فالإدارة العامة هي التي تهدف إلى الحماية المالية العامة إيراداً وإنفاقاً. والرقابة المالية العامة لها أهمية بالغة فأي إساءة للمال العام أو إهمال له يؤدي إلى نتائج سلبية.

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 لاستخدام هذه الموارد والإمكانات حتى تتمكن من تخصيصها وتوزيعها توزيعاً عادلاً من أجل تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي.

ولضمان تنفيذ الميزانية في الأوجه المحددة لها، فقد اقتضى الأمر إيجاد وسائل مختلفة لمراقبة الميزانية للتأكد من مراعاة واحترام المكلفين بالتنفيذ كافة القواعد المالية أثناء ممارستهم لوظائفهم. فالرقابة على تنفيذ الميزانية تعتبر مرحلة تمر بها الميزانية العامة للدولة وتسمى مرحلة مراجعة تنفيذ الميزانية.

والهدف من الرقابة هو التأكد من أن تنفيذ الميزانية قد تم على الوجه المحدد وفق السياسة التي وضعتها السلطة التنفيذية وإجازتها من طرف السلطة التشريعية.

1/ تعريف الرقابة المالية:

أولاً علينا التمييز بين نوعين رئيسيين من الرقابة، الرقابة الإدارية على الأجهزة الإدارية المختلفة والمستخدمين، والرقابة المالية على تنفيذ المالية للدولة وفي هذا الإطار فإن الرقابة وظيفة إدارية تعني بقياس وتصحيح أساليب الأداء المرؤوسين، من أجل التأكد من أن أهداف المؤسسة وخططها وضعت لتحقيق أهداف قد نفذت وتقرير ما إذا كانت الخطط التي وضعت قد تم اعتمادها في التنفيذ، وما إذا كان هناك تقديم فعلي نحو تحقيق الأهداف والتحرك لتصحيح الانحرافات والأخطاء.

كما يمكن تعريفها بأنها: مجهود تقوم به الجهات المسؤولة يشمل الملاحظة المستمرة للأداء وقياس النتائج الفعلية واستخراج مؤشراتها بحيث يمكن مقارنتها بالمعايير الموضوعة لتحديد الانحرافات عن الأهداف المسطرة أو توقع حدوث هذه الانحرافات

ومعرفة أسبابها، ثم تحديد أنسب التصرفات العلاجية والتصحيحية التي تحقق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة للتنظيم لتحقيق أهدافها كما تساعد على التحقق من أداء الأنشطة بالكيفية المحددة لها طبقاً للإجراءات والأنشطة التي تحكم أداء العمل الإداري العام وكذلك يمكن التحقق من أن التنفيذ يسير في اتجاه الأهداف الرئيسية المحددة.

والرقابة المالية هي رقابة تعني بقياس صحيح أساليب تدبير المال العام للمكلفين بذلك من أجل التأكد من أن أهداف المشروع المجتمعي باعتباره مشروع يترجم تطلعات وانتظارات الشعب والخطط التي وضعت لتحقيق هذا الهدف والترجمة في القانون المالي قد نفذت، وتقرير إذا ما كانت تلك الميزانية والاعتمادات المالية المرصودة للتنفيذ قد صرفت بالفعل وحققت النتائج المطلوبة.

والرقابة المالية العامة لها أهمية بالغة فأي إساءة للمال العام أو إهمال له يؤدي إلى نتائج سلبية.²⁷

2/ صور وأهداف الرقابة المالية:

أ. صور الرقابة المالية:

يمكن تجميع الأنواع المختلفة للرقابة المالية فيما يلي:

1- من حيث الجهة التي تتولى الرقابة:

وتنقسم إلى:²⁸

أ. الرقابة الداخلية: وهي التي تتم من داخل السلطة التنفيذية ذاتها والمسلفة على الوحدات التابعة ويجسدها الوزير.

ب. الرقابة الخارجية: وهي التي تتم بواسطة الأجهزة الخارجية غير خاضعة للسلطة التنفيذية وهي رقابة لاحقة في عمومها وقد تكون إدارية أو قضائية أو تشريعية كما قد تكون أحياناً سابقة.

2- من حيث السلطات المخولة للجهة الرقابية:

وتنقسم إلى:²⁹

أ. الرقابة الإدارية: وهي التي تكون مهمتها جمع البيانات و تحليلها والتأكد من تطبيق القوانين واللوائح وتحقيق الأهداف وتقديم التوجيهات ودورها هو كشف الأخطاء والمخالفات وإحالتها إلى السلطات المختصة.

ب. الرقابة القضائية: وتولاها هيئة قضائية تكون مسؤولة عن اكتشاف المخالفات المالية ويعهد إليها بمحاكمة المسؤولين عن هذه المخالفات و إصدار العقوبات اللازمة.

3- من حيث دور الدولة:

وتنقسم إلى:³⁰

أ. الرقابة التنفيذية: وتقوم بها أجهزة حكومية بغرض التأكد من حسن استخدام المال وتتجسد في الرقابة المستندية (الوثائقية) ورقابة الأداء الداخلية والخارجية وأيضا السابقة واللاحقة.

ب. الرقابة التشريعية (السياسية): ويتولها البرلمان بما له من سلطة الرقابة المالية العامة والإشراف على الإدارة مثل إصدار القوانين ومناقشة واعتماد مخططات التنمية والميزانية وتوجيه الأسئلة كما يتولها الولاة على المجالس الشعبية البلدية وهي إما أن تكون سابقة أو لاحقة.

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

4- من حيث وجهة النظر المحاسبية والاقتصادية:

وتنقسم إلى:³¹

أ. الرقابة المالية (المستندية): وهي رقابة تعتمد على أساليب المحاسبية المعتمدة ومهمتها رقابة المستندات والدفاتر للتأكد من أن التحصيل والإنفاق تم طبقا للنصوص، أن الوثائق مستوفية للشروط الشكلية والموضوعية والاجرائية.

ب. الرقابة الاقتصادية: وهي الرقابة التي تتم عن طريق مجموعة عمليات تقيس الأداء الجاري لتقوده إلى الأهداف المحددة سابقا، وهي مبنية على أساس المقارنة بين الأهداف المحققة والأهداف المخططة وتسمى أحيانا بالرقابة التقييمية.

ج. الرقابة الشاملة: وهي التي تشمل الرقابة المالية المحاسبية والرقابة الاقتصادية وذلك لتقويم الأداء والوقوف على تحقيق الأهداف للوصول على مدى صحة الحسابات الختامية وإظهار المركز المالي وهي تعبر بصدق عن نتائج العمليات وتعرف أيضا برقابة مراجعة.

5. من حيث توقيف عملية الرقابة:

وتنقسم إلى:³²

أ. الرقابة المسبقة (القبلية): وهي الرقابة التي تتطلب الحصول على تراخيص مسبقة للقيام ببعض الأعمال والمشروعات وإقرارها وهي هنا عبارة عن رقابة وصائية تقوم بها الدولة وتتخذ صور الموافقة القبلية من أجهزة الرقابة على القرارات المتعلقة بإنفاق الأموال العامة وكذا تنصب على تقدير الإيرادات المسبقة . وهي رقابة وقائية تمنع وقوع الخطأ المالي وتعالجه قبل حدوثه وتكمن مهمتها في عدم الصرف أية مبلغ إلا إذا كان مطابقا لقواعد المالية وتقوم بها وزارة المالية باعتبارها المسؤولة عن المال العام بواسطة المراقبين الماليين.

ب. الرقابة المرافقة (المتزامنة): وتقوم بها الأجهزة والإدارات والهيئات المختلفة للتأكد من سلامة التنفيذ وفقاً للمخطط والسياسيات وهي عبارة عن رقابة ذاتية تتصف بالاستمرار والشمول حيث أنها تبدأ من بداية التنفيذ وتستمر معه إلى غاية انتهائه ومن ميزاتهما القدرة على اكتشاف الخطأ والتقصير والإهمال مما يساعد على اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

ج. الرقابة اللاحقة (البعدية): وهي التي تهتم بمراقبة وفحص ومراجعة العمليات التي تمت بفعل للكشف عن مرافقها من مخالفات مالية فهي بذلك تكتشف وتحسم الكثير من الأخطاء والتجاوزات التي يعتذر كشفها أو لا تظهر على حقيقتها إذ روجعت بصفة منفردة وهي بهذا يمكنها أن تراجع الحسابات و العمليات المالية وإجراء مقارنات بين النفقات والتكاليف لعدة سنوات مختلفة للوقوف على أسباب الزيادة والنقصان. وتبدأ بعد انتهاء السنة المالية و قفل الحسابات وإعداد الحسابات الختامية للدولة وهي وسيلة للمحاسبة والوقاية، و يتولى هذه الرقابة جهاز يتمتع بالاستقلال التام أي لا يخضع للسلطة التنفيذية.

ب. أهداف الرقابة المالية:

تتمثل في أهم المبادئ التي تقوم عليها الرقابة المالية في انتظام ذلك النشاط وأدائه طبقاً للمخطط الموضوع و في إطار السياسة المقررة لتحقيق الأهداف المحددة دون المساس بالحقوق الفردية للأفراد الاعتداء على الحريات العامة، كما أن أهداف الرقابة تطورت وفق تطور الدول، حيث أن هناك أهداف تقليدية وأخرى حديثة ومتطورة، نعرض إليها في النقطتين التاليتين:³³

1. الأهداف التقليدية:

تدور هذه الأهداف حول الانتظام، وهي من أقدم الأهداف التي سطرت لها الرقابة ويمكن ذكر أهمها

- التأكد من سلامة العمليات الحسابية التي خصصت من أجلها الأموال العامة والتحقق من صحة الدفاتر والسجلات والمستندات.

- التأكد من عدم تجاوز الوحدات النقدية في الانفاق وحدود الاعتمادات المقررة ومع ما يستلزم من مراجعة المستندات المؤدية للصرف والتأكد من صحة توقيع الموكل لهم سلطة الاعتماد.

- عملية التفتيش المالي والتي يقوم بها جهاز اداري تابع لوزارة المالية.

2. الأهداف الحديثة:

ويمكن إجمالها فيما يلي:

- التأكد من كفاية المعلومات والأنظمة والإجراءات المستخدمة.

- مدى التزام الإدارة في تنفيذها للميزانية وفقاً للسياسة المعتمدة.

- بيان آثار التنفيذ على مستوى النشاط الاقتصادي واتجاهاته.

3/ مباشرة عمليات الرقابة المالية على تنفيذ الميزانية العمومية:

الأحكام و الإجراءات التي يحددها قانون المحاسبة العمومية والتي يجب على الأشخاص المؤهلين قانونا بتنفيذ الميزانية والعمليات الحسابية أن يراعونها ويحترمونها يؤدي حتما إلى الاطلاع و التأكد من هذه الأحكام والإجراءات مطابقة فعلا ومحترمة قانون المحاسبة العمومية يضع إذ الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين تحت المراقبة مستمرة ومختلفة وحدد كفاءات إجرائها:³⁴

أ. مراقبة النفقات المستعملة:

تعتبر مراقبة النفقات المستعملة مراقبة مسبقة و تجري على النفقات التي يريد المر بالصرف الالتزام بها، تمارس هذه المراقبة من قبل المراقب المالي يعين من طرف الوزير المكلف بالمالية ويخضع لسلطته.

تستهدف مراقبة النفقات المستعملة ما يلي:

- السهر على صحة توظيف النفقات بالنظر إلى التشريع المعمول به.
- التحقق مسبقا من توفر الاعتمادات.
- إثبات صحة النفقات بوضع تأشيرة على وثائق الخاصة بالنفقات أو تعليل رفض التأشيرة عند الاقتضاء.
- تقديم نصائح للأمر بالصرف في المجال المالي.
- إعلام الوزير المكلف بالمالية شهريا بصحة توظيف النفقات وبالوضعية العامة للاعتمادات المفتوحة والنفقات الموظفة.

ب. رقابة تنفيذ الميزانية ومراقبة التسيير:

تنفيذ الميزانية والعمليات المالية وتسيير الأمرين بالصرف يخضع لمراقبة وتحقيق من قبل المؤسسات والأجهزة المؤهلة للقيام بهذه الرقابة الخاصة بمؤسسات التعليم تمارس من طرف هيئات التابعة للوزارة التربية ومن أجهزة الرقابة التابعة لوزارة المالية ومن مجلس المحاسبة.

الخاتمة:

لقد كان الهدف البارز من هذه الدراسة إبراز مبادئ السوية التي تحكم مالية الدولة والرقابة عليها على الخصوص بدءا من تحصيل الموارد إلى كيفية إنفاقها في الأوجه المحددة قانونا حيث تبين أن الرقابة المالية على تنفيذ الميزانية العمومية تقوم على مبادئ وردت في نصوص قانونية نظمتها بشكل جعلتها تتسم بصلاحياتها لكل زمان ومكان.

والخلل الحاصل في ظل المالية الحديثة في العموم وفي التشريع المالي الجزائري على الخصوص يتضح من كثرة النصوص القانونية التنظيمية وكأن المشكل يتعلق بكم النصوص التي كثرت وتعددت بل وتجددت من حين لآخر لكن دون العمل بها و

دون تجسيدها على أرض الواقع فقد بقيت الرقابة المالية منحصرة في تلك الأجهزة الرقابية وأعوانها التنفيذية التي تكتشف الخلل وتعمل على معالجته ومعاقبة المتسببين به دون أن تعمل على محاولة تفاديه بوضع اطر وأسس معروفة تساعد على الأقل في تقليص مثل هذه الظواهر (الفساد المالي، سوء التسيير، الاختلاس...) وكان الهدف الرئيسي هو محاولة الرقابة على إدارة الأموال الدولة دون ان يكون هناك خسائر ولا تكاليف إضافية وليس محاولة الوصول إلى التنمية اقتصادية اجتماعية من خلال التسيير الحسن للمال العام.

الهوامش:

- 1- حسن عواضة المالية العامة (دراسة مقارنة) الطبعة الخامسة دار النهضة لبنان (بيروت) 1981 ص 04.
- 2- حامد عبد المجيد دراز سميرة إبراهيم أيوب مبادئ المالية العامة بدون طبعة الدار الجامعية مصر(القاهرة) 2002 ص 52.
- 3- فهمي محمود شكري ، (الموازنة العامة (ماضيها وحاضرها ومستقبلها) بدون طبعة المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع لبنان (بيروت) 1990 ص 29.
- 4- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المادة 03 من القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية ص 35.
- 5- نفس المرجع ، ص 30.31.
- 6- باهر محمد عتلم ، المالية العامة ومبادئ الاقتصاد المالي الطبعة الخامسة ، مكتب الآداب مصر(القاهرة) 1998 ص 206.
- 7- محمد صغير بعلي / يسري أبو علاء المالية العامة بدون طبعة ، دار العلوم والنشر والتوزيع الجزائر، (حجار ، عنابة) 2003 ، ص 92.
- 8- محمد عباس محرز اقتصاديات المالية العامة بدون طبعة ، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر(بن عكنون) 2003 ص 417.
- 9- محمد عباس محرز مرجع سابق ، ص 400.
- 10- نفس المرجع ، ص 406-407.
- 11- باهر محمد عتلم ، مرجع سابق ، ص 210.
- 12- نفس المرجع ص 409-410.
- 13- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المادة 16 من القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية عدد 35.
- 14- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المادة 17 من القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية عدد 35.
- 15- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المادة 18 من القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية عدد 35.
- 16- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المادة 19 من القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية عدد 35.
- 17- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المادة 20 من القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية عدد 35.
- 18- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المادة 21 من القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية عدد 35.
- 19- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المادة 22 من القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية عدد 35.
- 20- هيئة التأطير بالمعهد وحدة التسيير المالي والمادي المعهد الوطني لتكوين مستخدمي التربية وتحسين مستواهم الجزائر(الحراش) بدون سنة ص 06.
- 21- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المادة 23 من القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية عدد 35.
- 22- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المادة 24 من القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية عدد 35.
- 23- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المادة 33 من القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية عدد 35.
- 24- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المادة 34 من القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية عدد 35.
- 25- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المادة 35 من القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية عدد 35.
- 26- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم عدد 43.

- 27- فيصل فخري الرقابة المالية (نحو أسلوب التطور) مجلة العلوم الإدارية الشعبة المصرية للمعهد الدولي للعلوم الإدارية مصر(القاهرة) العدد الأول 1978 ص03.
- 28- هشام أخزام / عبد الفتاح حلوة دور الرقابة المالية في الحفاظ على المال العام بحث مقدم لنيل الاجازة في العلوم السياسية كلية الحقوق جامعة الحسن الأول افريل 2006 ص45.
- 29- بن داود إبراهيم الرقابة المالية على النفقات العامة بين الشريعة الإسلامية والتشريع الجزائري بحيث مقدم لنيل شهادة الماجستير فرع الدولة والمؤسسات العمومية كلية الحقوق جامعة الجزائر 2002-2003 ص09.
- 30- بن داود إبراهيم مرجع سابق ، ص 11.
- 31- فيصل فخري مرجع سابق ، ص06.
- 32- بوختاش مراد / بوقفة عبد الحميد المخطط الوطني للمحاسبة والمالية العامة بدون طبعة المعهد الوطني لتكوين المستخدمين التريبة وتحسين مستواهم الجزائر(الحراش) 2007 ص 257-258.
- 33- عوف الكفراوي الرقابة المالية (النظرية والتطبيق) الطبعة الثانية ، مطبعة الانتصار مصر(الإسكندرية) 1998 ص62.
- 34- هيئة التأطير بالمعهد مرجع سابق، ص 13-14.