

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد البشير الابراهيمى
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

مذكرة مكملة لمقتضيات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة
فرع: علوم مالية ومحاسبة
تخصص: محاسبة وجباية معقمة

الموضوع:

دور مجلس المحاسبة في الرقابة على ميزانية الدولة
"دراسة حالة رقابة المطابقة"

من إعداد الطالبات:
• عزي سندس اية
• خلفاوي خديجة
تحت تأطير:
- مرزوق. مصطفى
تحت إشراف الأستاذ:
- د. بن قطاف احمد

لجنة التقييم

رئيسا	أستاذ محاضر أ	د. أمينة بن خزناسي
مشرفا	أستاذ محاضر أ	د. أحمد بن قطاف
ممتحنا	أستاذ محاضر أ	د. عبد الرزاق بوعيطة

السنة الجامعية: 2021-2022.

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد البشير الابراهيمى
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

مذكرة مكملة لمقتضيات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة
فرع: علوم مالية ومحاسبة
تخصص: محاسبة وجباية معمة

الموضوع:

دور مجلس المحاسبة في رقابة على ميزانية الدولة
"دراسة حالة رقابة المطابقة"

تحت إشراف الأستاذ:

- د. بن قطاف

تحت تأطير:

- م. مصطفى

من إعداد الطالبات:

- عزي سندس اية احمد
- خلفاوي خديجة

السنة الجامعية: 2021-2022.

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

ملخص:

تعتبر الرقابة على تنفيذ العمليات المالية للدولة وهيئاتها العمومية من أهم العمليات التي تحكم ترشيد تسيير الأموال العمومية، ويضطلع بهذا الدور في الجزائر مجلس المحاسبة الذي يمثل محكمة الحسابات ويتولى عمليات الرقابة البعدية على جميع الأنشطة المالية للدولة ومؤسساتها العمومية، وتمثل رقابة المطابقة إحدى أنواع الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة وتشمل العمليات التالية: إيداع الحسابات، مراجعة الحسابات، الرقابة على نوعية التسيير، الرقابة على المشروع التمهيدي لقانون ضبط الميزانية.

الكلمات المفتاحية: الرقابة على العمليات المالية، مجلس المحاسبة، رقابة المطابقة

Abstract :

Monitoring the financial operations of the state and its public organisations is one of the most important processes that govern the rationalization of the management of public funds. This role is played in Algeria by the court of audit, which represents the Court of Accounts and undertakes post-control operations over all financial activities of the state and its public institutions, and conformity control is one of the types of control exercised by it. The Court of Accounts includes the following operations: depositing accounts, auditing accounts, monitoring the quality of management, and monitoring the preliminary draft of the budget control law.

Key words: Monitoring the financial operations; Court of Accounts; conformity control



شكر و عرفان

الحمد لله على نعمه، والصلاة والسلام على صفوة خلقه وأنبيائه وعلى آله وأصحابه، أما بعد

يطيب لنا وقد منا الله علينا بإتمام هذه المذكرة أن نرد الجميل لأهله وننسب الفضل لأصحابه فالشكر لله أولا وآخرا على توفيقه لنا لما يحبه ويرضاه على تيسيره وتسهيله لكل ما ظنناه صعبا ومستحيلا فهو القادر الذي لا يعجزه شيء.

وانطلاقا بالاعتداء بالحبیب المصطفى واتباعا بخصاله نتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى كل إطارات الغرفة الأولى بمجلس المحاسبة ونخص بالذكر أستاذنا القاضي المالي "مصطفى مرزوق" على ما أولانا به من اهتمام ونصح وإرشاد، وإفادته لنا وتعبه معنا فجزاه الله خير ما جرى به أستاذا عن طالب العلم.

شكر و عرفان

الحمد لله الذي ما تم جهد ولا ختم سعي الا بفضلته وما
تخطينا هذه العقوبات والعقبات الا بتوفيقه فاللهم اجعل
هذا العلم شفيعا لنا يوم تسألنا فيما أفنينا عمرنا وزدنا
علما وانتفاعا به

فهناك من الناس من يستحقون الشكر والثناء والتقدير
لأنهم يزرعون الأمل والنجاح في طلابهم ويقدرونه،
ويكون فخرهم واعتزازهم عندما يرون طلابهم
يحصدونه وخير دليل على هذا الدكتور الفاضل أحمد
بن قطاف جزاك الله كل خير عما قدمته لنا من دعم
ونصائح وتوجيهات خلال المشوار الجامعي وخاصة
خلال فترة الاشراف

الإهداء

الحمد لله العظيم الكريم يفتح على من يشاء من عباده بالحق وهو الفتح العليم أما بعد:

أهدي هذا العمل المتواضع إلى من هم فخري وذخري في الحياة

إلى كبير المقام ذو السيرة العطرة إلى إمام حياتي وأول مدرس لي لكتاب الله إلى جدي الراحل عني
من غمرني بالحب والسعادة 'سعيد' رحمك الله

إلى حبيبة طفولتي ومن دلتني وغمرتني بالحنان منبع الدعوات جدتي أطال الله بعمرك فأنت أجمل
ما تراه عيوني

إلى جدتي الغائبة عني المجاهدة المناضلة إلى من أفخر بها رمزا للشجاعة والذكاء، رحمك الله
وأسكنك فسيح الجنان.

إلى من وضع المولى عز وجل الجنة تحت قدميها وقرها في كتابه العزيز أمي الغالية 'زهرة'
حياتي.

إلى قديوتي ومثلي الأعلى في الحياة من علمني كيف أعيش بكرامة ولا يأبى أن يتركني أسير لوحدي
فهو "كمال" لكل دروب الحياة، حفظكما الله لي وأطال الله في عمركما.

إلى نفسي التي تستحق الشكر على كل ما تجاوزته من الصعاب.

إلى عبد الرزاق الذي علمني أن الحياة دون ترابط لا تساوي شيء.

إلى فريال التي أعطت نكهة خاصة لحياتي حبيبة طفولتي وصندوق ذكرياتي.

إلى عبد العزيز السعيد الذي أضاف الفوضى في حياتي أخرجني من وضع السكون إلى الديناميكية.

إلى ماريا كوثر أول حفيدة لنا من أضافت البهجة والحيوية فينا.

إلى أولى الناس بالشكر أستاذي المحترم الدكتور أحمد بن قطاف من دعمني ونصحتني

إلى رفيقة الدرب سندس آية من زرعت في فكرة التغيير وأن كل شيء نؤمن به يتحقق بإن الله.

خديجة

الإهداء:

الحمد لله العظيم الكريم يفتح على من يشاء من عباده بالحق وهو الفتح العظيم أما بعد:

أهدي هذا العمل الى من قال فيهما الرحمن (وبالوالدين إحسانا) وصى بهما الحبيب المصطفى محمد رسول الله صلى الله عليه وسلم إلى من دعموني وأمنوا بي طيلة مشواري هذا أُمي "نفيسة" وأبي "دحمان" حفظهما الله وادامهما لي.

إلى نفسي التي لا أوفيها حقها مهما قلت شكرا على صمودها في وجه كل التحديات التي واجهتها واجتهادها للوصول الى هذه اللحظة

إلى أخواتي وإخوتي من حلت الدنيا برفقتهم، من ابتسموا معي لحظات الفرح، من دعموني وقت الحاجة

إلى خالتي "فتيحة" رفيقة عمري من بها أدركت معنى تخطي الصعاب، ممتنة لوجودك في حياتي أدامك الله لي

إلى أكثر شخص أقتدي بنصاحه وأستمع لتحدث معه، لحبيبة قلبي خالتي "جهيدة" حفظك الله لي وأطال في عمرك وبارك لك في "أحمد" و"زهرة"

إلى من كان سندا في كل الأوقات، إلى من كان يدفعني إلى الأمام لنيل أعلى الدرجات، من كان مثلي الأعلى والمحفز الرئيسي للوصول إلى أسمى المكانات، إلى من كان بمثابة الأخ والأب لي أستاذي الفاضل الدكتور "أحمد بن قطاف".

إلى الصداقات التي جعلتني أدرك معنى الاختلاف، إلى من كانوا بجانبني وقضيت معهن المشوار الجامعي سلمى، أمل، هدى ورحمة.

إلى من تعلمت معها معنى الصبر والطيبة منها. إلى كانت بجانبني خلال فترة تربصي وإعداد مذكرتي وكانت بجانبني في تحديات في هذه السنة خديجة خلفاوي شكرا

سندس آية



فهرس

المحتويات

الصفحة	الفهرس
	شكر و عرفان
	الاهداء
	فهرس المحتويات
	فهرس الجداول
	فهرس الأشكال
أ- د	مقدمة
	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لميزانية الدولة وعمليات الرقابة
6	تمهيد
7	المبحث الأول: ماهية ميزانية الدولة
7	المطلب الأول: تعريف ميزانية الدولة
7	المطلب الثاني: مبادئ ميزانية الدولة
10	المطلب الثالث: خصائص ميزانية الدولة
12	المطلب الرابع: أهمية ميزانية الدولة
13	المبحث الثاني: اجراءات اعداد واعتماد وتنفيذ ميزانية الدولة
13	المطلب الأول: تحضير الميزانية العامة للدولة
14	المطلب الثاني: اعتماد الميزانية العامة للدولة
17	المطلب الثالث: تنفيذ الميزانية العامة للدولة
20	المبحث الثالث: عمليات الرقابة على ميزانية الدولة
21	المطلب الأول: تعريف الرقابة على ميزانية الدولة
21	المطلب الثاني: أهداف الرقابة على ميزانية الدولة
22	المطلب الثالث: أنواع الرقابة على ميزانية الدولة
27	المطلب الرابع: أساليب الرقابة على ميزانية الدولة
29	خلاصة الفصل الأول
	الفصل الثاني: مجلس المحاسبة
31	تمهيد
32	المبحث الأول: ماهية مجلس المحاسبة
32	المطلب الأول: نشأة وتطور مجلس المحاسبة
35	المطلب الثاني: تعريف مجلس المحاسبة

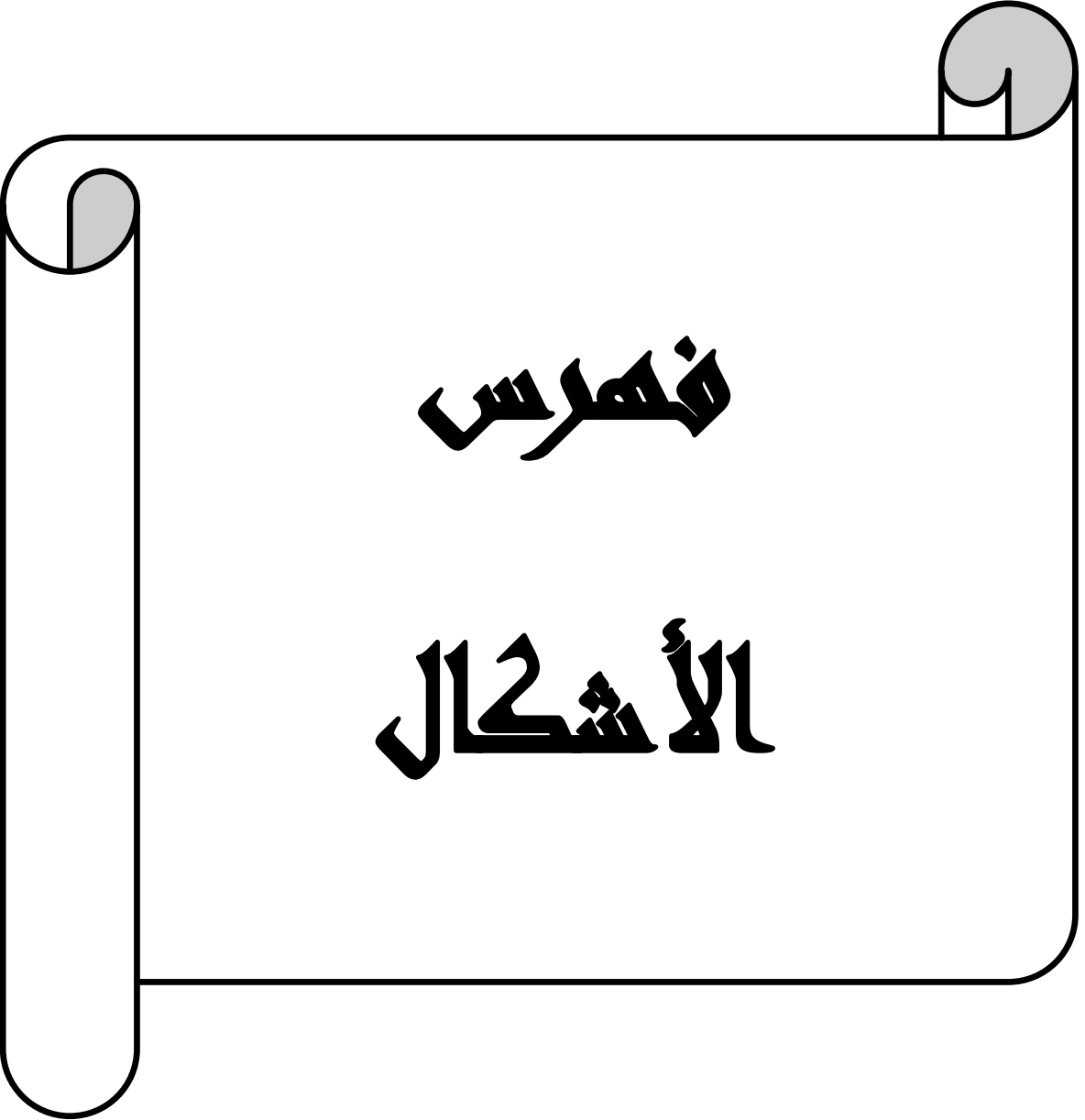
36	المطلب الثالث: صلاحيات مجلس المحاسبة
37	المبحث الثاني: تنظيم مجلس المحاسبة
37	المطلب الأول: الغرف الوطنية لمجلس المحاسبة
39	المطلب الثاني: الغرف الإقليمية لمجلس المحاسبة
40	المطلب الثالث: التثكيلات المختلفة لغرف مجلس المحاسبة
50	المبحث الثالث: مهام مجلس المحاسبة
50	المطلب الأول: الاختصاصات لمجلس المحاسبة
53	المطلب الثاني: إجراءات الرقابة في مجلس المحاسبة
55	المطلب الثالث: المخطط الإجرائي للمعلومات المحاسبية والمالية للدولة
57	خلاصة الفصل الثاني
	الفصل الثالث: الدراسة الميدانية - رقابة المطابقة-
59	تمهيد
60	المبحث الأول: ماهية رقابة المطابقة
60	المطلب الأول: تعريف رقابة المطابقة
60	المطلب الثاني: أهداف رقابة المطابقة
61	المبحث الثاني: مجالات تطبيق رقابة المطابقة
61	المطلب الأول: رقابة المطابقة على إيداع الحسابات
65	المطلب الثاني: رقابة المطابقة على مراجعة الحسابات
75	المطلب الثالث: رقابة المطابقة على نوعية التسيير
80	المطلب الرابع: رقابة المطابقة على التقرير التقيمي للمشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية.
85	خلاصة الفصل الثالث
87	الخاتمة
	قائمة المراجع



فهرس

المجاول

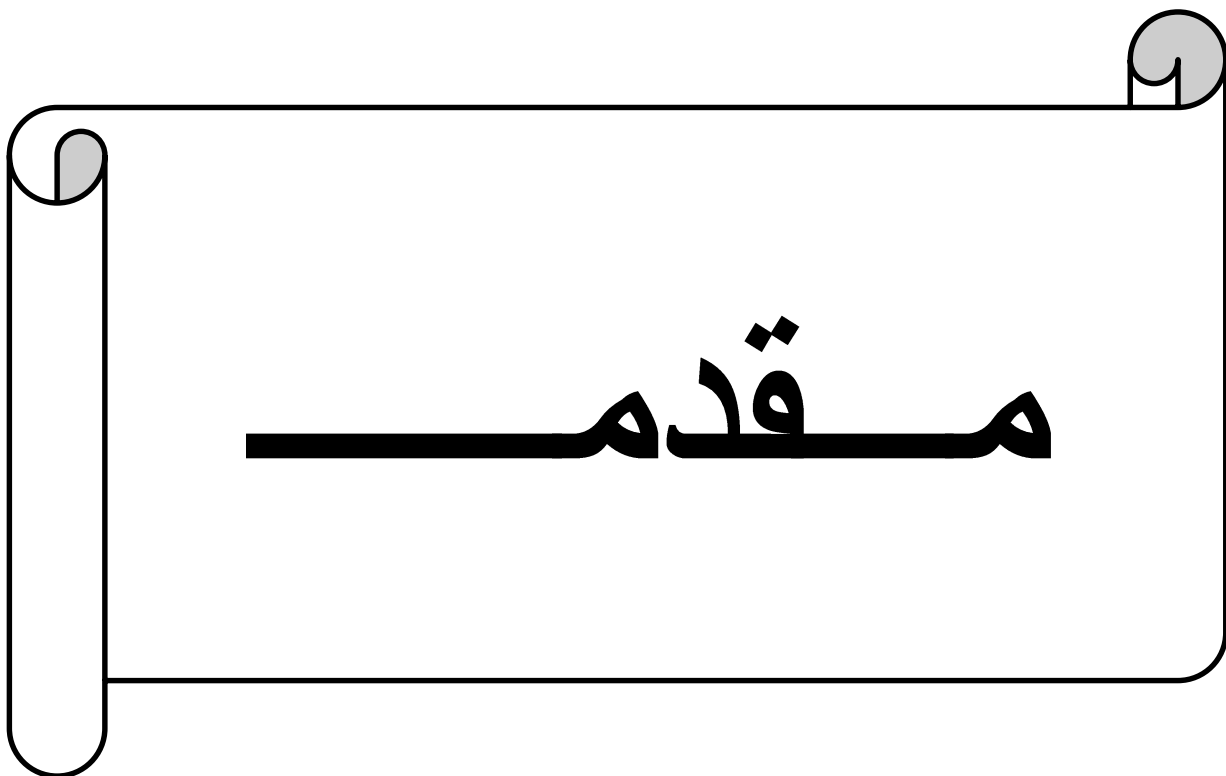
الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
38	الغرف الوطنية لمجلس المحاسبة.	01
40	الغرف ذات التخصص الإقليمي.	02
47	رتب قضاة مجلس محاسبة الجزائري.	03
79	تطور تحصيل عائدات ومداخيل مديرية أملاك الدولة.	04



فهرس

الأشكال

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
49	تصنيف قضاة مجلس المحاسبة	01
56	المخطط الاجرائي للمعلومات المحاسبية ومالية الدولة	02
63	سير إجراءات رقابة مطابقة لإيداع الحسابات	03



تعتبر الدولة الجزائرية من الدول الريعية بامتياز إذ تشكل العوائد من المحروقات 95 % من إيراداتها السنوية، هذا ما يؤدي الى ضخامة الاعتمادات المالية المرصودة لمختلف مخططاتها التنموية من أجل تغطية نفقاتها، لهذا فهي تصنف وتنظم فيما يسمى بالميزانية العامة للدولة.

لهذا فالميزانية العامة للدولة تكتسب جانبا مهما ومرموقا في الدراسات المحاسبية والمالية من قبل العديد من الأكاديميين والباحثين والخبراء والمحللين الاقتصاديين، وهذا راجع الى كبر حجم الحكومات والأدوار الملقاة على عاتقها من أجل معالجة المشاكل الاقتصادية والقضاء على الفساد الذي أصبح ظاهرة روتينية، بالإضافة إلى أن غياب تقييم وتقدير واقعي لصرف النفقات وتحصيل الإيرادات هذا ما استوجب وجود أجهزة ذات كفاءة عالية تقوم بالرقابة على تنفيذ الميزانية باستمرار.

ومن هذه الزاوية فقد أنشئ أعلى جهاز في الهرم المؤسسي للرقابة على الأموال العمومية على شكل محكمة حسابات يدعى مجلس المحاسبة ، وقد أنشئ هذا الأخير بعد فترة من الزمن نظرا الى ما خول له من وظيفة شاقة وهي الحفاظ على المال العام وترشيد استخدامه والحفاظ عليه عن طريق النزاهة والعقلانية، فهو يشكل المحور الرئيسي لنظام الرقابة في الدولة الجزائرية لما لديه من اختصاصات واسعة مستقلة وبهذه الصفة فهو المدقق في شروط استعمال وتسيير الموارد و الوسائل المادية والأموال العمومية والمحاسبية للقوانين والتنظيمات المعمول بها و يساهم من خلال صلاحياته في تعزيز الوقاية ومكافحة شتى أشكال الغش والفساد والممارسات غير الشرعية التي تضر بأموال الدولة .

إذن فموضوع الرقابة على ميزانية الدولة بوصفها أحد المضامين الجوهرية لمجابهة الأزمات تعد بمثابة جهاز استشعار يرصد كل ما من شأنه تهديد كيان أو مساس بالمال العام، والدليل على ذلك ما حدث مؤخرا من قضايا الفساد العام الذي شل مختلف القطاعات فلولا الوثائق والمستندات التي يحوز عليها مجلس المحاسبة لما ارتأى إلى مراجعة حسابات الدولة للتأكد من مدى سلامتها ومدى تنفيذها بصورة صادقة.

ولكي تكون الرقابة على ميزانية الدولة أكثر صرامة يجب التفكير الدائم في تفعيل دورها بإعطائها الصلاحيات الواسعة وتخصيص إيرادات مالية ومعدات وتقنيات وموارد بشرية ذات كفاءة مهنية وتقنية تتوافق مع المهمة المنوطة بها على أكمل وجه وتحقيق قفزة نوعية في مجال تخصصها

بغية تحقيق هدفين الأول هو حماية المال العام والثاني هو توجيه الانفاق لخدمة التنمية الوطنية والصالح العام.

أولاً: الإشكالية الرئيسية

وعلى ضوء ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما دور مجلس المحاسبة في الرقابة على تنفيذ ميزانية الدولة، وكيف تساهم رقابة المطابقة في تكريس شرعية العمليات المالية والمحاسبية للدولة وهيئاتها العمومية؟

وتنبثق من صميم هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بمفاهيم الرقابة والميزانية العامة للدولة؟
- ما هو مجلس المحاسبة وما هي صلاحياته واختصاصاته الرقابية على الدولة ومؤسساتها؟
- ما مدى نجاعة رقابة المطابقة في تحسين ممارسة الهيئات العمومية للعمليات المالية؟

ثانياً: فرضيات الدراسة

وللإجابة على الإشكالية والتساؤلات الفرعية نقترح الفرضيات التالية:

- تعد الميزانية العامة من أهم أدوات التخطيط المالي كونها الأداة الأساسية التي تحدد أهداف الحكومات وسياستها وبرامجها.
- الرقابة على ميزانية الدولة هي وظيفة إدارية تقوم بها أجهزة مستقلة تتضمن ترشيد النفقات العمومية وعدم تبديد المال العام.
- يمارس مجلس المحاسبة رقابة بعدية على الميزانية العامة للدولة والمؤسسات العمومية ويعمل على تصحيح التجاوزات والمخالفات عن طريق مجموعة من الأساليب وآليات رقابية.
- تعد رقابة المطابقة آلية رقابية فعالة في تحسين امتثال مختلف الهيئات والمؤسسات العمومية للتنظيمات والقوانين المنظمة للعمليات المالية للدولة.

ثالثاً: أسباب اختيار الموضوع

- أسباب ذاتية:

- الرغبة الشخصية في تنمية المعرفة الذاتية في مجال الاقتصاد العمومي وتسيير مالية الدولة.

- محاولة إثراء البحوث العلمية والأكاديمية بهذا الموضوع.
- الفضول العلمي للدراسات المتعلقة بتسيير مؤسسات الدولة وعملية الرقابة عليها.

-أسباب موضوعية:

- الأهمية البالغة التي يحظى بها مجلس المحاسبة في الرقابة على تنفيذ الميزانية.
- ضعف وقلة الأبحاث التي تناولت رقابة مجلس المحاسبة من الناحية المحاسبية والمالية.
- اعتبار الرقابة على تنفيذ ميزانية الدولة من أهم الدراسات التي يبنى عليها الكيان التنظيمي لدولة معينة.

رابعاً: أهمية الدراسة

تكمن أهمية البحث بالنسبة للتخصص أنه يتناول موضوعين دور مجلس المحاسبة والرقابة على تنفيذ الميزانية العامة وذلك لكون النفقات واليرادات تخلق افاق واسعة لتحريك النشاط الاقتصادي كما أن مجلس المحاسبة هو الوسيلة والآلية التي تضمن مكافحة الفساد واختلاس المال العام.

خامساً: أهداف الدراسة

تتلخص أهداف البحث فيما يلي:

- إبراز دور مجلس المحاسبة في الرقابة التي يمارسها على ميزانية الدولة.
- توضيح كل ما يتعلق بالميزانية العامة للدولة.
- معرفة اختصاص مجلس المحاسبة في الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة.
- معرفة التقارير المحاسبية والمالية التي يصدرها مجلس المحاسبة أثناء رقابته.
- محاولة معرفة كل الحلول والطموحات والتحديات التي يتعرض لها مجلس المحاسبة.

سادساً: منهج الدراسة

بالنظر إلى طبيعة الموضوع المراد دراسته ومن أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة وإثبات الفرضيات المتبناة اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي باعتبار الدراسة تتمحور حول وصف هيئة دستورية وكذا فيما يتعلق بالمفاهيم العامة التي شكلت مدخلا للدراسة والمتعلقة بالميزانية العامة للدولة من خلال مبادئها، أهميتها، خصائصها، والتعرف على دورة الميزانية العامة للدولة من إعداد واعتماد

وتنفيذ، وكذا التطرق الى أهم عنصر يحكم سير الهيئات العامة وهي الرقابة وتسليط الضوء على أهدافها وأنواعها.

بالإضافة الى اعتماد أسلوب الدراسة الميدانية فيما يخص دراسة حالة رقابة المطابقة في مجلس المحاسبة من خلال تحليل التقارير المالية المعمول بها من طرف مجلس المحاسبة.

سابعاً: صعوبات الدراسة

من الناحية النظرية: إن من أبرز العراقيل التي واجهت بحثنا المعنون تحت دور مجلس المحاسبة في الرقابة على الميزانية العامة للدولة هو قلة المواضيع التي بحثت فيه وكذا معالجته من ناحية قانونية بكثرة مقارنة بالناحية المحاسبية مع العلم أن مهمته الرئيسية تتمثل في التدقيق ومراجعة الحسابات والجباية، كما نجد نقص في المراجع المتعلقة بمجلس المحاسبة بمكتبة الجامعة.

من الناحية الميدانية: ان من أبرز العوائق التي واجهت الدراسة الميدانية لمجلس المحاسبة هو وجوده على مستوى العاصمة، اضافة الى ذلك حداثة موضوع رقابة المطابقة والتي ارتأينا لاختياره في دراسة الحالة والذي أظهر لنا وجود المراجع باللغة الأجنبية من خلال ارتكازه على المعايير الدولية للإنتوساي وندرتهما باللغة العربية، كما واجهتنا صعوبة الحصول على تقارير الرقابة المحاسبية والمالية باعتباره جانب حساس يعتمد على مبدأ السرية والتحفظ.

هيكل الدراسة:

تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول حيث تناولنا في الفصل الأول إلى الإطار المفاهيمي للميزانية العامة للدولة والرقابة عليها، ثم تطرقنا في الفصل الثاني إلى مجلس المحاسبة واختصاصاته وصلاحياتها، وفي الدراسة الميدانية قمنا بتناول رقابة المطابقة في مجلس المحاسبة ومجالات تطبيقها.

الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي لميزانية

الدولة والرقابة عليها

تمهيد:

تعد الميزانية العامة للدولة تخطيطا مسبقا وتقديرا لفترة زمنية محددة، تهدف الى اشباع الحاجيات العامة في ظل الظروف السياسية والاقتصادية والمالية السائدة، فهي ضرورة حتمية تضمن العدالة المالية.

وهذا ما ساهم في فرض الرقابة على عملية تنفيذها، فأى دولة مطالبة بتسيير فعال ومحكم في طريقة الحصول على الايرادات العامة قصد تغطية نفقاتها التي تتوسع وتترايد مع مرور الوقت. وهذه التطورات استوجبت تعدد وتطور أساليب وأنواع الرقابة، ضمنا لحماية المال العام من الاختلاس. فالرقابة عملية أساسية على تنفيذ الميزانية العامة لكونها وسيلة فعالة أثبتت نجاعتها في حماية موارد الدولة بغية تحقيق تنمية اقتصادية شاملة ومحاربة ومكافحة شتى أنواع الفساد.

ولذلك فإن الهدف من هذا الفصل هو اعطاء نظرة كاملة ومتكاملة لبعض المفاهيم المتعلقة بالميزانية العامة والرقابة على تنفيذها.

ولتحديد هذه المفاهيم سنتطرق في هذا الفصل لثلاثة مباحث وهي كما يلي:

المبحث الأول: ماهية ميزانية الدولة.

المبحث الثاني: اجراءات اعداد واعتماد وتنفيذ ميزانية الدولة.

المبحث الثالث: عمليات الرقابة على ميزانية الدولة.

المبحث الأول: ماهية ميزانية الدولة

تعد الميزانية العامة الركيزة الأساسية التي تدور حولها أعمال الدولة ونشاطها في جميع الميادين، فهي تسير وفق منهج منظم ومدروس مسبقاً بإحكام، وهي وثيقة رسمية تشمل مجموع نفقات الدولة وإيراداتها التي تعمل على تقديرها مسبقاً. ولهذا ارتأينا إلى التطرق إلى مجموعة من المفاهيم الخاصة بميزانية الدولة، تعريفها، خصائصها، مبادئها، أهميتها كالتالي:

المطلب الأول: تعريف ميزانية الدولة

للميزانية العمومية عدة تعريفات متعددة ومختلفة، تختلف باختلاف الناحية، أو الجانب الذي يريد أن يؤكد المؤلف أو الباحث ومن هذه التعريفات ما يلي:

الميزانية العمومية: هي تقدير مفصل ومعتمد، لنفقات الدولة وإيراداتها لمدة مقبلة من الزمن.

الميزانية العمومية: هي صك تشريعي تقدر فيه نفقات الدولة وإيراداتها عن سنة مقبلة، وتجاز بموجبه الجباية والإنفاق.

ميزانية الدولة: هي عبارة عن بيان تقديري، لنفقات وإيرادات الدولة، عن مدة مقبلة، عادة بسنة، وتتطلب اجازة من السلطة التشريعية.

وتعرف الموازنة العامة بأنها تقدير تفصيلي لنفقات الدولة وإيراداتها، خلال سنة مالية مقبلة، تعده أجهزة الحكومة، وتعتمده السلطة التشريعية بإصدار ما يسمى بنظام أو مرسوم الميزانية، الذي يجيز لهذه الأجهزة تنفيذ الميزانية بجانبها التحصيلي والإنفاقي.¹

المطلب الثاني: مبادئ ميزانية الدولة.

لقد اتفق علماء على أن إعداد الميزانية العامة لدولة يجب أن يخضع لمجموعة من المبادئ هي:

1-مبدأ السنوية:

أن تكون الميزانية موضوعة لمدة سنة ولا يهم بدايتها من 1/1/ن إلى غاية 12/31/ن ولا يهم الترتيب ولكن حددت لمدة سنة بالضبط.

¹ محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2014، ص ص 15-16

وفترة السنة هي المدة المثلى لتقديم الإيرادات والنفقات العامة، فإذا أعدت لمدة أطول من سنة فقد لا تحقق التوقعات التي بنيت عليها لما في الحياة الاقتصادية والسياسية من تقلبات يصعب التكهّن بها لمدة أكثر من السنة، أما إذا قلت عن السنة فإن بعض محتويات الميزانية من نفقات وإيرادات ستكون مذبذبة ولا تكون معبرة عن مقارنتها بمثلها في الميزانيات التي سبقتها أو تليها ذلك أن مختلف الإيرادات والنفقات التي سبقتها أو تليها ذلك أن مختلف الإيرادات والنفقات التي تعتمد عليها الميزانيات تكون موسمية.

إضافة إلى ذلك فإن المراحل التي تمر بها الميزانية لا بد أن تأخذ الوقت اللازم بها وهذا يعني بأن أعداد أكثر من ميزانية واحدة في السنة يعني أرهاقا للأجهزة التنفيذية والتشريعية للدولة.

2- مبدأ الشمولية أو العمومية:

يقضي مبدأ الشمولية بإظهار كافة الإيرادات والنفقات مهما كان حجمها في ميزانية الدولة، حيث تتضمن الميزانية قسمين: أولهما خاص بالإيرادات والثاني بالنفقات دون الربط بحيث يظهر كل قسم مستقلا عن الآخر، وهذه الطريقة توضح نتيجة نشاط الدولة، مما ييسر مهمة البرلمان في الرقابة على بنود الميزانية ورقابة داخلية في مرحلة تنفيذ الميزانية.

واستثناءات هذا المبدأ تتمثل أساسا في أسلوبين:

2-1- الأرصدة المودعة: تتمثل الأرصدة المودعة في الحسابات التي توضع لمواجهة بعض النفقات ذات النفع العام من طرف الأفراد، وهكذا يقدم الأفراد المبالغ يتعين توظيفها حسب إرادة المانح بحيث يفتح لها اعتماد إضافي بنفس المبلغ في الفصل الملائم لطبيعة النفقة التي أرادها المانح، غير أن تسيير ومحاسبة هذه الأرصدة معقد، كما أن الإعلام بشأنها وتقديم كشوف عنها للرقابة البرلمانية لا يتم إلا بمناسبة قانون ضبط الميزانية.

2-2- إجراءات إعادة الاعتماد: يسمح هذا البرنامج للإدارة في حالة حيازة منقول لوقت محدد ببيعه وإدراج المبلغ ضمن الاعتماد الذي بموجبه تم الشراء، وهذا تشجيعا للمصالح الإدارية على صيانة عتادها مادام الثمن يعود إليها دون إدراجه في الميزانية العامة للدولة.¹

¹ محمد الصغير بعلي، يسرى أبو العلاء، المالية العامة، دار العلوم، الجزائر، 2003، ص30

3-مبدأ الوحدة:

يقضي هذا المبدأ بأن تدرج جميع إيرادات الدولة ونفقاتها في موازنة واحدة وتظهر في وثيقة واحدة، وحسب مقتضيات هذه القاعدة، فإن جميع الإيرادات تدرج في الجدول الخاص بالإيرادات، وجميع النفقات تذكر في الجدول الخاص بالنفقات ويكون الجدولان منفصلين، وغير متداخلين ويظهران في وثيقة واحدة.

يعترض قاعدة الوحدة عارضان:

الأول يتعلق ببعض المرافق ذات الطابع الصناعي والتجاري، هذه المرافق تحتاج لرؤية محاسبتها مرسومة في ميزانية خاصة تمكن من تقدير جيد لمردوديتها و يمنحها امكانية التمويل الذاتي، اذ يتعارض تقدير المردودية مع دمج إيراداتها ونفقاتها ضمن الميزانية العامة، فلم يعد من الممكن ان تدرج نفقات السلطات العامة والقضاء وقوات الامن وغيرها من النفقات العامة الادارية البحتة في ميزانية واحدة الى جانب النفقات الخاصة بالمصالح الصناعية والتجارية والاستثمارية، التي لها أوضاع خاصة وحاجات خاصة. كما انه لم يعد من الممكن أن تطبق على نفقات الدولة قواعد وأصول واحدة.

والثاني يشير الى ان عملية الجمع ليس لها اية قيمة اذ كانت تجمع مبالغ ليس لها نفس الطبيعة كأن تضم نفقات مؤقتة مع نفقات ذات طابع نهائي، نفس الشيء بالنسبة للإيرادات.

4-مبدأ عدم التخصيص:

يقصد بهذا ألا يخصص نوع معين من الإيراد لإنفاق حصيلته على نوع معين من النفقات والسبب وراء اعتماد هذا المبدأ هو أنه إذا قلت حصيلة الإيراد المخصص ينتج عن ذلك قصور في الخدمة المخصص لها هذا الإيراد، وإذا زاد الإيراد يؤدي الى اسراف في الانفاق المخصص له هذا الإيراد.

من المفروض أن أوجه الانفاق العام تتحدد طبقاً لدرجة الحاجات العامة للمجتمع والعمل على اشباعها طبقاً لدرجة الحاجتها وان توجه الإيرادات جميعها دون تخصيص لإشباع هذه الحاجات طبقاً لترتيب أولويتها.

5-مبدأ التوازن:

معناه أن تتساوى جملة الإيرادات العامة مع جملة النفقات العامة. وتأسيسها على ذلك فلا تعتبر الميزانية محققة لمبدأ التوازن إذا زاد اللجمالي النفقات العامة عن اجمالي الإيرادات العامة فهذا يعبر عن وجود عجز في الميزانية. وكذلك في حالة زيادة الإيرادات العامة عن النفقات العامة يعبر هذا عن وجود فائض في الميزانية.

ولقد كان هذا هو المبدأ السائد في القرن 19 حتى أواخر عام 1929 حيث الكساد العالمي الكبير الذي غير معتقدات أصحاب مبدأ توازن الميزانية. فقد كانوا يعتقدون أن دور الدولة محدود في نشاطها التقليدي الذي يتمثل في الدفاع والأمن القومي وعدم تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي فلا داعي في نظرهم لوجود عجز أو فائض.

ولكن العلماء المحدثون في المالية العامة يرون عدم الأخذ بمبدأ توازن الميزانية ويرون أن تكيف الدولة للحالة الاقتصادية عن طريق احداث عجز أو فائض في ميزانيتها. وفي هذا معالجة لهزات الدورة الاقتصادية بالنسبة للدول الرأسمالية.¹

المطلب الثالث: خصائص ميزانية الدولة.

من خلال هذا المطلب سنوضح خصائص الميزانية العمومية الهامة التي بدورها تبرز لنا طبيعتها القانونية وأثرها على الدورة المالية والنصوص التشريعية.

اولا: وثيقة محاسبية (تتضمن إيرادات ونفقات):

من مميزات أيضا أنها وثيقة قانونية فالميزانية عبارة عن مجموعة حسابات تعدها السلطة التنفيذية بخصوص النفقات و الإيرادات وقانون المالية هو الذي يرخص بإنجاز هذه النفقات و الإيرادات وبالتالي فهو يحول الميزانية من مجرد وثيقة حكومية الى قانون ملزم التطبيق و تستند احقية البرلمان في اجازتها الى سلطة اصدار قوانين المالية ، وأعمالا لمبدأ الفصل بين السلطات، اذ لا يتسنى تنفيذ الميزانية الا بعد اجازتها بمثابة صك لتنفيذها من قبل الحكومة التي هي مخيرة بين التنفيذ في شق

¹ يوسف معلم، محاضرات في المالية العامة، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، ص39.

النفقات أو عدمه، و تحصيل الإيرادات المنظم بالقوانين و اللوائح المفروضة من قبل وليس لها خيار أو عدمه، و عليه اللجوء تختلف بين النفقات و الإيرادات.¹

ثانيا: الميزانية العمومية نظرة تقديرية

تقدر أرقام مبالغ كل من النفقات والإيرادات العامة للسنة المالية المقبلة، حيث انها بيان مفصل عن النفقات بما يقابله من إيرادات لتغطيتها فهي تستند الى عنصر التوقع، فهي اذن وسيلة تنبؤ للسلطة التنفيذية يستلزم الاعداد الجيد لها لعرضها على السلطة التشريعية حتى تظهر للأخيرة سياسة وبرنامج الحكومة المزمع التطبيق لتلبية الحاجة العمومية، وتطلعات الاقتصاد الوطني.

ثالثا: الميزانية العامة تستوجب الترخيص

تعد الميزانية العامة وثيقة مالية تعدها السلطة التنفيذية و تجيزها السلطة التشريعية بموجب قانون، فبعد تحضير الميزانية من طرف السلطة التشريعية بما لها من امكانيات بشرية و ادارية تمكنها من ذلك، تبقى مجرد مشروع لا ينفذ الا بعد حصولها على موافقة من السلطة التشريعية، وللترخيص أهمية بالغة في العملية السياسية و الاجتماعية و الاقتصادية، بحيث يسمح بموجبه للحكومة بمباشرة أعمالها خاصة فيما يتعلق بالتحصيل تطبيقا للنصوص القانونية، ويعتبر حق السلطة التشريعية في منح الترخيص من الحقوق الأساسية، ومن المبادئ الهامة المقررة دستوريا، التي لا يمكن مخالفتها، وتعد وسيلة في يد البرلمان لمراقبة أعمال الحكومة.²

رابعا: الميزانية وسيلة لمراقبة الأداء واتخاذ القرار

ان مجموع المعطيات الموضوعة في الميزانية تساعد المنفقين والمسيرين والمسؤولين على اتخاذ القرار المناسب وفق ما تم تحليله من بيانات، وأيضا تقييم أداء البرنامج المسطر وفق الميزانية من خلال النتائج المتوصل اليها.

المطلب الرابع: أهمية ميزانية الدولة.

¹ بن يريج ياسين، اليات الرقابة على الميزانية العامة، مجلة البحوث والدراسات القانونية والسياسية، العدد العاشر، جامعة لونيبي، البلدة، ص6.

² بن يريج ياسين، مرجع سابق، ص7

للموازنة العامة أهمية كبيرة للسلطتين التنفيذية والتشريعية، وللمواطنين، بوجه عام.

فبالنسبة للسلطة التنفيذية، فإن الموازنة العامة تعتبر خطة عمل للوزارات، وللمصالح الحكومية، التي تتكون منها السلطة التنفيذية، للسنة المالية القادمة، وهي تتضمن الخدمات التي ستقدمها للمواطنين، والمشاريع التي ستنفذها الأجهزة الحكومية، كما انها توفر الاموال اللازمة لسير العمل في الجهاز الحكومي، وفي تقديم الخدمات للمواطنين، وتساعد في تحديد المسؤولية عن تنفيذ المشاريع.¹

والموازنة العامة تساعد في احلال اسلوب التخطيط السليم، في القيام بالعمل في الاجهزة الحكومية، بدلا من الأسلوب العشوائي، غير المنظم، يضاف الى ذلك، أن الموازنة العامة يمكن استخدامها بواسطة السلطة التنفيذية كأداة لتوجيه السياسة الاقتصادية نحو تحقيق الأهداف الاستراتيجية للدولة عن طريق تشجيع النشاط الاقتصادي نحو تحقيق الأهداف الاستراتيجية للدولة عن طريق تشجيع النشاط الاقتصادي في مجالات معينة ومنحها الاعانات والتسهيلات، أو الحد منها في مجالات أخرى عن طريق فرض الضرائب والرسوم. كما أن الموازنة يمكن استخدامها لمعالجة المشكلات الاقتصادية التي تواجه البلاد، كالكساد الاقتصادي وارتفاع نسبة البطالة والتضخم.

أما بالنسبة للسلطة التشريعية، فانه ينظر الى الموازنة العامة على أنها وسيلة لممارسة الرقابة على أعمال السلطة التنفيذية، فالموازنة لا بد أن تعرض على السلطة التشريعية لإجازتها، قبل بدء السلطة التنفيذية في تنفيذها. وتستطيع السلطة التشريعية أثناء مناقشة الموازنة العامة، أن تعدل أرقام الاعتمادات المالية المطلوبة من قبل السلطة التنفيذية، وبهذا فإنها تؤثر على السلطة التنفيذية. وعلى سياستها في المجالات الاقتصادية، والاجتماعية، والتعليمية، والعسكرية، بواسطة تعديل الاعتمادات المالية المطلوبة لتنفيذ تلك السياسات. وتمتد رقابة السلطة التشريعية، على السلطة التنفيذية، أثناء تنفيذ الموازنة، بواسطة طلب معلومات عن سير التنفيذ في الموازنة، وعدم الموافقة على نقل الاعتمادات الا ضمن القواعد والحدود التي وضعتها السلطة التشريعية، بعد انتهاء تنفيذ الموازنة العامة فتكون بواسطة اعتماد الحساب الختامي.²

¹ محمد شاکر عصفور، مرجع سابق، ص18

² المرجع نفسه، ص19

وبالنسبة لأهمية الموازنة للمواطنين، فالموازنة العامة تتضمن البرنامج الاجتماعي والاقتصادي، الذي تنوي الحكومة تنفيذه خلال السنة المالية المقبلة، والموازنة تساعد في توزيع الدخل والثروات بين المواطنين، ففي البلاد المنتجة للبترول، فإن الموازنة العامة تتضمن اعانات متنوعة، وخدمات مجانية كثيرة، يستفيد منها المواطنون. كما تتضمن مشاريع تنفذها الشركات الخاصة، وأجهزة ولوازم وآلات ومعدات، يؤمنها رجال الأعمال في القطاع الخاص، وهذا مما يعود عليهم بالربح والفائدة.

أما بالنسبة للموظف الحكومي، فإنها تتضمن رواتب، وبدلات، وعلوات، وأحياناً زيادات في الرواتب. ولذا فإن المواطنين بجميع فئاتهم، الفقير والغني، والموظف والتاجر، ينتظرون بتفاؤل، مع صدور الموازنة العامة. أما في البلاد الأخرى التي تعتمد فيها الدولة في الحصول على الإيرادات العامة من حصيللة الضرائب والرسوم التي ستقتطع من دخول الأفراد ومن أرباح الشركات فإن المواطنين بكافة فئاتهم، يترقبون صدور الموازنة العامة، بأعصاب متوترة ومشدودة خوفاً من الضرائب والرسوم التي ستقتطع وتخصم قسماً كبيراً من دخولهم لمواجهة الزيادات المتوقعة في نفقات الدولة.¹

المبحث الثاني: إجراءات إعداد وتنفيذ واعتماد ميزانية الدولة

نرى أن معظم دول العالم تتشابه في مراحل وإجراءات إعداد وتنفيذ واعتماد ميزانياتها العامة، وهو ما يطلق عليه دورة الميزانية. وتتصف هذه المراحل بالاستمرارية والتكرار والتداخل. وهذا ما يعطيها صفة الدورية.

المطلب الأول: تحضير الميزانية العامة للدولة

من المتفق عليه هو أن عملية تحضير وإعداد الميزانية العمومية هي عملية إدارية بحثه تختص بها السلطة التنفيذية في جميع الدول على اختلاف أنظمتها وهيكلها الاقتصادية والسياسية حيث تقع على السلطة التنفيذية (الحكومة ومختلف وزاراتها) مسؤولية تحقيق أهداف المجتمع.

ويرجع تحمل الحكومة لهذه المسؤولية لأسباب التالية: تحتاج الميزانية العمومية إلى معلومات وبيانات متعددة عن مختلف الأنشطة والقطاعات والأوضاع الاقتصادية والمالية، والحكومة وهي التي

¹ محمد شاكر عصفور، مرجع سابق، ص 20

تتجمع لديها هذه المعلومات والاحصاءات كما لديها الأجهزة والخبرة الكافية لرسم برنامج عمل للمستقبل.¹

يعتمد في إعداد مشروع الميزانية من طرف وزارة المالية على جملة من المعطيات والتوجيهات تتمثل فيما يلي:

✚ توجيهات المخطط السنوي:

هو الذي يستند على الأهداف العامة المراد إنجازها في مختلف المجالات الاقتصادية والاجتماعية كما هي واردة في قانون كل مخطط سنوي.

✚ توقعات مختلف القطاعات:

تقوم مختلف الوزارات والقطاعات باقتراح توقعات بالنسبة للنفقات أو الإيرادات الخاصة بها المبنية على الممارسات خلال ميزانية السنة ما قبل الأخيرة، وبالتفسير المخالف المادة 120 من الدستور، فإن الحكومة ملزمة بإيداع مشروع المالية لدى البرلمان قبل منتصف شهر أكتوبر من السنة السابقة لتنفيذه.

المطلب الثاني: اعتماد الميزانية العامة للدولة

بعد إعداده من طرف السلطة التنفيذية يتم إعداد مشروع قانون المالية لدى السلطة التشريعية (المجلس الشعبي الوطني)، بغرض اعتماده تطبيقاً لقاعدة: "أسبقية الاعتماد على التنفيذ" وذلك حسب المراحل الأساسية التالية:

✓ أولاً: المناقشة:

بعد إيداع مشروع قانون المالية مرفقاً بجميع الوثائق المرتبطة به مكتب رئيس المجلس الشعبي الوطني، يقوم هذا الأخير، طبقاً للقانون والقوانين والأنظمة الداخلية للمجلس بإحالة إلى اللجنة البرلمانية المختصة بقطاع المالية والميزانية والتخطيط.

¹ علي العسالي، الميزانية العامة للدولة في الاقتصاد الإسلامي، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر حقوق تخصص ادارة ومالية، كلية الحقوق، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2016/2017، ص9

تقوم لجنة المالية والميزانية بالمجلس الشعبي الوطني بدراسة ومناقشة مشروع القانون مع ممثل الحكومة (وزير المالية)، وتنتهي أعمالها بوضع تقرير تمهيدي تضمه ملاحظاتها واقتراحاتها ومع مراعاة أحكام المادة 121 من الدستور.¹

يتم عرض التقرير التمهيدي على المجلس الشعبي الوطني لمناقشته في جلسة عامة، تكون مناسبة لجميع النواب لطرح القضايا والمشاكل المتعلقة بالسياسة المالية ومدى الالتزام بتنفيذ قانون المالية الساري المفعول من طرف مختلف القطاعات والوزارات.

✓ ثانيا: التعديل:

تختلف سلطة البرلمان في تعديل قانون الميزانية من بلد لآخر:

ففي فرنسا مثلا يقيد دستورها لعام 1958 من حق البرلمان في تعديل مشروع الميزانية الذي تقدمه الحكومة لأن ذلك من شأنه الانقاص من الإيرادات وزيادة النفقات، وذلك أن الميزانية تمثل كلاً متجانساً، وأن إطلاق التعديلات قد يضر بالمصلحة العامة.

وفي الجزائر يمكن للنواب والحكومة ولأعضاء اللجنة التقدم باقتراح تعديلات مكتوبة أمام اللجنة المختصة ومناقشتها مع الوزير المعني، شريطة التقيد بأحكام المادة 121 من الدستور الذي تنص على ما يلي:

"لا يقبل اقتراح أي قانون، مضمونه، أو نتيجته تخفيض الموارد العمومية، أو زيادة النفقات العمومية إلا إذا كان مرفوق بتدابير تستهدف الزيادة في إيرادات الدولة، أو توفير مبالغ مالية في فصل آخر من النفقات العمومية تساوي على الأقل المبالغ المقترح إنفاقها".

ويمكن للحكومة الاعتراض على التعديلات المقدمة، الأمر الذي قد يؤدي إلى مشاكل سياسية ودستورية.

✓ ثالثا: التصويت:

¹ المادة 121 من الدستور، الجريدة الرسمية، العدد 63، الجزائر، المؤرخ في 16 نوفمبر 2008.

تخول الفقرة 12 من المادة 122 من الدستور للمجلس الشعبي الوطني حق "التصويت على ميزانية الدولة"¹.

كما يقوم مجلس الأمة لاحقاً بالمناقشة والمصادقة على قانون ميزانية الدولة حسب المادة 120 من الدستور.

خلافاً لبعض الأنظمة التي تخول للبرلمان التصويت على الميزانية باباً باباً، فإن المادة 70 من القانون رقم 84-17 المتعلق بقوانين المالية تشير إلى التصويت على الميزانية العامة بصورة إجمالية، خلافاً لميزانيات الإدارة المحلية التي يصوت عليها، باباً باباً وفصلاً ومادةً².

والقاعدة أن يصوت ويصادق البرلمان على ميزانية الدولة قبل بداية السنة المدنية الجديدة احتراماً لمبدأ السنوية.

كما أن الدستور قد قيد البرلمان من حيث الاختصاص الزمني في المصادقة على قانون المالية حينما نص في الفقرتين السابعة والثامنة من المادة 120 من الدستور على ما يلي:

"يصادق البرلمان على قانون المالية في مدة أقصاها خمسة وسبعون (75) يوماً من تاريخ إيداعه طبقاً للفقرات السابقة، في حالة عدم المصادقة عليه في الأجل المحدد سابقاً، ويصدر رئيس الجمهورية مشروع الحكومة بأمر".

كما يشير القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية إلى حالة عدم تمكن البرلمان لاعتبارات معينة من المصادقة على قانون الميزانية قبل بداية السنة (أول جانفي)، حينها نص في مادته 69 إلى ما يلي:

"في حالة ما إذا كان تاريخ المصادقة على قانون المالية للسنة المعنية لا يسمح بتطبيق أحكامه عند تاريخ أول يناير من السنة المالية المعتمدة، ويواصل مؤقتاً تنفيذ إيرادات ونفقات الميزانية العامة للدولة الشروط التالية:

¹ المادة 122، القانون رقم 08-19، العدد 63، الجزائر، المؤرخ في 16 نوفمبر 2008
² المادة 70، القانون رقم 84-17، المؤرخ في 07 يوليو 1984، المتعلق بقوانين المالي.

-بالنسبة إلى الإيرادات طبقا للشروط والنسب وكيفيات التحصيل المعمول بها تطبيقا لقانون المالية السابق.

-بالنسبة لنفقات التسيير في حدود 12/1 من مبلغ الاعتمادات المقترحة بالنسبة إلى السنة المالية للميزانية السابقة وذلك شهريا لمدة ثلاثة أشهر.

-بالنسبة لاعتمادات الاستثمار وفي حدود ربع الحصة المالية المخصصة لكل قطاع ولكل مسير كما تنتج عن توزيع اعتمادات الدفع المتعلق بالمخطط السنوي للسنة المالية السابقة.

-يوصل تنفيذ مشاريع الميزانية الملحقة والأحكام ذات الطابع التشريعي والمطبقة على الحسابات الخاصة للخرينة طبقا للأحكام التشريعية والتنظيمية التي تسيروها قبل بداية السنة المالية الجديدة للميزانية".

المطلب الثالث: تنفيذ الميزانية العامة للدولة.

بعد المصادقة على ميزانية الدولة من طرف السلطة التشريعية يقوم رئيس الجمهورية بإصدار القانون المتعلق بالميزانية ونشره في الجريدة الرسمية بعدها يمكن للجهات والهيئات المختصة بتنفيذ الميزانية في الميدان، أي الانتقال من التقدير والتوقع للسنة المقبلة إلى الواقع الملموس في الوقت الحاضر، أي الشروع في تحصيل الإيرادات المقررة وصرف النفقات المعتمدة.¹

1-تنفيذ التحصيل في الإيرادات:

لتنفيذ النفقات يجب أن تكون هناك إيرادات التي تغذي الصناديق العمومية بالأموال، هذه الموارد العمومية هي متعددة ومتنوعة (المادة 11 من القانون 84-17)، ولكن تشترك كلها في عنصرا واحد مشترك بينها وهو أنها تقبض من طرف المحاسب العمومي لفائدة الهيئات والمؤسسات المحددة في المادة الأولى من القانون 90-21 (الدولة، الميزانيات الملحقة، الولايات، البلديات، الهيئات العمومية، البلديات، المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، مجلس المحاسبة، المجلس الدستوري، البرلمان).

يخول القانون المتعلق بالميزانية للجهات الإدارية المختصة تحصيل الإيرادات الى مجموعة من المبادئ والقواعد التي من بينها ما يلي:

¹محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلا، مرجع سبق ذكره، 2003، ص104.

أ-قاعدة عدم تخصيص الإيرادات: ومعناها أن تختلط كل الإيرادات التي تحصلها الخزنة العامة لحساب الدولة في مجموعة واحدة بحيث تمول كافة النفقات العامة دون تمييز.¹

ب- تسقط ديون الدولة، كقاعدة عامة بفوات أربعة سنوات دون اقتضائها (المادة 16 من القانون 84-17) تنص على ما يلي: "تسقط بالتقادم وتسدد نهائيا لفائدة المؤسسات العمومية المعنية، كل الديون المستحقة للغير من طرف الدولة أو الولاية أو البلدية أو المؤسسة العمومية المستفيدة من اعانات التسبير، عندما لم تدفع هذه الديون قانونا في أجل أربعة سنوات ابتداء من اليوم الأول للسنة المالية، التي أصبحت فيها مستحقة وذلك ما لم تنص احكام المالية صراحة على خلاف ذلك".

ولكن هناك بعض الاستثناءات التي نصت عليها المادة 17 من نفس القانون 84-17، التي تنص على أن ميزة التقادم الرباعي لا تمس هذه الحسابات في الحالات التالية:

- وجود خلل من الإدارة.
- وجود مانع قانوني وطبيعي "حائل" للشخص المعني.
- السجن "في حالة غياب قانوني".
- نزاع في المحكمة بين الإدارة والمستفيد.

ت- يجب مراعاة مواعيد التحصيل وإجراءاته المنصوص عليها في القوانين، وإلا تعرض القائمون بذلك للعقوبات المناسبة (المادة 79 من القانون 84-17).

ث- تلتزم الجهات الإدارية المختصة بتحصيل الإيرادات على اختلافها، حيث لا تتمتع بحرية أو أية سلطة تقديرية في التقاعس عن ذلك، خلافا لصرف النفقات العامة المعتمدة و المرخص بها.²

ج- تتم عمليات الإيرادات بواسطة تحصيل الحقوق المنصوص عليها في القانون، وذلك باستعمال كافة الوسائل القانونية المرخص بها صراحة بموجب القوانين والأنظمة.

ح- تتم عمليات التحصيل وفق مراحل إدارية وأخرى محاسبية، حيث تبدأ بالمرحلة الإدارية والمتمثلة في مرحلة الثابتات (المادة 16 من القانون 90-21)، فالتصفية (المادة 17 من القانون 90-21).

¹المادة 08 من القانون 84-17.

²المادة 17 من نفس القانون.

فالأمر بالتحصيل (الذي يصدر من الأمر بالصرف)، أما المرحلة المحاسبية فتتمثل في عملية التحصيل الفعلي للإيرادات المقررة.¹

2-تنفيذ(صرف) النفقات:

إذا كانت مبالغ الإيرادات تبقى مبالغ محتملة ومتوقعة، فإن قانون الميزانية ينص على الحد الأقصى للمبالغ المسموح بإنفاقها لكل غرض، حيث لا يجوز للإدارة تجاوز الاعتمادات المقررة (المادة 75 من القانون 84-17).²

فالنفقات هي عبارة عن المبالغ المخصصة لمواجهة الالتزامات الحالية والمستقبلية، كما أنها تمثل المدفوعات النقدية بهدف الحصول على الخدمات أو الأصول المختلفة.

المادة 11 من القانون 90-21 عرفت النفقة بأنها "تتمثل عمليات النفقات في استعمال الاعتمادات المرخص بها وتحقق من خلال الاجراءات المحددة في المواد 19،20،21،22 وهي كالتالي:

الالتزام بالنفقة:

عرفته المادة 19 من القانون 90-21 على أنه" الاجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين" ومعناه أنه المستند الذي يجعل الادارة مدينة، والذي يترجم بالضرورة في التجسيد المحاسبي بخروج الموارد العامة، وهو مستند يتضمن واجب الذي يؤدي الى إنفاق مثل توظيف موظفين في هيئة عمومية أو طلب شراء لوازم...الخ. ولكن هذا المستند يجب أن يكون مأخوذا بالاحترام الصارم للإذن الوارد في الميزانية.

التصفية:

هي العملية التي تعتمد على تحديد المبلغ الواجب دفعه للدائن الذي أدى الخدمة العامة، فالتصفية لا تعمل على انشاء الدين العام وانما على التصريح به، وتهدف الى مراقبة حقيقة الدين وتحديد مبلغ النفقة الناتجة. وهي تعتبر تطبيقا لقاعدة هامة في نظام المحاسبة العمومية وهي قاعدة "أداء الخدمة" أو "قاعدة الحق المكتسب"، أي انه لا يمكن صرف النفقات العمومية الا بعد تنفيذ موضوعها، بمعنى

¹ المواد 16 و17 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

² محمد الصغير بعلي، يسري ابو العلا، مرجع سبق ذكره، ص107.

أن الهيئات العمومية لا تدفع مسبقاً، باستثناء حالات قليلة جداً ومقررة مثل التسبيقات على الصفقات العمومية.

الأمر بالصرف:

هو عبارة عن قرار إداري موجه من قبل الأمر بالصرف الى المحاسب العمومي المخصص لدفع النفقة المصفاة، هذا الأمر يأخذ شكل أمر بالصرف إذا قام به الأمر بالصرف الرئيسي، ويأخذ شكل حوالات دفع إذا قام به أمر بالصرف ثانوي. الأمر بالصرف يعتبر واجب الدفع من قبل صندوق الخزينة المركزية أو من الخزينة الرئيسية بينما حوالة الدفع واجبة الدفع على صندوق خزائن الولايات. الأمر بالصرف أو حوالات الدفع المقدمة الى المحاسب العمومي المخصص من أجل الصرف يجب أن تكون مرفقة ومدعمة بكل الوثائق المبررة للنفقة الواجبة الدفع، كذلك الفاتورة يجب أن تعد تبعاً للقواعد الموضوعة والمتعلقة بالفاتورة وكذا الأمر بتسجيل الخدمة المقدمة وأن تكون معدة بشكل جيد لا يتم رفضها من طرف المحاسب العمومي، مع ملاحظة أنه توجد نفقات تدفع بدون أمر بالصرف.¹

الدفع:

هو الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي، وهو المرحلة المحاسبية في تنفيذ النفقات العمومية، حيث أن أوامر حوالات الدفع التي يصدرها الآمرون بالصرف ترسل الى المحاسبين العموميين المخصصين أي المكلفين دون غيرهم بدفع مبالغها. ودور المحاسبين هنا لا يقتصر فقط على إنجاز العمليات المالية المتمثلة في إخراج النقود من الصندوق لتسديد النفقات بل أن دورهم أهم بكثير، حيث يتمتعون في هذا المجال بنوع من السلطة الرقابية وفي حدود صلاحياتهم، على عمليات الآمرين بالصرف وعليه فإن المحاسبين العموميين ملزمين وتحت طائلة القيام بمسؤولياتهم المالية بالتحقق من شرعية النفقات قبل دفعها، أي إجراء كل عمليات الرقابة المفروضة عليهم قانوناً.²

المبحث الثالث: عمليات الرقابة على تنفيذ ميزانية الدولة.

¹ المادة 153 من المرسوم التشريعي رقم 93-01 المؤرخ في 19 جانفي 1993.

² المادة 36 من القانون 90-21.

إن الأجهزة الحكومية والهيئات العمومية ومصالح الدولة هدفها الأساسي هو تقديم خدمة للمواطنين، بدقة وسرعة وشفافية. ومن أجل ضمان سيرورة هذه الخدمة بأقل التكاليف وفي وقت وجيز ودون بذل جهد لابد من توفر الأجهزة الرقابية، فهي الأداة الفعالة لتطوير وتوجيه وحماية العملية الإدارية.

ولقد صار للرقابة دور جلي وواضح في حياة الأشخاص والدول على حد سواء فأضحت تحتل الصدارة الإدارية وهي لا تتخذ صورة واحدة، وإنما تختلف باختلاف الأيديولوجيات السياسية والاجتماعية والاقتصادية التي تتبعها كل دولة، لهذا ارتأينا أن نتطرق إلى تعريف الرقابة وأهميتها وأنواعها وأساليب تطبيقها وهذا لمدى محافظتها على المال العام.

المطلب الأول: تعريف الرقابة على ميزانية الدولة.

للقابة عدة تعريفات نذكر منها:

أولاً: الرقابة هي مجموعة الإجراءات التي توضع للتأكد من تنفيذ الفعلي للخطط الموضوعة ودراسة أسباب الانحراف في التنفيذ، حتى يمكن علاج نقاط الضعف ومنع تكرار الأخطاء.¹

ثانياً: الرقابة تعني التحقق والتأكد من التزام الجدارة بالقوانين والأنظمة والتعليمات في أدائها لعملها لتحقيق الأهداف المرسومة، وفق الخطط الموضوعة بكفاءة وفعالية والوقوف على نواحي الأصول والخطأ ومن ثم العمل على علاجها ومنع تكرارها.²

ثالثاً: وقد ذكرت المادة 61 من قانون الحاسبة العمومية أنها يخضع تنفيذ الميزانيات والعمليات المالية للدولة والمجلس الدستوري والميزانيات الملحقة ومجلس المحاسبة والمؤسسات العمومية ذات الطابع

¹ محمد شاكر عصفور، مرجع سبق ذكره، ص 271.

² سوسن زهير المهدي، المحاسبة الحكومية وآليات التدقيق في القطاع العام، الطبعة الأولى، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 2016، ص 481.

الاداري، لمراقبة أجهزة ومؤسسات الدولة المخولة لها صراحة بذلك بموجب التشريع والتنظيم المعمول بهما.¹

وعليه فإن الرقابة هي العملية التي تتضمن كل الأعمال الاقتصادية والاجتماعية والقانونية والإدارية، وكذا كل الإجراءات القانونية والفنية والشروط والمعايير والمراحل والنظم والأساليب المختلفة بكفاءة وفعالية لحماية المصالح العامة للأمة والدولة والحقوق والحريات والإنسان والمواطن.

المطلب الثاني: أهداف الرقابة على ميزانية الدولة.

إذا كانت عملية الرقابة في الدولة حيوية في الدولة القانونية التي تضعها في مكانة مرموقة بين وسائل تسيير دواليب الإدارة والحكم بصفة عامة، وحتى لا تحيل عن الهدف الذي وجدت من أجله وإن تحقق النجاح المنشود ولهذا تعددت أهداف الرقابة نذكر منها ما يلي:

*اكتشاف الأخطاء وحالات الانحراف في التنفيذ واتخاذ الإجراءات اللازمة لعلاجها.

*تخفيض تكاليف أداء الأعمال الحكومية، والحد من الإسراف، وضمان الاستغلال الأمثل للاعتمادات المالية المخصصة للأجهزة الحكومية.

*التأكد من أموال الدولة قد تم التصرف فيها، وفقا لخطة الدولة السنوية، وفي الحدود المرسومة لها. وإن الاعتمادات المالية قد أنفقت فيما خصصت من أجله، وأن الإيرادات قد تم تحصيلها حسبما هو مقرر، وأن عمليات تنفيذ النفقات، وتحصيل الإيرادات، وقد تمت وفق الأنظمة والتعليمات السارية المفعول.²

* تحديد نقاط القوة والضعف في الرقابة.

*تحديد التحديات والصعوبات وبيان الآمال والطموحات في الرقابة.

*تحقيق الكفاءة والفعالية في إنجاز نشاطات الوحدات الإدارية والمساهمة في تحقيق الأهداف الاجتماعية والاقتصادية للدولة.

¹ بلعروسي أحمد التجاني، قانون المحاسبة العمومية، الطبعة الأولى، دار الهومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2011، ص41.

² محمد شاعر عصفور، مرجع سبق ذكره، ص149.

* التأكد من أن جميع الخدمات تقدم للجميع وبدون تفرقة وبأقل قدر من الإجراءات الإدارية مع احترام جميع النصوص القانونية.

المطلب الثالث: أنواع الرقابة على ميزانية الدولة.

تستمد الرقابة على ميزانية الدولة أهميتها من وجوب تنفيذ الميزانية على الوجه الذي صادق عليه مجلس النواب، يمكن تحديدها من عدة جوانب، حيث تقسم من ناحية الوقت إلى رقابة سابقة، رقابة مرافقة، رقابة لاحقة، ومن ناحية الموضوع إلى رقابة المشروعية، رقابة محاسبية، رقابة اقتصادية. ورقابة من حيث الجهة التي تمارس الرقابة وأخيراً رقابة من حيث سلطات الجهة التي تمارس الرقابة، وهذا ما سنتطرق إليه من خلال ما يلي:

الفرع الأول: الرقابة من حيث الوقت.

وتنقسم إلى رقابة سابقة على تنفيذ الميزانية ورقابة مرافقة ورقابة لاحقة.

أولاً: الرقابة السابقة

هي الرقابة التي تسبق الصرف وتهدف إلى التدقيق في المعاملات المالية قبل تنفيذها للحيلولة دون ارتكاب أي مخالفات مالية. وتتطلب هذه الرقابة حصول الجهة الإدارية على إذن سابق بالصرف، من الجهة الموكلة إليها مراقبة تنفيذ الموازنة العامة حتى تتمكن من الصرف، وهي بوجه عام ذات طابع وقائي، إذ تمنع الخطأ قبل وقوعه.¹

ثانياً: الرقابة المرافقة

تتمثل هذه الرقابة في مختلف عمليات المتابعة التي تجريها الجهات المختصة بذلك في الدولة على ما تقوم به السلطة التنفيذية من نشاط مالي يتعلق بالنفقات العامة وال الإيرادات العامة الواردة بميزانية الدولة. وعادة ما يمارس الرقابة الآتية (المرافقة للتنفيذ) للجان البرلمانية المختصة المنبثقة عن السلطة التشريعية، بالإضافة إلى الجهات التي تتولى الرقابة الداخلية. ويتميز هذا النوع من الرقابة بالاستمرار والشمول، حيث يبدأ مع تنفيذ الأعمال ويساير ويتابع خطوات التنفيذ. ومن أهم ميزاته القدرة على اكتشاف الخطأ والإهمال فور وقوعه، فيساعد على اتخاذ ما يلزم من إجراءات لتصحيحه. ولا يوجد كثير من النقد لهذا النوع من الرقابة، وإن كان يوجه النقد للقائمين به إذا انحرفوا عن الطريق

¹ محمد شاکر عصفور، مرجع سبق ذكره، ص152.

الرقابي السليم وتحكمت فيه أغراض أخرى، أو كانوا غير قادرين على القيام من الناحية الفنية بأعباء الرقابة أثناء التنفيذ.¹

ثالثاً: الرقابة اللاحقة

وهي عملية مراجعة وفحص الدفاتر المحاسبية ومستندات التحصيل والصرف والحساب الختامي، وكافة النشاطات الاقتصادية التي قامت بها المنشأة، وذلك للتعرف على كافة المخالفات المالية والانحرافات التي وقعت، لذلك أطلق عليها اسم (الرقابة الكاشفة).²

الفرع الثاني: الرقابة من حيث موضوعها.

وهنا نجد:

أولاً: الرقابة المحاسبية:

يشتمل هذا النوع من الرقابة على الوثائق والمستندات والسجلات الموجودة في المنظمة، أي فحص المستندات والتأكد من صحتها وتحركها وفقاً للإجراءات المرسومة.

ومن هنا تشكل الوثائق والمستندات والسجلات وسيلة من وسائل الرقابة الإدارية، فمن خلال هذه الوثائق الرسمية يمكن التوصل إلى فهم سير العمل داخل المنظمة. وفي الواقع أن هذه الوسيلة الرقابية قد نشأت وطبقت على نطاق واسع في المنظمات الكبيرة في الإدارة العامة منذ قديم الزمان، وبالرغم من أن تطبيق هذه الوسيلة في الإدارة العامة تعد من الوسائل القديمة إلا أنها أثبتت فائدتها المحققة في التأكد من أن التصرفات والإجراءات تسير وفق اللوائح والتعليمات المعمول بها بما يكفل تحقيق الأهداف.³

ثانياً: الرقابة الاقتصادية.

¹ محمد رسول العموري، الرقابة المالية العليا، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2005، ص29.

² محمود حسين الوادي وحسين محمد سمحان آخرون، المالية العامة من منظور اسلامي، ط2، دار صفاء للنشر والتوزيع، الاردن، 2014، ص216.

³ باغي محمد عبد الفتاح، الرقابة في الادارة العامة، ط2، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2013، ص108.

هذا النوع من الرقابة هو عبارة عن تلك العمليات التي تقيس الأداء الجاري وتقوده إلى أهداف معينة محددة مسبقاً، لقياس الأداء الفعلي، وأسلوباً لمقارنة الأداء المحقق بالهدف المخطط لأنه على أساس نتائج هذه المقارنة يوجه الأداء بحيث يتفق مع الهدف أو المعيار المحدد لهذه الأعمال من قبل ويطلق عليها "رقابة تقييمية" وهذا النوع من الرقابة لا يحقق الأهداف المرجوة منه دون رقابة مستندية تؤكد صحة وسلامة البيانات المستخدمة كأدوات للتحليل فهذه الرقابة الاقتصادية بجانب اهتمامها بالأدوات المحاسبية كالموازنات والتكاليف المعيارية، تهدف إلى مراجعة نشاط السلطات العامة بقصد متابعة ما تم تنفيذه من أعمال وما قد يكون صاحب التنفيذ من إصراف ومدى تحقيق النتائج المستهدفة.¹

ثالثاً: الرقابة الشاملة:

هي المراجعة الشاملة ونقصد بها المراجعة والفحص الذي يتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد القوائم المالية والحسابات الختامية للوحدة، للوقوف على حقيقة هذه القوائم المالية والحسابات الختامية وبيان مدى صحتها ومطابقتها للواقع ومدى تحقيق الوحدة لأهدافها المخططة فهذا النوع يجمع بين الرقابة المحاسبية والرقابة الاقتصادية التي تبين مدى تحقيق الأهداف وتقييم أداء الوحدة.²

الفرع الثالث: الرقابة من حيث الجهة الممارسة.

أولاً: الرقابة الداخلية:

وهي الرقابة التي تتم داخل السلطة التنفيذية نفسها على الوحدات التابعة لها فهي رقابة ذاتية تمارسها الوحدات القائمة والمشرفة عليه ويعتبر من قبيل الرقابة الداخلية.³

*إدارة المراجعة على مستوى الوحدة.

*الرقابة على مستوى المصلحة أو المؤسسة ورقابة هيئات القطاع العام أو الشركات القابضة على الشركات التابعة لها.

عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية النظرية والتطبيق، ط2، مطبعة الانتصار لطباعة الاوفست، الاسكندرية، مصر، 2004، ص36.¹

²خالد راغب الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص، ط1مكتبة المجتمع الغربي للنشر والتوزيع، الأردن 2010، ص86.

³ عوف محمود الكفراوي، مرجع سبق ذكره، ص25.

* رقابة الوزير التابع له الوحدة أو المصلحة أو الهيئة.

* رقابة وزير الخزانة أو البنك المركزي على الوزارات والمصالح والوحدات وتعتبر هذه أيضا من قبيل الرقابة الداخلية حيث أن جميعها تخضع للسلطة التنفيذية في الدولة.

ثانيا: الرقابة الذاتية:

تمارس هذه الرقابة داخل جهة المنفذة للأعمال باعتبارها المسؤولة عن التنفيذ، وذلك بفرض التأكد من أن العمل يسير وفق ما هو مطلوب، والكشف عن أسباب الفشل، باعتبارها المسؤولة عن عملها.

ومن أجل نجاح الرقابة الذاتية فإنها تتطلب:¹

* توزيع العمل بين الموظفين، تحديد مسؤوليات وواجبات كل منهم بشكل يكفل الحد من الغش والأخطاء.

* ألا ينفرد موظف واحد بإتمام عمل من أوله إلى آخره.

* تفهم الموظفين لواجباتهم الكاملة.

* أن يجري جرد مفاجئ أو تفتيش دوري للخزينة.

* تغيير واجبات الموظفين من حين لآخر بما لا يتعارض مع مصلحة العمل، وأن الحكمة من هذا هو اكتشاف أي تواطئ قد يحصل بين الموظفين في الإدارة الواحدة.

ثالثا: الرقابة الخارجية:

هي الرقابة التي تتولاها أجهزة خارجية غير خاضعة للسلطة التنفيذية وهي في الغالب رقابة لاحقة وقد تكون هذه الرقابة إدارية أو قضائية أو رقابة تشريعية، وفي بعض الأحوال قد يباشر جهات الرقابة الخارجية أنواع الرقابة الأخرى السابقة للصرف أو التنفيذ.²

الفرع الرابع: الرقابة من حيث سلطات الجهة التي تمارس الرقابة.

¹ محمد رسول العموري، مرجع سبق ذكره، ص40.

² خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص63.

أولاً: الرقابة الإدارية:

وتنصب على تنفيذ كل من الإيرادات والنفقات، وتتمثل في رقابة الرؤساء على المرؤوسين، وتمارس في الواقع العملي بطريقتين هما: الرقابة الموضوعية والرقابة على أساس المستندات. والرقابة الموضوعية أو المكانية، تعني انتقال الرئيس الى موقع عمل المرؤوس ليدقق في أعماله، كأن ينتقل مدير المالية العامة إلى مكاتب رؤساء المصالح، ورئيس المصلحة إلى مكاتب رؤساء الدوائر، ورئيس الدائرة إلى مكاتب سائر الموظفين وهكذا. أما الرقابة على أساس المستندات فتعني فحص الرئيس لأعمال مرؤوسيه من خلال التقارير والوثائق التي يرسلها هؤلاء.

ثانياً: الرقابة المستقلة أو القضائية:

ويعهد بها إلى جهة قضائية مستقلة لا تخضع لإشراف السلطة التنفيذية، وتختص بصفة عامة في مهمة أو عدد من المهام، وذلك طبقاً للقوانين الوضعية السائدة في كل دولة من الدول، فقد يعهد إلى هذه الجهة في بعض الأحيان محاكمة المسؤولين عن الأخطاء والانحرافات المالية وإصدار العقوبات المقررة قانوناً بشأنها، أو تتحدد مهمتها في اكتشاف المخالفات المالية ومطالبة المسؤولين بتدارك الموقف أو إحالتهم على القضاء الجنائي إن استدعى الأمر، وقد يطلب منها وضع تقارير سنوية ترفع إلى رئيس الدولة أو إلى المجالس النيابية أو الاثنين معا تعرض فيه ما تم اكتشافه من أخطاء وما أمكن تلافيه منها، واقتراحاتها للتقليل منها في المستقبل، ومن أمثلة هذه الجهات المستقلة مجلس المحاسبة في الجزائر، والجهاز المركزي للمحاسبات في مصر، ومحاكم المحاسبة في كل من فرنسا وبريطانيا.

ثالثاً: الرقابة البرلمانية:

يتولى مجلس النواب في الدول الديمقراطية مباشرة الرقابة السياسية على تنفيذ الميزانية، ويكون ذلك عن طريق منح حق لأعضائه في تقديم أسئلة واستجابات إلى الوزراء عن كيفية التنفيذ وقد ينتهي الأمر بتحريك المسؤولية السياسية ضد الوزير في حالة ارتكاب مخالفة للقواعد المالية الخاصة بالتنفيذ.¹

¹ سيروان عدنان ميزرا الزهاوي، الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة، منشورات الدائرة الاعلامية، العراق، سنة 2008،

المطلب الرابع: أساليب الرقابة على ميزانية الدولة.

على الرغم من أهمية الرقابة في تحقيق أهدافها إلا أنه يجب ألا تتجاوز حدودا معينة كي لا تعرقل النشاط الإداري والمالي للدولة، وتشل حركة الأجهزة الحكومية المختلفة، وتصبح خطرا على النشاط المالي والإداري والاقتصادي للدولة عبر تعدد الأجهزة التي تمارسها، وتقوم جهات الرقابة المالية بتنفيذ مهامها بطرق مختلفة، وغالبا ما تحدد الأنظمة الرقابية نوعا أو أنواعا من هذه الأساليب، لاتباعها من الجهة المسؤولة عن القيام بالرقابة وتتم بإحدى الأساليب التالية:

1- الرقابة الشاملة: وفقا لهذا الأسلوب تتولى جهات الرقابة إجراء رقابة عامة وتفصيلية على جميع المعاملات المالية التي تمارسها الجهات الخاضعة للرقابة، وقد تطبق الرقابة الشاملة في مجال نوعي معين من مجالات الأعمال المالية للجهة الخاضعة للرقابة، ورقابة إجمالية على باقي المجالات.

2- الرقابة الانتقالية: وفقا لهذا الأسلوب يتم اختيار عينة من بين المعاملات المالية المراد مراقبتها، وفحص تلك العينة كونه نموذجا قياسيا للأعمال المالية للجهة الخاضعة للرقابة، ويتم اختيار العينة بشكل عشوائي أو بشكل إحصائي منظم تبعا لأنواع المعاملات، فيتم مراقبة تلك العينة المختارة بالكامل، أو مراجعة الإجراءات المترابطة في عينات مختلفة.

3- الرقابة المستمرة: يتضح أسلوب الرقابة المستمرة في الرقابة الداخلية التي يمارسها محاسب الإدارة، حيث يتم الفحص والمراقبة بشكل دائم ومستمر للمستندات والقيود الحسابية للجهة الخاضعة للرقابة طوال العام.

4- الرقابة الدورية: تتم هذه الرقابة على فترات دورية خلال السنة، كأن تقوم أجهزة الرقابة الخارجية بمراجعة دورية لبعض الوحدات الخاضعة للرقابة، أو في حالة جرد المخازن والعهد في فترات تحددها الإدارة، أو تحددها جهة الرقابة، أو في حالة إجراء الرقابة السنوية على الحسابات النهائية لكل عام وإصدار التقرير الرقابي السنوي.

5- الرقابة المفاجئة: حيث تتولى جهة الرقابة إجراء رقابة مباغطة تستهدف موضوع أو موضوعات معينة نتيجة أخبار مسبقة عن مخالفة مالية، أو بناء على طلب من جهات مسؤولة، وقد يتولى الجهاز

المكلف بالرقابة هذه الطريقة بين فترة وأخرى لجعل الهيئات الخاضعة للرقابة في حالة شعور دائم بيقظة الجهاز الرقابي ومتابعة مهامه الرقابية.¹ كما هو الحال على مجلس المحاسبة في الجزائر.

6- الرقابة في ظل التقنية الحديثة: إن الثورة التكنولوجية التي يشهدها العالم اليوم في مجال الاتصالات وتقنية المعلومات أثرت على العمل الرقابي، فأدت إلى تطوره وازدياد أهميته، إضافة إلى التجارة الإلكترونية التي تعتبر منبجاً لأداء الأعمال الإلكترونية، وفي ظل هذا التسارع لا بد من التفكير في أسلوب الرقابة على معاملات الأنشطة الحكومية في بيئة إلكترونية بدون مستندات ورقية، وقد دعت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (أنوساي) في مؤتمرها عام 1992، إلى ضرورة استخدام الأساليب الحديثة في إجراء التدقيق بواسطة الحاسب الآلي وإلى معرفة وسائل نظم الحاسب.


¹ Mohammed Khair al Akkam, Financial control, publications of the Syrian Virtual University (svu) ; Syrian Arab Republic, 2018, p19

خلاصة الفصل الاول:

بعد التطرق إلى ماهية ميزانية الدولة والرقابة عليها، توصلنا إلى أن ميزانية الدولة هي النواة الاستراتيجية في القطاع المالي فهي وثيقة تقديرية للإيرادات والنفقات العامة، كما أنها المرآة العاكسة للسياسات المالية المطبقة من طرف الحكومة لضمان سيرورتها. فالعلاقة وطيدة بين النشاط المالي للدولة والأوضاع الاقتصادية بكل ظواهرها من انكماش وتضخم وانتعاش، بحيث يصبح مستحيلا الفصل بين ميزانية الدولة والخطة الاقتصادية المبرمجة.

وقد تعددت تصنيفات إيرادات الميزانية إلى إيرادات أملاك الدولة، ضرائب ورسوم، القروض العامة والإصدار النقدي الجديد أما النفقات العامة فقد تعددت وتنوعت بين التقسيمات العلمية والموضوعية وهي في تزايد واتساع دائم ومستمر ليشمل معظم مجالات تدخل الحكومي وأبرز تدخل للدولة هو وضع آليات وأساليب للرقابة على صرف النفقات وتحصيل الإيرادات.

فالرقابة هي مهمة مراقبة شرعية تنفيذ العمليات المالية تكمن أهميتها في اكتشاف الثغرات ومختلف أخطار التلاعبات التي تشكل عائق أمام الهدف التي تصبو الدولة للوصول إليه جراء تنفيذ الميزانية بطريقة محكمة وناجعة. وضمانا للعمل الفعال والسهر على مراقبة مختلف العمليات المالية في آجالها المحددة فإن الدولة تستند إلى رقابة سابقة من خلال وزارة المالية ورقابة لاحقة توكل إلى مجلس المحاسبة وكلاهما مهمتان من الناحية العملية إلا أن لكل واحدة إيجابيات وسلبيات.



الفصل الثاني:
مجلس المحاسبة

تمهيد:

أجمع مختلف المختصون في الاقتصاد والمالية العامة الإدارة على أن أي نظام إداري أو مالي لا تتوفر فيه رقابة فعالة ومنظمة على المال العام يعتبر نظاما ناقصا وتبعاً لذلك فقد تم إنشاء مجلس المحاسبة الذي يعتبر الأداة الفعالة وأعلى هيئة دستورية متخصصة في رقابة البعدية للأموال العمومية. وبناء على ذلك سنتطرق في هذا الفصل لثلاث مباحث.

المبحث الأول: ماهية مجلس المحاسبة

المبحث الثاني: تنظيم مجلس المحاسبة.

المبحث الثالث: مهام مجلس المحاسبة.

المبحث الأول: ماهية مجلس المحاسبة

المطلب الأول: نشأة مجلس المحاسبة

من خلال القوانين المنشأة والمنظمة لمجلس المحاسبة يمكننا تحديد مراحل تطور هذا الأخير، حيث يعتبر كمؤسسة دستورية تم إنشاؤها بموجب القانون 80-05 المؤرخ في 01 مارس 1980 و هذا تطبيقا للمادة 190 من دستور سنة 1976 وكرس تأسيسه كل من دستور 1989 بموجب المادة 160 ودستور سنة 1996 في المادة 170 منها، أما دستور سنة 2016 فقد خص مجلس المحاسبة في المادة 190 مضيفا له بعض التعديلات، ويخضع مجلس المحاسبة حاليا في تنظيمه وتسييره لأحكام الأمر 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المعدل والمتمم بالأمر 10-02 المؤرخ في 26 أغسطس 2010، وسوف نتطرق لمختلف المراحل التي مر بها مجلس المحاسبة في الدساتير الماضية.

1

أولاً: مجلس المحاسبة في ظل دستور سنة 1963

كان نظام الرقابة المطبق في الجزائر قبل الاستقلال تابعا للنظام الفرنسي أي أنه كانت مختلف الهيئات العمومية تخضع في تسييرها المالي لرقابة مجلس المحاسبة الفرنسي، وبعد الاستقلال لم تظهر أية هيئة لتحل محله، ففي دستور 1963 لم يتضمن سوى على مادتين فقط تتعلقان بوظيفة الرقابة وهما المادة 28 و38 مبينتان صلاحيات رقابة الجمعية الوطنية على نشاط الحكومة بشكل عام.²

ثانياً: مجلس المحاسبة في ظل دستور سنة 1976

أولى هذا الدستور أهمية بالغة للوظيفة الرقابية وخصص لها فصلا كاملا لتحديد كيفية تنظيمها وممارستها (الفصل الخامس من الباب الثاني) وتتمثل هذه المواد في:³

- المادة 187: "الزامية تقديم الحسابات من طرف الحكومة إلى المجلس الشعبي الوطني".

¹ العربي سارة، جعفر خوجة ابتسام، رقابة مجلس المحاسبة في تنفيذ الميزانية العامة للدولة، مذكرة لنيل شهادة ماستر عن بعد، جامعة الجزائر 3، 2017-2018، ص 26.

² دستور سنة 1963

³ دستور سنة 1976

- المادة 188: "حق إنشاء لجان تحقيق من طرف الجهاز التشريعي في أي قضية ذات أهمية وطنية".
 - المادة 189: "منح صلاحيات الرقابة المالية على المؤسسات الاشتراكية" وطبقا لهذه المادة تم إصدار نص تشريعي أول يتمثل في القانون 80-04 المؤرخ 01 مارس 1980، يتعلق بممارسة وظيفة الرقابة المالية من طرف المجلس الشعبي الوطني. وينص هذا النوع من الرقابة على تدير سلامة العمليات المالية والحسابية وشرعيتها وتقييم مدى نجاعة تسيير المؤسسات الاشتراكية، ومدى فعالية نشاط أجهزة الرقابة الداخلية في ترشيد النفقات العمومية، والقضاء على كل أشكال التبذير.
 - المادة 190: تنص على إنشاء مجلس المحاسبة لرقابة النفقات العمومية للدولة، لكن هذه المادة لم تطبق على أرض الواقع إلا بعد فترة حيث صدر نص تشريعي آخر لتدعيم وظيفة الرقابة المالية يتمثل في القانون رقم 80-05 المؤرخ في 01 مارس 1980، وهو أول نص قانوني الذي تم بموجبه إنشاء مجلس المحاسبة بصفة رسمية وأصبح يمارس رقابة مالية تشمل جميع الهيئات التي تستعمل في نشاطها أموالا عمومية، ويتمتع بصلاحيات قضائية وإدارية.
- وفي ظل هذا القانون يمارس مجلس المحاسبة الرقابة مالية تشمل جميع الهيئات التي تستعمل في نشاطها أموالا عمومية، وهذا مهما كانت طبيعة النشاط الذي تمارسه ويتمتع فيها بصلاحيات قضائية وأخرى إدارية.

ثالثا: مجلس المحاسبة في ظل دستور 1989

في هذه الفترة دخلت الجزائر في مرحلة سياسة جديدة تميزت بالتعددية الحزبية وتكريس نظام سياسي يقوم على مبدأ الفصل بين السلطات. ونص دستور 1989 في المادة 160 على إنشاء مجلس محاسبة يتولى الرقابة المالية اللاحقة على الأموال العمومية يمارس صلاحياته الإدارية والقضائية غير أنه مع صدور القانون 90-32 المؤرخ في 4 ديسمبر 1990 تم تجريد المجلس من وظيفته القضائية وكذا عدم خضوع المؤسسات العمومية لرقابته وكل هيئة لا تخضع لنظام المحاسبة (المادة 03).

وانعكس هذا الإجراء عبر النقطتين الموالتين:

-تضييق مجال رقابة مجلس المحاسبة:

احتفظ مجلس المحاسبة في ظل القانون 90-32 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: "تتصر المهمة العامة لمجلس المحاسبة في القيام بالرقابة المالية لدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية وكل هيئة تخضع لقواعد القانون الإداري والمحاسبة العمومية"¹. كما نصت المادة 04 من نفس القانون بشكل صريح وواضح، على أنه لا تخضع لاختصاص مجلس المحاسبة العمليات الخاصة بالأموال التي يتم تداولها طبقاً لقواعد القانون المدني والقانون التجاري والمؤسسات العمومية الاقتصادية. كما أصبح لا يتمتع بسلطة توقيع الجزاءات بنفسه ولم يكن بوسعها إلا تقديم عريضة أمام المحاكم الجزائية، بعد أن يتم توجيه إنذارات إلى المعنيين بذلك أو إبلاغ وزير المالية.

-تكريس الطابع الإداري في تنظيم مجلس المحاسبة:

أصبح مجلس المحاسبة في ظل قانون سنة 1990 هيئة ذات طابع إداري من حيث تنظيمه وتشكيلته، يتكون من أقسام وقطاعات وليس من غرف، وأعضاؤه أصبحوا لا يتمتعون بصفة قضاة ويخضعون لقانون أساسي خاص بهم وليس لقانون الأساسي للقضاة، وهذا التصور يتأكد بشكل جلي في المادة 71 من القانون السالف ذكره والتي تنص: "أن أعضاء مجلس المحاسبة الذي يتمتعون بصفة القضاة في النظام القضائي في تاريخ إصدار هذا القانون، يمكنهم أن يختاروا خلال 3 أشهر الموالية بين إعادة إدماجهم بحكم القانون في سلكهم الأصلي أو ممارسة صفة عضو مجلس المحاسبة."

لكن مع صدور القانون 95-20 المؤرخ ف 17 جويلية 1995 المعدل والمتمم لأمر 10-02 المؤرخ في 26 غشت (أوت) 2010 المتعلق بمجلس المحاسبة، أعاد المشرع الجزائري تنظيم مجلس المحاسبة بشكل يكرس لطبيعة القضائية لهذا الجهاز، وأصبح يتمتع باختصاصات قضائية شاملة، كما تبنى تصورا واسعا في كيفية ممارسة الرقابة المالية حيث تعدى رقابة المطابقة، ليشمل كذلك تقييم نوعية التسيير المالي للهيئات العمومية وفق معايير اقتصادية، كما عرف المجلس في ظل هذا القانون

¹المادة 03 من القانون 90-32 المتعلق بمجلس المحاسبة.

توزيع جديد الاختصاصات بإنشاء غرف إقليمية إلى جانب الغرف الوطنية، تختص بالرقابة على أموال الجماعات المحلية والهيئات التابعة لها. أما في دستور سنة 1996 تم تكريس تأسيسه في المادة 170 المعدل بالقانون 02-03 المؤرخ في 10 أبريل 2002 والقانون رقم 08-19 المؤرخ 15 نوفمبر 2008.

رابعاً: مجلس المحاسبة في ظل دستور 2016

خص دستور 2016 الرقابة بصفة عامة عبر مجموعة من المواد (المادة 178-179-181) وتطرق إلى مجلس المحاسبة في المادة 192، ويتمثل محتوى هذه المادة في ما يلي: المادة 192: " يتمتع مجلس المحاسبة بالاستقلالية ويكلف بالرقابة البعيدة على أموال الدولة الجماعات الإقليمية و المرافق العمومية وكذلك رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة، يساهم مجلس المحاسبة في تطور الحكم الراشد والشفافية في تسيير الأموال العمومية ، يعد مجلس المحاسبة تقريراً سنوياً يرفعه إلى رئيس الجمهورية وإلى رئيس مجلس الأمة والوزير الأول ورئيس المجلس الشعبي الوطني "

يحدد القانون صلاحية مجلس المحاسبة ويضبط تنظيمه وعمله وجزاء تحقيقاته وكذا علاقته بالهيكل الأخرى في الدولة المكلفة بالرقابة والتفتيش.

التعديل الواقع يخص التقرير السنوي الذي أصبح يرفع إلى كل من رئيس مجلس الأمة، الوزير الأول ورئيس المجلس الشعبي الوطني بعدما كان يرفع إلى رئيس الجمهورية فقط.

المطلب الثاني: تعريف مجلس المحاسبة

مجلس المحاسبة عبارة عن مؤسسة أنشأت لفحص حسابات الدولة والمؤسسات العمومية ومن أجل مراقبة تنفيذ عمليات المالية لهذه الهيئات وبالتالي مهمته في التدقيق تتمثل في شروط استعمال الهيئات للموارد والوسائل المادية والأموال العمومية الخاضعة لرقابته وتقييم تسييرها والتأكد من مطابقة عمليات هذه الهيئات المالية ومحاسبية للقوانين والتنظيمات المعمول بها وبالتالي فمجلس

المحاسبة كمؤسسة دستورية خاصة بالرقابة البعدية على الأموال العمومية خصها المشرع بإجراءات خاصة بها تجعلها تتميز عن باقي هيئات الرقابة.¹

وهو هيئة نستطيع القول عنها شبه قضائية كونها تتمتع بصلاحيات إدارية وقضائية فمن الناحية البشرية يتكون مجلس المحاسبة من قضاة يتولون الرقابة يساعدهم موظفون إداريون وتقنيون كما أنه مزود بالوسائل المالية والمادية الضرورية لعمل.

المطلب الثالث: صلاحيات مجلس المحاسبة

يخول القانون لمجلس المحاسبة صلاحيات إدارية وقضائية وكذا صلاحيات أخرى.²

أولاً: الصلاحيات الإدارية

الرقابة والتقييم: في مجال ممارسة صلاحياته الإدارية يراقب مجلس المحاسبة ويقوم:

- حسن استعمال الهيئات الخاضعة لرقابته للموارد والأموال والقيم والوسائل المادية العمومية
- نوعية تسير هذه الهيئات على مستوى الفعالية والنجاعة والاقتصاد بالرجوع إلى الأهداف والوسائل المستعملة.

التوصية: يوصي مجلس المحاسبة في نهاية تحرياته بكل الإجراءات التي يراها ملائمة.

ثانياً: الصلاحيات القضائية

التأكد من مدى احترام الأحكام التشريعية والتنظيمية: في مجال ممارسة صلاحياته القضائية يتأكد مجلس المحاسبة من مدى احترام الهيئات الخاضعة لرقابته لأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها في مجال:

- تقديم الحسابات؛
- مراجعة حسابات المحاسبين العموميين والمحاسبين الفعليين؛

¹ Jacques magne, la cour des comptes, les institutions associées et les chambres régionales des compte,berget-levrault4eéd.,paris,décember1996,p27

² www.ccomptes.dz

- الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية.

إصدار الأحكام: يصدر مجلس المحاسبة أحكاماً جزائية على مخالفات والأخطاء المثبتة أثناء ممارسة القضاية.

ثالثاً: صلاحيات أخرى

تقييم النصوص المتعلقة بالأموال العمومية: يستشار مجلس المحاسبة في المشاريع التمهيدية للقوانين المتضمنة ضبط الميزانية وفي المشاريع التمهيدية للنصوص المتعلقة بالأموال العمومية.

دراسة الملفات ذات الأهمية الوطنية: يمكن لرئيس الجمهورية أو رئيس مجلس الأمة أو رئيس المجلس الشعبي الوطني أو الوزير الأول أن يعرض على مجلس المحاسبة دراسة الملفات ذات الأهمية الوطنية التي تدخل في نطاق اختصاص المجلس.

المبحث الثاني: تنظيم مجلس المحاسبة

ينظم مجلس المحاسبة في شكل غرف ذات اختصاص وطني (8 غرف) وغرف ذات اختصاص إقليمي (9 غرف)، وغرف الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، كما تقسم تشكيلات الرقابة إلى فروع ثانوية بحيث لا يتجاوز عددها أربعة (04).

يدير المجلس رئيس يتم تعيينه من قبل رئيس الجمهورية، ويساعده في ذلك نائب رئيس ويتولى دور النيابة العامة في مجلس المحاسبة، الناظر العام بمساعدة نظار.

كما يشمل المجلس أيضاً كتابة ضبط رئيسة تسند لكتابة ضبط رئيسي يساعده كتاب ضبط، على مستوى الغرف الوطنية والغرف الإقليمية على حد سواء.

المطلب الأول: الغرف الوطنية لمجلس المحاسبة

تحدد المادة 10 من المرسوم الرئاسي رقم 95-377 المؤرخ في 27 جمادى الثانية عام 1416 الموافق 20 نوفمبر 1995 المحدد للنظام الداخلي لمجلس المحاسبة مجالات تدخل الغرف ذات الاختصاص الوطني تباعاً، كما أسندت مراقبة المرافق والهيئات العمومية بشتى أنواعها التي

تخضع لوزارة من الوزارات أو تتلقى مساعدات مالية مسجلة باسمها وكذا مراقبة المؤسسات العمومية الاقتصادية التي يرتبط نشاطها بقطاع هذه الوزارة إلى فروع الغرف الوطنية المختصة اتجاه تلك الوزارة (المصالح المركزية واللامركزية والمصالح الخارجية) وذلك بموجب القرار المؤرخ في 25 شعبان عام 1416 الموافق 16 يناير 1996 الصادر عن رئيس مجلس المحاسبة.¹

وسعت الاحكام الجديدة الأمر رقم 10-02 المعدل والمتمم لأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 يوليو 1995 مجال رقابة الغرف إلى رقابة تسيير الشركات والمؤسسات والهيئات الأخرى بصفة مشتركة أو فردية مساهمة بأغلبية في رأس المال أو سلطة قرار مهيمنة، وتحدد المادتان 1 و2 من القرار المؤرخ في 16 يناير 1996 لمذكور أعلاه مجالات تدخل مجلس المحاسبة وتضبطان إنقسامها إلى فروع وتحدد قطاعات تدخل كل فرع.

الجدول (01): الغرف الوطنية لمجلس المحاسبة

الغرف الوطنية	الفرع الاول	الفرع الثاني
1-المالية	الوزارة المكلفة بالمالية (باستثناء محاسبي الدولة)	محاسبو الدولة (ما عدا محاسبي البريد والمواصلات)
2-السلطة العمومية والهيئات الوطنية	رئاسة الجمهورية *مصالح رئيس الحكومة *الوزارتان المكلفتان بالدفاع الوطني والداخلية *الهيئات الوطنية	*الوزارتان المكلفتان بالشؤون الخارجية والعدل
3-الصحة والشؤون الاجتماعية والثقافية	*الوزارات المكلفة بالصحة والعمل والشؤون الاجتماعية والتكوين المهني والمجاهدين	*الوزارات المكلفة بالاتصال والثقافة والشبيبة والرياضة
4-التعليم والتكوين	*الوزارتان المكلفتان بالتربية الوطنية والشؤون الدينية	*الوزارتان المكلفتان بالتكوين والتعليم المهنيين والتعليم العالي والبحث العلمي
5-الفلاحة والري	*الوزارة المكلفة بالفلاحة والغابات.	*الوزارات المكلفة بالري والصيد البحري
6-المنشآت القاعدية والنقل	*الوزارات المكلفة بالأشغال العمومية والتعمير والبناء والسكن والتهيئة العمرانية	الوزارة المكلفة بالنقل
7-التجارة والبنوك والتأمينات	*الوزارة المكلفة بالتجارة	*البنوك والمؤسسات المالية ومؤسسات التأمين والشركات القابضة العمومية
8-الصناعات والمواصلات	*الوزارات المكلفة بالصناعة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والسياحة	*الوزارتان المكلفتان بالطاقة والبريد والمواصلات السلكية واللاسلكية.

¹العربي سارة، جعفر خوجة ابتسام، مرجع سابق، ص5

Source : www.ccomptes.dz consulte le 23/03/2022

المطلب الثاني: الغرف الإقليمية لمجلس المحاسبة.

حددت المادة 09 من المرسوم الرئاسي رقم 95-377 السالف ذكره عدد الغرف ذات التخصص الإقليمي بتسعة غرف، حيث تكلف هذه الأخيرة في دائرة اختصاصها الجغرافي برقابة الحسابات وتسيير الجماعات المحلية وكذا الهيئات والمؤسسات الخاضعة لرقابة مجلس المحاسبة والتابعة لها.

بناء على قرار مجلس المحاسبة وبعد أخذ رأي لجنة البرامج والتقارير، يمكن لهذه الغرف التسعة ان تكلف بمساعدة الغرف ذات الاختصاص الوطني في تنفيذ عمليات الرقابة المسجلة في برنامج نشاطها، وهذا بناء على نص المادة 31 مكرر من الأمر رقم 10-02 المتعلق بمجلس المحاسبة. وتقع مراكز الغرف لإقليمية في الولايات المحددة في المادة 11 من المرسوم الرئاسي السابق رقم 95-377.¹

ويلاحظ أن عدد الغرف الإقليمية يعتبر محدود جدا، إذا ما أخذنا بعين الاعتبار عدد البلديات و المؤسسات المحلية التي تدخل ضمن اختصاص كل غرفة، فهناك ولايات تضم عدد معتبر من البلديات والمؤسسات المحلية التابعة لها، وهذا ما يعطي فكرة عن حجم المهام التي تتكلف بها كل غرفة، وبالمقارنة مع النظام المعمول به في فرنسا، نجد أن عدد الغرف الجهوية بها يصل إلى ثمانية وعشرين (28) غرفة ولا تدخل ضمن رقابتها البلديات التي يقل عدد سكانها عن 2000 نسمة وتقل إيراداتها المالية عن مليونين فرنك فرنسي، وبموجب هذا التوزيع فإنه يدخل ضمن اختصاص رقابة الغرف الجهوية في فرنسا سوى نسبة 21% من مجموع البلديات، وأما الباقي الآخر من البلديات يخضع لرقابة غير مباشرة للغرف الجهوية.²

¹ كاسي موسى امينة، رقابة مجلس المحاسبة على نوعية التسيير-دراسة حالة الصندوق الوطني لمعادلة الخدمات الاجتماعية-

FNPOS-مذكرة نهاية التكوين للالتحاق برتبة المدققين الماليين لمجلس المحاسبة، المدرسة الوطنية للإدارة، دورة 2021، ص.8.

² Jean Claude Martinez et Pierre Di Malta, Op.cit, p 889.

الجدول (02): الغرف ذات التخصص الإقليمي

الغرف ذات الاختصاص الإقليمي	الفرع الأول	الفرع الثاني
الغرفة الإقليمية للجزائر	الجزائر	تبيازة
الغرفة الإقليمية لوهران	وهران، مستغانم	غليزان، معسكر، خنشلة.
الغرفة الإقليمية لقسنطينة	قسنطينة، ميله، جيجل	باتنة، بسكرة، سطيف، خنشلة
الغرفة الإقليمية لعنابة	عنابة، سكيكدة، الطارف	قالمة، سوق أهراس، أم البواقي، تبسة
الغرفة الإقليمية لتيزي وزو	تيزي وزو، بجاية، بومرداس	مسيلة، برج بوعريبيج، البويرة
الغرفة الإقليمية لتلمسان	تلمسان، سيدي بلعباس	عين تيموشنت، تيارت، النعامة
الغرفة الإقليمية للبلدية	البلدية، عين الدفلة، المدينة	الشلف، الجلفة، تيسمسيلت
الغرفة الإقليمية لورقلة.	ورقلة، غرداية، الاغواط	اليزي، الواد، تمنراست
الغرفة الإقليمية لبشار	بشار، تندوف	أدرار، البيض

Source : www.ccomptes.dz consulte le 23/03/2022

المطلب الثالث: الشكايات المختلفة لغرف مجلس المحاسبة

حسب المادة 47 من الأمر 95-20 السابق ذكره، يعقد مجلس المحاسبة جلساته لدراسة مختلف القضايا المطروحة عليه والفصل فيها في تشكيلات مختلفة، وهذا حسب طبيعة القضايا المطروحة

عليه، فهو يجتمع للمداولة أما في شكل تشكيلة كل الغرف مجتمعة (أولاً) أو في شكل تشكيلة الغرف وفروعها (ثانياً) أو في شكل غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية (ثالثاً).

إلى جانب هذه التشكيلات القضائية، يضم المجلس لجنة للتقارير والبرامج، ولا تمارس هذه الأخيرة أي نشاط قضائي، إنما تختص بالتحضير والمصادقة على البرنامج السنوي لنشاط مجلس المحاسبة وعلى التقارير السنوية الموجهة إلى رئيس الجمهورية والهيئة التشريعية، واقتراح تدابير لتحسين نشاط المجلس.

أولاً: تشكيلة كل الغرف مجتمعة

تعتبر تشكيلة كل الغرف مجتمعة أعلى تشكيلة قضائية في مجلس المحاسبة يرأسها رئيس مجلس المحاسبة بحضور نائب رئيس المجلس، رؤساء الغرف، قاض من كل غرف، يتم اختياره من بين رؤساء الفروع ومستشاري الغرف.

ويتجدد إنشاء هذه التشكيلة كل سنة بأمر من رئيس مجلس المحاسبة، ويعين أعضاؤها من بين رؤساء الفروع والمستشارين المؤهلين للمشاركة في هذه التشكيلة ويتم اقتراحهم من طرف رؤساء الغرف التي يمارسون فيها عملهم، أما مقرري هذه التشكيلة، فيتم تعيينهم بأمر من رئيس المجلس من ضمن رؤساء الغرف أو رؤساء الفروع أو القضاة المستشارين المعنيين ضمن هذه التشكيلة.¹

يحضر الناظر العام لجلسات هذه التشكيلة، ويمكن له أن يشارك في المناقشات المتعلقة بمختلف القضايا التي تدرسها التشكيلة، ماعدا في المسائل ذات الاختصاص القضائي، كما يشارط في جلسات كذلك مقرر لا يتمتع بحق التصويت.

لا تصح مداولات هذه التشكيلة إلا بحضور نصف عدد أعضائها على الأقل ويشمل اختصاصها

المسائل التالية:²

¹ المادة 37 من المرسوم الرئاسي 95-377 المتضمن النظام الداخلي لمجلس المحاسبة.

² المادة 48 من الامر 95-20 السالف ذكره.

- الفصل في الاستئنافات التي ترفع إليها ضد قرارات الغرف.
- إيداء الرأي في مسائل الاجتهاد القضائي والقواعد الإجرائية.
- دراسة المسائل المتعلقة بتنظيم مجلس المحاسبة وسيره وكل القضايا التي يرى فيها رئيس المجلس ضرورة لاستشارة هذه التشكيلة.

ثانياً: تشكيلة الغرف وفروعها

تتكون هذه التشكيلة على الأقل من رئيس الغرفة ورئيس الفرع المعني بالقضية والمقرر المراجع او قاض اخر من نفس الغرفة في حالة غياب المقرر المراجع.

تفصل هذه التشكيلة في النتائج النهائية للتدقيقات والتحقيقات التي تخص المسائل التي تدخل في نطاق اختصاصاتها (حسب اختصاص كل غرفة).

ثالثاً: غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية.

تتكون هذه التشكيلة من رئيس الغرفة وستة (06) مستشارين على الأقل، يعينهم رئيس مجلس المحاسبة لمدة سنتين (02) قابلة للتجديد، ويتم اختيارهم من بين القضاة المصنفين خارج السلم أو القضاة المصنفين في الرتبة الأولى. ولا تصح مداوات هذه الغرفة إلا بحضور أربعة (04) قضاة على الأقل زيادة على رئيس الغرفة.¹

تختص هذه الغرفة بالنظر في القضايا التي تتعلق أساساً بالتصرفات المالية، التي تشكل خرقاً لقواعد الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، والمحددة في المادتين رقم 88 و 91 من الأمر 20-95 السالف ذكره.

ويلاحظ أن هذه الرقابة في النظام الفرنسي تعتبر من اختصاص محكمة الانضباط في مجال الميزانية والمالية التي أنشأت بموجب القانون المؤرخ في 25 سبتمبر 1984، وهي هيئة ذات طبيعة قانونية خاصة.² تبدو في تنظيمها كأنها امتداد لمجلس المحاسبة، بحيث يرأسها رئيس مجلس المحاسبة،

¹المادة 51 من الامر 20-95 و المادة 38 من المرسوم الرئاسي 95-377 المتضمن النظام الداخلي لمجلس المحاسبة.
²Jacques MAGNET,op.cit ,p 276

ويتولى مهام النيابة العامة فيها النائب العام لمجلس المحاسبة، وتضم بالتساوي عضوين من مجلس المحاسبة وعضوين من مجلس الدولة.

ويخضع لرقابة هذه الهيئة، أعوان الدولة والمؤسسات التابعة لها، أعوان الجماعات المحية والمؤسسات العمومية التابعة لها، وكذلك مسيري المؤسسات العمومية الاقتصادية، ولما يخضع لرقابتها أعضاء الحكومة وأعضاء المجالس المحلية المنتخبة، باعتبار أنهم يتحملون مسؤولية السياسية وليس تأديبية¹، وتتمتع بسلطة توقيع العقوبات على المخالفات المرتكبة في تسيير الأموال العمومية، عن طريق فرض غرامات مالية، وتعتبر قراراتها قابلة للطعن بالنقض أمام مجلس الدولة الفرنسي².

ولا تمارس هذه اللجنة أي وظيفة قضائية، إنما تتكفل بالتحضير والمصادقة على البرنامج السنوي لنشاط مجلس المحاسبة وعلى التقرير السنوي الموجه لرئيس الجمهورية والهيئة التشريعية، والتقرير التقييمي للمشروع التمهيدي لقانون ضبط الميزانية، كذلك تعمل على تقديم إقتراحات لتحسين نتائج أعمال المجلس.

رابعاً: النظارة العامة وأجهزة الدعم

-النظارة العامة:

يوجد ضمن الجهاز الوظيفي لمجلس المحاسبة، إضافة الى الغرف الوطنية، والإقليمية نجد النظارة العامة، تستند إلى هذه الأخيرة مهام النيابة العامة التي بدورها تتشكل من الناظر العام، يساعده ثلاثة (03) إلى ستة(06) نظار مساعدين على مستوى المجلس وناظر مساعد إلى ناظرين(02) مساعدين عن كل غرف ذات اختصاص إقليمي.

وطبقاً للمادة 21 من المرسوم الرئاسي 95-377 فالنظارة العامة تزود بمصالح إدارية يشترك في تحديد صلاحياتها رئيس مجلس المحاسبة والناظر العام، وتتمثل مهام النظار العامة في متابعة

¹ منذ صدور قانون 29 جانفي 1993 أصبح الأعضاء المنتخبين للمجالس الجهوية والمحلية يخضعون لرقابة هذه الهيئة في بعض المخالفات فقط.

² christian descheemaeker « le conseil d'état et la cour de discipline et financière », publié in, la revue française de finances publiques, n°70, L.G.D.J. paris, France, juin 2000. , P168

الصلاحيات القضائية لمجلس المحاسبة والسهر على تطبيق القوانين والتنظيمات المعمول بها داخل المؤسسة.

وما تجدر الإشارة إليه إن تسمية النظارة العامة لم ينص المشرع الجزائري صراحة بوجودها، بل نص على وجود ناظر عام يكلف بمهام النيابة العامة¹. كما يرى فقهاء القانون في فرنسا، أن وجود نيابة عامة على مستوى مجلس المحاسبة وبالتسمية التي تحملها وبالمهام التي تمارسها، هي مسألة غير مطابقة تماما لطبيعة مجلس المحاسبة الذي يصنف كهيئة قضائية إدارية متخصصة².

-كاتبة الضبط:

يحتوي مجلس المحاسبة على كتابة ضبط مستندة إلى كاتب الضبط رئيس جلسات تشكيلية، يتولى مهام تحضير المادي لجلسات هذه التشكيلية يمسك السجلات والدفاتر والملفات ويدون القرارات التي يبرم اتخاذها أثناء الجلسة، يساعده العديد من كتاب الضبط المعنيون على مستوى الغرف الأخرى. تتولى كتابة الضبط كذلك، مهام استلام وتسجيل الحسابات والمستندات الثبوتية المتعلقة بها وكذلك الأجوبة والطعون وكل الوثائق المرسلة او المودعة لدى المجلس وتعمل على تبليغ وحفظ مختلف التقارير ومسك الأرشيف المتعلق بممارسة الصلاحيات القضائية والإدارية للمجلس، كما يتعين على الأمرين بالصرف تقديم حساباتهم الإدارية حسب الكيفية والأجال المحدد، وكذلك يتعين على كل محاسب العمومي أن يودع حسابه عن التسيير لدى كتابة الضبط.³ ولا يتمتع كتاب الضبط العاملين بمجلس المحاسبة بقانون خاص بهم، ولم يخضعهم المشرع للقانون الأساسي لكتاب الضبط وإنما تطبق عليهم إلى غاية الوقت الحالي، نفس النصوص التي تحكم الأسلاك المشتركة للهيئات والإدارات العمومية.⁴

-الهيكل الإدارية والتقنية:

¹ العربي سارة جعفر خوجة ابتسام، رقابة مجلس المحاسبة ففي تنفيذ الميزانية العامة للدولة، دراسة حالة الغرفة الأولى بمجلس المحاسبة، مذكرة لنيل شهادة ماستر عن بعد في محاسبة، قسم العلوم المالية و المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2017-2018، ص9

² أمجوج نوار، مجلس المحاسبة نظامه ودوره في الرقابة على المؤسسات الإدارية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام فرع المؤسسات السياسية والإدارية، كلية الحقوق، جامعة منتوري، قسنطينة، سنة 2006، 2007، ص33

³ المواد 22-24 من المرسوم الرئاسي رقم 95-377، مرجع سابق.

⁴ المادة 34 من المرسوم الرئاسي رقم 95-377، مرجع سابق.

إلى جانب الهياكل القضائية السالفة الذكر، يشتمل مجلس المحاسبة على أجهزة تدعيم مختلفة، تعمل على توفير الظروف الملائمة لعمل قضاة المجلس وتسهيل لهم أداء مهامهم، وتتمثل أساساً في المصالح التالية:

• الأمانة العامة:

يترأسها أمين عام وهو الأمر بالصرف الرئيسي، يلحق به مكتب للتنظيم العام ومكتب آخر للترجمة، ويسهر على السير الحسن لمختلف المصالح الإدارية والتقنية، وعلى توفير الوسائل والخدمات الضرورية لهياكل المجلس قصد أداء أعمالها على أحسن وجه، وعلى تنفيذ التدابير المناسبة لأمن الممتلكات والأشخاص داخل المؤسسة.

• الأقسام التقنية والمصالح الإدارية:

يقع قسم تقنيات التحليل والرقابة تحت سلطة الأمين العام لمجلس المحاسبة حسب نص المادة 27 من المرسوم الرئاسي رقم 95-377، والذي يشرف على:

- مساعدة هياكل الرقابة في وضع المنهجيات والمقاييس المقررة حيز التطبيق،
- الاتصال مع الهياكل الأخرى المعنية بدلائل الفحص والأدوات المنهجية اللازمة لقيام بعمليات التدقيق.
- تنفيذ الاتصال مع الأمين العام لتنفيذ برنامج تكوين قضاة مجلس المحاسبة ومستخدميه الآخرين، وكذا تحسين مستواهم وتقويم نتائج دورياً.¹

بالإضافة إلى قسم الدراسات ومعالجة المعلومات حيث يتولى هذا القسم إعداد دراسات في الميادين الاقتصادية، المالية والقانونية التي تهم نشاط مجلس المحاسبة، تسيير بنك المعلومات حول المؤسسات والهيئات التي تخضع لرقابته، تكوين وتسيير الرصيد الوثائقي الذي يفى بحاجات المجلس، إعداد وتوزيع منشورات مجلس المحاسبة ومنتجاته الوثائقية.²

¹ المرسوم الرئاسي 95-377 للمادة رقم 27

² امجوج نوار، مرجع سبق ذكره، ص 35

كما نجد أن المادة 30 من المرسوم الرئاسي رقم 95-377 المذكور سابقا، قد نصت على أن مديرية الإدارة والوسائل تتفرع إلى أربع مديريات فرعية، تضم كل مديرية منها، من مكاتب إلى أربعة مكاتب، وتتكون المديريات الفرعية:

➤ المديرية الفرعية للمستخدمين

➤ المديرية الفرعية للميزانية والمحاسبة

➤ المديرية الفرعية للوسائل والشؤون العامة

➤ المديرية الفرعية للإعلام الآلي.

بالإضافة نجد أنه يلحق برئيس مجلس المحاسبة ديوان يشرف عليه رئيس ديوان ويضم هذا الأخير مديرين للدراسات. يتولى مهام مختلفة تتعلق بوجه عام بمتابعة علاقات المجلس مع الأجهزة العمومية المركزية، وكذلك علاقات المجلس مع مختلف المؤسسات الأجنبية للرقابة المالية والمنظمات الجهوية والدولية التي يعتبر مجلس المحاسبة عضوا فيها، أي المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI) وكذا المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ARABOSAI).

يتبع كذلك لرئيس المحاسبة مكتب المقررين العاملين للجنة والبرامج والتقارير، ويتولى تحضير مشروع التقرير التقييمي للمشروع التمهيدي لبرامج نشاط المجلس.

خامسا: التنظيم البشري لمجلس المحاسبي

يتمتع مجلس المحاسبة بالصفة القضائية لكونه هيئة ذات طبيعة قضائية خاصة ويتشكل من أعضاء يمارسون مهام قضائية، مع اكتسابهم لصفة القضاة ويحكمهم قانون أساسي خاص بهم يحدد مركزهم القانوني والمتمثل في الأمر رقم 95-23 المؤرخ في 26 أوت 1995 المتضمن القانون الأساسي لقضاة مجلس المحاسبة.

✚ المركز القانوني لقضاة مجلس المحاسبة:

بما أن القانون الأساسي لقضاة مجلس المحاسبة ينظم مسارهم المهني ويحدد حقوقهم وما عليهم من التزامات ابتداء من مرحلة توظيفهم لغاية توقيع العقوبات يتكون مجلس المحاسبة من قضاة يتم تعيينهم، عن طريق مراسيم رئاسية (رئيس المجلس، نائب الرئيس، رؤساء الغرف، رؤساء الفروع، المستشارون، المحاسبون، ويعتبر كذلك كل الناظر العام و الناظر المساعدون قضاة)¹، حيث يتم توظيف هؤلاء عن طريق إجراء مسابقة وطنية أو عن طريق التوظيف المباشر ثم يخضعون لفترة تجريبية مدتها سنة واحدة، يتم تقييم أدائهم المهني منذ تنصيبهم حسب نص المواد 28،29،30،31 من نفس الامر السابق، وبعد أداء اليمين² والتعيين مباشر برتبة قضاة مجلس المحاسبة في ثلاث فئات رسمية وتقسم كل فئة أو رتب إلى مجموعات ويمكن تحديد ذلك كالتالي:

الجدول رقم (03): يبين رتب قضاة مجلس المحاسبة الجزائري

القضاة	المجموعة	الفئة
رئيس المجلس	المجموعة الأولى	خارج السلم
نائب الرئيس	المجموعة الثانية	
رئيس الغرفة	المجموعة الثالثة	
رئيس الفرع	المجموعة الرابعة	
مستشار أول	المجموعة الأولى	الرتبة الاولى
مستشار	المجموعة الثانية	
محتسب رئيسي	المجموعة الاولى	الرتبة الثانية

¹المادة 2من الامر رقم 95-23، المتعلق بقضاة مجلس المحاسبة.

²المادة 10 من الامر 95-23 تنص على ما يلي: يؤدي قاضي مجلس المحاسبة بمجرد تنصيبه الأول و قبل شروعه في مهامه، اليمين في جلسة رسمية لمجلس المحاسبة المجتمع بتشكيلة كل الغرف مجتمعة بالصيغة الاتية: اقسم بالله العلي العظيم ان أقوم بوظيفتي بأمانة و صدق و اخلاص و احافظ على سر التحريات و اکتتم سر المداولات و اراعي في كل الأحوال الواجبات المفروضة علي، و ان اسلك سلوك قاضي مجلس المحاسبة الشريف و النزیه.

محتسب من الدرجة الأولى	المجموعة الثانية	
محتسب من الدرجة الثانية	المجموعة الثالثة	

المصدر: فتحة بوزهدية، الرقابة المالية لمجلس المحاسبة في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر، فرع الحقوق، تخصص قانون إداري، جامعة بسكرة، سنة 2018/2019، ص22.

تصنيف قضاة مجلس المحاسبة:

1- رئيس مجلس المحاسبة: يمثل رئيس مجلس المحاسبة رئيس قضاة مجلس المحاسبة¹، ويتم تعيينه بموجب مرسوم رئاسي² من قبل رئيس الجمهورية، وهذا تكريسا لاستقلالية مجلس المحاسبة دستوريا، حيث يتولى العديد من المهام كإدارة المؤسسة والقيام بالتنظيم العام لأشغال مجلس المحاسبة³ والموافقة على برامج النشاطات السنوية والكشف عن نفقات المجلس وتوزيع رؤساء الغرف والفروع وقضاة مجلس المحاسبة على مناصبهم⁴. إلخ و خلافا لما كان عليه القانون رقم 30-32 فإن رئيس مجلس المحاسبة لم يعد هو الأمر بالصرف، وبمفهوم نص المادة 26 من الأمر رقم 95-377 فالأمين العام مكلف بالتسيير المالي لمجلس المحاسبة، وهو الأمر بالصرف الرئيسي الذي يعد المسير للموارد البشرية والمادية في التشريع الفرنسي لمجلس المحاسبة.⁵

2-نائب رئيس المجلس:

يعين باقتراح من رئيس المجلس بموجب مرسوم رئاسي ويقوم بمساعدة الرئيس في تأدية مهامه كما يساعده على الخصوص في تنسيق أشغال المجلس ومتابعتها وتقييم فعاليتها كما يمكنه في حالة حدوث مانع أو غياب رئيس من رؤساء الغرف يستخلفه في الرئاسة الغرفة.⁶

3-الناظر العام:

¹المادة 59 من الامر 95-23، المتضمن القانون الاساسي لقضاة مجلس المحاسبة

²المادة 3 من الامر 95-23، المتضمن القانون الأساسي لقضاة مجلس المحاسبة.

³بن داود إبراهيم، الرقابة المالية على النفقات العامة في القانون الجزائري والمقارن، الكتاب الحديث، القاهرة 2009 ص 154

⁴المادة 41 من الامر 95-20، المتعلق بمجلس المحاسبة.

⁵Rayand jean, la cour des comptes ques sais -je,3eme edition,pve,paris,p20.

⁶ مزيتي فاتح، الرقابة على ميزانية البلدية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في القانون الإدارة العامة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة العربي بن مهدي -او البواقي-، 2013-2014، ص124.

يعتبر الناظر العام بتمثابة النيابة العامة¹، ويتم تعيينه بموجب مرسوم رئاسي بناء على إقتراح من رئيس الحكومة (الوزير الأول)²، ويساعده في ذلك نزار مساعدون³، كما يمارس الصلاحيات القضائية لمجلس المحاسبة، والرقابة على تطبيق القوانين والتنظيمات المعمول بها في المجلس⁴.

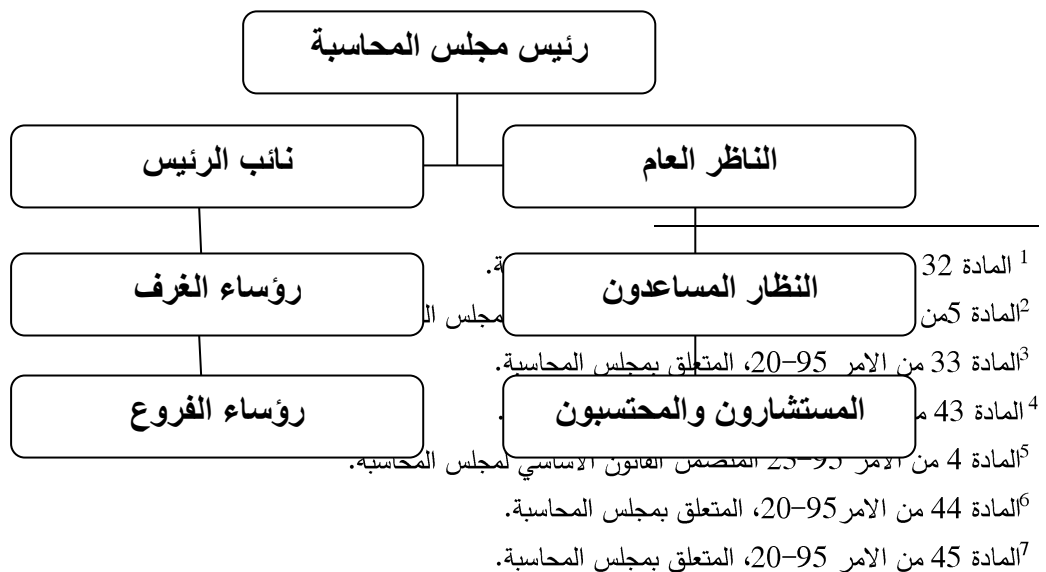
4- رؤساء الغرف:

يتم تعيينهم بموجب مرسوم رئاسي، بناء على اقتراح من رئيس مجلس المحاسبة⁵. ومن المهام المسندة إليهم، تنسيق الأشغال داخل تشكيلاتهم ومحولة السهر على حسن تأدية تحقيق الأهداف المسكرة في إطار البرنامج الموافق عليه، تحديد القضايا وإدارة مداولات الغرف كما يمكن لهم رئاسة جلسات الفروع وقد يكلفهم رئيس المجلس بأي ملف ذي أهمية خاصة⁶.

5- رؤساء الفروع:

طبقا نص المادة الرابعة من الأمر 95-23، يتم تعيين رؤساء الفروع بموجب مرسوم رئاسي بناء على اقتراح من رئيس مجلس المحاسبة، بحيث يتابع رؤساء الفروع الأشغال المسندة إلى فروعهم ويسهرون على حسن تأديتها ويشرفون على مهام التحقيق والتدقيق التي يكلفون بها، أضف الى ذلك رئاسة الجلسات وإدارة مداولات الفروع⁷.

الشكل رقم (01): تصنيف قضاة مجلس المحاسبة



المصدر: من إعداد الطالبتين.

المبحث الثالث: مهام مجلس المحاسبة.

المطلب الأول: اختصاصات مجلس المحاسبة.

أولاً: من حيث الزمن الذي تمارس فيه رقابة مجلس المحاسبة

تخضع الميزانية العمومية لمبدأ السنوية (principe de l'annualité) وهذا من حيث إعدادها وتنفيذها، ويعني هذا المبدأ أن الترخيصات المالية التي أقرها البرلمان أثناء التصويت على قانون المالية تكون صالحة لمدة سنة مالية واحدة¹ وهذا الأمر تقتضيه معطيات تتعلق بتنظيم اقتصاد الدولة، ومعطيات قانونية كذلك تتعلق بحق الرقابة الذي يخوله الدستور للبرلمان على نشاط الحكومة. وتطبيقاً لهذا المبدأ فإن مجلس المحاسبة لا يمكن أن يمارس رقابة مسبقة على النفقات العمومية كما هو معمول به في بعض الدول، إنما يتدخل بعد انقضاء السنة المالية بإلزام الهيئات العمومية بتقديم حساباتها لرقابته بصفة دورية ومنتظمة.

ثانياً: من حيث الخاضعين لرقابة مجلس المحاسبة.

يقوم نظام المحاسبة العمومية الذي تخضع له الهيئات العمومية الإدارية في نشاطها المالي، على مبدأ الفصل بين وظيفة الأمر بالصرف والمحاسب العمومي وهذا المبدأ تقره المادة 55 من القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 بالمحاسبة العمومية² والتي تنص على أن وظيفة الأمر بالصرف

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 37 لسنة 1998 المتضمنة المادة 11 من القانون العضوي 98-01 المؤرخ في 30 ماي 1998 المتعلق بمجلس الدولة.

² المادة 55 من القانون 90-21 بالمحاسبة العمومية

تتألف مع وظيفة المحاسب العمومي، وهذا المبدأ أدرجه المشرع كذلك في قانون الانتخابات الذي ينص على تنافي العضوية في المجالس الشعبية البلدية مع ممارسة وظيفة المحاسب العمومي في نفس دائرة الاختصاص.¹

ويعني هذا المبدأ أن تنفيذ الميزانية العمومية يستدعي تدخل فئتان مستقلتان عن بعضهما البعض من أعوان الدولة وهما الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميين، بحيث تختص الفئة الأولى بتنفيذ الإجراءات المتعلقة بالمرحلة الإدارية، بينما تختص الفئة بإجراءات المرحلة المحاسبية.

وتطبيقاً لذلك، فعمليات تحصيل الإيرادات العمومية تقتضي أن يقوم الآمر بالصرف بإجراءات إثبات حقوق الدائن العمومي وتصفيته ثم الآمر بتحصيلها ويتكفل المحاسب العمومي بإجراءات تحصيلها في الآجال القانونية المحددة لها.

وفي مجال النفقات العمومية، فالآمر بالصرف هو الذي يلتزم بالنفقة العمومية وهو الذي يقدر مبلغها ويأمر بتسديدها بعد التأكد من تنفيذ موضوعها وأما المحاسب العمومي فهو الذي يقوم بمراقبة مدى مطابقة تلك النفقة لقواعد المحاسبة العمومية ويتولى تسديدها مادياً لصالح الأشخاص المعنية بها.

قد يبدو أن هذه الإجراءات التي يقتضيها تطبيق هذا المبدأ، من شأنها أن تضيي نوع من التعقيد على النشاط المالي للإدارة العمومية وهي إحدى الانتقادات الموجهة عادة لنظام المحاسبة العمومية، لكن من الناحية العملية فهي ذات أهمية بالغة ذلك أن الفصل بين الوظائف الإدارية والمحاسبية ليس هو مجرد توزيع للوظائف بين مختلف الأجهزة الإدارية لتسهيل تنفيذ الميزانية العمومية، بل يساعد كذلك على ممارسة رقابة مالية وقائية قبل تنفيذ العمليات المالي.

فالآمر بالصرف وإن كان يتمتع بسلطة القرار وحرية تقدير كيفية استعمال الوسائل المالية المخصصة له، فإنه لا توجد تحت تصرفه مبالغ نقدية يمكن له أن يتصرف فيها مباشرة ولا يمكن له تنفيذ قراراته إلا بتوجيه أمر إلى المحاسب العمومي، وبالمقابل فإن المحاسب العمومي الذي توجه بحوزته تلك الأموال لا يملك سلطة اتخاذ القرارات لصرفها لا يمكن له القيام بذلك إلا إذا تحصل على أمر من الآمر بالصرف مطابق في شكله و مضمونه لقواعد المحاسبة العمومية، و في حالة مخالفته

¹ المادة 98 من الامر 97-07 المؤرخ في 06 مارس 1997 المتضمن القانون العضوي المتعلق بالانتخابات

لذلك فإن المحاسب العمومي ملزم¹ بأن يرفض تنفيذه، و في هذه الحالة يبقى أمام الأمر بالصرف إلى اتخاذ قرار تشخير المحاسب العمومي و يتحمل في ذلك المسؤولية الكاملة.²

وبهذا الفصل الكلي بين الوظائف أو التوازن في الصلاحيات، تتحقق رقابة آلية داخلية على النشاط المالي للإدارة العمومية تتدخل فيها أطراف متعددة وعلى مستويات مختلفة من مراحل تنفيذه، وهذا انطلاقاً من الإجراءات الأولى التي تقتضيها المرحلة الإدارية ومروراً بالرقابة المسبقة للنفقات العمومية وصولاً في النهاية إلى الإجراءات التي تقتضيها المرحلة المحاسبية.

وإذا كان مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، يمكن من ممارسة رقابة داخلي فإنه يساعد كذلك على ممارسة رقابة خارجية فعالة، ذلك أن قضاة مجلس المحاسبة يعتمدون في تقديراتهم المالية على التسجيلات الواردة في حسابات التسيير التي يقدمه الآمرون بالصرف، والمقارنة بين هذين الحسابين تسمح لهم باكتشاف وتحديد طبيعة الأخطاء المرتكبة.

وبعيداً عن الاستثناءات القانونية التي ترد على تطبيق هذا المبدأ لضرورات عملية³، فإنه قد يحدث أن يتجاوز الأمر بالصرف حدود الاختصاصات المخولة له ويتدخل في اختصاصات المحاسبي العمومي، وهذا الوضع يجعل منه محاسباً فعلياً ويتحمل فيه نفس المسؤولية القانونية التي تقع على المحاسب العمومي، فضلاً عن العقوبات الجزائية التي يمكن أن يتعرض لها نتيجة انتحاله لهذه الصفة. وقد يحدث كذلك أن يتدخل المحاسب العمومي في اختصاصات الأمر بالصرف وهذا يؤدي إلى تحميله مسؤولية مالية شخصية ويتم وضعه في حالة مدين بالمبلغ الذي صرفه بصفة غير شرعية، وفي حالة تحصيله لإيرادات غير شرعية ودون سند تحصيلها فإن ذلك يعرضه لعقوبات جزائية (جريمة الغدر أو الابتزاز أو الاختلاس).

¹ محمد مسعي، المحاسبة العمومية، ص130.

² يجب على المحاسب ان يرفض الامتثال للتسخير في خمس حالات وهي: حالة عدم توفر الاعتمادات المالية ماعدا بالنسبة للدولة، عدم توفر أموال الخزينة، انعدام اثبات أداء الخدمة، طابع النفقة غير الابرائي، انعدام تأشيرة المراقب المالي او تأشير لجنة الصفقات العمومية المختصة إذا كان منصوص عليه في التنظيم (م48قانون المحاسبة العمومية)

³ ترد على تطبيق مبدأ الفصل بين وظيفة الأمر بالصرف والمحاسب العمومي استثناءات قانونية تبررها ضرورات عملية ولا سيما في مجال الإيرادات العمومية حيث يظهر فيها تطبيق هذا المبدأ بشكل نسبي ويصعب في الكثير من الحالات التمييز بين المرحلة الإدارية والمرحلة المحاسبية مثل تحصيل الضرائب غير المباشرة، الحقوق الجمركية، حق التسجيل، وكالات الإيرادات.

ثالثا: من حيث طبيعة النتائج المترتبة عن رقابة مجلس المحاسبة.

يمارس مجلس المحاسبة اختصاصات إدارية وأخرى قضائية، في مجال ممارسته لاختصاصاته الإدارية يصدر توصيات ويقدم اقتراحات بغرض تحسين مردودية المصالح والهيئات الخاضعين لرقابته ويطلع السلطات السلمية المعنية بالنقائص والتجاوزات التي سجلها أثناء الرقابة عبر مختلف الوسائل القانونية التي خولها له المشرع، وهذا بغرض اتخاذ التدابير اللازمة لتصحيح الوضع، ويقترّب مجلس المحاسبة كثيرا في هذا المجال من الرقابة الإدارية التي تمارسها المفتشية العامة للمالية، لكن رقابة المجلس وحتى جانبها الإداري تكتسي أهمية أفضل، لأن تقارير مجلس المحاسبة توجه الى سلطتين هامتين في الدولة (رئيس الجمهورية، الهيئة التشريعية) وهي بطبيعتها تقارير عمومية أي قابلة للنشر في الجريدة الرسمية.

في مجال ممارسته لاختصاصاته القضائية، يملك مجلس المحاسبة صلاحية توقيع الجزاءات بنفسه، والتي تمثل أساسا في توقيع الغرامات المالي، وهذا ما يميزه عن أجهزة الرقابة الإدارية، ويجعله يقترّب في طبيعته من الهيئات القضائية.

لكن وإن كان مجلس المحاسبة يتمتع بسلطة فرض الغرامات المالية، فإن ذلك لا يجعل منه قاضيا جنائيا، فمجلس المحاسبة هو قاضي الحسابات، تتمثل وظيفته الأساسية في مراجعة صحة التسجيلات الحسابية التي تتضمنها الوثائق المحاسبية المقدمة له، في حالة ثبوت أخطاء فهو يصدر عقوبات ضد مرتكبيها، بإقرار مسؤوليتهم المالية الشخصية في حدود الأخطاء المرتكبة، وإذا رأى أن تلك الأخطاء ذات صبغة جنائية وتقتضي متابعة قضائية، فهو يرسل الملف إلى الجهات القضائية المختصة للفضل فيه.

وإذا كان مجلس المحاسبة يتمتع بسلطة الرقابة على الهيئات الإدارية العمومية فإن ذلك لا يجعل منه أيضا قاضيا إداريا، ذلك أن قاضي الحسابات لا يملك أي صلاحية لإلغاء القرارات التي تصدرها الهيئات الخاضعة لرقابته.¹ ولا يملك كذلك أي صلاحية لتقدير المسؤولية القانونية لتلك الهيئات عما

¹ احمد محيو، المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة 5، ص144

تصدره من قرارات لممارسة نشاطها المالي، أن يملك سلطة تقدير مدى مطابقتها لقواعد التشريع المعمول به.

المطلب الثاني: إجراءات الرقابة في مجلس المحاسبة.

في إطار الحصول على الإجراءات اللازمة لعملية الرقابة تم تنظيم مقابلة مع مؤطرننا المحتسب الرئيسي السيد: م.م يوم 2022/03/28 على الساعة 15:05 توصلنا الى ما يلي:

للشروع في إجراءات الرقابة يتم أولا اقتراح مؤسسات المراد مراقبتها من طرف القضاة حيث يتم اختيار المؤسسات حسب عدة معايير أهمها مبدأ المخاطرة ومبدأ الأثر المالي لتلك المؤسسات بإضافة إلى (شكاوى المقدمة ضد المؤسسات، الاشاعات، ...) ثم ترسل قائمة الاقتراحات إلى المقرر العام للإضافة أو التعديلات عليها، ثم تجتمع كل الغرف مع لجنة التقارير والبرامج للمصادقة على البرنامج ويتم انتقاء من 90% إلى 95% من المقترحات، بعد المصادقة على برنامج الرقابة رفقة رئيس القسم والمقرر المعني بالرقابة يقوم رئيس القسم بإصدار المهمة من أجل الشروع في تنفيذ المهمة الرقابية فور وصول فريق الرقابة للهيئة المعنية يقوم بجلسة افتتاحية مع مسؤول الهيئة رفقة الإطارات المسيرة، ويتمحور موضوع الجلسة: حول تقديم فريق الرقابة، الأهداف من المهمة الرقابية وكذا المحاور الأساسية المعنية بعملية التدقيق.

بعد الانتهاء من الجلسة يتم تحرير عرض حال تدون فيه جميع النقاط التي تمت مناقشتها أثناء الجلسة، وبعد ذلك يقوم كل عضو من فريق المهمة الرقابية بالفحص الأولي للوثائق والمستندات وفقا للبرنامج الرقابي المعد سابقا، ويتم تبعا للوقت المستغرق في عملية التدقيق وذلك حسب أهمية المؤسسة المعنية والميزانية الممنوحة لها، فمثلا: المؤسسة التربوية مثل المدرسة أو ثانوية تعتمد على رقابة ذات محاور واضحة مقارنة بشركات التي تخضع إلى رقابة دقيقة بحسب مجال نشاطها وأهدافها المسطرة إذا كانت إنتاجية أو لا، فمثلا: مراقبة الصفقات العمومية ليست كمراقبة نفقات المستخدمين لأن صفقات العمومية تضم أغلفة مالية معتبرة مقارنة بالموارد البشرية، فنجد إجراءات التوظيف، مسك ملفات الموظفين، كيفية رقابة حضور الموظفين، كيفية التنسيق بين المصالح.

فالأمر هنا بات محسوما بأهمية الاعتمادات المالية للعنصر المراد رقابته فمثلا: شخص تم توظيفه بطريقة غير شرعية من خلال الرقابة يتم توقيفه فقط ولا يكون له أثر مالي في حين الصفقات العمومية لها أثر مالي بليغ.

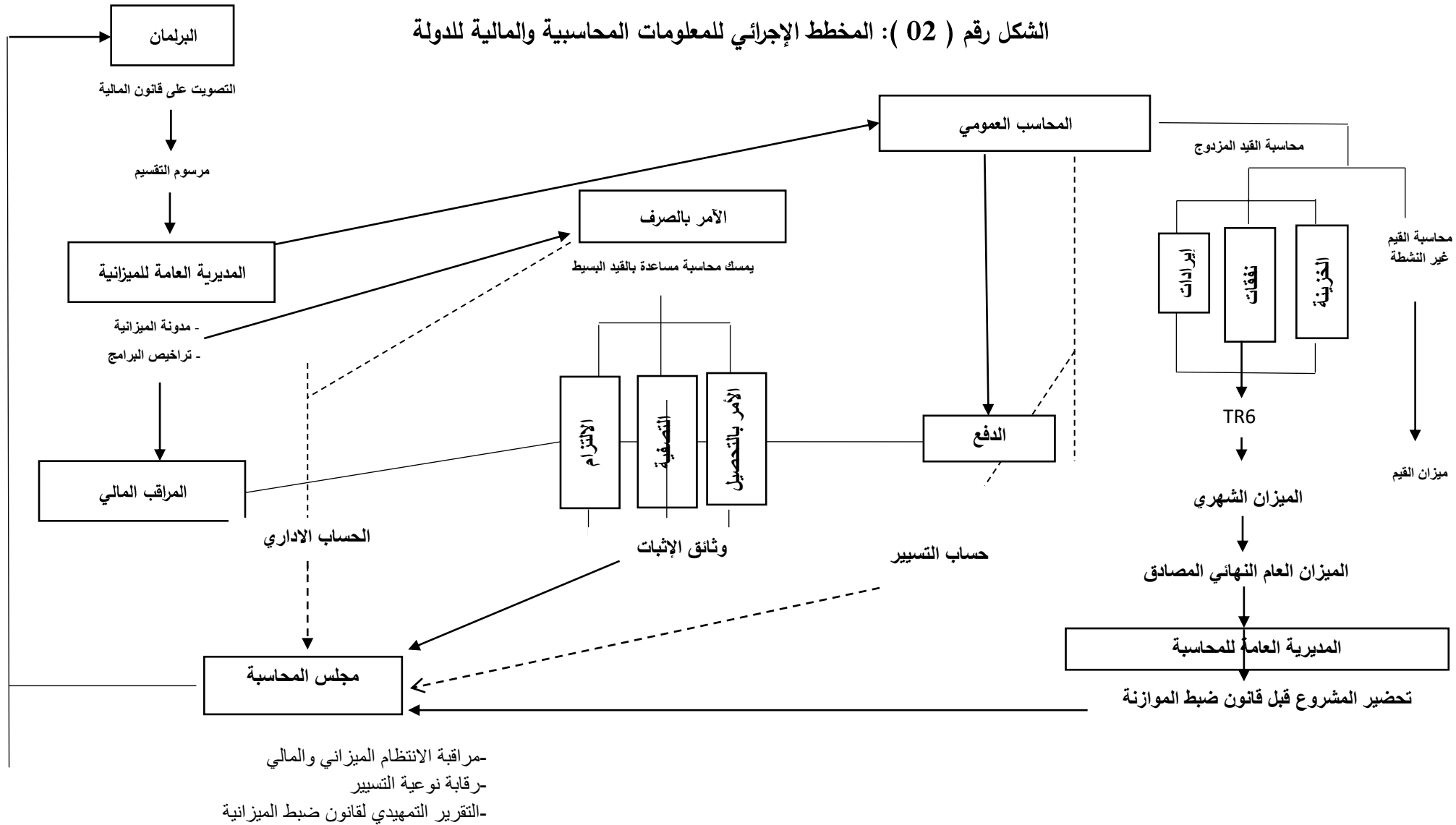
يكون ضروريا أن تكون الرقابة مرفقة بأمر التبليغ بالمهمة إلى المؤسسة المعنية وذلك حين إعداد مشروع تمهيدي لمشروع تمهيدي لقانون تسوية الميزانية بعد مصادقة لجنة البرمجة والتقارير .CPR

وبعدها تكون مرحلة إعداد برنامج المهمة الرقابية فيقوم المقرر المالي انطلاقا من ملف الدائم للهيئة المتواجد على مستوى مجلس المحاسبة الذي يضم القانون الأساسي للدولة تعيين الأمرين بالصرف، حسابات التسيير المودعة على مستوى الهيئة.

المطلب الثالث: مخطط إجرائي للمعلومات المالية في مجلس المحاسبة

يتضمن الشكل الموالي مخطط إجرائي يبين سيرورة تدفق المعلومات المالية بين مجلس المحاسبة والبرلمان والهيئات التنفيذية للعمليات المالية (الأمر بالصرف والمحاسب العمومي) وهيئات الرقابة (المراقب المالي) وكذا السلطات المالية الوصية (وزارة المالية)

الشكل رقم (02) : المخطط الإجرائي للمعلومات المحاسبية والمالية للدولة



خلاصة الفصل الثاني:

حاولنا في هذا الفصل توضيح الدور الفعال لمجلس المحاسبة باعتباره الهيئة الدستورية العليا للرقابة المالية اللاحقة، حيث تطرقنا إلى نشأته بموجب المادة 190 من دستور 1976، إلى غاية النشأة الفعلية التي كانت سنة 1980 كما تطرقنا إلى تعريفه وأهم صلاحياته بالإضافة إلى التنظيم القانوني كما قمنا بدراسة مجلس المحاسبة من الناحية البشرية والجانب الهيكلي بحيث يتشكل من أعضاء يتولون مهام قضائية ينتسبون صفة القضاة ويخضعون لقانون أساسي خاص بهم، كما تطرقنا إلى غرف القضائية لمجلس المقسمة إلى غرف وطنية وأخرى اقليمية.

ثم قمنا بمحاولة تحديد مهام مجلس المحاسبة من خلال التطرق لاختصاصاته من مختلف النواحي: من حيث الزمن الذي تمارس فيه رقابة مجلس المحاسبة، من حيث الخاضعين لرقابة مجلس المحاسبة ومن حيث طبيعة النتائج المترتبة عن رقابة مجلس المحاسبة وماهي الإجراءات المتبعة لهذه الرقابة.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

لرقابة المطابقة

تمهيد:

يمارس مجلس المحاسبة عدة أنواع من الرقابة ولعل أبرزها رقابة المطابقة التي تعد عملية منهجية قائمة على المخاطر، وتنفذ بتقييم ما إذا كانت الأنشطة والمعاملات المالية والمعلومات من كافة جوانبها الجوهرية تلتزم بالقوانين والتشريعات المعمول بها، فهي رقابة مالية تقييمية إصلاحية هدفها الأساسي ضمان المحافظة على المال العام، لذلك لديها الحق بإصدار القرارات اللازمة التي تدين المرتكبين للأخطاء والمخالفين للقوانين والتنظيمات المعمول بها ومعاقبتهم بما نص عليه القانون. وبالمقابل لهؤلاء المخالفين حق الطعن ضد القرارات الصادرة عنه، ضمانا لحقوق المتقاضين وتعزيزا للوقاية ومكافحة جميع أشكال الغش.

ولذلك فقد حاولنا في هذا الفصل بالإمام بجوانب تخصصنا من محاسبة وجباية وربطها مع الميزانية العامة للدولة فتطرقنا إلى مراجعة حسابات المحاسب العمومي لقباضة الضرائب وذلك لتمكنا من فحص الوثائق الثبوتية الخاصة بها بطريقة فعالة لكوننا نمتلك المعلومات بالإضافة لمديرية أملاك الدولة كذا المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية وهذا كله يصب في تحصيل إيرادات الدولة وتغطية نفقاتها تحت إطار ما يسمى بالميزانية العامة للدولة.

ولهذا فقد تم استقبالنا في الغرفة الأولى لمجلس المحاسبة وتخصيص مكتب لنا بأمر من سيد رئيس الغرفة: ع. عبد اللطيف الذي قدم لنا التسهيلات و التوجيهات لازمة لإجراء عملنا على اكمل وجه و كذا الكيفية المتبعة لعملية رقابة المطابقة حتى يكون تربصنا بطريقة ممنهجة و فعالة كلفة السيد الرئيس مدققين و على رأسهم القاضي المحتسب: م.مصطفى بالإشراف علينا طيلة فترة التربص.

وللخوض في الدراسة الميدانية فقد قسمنا الفصل الثالث إلى مبحثين:

المبحث الأول: يتناول ماهية رقابة المطابقة أهدافها.

المبحث الثاني: يتناول مجالات تطبيق رقابة المطابقة.

المبحث الأول: ماهية رقابة المطابقة.

المطلب الأول: تعريف رقابة المطابقة.

يطلق على رقابة المطابقة la conformité هي رقابة قانونية وشرعية حيث تشمل هذه الرقابة على مدى توافق الأنشطة والمعاملات المالية والمعلومات الواردة في البيانات المالية مع النصوص القانونية السارية المفعول، بما فيها قوانين الميزانية الموثقة المتعلقة بالأحكام الخاصة بالأموال والعقود واتفاقيات المنح والنصوص التنظيمية الصادرة عن السلطة التنفيذية، ومن خلال رقابة المطابقة يتأكد مجلس المحاسبة من مدى احترام الأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها وهي رقابة شاملة على الجماعات والمرافق والهيئات التي تدير الأموال العمومية.¹

المطلب الثاني: أهداف رقابة المطابقة.

- تهدف رقابة المطابقة إلى كشف عدم الالتزام بالمعايير المقبولة وانتهاكات مبادئ الشرعية وكفاءة الإدارة المالية وفعاليتها واقتصادها مبكرا، وهذا من أجل اتخاذ الاجراء التصحيحي الممكن في الحالات الفردية، وهذا من شأنه أن يجعل المسؤولين يقبلون المسؤولية ويعطي فرصة لأخذ التعويضات أو اتخاذ الخطوات لمنع مثل هذه الانتهاكات أو جعلها أصعب وقوعا على الأقل.
- ترفع رقابة المطابقة من مستوى الشفافية من خلال إعداد التقارير المعتمدة عن ما إذا كانت الأموال قد تم إنفاقها بموجب المرجعيات المعمول بها أم لا. كما أنها تعزز من المساءلة بالإبلاغ عن عدم الالتزام بالمرجعيات ومخالفتها.
- تعزز رقابة المطابقة من الإدارة الرشيدة من خلال تحديد نقاط الضعف والأعمال المخالفة للوائح والقوانين وتقييم مدى انضباط الموظفين.
- وفقا للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة "فان الهدف الرئيسي من رقابة المطابقة هو تزويد المستخدمين المستهدفين بالمعلومات حول ما إذا كانت الجهات الحكومية الخاضعة لرقابة المطابقة تلتزم بالقرارات البرلمانية، والقوانين والأعمال التشريعية والسياسة والقوانين الموضوعة والبنود المتفق عليها أم لا.

¹ Principes de l'audit de conformité, Les normes internationales des Institutions supérieures de contrôle, ISSAI, sont émises par l'Organisation internationale des Institutions de contrôle des finances publiques, INTOSAI,2019,p19.

- تسمح رقابة المطابقة بكشف الوضعيات والوقائع غير القانونية وتبين القواعد التي تم خرقها والمخالفات المسجلة وتحديد وتقديم الأضرار التي لحقت الخزينة العمومية أو بالهيئة العامة أو إقتراح العقوبات اللازمة.¹

المبحث الثاني: مجالات تطبيق رقابة المطابقة.

تسري رقابة المطابقة على مجموعة من المجالات تتمثل في مختلف العمليات السنوية التي يقوم بها مجلس المحاسبة بصفة دورية ومنتظمة يحكمها برنامج مقترح ومعد من طرف هيئة مختصة تدعى لجنة البرمجة والتقارير.

المطلب الأول: رقابة المطابقة على إيداع الحسابات.

الفرع الأول: الإطار القانوني لإيداع الحسابات

تنتهي المادة الثانية من المرسوم التنفيذي رقم 96-56 على أنه يجب على الأمرين بالصرف الرئيسيين والثانويين وعلى المحاسبين العموميين التابعين لمصالح الدولة والجماعات الإقليمية، مختلفة المؤسسات والهيئات العمومية الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية أن يودعوا حساباتهم لدى كتابة ضبط لمجلس المحاسبة في آجال أقصاه 30 جويلية (يوليو) من السنة المالية للميزانية المقفلة.²

الفرع الثاني: تعريف إيداع الحسابات

هو عملية يقوم بها كل من المحاسب العمومي والأمر بالصرف بحيث يجب على كل محاسب عمومي إيداع حسابه للتسيير لدى كتابة ضبط لمجلس المحاسبة والاحتفاظ بكل الوثائق الثبوتية التي قد يطلبها منه المجلس عند الاقتضاء، كما يتعين على الأمرين بالصرف التابعين للهيئات العمومية إيداع حساباتهم الإدارية بنفس الشكل.³

¹ دليل تطبيق معايير الدولية لأجهزة العليا لرقابة المالية ومحاسبة الخاصة برقابة المطابقة.

² مرسوم تنفيذي رقم 96-56 مؤرخ في 22 يناير 1996 يحدد انتقاليا الأحكام المتعلقة بتقديم الحسابات إلى مجلس المحاسبة.

³ شويخي سامية، أهمية الاستفادة من الآليات الحديثة والمنظوم الإسلامي في الرقابة على المال العام، رسالة ماجستير، جامعة تلمسان، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، 2010-2011، ص.90

الفرع الثالث: إجراءات إيداع حسابات تسيير المحاسبين العموميين

بعد نهاية كل سنة مالية أو عند نهاية مهام المحاسبون العموميون يلزمون بإيداع حسابات تسييرهم في الآجال المحددة وقد يبين القانون المنظم لمجلس المحاسبة الهدف الأساسي لنظام المحاسبة العامة وهو حماية المال العام وضمان التصرف فيه وفقاً لما ينص عليه القانون وبالتالي فالمحاسب العمومي ملتزم بإعداد حسابات ختامية وعن سيرهم المالي وتكون حسابات أكثر تفصيل من التي يقدمها الأمر بالصرف مع إبراز نتائج السنوية في شكل أرصدة ختامية.

مراجعة على حسابات تسيير:

تقوم مصالح وزارة المالية بالرقابة على حسابات فهي الوسيلة الأساسية التي يعتمد عليها قضاة مجلس المحاسبة في مراجعة الحسابات العمومية إلى جانب الوثائق الثبوتية التي ينبغي أن ترفق بهذا الحساب والتي تعتبر سند إثبات لتبرير مختلف العمليات وتتوقف عليها المسؤولية المالية والشخصية للمحاسب العمومي أمام قضاة مجلس المحاسبة.¹

الفرع الرابع: إيداع حسابات الأمرين بالصرف

يعتبر الأمرين بالصرف مسيرو الهيئات والمرافق العمومية وبالتالي فهم لا يمارسون وظيفة محاسبية بالشكل الذي يمارسه المحاسبين العموميين ورغم ذلك فهم ملزمون بمسك محاسبة إدارية والتي تهدف أساساً إلى تمكينهم من متابعة استعمال الاعتمادات المالية المرخص بها في الميزانية التي يشرفون على تنفيذها والاطلاع بسهولة على مجمل العمليات المالية.

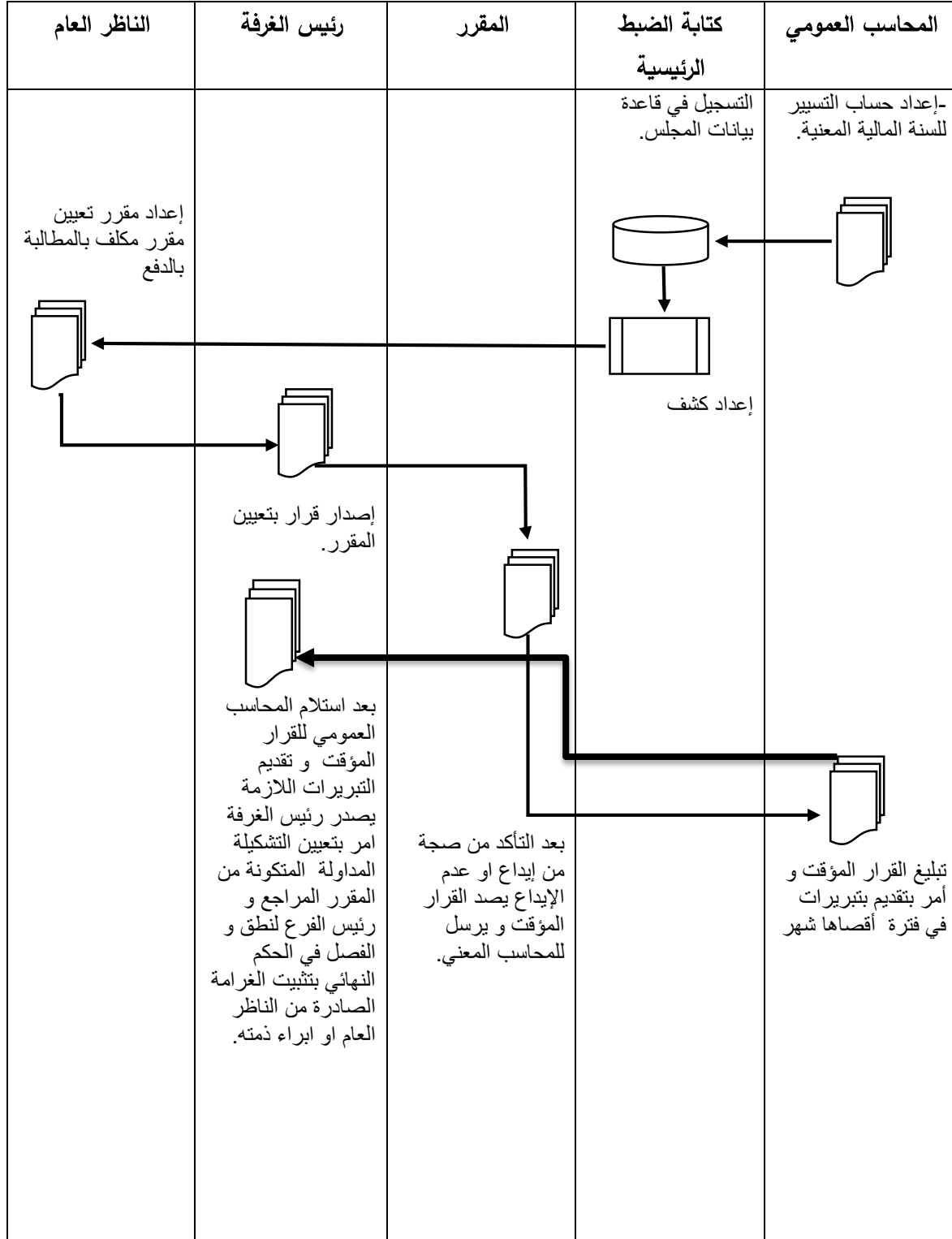
الفرع الخامس: دراسة حالات ايداع الحسابات.

- إن عملية إيداع الحسابات من طرف المحاسب العمومي تتخذ ثلاثة أشكال نذكرها فيما يلي:
- الشكل الأول: المحاسب العمومي يقوم بإيداع الحسابات في الآجال المحددة.
 - الشكل الثاني: المحاسب العمومي يتأخر في إيداع حسابات التسيير في الآجال المحددة.
 - الشكل الثالث: المحاسب العمومي لا يقوم بإيداع حسابات التسيير بصفة كلية.
- فالحالة الأولى تمثل الوضع العادي والقانوني الذي ينبغي أن يكون عليه كل محاسب عمومي،

¹ الأمر رقم 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة.

أما الحالة الثانية فيترتب عنها فرض غرامة تأخير تقدر ب 500 دج لليوم الواحد أما الحالة الثالثة فيترتب عنها فرض غرامة مالية قدرها 5000 دج لليوم الواحد.

الشكل رقم (03): سير إجراءات رقابة المطابقة لإيداع الحسابات



المصدر: من إعداد الطالبتين.

من خلال الكشف المعد من طرف كاتبة الضبط الرئيسية لمجلس المحاسبة تم التأكد من عدم إيداع المحاسب العمومي فلان قابض الضرائب ** لحساب التسيير للسنة المالية*** ** إذن يتم:

1_ إرسال الملف إلى الناظر العام: يحال على النظارة العامة لتقديم استنتاجاتها في إطار المادة 102 من الأمر 20/95 الملف الخاص بعدم إيداع حساب التسيير لقباضة الضرائب.

يقوم الناظر العام بإرسال إجابات كتابية وهو المطالبة بدفع الغرامة الصادرة عن الناظر العام الملحق 01). يتبعها تعيين قاضي مقرر من طرف رئيس الغرفة.(الملحق 02).

بعدها بناء على اقتراحات المقرر، وبناء على الأمر الصادر من رئيس الغرفة وتشكيل اللجنة المتداولة وبعد الاطلاع على الملف والاقتراحات والمتداولة وفقا للقانون يأمر بما يلي: البت بصفة مؤقتة (الملحق 03).

يليه طبقا للمادة 22 من المرسوم الرئاسي رقم 95-377 المؤرخ في 20 نوفمبر 1995 المحدد للنظام الداخلي لمجلس المحاسبة والمادة 42 الفقرة الثالثة من المرسوم التنفيذي رقم 11-286 المؤرخ في 15 غشت 2011 المتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بإدارة مجلس المحاسبة يبلغ إلى المحاسب العمومي فلان القرار المؤقت وحددت له فترة شهر واحد للرد على سبب عدم إيداع حساب التسيير لقباضة الضرائب. (الملحق رقم 04).

بعدها يصدر رئيس الغرفة استدعاء للمحاسب العمومي المعني بحضور الجلسة المتعلقة بالفصل في ملف عدم إيداع حساب تسيير قباضة الضرائب.

بعدها تم إصدار أمر رقم 01 مؤرخ في 2022/03/21 متضمن تعيين تشكيلة الغرفة (الملحق 05) والنطق النهائي بالحكم في ملف المحاسب العمومي لقباضة الضرائب والمتعلق بعدم إيداع حساب التسيير قباضة الضرائب (الملحق 06).

بعدها ينفذ هذا الحكم بالصيغة التنفيذية. (الملحق 07)

ملاحظة: يكون للمحاسب الحق في تقديم الطعن إذا قدم التبريرات اللازمة التي تثبت إبراء ذمته وهذا ما حدث في ملف المحاسب العمومي لقباضة الضرائب، فيقوم رئيس الغرفة بإرسال الملف إلى الناظر العام (الملحق 08) من أجل تعيين قاض مقرر مكلف بدراسة الطعن ولذلك تمت إعادة مراجعة ملفه

وتبين لنا أن طلبه ورد بعد الآجال القانونية ونظرا لإرفاق المعني بمبرر مقنع فإنه وفقا لأحكام المادة 102 من الأمر رقم 95-20 يمكن للغرفة مراجعة القرار تلقائيا. ولذلك فهو غير معني بإيداع حساب التسيير. (انظر الملحق 09)

المطلب الثاني: رقابة المطابقة على مراجعة الحسابات

الفرع الأول: الإطار القانوني لمراجعة الحسابات

الأمر 20/95 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المعدل والمتمم والمتعلق بمجلس المحاسبة يراجع ويصدر أحكاما بشأنها.¹

الفرع الثاني: تعريف مراجعة الحسابات.

هي عملية التدقيق في شرعية العمليات المحاسبية والمالية الموصوفة فيها من قبل مجلس المحاسبة ومدى تطابقها مع الأحكام التشريعية والتنظيمية المطبقة عليها.²

حيث يراجع حسابات المحاسبين العموميين، ويصدر أحكاما بشأنها، وهو الوحيد الذي يقدر مدى مسؤولية المحاسب العمومي الشخصية والمالية في حالات السرقة أو ضياع الأموال أو القيم أو المواد التي يمكن للمحاسب أن يحتج فيها بعامل القوة القاهرة أو يثبت بأنه لا يرتكب أي خطأ.³

وتحظى مراجعة الحسابات العموميين أهمية كبيرة لدى مجلس المحاسبة الجزائري، بحيث أن هذه الرقابة تنصب على الحسابات فقط وليس على المحاسبين، وهي القاعدة الأساسية التي بنى عليها المشرع الفرنسي عمل مجلس المحاسبة، على أساس أن مجلس المحاسبة هو قضاء متخصص في مراقبة مشروعية حسابات المحاسب العمومي دون ذلك، حتى لا يشكل مجلس المحاسبة عقبة أمام حرية نشاط الإدارة ويشل حركتها.

الفرع الثالث: إجراءات مراجعة الحسابات

تمر عملية مراجعة الحسابات المحاسبين العموميين بثلاث مراحل أساسية حددها الأمر 95 - 20 المتعلق بمجلس المحاسبة وهي:

¹ المادة 75 من الأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة.

² المرجع نفسه.

³ المادة 82 من الأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة

أولاً: معاينة الحسابات

بعد التحقق من تقديم جميع السندات والوثائق تتم عملية تدقيق فحص الحسابات وفق طريقة منهجية، ثم يتم فحص تلك الوثائق الرجوع إلى سندات الاثبات ومختلف الوثائق المتعلقة بها، وذلك للتأكد من شرعيتها وصحتها المالية. ويتم الشروع في تنفيذ عمليات التدقيق والمعاينة من طرف القضاة المعنيين وفق طريقة منهجية تتضمن بشكل عام الخطوات التالية:

- معاينة مدى مطابقة حسابات التسيير للتنظيم المعمول به.
- المراجعة الحسابية للمبالغ المسجلة بمراجعة الأرقام المدرجة في كل عنصر من عناصر الملف كالجداول المرفقة وملف تسوية الميزانية.
- مراجعة مدى تطابق الحسابات وانسجامها.
- ضبط مبالغ الاعتمادات المالية المنجزة خارج الميزانية وحسابات التسبيقات.
- مراقبة عمليات الخزينة من حركات الأموال نقدا وإيداع الحسابات الجارية.¹

ثانياً: الحكم على الحسابات

- حالة محاسب عمومي مدين: في هذه المرحلة يوجه الملف إلى تشكيلة المداولة والنظر والبت فيه فإن لم يتم تسجيل أي مخالفة تصدر قرارا نهائي بتبرئة ذمته.
- حالة وجود أخطاء أو مخالفات: في هذه الحالة تصدر قرارا مؤقتا يوجه للمحاسب المعني تقديم التبريرات الناقصة وإكمال ما تراه التشكيلة غير كافي من أجل تبرئة ذمته، ويبلغ هذا القرار المؤقت إلى المحاسب الذي يجيب عليه كتابيا خلال مدة زمنية قدرها شهرا، مدعما ذلك بمستندات الثبوتية يحسب من تاريخ البلاغ.

ثالثاً: إصدار القرار النهائي

بانقضاء الأجل المحددة للإجابة يعين رئيس الغرفة مقررا مراجعا، ويكلف بدراسة الملف على ضوء الإجابات المستلمة وتقديم اقتراحاته، وبعده يرسل الملف كاملا إلى الناظر العام لتقديم استنتاجاته، ويعرضه بعد ذلك على تشكيلة المداولة لإصدار القرار النهائي.

¹ شويخي سامية ، مرجع سابق، ص.91.

تعد التشكيلة المختصة جلستها لدراسة الملف المعروض عليها، وتتداول فيه بعد الاطلاع على الاقتراحات، المقررات، المراجع، تفسيرات، إثبات التي يقدمها المحاسب المعني وكذلك استنتاجات الناظر العام، وتصدر على أثر ذلك قرار نهائي تتخذه بأغلبية التصويت الاعضاء التشكيلي إما بإبراء المحاسب العمومي إذا لم تسجل ضده أية اخطاء.

وفي حالة العكس يتم وضعه في حالة مدين بما يساوي المبلغ المالي الناقص في الحساب بسبب عجز في أموال الصندوق، أو صرف نفقة غير شرعية، أو عدم تحصيل صيغة تنفيذية ويبلغ للناظر العام والمحاسب المعني والمكلف بالمالية لتنفيذ كافة الطرق القانونية.¹

الفرع الرابع: دراسة حالة رقابة المطابقة على مراجعة حسابات قباضة الضرائب.

أولاً: القيام بمهمة مراجعة حساب التسيير لقباضة الضرائب 'س' سنة****.

عند قيامنا بعملية المراجعة لقد اتبعنا الخطوات التالية:

1. المقارنة بين كل الوثائق المرسله من طرف العون المحاسب وجدول الإرسال وإن تم اكتشاف وثائق ناقصة يتم الاتصال بالعون المحاسب لتقديمها.
2. الاطلاع على القانون المنشئ لهذه المؤسسة.
3. الاطلاع على حساب التسيير للسنوات المراد مراجعتها ومدى احترام الآجال المحددة قانوناً لإيداع حسابات وهذا طبقاً لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 96-56 المؤرخ في 22 يناير 1996 الذي يحدد انتقالياً الأحكام المتعلقة بتقديم الحسابات في مجلس المحاسبة.
4. التأكد من وجود السجلات المحاسبية الرئيسية والمساعدة وهذا بالاطلاع على السجلات المحاسبية الممسوكة من طرف العون المحاسب ومقارنتها بالوثائق الثبوتية ومدى تطابقها مع القوانين والتنظيمات المعمول بها.

¹ أنوار امجوج، مجلس المحاسبة، نظامه ودوره في الرقابة على المؤسسات الإدارية، رسالة لنيل شهادة لماجستير قانون عام، فرع مؤسسات سياسية إدارية، كلية الحقوق جامعة قسنطينة، 2007، ص117.

ثانيا: محتوى تقرير المهمة الرقابية

في إطار تنفيذ البرنامج السنوي للرقابة لسنة ****، الخاص بالغرفة الأولى لمجلس المحاسبة، المصادق عليه من طرف لجنة البرامج والتقارير وتطبيقاً للأمر رقم 18 المؤرخ في 2020/09/07. تم القيام بمهمة مراجعة حساب تسيير قباضة المركز الجوّاري للضرائب ** للسنة المالية **** وهذا على مستوى المجلس وعلى الوثائق المقدمة إلى المجلس نظراً لتعذر التنقل إلى عين المكان في ظل ظروف تفشي وباء كورونا لإجراء العملية الرقابية، هذه الوثائق المقدمة محددة بإرسالية طلب الوثائق رقم **/المؤرخة في **** وغير مقدمة كلياً كما حددتها إرسالية قابض قباضة المركز الجوّاري رقم ** المؤرخة في **** وهذا نظراً لتعذر تقديم البعض منها كون أنها تعتبر وثائق ملفات دائمة وجارية لا يمكن تقديمها والقيام بعملية التحصيل دونها (مثل الجداول الفردية، الجداول العامة، العقود الجرافية C09، سندات التحصيل وبعض السجلات مثل H73،....الخ) حيث تمت هذه المراجعة حسب ما تقتضي أحكام المواد 74 إلى 78، من الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة، المعدل والمتمم، والمواد من 50 الى 52 من الأمر رقم 95-37 المؤرخ في 20 نوفمبر 1995 المحدد للنظام الداخلي لمجلس المحاسبة المتمم.

- العمل على ذكر مقر القباضة وتاريخ استحداثها وتصنيفها (لا يتم ذكر ذلك للمحافظة على سرية المهنة والتحفظ).

- ذكر كيفية تسيير قباضة المركز الجوّاري للضرائب **: وهي أول خطوة في مراجعة الحسابات بحيث يتم التحقق من المعلومات المتعلقة بالمحاسب نفسه قرار التعيين، محضر استلام المهام ..الخ، ذكر الموظفين ورتبهم و التأكد من تشغيلهم بصفة قانونية، أي قانونية وشرعية مهام الشخص أو الهيئة المعنية بالرقابة.
- عرض وضعية المسير المعني للقباضة: أشرف على تسييرها سنة **** المحاسب العمومي السيد/ **، برتبة مفتش، تم تعيينه للقيام بمهام قابض الضرائب بالمركز الجوّاري للضرائب ** بالنيابة بموجب مقرر التعيين رقم / **** الصادر عن مديرية الضرائب لولاية ** وهذا إلى غاية تاريخ القيام بالمهمة.

أ-التأكد من إيداع حساب تسيير قباضة الخاص بالسنة المالية **** لدى مجلس المحاسبة:

نسجل أن المحاسب لم يمثل لأحكام المادة 60 من الأمر 20/95 المؤرخ في 1995/07/17 المتعلق بمجلس المحاسبة المعدل والمتمم، وكذا المرسوم التنفيذي رقم 56/96 المؤرخ في 1996/01/02 المحدد انتقاليا للأحكام المتعلقة بتقديم حساب التسيير إلى مجلس المحاسبة، حيث أن المحاسب لم يقوم بإيداع حساب تسيير قباضة المركز الجوارى للضرائب * * الخاص بالسنة المالية **** على مستوى كتابة الضبط لمجلس المحاسبة.

بخصوص تسليم واستلام المهام:

كشفت العملية الرقابية عن التزام المحاسب العمومي السيد/فلان بإجراء تسليم واستلام المهام ودون وضعه أي تحفظ على تسيير أسلافه وهذا بعد استلامه مهام تسيير القباضة بالنيابة، وهذا طبقا لأحكام القانون 90/21 المؤرخ في 24 محرم عام 1411 الموافق 15 غشت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

ب-مراجعة حساب تسيير سنة ****:

الخطوة الثانية تتمثل في التدقيق في كل العمليات المتعلقة بالميزانية والتأكد من عدم وجود أي مخالفة من شأنها أن تقحم المسؤولية المالية والشخصية للعون المحاسب، تمت عملية المراجعة كالتالي: بخصوص عملية مراجعة حساب تسيير قباضة المركز الجوارى للضرائب * * للسنة المالية، فإن عملية الرقابة اقتصرت على التدقيق في الحسابات المالية، حسابات الإيداع والتسوية، حسابات الترتيب والتسوية وحسابات التسيقات فقط دون الرقابة على مدى اتخاذ القابض لإجراءات المتابعات والملاحقات من أجل إجبار المكلفين بتسديد الديون الضريبية التي هي على عاتقهم المتعلقة بالجدول الضريبية الفردية منها والجماعية والعامية (IRG /Rôle général) وعقود الضريبة الجرافية الوحيدة وكل سندات التحصيل الأخرى وهذا نظرا لاعتذار القابض بخصوص تقديمها وتسليمها كون أنها تعتبر وثائق ومستندات ملفات دائمة وجارية ومهمة لا يمكنه القيام بعملية التحصيل دونها.

ج- التدقيق في الحسابات المالية: شملت عملية الفحص والرقابة الحسابات التالية:

1- الحساب رقم/100 002: "النقود لدى قابض الوكالات المالية":

تتمثل الوضعية المحاسبية لهذا الحساب حسب الموازنة السنوية العامة في 12/31/**** كما يلي:

الميزانية الافتتاحية (مدین)	5.176.298,46 دج
عمليات السنة (مدین)	416.682.833,99 دج
المجموع =	421.859.132,45 دج
عمليات السنة (دائن)	416.678.203,50 دج
الرصيد الى غاية 31 جوان **** (مدین)	5.180.928,95 دج

إن عملية ترحيل مبلغ الرصيد سليمة، حيث أن الرصيد النهائي المسجل في نهاية سنة **** على كل من الموازنة العامة والسجل دفتر الأستاذ (Journal Général) والمتعلق بحساب الصندوق (ح/100.002) والمقدر بـ 5.176.298,46 دج هو نفسه المبلغ المرحل والمسجل في الميزانية الافتتاحية لموازنة سنة **** نموذج Hn°11 وعلى السجل Hn°8 للحساب بتاريخ 01/01/****.

كذلك الشأن بالنسبة لرصيد الحساب المسجل عند 12/31/**** على الموازنة العامة نموذج Hn°11 والسجل Hn°8 والمقدر بـ 5.180.928,95 دج هو نفسه المبلغ المرحل والمسجل في الميزانية الافتتاحية لموازنة سنة **** نموذج Hn°11 وعلى السجل Hn°8 للحساب بتاريخ 01/01/****.

2- خطأ في تطبيق غرامات التأخير عن تسديدات ديون بعض المكلفين نقدا.

حيث طبقا لأحكام المادة 402 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تنص على ما يلي: "يترتب قانونا عن التأخير في دفع الضرائب والرسوم التي تحصل عن طريق الجداول، عملا بالأحكام المنصوص عليها في مختلف القوانين الجبائية، تطبيق عقوبة قدرها 10% عندما يتم الدفع بعد أجل خمسة عشرة (15) يوما ابتداء من تاريخ الاستحقاق.

في حالة عدم التسديد في أجل ثلاثين (30) يوما الموالية للأجل المحدد في الفقرة السابقة، تطبق غرامة تهديدية قدرها 3% عن كل شهر تأخير أو جزء منه، دون أن تتجاوز هذه الغرامة زائد العقوبة الجبائية بنسبة 10% المذكورة أعلاه، نسبة 25%.

وتطبق هذه العقوبة على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجرافية الوحيدة. وعليه، فإنه يوجه أمر إلى المحاسب العمومي لتقديم الشروحات والتبريرات اللازمة عن التطبيق الخاطئ وبالنقصان لغرامة التأخير عن تسديدات ديون المكلفين بالضريبة نقدا، الأمر الذي ترتب عليه تسجيل

فارق موضوع ضرر ملحق بالخرينة مع الإسراع في استدراك هذه الأخطاء وتصحيحها تطبيقاً لأحكام المادة 402 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وإلا فإن مسؤوليته المالية والشخصية من شأنها ان تقحم وفقاً للمادة رقم 83 من الأمر 20/95 المتعلق بمجلس المحاسبة المعدل والمتمم.

3- عن الجانب الدائن للحساب (النفقات):

عرف الحساب 100.002 خلال سنة**** تسجيل إجمالي نفقات يقدر بـ 416.678.203,50

المبلغ الإجمالي "دج"	عدد العمليات	طبيعة العملية (1) + (2) = (3)
416.583.100,00	247	تفريغ الصندوق خارج الرسوم (1)
84.603,50	17	تعويض عن طريق الصندوق للإيداعات من الحساب 431.001 (5)
10.500,00	01	تعويض عن طريق الصندوق للإيداعات من الحساب 431.037 (6)
416.678.203,50	265	اجمالي نفقات السنة عن طريق حساب الصندوق (8) = (7) + (3)

دج

إن إجراء عملية المقارنة بين مختلف الوثائق والسجلات المحاسبية المطلوبة والمقدمة للفرقة الرقابية للفحص والرقابة والتدقيق عليها من دفتر الفرعي لنفقات الصندوق N°5 ، سجل الصندوق H7 والسجل العام H8 دفتر الأستاذ، والحوصلات اليومية والشهرية للنفقات على السجل N°09 والموازنات الشهرية والموازنة السنوية العامة النهائية لسنة **** وإيصالات الخزينة الولائية لتغطية عمليات إفراغ الصندوق ووصلات التعويض عن طريق الصندوق وجميع وثائق الإنفاق عن طريق حساب الصندوق لم تسفر ولم تظهر أي فارق يذكر. سجلت عملية الفحص والتدقيق على الوثائق التبريرية المتعلقة بعمليات نفقات الصندوق من عمليات التفريغ والتعويضات عن طريق الصندوق ما يلي:

- إن جميع عمليات نفقات الحساب 100002 المتعلقة بعمليات تفريغ الصندوق الى الخزينة العمومية هي مبررة بإيصالات تغطية الخزينة الولائية (Récépissés trésor).
- إن جميع عمليات نفقات الحساب المتعلقة بالتعويضات نقدا لسنة **** هي مبررة بالوثائق الثبوتية.

4- عدم احترام السقف المحدد لعملية الدفع عن طريق الصندوق (نقدا) والمقدر بـ 10.000 دج حيث كشفت عملية الفحص والرقابة على إيصالات التعويضات عن طريق حساب الصندوق أن القابض قبل دفع نفقة تفوق سقف المبلغ المرخص بدفعه نقدا والمقدر بـ 10.000 دج، حيث قام بعملية التعويض عن طريق الصندوق (نقدا) لمبلغ 10.500,00 دج مودع بالحساب 431037 "ناتج التخفيض الجبائي"، حيث كان من الأجدر دفع المبلغ عن طريق تحويله الى حساب المعني بدلا من تعويضه نقداً وعليه، فإنه يوجه أمر إلى المحاسب العمومي لتقديم جميع الشروحات والتبريرات عن قبول دفع مبلغ هذه العملية والذي يفوق مبلغ السقف المحدد الذي يمكن دفعه نقداً.

5- احتفاظ المحاسب العمومي (القابض) بمبالغ ضخمة ومهمة دون الحاجة إليها: وهو ما يخالف أحكام المذكرة رقم 1626 لسنة 1993 التي تنص على عدم الاحتفاظ بالأموال بالصندوق والعمل على تحويلها إلى الخزينة العمومية وهو ما قد يعرضها (الأموال) إلى كل أشكال الخطر من تلف أو سرقة أو الضياع، حيث سجلت عملية التدقيق والفحص التي قام بها المجلس بخصوص حساب الصندوق احتفاظ المحاسب العمومي بمبالغ أرصدة يومية كبيرة وجد هامة حيث أن عملية إفراغ الصندوق تتم بمعدل مرتين في الأسبوع والذي من المفروض أن يتم بانتظام وكل ما تقتضي الحاجة، ونذكر من هذه المبالغ على سبيل المثال مبالغ أرصدة يومية محتفظ بها عند نهاية اليوم دون الحاجة إليها ودون الإسراع في القيام بالتفريغ الدوري لها التالية:

- الرصيد اليومي ليوم 01/11/**** بمبلغ إجمالي يقدر بـ 3.350.460,90 دج.
- الرصيد اليومي ليوم 01/21/**** بمبلغ إجمالي يقدر بـ 3.926.556,75 دج.
- الرصيد اليومي ليوم 03/03/**** بمبلغ إجمالي يقدر بـ 3.222.073,47 دج.
- الرصيد اليومي ليوم 03/04/**** بمبلغ إجمالي يقدر بـ 3.327.985,47 دج.
- الرصيد اليومي ليوم 03/05/**** بمبلغ إجمالي يقدر بـ 3.105.856,13 دج.
- الرصيد اليومي ليوم 03/06/**** بمبلغ إجمالي يقدر بـ 3.088.894,38 دج.
- الرصيد اليومي ليوم 03/11/**** بمبلغ إجمالي يقدر بـ 3.085.342,03 دج.
- الرصيد اليومي ليوم 03/19/**** بمبلغ إجمالي يقدر بـ 3.190.422,27 دج.
- الرصيد اليومي ليوم 03/20/**** بمبلغ إجمالي يقدر بـ 4.610.258,52 دج.
- الرصيد اليومي ليوم 03/25/**** بمبلغ إجمالي يقدر بـ 3.786.628,63 دج.

- الرصيد اليومي ليوم 03/26/**** بمبلغ إجمالي يقدر بـ 3.719.785,58 د.ج.
- الرصيد اليومي ليوم 03/27/**** بمبلغ إجمالي يقدر بـ 3.930.355,77 د.ج.
- الرصيد اليومي ليوم 03/29/**** بمبلغ إجمالي يقدر بـ 3.995.067,27 د.ج.
- الرصيد اليومي ليوم 03/31/**** بمبلغ إجمالي يقدر بـ 4.501.567,27 د.ج.
- الرصيد اليومي ليوم 04/24/**** بمبلغ إجمالي يقدر بـ 5.803.061,51 د.ج.
- الرصيد اليومي ليوم 06/13/**** بمبلغ إجمالي يقدر بـ 4.890.377,82 د.ج.
- الرصيد اليومي ليوم 06/27/**** بمبلغ إجمالي يقدر بـ 4.625.630,51 د.ج.
- الرصيد اليومي ليوم 06/28/**** بمبلغ إجمالي يقدر بـ 4.483.287,15 د.ج.
- الرصيد اليومي ليوم 09/23/**** بمبلغ إجمالي يقدر بـ 4.050.952,82 د.ج.
- الرصيد اليومي ليوم 09/30/**** بمبلغ إجمالي يقدر بـ 3.780.734,14 د.ج.
- الرصيد اليومي ليوم 12/30/**** بمبلغ إجمالي يقدر بـ 3.247.547,87 د.ج.
- الرصيد اليومي ليوم 12/31/**** بمبلغ إجمالي يقدر بـ 5.180.928,95 د.ج.

وعليه فإنه يوجه أمر إلى المحاسب لتقديم الشروحات والتبريرات عن عدم الالتزام بإفراغ حساب الصندوق بصفة دورية ومنتظمة وعلى ألا يحتفظ إلا بمبالغ صغيرة حسب حاجياته الأولية مع الامتثال والتقيد بمضمون وأحكام المذكرة السالفة الذكر تفاديا لكل أنواع وأشكال الأخطار التي قد تلحق بالقباضة وبالصندوق (من التلف، السرقة، الحريق وإلى غير ذلك من الأخطار).

6- ح/510.007 "تسبيقات قابضي الوكالات المالية للتسوية":

تتمثل الوضعية المحاسبية لهذا الحساب حسب الموازنة السنوية الموقوفة عند 12/31/****

كما يلي:

64622.72	الميزانية الافتتاحية:
15983.00	عمليات السنة مدين:
80605.72	المجموع مدين :
00.00	عمليات السنة دائنة:
80605.72	الرصيد إلى 12/31/****

اخضت عملية الفحص والتحري التي قام بها المجلس الى ما يلي:

إن رصيد الميزانية الختامية يمثل الرسوم المتعلقة بمسك الحساب الجاري البريدي للقابض للفترة الممتدة من 10/25/**** إلى غاية 12/31/**** والمفصلة حسب يوميات السنوات المتعلقة بها كما هي موضحة على الجدول التالي:

تاريخ اليومية	المبلغ "دج"	طبيعة العملية
10/25/****	35.494,72	اقتطاع تلقائي ورسوم على الح ج ب CCP
****	10,00	اقتطاع تلقائي ورسوم على الح ج ب CCP
04/18/****	810,00	اقتطاع تلقائي ورسوم على الح ج ب CCP
11/15/****	28.308,00	اقتطاع تلقائي ورسوم على الح ج ب CCP
	64.622,72	المجموع عند 12/31/**** وما قبلها (1) =
04/12/****	1.090,00	اقتطاع تلقائي ورسوم على الح ج ب CCP
10/30/****	790,00	اقتطاع تلقائي ورسوم على الح ج ب CCP
10/31/****	14.103,00	اقتطاع تلقائي ورسوم على الح ج ب CCP
	15.983,00	المجموع عمليات سنة **** (2) =
	80.605,72	المجموع عند 12/31/**** = (1) + (2) دج

وعليه، فإنه يتعين على المحاسب العمومي تقديم الشروحات والتبريرات عن الإجراءات المتخذة بشأن تسوية المبلغ المسجل بالحساب والمقدر بـ 80.605,72 دج والمتعلق بمجموع الاقتطاعات التلقائية والرسوم على الحساب الجاري البريدي الى غاية 12/31/**** مع إخطار المجلس بالنتائج التي تم التوصل إليها.

إن نتوجه إلى المرحلة الثالثة والاخيرة بعد عملية الرقابة وهي إصدار القرار النهائي.

ثالثاً: إصدار القرار النهائي على المحاسب العمومي فلان لقباضة الضرائب **.

لهذه الأسباب ومن أجلها يقرر ما يلي:

يأمر المحاسب السيد/ فلان بصفته المحاسب العمومي (القابض) المسؤول عن تسيير قبضة المركز الجوّاري للضرائب **** خلال سنة **** المعنية بعملية المراجعة بتقديم الشروحات والتبريرات اللازمة والمرفقة بالوثائق الثبوتية والتبريرية عن المعايينات والملاحظات المسجلة وإلا فإن مسؤوليته الشخصية والمالية من شأنها أن تقحم وفقاً لنص المادة 83 من الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17/07/1995 المتعلق بمجلس المحاسبة المعدل والمتمم.

إذن فعلمية مراجعة حسابات التسيير للمحاسبين العموميين تنتهي إما بإبراء ذمة المحاسب العمومي أو إقحام مسؤوليته الشخصية والمالية.

المطلب الثالث: رقابة المطابقة على نوعية التسيير.

الفرع الأول: الإطار القانوني لرقابة نوعية التسيير.

خصص الأمر 20/95 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المعدل والمتمم بالأمر 10-02 المؤرخ في 26 غشت 2010 و المتعلق بمجلس المحاسبة فصله الثاني لرقابة نوعية التسيير، إن هذا النوع من الرقابة المسندة إلى المجلس صدر بموجب المادة 06 من هذا الأمر.¹

الفرع الثاني: تعريف رقابة نوعية التسيير.

يكلف مجلس المحاسبة بمراقبة نوعية تسيير الهيئات والمصالح العمومية التي تدخل في مجال تدخله، بحيث يقيم شروط استعمال الموارد والوسائل المادية والأموال العمومية المسخرة لهم، كما يتأكد من وجود وفعالية الأجهزة المكلفة بالتدقيق والرقابة.

كما يتأكد من فعالية الاجراءات والأنظمة المعتمدة في التسيير التي تساهم في ضمان حسن تسيير مواردها واستعمالاتها وحماية ممتلكاتها، والتحري حول كل العمليات المالية والمحاسبية المنجزة، مما يجعله يساهم في تحسين آليات التسيير بتقديم التوصيات والملاحظات التي يراها مناسبة للتسيير الأمثل للمال العام والممتلكات.²

¹ المادة من الأمر 95-20، مرجع سابق

² Jaques magnert ,président de chamber,la cour de compte,berger levraut1996,p92et93.

ومن المهام الأساسية التي يقوم بها للتأكد من حسن استعمال الإعانات والمساعدات المالية التي منحتها الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق والهيئات العمومية الخاضعة لرقابته، ومن مدى توفر الشروط المطلوبة لمنح هذه المساعدات ومطابقة استعمالها مع الغايات التي منحت من أجلها، إضافة إلى ذلك فإن رقبته تمتد إلى الهيئات المستفيدة من تلك المنح، ومدى اتخاذها للميكانيزمات قصد الحد من اللجوء إلى هذه المساعدات والوفاء بالتزامها تجاه الجهات المانحة لتلك المساعدات.¹ إضافة إلى ذلك فإنه يتأكد من مدى مطابقة النفقات التي تم صرفها مع الموارد التي تم جمعها ومدى تحقيقها للأهداف المسطرة على الصعيد الاقتصادي والمالي للمؤسسات والهيئات العمومية.

الفرع الثالث: إجراءات الرقابة على نوعية التسيير.

يستند مجلس المحاسبة أثناء أدائه لرقابته المالية البعدية إلى مجموعة من القواعد الأساسية المشتركة التي تحكم إجراءات الرقابة التي يمارسها بحيث تكون هذه الإجراءات كتابية وسرية وذات طبيعة فاحصة وتحكمها قاعدة القرار المزدوج وقاعدة الشكل الجماعي للمداولات، وإما عند ممارسته لرقابة نوعية التسيير فإن مجلس المحاسبة يتبع إجراءات محددة، وتكون وفق ثلاثة مراحل متتالية، وهي مرحلة اجراء التحقيق واعداد تقرير الرقابة، ثم مرحلة المصادقة على التقرير، ثم مرحلة المداولة والتقييم النهائي.

أولاً: اجراء التحقيق واعداد تقرير الرقابة.

بناء على نص المادة 36 من المرسوم الرئاسي 95-377 المحدد للنظام الداخلي لمجلس المحاسبة، فإن مرحلة اجراء التحقيق تبدأ بعد اصدار رئيس مجلس المحاسبة أمراً يتضمن تعيين مقرر لإجراء الرقابة على هيئة عمومية معينة، ويقوم رئيس مجلس المحاسبة بتحديد الرقابة الواجب انجازها، وأيضاً يحدد السنوات المالية المعنية وكذا الآجال المحددة لإيداع تقرير الرقابة، أو في حالة عملية المراقبة بمجال تدخل غرفتين أو أكثر، فإنه لرئيس المجلس 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 من الغرف، يتم إحداثها بأمر من رئيس مجلس المحاسبة من أجل هذا الغرض، وتتكون هذه التشكيلة من قاضيين من كل غرفة يرأسها رئيس إحدى الغرف المعنية.²

¹ بن داود ابراهيم، الرقابة المالية على النفقات العامة، دار الكتاب الحديث القاهرة، 2009، ص154

² المادة 36، المرسوم الرئاسي 95-377.

ثانيا: 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 ذلك ضروريا لتمكين المعنيين به من تقديم توضيحاتهم.¹

ثالثا: 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، تنظيم نقاش يشارك فيه مسيرو الهيئات المعنية بالرقابة وأعضاء التشكيلة وبعده يتم الضبط النهائي للتقييمات النهائية ويتم أرفاقها بالتوصيات والاقتراحات اللازمة لتحسين مردودية تسيير الهيئات والمصالح العمومية. بعد الانتهاء من المداولة يعد المقرر مذكرة التقييم النهائي ويسلمها الى رئيس التشكيلة المختصة لمراجعتها من أجل التأكد من مطابقتها مع نتائج المداولة، ثم يبلغها الى مسؤولي الهيئات المعنية بالرقابة وإلى السلطات الرئاسية أو الوصية التي تتبع لها تلك الهيئات.²

الفرع الرابع: دراسة حالة رقابة المطابقة على نوعية التسيير لمديرية أملاك الدولة****.

تتعلق هذه الحالة برقابة المطابقة المطبقة من قبل مجلس المحاسبة، وهو رقابة خاصة بالهيئات والمصالح العمومية وتسييرها على مستوى الفعالية والنجاعة والاقتصاد في تسيير الميزانية العمومية. وتتمثل هذه الحالة في القيام بتقرير رقابي لنوعية تسيير لمديرية أملاك الدولة تهدف إلى التأكد من مدى تسيير الموارد واستعمالاتها وحماية ممتلكات الدولة والمصالح العامة بما يتماشى مع القوانين والتنظيمات المعمول بها.

محتوى التقرير:

¹ مسعي محمد، المحاسبة العمومية، دار الهدى للطباعة والنشر، عين مليلة، الجزائر. سنة 2013، ص 155.

² امجوج نوار، مرجع سابق، ص 137.

من خلال التقرير رقم ** المؤرخ في **** يتعلق برقابة نوعية التسيير لمديرية أملاك الدولة للولاية* للسنوات ****-**** لاحظنا ما يلي:

أولاً: حول تنظيم وسير المديرية:

1-حول الوسائل المادية:

عين المجلس الملاحظات التالية حول المديرية:

- تأخر في إنجاز المراكز العقارية.
- نقص في وسائل الإعلام الآلي.
- نقص في مجال الأثاث والوسائل المادية.
- عدم موائمة قاعة الأرشيف.

2-حول الوسائل البشرية:

بخصوص الموارد البشرية عين المجلس الملاحظات التالية:

- عدم تناسق عدد المستخدمين مع القدرة الاستيعابية لبعض أماكن العمل في مختلف المصالح بالنظر إلى اتساع الاختصاص الإقليمي للمديرية، وهذا ما من شأنه أن يؤثر سلباً على النشاط الحسن لهذه المديرية.
- شغور المناصب العليا إذ وبالرغم من أهمية هاته المناصب إلا أن مصالح المديرية تأخرت كثيراً في تصحيح الوضعية من أجل تحسين مردودية أداء مختلف المصالح حيث يعد الترسيم في المنصب عنصر محفز لشاغله ولمختلف الأعوان الموضوعين تحت سلطته.
- التكوين والرسكلة حيث سجلت تحريات المجلس أن هناك نقص في هذا مجال التكوين والرسكلة خاصة في مجال القوانين العقارية لا سيما المنازعات.

ثانياً: حول مساهمة مديرية أملاك الدولة بولاية X في تحسين موارد الخزينة العمومية.

من خلال تقييم نشاط مديرية أملاك الدولة بولاية X من قبل المجلس وفق مؤشرين أساسيين خلصت الفرقة الرقابية إلى النتائج التالية:

أ-فعالية المديرية في تحقيق أعلى كفاءة:

من خلال دراسة هذا المؤشر يتضح المستوى الكبير للمنازعات القضائية المرفوعة على مستوى مختلف الجهات القضائية للفترة الممتدة من سنة **** إلى غاية ****، حيث أنه لا يمكننا الحديث عن فعالية المديرية في تحسين موارد الخزينة العمومية دون أن نحدد بدقة درجة فاعلية الأسس التي بنيت عليها وكذا مدى كفاءتها وقدرتها على تحقيق الأهداف المخططة لها، وهذا طبعاً بالاعتماد على كافة الأطراف المعنية من إدارة وموارد بشرية وما يحكمهم من سلوكيات وأخلاقيات مهنية ومهارات عملية حيث يتحدد نجاح المؤسسات على أساس قدرتها على التنافس وضمن وجودها واستمرارها وهذا ما لا يلاحظ بالنظر لحجم القضايا المرفوعة خاصة أمام المحكمة الإدارية، وهذا ما يدل على وجود اختلالات كبيرة في متابعة وتسيير الملفات خاصة في ما يتعلق بملفات نزع الملكية للمواطنين من أجل إنجاز مشاريع عمومية، ذلك لأن المديرية تمثل في هذه الحالات خبير تقييمي للدولة إلا أن الزيادة الكبيرة في المنازعات من شأنها أن تؤدي إلى تأخير إنجاز المشاريع المعنية.

ب - مردودية الجهد الإداري المبذول في تدعيم الخزينة العمومية:

الجدول التالي يوضح متابعة تحصيل عائدات ومداخيل مديرية أملاك الدولة:

الجدول رقم (04): تطور تحصيل عائدات ومداخيل مديرية أملاك الدولة

السنة	2015	2016	2017	2018
باقي التحصيل من السنة الماضية.	94 511 568	104 824 236	129 999 548	547 269 484
الحقوق المستحقة.	448 305 501	322 148 197	1 063 063 908	543 039 054
مجموع المبالغ المستحقة.	542 817 069	426 972 434	1 193 063 456	1 090 308 538
المبالغ المحصلة.	437 993 031	296 972 859	645 793 999	505 457 527
باقي التحصيل في نهاية السنة.	104 824 038	129 999 575	547 269 457	584 851 011
نسبة التحصيلات إلى مجموع المبالغ المستحقة.	%81	%70	%54	%46

المصدر: وثائق مقدمة من طرف مجلس المحاسبة

يتبين من خلال هذا الجدول أن نسبة التحصيلات المحققة في الفترة الممتدة من سنة 2015 إلى غاية سنة 2018 تراوحت بين 46% و81%، حيث تعبر هذه التحصيلات عن تحصيلات سنة التسيير والسنوات السابقة، حيث أن هذه النسبة هي نسب جيدة بالنظر إلى فئة المدينين بها والذين يمكن

متابعتهم بصفة جدية عن طريق ممارسة مختلف سلطات الإدارة فيما يخص إجراءات التحصيل الجبري.

ثالثاً: مراقبة أثر إجراءات الرقابة الداخلية في تحسين موارد الخزينة العمومية

لقد أحصى المجلس عدة نقائص من بينها:

أ- فيما يخص تسيير ملفات المنازعات:

- استغلال أملاك عمومية دون وجود سند ملكية.
- مبادلة أملاك عقارية تعود ملكيتها للدولة.
- مخالفة أحكام عقد منح الامتياز بالتراضي.

ب- فيما يخص ملفات عقود الاستثمار:

- قصور الاستشراف في تعيين مناطق الاستثمار من قبل مصالح أملاك الدولة.
- عدم متابعة المستثمرين المتخلفين عن التزاماتهم.

في الأخير وبعد عدم ثبوت وجود أضرار مادية للأخطاء المرتكبة يضبط مجلس المحاسبة تقييمه النهائي يصدر التوصيات والاقترحات قصد التصحيح والتحسين، عن طريق إصدار مذكرة تقييمية (انظر الملحق رقم 10) تحتوي على كل الملاحظات مع الإثبات بواسطة القوانين التنظيمية، وبناء على الملاحظات تحرر التوصيات (الموضحة في المذكرة التقييمية) وترسل إلى مصلحة مديرية الأملاك الوطنية لولاية*** الذين تعين عليهم الرد في أجل محدد مع إبلاغهم النتائج النهائية لهيئات المداولة التابعة لهم في أجل أقصاه شهرين.

المطلب الرابع: رقابة المطابقة على التقرير التقييمي للمشروع التمهيدي لقانون تسوية

الميزانية.

الفرع الأول: الإطار القانوني.

طبقاً لما ورد في نص المادة 18 من الأمر 95-20 المعدل والمتمم فإن مجلس المحاسبة يعد هيئة استشارية للحكومة في مجال إعداد المشاريع التمهيديّة السنوية للقوانين المتضمنة ضبط الميزانية

الذي يتولى بموجب اختصاصه إعداد تقارير تقييمية لهذا الغرض ترسل إلى الحكومة بعنوان السنة المالية المعنية التي بدورها تودع لدى لبرلمان كوثيقة الزامية ترفق بمشروع القانون الخاص بها.¹

الفرع الثاني: تعريف التقرير التقييمي لمشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية.

يعتبر تقرير التقييمي لمشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية وثيقة أساسية توضح فيها بكل دقة ووضوح كيف تم تنفيذ الميزانية لسنة المالية المعنية، ودراسة مفصلة عن التطور والنتائج العامة المتوصل إليها سواء تعلق الأمر بالميزانية العامة للدولة، الميزانيات الملحقة أو الحسابات الخاصة للخزينة.

كما يتضمن هذا التقرير تحليل نقدي لمسار التوجه المالي للدولة سنة بسنة، ويعد كوثيقة إعلام للبرلمان تمكنه من الاطلاع على حالة النفقات والإيرادات الدولة خلال السنة المالية المعنية وتظهر أهمية هذا التقرير التقييمي من خلال التصريح العام الذي يصدره مجلس المحاسبة الذي يثبت فيه مدى تطابق العمليات المالية والمحاسبية للقوانين والتنظيمات المعمول بها.²

الفرع الثالث: دراسة حالة رقابة المطابقة على التقرير التقييمي للمشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية

أولاً: تحديد الإطار العام لإعداد هذا التقرير

يمارس مجلس المحاسبة مهامه الاستشارية والرقابية بشأن المشاريع التمهيديّة لقانون تسوية الميزانية وفقاً للدستور وغيره من المراجع القانونية.

إن التوضيح الذي يقدمه مجلس المحاسبة إلى البرلمان بشأن ظروف تنفيذ ميزانية الدولة، من حيث الإيرادات والنفقات يتجسد من الناحية العملية بصياغة هذا التقرير والذي يجب أن يعبر عن تقييم شامل حول تسيير ميزانية الدولة على ضوء المعايير التالية:

¹ المادة 18 من الأمر 95-20.

² www.ccompte .dz

1-نظامية الميزانية: يكون التركيز على احترام مبادئ الميزانية المنصوص عليها في القانون 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المتعلق بقوانين المالية، المعدل والمتمم، وهي في هذه الحالة السنوية والتخصيص والشمولية والوحدة.

2-النظامية المحاسبية (تدقيق المطابقة): يتأكد المقررون من وجود آليات الرقابة وفعاليتها المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات المعمول بها، ومن الصحة المادية للعمليات المسجلة في الحسابات والقوائم المالية ونظاميتها ومطابقتها.

تشمل رقابة نظامية الميزانية ضمان توفر الاعتمادات، ودقة تقييد الميزانية والحسابات، واحترام قوانين ولوائح النظام المالي وأن الالتزام السنوي غير مجزأ، وليس له تداعيات على السنوات اللاحقة.

3-مقاربة الأداء: سيحكم المقررون على فعالية التسيير وسيتعين تحديث التشخيص المتعلق بنهج الأداء، واتباعه بتعداد وتقييم المؤشرات التي تحددها الوزارات التي بدأت بتنفيذ أسلوب التسيير الموجه نحو النتائج.

4-مبادئ التسيير الحسن للميزانية: بعيدا عن مبادئ الميزانية المنصوص عليها في القانون رقم 84-17، سيقم تقرير المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية نوعية تنفيذ الميزانية من خلال معايير الصدقية والاستدامة المقبولة عالميا.

ثانيا: إعداد بنية التقرير والخطة النموذجية للمذكرات القطاعية.

تعد الغرفة بالنسبة لكل القطاعات التي تدخل ضمن مجال تدخلها وطبقا للتوجيهات المنهجية العامة أو الخاصة المقررة لهذا الغرض، مذكرات قطاعية تدون فيها المعلومات والملاحظات الضرورية لإعداد التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة، الخاص بالمشاريع التمهيدي لقوانين تسوية الميزانية طبقا للمادة 67 من المرسوم الرئاسي رقم 95-377.

يعرض رئيس الغرفة المعنية مشاريع المذكرات القطاعية على المقرر العام المختص، الذي يتأكد من تطابق فحواها وتقديمها مع التوجيهات المنهجية المسطرة تعرض مشاريع المذكرات القطاعية، بعد إكمالها عند الاقتضاء، على التشكيلة المدولة للغرفة.

يتم تبليغ المذكرات القطاعية بعد المصادقة عليها، إلى الوزراء المعنيين لتمكينهم من صياغة أجوبتهم في أجل يحدده لهم المجلس، ولا يقل هذا الأجل عن شهر واحد طبقاً للمادة 68 من المرسوم الرئاسي رقم 95-377.

يتولى فوج تلخيص يكونه رئيس مجلس المحاسبة بمقرر، تحت إشراف مقرر عام، إعداد مشروع تقرير التقييم بناء على المذكرات القطاعية والأجوبة المستلمة.

يعرض مشروع تقرير التقييم على لجنة البرامج والتقارير لتدرسه وتصادق عليه طبقاً للمادة 69 من المرسوم الرئاسي رقم 95-377.

ثالثاً: تقييم ظروف تنفيذ الاعتمادات المخصصة للوزارة (***) بموجب قانون المالية للسنة (****)

1- سير المهمة.

إن سير أشغال الرقابة والاقترحات المقدمة تمت طبقاً لأحكام المادة 18 من الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 15 غشت 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة، المعدل والمتمم بموجب الأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 غشت 2010، وأحكام المادتين 67 و68 من المرسوم التنفيذي رقم 95-377 المؤرخ في 20 نوفمبر 1995 المحدد للنظام الداخلي لمجلس المحاسبة وكذا مضمون التعليمات العامة لرئيس مجلس المحاسبة رقم *** المؤرخة في *** المتعلقة بتحضير التقرير التقييمي لمشروع قانون ضبط الميزانية، والمذكرات القطاعية للسنة المالية ****. و في إطار البرنامج السنوي لنشاط مجلس المحاسبة لسنة **** تم تنفيذ المهمة خلال الفترة الممتدة من **** إلى غاية **/ **/ **** بموجب الأمر رقم ** المؤرخ في **/ **/ **** الصادر عن السيد رئيس الغرفة *. والمتضمن تعيين السيد *. قاض مقرر.

2- عرض لمخلص التنفيذ:

تدوين أهم المعطيات المتعلقة بتنفيذ الميزانية وأهم الملاحظات ومتابعة التوصيات المصاغة بعنوان المذكرة القطاعية السابقة.

3-تقديم موجز عن الوزارة.

4-المراجعة التحليلية للنفقات:

أ-نفقات التسيير: ويتم فيها ذكر المبالغ الإجمالية لما هو موضح في الجدول التالي:

الاعتمادات المفتوحة	..... مليار دج
الاعتمادات المراجعة	.....مليار دج
نسبة تطور الاعتمادات	%
الاعتمادات المستهلكة	.....مليار دج
نسب استهلاك الاعتمادات	%

ب-نفقات التجهيز: نلخصها في الجدول التالي

رخص البرامج المتراكمة	.....مليار دج
رخص البرامج للسنة	.....مليار دج
اعتمادات الدفع للسنة	.....مليار دج
استهلاكات السنة	.....مليار دج
الاستهلاكات المتراكمة بتاريخ 12/31/****	.....مليار دج
نسبة استهلاك اعتمادات الدفع للسنة %
رصيد اعتمادات الدفع بتاريخ 12/31/****	..... مليار دج

ج-حسابات التخصيص الخاصة والحسابات التجارية:

الحسابات التجارية:

الحساب التجاري رقم:301.....

الميزانية الافتتاحية	..... مليار دج
إيرادات السنة	..... مليار دج
نفقات السنة	..... مليار دج
الرصيد بتاريخ 12/31/****	..... مليار دج

حساب التخصيص رقم:302.....

الميزانية الافتتاحية	..... مليار دج
ايرادات السنة	..... مليار دج
نفقات السنة	..... مليار دج
الرصيد بتاريخ 12/31/****	..... مليار دج

عملا بأحكام المادة 73 من الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 يوليو 1995 المعدل والمتمم المتعلق بمجلس المحاسبة، والمادة 55 من المرسوم الرئاسي رقم 95-377 المؤرخ في 20 نوفمبر 1995، المحدد للنظام الداخلي للمجلس، ترسل هذه المذكرة القطاعية إلى وزير(..) لتمكينه من تقديم الإجابات والتوضيحات الضرورية، عن مجمل المعاینات الواردة فيها، في أجل أقصاه شهر من تاريخ استلامها.

خلاصة الفصل الثالث:

في ختام دراستنا الميدانية استنتجنا أن عمليات الرقابة على ميزانية العامة للدولة تحظى بأهمية بارزة في التشريع المالي الحديث وخاصة رقابة المطابقة التي هي محور دراستنا الميدانية والتي تسري في مجمل نشاطات مجلس المحاسبة، باعتبارها وسيلة ناجعة تضمن استغلال موارد وإيرادات الدولة بصفة شرعية، وتسعى إلى تحقيق الأهداف السياسية والمالية والاقتصادية التي رسمتها الحكومة.

كما أنها تمكن من تحقيق الشفافية المطلوبة في تسيير المال العام والكشف عن نقاط القوة والفجوات الموجودة داخل المنظومة المالية ومعاينة المخالفين للتشريعات والتنظيمات المعمول بها.

ومن خلال مختلف آليات الرقابة التي يقوم بها مجلس المحاسبة فهو يشارك في تحسين المنظومة التشريعية والتنظيمية لما يقدمه من اقتراحات وتوصيات تحقق المصلحة الوطنية هذا ما يجعل منه أداة اقتراح قادرة على إحداث قفزة نوعية والمساهمة في إنتاج القواعد القانونية في كل المسائل والقضايا المتعلقة بالمالية العمومية.



الخاتمة

شمل موضوع هذه المذكرة دور مجلس المحاسبة في الرقابة على الميزانية العامة للدولة، فتطور دور الدول في المجتمعات الحديثة خاصة منه الدور الاقتصادي أضحي ضرورة حتمية استوجبت إعطاء أهمية بالغة للميزانية العامة للدولة باعتبارها وسيلة هامة ومؤثرة في تنمية العجلة الاقتصادية والاجتماعية.

فتمو المجتمعات بات يقتصر على مدى استعمالها الرشيد والعقلاني لمواردها الطبيعية والبشرية والمادية وتغطية نفقاتها وسد احتياجات شعبها حتى يحصل التوازن الدائم لديها ولا تتعرض للمشاكل الاقتصادية، ولم يتحقق ذلك يوما إذا غابت الرقابة، حيث يقال أينما حلت الأموال العمومية حلت معها الرقابة بشتى أنواعها.

فالرقابة وظيفة أساسية من قبل الأجهزة الدستورية العليا في أي دولة كونها العنصر الحساس والمؤثر على مدى سلامة نشاطات المؤسسات والهيئات والمصالح العمومية باعتبارها القوة المانعة لكل أشكال الخطر والفساد الذي يهدد المال العام.

كما تجلى لنا من خلال هذا البحث أن مجلس المحاسبة هو المؤسسة التي تقوم بالرقابة البعدية على الميزانية العامة بممارساته لاختصاصات واسعة، تم تأسيسه لأول مرة في الجزائر بموجب المادة 190 من دستور 1976 وأقره كذلك كل من دستور 1989 في المادة 160 منه، ودستور 1996 المعدل سنة 2016 في المادة 192 منه. وبعدها تطرقنا إلى صلاحيات مجلس المحاسبة وكذا مهامه فإننا لاحظنا بأن الرقابة ليست بأسلوب عقابي بقدر ما هي أسلوب للتقييم تبحث عن السبل الكفيلة لتفادي الوقوع في الخطأ، وليس هدفها هو البحث عن الأخطاء والمخالفات من أجل قهر المرتكبين والمخالفين للقواعد والأنظمة المعمول بها والمصادق عليها من طرف الحكومة، فمجلس المحاسبة هو هيئة غايتها الجوهرية السهر على الاستعمال والتسيير الحسن والجيد للأموال العمومية من خلال الإجراءات التي يقوم بها والتي من شأنها أن تساهم في تحقيق الهدف المنشود وكذا الغاية المرجوة وهي ضمان العدالة الاجتماعية.

إن أبرز أنواع الرقابة المطبقة في مجمل غرف مجلس المحاسبة هي رقابة المطابقة التي تسهر على ضمان سلامة وشرعية كل العمليات المالية للقوانين والتنظيمات المعمول بها والتي تسمح بالتأكد من نظامية العمليات المحاسبية والمالية من طرف الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين وكذا

الأعمال المنجزة من طرف أي مسؤول أو عون أو ممثل إداري تابع لهيئة خاضعة لرقابة مجلس المحاسبة.

ولهذا على المدقق المالي والمحتسب الذي أعطيت له صفة القاضي أن يحصي ويتعرف على الأنظمة والقوانين المطبقة على الهيئة أو أي مجال مراد رقابته لتدعيم معلوماته المحاسبية والجبائية والمالية حتى يكون إطارا فعالا في ضمان سيرورة العمل الرقابي المكلف به.

إذن فلا أحد ينكر أهمية الرقابة على الميزانية العامة للدولة ودورها في دفع عجلة التنمية الوطنية، مما يستوجب خلق الظروف الملائمة لضمان ممارسة الهيئات العليا للرقابة على أحسن وجه حتى يتحقق الاستقرار المالي.

من خلال استعراضنا لمختلف مفاهيم الميزانية العامة للدولة واختصاصات مجلس المحاسبة وصلاحياته وتحليلنا لمختلف الآليات أو الأنظمة المعتمدة لدراسة نجاعة وفعالية الرقابة في تسيير الأموال العمومية في الجزائر توصلنا إلى ما يلي:

❖ بالفعل أن الميزانية أداة للتخطيط المالي لكونها الأداة الأساسية التي تحدد أهداف الحكومات وسياساتها وبرامجها.

❖ الرقابة على ميزانية العامة وظيفة مهمة جدا تمتد آثارها لتشمل جميع ما يتعلق بالنفقات العمومية واليرادات العمومية بل بالمالية العامة كاملة، لذلك وجب مناقشتها من أعلى المستويات.

❖ الدور البارز الذي يحظى به مجلس المحاسبة في الرقابة على الميزانية العامة للدولة.

❖ سعي مجلس المحاسبة إلى تأهيل أعوان الرقابة عن طريق دورات تكوينية مستمرة وتربصات في الخارج للاستفادة من تجارب الدول الأخرى، خصوصا أن الجزائر تعقد مشاريع الشراكة وآفاق الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة والاستفادة من خبرات بعض الدول مثل التجربة الهولندية التي اختتمت مؤخرا والمنظمات مثل: الأنطوساي والأرابوساي.

❖ يتم نشر التقارير السنوية لمجلس المحاسبة في الجريدة الرسمية ليطلع عليها الرأي العام فهو مساهمة في ترقية الشفافية في التسيير العمومي وحسن استعمال الأموال العمومية.

وعليه نقترح التوصيات التالية:

- ❖ وضع أرضية عمل مدروسة تكون مبنية على الخبراء في الأعلام الآلي من أجل توحيد أرضية معلومات كل الهيئات والمصالح العمومية حتى تسهل عملية الرقابة بصفة آلية.
- ❖ تبني استراتيجية شاملة في مجال إنتاج المعلومات المتعلقة بمكافحة الفساد ومظاهره.
- ❖ دعم استقلالية هذه الهيئات الموكل لها دور الرقابة من أجل خدمة الصالح العام وخدمة البلاد.
- ❖ تفعيل دور أجهزة الرقابة المالية في مواجهة الفساد، إضافة إلى تنمية القدرات المؤسساتية للفاعلين الإداريين والمراقبين على مستوى المجلس.
- ❖ يجب أن توفر لمجلس المحاسبة الوسائل البشرية والمادية الضرورية لمزاولة مهامه وأن تكون له إمكانية توظيف كفاءات عالية في مختلف الاختصاصات.



قائمة المراجع

قائمة المراجع:

الكتب:

1. احمد محيو، المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة 5.
2. باغي محمد عبد الفتاح، الرقابة في الادارة العامة، ط2، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2013.
3. بلعروسي أحمد التجاني، قانون المحاسبة العمومية، الطبعة الأولى، دار الهومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2011.
4. بن داود إبراهيم، الرقابة المالية على النفقات العامة في القانون الجزائري والمقارن، الكتاب الحديث، القاهرة 2009.
5. خالد راغب الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص، ط1 مكتبة المجتمع الغربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.
6. دليل تطبيق معايير الدولية لأجهزة العليا لرقابة المالية ومحاسبة الخاصة برقابة المطابقة.
7. سوسن زهير المهدي، المحاسبة الحكومية وآليات التدقيق في القطاع العام، الطبعة الأولى، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 2016.
8. سيروان عدنان ميزرا الزهاوي، الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة، منشورات الدائرة الاعلامية، العراق، 2008.
9. عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية النظرية والتطبيق، ط2، مطبعة الانتصار لطباعة اللاؤفست، الاسكندرية، مصر، 2004.
10. محمد الصغير بعلي، يسرى ابو العلاء، المالية العامة، دار العلوم، الجزائر، 2003.
11. محمد رسول العموري، الرقابة المالية العليا، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2005.
12. محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2014.
13. محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى للطباعة و النشر، عين مليلة، الجزائر، 2013.

14. محمود حسين الوادي وحسين محمد سمحان آخرون، المالية العامة من منظور اسلامي، ط2، دار صفاء للنشر والتوزيع، الاردن، 2014

15. يوسف معلم، محاضرات في المالية العامة، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة.

الرسائل والمذكرات:

16. امجوج نوار، مجلس المحاسبة نظامه ودوره في الرقابة على المؤسسات الإدارية، مذكرة

مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام فرع المؤسسات السياسية والإدارية، كلية

الحقوق، جامعة منتوري، قسنطينة، سنة 2006-2007.

17. العربي سارة، جعفر خوجة ابتسام، رقابة مجلس المحاسبة في تنفيذ الميزانية العامة للدولة،

مذكرة لنيل شهادة ماستر عن بعد، جامعة الجزائر3، 2017-2018.

18. علي العسالي، الميزانية العامة للدولة في الاقتصاد الاسلامي، مذكرة ضمن متطلبات نيل

شهادة ماستر حقوق تخصص ادارة ومالية، كلية الحقوق، جامعة زيان عاشور، الجلفة

2017/2016،

19. كاسي موسى امينة، رقابة مجلس المحاسبة على نوعية التسيير-دراسة حالة الصندوق

الوطني لمعادلة الخدمات الاجتماعية-FNPOS-مذكرة نهاية التكوين للتحاق برتبة المدققين

المالين لمجلس المحاسبة، المدرسة الوطنية للإدارة، دورة 2021، ص8.دستور سنة 1963

20. مزيتي فاتح، الرقابة على ميزانية البلدية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في القانون الإدارة

العامة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة العربي بن مهيدي-ام البواقي،-2013-

2014.

21. شويخي سامية، أهمية الاستفادة من الآليات الحديثة والمنظوم الإسلامي في الرقابة على المال

العام، رسالة ماجستير، جامعة تلمسان، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم

التجارية، 2010-2011

القوانين والمراسيم:

22. دستور سنة 1976.

23. القانون 90-32 المؤرخ في 4 ديسمبر 1990 الذي ألغى صلاحيات القضاة لمحكمة المحاسبة واقصى من صلاحياته الإدارية الرقابة على المؤسسات الاقتصادية العمومية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.
24. المرسوم الرئاسي 95-377 المؤرخ في 27 جمادى الثانية عام 1416 الموافق لـ 20 نوفمبر 1995 المحدد للنظام الداخلي لمجلس المحاسبة.
25. الامر 95-20 المؤرخ في 19 صفر عام 1416 الموافق لـ 17 يوليو سنة 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة المعدل والمتمم.
26. الامر رقم 95-23، المؤرخ في 26 غشت سنة 1995 المتضمن القانون الأساسي لقضاة مجلس المحاسبة.
27. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 37 لسنة 1998 المتضمنة المادة 11 من القانون العضوي 98-01 المؤرخ في 30 ماي 1998 المتعلق بمجلس الدولة.
28. القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية.
29. الامر 97-07 المؤرخ في 06 مارس 1997 المتضمن القانون العضوي المتعلق بالانتخابات.
30. الدستور، الجريدة الرسمية، العدد 63، الجزائر، المؤرخ في 16 نوفمبر 2008.
31. القانون رقم 08-19، العدد 63، الجزائر، المؤرخ في 16 نوفمبر 2008.
32. القانون رقم 84-17، المؤرخ في 07 يوليو 1984، المتعلق بقوانين المالية.
33. المرسوم التشريعي رقم 93-01 المؤرخ في 19 جانفي 1993 ومتضمن لقانون المالية 1993.
34. المرسوم التنفيذي رقم 96-56 المؤرخ في 2 رمضان 1416 الموافق لـ 22 يناير 1996 المحدد انتقاليا الأحكام المتعلقة بتقديم الحسابات إلى مجلس المحاسبة.

المقالات:

23. بن يربح ياسين، اليات الرقابة على الميزانية العامة، مجلة البحوث والدراسات القانونية والسياسية، العدد العاشر، جامعة لونيبي، البلدة

المراجع باللغة الأجنبية:

24. Jacques magnet, la cour des comptes, les institutions associées et les chambres régionales des compte, berget-levrault, 4^{éd}., paris, décembre, 1996

25. Jean Claude Martinez et Pierre Di Malta, Droit Budgétaire, LITEC , 3^{ed} , Paris, 1999.
26. christian descheemaeker , le conseil d'etat et la cour de discipline et financière »,publié in, la revue française de finances publiques,n°70,L.G.D.Jparis,France,juin, 2000.
27. Rayand jean, la cour des comptes ques sais –je,3^{eme} edition,pve,Paris,p20.
28. Mohammed Khair al Akkam, Financial control, publications of the Syrian Virtual University (svu) ; Syrian Arab Republic, 2018, p19
29. Principes de l'audit de conformité, Les normes internationales des Institutions supérieures de contrôle, ISSAI, sont émises par l'Organisation internationale des Institutions de contrôle des finances publiques, INTOSAI,2019,p19.

مواقع الأنترنت:

30. www.ccomptes.dz