



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة بلحاج بوشعيب عين تموشنت



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبية تخصص: محاسبة وجباية معمقة

مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة

بغنوان:

دور المحاسب العمومي في الرقابة على الانفاق العام

"دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت"

اشراف: د. قريش محمد

من إعداد الطالبتين:

- شريف لينة اية
- بلحبيب سميرة

أعضاء اللجنة المناقشة

رئيسا	جامعة بلحاج بوشعيب عين تموشنت	د. بومدين وراڤ
مناقشا	جامعة بلحاج بوشعيب عين تموشنت	د. يحيى اوي لخضر
مشرفا	جامعة بلحاج بوشعيب عين تموشنت	د. قريش محمد

السنة الجامعية : 2021/2020

اللَّهُمَّ صَلِّ وَسَلِّمْ وَبَارِكْ عَلَى سَيِّدِنَا مُحَمَّدٍ

إهداء

بعد السجود لله نشكر الله سبحانه وتعالى على حسن توفيقه لنا في شق طريق العلم وإتمام هذا العمل المتواضع.

وتتقدم بالشكر الجزيل والثناء العطر إلى الأستاذ المشرف قريش محمد على مساعدته ونصائحه القيمة المقدمة طيلة فترة البحث.

كما تتقدم بالشكر أيضا إلى أساتذة أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم الاشتراك في مناقشة هذا البحث وتقييمه.

دون أن تنسى الفضل والشكر الجزيل لأساتذتنا الكرام الذين تابعوننا طوال فترة دراستنا وكل من ساعدنا من بعيد وقريب.



إهداء

إلى من شجعني على المثابرة طوال عمري، إلى الرجل الأبرز
في حياتي (والدي العزيز)

إلى من بها أعلو، وعليها أرتكز، إلى القلب المعطاء
(والدي الحبيبة)

إلى من بذلوا جهداً في مساعدتي وكانوا خير سندٍ (إخواني
محمد أمين وعادل تقي الدين وأخواتي أسماء ونور الهدى)

إلى انسابي الأعزاء وعائلي الثانية الى كل من عائلة محمدي
وشبلي وابن أختي يزن عبد العظيم، الى أصدقائي وزملائي

....

إلى كل من ساهم ولو بحرف في حياتي الدراسية....

إلى كل هؤلاء: أهدي هذا العمل، الذي أسأل الله تعالى أن
يتقبله خالصاً....

لينة آية



إهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى أعز ما أملك في هذا الوجود:

❖ إلى التي حملتني تسعة أشهر في الرحم، إلى من كانت أختي وعمتي وصديقتي، إلى التي أشكو لها همي إلى الشمعة التي أنارت دربي وفتحت لي أبواب العلم والمعرفة، إلى الصدر الحنون والقلب الرفيع إلى أمي مريم حفصها الله.

❖ إلى من سقى دربي وكبرني وعلمني وصنع لي شبابي، إلى من كان السند القوي في السراء والضراء، محبوبي أبي أحمد حفصه الله.

❖ إلى دفئ البيت وحنانه إخوتي واختي، حنان، عبد القادر، محمد.

❖ إلى كل من قدم لي يد العون والمساعدة طيلة أيام الدراسة.

سميرة



قائمة المحتويات

قائمة المحتويات

فهرس الدراسة

الصفحة	العنوان
	البسمة
	الاهداء
	شكر و عرفان
I	قائمة المحتويات
I	فهرس الدراسة
V	قائمة الأشكال
V	قائمة الجداول
أ	المقدمة العامة
الفصل الأول: الإطار العام للمحاسبة العمومية والنفقة العمومية والرقابة المالية	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية
03	المطلب الأول: مفهوم المحاسبة العمومية ومجال تطبيقها
03	الفرع الأول: مفهوم المحاسبة العمومية
05	الفرع الثاني: مجال تطبيق المحاسبة العمومية
06	المطلب الثاني: مبادئ المحاسبة العمومية
07	الفرع الأول: مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي
11	الفرع الثاني: مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات
14	المطلب الثالث: أهداف المحاسبة العمومية
17	المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للنفقة العامة
17	المطلب الأول: مفهوم النفقة العامة
18	المطلب الثاني: مراحل تنفيذ النفقة العامة
18	الفرع الأول: المرحلة الإدارية
20	الفرع الثاني: المرحلة المحاسبية
21	المطلب الثالث: الأعراف المكلفون بتنفيذ النفقة العامة
21	الفرع الأول: الأمر بالصرف
23	الفرع الثاني: المحاسب العمومي
23	المبحث الثالث: الإطار المفاهيمي للرقابة المالية
24	المطلب الأول: مفهوم الرقابة المالية والمبادئ التي تقوم عليها
24	الفرع الأول: مفهوم الرقابة المالية
25	الفرع الثاني: مبادئ الرقابة المالية
26	المطلب الثاني: تقسيمات الرقابة المالية
26	الفرع الأول: الرقابة المالية من حيث المعيار الزماني
27	الفرع الثاني: الرقابة المالية من حيث المعيار الموضوعي
28	الفرع الثالث: الرقابة المالية من حيث المعيار العضوي

قائمة المحتويات

29	الفرع الرابع: الرقابة المالية من حيث معيار الصلاحيات
30	المطلب الثالث: الهيئات المكلفة بالرقابة في الجزائر
30	الفرع الأول: رقابة المراقب المالي والمحاسب العمومي
32	الفرع الثاني: رقابة المفتشية العامة للمالية ومجلس المحاسبة
35	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني: دور المحاسب العمومي في الرقابة على الانفاق العام	
37	تمهيد
38	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية
38	المطلب الأول: مفهوم المحاسب العمومي
38	الفرع الأول: تعريف المحاسب العمومي
39	الفرع الثاني: الإطار الدستوري والتشريعي للمحاسب العمومي
40	المطلب الثاني: أنواع المحاسب العمومي
40	الفرع الأول: المحاسبون العموميون الرئيسيون
41	الفرع الثاني: المحاسبون العموميون الثانويون
42	الفرع الثالث: المحاسبون الرئيسيون والثانويون في نفس الوقت
42	الفرع الرابع: المحاسبون المخصصون
42	الفرع الخامس: المحاسبون المفوضون
42	المطلب الثالث: مسؤوليات المحاسب العمومي وطبيعة علاقته مع المراقب المالي
42	الفرع الأول: مسؤوليات المحاسب العمومي
44	الفرع الثاني: طبيعة العلاقة بين المحاسب العمومي والمراقب المالي
44	المبحث الثاني: تأهيل، مهام والتزامات المحاسب العمومي
45	المطلب الأول: تأهيل المحاسب العمومي
45	الفرع الأول: التعيين المباشر
46	الفرع الثاني: التعيين بناء على اقتراح
47	الفرع الثالث: التعيين أو الاقتراح
47	المطلب الثاني: مهام المحاسب العمومي
48	المطلب الثالث: التزامات المحاسب العمومي
48	الفرع الأول: تسلم المهام
49	الفرع الثاني: إيداع الحسابات لدى مجلس المحاسبة
49	الفرع الثالث: الالتزام بفتح حساب بريدي جاري
49	الفرع الرابع: الالتزام باكتتاب تامين على المسؤولية المالية
49	الفرع الخامس: الالتزام بمسك الدفاتر المحاسبية
50	المبحث الثالث: الدور الرقابي للمحاسب العمومي
50	المطلب الأول: مجال رقابة المحاسب العمومي
51	المطلب الثاني: نوعية الرقابة الممارسة من طرف المحاسب العمومي

قائمة المحتويات

51	الفرع الأول: موضوع الرقابة الممارسة من طرف المحاسب العمومي
53	الفرع الثاني: إجراءات دفع او عدم دفع النفقة من قبل المحاسب العمومي
54	المطلب الثالث: العناصر الخاضعة للرقابة ونتائج رقابة المحاسب العمومي
54	الفرع الأول: العناصر الخاضعة لرقابة
55	الفرع الثاني: عمليات المحاسب العمومي وطرق تسديد النفقات
59	الفرع الثالث: نتائج رقابة المحاسب العمومي
61	خلاصة الفصل الثاني
الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لمديرية الضرائب لولاية عين تموشنت	
64	تمهيد
65	المبحث الأول: مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت
65	المطلب الأول: مفهوم مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت
65	الفرع الأول: نشأة مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت
65	الفرع الثاني: تعريف المديرية
66	الفرع الثالث: مهام مختلف المديريات الفرعية
67	المطلب الثاني: هيئة إدارة المديرية ومهامها
67	الفرع الأول: قابض الضرائب ومهامه
68	الفرع الثاني: الوكيل المفوض ومهامه
69	الفرع الثالث: رؤساء المصالح الداخلية ومهامهم
69	المطلب الثالث: الإطار الهيكلي الداخلي وأنماط الدفع وغرامات التأخير للمديرية
69	الفرع الأول: التعريف ومهام المصالح الداخلية للمديرية
73	الفرع الثاني: أنماط الدفع على مستوى المديرية
74	الفرع الثالث: الغرامات الناتجة عن التأخير في الدفع
75	المبحث الثاني: آلية تحصيل الضريبة
75	المطلب الأول: تكوين الملف
75	المطلب الثاني: إخضاع المكلف لنظام جبائي معين
77	المطلب الثالث: تحضير الإشعار بالدفع وتحصيل الضرائب
83	خلاصة الفصل الثالث
83	الخاتمة العامة
89	قائمة المصادر والمراجع
ملخص الدراسة	

قائمة الأشكال:

20	الشكل رقم 1: مراحل تنفيذ النفقات العمومية
72	الشكل رقم 2: المخطط النموذجي لمختلف المصالح الداخلية للمديرية

قائمة الجداول:

81	جدول رقم 01: يبين الحسابات المالية لمديرية الضرائب
81	جدول رقم 02: يبين حسابات الإيداعات وحسابات التصنيف لمديرية الضرائب
82	جدول رقم 03: يبين الحسابات النهائية لمديرية الضرائب
82	جدول رقم 04: يبين حسابات التوزيع لمديرية الضرائب

مقدرة

المقدمة:

تلعب الهيئات الحكومية على اختلاف أنواعها ودرجاتها دورا رئيسيا في مختلف القطاعات: الاجتماعية، الثقافية، السياسية والاقتصادية، حيث تضمن تنفيذ برامج وخطط الدولة من أعلى مستوى فيها وهو السلطة العليا في البلاد الى مختلف افراد وطبقات المجتمع، فرغم التوسع الرأسمالي وعمليات الخصخصة التي مست العديد من القطاعات بقيت الإدارات والهيئات العمومية محافظة على مرجعيتها وسيادتها الحكومية.

تستنزف الهيئات الحكومية الجزائرية اعتمادات مالية كبيرة في مقابل قيامها بالدور المنطوي بها في شتى المجالات والقطاعات مثل، التربية، الصحة، الاشغال العمومية... الخ، وهذا ما استدعى ضرورة وجود أداة تسيير ومراقبة إنفاق المال العام لهذا النوع من الهيئات، فيما يعرف بالمحاسبة العمومية، التي تتولى تنظيمه وتوفير المعلومات حوله.

تعد الجزائر من بين الدول التي عرفت ازديادا كبيرا في حجم النفقات العمومية وخاصة بعد سعيها إلى عصرنه أجهزة الدولة واعتمادها على برامج تنموية متعددة من أجل مواكبة التطور التكنولوجي العالمي. فهذه النفقات المتزايدة قد تصبح عرضة للاختلاس او التبذير الناتج عن سوء تسييرها أثناء إنفاقها، ومنه يصبح المال العام في خطر، مما جعل الدولة تلجأ إلى وضع أجهزة متخصصة ومتنوعة في الرقابة على النفقات العمومية ودعمها المشرع بمجموعة من القوانين والقواعد تنظمها من أجل حماية المال العام وترشيد إنفاقه.

وفي هذا الإطار يؤدي المحاسب العمومي دورا محوريا في مراقبة وتنفيذ النفقات العمومية، عن طريق الصلاحيات التي منحها القانون له ضمن قانون المحاسبة العمومية والمراسيم والقرارات الملحقة به، والسؤال الذي نطرحه هنا، والذي يعتبر إشكالية البحث التي تتمثل في: ما هو دور المحاسب العمومي في الرقابة على الإنفاق العام؟

وللإجابة على مضمون الاشكالية قمنا بطرح بعض الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما هو مفهوم بالمحاسبة العمومية؟
2. ماذا نقصد بالمحاسب العمومي وماهي مهامه وصلاحياته؟
3. ماذا نقصد بالنفقات العامة وماهي مراحلها؟
4. كيف تتم رقابة المحاسب العمومي على النفقات العامة؟

فرضيات الدراسة:

للإجابة عن مختلف التساؤلات المتعلقة بموضوع الدراسة قمنا بصياغة الفرضية التالية:

- يعتبر المحاسب العمومي من بين الهيئات المخول لها بالرقابة البعدية على العمليات المالية المتعلقة بنفقات المؤسسات العمومية عموما ويلعب دورا فعالا في مراقبة الانفاق العمومي.

أهداف الدراسة:

يمكن توضيح اهداف الدراسة فيما يلي:

- تسليط الضوء على المحاسبة العمومية ومهنة المحاسب العمومي ودوره الهام في مراقبة وتسيير النفقات العامة.

أهمية الموضوع:

تبرز أهمية الموضوع في كونه يلقي الضوء على الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية، من أجل الحفاظ على المال العام في ظل تفاقم ظاهرة الفساد المالي من تبيد واختلاس، مما فرض على الدولة اللجوء إلى تنويع أجهزة الرقابة على إنفاق المال العام من خلال دور المحاسب العمومي.

الدراسات السابقة:

تم الاعتماد والاطلاع على مجموعة من الدراسات في دراستنا نذكر أهمها:

1. **دراسة ل:** مشتة بومدين وبشيري سيف الله (2018/2017) تحت عنوان: دور المحاسب العمومي في تنفيذ العمليات المالية للدولة، شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، تتمحور إشكالية هذه الدراسة حول: ما هو دور المحاسب العمومي في تنفيذ العمليات المالية لدى خزينة ولاية برج بوعريريج؟ و قد توصل الباحث إلى أن تتمتع المؤسسة أو الهيئة محل الدراسة و التي على رأسها أمين الخزينة الولائية الذي يحمل صفة المحاسب العمومي الرئيسي بدور هام عند تنفيذه للإيرادات العمومية الخاصة بجميع المديريات التنفيذية على مستوى الولاية و المتمثلة في الإيرادات الخارجة عن الضرائب و أملاك الدولة و التي يختص بتحصيلها، بإضافة إلى قيامه بمركزة جميع عمليات التحصيل التي يقوم بها المحاسبين الثانويين المتواجدين في إقليم الولاية و المتمثلين في قابضي الضرائب، قابضي أملاك الدولة، قابضي المحافظات العقارية، قابضي الجمارك.
2. **دراسة ل:** كرايفة حسين (2017/2016) تحت عنوان دور المحاسب العمومي في مراقبة المحاسبة في المؤسسات العمومية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم، تتمحور إشكالية هذه الدراسة حول: ما هو مكان ودور المحاسب العمومي في المراقبة المحاسبية للمؤسسات العمومية؟

وقد توصل الباحث إلى أن المحاسب العمومي له دور ثانوي في المراقبة المحاسبية الداخلية للإدارات العمومية، ومن خلال ما تناولناه حول طبيعة عمل المحاسب العمومي وجدنا أنه له دور جوهري وكبير في المراقبة المحاسبية للمؤسسات العمومية ويدخل حتى في تنفيذها.

3. دراسة ل: زهير شلال (2013-2014) تحت عنوان: آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، وتتمحور إشكالية هذه الدراسة حول ما هو واقع وآفاق تطوير وعصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؟ وقد توصل الباحث إلى أن إصلاح وتطوير نظام المحاسبة العمومية يتطلب الانتقال من تطبيق قواعد الأساس النقدي في تسجيل المعاملات المالية للوحدات الحكومية نحو تطبيق متطلبات أساس الاستحقاق وفق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام.

4. دراسة ل: زغاد نصير (2017/2018) تحت عنوان: النظام القانوني للمحاسب العمومي، شهادة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة محمد بوضياف المسيلة، وتتمحور إشكالية هذه الدراسة حول ما مدى توفيق المشرع الجزائري في بلورة النظام القانوني للمحاسب العمومي؟ ما مدى فعالية هذا الأخير في حماية المال العام؟ وقد توصل الباحث إلى إن إجراءات المحاسبة العمومية و آليات الرقابة استطاعت أن تحصر مجال استخدام الأموال العمومية و أن تحدد إطارها، حيث أن الإجراءات الخاصة بصرف النفقات و تحصيل الإيرادات سمحت لهذه المؤسسات بتنظيم مجال عملها المالي و حسن استغلال الأموال العمومية من خلال نظام الرقابة المتبادل بين الأعوان المحاسبين و كذا الهياكل الرقابية المعتمدة من مفتشية المالية العامة و مجلس المحاسبة، إلى جانب العقوبات المفروضة للمخالفين لهذه القوانين، و عليه يمكن القول أن إجراءات عمل المحاسب العمومي كان لها دور هام في تحسين أداء المؤسسات العمومية الإدارية و فرض إجراءات صارمة في تحصيل الإيرادات و صرف النفقات.

أسباب اختيار الموضوع:

جاء اختيارنا لهذا الموضوع لكونه ضمن اختصاصنا، وسعياً منا لزيادة المعرفة في المجال المحاسبة العمومية بالإضافة إلى محاولة الإحاطة بالجانب التطبيقي لدور المحاسب العمومي في الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية.

منهج الدراسة:

لإتمام هذه الدراسة سنقوم بإتباع المنهج الوصفي التحليلي الموافق للشق النظري حيث يتم التطرق لمفهوم:

المحاسبة العمومية النفقات العمومية وماهية الرقابة على النفقات العمومية إلى جانب التطرق لرقابة المحاسب العمومي على تنفيذ النفقات العمومية.

للولصول إلى دراسة علمية تحيط بجوانب الإشكالية قمنا بتجزئة البحث إلى فصلين، الفصل الأول بعنوان الإطار العام للمحاسبة العمومية والنفقات العامة، حيث تم فيه توضيح الإطار النظري للموضوع وذلك عن طريق تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث المبحث الأول بعنوان مدخل إلى المحاسبة العمومية، والمبحث الثاني يحمل عنوان مدخل إلى النفقة العامة، أما بالنسبة للمبحث الثالث فهو بعنوان الإطار المفاهيمي للرقابة على الانفاق العام، أما الفصل الثاني فكان تحت عنوان دور المحاسب العمومي في الرقابة على الانفاق العمومي، وقسم بدوره إلى ثلاث مباحث المبحث الأول يتضمن الإطار المفاهيمي للمحاسب العمومي أما البحث الثاني كان بعنوان تعيين و التزامات ومبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي والبحث الثالث والأخير كان بعنوان الدور الرقابي للمحاسب العمومي.

صعوبات الدراسة:

باعتبار أن كل عمل فكري أكاديمي لا بد له أن يواجه مجموعة من الصعوبات والتي تختلف حداثتها من بحث لآخر، فقد واجهنا أثناء إعداد هذا البحث عدم توفر الوقت للإلمام بجميع جوانب الموضوع، إلى جانب قلة المراجع المتعلقة بدور المحاسب العمومي وصعوبة الموضوع في حد ذاته وتشعب مواضيعه.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي
للمحاسبة العمومية والنفقة
العمومية والرقابة المالية

تمهيد:

تعد المحاسبة العمومية فرعاً من فروع المحاسبة لها أساس نظري تعتمد عليه ومبادئ وإجراءات تتميز بها، أما مجال استخدامها فهي الوحدات الإدارية في الجهاز الحكومي للدولة حيث تهتم المحاسبة العمومية بتوفير البيانات والحقائق المالية عن الأنشطة الحكومية التي تقوم بها الإدارات العمومية ولا يمكن التطرق إلى الأملاك العمومية دون التطرق إلى كيفية تسيير ميزانيات الإدارات العمومية فدراسة المالية العمومية لا تكفي للاطلاع على جميع الأموال العمومية وتوزيعها (إيرادات، نفقات) لذا يتم اللجوء إلى المحاسبة العمومية.

كما اهتمت العديد من دول العالم بتطوير الدور الرقابي لديها لما له من فوائد عديدة تعود بالنفع عليها، من أهمها المحافظة على المال العام وضمان سلامة النشاط المالي والإداري والتأكد من التزامات الجهات الخاضعة لرقابتها بالأنظمة والقوانين واللوائح التعليمية السائدة.

ومنه سيتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للنفقة العامة

المبحث الثالث: الإطار المفاهيمي للرقابة على الانفاق العام

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية

تعد المحاسبة العمومية أو الحكومة علما أكثر تميزا عن فروع علم المحاسبة الأخرى: المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، وهذا ما لها من طابع يميزها عن باقي المحاسبات، لا سيما مجال تطبيقها والمفاهيم والمبادئ التي تركز عليها، حيث يتناول هذا المبحث عرض مفهوم المحاسبة العمومية ومجال تطبيق ومبادئها والأهداف التي تقوم عليها.

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة العمومية

تتماشى تعاريف المحاسبة العمومية مع تغير الدور الحديث للدولة، والذي قادها إلى التدخل في النشاط الاقتصادي من أجل توسيع نطاقها، وتشمل المحاسبة العمومية عدة تعاريف نذكر منها ما يلي:

الفرع الأول: مفهوم المحاسبة العمومية

أولاً: التعريف القانوني

هذا التعريف مستوحى من المرسوم الفرنسي الصادر في 31 ماي 1862، الذي عرف المحاسبة العمومية على أنها " مجموعة القواعد المطبقة على تسيير النقود العامة وهذه الأخيرة حسب التعريف هي نقود الدولة والمحافظات والبلديات والمؤسسات العمومية.

ظل هذا التعريف ساري المفعول طيلة قرن من الزمن الى غاية صدور مرسوم 1962/12/29، الذي اعتبر التعريف السابق بعيدا عن الواقع بفعل التطور الحاصل في نطاق المحاسبة العمومية، فعبارة النقود العامة وعلى الرغم من التوسع في مدلولها لتشمل كل الأموال ذات الطابع النقدي أي كل وسائل الدفع التي لها قوة إجرائية وكذا قيد المحفظة أي كل سندات الحقوق والديون المحولة آجلا الى تحصيلات ومدفوعات الا أنها تستني الأموال غير النقدية مثل العقارات والمنقولات والمواد التي أصبحت اليوم ضمن مجال تطبيق المحاسبة العمومية.¹

ثانياً: التعريف التقني

تقنيا تعرف بأنها قواعد عرض الحسابات العمومية وتنظيم وظيفة المحاسبة العمومية غير أن هذا التعريف ضيق حيث يحصر مدلول المحاسبة العمومية في تقنية عرض حسابات الهيئات العمومية غير أن مجالها

¹- إيهاب بططة، المحاسبة العمومية كآلية للمحافظة على المال العام، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، 2016/2015، ص 11.

يشمل بالإضافة إلى العمليات المالية للأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين والتزاماتهم ومسؤولياتهم.¹

ثالثاً: التعريف الإداري للمحاسبة العمومية

من وجهة نظر الإدارية تعرف المحاسبة العمومية على أنها عرض الحسابات العمومية وتنظيم وظيفة المحاسبين العموميين غير أن هذا التعريف يبقى هو الآخر محدود كون أن السمة الإدارية في هذا التعريف تتسم في تنظيم.

وظيفة المحاسبين العموميين وتستثني تنظيم وظيفة الأمرين بالصرف إضافة إلى مختلف الجوانب الأخرى التي تدخل ضمن تطبيق قواعد المحاسبة العمومية.²

كما وردت عدة تعريفات للمحاسبة العمومية نذكر منها مايلي:

تعني المحاسبة العمومية كل القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الميزانيات والحسابات والعمليات الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس الحسابات والميزانيات الملحقة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، كما تبين أيضاً التزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين ومسؤولياتهم.³

المحاسبة العمومية "هي المجال المحاسبي المتخصص بعملية تقدير وقياس وتسجيل تبويب العمليات المالية، في وحدات الجهاز الحكومي، ثم إنتاج المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرار، وتوصيلها إلى الجهات ذوات العلاقة وفق التشريعات الرسمية والمبادئ الخاصة بذلك".⁴

ولقد عرفت هيئة الأمم المتحدة المحاسبة العمومية بأنها "المحاسبة التي تختص بقياس ومعالجة وتوصيل ومراقبة وتأكيد صحة المتحصلات والنفقات والنشاطات المرتبطة في القطاع العام".⁵

كما تعرف المحاسبة العمومية أيضاً بأنها "مجموعة من القواعد والإجراءات الخاصة بتنفيذ الموازنة العامة للدولة، وهذه الأخيرة تخرج من زاوية كونها اعتمادات ينبغي

¹ - منصورى الزين، " المحاسبة العمومية"، محاضرة بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، بجامعة سعد دحلب، البليدة الجزائرية، ص10.

² - إيهاب بططة، مرجع سبق ذكره، ص 12.

³ - فنوس مولود، ملخص محاضرات مقياس المحاسبة العمومية، جامعة أكلي محند أولحاج البويرة، السنة 2020/2019، ص 3.

⁴ - إسماعيل حسين أحمر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار المسيرة، عمان، 2003، ص3.

⁵ - صلاح الدين عبد المنعم مبارك، المحاسبة الحكومية مدخل معاصر، دار المطبوعات، الجامعية الإسكندرية 2008، ص05.

صرفها في الأغراض المخصصة، كما أنها من زاوية أخرى تمثل إيرادات ينبغي تحصيلها وتخضع كلا من إجراءات الصرف والتحصيل لقوانين وتشريعات قائمة تفسرها وتوضحها مجموعة من القواعد الصادرة لأجهزة الصرف والتحصيل والتي تحدد كيفية القيد في السجلات المحاسبية المعمول بها في جميع الوحدات الحكومية¹.

الفرع الثاني: مجال تطبيق المحاسبة العمومية

يتم تطبيق نظام المحاسبة العمومية على الوحدات الإدارية الحكومية غير الهادفة لتحقيق الأرباح، والتي تتداول المال العام من أجل تقديم خدمة عامة أو تحقيق منفعة عامة، بغض النظر عن مفهوم الربح أو الخسارة حيث تمول نشاطها من الاعتمادات المالية المخصصة لتنفيذ الميزانية العامة للدولة وعلى هذا الأساس فإن المحاسبة العمومية تبقى في " وحدات الخدمات العامة ووحدات الجهاز الإداري للدولة وهي وحدات تقدم خدماتها للجمهور من دون مقابل رمزي ليس له علاقة بالتكلفة².

يمكن تحديد مجالات تطبيق المحاسبة العمومية في عنصرين رئيسيين وهما: الجانب العضوي الذي يتعلق بالهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية أي الهيئات العمومية، والجانب المادي الذي يخص العمليات التي تطبق عليها هذه القواعد أي العمليات المالية المحاسبية الأمر الذي سنوضحه كالتالي:

الأول: المجال العضوي لتطبيقها

تعتبر الهيئات العضوية من الهيئات أو المؤسسات العمومية كالمنشآت والمؤسسات العمومية (مثل المؤسسات العمومية الاقتصادية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري) هو كونها أشخاص اعتبارية خاضعة للقانون العام، وهي تتصرف في غالب الأحيان كسلطات عمومية (توجيه الأوامر أو النواهي للمواطنين وفرض الالتزامات عليها) كما يمكن إضافة معيار آخر لتمييز الهيئات العمومية عن بقية الهيئات هو اعتماد المحاسبين العموميين لها من طرف وزير المالية بحيث يكلفون بإيراداتها ودفع نفقاتها والقيام بكل العمليات المالي والمحاسبة الخاصة بهم³.

1 - محمد العزيز أبو رمان، نظرية المحاسبة الحكومية، مكتبة الأنجلو المصرية، 1982، ص 08.

2- بريزيني زهرة، مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العامة في المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، السنة الجامعية 2018/2019، ص 18.

3 - فهيم نعيجة، نظام المحاسبة العمومية كأداة فعالة في تسيير ورقابة الجماعات المحلية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البلدة 02، 2011، ص 61-62.

ثانيا: المجال العملي لتطبيقها

يتمثل المجال العملي للمحاسبة العمومية في تلك العمليات المالية والمحاسبية الناتجة عن تنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية من طرف الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين فهي تتعلق بما يلي:

- ✓ تنفيذ النفقات والإيرادات
- ✓ تسيير الممتلكات
- ✓ انجاز عمليات الخزينة.
- ✓ مسك المحاسبة

بالنسبة لتسيير الممتلكات فان الأمر يتعلق هنا بما نصت عليه المادة 32 من قانون 90 - 21 والتي تحمل الأمرين بالصرف مسؤولية جرد الأموال العقارية والمنقولة المتعلقة بالمحاسبة العمومية¹ المكتسبة من الأموال العمومية أو المخصصة لهم والمحافظة عليها.

أما فيما يخص دمج هذه الأموال في محاسبة الهيئات العمومية، أي بيانها في المحاسبة العامة للمحاسبين العموميين بقيمتها النقدية المقابلة، فان النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالمحاسبة العمومية لا تتضمن أحكاما خاصة بمحاسبة ممتلكات الهيئات العمومية.

المطلب الثاني: مبادئ المحاسبة العمومية ومجال تطبيقها

تحتاج عملية تنفيذ الميزانية العامة للدولة، إلى نظام محاسبي متكامل يحدد الإجراءات والمراحل التي تمر بها عملية صرف النفقات وتحصيل الإيرادات، إضافة إلى ضبط تقنيات القيد المحاسبي لهذه العمليات، وتحديد التزامات ومسؤوليات كل أعوان التنفيذ المكلفين بذلك.

فكل نظام محاسبي يعتمد على مبادئ ثابتة متعارف عليها، تشكل الإطار المحاسبي الموحد لكل محاسب، بالنسبة لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، فإنه يتبنى أسس نظام المحاسبة العمومية الفرنسي الذي يعتمد على وضع إطار محاسبي خاص بالعمليات المالية للدولة ويختلف تماما مع مبادئ المحاسبة العامة للقطاع الخاص.

ونتناول فيما يلي: دراسة مبدئين أساسيين:

✓ مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي.

✓ مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات.

¹ - المادة 32 من قانون 90 - 21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية رقم 35 الصادرة بتاريخ 15 أوت 1990.

الفرع الأول: مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

المبدأ الأساسي الذي يعتمده نظام المحاسبة الفرنسي هو مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، عن طريق تقسيم مهام أعوان المحاسبة العمومية إلى مراحل إدارية ومحاسبية متكاملة .

ومن أجل دراسة هذا المبدأ وجب تحليل مضمون هذا الأخير عن طريق عرض أهدافه، استثناءاته، والنتائج المترتبة عن تطبيقه.

أولاً: تعريف مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

المبدأ الأساسي الذي يبنى عليه نظام المحاسبة العمومية هو مبدأ الفصل بين مهام أعوان المحاسبة العمومية بحيث يختص كل من الأمر بالصرف بمهام تختلف عن مهام المحاسب العمومي ولا يتدخل كل عون في مجال اختصاص الآخر.

هذا الاختصاص في عمليات تنفيذ الميزانية يتمثل في تقسيم المهام من أجل التحكم في عقلنة تسيير الأموال العمومية، إذ يعتبر هذا المبدأ قاعدة أساسية في هيكل نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق القانون 90 - 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية والذي يحدد مجال واختصاص كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي.

يتعلق مفهوم الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي بجانب تقسيم السلطات إذ لكل منهما سلطة مستقلة عن الآخر ليس بينهما علاقة رئاسية، بإضافة إلى ذلك يرتبط مفهوم الفصل بالشخصية حيث يمنع القيام بالوظيفتين من قبل شخص واحد وعلى هذا الأساس " هناك فصل تام بين مهمة ومسؤولية كل من الأمر بالصرف الذي يتولى تنفيذ الميزانية من خلال إجراءات الالتزام والتصفية والأمر بالدفع بينما يتولى المحاسب العمومي التنفيذ الفعلي للميزانية وذلك من خلال إجراءات الدفع والتحصيل ".

ثانياً: أسباب وأهداف مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

تطبيقاً لهذا المبدأ، تسند مهمة تنفيذ مختلف مراحل تحصيل الإيرادات وتسديد النفقات إلى أعوان مختلفة، بحيث أن الأمر بالصرف لا يستطيع أن يقوم بنفسه بالتسديد وكذا المحاسب لا يستطيع أن يدفع دون أن يتحصل على سند الأمر بالصرف بسبب اختلاف وتناقي صلاحيات كل منهما في تنفيذ العمليات المالية للدولة، والذي ينتج عنه تحديد صلاحيات كل من المحاسب العمومي والأمر بالصرف.

فالأول يختص في مجال مراقبة مشروعية العمليات المالية وفقاً للقوانين المعمول بها والثاني يختص بمجال الملائمة ويرجع تطبيق هذا المبدأ إلى الأسباب الموائية:

✓ تقسيم المهام.

✓ تسهيل المراقبة.

✓ وحدة الصندوق.

✓ مقاومة الغش.

(أ) تقسيم المهام

تمر عملية تنفيذ الميزانية بمراحل إدارية وأخرى محاسبية، فالمهام الإدارية هي من اختصاص الأمر بالصرف وتدرج في نطاق الملائمة، أما مهام المحاسب فتقتصر على الجانب المحاسبي الذي يدرج ضمن نطاق المشروعية وكذلك هو المؤهل قانونا في مجال تداول وحيازة الأموال والقيم العمومية.

يسمح تقسيم المهام بين أعوان المحاسبة العمومية بالتحكم في تسيير الأموال العمومية عن طريق المراقبة المزدوجة لكل عون على الآخر، بواسطة المطابقة بين الحساب الإداري الذي يقوم بإعداده الأمر بالصرف وحساب التسيير الذي يقوم بإعداده المحاسب العمومي.

(ب) تسهيل المراقبة

يقوم الأمر بالصرف بإعداد الحساب الإداري الالتزامات، الأمر بالصرف ويقوم المحاسب العمومي بإعداد حساب التسيير بتسجيل التدفقات النقدية الناتجة عن تنفيذ أوامر الأمر بالصرف، وبالتالي " تسهيل مراقبة مجلس المحاسبة عن طريق مقارنة مدى تطابق كل من الحسابين من أجل التحقق من صحة الحسابات ومشروعية عمليات تنفيذ الميزانية " ¹.

الفصل بين مهام الأمر بالصرف يساهم في حماية الأموال العمومية عن طريق ازدواجية المراقبة بحيث يقوم كل عون بمراقبة الآخر لكي يكون الحساب الإداري مطابقا لحسابات التسيير الخاص بالمحاسب العمومي.

(ت) وحدة الصندوق

المحاسب العمومي هو العون المؤهل قانونا لتسيير وتداول الأموال والقيم العمومية ويتم ذلك في إطار وحدة الصندوق بحيث تودع الأموال العمومية في صندوق واحد تحت مراقبة وزارة المالية، وعليه فإن شبكة المحاسبية العموميين تخضع لسلطة ورقابة وزير المالية، أما الأمر بالصرف فهو يخضع لسلطات تنفيذية مختلفة.

وتتمثل النتيجة المباشرة لتطبيق مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، هي أن الأمر بالصرف لا يملك حساب الصندوق ولا يمكنه تداول الأموال والقيم العمومية إلا في حالات استثنائية بترخيص من وزارة المالية عن طريق إنشاء الوكالات المالية.

¹ - R. muzellec ,finance ,publique , édition Dalloz , 1970 , p 255.

ث) مقاومة الغش

يتم حماية الأموال العمومية عن طريق تقييد وتحديد اختصاصات وصلاحيات كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، لا يستطيع أن يقوم الأمر بالصرف بتسديد النفقات لأنه لا يملك صلاحيات قانونية تمكنه من تداول الأموال العمومية، ولا يستطيع المحاسب العمومي أن يقوم بالتحصيل أو الدفع دون استلام الأمر بتنفيذ هذه العمليات من الأمر بالصرف، وبالتالي يصعب هذا المبدأ اختلاس أو سرقة الأموال العمومية، لأن من يحدد مجال صرف الأموال العمومية ليس هو من يدفع.

ثالثا: استثناءات مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

يطبق مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي كقاعدة أساسية في نظام تسيير الأموال العمومية للدولة وتنفيذ الميزانية، ولكن يقبل هذا المبدأ بعض الاستثناءات الناجمة عن التطبيق الميداني لمراحل تسديد النفقات وتحصيل الإيرادات.

الاستثناءات من جانب تسديد النفقات

يرخص للأمر بالصرف أن يقوم بنفسه بالدفع، كما هو الحال في المدفوعات التي تتم عن طريق صندوق التسيقات، حيث يسمح للأمر بالصرف عن طريق هذا الصندوق أن يدفع بعض النفقات ذات الطابع الاستعجالي والنفقات المتكررة ذات المبالغ المنخفضة بحيث يرخص له فتح هذا الصندوق عن طريق ترخيص مسبق مصادق عليه من طرف وزير المالية ووزير الإدارة المعنية بالصندوق، ويقوم المحاسب العمومي بمراقبة العمليات المالية التي تمت بواسطة صندوق التسيقات وقد حددت المادة 135 من المرسوم التشريعي رقم 93-01 المؤرخ في 19/01/1993 المتضمن لقانون المالية 1993، جميع النفقات التي تشكل استثناء لهذا المبدأ كما يلي¹:

أ) النفقات التي تدفع دون الأمر بالصرف مسبقا

- ✓ المدفوعات التي تمت عن طريق صندوق التسيقات.
- ✓ الدين الأصلي والفوائد الواجبة الدفع الخاصة بديون الدولة وأيضا خسائر الصرف على رأس المال الأصلي.
- ✓ النفقات ذات الطابع النهائي التي نفذت بعنوان عمليات التجهيز العمومي التي استفادت من تمويلات خارجية.

ب) النفقات التي تدفع بدون الأمر بالصرف

- ✓ معاشات المجاهدين ومعاشات التقاعد المدفوعة من ميزانية الدولة
- ✓ المرتبات المدفوعة لأعضاء القيادة السياسية وأعضاء الحكومة

¹ - محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر 2003، ص 22.

✓ المصاريف والأموال الخاصة.

🚩 الاستثناءات من جانب تحصيل الإيرادات

استثناء يرخص للأمر بالصرف تحصيل الإيرادات عن طريق إنشاء صناديق تحصيل الإيرادات بترخيص من المحاسب العمومي الذي يرخص له بتحصيل الإيرادات الخاصة إذا كانت طبيعة عمل الأمر بالصرف تتطلب ذلك ، وتكون مصالح الأمر بالصرف القائمة على تسيير هذا الصندوق ملزمة بإيداع المبالغ المحصلة عن طريق الصندوق لدى المحاسب العمومي ، الذي يتحقق من صحة الحسابات ومشروعية العمليات ، ثم يطالب الأمر بالصرف بإصدار سند الأمر بالتحصيل إجمالي تصحيحي ، من أجل القيد النهائي لهذه العمليات هذا من جهة ، ومن جهة أخرى يرخص للمحاسب العمومي تحصيل الأموال التي تودع لديه من طرف المدين الذي بسدد المبالغ المالية نقدا من تلقاء نفسه ، دون أن توفر سند التحصيل لدى المحاسب في انتظار إصدار سند الأمر بالصرف التصحيحي من طرف الأمر بالصرف.

رابعا: نتائج تطبيق مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

يمكن تلخيص النتائج المترتبة عن تطبيق مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي فيما يلي: ¹

- ✓ يتنافى منصب الأمر بالصرف مع منصب المحاسب وبالتالي يمنع لأزواج الأمرين بالصرف بأي حال من الأحوال بأن يكونوا محاسبين معينين لديهم والعكس .
- ✓ ينتمي الأمر بالصرف لهيئة إدارية تختلف عن هيئة المحاسب العمومي وعليه لا يملك الأمر بالصرف أي سلطة إدارية على المحاسب العمومي والعكس صحيح .
- ✓ ينتمي المحاسب العمومي لهيئة إدارية واحدة وهي وزارة المالية، أما الأمر بالصرف ينتمي لمختلف الوزارات . تعتبر مسؤولية المحاسب العمومي مسؤولية شخصية ومالية في مجال مشروعية العمليات المالية لتنفيذ الميزانية والتي تختلف عن مسؤولية الأمر بالصرف الإدارية في مجال ملائمة عمليات تنفيذ الميزانية
- ✓ المحاسب العمومي هو العون الوحيد المؤهل قانونا لتسيير وتداول القيم والأموال العمومية، وهو الذي يختص بعمليات دفع النفقات وتحصيل الإيرادات، بحيث يعتبر شبه محاسب كل شخص يتدخل في مهام المحاسب العمومي دون أن تكون له صفة المحاسب العمومي وبالتالي يخضع لنفس الالتزامات ويطلع لنفس العقوبات والمسؤوليات المطبقة على المحاسب العمومي.

1 - شلال زهير، نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة وأفاق إصلاحه، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001-2002، ص 29.

الفرع الثاني: مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات

أولاً: تعريف مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات

في ظل احترام القواعد الكبرى للميزانية، تتبنى قواعد المحاسبة العمومية مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات بحيث أن المبلغ الإجمالي للإيرادات يستعمل لتغطية كل النفقات العمومية دون إجراء المقاصة بين الإيرادات والنفقات ودون تخصيص إيراد معين لتحقيق نفقة معينة.¹

وتنتج عن قاعدة شمولية الميزانية قاعدتان أساسيتان في تنفيذ الميزانية :

- ✓ قاعدة عدم المقاصة بين الإيرادات والنفقات حيث تسجل الإيرادات في ميزانية الدولة بمبلغها الخام دون إنقاص الأعباء التي صرفت من أجل تحصيلها
- ✓ قاعدة عدم تخصيص الإيرادات للنفقات

وسنحاول فيما يلي تبيان تعريف لهذا المبدأ ونتائج تطبيقه والاستثناءات الواردة عليه.

ثانياً: نتائج تطبيق مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات

من أجل احترام قاعدة شمولية الميزانية تتبنى المحاسبة العمومية مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات الذي ينتج عن تطبيق قاعدتين أساسيتين في نظام المحاسبة العمومية وهما:²

✓ قاعدة وحدة الخزينة.

✓ قاعدة وحدة الصندوق.

(أ) قاعدة وحدة الخزينة

يجب أن تودع كل الأموال العمومية لدى الخزينة العمومية مهما كانت طبيعة ممتلكها سواء كانت للدولة، الولاية، البلدية، أو المرافق العمومية ذات الطابع الإداري.

وتستعمل الخزينة العمومية السيولة المتوفرة من أجل تمويل صناديق المحاسبين العموميين على مستوى التراب الوطني لتسديد النفقات العمومية للدولة، وعليه فيمكن للمحاسب العمومي استعمال السيولة المتوفرة للهيئات العمومية من أجل دفع نفقات الدولة دون أن تستفيد الهيئات العمومية من هذه الميزة لأن المحاسب لا يمكن أن يدفع نفقة مبرمجة مثلاً في ميزانية الولاية إذا لم تتوفر الأموال في حساب الولاية لدى الخزينة العمومية .

وقد كانت المادة 08 من القانون 84-17 الصادر في 07-07-1984 المتعلق بقانون المالي صريحة في منع تخصيص الإيرادات العمومي لنفقات عمومية ومحددة إذ أن كل

1 - محمد الصغير بعلي، يسرى أبو العلاء، المالية العامة، دار العلوم، الجزائر، 2003، ص 95.

2 - حسين الصغير، دروس في المالية العامة والمحاسبة العمومية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2001، ص 99.

الإيرادات تستعمل لتغطية نفقات الميزانية العامة للدولة ونصت هذه المادة صراحة على ما يلي: " لا يمكن تخصيص أي إيراد لتغطية نفقات خاصة وتستعمل موارد الدولة لتغطية نفقات الميزانية العامة للدولة بلا تمييز "

(ب) قاعدة وحدة الصندوق

يجب على كل محاسب عمومي أن يودع الأموال العمومية التي بحوزته في حساب صندوق واحد وحساب بريدي واحد ولا يجوز له أن يفتح حسابات أخرى، لتفادي وجود عدة صناديق لدى محاسب عمومي واحد ولتسهيل عملية المراقبة، وبالتالي يمنع على المحاسب العمومي فتح حساب بنكي إلا في حالات خاصة ولفترة مؤقتة لتسديد نفقة استثنائية وبترخيص من وزارة المالية .

وتطبيقا لمبدأ عدم التخصيص، يمنع المحاسب العمومي أن يخصص مبلغ معيناً في حساب الصندوق لتسديد نفقة معينة دون غيرها وبالتالي كل السيولة المتوفرة في حساب الصندوق أو الحساب الجاري للبريد والمواصلات أو الحساب الجاري للخرينة لدى البنك المركزي، تستعمل لتسديد كل النفقات دون تمييز.

ثالثاً: استثناءات مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات

يقبل مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات عدة استثناءات محددة قانوناً لاعتبارات تطبيقية وميدانية

حيث تنص المادة 08 من القانون رقم 17-84 المؤرخ في 1984/07/07 والمتعلق بقوانين المالية على تخصيص إيرادات معينة لتمويل دفع نفقات معينة دون غيرها من النفقات العمومية في الحالات الاستثنائية الموالية¹:

(أ) الميزانيات الملحقة

يتم تحديد إنشاء أو إلغاء الميزانيات الملحقة بموجب قانون المالية ن وبكون موضوع ميزانية ملحقة،

المؤسسات العمومية ذات الطابع التجاري، والتي تستفيد من إعانات مالية تدفع من الميزانية العامة للدولة، غير أن إيرادات هذه المؤسسات تصرف لتغطية نفقاتها فقط دون أن تساهم في تمويل باقي النفقات العمومية.

ويجدر الذكر هنا أن قانون المالية في الجزائر يتبنى وجود ميزانية ملحقة واحدة وهي الميزانية الملحقة للبريد والمواصلات، وتشكل هذه الأخيرة استثناءات لمبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات، لأن الإيرادات المتوقعة في الميزانية الملحقة لا تدفع للخرينة

¹ - حسين الصغير، مرجع سبق ذكره، ص 99.

بل تخصص لتغطية النفقات المسجلة في الميزانية الملحقة دون غيرها من النفقات العمومية المسجلة في الميزانية العامة للدولة.

ب) الحسابات الخاصة للخزينة:

وهي حسابات تفتح وتغلق بموجب قانون المالية ويتم بواسطتها تسجيل عمليات مالية خاصة، حيث تخصص الإيرادات المسجلة في هذه الحسابات لتمويل نفقات معينة دون غيرها من النفقات العمومية والتي يتم عن طريقها تخصيص بعض موارد الحسابات الخاصة للخزينة وحسب المادة 48 من القانون رقم 17-84 المؤرخ في 1984/07/07 المتعلق بقوانين المالي تنقسم هذه الحسابات إلى¹:

- الحسابات التجارية
- حسابات التخصيص
- حسابات التسبيقات .
- حسابات القروض.
- حسابات التسوية مع الحكومات الأجنبية.

ت) لأموال المخصصة للمساهمات وإجراء استعادة الاعتمادات

تشمل الأموال المخصصة للمساهمات على مجمل المبالغ المدفوعة بدون مقابل لفائدة الميزانية العامة للدولة من طرف الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين قصد المساهمة أو المشاركة في إنجاز مشاريع أو تسديد نفقات ذات منفعة عامة وتحت مراقبة الدولة مثل (تليطون، التبرع لبناء مساجد ...) حيث تودع هذه الأموال في حسابات خاصة ويتم تخصيص استعمال هذه الموارد طبقاً لهدف المساهمة التي رصدت من أجلها.

ما فيما يخص إجراءات استعادة أو استرداد الاعتمادات، فهي عملية يتم عن طريقها استعادة الاعتمادات لفائدة الإدارة المعنية بالنسبة للمبالغ المدفوعة بغير حق للخزينة.

المطلب الثالث: أهداف المحاسبة العمومية

تهدف المحاسبة العمومية إلى توفير بيانات ومعلومات موضوعية ذات مصداقية حول نشاط القطاع العام، من أجل تحقيق الشفافية والرشادة في صرف المال العام. ومن هذا يمكن تحديد أهداف المحاسبة العمومية كما يلي:

✓ حماية الأموال العمومية من جميع أشكال التلاعب أو ما يمس سلامة استخدامها من غش، اختلاس هو الهدف الرئيسي لنظام المحاسبة العمومية.²

¹ - المادة 48 من القانون، 84-17 المتعلق بقوانين المالية المؤرخ في 1984/07/07 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 1984/07/10، العدد 28، ص 10.

² - بريزيني زهرة، مرجع سبق ذكره، ص 14.

- ✓ المحاسبة العمومية لا تهدف الى تحقيق الربح، بل إلى تقديم خدمات عامة.
 - ✓ ضمان مشروعية العمليات المالية للدولة ومطابقتها للقوانين والتنظيمات المعمول بها.
 - ✓ تحقيق الرشادة في الأنفاق أي صرف الأموال العمومية بطريقة تسمح بتحقيق الأهداف المرجوة من النفقة بأقل تكلفة ممكنة¹.
 - ✓ توفير المعلومات اللازمة للمساءلة حيث تساعد من أجل الالتزام بتقديم تفسيرات وتبريرات عن أعمال الوحدة الحكومية إلى السلطة التشريعية أو أي جهة أخرى كجهاز تنفيذي أو قضائي له الحق في طلب ذلك.
 - ✓ إظهار نتائج تنفيذ قانون المالية مع تقديم البيانات اللازمة لتوضيح النتائج الاقتصادية والمالية المترتبة على أنشطة الدولة وتقييم تسيير الأموال العمومية².
 - ✓ توفير المعلومات اللازمة لتحديد المراكز المالية للوحدات الحكومية المختلفة ورسم سياساتها واتخاذ القرارات المتعلقة بها، بما يساعد على اعداد تقديرات الموازنة العامة للدولة في الفترات المقبلة.
 - ✓ متابعة ما يستحق للدولة على الأفراد والمؤسسات من ضرائب ورسوم أو ديون أو أية التزامات أخرى والعمل على تحصيلها وحفظ قيودها وسجلاتها.
 - ✓ توفير البيانات المعلومات اللازمة التي تسهل عمليات التحليل الاقتصادي ودراسة الآثار الاقتصادية المترتبة على الإيرادات العامة واستخداماتها³.
 - ✓ أحكام الرقابة على الأصول المملوكة للوحدات الإدارية الحكومية لحمايتها والحفاظ عليها من الضياع أو الاختلاس أو سوء الاستخدام وتوفير البيانات والمعلومات اللازمة لرسم السياسات والتخطيط واتخاذ القرارات، والرقابة والمتابعة لأداء الوحدات الإدارية الحكومية لتقييم أدائها⁴.
- إضافة إلى ذلك يجب على النظام المحاسبي الحكومي الفعال أن يكون قادرا على تحقيق هدفين رئيسيين هما:

- أن يعرض بطريقة عادة ويحقق الإفصاح كاملا عن المركز المالي ونتائج العمليات للأموال ومجموعات حسابات الوحدة الحكومية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- أن يحدد بوضوح مدى الالتزام بالقواعد القانونية والنظم المالية.

¹ - نفس المرجع، ص14.

² - إيهاب بططة، مرجع سبق ذكره، ص18.

³ - بن شنديخ بلال، واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، 2017/2018، ص 10.

⁴ - محمد جمال على هلال، المحاسبة الحكومية، دار صفاء للنشر، عمان الأردن، 2002، ص22.

وبناء على ما سبق يمكن عرض أهداف المحاسبة العمومية من الجانب الوظيفي للنظام المحاسبي في خمس مجموعات رئيسية كالآتي:

1. **توفير المعلومات اللازمة للمساءلة:** ويقصد بالمساءلة في الإطار الالتزام بتقديم تفسيرات وتبريرات من الجهاز التشريعي أو الهيئات الرقابية المختصة حول تنفيذ وتمويل الميزانية العامة للدولة، والتي يمكن أن تأخذ الأشكال التالية:
 - المسائلة المالية للتأكد من انتظام وسلامة بيانات الدفاتر والسجلات المحاسبية ومصداقية التقارير المالية ومدى الامتثال للقوانين والتنظيمات المالية المعمول بها، إضافة إلى التحقق من أن الإنفاق يتم في حدود الاعتمادات المخصصة في الميزانية العامة.
 - المسائلة الإدارية للتحقق من كفاءة تسيير وصرف المال العم دون إسراف والاقتصاد في استعمال الموارد من طرف الوحدات الحكومية.
 - المسائلة عن الأداء لتحقيق أغراض تقييم البرامج الحكومية ومقارنة الأهداف مع النتائج من أجل تحليل الانحرافات وتصحيحها.
2. **توفير المعلومات اللازمة لأغراض الرقابة:** يجب على نظام المحاسبة أن يوفر آليات تسمح بتطبيق رقابة مستمرة على إدارة المال العام من طرف الوحدات الحكومية، للتحقق من مشروعية العمليات المالية للدولة ومدى احترام ترخيص السلطة التشريعية، عن طريق مختلف أجهزة الرقابة قبل وأثناء التنفيذ إضافة أجهزة الرقابة اللاحقة.
3. **توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ قرار:** عن طريق توفير تقارير دورية تفيد في مجال المقارنة بين نتائج مختلف السنوات من أجل اتخاذ القرارات والمفاضلة بين البدائل وتقييم النتائج، والمساعدة في تحديد تقديرات الميزانية العامة للدولة وتقديم الاقتراحات التي من شأنها أن ترفع من مستوى فعالية الأداء وتحقق الاقتصاد والرشادة في تسيير المال العام.
4. **توفير المعلومات اللازمة لإعداد الحسابات القومية:** بهدف توفير بيانات مالي ذات مصداقية حول نتائج نشاطات الوحدات الحكومية وإدراجها في المحاسبة الوطنية.
5. **توفير المعلومات اللازمة لأغراض إعداد الحسابات القومية:** وذلك عن طريق إنتاج وعرض بيانات مالية يتم استعمالها كوسيلة للإعلام عن نتائج العمليات المالية للدولة لمختلف الفئات المستخدمة للبيانات الحكومية.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لنفقة العامة

المطلب الأول: تعريف النفقة العامة

سيتم من خلال هذا المطلب التطرق إلى تعريف النفقات العمومية من خلال عرض مجموعة من التعريف لعدد من الكتاب:

- ❖ كم قابل للتقويم النقدي يأمر بإنفاقه شخص من أشخاص القانون العام إشباعا لحاجة عامة.¹
- ❖ كل الأموال التي تصرفها الدولة من مالتها من أجل إشباع الحاجات العامة للمواطن.²
- ❖ مبلغ من المال يخرج من خزانة الدولة بواسطة إدارتها ومؤسساتها وهيئاتها، ووزاراتها المختلفة لإشباع حاجات عامة.³
- ❖ هي مبلغ نقدي يخرج من الذمة المالية لشخص معنوي عام بقصد إشباع حاجة عامة.⁴
- ❖ مبلغ نقدي يقوم بإنفاقه شخص عام بهدف تحقيق منفعة عامة.⁵
- ❖ كما يمكن تعريفها من جانب المعاملات النقدية للدولة، فهي عند قيامها بعمليات المالية سواء في تحصيل الإيرادات أو عند قيامها بتنفيذ نفقاتها مبالغ نقدية لتحقيق أغراض النفع العام وعندئذ فإن النفقات العامة مبلغ نقدي يقوم بتنفيذه شخص عام بهدف تحقيق النفع العام الجماعي.⁶

ويمكن تعريفها من خلال القانون الذي تخضع له الهيئات المكلفة بتنفيذ النفقات العمومية فتعرف بكونها مبلغ من النقود يدفعه شخص من أشخاص القانون العام لإشباع حاجة عامة.⁷

ومن خلال التعريفات السابقة يمكن تعريف النفقة العمومية على أنها تلك المبالغ النقدية التي يتم إنفاقها من قبل الدولة أو من يمثلها بهدف تحقيق منفعة عامة.

1 - حامد عبد المجيد دراز، سعيد عبد العزيز عثمان، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، بدون سنة نشر، ص 305.

2 - حسين صغير، مرجع سبق ذكره، ص 35.

3 - طارق الحاج، المالية العامة، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 1999، ص 122.

4 - حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 11.

5 - عياش بالعتل، سميحة نوى، آليات ترشيد الإنفاق العام من أجل تحقيق التنمية البشرية المستدامة في الجزائر

2011-2014، مؤتمر دولي، جامعة سطيف 1 (الجزائر)، أيام 11 و12 مارس 2013، ص 4.

6 - طاهر الجاني، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، جامعة بغداد كلية القانون، ص 17.

7 - داهنين بن عامر، محاضرات في مقياس المالية العامة، السنة الثالثة قانون العام، جامعة الوادي، السنة الدراسية 2015/2014، ص 7.

المطلب الثاني: مراحل تنفيذ النفقة العمومية

يمر تنفيذ النفقات العمومية عبرة مرحلتين أساسيتين وكل مرحلة تتم عن طريق تطبيق إجراءات محددة يقوم بها أحد أعوان التنفيذ وهي:

الفرع الأول: المرحلة الإدارية

وتدخل ضمن اختصاص الأمر بالصرف وتتم عن طريق تنفيذ مجموعة من الإجراءات وهي:

أ. **الالتزام (الارتباط بالنفقة):** لقد عرفت المادة 19 من القانون 90-21 الالتزام على أنه الإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين سواء كان على عاتق الدولة أو أحد هيئاتها .

ويقصد بالالتزام تلك الرابطة القانونية التي تنشأ بين الدولة (أو إحدى ممثليها) ودائيتها متى توفرت الاعتمادات اللازمة لصرف النفقة واتخذت السلطة المؤهلة قرار القيام بالعمل الذي يجعل الدولة مدينة كتعيين موظفين أو عمال أو شراء أدوات أو القيام بمشروعات عامة.¹

وتجدر الإشارة في هذا المجال إلى وجوب التفرقة بين الالتزام القانوني والالتزام المحاسبي:

- ✓ **الالتزام القانوني:** وهو ذلك التصرف الذي ينشأ عنه دين عمومي وقد يكون الالتزام القانوني إرادي أي ناتج عن إرادة الأمر بالصرف كتعيين موظف أو غير إرادي كصدور حكم قضائي متضمن أداء مالي يدين المؤسسة.
- ✓ **الالتزام المحاسبي:** ويتمثل هذا الالتزام في إعداد أو تحرير بطاقة الالتزام من طرف مصالح الأمر بالصرف وذلك بناء على الوثائق الثبوتية مثل سند طلب أو عقد أو فاتورة شكلية... وغيرها من الوثائق.²

ب. **التصفية:** هي إثبات ترتب الدين على الدولة، وتحديد مقداره، واستحقاقه وعدم سقوطه بحكم مرور الزمن أو بأي سبب آخر وحسب المادة 21 من قانون المحاسبة العمومية: " تسمح التصفية بالتحقيق على أساس الوثائق الحسابية وتحديد 3 المبلغ الصحيح للنفقات العمومية ". ويقصد بهذا القرار تحديد المبلغ الذي تلتزم الجماعة المحلية بدفعه نتيجة النفقة السابقة للالتزام بها، فال يمكن صرف النفقات إلا بعد تنفيذ موضوعها، أي التحقق من أداء الخدمة الفعلية من

1 - دغيش دلال، التكامل بين المراقب المالي والمحاسب العمومي في الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية، مذكرة شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، السنة الجامعية 2018/2019، ص 19.

2 - زهير شلال، أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2013/2014، ص

طرف الدائن ومطابقة هذا الأداء لشروط الالتزام بالنفقات، فال تدفع الجماعة المحلية النفقة للمستفيد إلا بعد الإنجاز الفعلي للخدمة، فال يمكن للموظف العام تسلمه راتبه الشهري إلا في نهاية الشهر، أو دفع نفقة سلعة للتاجر إلا بعد استلام السلعة باستثناء حالات قليلة جدا ومقررة قانونيا مثل:

- ✓ التسبيقات المقدمة للمتعاملين المتعاقدين في إطار الصفقات العمومية
- ✓ مصاريف المهام الممنوحة لموظفي الإدارات العمومية
- ✓ المعاشات
- ✓ الإعانات المالية
- ✓ الإغاثة
- ✓ نفقات الاشتراكات في بعض المجالات.

ومن ناحية أخرى وبما أن مبلغ النفقة القابل للدفع ال يمكن في كثير من الحالات تحديده بدقة أثناء الالتزام (يكون تقديريا) فإن التصفية تسمح بضبطه على أساس الإثباتات التي تمت أثناء التحقيق في أداء الخدمة، وعمليا تتمثل التصفية في الإقرار الخطي للأمر بالصرف على سند إثبات النفقة (الفاتورة) شاهدا بذلك على تمام أداء الخدمة موضوعة النفقة، وصحة مبلغ هذه الأخيرة فتصفية النفقة كما رأينا تسمح لنا بـ:

- ✓ التأكد من الخدمة الفعلية.
- ✓ تحديد المبلغ الدقيق القابل للدفع.
- ت. الأمر بصرف النفقة (الأمر بالدفع)

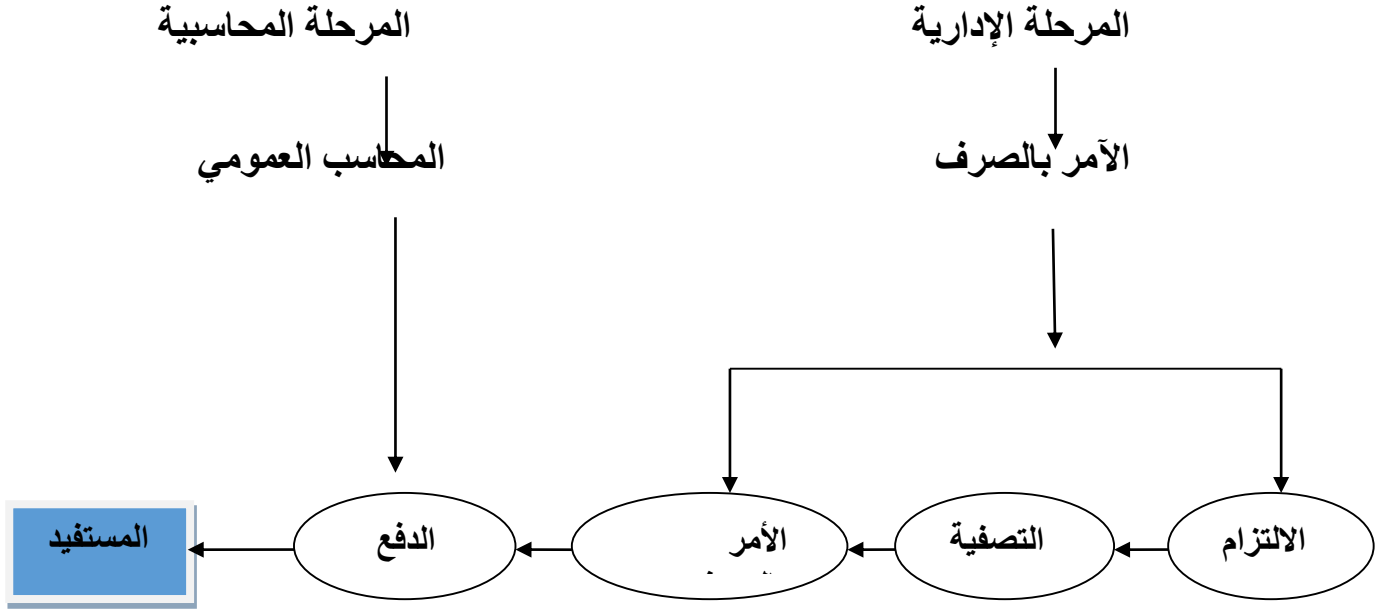
الأمر بالدفع هو قرار يصدر من الجهة الإدارية المختصة، يتضمن أمرا بدفع مبلغ النفقة، ثم يأتي بعدها تسليم المبلغ الصادر به أمر الدفع إلى صاحب الحق، أي دائن الدولة.

الفرع الثاني: المرحلة المحاسبية

وهي عبارة عن الإجراء الرابع والنهائي لعملية تنفيذ النفقات ويدخل ضمن اختصاصات المحاسب العمومي ويتمثل في:

الدفع: ويقصد به الصرف الفعلي للمبلغ إلى صاحب الحق فيه أي دائن الدولة، وهي المرحلة المحاسبية، يراقب بصدها المحاسب العمليات الإدارية السابقة ليتأكد من توفر الاعتمادات المالية الكافية وسالمة إدراج النفقة في الفصل المعني وكذلك إنجاز العمل المقصود بالدفع (عن طريق التأشير الخاصة) بعد ذلك يحرر المحاسب حوالة الدفع ليصب المبلغ في

الحساب البنكي أو البريدي الجاري أو بواسطة حوالة بريدية أو في شكل مبلغ نقدي لصاحب الحق (أو لفائدة المعني).¹



الشكل رقم 1: مراحل تنفيذ النفقات العمومية

المطلب الثالث: أعوان تنفيذ النفقة العامة

يتطلب تنفيذ النفقات العامة تدخل شخصين ذوي أدوار منفصلة ولكن متكاملة ويتعلق الأمر بالأمر بالصرف والمحاسب العمومي اللذان يراقبان بعضهما البعض.

الفرع الأول: الأمر بالصرف

أولاً: تعريف الأمر بالصرف

الأمرون بالصرف هم مبدئياً مدراء (بالمعنى الواسع) الهيئات العمومية والمصالح العمومية غير ممرضة، أي الأشخاص المكلفون بإدارة وتسيير هذه الهيئات حيث أن صلاحياتهم المالية ليست إلا مكملة أو تابعة لصلاحياتهم الإدارية.²

¹ - جمال يرقى، أساسيات في المالية العامة واشكالها العجز في ميزانية البلدية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001/2002، ص 42.

² - دغيش دلال، مرجع سبق ذكره، ص 12.

ثانيا: أنواع الأمر بالصرف

تنص المادة 06 من المرسوم 313/ 91 على ما يلي: " يكون الأمر بالصرف إما ابتدائيين أو رئيسيين أو ثانويين."¹

1. الأمر بالصرف الرئيسيين

الأمرون بالصرف الرئيسيين هم المسؤولون الموجودون على قمة الهرم الإداري في الهيئات الموكول لهم أمرها، وقد أوردت المادة 07 من المرسوم 313/ 91 تعريفا لهذه الفئة من الأمرين بالصرف بأنهم: " هم الذين يصدرون أوامر بالدفع لفائدة الدائنين وأوامر الإيرادات ضد المدينين، وأوامر تفويض الاعتمادات لفائدة الأمرين بالصرف الثانويين."²

2. الأمر بالصرف الثانويين

تنص المادة 27 من القانون 21/ 90 على أن: "الأمرين بالصرف الثانويين مسئولين بصفتهم رؤساء المصالح غير المركزية على الوظائف المحددة في المادة 23."³

وقد عرفوا أيضا بالمادة 08 من المرسوم التنفيذي 313 / 91 على أنهم: "يصدرن حوالات الدفع لفائدة الدائنين في حدود الاعتمادات المفوضة وأوامر الإيرادات ضد المدينين"⁴.

3. الأمر بالصرف الأحاديون

كمثال على الأمرين بالصرف الأحاديين نجد الوالي حيث تمنح له صلاحيات واسعة فيما يخص نفقات التجهيز العمومي غير المركزية في نطاق وحدود واليته .

وقد جاء المرسوم التنفيذي 227 / 98 موضحا في نص مادته 19 بأن الوزير المكلف بالمالية وحسب كل قطاع فرعي يخص اعتمادا للدفع للولاية ليقوموا بتوزيع اعتمادات الدفع هذه والمبلغه لهم حسب كل فرع وذلك بموجب قرار.⁵

4. الأمر بالصرف المستخلفون

هم الذين يحلون محل الأمرين بالصرف الرئيسيين في حالة مانع أو غياب، حيث تنص المادة 28 من قانون 21 / 90 على ما يلي: " في حالة غياب أو مانع يمكن استخلاف الأمرين بالصرف في أداء بعقد تعيين يعد قانونا ويبلغ للمحاسب العمومي المكلف بذلك."¹

1 - المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 313 / 91 المؤرخ في 1991/09/07 يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمر بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةاتهم ومحتواها، ج ر، عدد 43، 1991، م، ص 1648.

2 - المادة 07 من المرسوم التنفيذي 313 / 91، مرجع سبق ذكره، ص 1648.

3 - المادة 27 من قانون 21 / 90، مرجع سبق ذكره، ص 1134.

4 - المادة 08 من المرسوم التنفيذي 313 / 91، مرجع سبق ذكره، ص 1648.

5 - جعفري نسرين، الرقابة على تنفيذ النفقات العامة، مذكرة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، 2016/2015، ص 20.

5. الأمرين بالصرف المفوضون

هم المستفيدون من تفويض للتوقيع الاستعمال الاعتمادات المالية، حيث تنص المادة 29 من قانون 90 / 21 على ما يلي: "يمكن للأمرين بالصرف تفويض التوقيع للموظفين المرسمين العاملين تحت سلطتهم لمباشرة، وذلك في حدود الصلاحيات المخولة لهم وتحت مسؤوليتهم.²

ثالثاً: دور الأمر بالصرف ومهامه

أما عن دور الأمر بالصرف فهو يقوم بالمرحلة الإدارية لتنفيذ الميزانية من التزام بالنفقة وتصفية وأمر بالدفع فيما يخص عمليات النفقات وإثبات وتصفية فيما يتعلق بعمليات الإيرادات وقد تم تسمية الأمر بالصرف

استناداً للمهمة الثالثة المكلف بها في إطار تنفيذ النفقات العامة وهي الأمر بالصرف وهذا ما يدل على أهمية هذه المرحلة بالخصوص وأهمية العمليات المتعلقة بالنفقات مقارنة بالعمليات التي تخص الإيرادات بوجه عام.³

الفرع الثاني: المحاسب العمومي

يقصد بالمحاسب العمومي في أغلب تشريعات الدول العون الذي يتناول الأموال العمومية وفقاً للنصوص والقوانين المعمول بها.⁴

إن وظيفة المحاسب العمومي شهدت تطوراً ملحوظاً في القانون الفرنسي، حيث كان مجرد موظف تنفيذي بسيط نظراً لعدم تقديره للنفقات والإيرادات، ثم أضحى بفضل اختصاصاته المالية أحد الموظفين الأكثر نفوذاً في الإدارة الفرنسية.

المبحث الثالث: الإطار المفاهيمي للرقابة على الانفاق العام

بالنظر إلى أهمية النفقات العامة سواء من حيث حجمها أو آثارها فإن النظام المالي الجزائري قد حرص على حمايتها من الأخطاء والتلاعبات التي يمكن أن تتسبب في ضياعها دون تحقيق الأهداف المسطرة والمشاريع المبرمجة، ولذلك فقد أقر رقابة مالية مضاعفة قبلية وبعديّة.

1 - المادة 28 من القانون 90 / 21، مرجع سبق ذكره، ص 1134.

2 - المادة 29 من نفس القانون ص 1134.

3 - بن داود إبراهيم، الرقابة المالية على النفقات العامة في القانون الجزائري والمقارن، دار الكتاب الحديث، الجزائر، 2012، ص 86.

4 - مشتة بومدين بشيري سيف الله، دور المحاسب العمومي في تنفيذ العمليات المالية للدولة، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 2017/2018، ص 8.

المطلب الأول: ماهية الرقابة المالية والمبادئ التي تقوم عليها

الفرع الأول: تعريف الرقابة المالية

لغويا: هي المحافظة والانتظار، فالرقيب يعني الحافظ والمراقب، والرقيب: هو الحافظ الذي لا يغيب عنه شيء والرقيب من يلاحظ أمرا ما، والرقيب: الحارس، والرقيب من الجيش: الطليعة وجمعه رقباء. والمراقب: من يقوم بالرقابة، والرقيب: اسم من أسماء الله الحسنى، ومعنا الحفيظ الذي لا يغفل أو الحاضر الذي لا يغيب، ومن مجموع النصوص القرآنية يتضح لنا أن معنى الرقابة: الدعاية، أو الحفظ، أو الانتظار¹.

اصطلاحا: الرقابة هي إحدى جوانب العملية الإدارية وتعني «قياس الأداء الحالي ومقارنته بالمعايير المتوقعة للأداء والسابق تحديدها، ومن واقع هذه المقارنة يصبح من الممكن تحديد ما إذا كان الأمر يحتاج إلى اتخاذ إجراءات تصحيحية لإعادة مستوى الأداء إلى المستوى المخطط والمعبر عنه بالمعايير السابق تحديدها "ولذلك وظيفة الرقابة تمارس بطريقة دائمة ومستمرة واتصالها الأكبر عادة ما يكون بوظيفة التخطيط².

وقد بين Fayol Henri أن الرقابة هي التحقق من أن التنفيذ يتم طبقا للخطة المقررة إذن نستخلص من هذه التعريفات أنه يصعب مراقبة أي عمل لم توضع له خطة فالخطة هي أساس الرقابة ولا رقابة دون تخطيط، إذ لا تعد العملية الرقابية هدفا بحد ذاتها وإنما هي وسيلة تمكن المؤسسة من تصويب الخلل وإعادة النظر في الخطط الموضوعة أو سبل تحقيقها³.

كما تعرف أيضا التحقق من أداء العمل وتنفيذ البرنامج وفقا لأهداف والقواعد والإجراءات والتعميمات والأوامر التي تصدر من قبل المستويات المختلفة في التنظيم لتنفيذ ما تقدم، وتعتبر أداة يمكن بواسطتها التحقق على أن الأهداف والبرامج قد نفذت في الوقت المحدد⁴.

كما تعرف الرقابة المالية من الجانب المالي لكونها مرتبطة بالميزانية العامة للدولة، وبالتالي يمكن تعريفها من خلال دورها الرقابي على الميزانية، المتمثل في نظر إلى مدى تطبيق الهيئات العمومية للالتزام وتنفيذ قواعد وبنود الميزانية، حسب ما جاء في قانون المالية

1 - إيهاب بططة، مرجع سبق ذكره، ص 56.

2 - إيهاب بططة، نفس المرجع، ص 57.

3 - شويخي سامية زوجة بخشي، أهمية الاستفادة من الآليات الحديثة والمنظور الإسلامي في الرقابة على المال العام، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، 2010/2011، ص 42.

4 - سعيد سارة، الرقابة المالية على النفقات العمومية، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية - جامعة عبد حميد ابن باديس مستغانم، 2017/2018، ص 19.

والميزانية بمعنى هل تم فعلا صرف النفقات العامة في موضوعها ودون تبديد وتبذير واختلاس تحصيل الإيرادات العامة على الوجه السليم.¹

وبالتالي فالرقابة على الأموال العمومية تعني التفتيش والملاحظة والمتابعة والتحقق من الاستعمال الحسن للإمكانات البشرية والمادية والمالية وكذلك الوثائق والحسابات، واحترام القوانين والمراسيم والتعليمات الموضوعة كمقاييس لعمل المسيرين ومعاقبة المخالفين. ولا تقف الرقابة عند هذا الحد أي العلاج بل تتعداه إلى الوقاية، معنى ذلك أن الهدف من الرقابة ليس فقط تسليط العقوبات على المخالفات والأخطاء التي يرتكبها الموظفون القائمون على تنفيذ الميزانية، بل أيضا تهدف إلى تقديم النصح لهم لتفادي الأخطاء مستقبلا.²

الفرع الثاني: المبادئ التي تقوم عليها الرقابة المالية

الرقابة على الميزانية أو الرقابة المالية تخضع لجملة من المبادئ والأسس تميزها عن غيرها من أنواع الرقابة وتنفرد دون سواها، ويمكن حصر هذه المبادئ فيما يلي³ :

- ✓ خضوع العمليات المالية لمجموعة من الإجراءات والتي تعرف بالدورة المستدينة، والتي تسبق كل عملية مالية سواء كانت متصلة بالإيراد أو الإنفاق .
- ✓ حصر كل خطوة إلى المراجعة دون القيام بأي إجراء قبل التأكد من سلامة وصحة ما سبقها من إجراءات .
- ✓ عدم تدخل جهة منفردة في إتمام هذه الإجراءات.
- ✓ قيام الهيئات المالية على جملة من القواعد، أهمها عدم مخالفة التعليمات والقوانين.
- ✓ خضوعها لمبدأ الملائمة، إسناد العملية إلى أسس فنية سواء تتعمق بالإجراءات التي تتبع المراجعة والقيود التي تتم، والدفاتر والسجلات التي يتم مسكها.

المطلب الثاني: أنواع الرقابة المالية

تتعدد أنواع وصور الرقابة المالية، على أن هذا التعدد لا يعني استقلالية كل نوع منها عن النوع الآخر بل أن كل نوع يكمل النوع الآخر بغية الوصول للحماية الأمثل للأموال العمومية. ويمكن تقسيم هذه الأنواع إلى الفروع التالية:

الفرع الأول: الرقابة المالية من حيث المعيار الزمني

يقوم هذا التقسيم على أساس توقيت وزمن حدوث الرقابة المالية، فهي إما أن تتم قبل قيام المنظمة الإدارية باتخاذ التصرف المالي وتسمى عندئذ بالرقابة السابقة، أو تتزامن مع

1 - زغب تقيّة، رمضان الهادي، الرقابة على النفقات العمومية، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، 2017، 2018، ص 24.

2 - جعفري نسرين، مرجع سبق ذكره، ص 33.

3 - سعيد سارة، مرجع سبق ذكره، ص 23.

التصرف المالي الذي تتخذه المنظمة الإدارية وتسمى بالرقابة المرافقة أو تقع بعد صدور التصرف المالي من المنظمة الإدارية وتسمى في هذه الحالة بالرقابة اللاحقة.

أولاً: الرقابة السابقة

ولهذا النوع من الرقابة وظيفة وقائية، تتمثل في العمل على منع وقوع الأخطاء والانحرافات، لذا يسمى بالرقابة المانعة الذي يستهدف الوقوف على مشروعية التصرف المالي، وما يجب الإشارة إليه أن هذا النوع من الرقابة يمارس على النفقات العمومية دون الإيرادات العمومية، إذ لا يمكن تصور وجود رقابة سابقة على تحصيل الإيرادات العمومية.

1

وهي تتخذ صورة الموافقة السابقة، وهي حق يخوله القانون لشخص عام، وهذا النوع من الرقابة يتراوح بين ضرورة الحصول على تراخيص مسبقة للقيام ببعض الأعمال والمشروعات، إقرارها وإصدار التعليمات اللازمة لإنجاحها².

ثانياً: الرقابة المالية المرافقة

على نقيض الرقابة المالية السابقة، فإن الرقابة المالية المرافقة تشمل مختلف عمليات المتابعة التي تجريها الأجهزة الرقابية داخل الدولة على الأعمال التي تقوم بها المنظمات الإدارية العامة (ذات الطبيعة الإدارية أو الاقتصادية)، من نشاط مالي يتعلق بالنفقات العمومية أو الإيرادات الواردة في الميزانية العامة للدولة (فهي تشمل رقابة الإيرادات والنفقات على حد سواء). وتمارس هذه الرقابة عادة من طرف السلطة التشريعية وفقاً للإجراءات التي حددها الدستور، إضافة إلى الجهات التي تتولى الرقابة الداخلية على أداء الحكومة، ومنظمات المجتمع المدني³.

كما هي رقابة متزامنة مع التنفيذ تهدف إلى التحقق من أن ما يجري عليه العمل يتم وفقاً للخطط الموضوعة والقرارات المتخذة ومتابعة العمل أولاً بأول وباستمرار وذلك لتجنب الأخطاء والإهمال واكتشافها حال وقوعها والتصرف السريع عن طريق معالجتها⁴.

1 - الأستاذة عفاف، محاضرات في مقياس الرقابة، ص 4.

2 - سطل رفيق، قاسم مراد، الرقابة على النفقات العمومية، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أكلي محند أولحاج البويرة، 2018/ 02/22، ص 13.

3 - الأستاذة عفاف، مرجع سبق ذكره، ص 5.

4 - عكاش أعمر، دريد صالح، دور الرقابة المالية في تسيير النفقات العمومية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج البويرة، 2017/ 2018، ص 45.

ثالثاً: الرقابة البعدية (اللاحقة)

وهي فحص ومراجعة العمليات المالية التي تمت فعلاً لكشف عما وقع من مخالفات مالية، (وقد تتم هذه الرقابة من هيئات تابعة للسلطة المستقلة مثل مجلس المحاسبة والمتفشية العامة للمالية).¹

الفرع الثاني: الرقابة المالية من حيث المعيار الموضوعي

يقوم هذا التقسيم على أساس موضوع ومحل الرقابة المالية، فقد تنصب الرقابة على جانب المشروعية، أو تتخذ من المادة المحاسبية موضوعاً لها، وقد يكون محلها البرامج).

أولاً: رقابة المشروعية (الرقابة القانونية)

هي الرقابة التي تهدف إلى تحقيق المطابقة بين تصرف ما، وبين قاعدة قانونية موضوعية مسبقاً، حيث تقوم الأجهزة الرقابية بمقتضى هذا النوع من الرقابة بمطابقة التصرف ذي الآثار المالية والصادر عن المنظمات الإدارية العامة مع نصوص القانون بمفهومه الواسع، أي مطابقته مع أي قاعدة قانونية مهما كان نوعها وترتيب، سواء كانت قاعدة قانونية من طبيعة دستورية أو تشريعية أو تنظيمية.²

ثانياً: رقابة المحاسبية

يقصد بالرقابة قيام الأجهزة الرقابية بمراجعة الدفاتر المحاسبية والمستندات المالية والتدقيق فيها، والتعرف على مدى مطابقتها لاعتمادات المرصودة في الميزانية العمومية، والتأكد من سلامة الإجراءات المتبعة في إنجازها، وكذا التحقق من صحة تطبيق القوانين والتنظيمات وتعليمات وزارة المالية، والتأكد من كونها صرفت بموجب مستندات سليمة من أجل كشف الأخطاء الفنية أو الغش أو التزوير.³

وهذا النوع من الرقابة يهتم بصحة المستندات والسجلات والدفاتر المالية من الناحية المحاسبية، ومدى مطابقتها للوائح والتعليمات.⁴

ثالثاً: رقابة على البرامج

بدأ هذا النوع من الرقابة في الظهور بعد الحرب العالمية الثانية بسبب نطاق الحاجات العامة التي يقع على الدولة واجب إشباعها، وكان من أثر هذه الزيادة زيادة مقابلة في مجال النفقات العمومية، مما أدى إلى تحول الميزانية العمومية من ميزانية بنود إلى ميزانية برامج.

1 - سطات رقيق، قاسم مراد، مرجع سبق ذكره، ص 14.

2 - الأستاذة عفاف، مرجع سبق ذكره، ص 6

3 - نفس المرجع، ص 7

4 - سطات رقيق، قاسم مراد، مرجع سبق ذكره، ص 14.

الفرع الثالث: الرقابة المالية من حيث المعيار العضوي¹

قسم علماء الإدارة العامة والمالية العمومية هذا النوع من الرقابة إلى رقابة ذاتية تمارسها المنظمة الإدارية العامة التي باشرت التصرف المالي، ورقابة رئاسية تقوم بها السلطة الرئاسية، ورقابة خارجية تمارسها جهات لا تتبع السلطة التنفيذية.

أولاً: الرقابة الذاتية

هي جزء من الرقابة الداخلية التي تقوم بها المنظمة الإدارية العامة التي أصدرت التصرف المالي (مثل رقابة المجلس الشعبي البلدي على مصلحة المالية بالبلدية) ، وذلك بغرض التأكد من أن العمل داخل أجهزتها يسير وفقاً لما تم التخطيط له، وهذا بغرض الكشف عن أسباب الفشل وتأمين عوامل النجاح.

ثانياً: الرقابة الرئاسية

تعرف هذه الرقابة بأنها مجموعة الخطط والإجراءات المختلفة لحماية الأموال العمومية، عن طريق التحقق من دقة البيانات المحاسبية وسالمتها من الناحية القانونية. وتمارس هذه الرقابة من طرف السلطة المركزية على كل المنظمات الإدارية العامة (مثل رقابة وزارة الداخلية على المجلس الشعبي البلدي أو المجلس الشعبي الوالي حين إعدادهما للميزانية وأثناء التصرف في الاعتمادات المالية)، وذلك بغرض التأكد من أن جميع الأعمال والتصرفات الصادرة عن هذه الأخيرة تسير وفقاً للمنهج المحاسبي السليم من جهة، ولما هو مخطط له من طرف السلطة التنفيذية والمصادق عليه من طرف السلطة التشريعية من جهة أخرى.

ثالثاً: الرقابة الخارجية

هي الرقابة التي تتولاها أجهزة رقابية غير تابعة للسلطة التنفيذية، ويأتي على قمتها الرقابة التي تمارسها السلطة التشريعية نيابة عن الشعب الذي تمثله لما لها من اختصاص دستوري أصيل في المجال المالي، إضافة للمساهمة الفعالة لمنظمات المجتمع المدني المستقلة (لاستقلالية المالية والعضوية) في تثقيف المواطنين بأهمية المشاركة في تسيير القضايا التي لها صلة بالشأن العام، على غرار رقابة طرق إنفاق الأموال العمومية وكيفية تحصيلها.

الفرع الرابع: الرقابة المالية من حيث معيار الصلاحيات²

تنقسم الرقابة المالية حسب هذا المعيار إلى رقابة مالية ذات إدارية، ورقابة مالية ذات قضائية، ورقابة مالية ذات صلاحيات سياسية.

1 - الأستاذة عفاف، مرجع سبق ذكره، ص 8.

2 - نفس المرجع، ص 9.

أولاً: رقابة ذات صلاحيات إدارية

وهي تلك الرقابة التي تأخذ طابعاً إدارياً وتمارسها جهة تابعة للسلطة التنفيذية، وقد تكون رقابة سابقة أو لاحقة، وقد تقتصر على رقابة مشروعية قرار صرف المال العمومي أو تتعدى ذلك إلى الرقابة المحاسبية أو تمتد لمراجعة البرامج والتدقيق فيها، دون أن يكون لها صلاحية واختصاصات قضائية في إصدار الحكم على الحسابات أو الموظفين .

ثانياً: رقابة ذات صلاحيات قضائية

وهي تلك الرقابة التي يقوم بها جهاز مختص ينتمي إلى السلطة القضائية وله سلطة الحكم على صحة ومشروعية جباية وصرف الأموال العمومية، فهو بهذا الوصف القاضي القانون العام في مجال حماية الأموال العمومية (ما لم يرد نص صريح يخرج بمقتضاه بعض الأموال العمومية من نطاق رقابته .) ويباشر هذا الجهاز القضائي صلاحياته وفقاً لقواعد إجرائية ومواعيد زمنية حددها التشريع المنظم لاختصاصاته. أما نتيجة رقابته المالية فتكون في شكل أحكام قضائية) سواء كان الحكم بالغرامات نتيجة تأخر أو عدم تقديم المحاسب للحسابات وتكون في ذمة المنظمة الإدارية المخلة بالتزاماتها المحاسبية، أو الحكم ببراءة المحاسب المختص بالقيام بالعمليات المالية ومسك الوثائق المحاسبية في حالة صحة الحسابات أو بإدانته في الحالة العكسية) تحوز حجية الأمر المقضي فيه .

ثالثاً: رقابة ذات صلاحيات سياسية

وهي تلك الرقابة التي تأخذ طابعاً سياسياً، تمارسها أحزاب سياسية أو منظمات المجتمع المدني، والمؤسسة البرلمانية، والغرض منها حماية الأموال العمومية ومعاينة السياسيين الذين يبدونهم على غير المقتضى الذي حدده القانون.

المطلب الثالث: الهيئات المكلفة بالرقابة في الجزائر

تمارس الرقابة المالية هيئات مختلفة في الدول ففي هذا المبحث سوف نتطرق إلى الهيئات المكلفة بالرقابة المالية في الجزائر، كما سنلقي الضوء على بعض الأجهزة العليا للرقابة المالية على المستوى الدولي.

الفرع الأول: رقابة المراقب المالي والمحاسب العمومي**أولاً: رقابة المراقب المالي**

المراقب المالي هو عون من الأعوان المكلفين بالرقابة القبلية على تنفيذ النفقات العمومية ويعين بقرار وزاري من طرف الوزير المكلف بالميزانية، ويخضع المراقب المالي للسلطة المباشرة لوزير المالية، وذلك وفق تنظيم إداري تمثله الأجهزة التالية على التوالي: المديرية العامة للموازنة، ثم المديرية الجهوية للموازنة، وأخيراً المراقبة المالية بالولاية.

ويوجد جهاز المراقب المالي مركزيا على مستوى كل وزارة، ومحليا على مستوى كل ولاية وبلدية، وذلك أن

رقابة النفقات التي يلتزم بها تطبق على ميزانيات المؤسسات والإدارات التابعة للدولة، والميزانيات الملحقة، وعلى الحسابات الخاصة للخزينة، وميزانية الولايات وميزانية البلديات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، وميزانيات المؤسسات الإدارية ذات الطابع العلمي والثقافي والمهني، وميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري المماثلة.

كما يقوم المراقب المالي في إطار وظيفته من خلال المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 92 – 414 المتعلق

بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها. في التحقق في العناصر التالية:¹

- صفة الأمر بالصرف
- مطابقة النفقة مع القوانين والتنظيمات السارية المفعول
- توفر الاعتمادات أو المناصب المالية
- التخصيص القانوني للنفقة
- التحقق من مطابقة مبلغ الالتزام مع الوثائق الثبوتية
- وجود التأشيرات أو الآراء المسبقة التي سلتها السلطة الإدارية المؤهلة لهذا الغرض، عندما تكون مثل هذه التأشيرة قد نص عليها التنظيم الجاري به العمل.

فإن القرارات المتضمنة التزاما عليها إلى تأشيرة المراقب المالي وهي:²

- مشاريع قرارات التعيين والترسيم والقرارات التي تخص الحياة المهنية ومستوى المرتبات للمستخدمين باستثناء الترقية في الدرجة.
- مشاريع الجداول المسمية التي تعد عند قفل كل سنة مالية.
- مشاريع الجداول الأصلية الأولية التي تعد عند فتح الاعتمادات وكذا الجداول الأصلية المعدلة خلال السنة المالية .
- تخضع لتأشيرة المراقب المالي أيضا الالتزامات بالنفقات والتجهيز أو الاستثمار
- كل التزام مدعم بسندات الطلب والفواتير الشكلية والكشوف أو مشاريع العقد عندما لا يتعدى المبلغ المستوى المحدد من قبل التنظيم المتعلق بالصفقات العمومية.
- كل مشروع مقرر يتضمن مخصصات ميزانيته وكذا تفويض وتعديل الاعتمادات المالية .

¹ - مرسوم التنفيذي رقم 92 – 414 مؤرخ في 19 جمادى الأولى عام 1413 الموافق 14 نوفمبر سنة 1992، يتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، الجريدة الرسمية، العدد 82، مؤرخة في 15 نوفمبر 1992، ص 2102.

² - عكاش أمير، دريد صالح، مرجع سبق ذكره، ص 53.

- كل التزام يتعلق بتسديد المصاريف والتكاليف الملحة وكذا النفقات التي تصرف عن طريق الوكالات والمثبتة بفواتير نهائية.

كما يشرع المراقب المالي في تفحص ومراجعة الوثائق المتعلقة بالنفقة الملتمزم بها في أجل عشرة أيام من تاريخ استلام مصالح المراقبة المالية لاستمارة الالتزام¹ وينهي رقابته السابقة إما بالتأشير على بطاقة الالتزام، وعند الاقتضاء على الوثائق الثبوتية، عندما تتوفر في الالتزام أو الامتناع بالرفض المؤقت أو الرفض النهائي وفي الحالة الأخيرة يمكن للأمر بالصرف أن يتغاضى عن الرفض النهائي تحت مسؤوليته ويمثل كل ذلك نتيجة عملية الرقابة المالية.

ونقصد بالرفض إلا جراء المكتوب الذي يعبر بموجبه المراقب المالي رفضه قبول الالتزام، ويرسل المراقب المالي مذكرة الرفض إلى الأمرين بالصرف متضمنة كل من الملا لحظات والمراجع التي استند عليها هذا الرفض.

ثانيا: رقابة المحاسب العمومي

سنطرق إليه في الفصل الثاني.

الفرع الثاني: رقابة المفتشية العامة للمالية ومجلس المحاسبة

أولا: المفتشية العامة للمالية

هي هيئة مراقبة مستقلة، توضع تحت السلطة المباشرة لوزير المالية.²

وتعرف أيضا: بأنها هيئة مكلفة قانونا بالرقابة المنصبة أساسا على التسيير المالي والمحاسبي لمصالح الدولة والجماعات المحلية وكل الأجهزة الخاضعة لقواعد الرقابة وأحكام المحاسبة العمومية.³

تختص المفتشية العامة للمالية بالرقابة اللاحقة، أو أثناء التنفيذ أو في كل وقت إذا تطلب الأمر ذلك، على التسيير المالي والمحاسبي لكل الهيئات والمؤسسات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية، وبصفة عامة كل شخص معنوي له حق التصرف في الأموال العمومية، كما تتولى عمليات التقييم الاقتصادي والمالي للمؤسسات الاقتصادية بهدف تقدير فعالية التسيير ونجائه.⁴

1 - سهام براهيم وآخرون، أبحاث في الإصلاح المالي، الجزائر، دار بلقيس، 2010، ص 211
 2 - ال مادة 01، بموجب المرسوم التنفيذي 53/80 المؤرخ في 01 مارس 1980، المتعلق بالمفتشية العامة.
 3 - المادة 69، بموجب الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17/07/1995 لمتعلق بمجلس المحاسبة.
 4 - هشام السلوقي، رقابة المفتشية العامة للمالية على المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، مذكرة تخرج من المدرسة الوطنية للإدارة، تخصص اقتصاد ومالية، الجزائر، 2006م، ص 10.

وتعمل المفتشية العامة للمالية على:¹

- القيام بالدراسات المقارنة لأنماط التسيير المالي والمحاسبي وأساليب الرقابة على الصعيدين الداخلي والخارجي بغرض مسايرة التطورات الخارجية .
- القيام بالدراسات والتحليل والخبرات الاقتصادية والمالية بغية الوصول إلى تقدير الفعالية ونجاعة التسيير .
- المراقبة الدورية لمصالح الإدارات والهيئات الموضوعة تحت وصاية أو سلطة الوزير المكلف بالمالية، وتعمل على تدقيق ومراجعة فعالية وعمل مصالح الرقابة التابعة لها .
- كما تؤهل المفتشية العامة للمالية للقيام بالتقويم الاقتصادي للمؤسسات العمومية، وذلك بتدخلاتها بناء على طلب الهيئات والسلطات المؤهلة قانونيا.

ثانيا: رقابة مجلس المحاسبة

تأسس مجلس المحاسبة سنة 1980م، بصدور الأمر رقم 80-05 المؤرخ في مارس 1980م والمتعلق بممارسة وظيفته الرقابية، ويخضع حاليا في تسيير الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995م، المعدل والمتمم بالأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010م، الذي يحدد صلاحيات المجلس بتنظيمه وسيره وجزء تحرياته.

يتمتع مجلس المحاسبة باختصاصات واسعة في مجال الرقابة وتتمثل مهمته على وجه الخصوص في التدقيق في شروط الهيئات، الموارد والوسائل المادية والأموال العامة التي تدخل في نطاق اختصاصه وفي تقييم تسييرها وفي التأكد من مطابقة عمليات هذه الهيئات المالية والمحاسبية للتنظيمات والقوات المعمول بها، والهدف من ذلك هو تشجيع الاستعمال الفعال والصارم وترقية إجبارية تقديم الحسابات وتطوير شفافية تسيير المالية العمومية. كما يساهم المجلس في إطار صلاحياته في تعزيز الوقاية من مختلف أشكال الغش والممارسات غير القانونية أو غير الشرعية ومحاربتها².

وفي إطار التعاون الدولي وطبقا لنصوصه القانونية قام مجلس المحاسبة بإنشاء عدة علاقات مؤسسية مع أجهزة أجنبية عليا للرقابة المالية مع الاتفاق المشترك على تحقيق أهداف التعاون وتدعيم القدرات التي أقرتها المنظمة الدولية للأجهزة العليا لرقابة الأموال العمومية وقد تجسدت هذه العلاقات في:³

¹ - بن داوود إبراهيم، البعد الرقابي للأموال من المنظور الأخلاقي الإسلامي، ملتقى الاقتصاد الإسلامي الواقع ورهانات المستقبل، المركز الجامعي غرداية، الجزائر، 23-24 فيفري 2011م، ص06

² - عكاش أعمر، دريد صالح، مرجع سبق ذكره، ص 56.

³ - لعمارة جمال، منهجية الميزانية العامة للدولة في الجزائر، دار الفجر للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004م، ص 228.

- ❖ اتفاقية التعاون بين مجلس المحاسبة الجزائري والديوان المركزي للمحاسبات المصري الموقعة في القاهرة من الطرفين بتاريخ 17 يناير 2000.
- ❖ مذكرة التعاون بين مجلس المحاسبة الجزائري والمراقب العام لجمهورية بوليفيا لفرنزويلا بتاريخ 22 فيفري 2003 م .
- ❖ مذكرة التعاون بين مجلس المحاسبة الجزائري ونظيره التركي الموقعة بالجزائر بتاريخ 15 مارس 2001م.

خلاصة:

ان ظهور المحاسبة العمومية وتطورها حتى وصلت الى ما هي عليه اليوم كان نتيجة عاملين أساسيين هما تطور مفهوم المحاسبة ونشأة الدولة الحديثة، حيث أنه مع التنوع في دور الدولة الحديثة برزت ملامح المحاسبة العمومية خاصة بعد فترة الكساد الذي شهده العالم سنة 1929 ، فأصبحت الدولة تقوم بهمام المحاسبة والرقابة على المال العام وتوفير الشفافية، بالإضافة الى تطور مفهوم المحاسبة بوجود تقنيات جديدة تعتمد أساسا على مبدأ القيد المزدوج مما يساعد بإنشاء حسابات للدولة من خلالها تستطيع تقدير إيراداتها ونفقاتها. لقد تمثل الهدف الرئيس ي لنظام المحاسبة العمومية منذ ظهوره الى حماية الأموال العمومية من جميع أشكال التلاعب أو بما يمس سلامة استخدامها.

تعد الرقابة مجموعة من الاجراءات الموضوعية للتأكد من مطابقة تنفيذ الخطط ومطابقتها للقواعد والقوانين المنظمة لها، حيث يتم التأكد من مدى تطابق التصرفات والأعمال الإدارية للقواعد القانونية السائدة في الدولة، من أهم أنواع الرقابة على تصرفات وأعمال الإدارة العامة، تلك المتعلقة بزمن الرقابة من رقابة سابقة ومراقبة لاحقة، وحسب سلطتها من رقابة إدارية وتشريعية (برلمانية، وقضائية ووصائية، وحسب موضوعها من محاسبية ومالية واقتصادية، وحسب جهتها من داخلية وخارجية، وحسب طرق معالجتها للإخطاء من وقائية وكاشفة، ويتضح من التقسيمات الرقابية المذكورة تعدد جهات الرقابة المالية وتنوع أساليبها، وبالرغم من ذلك فان هذه التقسيمات متعددة لكنها تكمل بعضها البعض.

**الفصل الثاني: دور
المحاسب العمومي في
الرقابة على الانفاق
العمومي**

تمهيد:

تقضي أهمية الرقابة المحاسبية تناول موقف المشرع الجزائي منها، وذلك من خلال مختلف النصوص المنظمة لها والاهتمام بدور المحاسب العمومي عامة وفي مجال الصفقات العمومية بصفة خاصة، وهذا لأن موضوع النفقات ترصد لإنجاز وتجهيز المرافق العمومية، مما يجعل دور المحاسب دورا محوريا في تنفيذ الصفقات العمومية إلى جانب المتدخلين الآخرين وفق العلاقة التي حددتها النصوص القانونية، لاسيما تلك المتعلقة بالمحاسب العمومي.

ومن هذا المنطلق سيتم التطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسب العمومي

المبحث الثاني: تأهيل، مهام والتزامات المحاسب العمومي

المبحث الثالث: الدور الرقابي للمحاسب العمومي

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسب العمومي

يعد محاسبا عموميا كل شخص يعين قانونا وله مهام استراتيجية في مجال تنفيذ الميزانية وتداول الأموال والقيم العمومية، لذلك سنحاول التطرق في هذا المبحث الى مفهوم المحاسب العمومي في المطلب الأول، اما المطلب الثاني سيكون عبارة عن ذكر أنواع المحاسب العمومي والمطلب الثالث مسؤوليات المحاسب العمومي وطبيعة علاقته مع المراقب المالي.

المطلب الأول: مفهوم المحاسب العمومي

الفرع الأول: تعريف المحاسب العمومي

لقد تم تعريف المحاسب العمومي حسب نص المادة 33 من القانون 90-21 بانه كل شخص يعين قانونا للقيام فضلا عن عمليات تحصيل الإيرادات ودفع النفقات بالعمليات التالية:¹

- ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها وحفظها .
- تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد .
- حركة حسابات الموجودات.

كما عرف جاك مانبي المحاسب العمومي بانه موظف او العون العمومي المرخص له قانونا للتصرف في الأموال العمومية او الأموال الخاصة للمنظمة.² يبرز هذا التعريف ثلاثة عناصر أساسية لمفهوم المحاسب العمومي:³

- صفة الموظف او العون العمومي: حيث ان كل المحاسبين العموميين موظفون لدى الدولة (ملحقون بوزارة المالية) او لدى الهيئات العمومية الأخرى.
 - الترخيص القانوني: الذي يتمثل في تعيين المحاسبين العموميين او اعتمادهم من طرف وزير المالية.
 - التصرف في الأموال العمومية: الذي يشمل أساسا تحصيل الإيرادات ودفع النفقات، وحركة الأموال والقيم العمومية وحفظها.
- ويمكن استخلاص هذه العناصر أيضا من قانون المحاسبة العمومية عبر أحكام المادتين (33) و (34) منه.

وبهذا فالمحاسب يراقب شرعية التحصيل للإيرادات او الدفع للنفقات التي تعد كمرحلة رابعة من مراحل تنفيذ النفقة.

ويعد محاسبا عموميا كل شخص يعين قانونا للقيام بالعمليات الخاصة بأموال الدولة سواء مباشرة او بواسطة محاسبين آخرين وسواء تعلق الامر بتحصيل الإيرادات او دفع النفقات، كما يعتبر محاسبا عموميا كل من يكلف قانونا بمسك الحسابات الخاصة بالأموال

¹- المادة (33)، من القانون 90-21، المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالحاسبة العمومية.

²- محمد مسعي، مرجع سبق ذكره، ص41.

³- نفس المرجع، ص42.

العمومية او حراستها، وتعتبر أموال عمومية كل ما يتعلق بميزانية الدولة وحسابات خزينتها وميزانيات الجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري وهذا حسب نص المرسوم 65-259 المتضمن واجبات ومسؤوليات المحاسب العمومي.

الفرع الثاني: الإطار الدستوري والتشريعي للمحاسب العمومي

لم ينص دستور 1989 على المحاسبة العمومية، وكذلك لم يفعل دستور 1996، لكن يمكن استخلاص الحديث عنها في المادة 152 من دستور 1989 (المؤسسات الدستورية وأجهزة الرقابة مكلفة بالتحقيق في تطابق العمل التشريعي والتنفيذي مع الدستور، وفي ظروف استخدام الوسائل المادية والأموال العمومية وتسييرها)، والتي ورد ذكرها في دستور 1996 بنفس الصياغة، وبتقديم مختلف هو المادة 162، خاصة وان ابرز مهام المحاسبة العمومية وبالخصوص المحاسب العمومي هي الرقابة على الأموال العمومية وكيفية تسييرها وتنفيذ العمليات المالية، ولقد كان من المفروض النص عليها وهذا لما لها من أهمية بالغة في سير الدولة وأجهزتها، ولما تمثله من ضمانة لحماية المال العام.¹

وبهذا نجد ان الدستور عزز من اليات الرقابة على تنفيذ الميزانيات العمومية وإدارة المال العام وترشيد النفقات وهذا ما يعتبر من أبرز مهام المحاسب العمومي.

ان القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 اوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية هو المرجع الأول والمصدر الرئيسي للمحاسبة العمومية، ويعد هذا القانون قفزة نوعية اذ لأول مرة بعد الاستقلال نجد نص قانوني يمثل الإطار القانوني العام للمحاسبة، والجامع لمبادئها وقواعدها والمرجع الأول والاساسي لها، وكذا للمحاسب العمومي مهامه وحدود عمله.

المطلب الثاني: أنواع المحاسب العمومي

تنص المادة 9 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 يكون المحاسبين العموميين اما رئيسيين او ثانويين ويتصرفون بصفة مخصص او مفوض.²

الفرع الأول: المحاسبون العموميون الرئيسيون

يعتبر محاسبا عموميا رئيسيا كل من يتكفل بتنفيذ العمليات المالية التي تجرى في إطار المادة 26 من القانون رقم 90 - 21 المتعلق بالمحاسبة العمومية³، إلا أنه وبالرجوع إلى ذات المادة نجد أنها تخاطب الأمرين بالصرف وليس المحاسبين العموميين فكان يجدر الإحالة إلى نص المادة 33 من القانون رقم 90 - 21 السالف الذكر، هذا من حيث المهام، أما المحاسبون العموميون الذين يأخذون صفة محاسب عمومي رئيسي فيتمثلون بالاستناد إلى المادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم 90-21 في كل من:⁴

¹-قاوي السعيد، النظام القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر بعد 1989، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام فرع دولة ومؤسسات عمومية، الجزائر، جامعة ال جزائر 01، كلية الحقوق بن عكنون، 2012، ص 31.

²- مرسوم تنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991، يحدد اجراءات المحاسبة التي يمكها الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةها ومحتواها، ج.ر.ج.د.ش عدد4، الصادر بتاريخ 17 سبتمبر 1991.

³ - المادة 10 من القانون رقم 90-21، مرجع سبق الذكر.

⁴ - المادة 31 المرسوم التنفيذي رقم 91-313، مرجع سبق الذكر.

- **العون المحاسب المركزي للخزينة:** وهو محاسب بدون صندوق بحيث يقوم بدمج وتركيز محاسبة أمناء الخزينة لمختلف الولايات، ومكلف بجمع الإحصائيات المتعلقة بالوضع المالية للخزينة وتنفيذ العمليات الخاصة بالحساب الجاري للخزينة المفتوح لدى البنك المركزي، إضافة إلى مراقبة العمليات التي تتم بواسطة الحساب الجاري اليريدي المفتوح لدى الخزينة، وتسيير الحساب الخاص لدى الخزينة المتعلق بالتسيقات، القروض، وكذلك مسك حساب التسديد مع الخارج إلى جانب متابعة وتسيير المديونية العمومية.
- **أمين الخزينة المركزي:** وهو المحاسب المكلف بتنفيذ الأوامر الخاصة بالعمليات المالية للدولة لمختلف الوزارات والهيئات الإدارية ذات الطابع الوطني، ومراقبة صناديق التسيقات، والإيرادات لدى مختلف الوزارات.
- **أمين الخزينة الرئيسي:** وهو المكلف بتنفيذ العمليات المالية المتعلقة بالحسابات الخاصة للخزينة ويعين المحاسب العمومي المكلف بالنسبة لمعاشات ومنح المجاهدين وذوي الحقوق، معاشات افراد الجيش، والتقاعدات المدفوعة من ميزانية الدولة.
- **أمين الخزينة في الولاية:** وهو المحاسب العمومي الرئيسي المنصب من طرف وزير المالية على راس خزينة كل ولاية، والمكلف بتنفيذ عمليات الإيرادات والنفقات لميزانية الولاية والهيئات العمومية ذات الطابع الإداري الموجودة في إقليم الولاية، ويقوم كذلك بمراقبة صناديق التسيقات والإيرادات للهيئات الإدارية على مستوى الولاية، إضافة إلى ذلك يقوم بالتحقق من تطابق حساب التسيير لديه مع الحساب الإداري للأمر بالصرف في الولاية، إلى جانب الإرسال الشهري للوضع المالية لخزينة الولاية إلى العون المحاسبي المركزي للخزينة.

الفرع الثاني: المحاسبون العموميون الثانويون

يتولى المحاسبون العموميون الثانويون جميع عملياتهم محاسب عمومي رئيسي وعليه فيمكن تعريفه على هذا الأساس أنه الشخص الذي يتولى القيام برقابة وتنفيذ العمليات المالية في وحدة من وحدات الجهة الإدارية التي يشرف عليها كليا محاسبا رئيسيا، ويتصرف بصفته محاسبا عموميا مساعدا عند قيامه بتلك العمليات المالية لحساب المحاسب العمومي الرئيسي.¹

ويتمثل المحاسبون العموميون الثانويون في كل من:

- أمين الخزينة في البلدية.
- أمناء خزائن القطاعات الصحية والمراكز الاستشفائية الجامعية.
- قابضي أملاك الدولة.
- قابضي الجمارك.

¹ - تياب نادية، آليات مواجهة الفساد في مجال الصفقات العمومية، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم، تخصص قانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري- تيزي وزو، 2003، ص 177-178.

- محافظي الرهون.
- قابضو الضرائب.

تجدر الإشارة إلى أن كل شخص يقوم بهذه العمليات دون أن يكون معينا قانونا، يعتبر محاسبا فعليا أو شبه محاسب وذلك حسب المادة (51) من قانون المحاسبة العمومية السالف الذكر، وهذا الأخير يخضع لنفس التزامات ومسؤوليات المحاسب، العمومي، كما يخضع لنفس الرقابة ونفس العقوبات المطبقة على المحاسب العمومي وتكمن أهمية التمييز بين المحاسب القانوني والفعلي في تحديد مسؤولية كل محاسب.¹

الفرع الثالث: المحاسبون الرئيسيون والثانويون في نفس الوقت

أمناء خزائن البلديات والقطاعات الصحية والمراكز الاستشفائية الجامعية هم محاسبون ثانويون حسب المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 03-42 لكون أعمالهم المالية يتم مركزتها بواسطة المحاسبون الرئيسيون (أمناء الخزائن الولائية) ، وهم في نفس الوقت محاسبون رئيسيون حسب المادة 3 من نفس المرسوم حيث تنص على أنه:

- ❖ أمين خزينة البلدية هو محاسب رئيسي لميزانية البلدية .
- ❖ أمين القطاع الصحي والمركزي الاستشفائي الجامعي هو محاسب رئيسي لميزانيات هذه الهيئات.

الفرع الرابع: المحاسبون المخصصون

هم أولئك المخولون بتنفيذ العمليات المالية المأمورون بها وتقييدها نهائيا في كتاباتهم المحاسبية نهائيا، والذين هم مسؤولون عليها أمام القانون وأمام مجلس المحاسبة.²

الفرع الخامس: المحاسبون المفوضون

هم أولئك المحاسبون الذين يقومون بتنفيذ عمليات مالية لصالح المحاسبين المختصين . تحمل هذه العمليات الميزانيات التي يمسكها المحاسبون المختصون.³

المطلب الثالث: مسؤوليات المحاسب العمومي وطبيعة علاقته مع المراقب المالي

الفرع الأول: مسؤوليات المحاسب العمومي

سنتطرق فيما يلي للمسؤوليات التي تقع على عاتق المحاسب العمومي في إطار ممارسة مهامه وصلاحياته.⁴

أن المحاسب العمومي يخضع لإطار قانوني خاص بالمسؤوليات التي قد تكون شخصية او مالية مذكورة في القانون 90-21 من المادة 38 الى المادة 46.

1 - بري دلال، الاستقلال المالي للبلدية، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، تخصص قانون إداري، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013-2014، ص42.

2 - الطاهر حواس، محاضرات في تنفيذ نفقات الدولة، تكوين تحضير للامتحان الرئيسي للخبزينة، المدرسة الوطنية للضرائب، القليعة، تيبازة، الجزائر، 2015.

3 - محمد العربي بوعمران، المحاسبة العمومية، دار النشر للتعليم، البويرة، الجزائر، 2017، ص3.

4 - مجلة التنمية الاقتصادية، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، الجزائر، العدد 4، 2007.

حسب نص المادة 38 من القانون 90-21 فان المحاسبين العموميين مسؤولون شخصيا وماليا عن العمليات الموكلة إليهم، ولا تقوم هذه المسؤولية الا بقرار من وزير المالية او بقرار من مجلس المحاسبة.

أولاً: المسؤولية المالية

المادة 42 من القانون صريحة في تطبيق المسؤولية المالية، حيث ان المحاسب مسؤول عن تعويض الأموال والقيم الضائعة او الناقصة من الخزينة، وتغطية العجز الذي سببه وليس بإمكانه ان يصلح الإجراءات فبمجرد وجود خلل في الحسابات يجب عليه التعويض مباشرة أي لا يؤخذ بالنية في الأخطاء.

ثانياً: المسؤولية الشخصية

المادة 43 تنص على ان المحاسب مسؤول شخصيا عن كل مخالفة في تنفيذ العمليات المالية ولا يمكنه ارجاع هذه المسؤولية على موظف أو عون ينتمي اليه.

ثالثاً: حماية المحاسب العمومي

المحاسب العمومي محمي من طرف قانون الوظيف العمومي حيث تنص المادة 19 من المرسوم 59/85 على ان المؤسسة او الإدارة العمومية الملحق بها المحاسب العمومي، تحميه من جميع التعديت التي يتعرض لها من الغير، فتقوم بتتبع الأشخاص المتسببين في الضرر (الوكيل القضائي للخزينة)، ويمكن له الحصول على تعويضات من وزير المالية بالنسبة للأضرار التي تعرض لها من الاخرين، وفي هذا الإطار يمكنه الاستفادة من إجراءات حمايته هما:

● الاعفاء من المسؤولية

حسب المادة 38 من القانون 91-12 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1992 فان المحاسب العمومي يمكن ان يستفيد في حالة قيام مسؤوليته المالية من اعفاء من المسؤولية وهذا في حالة اثباته ان الخطأ كن ناجما عن قوى قاهرة.

● الاجراء الرجائي

في حالة رفض اجراء الإعفاء من المسؤولية، يستطيع المحاسب العمومي المأخوذ بمسؤوليته أن يقدم طلبا ثانيا لوزير المالية، من أجل مطالبته بإعفائه من دفع الدين، هذا الاجراء ليس بحق مكتسب للمحاسبين العموميين، بل يخضع لسلطة قرار وزير المالية الذي يقرر منحه بعد استشارة لجنة المنازعات، التي تقوم بفحص وتحقيق الوضعية المالية وممتلكات المحاسب.

من أجل دراسة إمكانية أو استحالة دفع المبالغ المستحقة يعتبر رأي لجنة المنازعات ضروريا في المبالغ التي تفوق 1.000.00 دج وتقدم تقريرها النهائي لوزير المالية الذي يقرر نهائيا قبول أو رفض طلب المحاسب العمومي.

الفرع الثاني: طبيعة العلاقة بين المحاسب العمومي والمراقب المالي

ينتمي كل من المحاسب العمومي والمراقب المالي لهيئة إدارية واحدة متمثلة في وزارة المالية، إلا أن المراقب المالي مكلف بالرقابة المسبقة على القرارات والالتزامات بالدفع التي يتخذها الأمر بالصرف والمحاسب العمومي مكلف بإنجاز المرحلة المحاسبية لتنفيذ ميزانية الهيئة العمومية وهذا من خلال دفع النفقات وتحصيل الإيرادات.

ويلزم قانون المحاسبة العمومية المحاسب العمومي بإعادة التأكد من مدى مطابقة العمليات مع القوانين والتنظيمات المعمول بها والتحقق من مشروعية سندات الأمر بالتحصيل وسندات الأمر بالصرف أو حوالات الدفع قبل تنفيذ العمليات، رغم أن هذه العمليات كانت موضوع رقابة مسبقة من طرف المراقب المالي، وقد سبق أن منح موافقته من خلال التأشير عليها.

ونتيجة لذلك يرفض المحاسب العمومي أحيانا دفع النفقات التي سبق أن وافق عليها المراقب المالي أن تبين أنها غير متطابقة للقوانين والتنظيمات المعمول بها، أن هذا التضارب في المواقف والآراء بخصوص نفس العمليات المالية بين المحاسب العمومي والمراقب المالي ينتج عنه زيادة المدة المستغرقة لتنفيذ العملية المالية أو النفقة التي أمر بصرفها الأمر بالصرف.¹

كما يجعل من الرقابة التي يمارسها المراقب المالي مجرد طبقة رقابة إضافية تزيد من ثقل إجراءات تنفيذ العمليات المالية، وهذا على اعتبار المحاسب العمومي يقوم بإعادة نفس تلك الرقابة مع الحرص على التدقيق فيها بشكل أكبر نظرا لحجم المسؤولية المدنية والجنائية الكبيرة التي يتحملها المحاسب العمومي بخلاف المراقب المالي الذي تقم مسؤوليته الشخصية فقط.

المبحث الثاني: تأهيل، مهام والتزامات المحاسب العمومي

لا يمكن أن ينفق مبلغ مالي من خزانة الدولة أو يحصل إليها إلا بعد أن يمر بمراحل وإجراءات متعددة وأخر هذه الخطوات تتمثل في مرحلة دفع النفقة أو تحصيل الإيراد وهو المجدد في مهام المحاسب العمومي التي يلتزم بتنفيذها ومنه سننتظر في هذا المبحث إلى تأهيل المحاسب العمومي كمطلب أول، ثم إلى مهام المحاسب العمومي في المطلب الثالث، أما بخصوص المطلب الثالث فسيكون عبارة عن التزامات المحاسب العمومي.

المطلب الأول: تأهيل المحاسب العمومي

يؤهل الشخص ليكون محاسبا عموميا بكيفيات تتماشى مع وضعية الجهات الإدارية التي سيمارس مهامه فيها، ويصنف وفقا للمنصب الذي يتولاه.

¹نادية مغني، دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم التسيير تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2017/2016، ص90.

فقد جاء في المادة 34 من قانون المحاسبة العمومية بأنه يتم تعيين المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية ويخضعون أساسا لسلطته.

يفهم من هذا النص ان صلاحية تعيين المحاسبون العموميون تعود بصفة أساسية للوزير المكلف بالمالية، ولكن كاستثناء يمكن ان يعين المحاسبون العموميون من قبل هيئات أخرى، على ان يتم اعتمادهم من قبل الوزير المكلف بالمالية، وهذا ما نص عليه المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم الذي تضمن الكيفية التي يتم وفقها التعيين والاعتماد من طرف الوزير المكلف بالمالية، حيث يعين هذا الأخير المحاسبين العموميين حسب الشروط القانونية الخاصة بكل صنف من اصنافهم، ويعتمد هو او ممثله المؤهل قانونا المحاسبين لدى بعض الجهات الإدارية.¹

فالأصل إذا ان صلاحية تعيين المحاسب العمومي تعود للوزير المكلف بالمالية، وهذا التعيين من قبله قد يكون تعيينا مباشرا او بناء على اقتراح من جهة أخرى، واستثناء قد يقتصر دور الوزير المكلف بالمالية على اعتماد المحاسب العمومي.

الفرع الأول: التعيين المباشر

هو ذلك التعيين الذي يجريه الوزير المكلف بالمالية للمحاسبين العموميين بناء على اختياره هو دون الحاجة لاقتراح من جهة ادارية أخرى، وهو بهذه الكيفية يتولى تعيين محاسبي الدولة الآتي بيانهم :

-العون المحاسب المركز للخزينة.

-امين الخزينة المركز.

-امين الخزينة الرئيسي.

-امناء الخزينة في الولايات.

-امناء الخزينة للبلديات.

-امناء خزائن القطاعات الصحية والمراكز الاستشفائية الجامعية.

-العون المحاسب الجامع للموازنات الملحقة.

-قابضو الضرائب.

-قابضو املاك الدولة.

-قابضو الجمالك.

-محافظو الرهون.²

¹ - محمد الصالح فنيش، الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في القانون الجزائري، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه دولة في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 01 بن يوسف بن خدة، 2011-2012، ص31.

² - مرجع السابق، ص131.

يتم تعيين المحاسب العمومي على مستوى الخزينة الولائية وفقا للمرسوم التنفيذي 118/92 المؤرخ في 14 مارس 1992 الذي يحدد قائمة المناصب العليا في المصالح الخارجية للخزينة وشروط التعيين فيها وتصنيفها، والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 81/93 المؤرخ في 23 مارس 1993 في هذا الإطار تنص المادة 04 من هذا المرسوم على ما يلي: يعين أمناء الخزينة للولاية المنصوص عليهم في المادة 02، من بين موظفي الخزينة الذين لهم رتبة مفتش رئيسي على الأقل وخمس سنوات من الأقدمية بصفة وكيل مفوض، أو خمس عشرة سنة من الأقدمية في مصالح الخزينة.

بعد تعيين المحاسب العمومي أو اعتماده من قبل الوزير المكلف بالمالية، وأداءه اليمين القانونية في حالة تعيينه لأول مرة، واكتتاب على مسؤوليته المالية يتم تنصيب المحاسب العمومي في مهامه من طرف الوزير المكلف بالمالية أو ممثله.¹

الفرع الثاني: التعيين بناء على اقتراح

كان قبل سنة 2002 الوزير المكلف بالمالية يعين بناء على اقتراح من الوزير المكلف بالبريد والمواصلات السلوكية واللاسلكية المحاسبين العموميين بصفاتهم الاتية:

- قابضو البريد والمواصلات السلوكية واللاسلكية.

- رؤساء مراكز البريد والمواصلات السلوكية واللاسلكية.

الفرع الثالث: التعيين أو الاعتماد

جاء في نص المادة 03/34 من قانون المحاسبة العمومية بانه: تحديد كفاءات تعيين بعض المحاسبين أو اعتمادهم عن طريق التنظيم، لهذا فان الوزير المكلف بالمالية قد يعين بعض المحاسبين ويكتفي باعتمادهم فقط وفقا لما يقضي به التنظيم المعمول به.

فالوزير المكلف بالمالية تبعا لهذه الكيفية، يعين أو يعتمد الاعوان المحاسبين في المجلس الشعبي الوطني والمجلس الدستوري ومجلس المحاسبة وطبعا مجلس الأمة، وفي المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري باستثناء المحاسبين العاملين في مؤسسات التربية والتكوين، بينما يقتصر دور الوزير المكلف بالمالية على الاعتماد فقط بالنسبة للأعوان المحاسبين لدى البعثات الدبلوماسية أو القنصلية الجزائرية في الخارج، كما يعتمد هو أو من يمثله محاسبين ثانويين اذا كان النص المتضمن انشاء المؤسسة يتوخى وجود امرين بالصرف ثانويين كما هو الشأن في اعتماد المحاسبين العاملين في المؤسسات التابعة للتربية والتكوين الذي يتم من قبل امين خزينة الولاية المختص اقليميا، وذلك بناء على تفويض من الوزير المكلف بالمالية.²

¹ - محمد مسعي، مرجع سبق ذكره، ص 49.

² محمد الصالح فنيش، مرجع سبق ذكره، ص 132.

المطلب الثاني: مهام المحاسب العمومي

يتكفل المحاسب العمومي بالأوامر الصادرة إليه من طرف الأمر بالصرف المتضمنة دفع النفقات العمومية وكذا تحصيل الإيرادات ويلتزم بمقابل ذلك بمجموعة من الالتزامات قصد التنفيذ السليم للميزانية الإدارية أو الهيئة العمومية المعنية.

يعتبر المحاسب العمومي عوناً من أعوان الرقابة على تنفيذ العمليات المالية للدولة، لأنه مكلف بتطبيق الرقابة أثناء تنفيذ الميزانية، فهو مطالب بالتحقق من مشروعية سندات الأمر

بالتحصيلات وسندات الأمر بالصرف ومطابقتها للقوانين والأنظمة المعمول بها قبل تنفيذها.

يتدخل المحاسب العمومي في المرحلة الأخيرة من تنفيذ الميزانية، حيث يقوم بتنفيذ مرحلة تحصيلات الإيرادات وتسديد النفقات المرخصة في الميزانية، ونتيجة لذلك يعتبر المحاسب العمومي العون المكلف قانوناً بحيازة وحراسة وتداول الأموال والقيم العمومية، إضافة إلى المهام المرتبطة بإجراء القيود المحاسبية ومسك السجلات المحاسبية القانونية للعمليات التي يقوم بتنفيذها، وإعداد حساب التسيير سنوياً وإيداعه في الآجال المحددة قانوناً لدى مجلس المحاسبة، والمحافظة على وثائق إثبات العمليات المالية والمستندات والسجلات المحاسبية لجميع العمليات التي يقوم بها.

وتجدر الإشارة في هذا المجال، أن من بين مهام المحاسب العمومي متابعة تطبيق إجراءات التحصيل بالتراضي، ثم استعمال الأدوات القانونية للتحصيل الإجباري للإيرادات العمومية، ولا يعتبر مسؤولاً عن الأخطاء المرتكبة في تحديد الوعاء أو عند تصفية الحقوق التي يتولى تحصيلها، وبناء على ما سبق فإن المحاسب العمومي يختص بمراقبة وتنفيذ عمليات تحصيل الإيرادات وتنفيذ النفقات من حيث الشمل وليس من حيث المضمون، عن طريق التحقق من مشروعية العمليات المالية على الوثائق المحاسبية ومطابقتها للقوانين المعمول بها، دون أن يتدخل في مجال حسن تسيير المال العام الذي هو من اختصاص الأمر بالصرف.

المطلب الثالث: التزامات المحاسب العمومي

المحاسب العمومي هو قبل كل شيء موظف عمومي، وبهذه الصفة فهو يخضع للالتزامات المقررة في القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، وفي القانون الأساسي الخاص بسلكه، إضافة إلى ذلك، فهو يخضع لجملة من الالتزامات الخاصة بممارسة مهامه كمحاسب عمومي والتي نوجزها في النقاط التالية:

الفرع الأول: تسلم المهام

يترتب على التنصيب الرسمي للمحاسب العمومي تحرير محضر تسليم المهام، الذي يجب توقيعه حضوراً من قبل المحاسب المباشر لمهامه والمحاسب المنتهية مهامه، يبين هذا المحضر تسلم المحاسب المباشر لمهامه وكذا للنقود العينية والقيم المختلفة وعناصر الجرد للمصلحة المحاسبية، كما يرفق ببيان موجز لبواقي التحصيل وبواقي الدفع، وبموازنة

عامة للعمليات المالية، وتكمن الأهمية الأساسية لعملية تسليم المهام هذه في تحديد مدى مسؤولية المحاسب الجديد عن تسيير سلفه، لكن في الواقع هناك العديد من العمليات التي تدخل ضمن مجال تسيير المحاسب المنتهية مهامه ولاسيما بواقي الدفع والتحصيل وتستمر بعد تنصيب المحاسب الجديد الذي يتكفل بإنجازها، وعليه فان القانون يخول لهذا الأخير الحق في إبداء تحفظ او اعتراض بشأن هذه العمليات أثناء تسلم المهام، قبل أن يصبح مسؤولاً شخصياً ومالياً عن إنجازها.¹

غير أن الملاحظ في الواقع هو أن هذه الإجراءات كثيراً ما يضرب عنها الصفع، فبالنسبة لتعيين المحاسبين العموميين او اعتمادهم من قبل الوزير المكلف بالمالية، هناك العديد من المحاسبين العموميين الذين يتم مجرد تكليفهم بالتسيير من طرف مسؤولي المصالح الخارجية لوزارة المالية، المعينين لفترة قد تمتد لبضع سنوات قابضو البلديات أو الأعران المحاسبون لبعض المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري على سبيل المثال، قبل أن يتقرر تعيينهم او اعتمادهم، بدون تنصيب رسمي وتسليم للمهام بطبيعة الحال، أما فيما يخص أداء اليمين، فإن كثير من المحاسبين لا يعلمون حتى بخضوعهم لهذا الإجراء.²

الفرع الثاني: إيداع الحسابات لدى مجلس المحاسبة

المحاسبون العموميون ملزمون بعد نهاية كل سنة مالية او عند انتهاء مهامهم، بإيداع حسابات تسييرهم لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة لمراجعتها والبت في مسؤوليتهم عن التسيير المراقب.³

الفرع الثالث: الالتزام بفتح حساب بريدي جاري

يلتزم المحاسب العمومي بفتح حساب بريدي جاري بصفته لا باسمه الشخصي ولا يتطلب هذا الحساب أي إيداع ضمان او أي مبلغ أدنى من الموجودات فيه، ولا يمكن أن تكون أصول هذا الحساب الجاري البريدي المفتوح موضوع حجز او اعتراض، ويمكن لأجهزة الرقابة المؤهلة لتفتيش المحاسبين العموميين أن يحصلوا مجاناً على بيان الرصيد وبيان العمليات الواردة عليه.

الفرع الرابع: الالتزام باكتتاب تامين على المسؤولية المالية

ألزم المشرع المحاسب العمومي أن يقوم قبل تسلمه وظائفه باكتتاب تامين يخصه شخصياً، ويضمن المخاطر المتعلقة بمسؤوليته، والمرتبطة بالمهام المحددة في المادة 33 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية يغطي هذا التامين مسؤولية المحاسبين المالية، سواء ما يتعلق منها بفعالهم شخصياً أم بفعل الغير، واكتتاب هذا التامين يكون:

- إما بعقد تامين فردي يكتتب لدى هيئة تامين.
- وإما بالانضمام إلى جمعية تعاضدية لمحاسبين عموميين.

¹- المادة 41 من القانون 21/90.

²- محمد مسعي، مرجع سبق ذكره، ص51.

³- نفس المرجع، ص52.

الفرع الخامس: الالتزام بمسك الدفاتر المحاسبية:

يلتزم المحاسب العمومي في الجزائر بمسك مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات المحاسبية والتي تعتبر المصدر الأساسي للمعلومات الفعلية التي تعد على أساسها القوائم المالية الحكومية، وبالتالي إذا كانت المجموعة المستندي متطورة فإنها تسمح بتقديم بيانات وتقارير مالية ذات جودة عالية تساعد على تحقيق الإفصاح الكامل والدقيق عن نتائج النشاط الحكومي.¹

وفي هذا الإطار تخضع عملية مسك السجلات المحاسبية بمختلف أنواعها إلى قواعد صارمة على المحاسبين العموميين احترامها والتي يمكن تلخيصها في العناصر التالية:

-تحفظ سجلات المحاسبة ووثائق إثبات النفقات والإيرادات لمدة عشر سنوات.

-تكون صفحات سجلات المحاسبة مرقمة بأرقام متسلسلة ومختومة بختم الإدارة المكلفة بتسييرها.

-تجنب المحو والشطب.

-عند التصحيح يجب إثبات العملية بختم وتوقيع الموظف المسؤول على مسك هذه السجلات.

المبحث الثالث: الدور الرقابي للمحاسب العمومي

يتواجد المحاسب العمومي على مستوى جميع الهيئات والإدارات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، وذلك ليمارس رقابة محاسبية على تنفيذ النفقات العمومية بصفة شاملة.

المطلب الأول: مجال رقابة المحاسب العمومي

تمارس الرقابة من طرف المحاسب العمومي قبل قيامه بعمليات الدفع للنفقات على جميع أجهزة الدولة وعلى جميع تصرفاتها المالية المتعلقة بتنفيذ هذه النفقات، فهي رقابة شاملة من حيث مجال تغطيتها للأجهزة، لأن المحاسب العمومي يتواجد كما سبق الذكر على مستوى جميع الإدارات التابعة للدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة ومجلس المحاسبة والمصالح التي كانت لديها الميزانيات الملحقة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.²

والهدف من تواجد المحاسب العمومي على هذه المستويات جميعها يرمي الى اتمام تنفيذ العمليات المالية ووصفها ومراقبتها واطلاع سلطات الرقابة والتسيير عليها، ومن ثمة فان مهامه من حيث المبدأ هي مهام مزدوجة، فهو من جهة اولى يعد من القائمين بتنفيذ

¹ - شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص 139.

² - المرسوم التنفيذي 313/91 مؤرخ في 07 سبتمبر 1991، المعدل والمتمم، الذي يحدد اجراءات المحاسبة التي يمسكها الامرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةها ومحتواها، المادة 02.

النفقات العمومية، ومن جهة ثانية وفي نفس الوقت الذي يقوم فيه بالتنفيذ، يمارس الرقابة على هذه النفقات.

لهذا توصف الرقابة الممارسة من طرف المحاسب العمومي على تنفيذ النفقات العمومية بأنها رقابة مرافقة لعملية التنفيذ، وهذه الصفة اللصيقة للرقابة بالتنفيذ تجعل الفصل بين المهام التنفيذية والمهام الرقابية للمحاسب العمومي امرا في غاية الصعوبة.¹

المطلب الثاني: نوعية الرقابة الممارسة من طرف المحاسب العمومي

لتحديد نوعية الرقابة الممارسة من قبل المحاسب العمومي على التصرفات المالية التي يجريها الامر بالصرف، لابد من التعرف على العناصر التي تنصب عليها وبيان طبيعتها وتوضيح إجراءات دفع النفقة وتسويتها.

الفرع الأول: موضوع الرقابة الممارسة من قبل المحاسب العمومي

يشمل موضوع الرقابة التي يمارسها المحاسب العمومي، العناصر التي تنصب عليها، وبالرجوع الى ما تقضي به المادة 36 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، نجد انه يتعين على المحاسب العمومي قبل قبوله لأية نفقة أن يتحقق من العناصر الآتية:

أولاً: مطابقة العملية للقوانين والأنظمة المعمول بها

إن مطابقة العملية للقوانين والأنظمة المعمول بها، تعني أن العملية المالية المتمثلة في تنفيذ النفقة التي صدر الامر بدفعها من طرف الامر بالصرف للمحاسب العمومي، هي عملية تتطابق مع جميع النصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة في المجال المالي والمحاسبي، مما يعني أن عنصر المطابقة هذا، بهذا المفهوم الواسع، كما ورد في النص، يحتوي على أية العناصر الأخرى، لأنها لا تزيد عن كونها أجزاء محتواه فيها، وبالتالي فان رقابة المحاسب العمومي لهذا العنصر بكل ما يتضمنه من معنى، تعد رقابة لكافة العناصر الأخرى.²

ثانياً: صفة الامر بالصرف او المفوض له

تنصب رقابة المحاسب العمومي في هذا الخصوص على صفة الامر بالصرف او من يفوضه لغرض الامر بالدفع، ويعتبر كأول إجراء رقابي يلتزم به المحاسب العمومي في البداية قبل أن يفحص اي شرط اخر وهذا ما أكدته المادة 24 من قانون المحاسبة العمومية التي جاء فيها يجب اعتماد الأمرين بالصرف لدى المحاسبين العموميين المكلفين بالإيرادات والنفقات الذين يأمرون بتنفيذها أي يعتمد الأمرين بالصرف او المفوضين عنهم لدى المحاسبين العموميين المكلفين بالإيرادات والنفقات التي يأمرون بتنفيذها، مع التعرف على توقيع الامر بالصرف عبر استلام نموذج لتوقيع هذا الأخير.

1- محمد الصالح فنيش، مرجع سبق ذكره، ص 150.

2- مرجع سابق، ص 153.

ثالثا: شرعية عمليات تصفية النفقات

استعمل المشرع في النص العربي من المادة 36 من القانون 21/90، مصطلح شرعية وهنا يعني بها المشرع الجزائر نظامية او صحة عمليات تصفية النفقات ولا يعني شرعيتها، وعلى هذا الأساس يرجح بان المشرع يقصد بان يراقب المحاسب العمومي مدى نظامية وصحة عمليات تصفية النفقات العمومية دون شرعيتها.¹

رابعا: توفر الاعتماد

قبل صرف اي نفقة من قبل المحاسب العمومي يجب عليه أن يتأكد من توفر الاعتمادات المخصصة في مدونة الميزانية ومن كفايتها لصرف هذه النفقة التي امر بها الامر بالصرف، والهدف من وراء، ذلك احترام مدونات الميزانيات وعدم تجاوز الاعتمادات المرخص بها.

خامسا: أن أجل الديون لم تسقط أو أنها محل معارضة

من المبادئ القانونية المقررة أن الدين يسقط نهائيا عن عاتق المدين إذا تقاعس الدائن ولم يطالب به خلال مدة زمنية وفقا لما تحدده النصوص القانونية، لذلك يشترط المشرع لصحة الوفاء بالدين المترتب على الدولة أن يتم ضمن الأجل القانونية المحددة لذلك حيث نص على انه يتعين على المحاسب العمومي قبل قبوله أية نفقة ودفع مبلغها أن يتأكد من أن أجلها لم تسقط بالتقادم.

وفضلا عن ذلك يجب الا يكون الدين المتمثل في مبلغ النفقة محل معارضة من طرف الغير، كما لو كان الدائن للدولة هو نفسه مدين للغير وقدم هذا الغير معارضته في الوفاء بين يد المحاسب العمومي الذي لم يؤشر بعد على المعاملة بالمخالصة او الدفع، فانه في هذه الحالة يتعين على هذا الأخير بان لا يقوم بعملية الدفع.²

سادسا: الطابع الابرائي للنفقة

دفع مبلغ النفقة يؤدي الى إبراء ذمة الجهة الادارية المدينة من هذا المبلغ، كذلك يجب على المحاسب العمومي أن يتأكد من هوية الدائن الذي يعينه الامر بالصرف على حوالة الدفع بان يكون مؤهلا للاستفادة من الدفع بشكل لا يدع مجالا للبس او الغلط.

سابعا: التأشيرات الإجبارية لعملية المراقبة

نصت عليها القوانين والأنظمة المعمول بها بحيث يجب على المحاسب العمومي أن يتأكد من وجودها، وهذه التأشيرات تتمثل في:

- تأشيرة المراقب المالي على وثيقة الالتزام بالنفقة.

- تأشيرته على الوثيقة الملتمزم بها (سند طلب).

- تأشيرة لجنة الصفقات العمومية.

¹ - نفس المرجع، ص 154.

² - Michel lascomb· xavier vandendriessche· les finances publiques , 2e edit ,DALLOZ- paris. 1996. p132.

ثامنا: الصحة القانونية للمكسب الابرائي

يقصد بالصحة القانونية للمكسب الابرائي، انه على المحاسب العمومي أن يتأكد من الصحة القانونية للمكسب الابرائي الناتج عن دفع مبلغ النفقة، ولا يكفي بالتأكد من أن دفع مبلغ النفقة يبرئ ذمة الجهة الادارية المدينة.

الفرع الثاني: إجراءات دفع أ وعدم دفع النفقة من قبل المحاسب العمومي

دفع النفقة هي العملية المالية التي يقوم بها المحاسب العمومي وهو بهذا الصدد فقد يدفع أولاً يدفع النفقة، وعند عدم الدفع يمكن للأمر بالصرف أن يسخره في حالات، ويمتنع عليه ذلك في حالات اخرى ثم أن عملية دفع النفقة بغرض تسويتها نهائيا يجب أن تتم ضمن أجال قانونية يراعى احترامها.

أولاً: دفع النفقة

الأصل أن المحاسب العمومي عندما يتلقى الامر بصرف النفقة من قبل الامر بالصرف، يقوم بصرفها طالما كان الامر بالصرف موافقا لما تنص القوانين والأنظمة المعمول بها، وإذا رأى المحاسب العمومي أي تعديل أو نقص في وثائق هذه النفقة أو أي خطأ محاسبي يخص الاوراق الثبوتية خطأ في مبالغ الحوالات أو الفواتير أو سندات الطلب يحق له أن يحرر رفض مؤقت بشأن النفقة الى حين تصحيح هذا الخطأ، وهو اجراء عادي معمول به ولا يعتبر امتناع عن دفع النفقة.

ثانياً: الامتناع عن دفع النفقة

يمكن للمحاسب العمومي عن دفع النفقة إذا لاحظ خلافا في هذه الأوامر أو في الوثائق الثبوتية المرفقة كعدم مطابقتها للقوانين والأنظمة المعمول بها يحق له أن يحرر بشأنها رفضا نهائيا ويمتنع عن دفعها، في هذه الحالة يحق للأمر بالصرف ان يلجا الى اجراءات التسخير للمحاسب العمومي بحسب المادة 47 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

المطلب الثالث: العناصر الخاضعة للرقابة ونتائج رقابة المحاسب العمومي

الفرع الأول: العناصر الخاضعة للرقابة

ان المادة 36 من القانون 21 / 90 المتعلق بالمحاسبة العمومية تنص على أن المحاسب العمومي قبل قبوله للنفقة يجب عليه التأكد من:

أولاً: مطابقة عملية الانفاق للقوانين والتنظيمات المعمول بهما

وذلك من خلال العودة الى كل الوثائق الثبوتية التي تبرر عملية الأمر بالدفع والتحقق منها خاصة إذا تعلق الامر بالفواتير.

ثانياً: التأكد من صحة الأمر بالصرف أو نائبه

بالنسبة لهذه النقطة يقوم المحاسب العمومي بالتأكد من توقيع الامر بالصرف المعتمد لديه بالعودة الى نموذج امضائه وبالاتماد على نسخة من قرار أو مرسوم تعيينه.

ثالثا: توفر الاعتمادا :

حيث أن المحاسب العمومي قبل القيام بأية عملية دفع يقوم بالتأكد من وجود الاعتمادات الكافية لتنفيذ العملية بالعودة الى مدونة الميزانية التي تم فيها تخصيص الاعتمادات حسب الابواب والمواد وكذا مرسوم تخصيص الاعتمادات.

رابعا: عدم انقضاء الدين بالتقادم الرباعي

حيث أن الديون الواقعة على عاتق الدولة والتي لم تدفعه في أجل اقصاه أربع سنوات تسقط نهائيا ولا تدفع من طرف الهيئة العمومية، الا أن سقوط حق الدائن لا يمكن ان يكون في الحالات التالية:

أ. فعل الإدارة.

ب. وجود عائق مبرر منع الدائن من طلب حقه.

ت. إذا تعلق الامر بالعاجزين والأشخاص المحكوم عليهم بجناية إذا لم يكون لديهم ممثل قانوني.

ث. في حالة الطعن أمام جهة قضائية الى غاية صدور القرار القضائي الذي يثبت حق الدائن.

خامسا: عدم وجود معارضة للدفع

حيث انه في بعض الأحيان يكون الدائن (صاحب الحق اتجاه الدولة) في حد ذاته يمكن أن يكون مدينا سواء من طرف المصالح المختلفة للدولة (مصالح الضرائب، الادارات العمومية) أو البنوك وهيئات الضمان الاجتماعي أو من طرف الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الآخرين.

وهنا يقوم المحاسب العمومي باقتطاع الدين الواقع على عاتق الدائن ويقوم بدفع المبلغ المتبقي.

سادسا: التأكد من وجود التأشيرات المنصوص عليها قانونا

ويتعلق لأمر بالتأشيرة السابقة الموضوعة من طرف المراقب المالي أو لجنة الصفقات العمومية.

سابعا: التأكد من انجاز الخدمة

ان المحاسب العمومي لا يقوم بعملية الدفع الا بعد التحقق من أداء الخدمة وذلك بالعودة الى الوثائق الاثباتية وعملية التصفية حيث تحتوي وثيقة التصفية على عبارة " تصفية بعد الخدمة المنجزة".¹

¹ - المحرر عبد الله، المالية العامة والمحاسبة العمومية، موسوعة الاقتصاد والتمويل الإسلامي، قسم المحاسبة، الجمعة، 7 فيفري 2014، ص 34-35.

الفرع الثاني: عمليات المحاسب العمومي وطرق تسديد النفقات

أولاً: دفتر القسائم¹

تسجل عليه كل التدفقات المالية التي ترد المؤسسة سواء كانت إيرادات أو تدفق مالي خارج عن إطار الميزانية ويكون هذا التسجيل يوضح المعلومات التالية:

-الرقم التسلسلي للقسيمة.

-المصدر (الطرف الذي دفع المبلغ).

-المبلغ (بالأرقام و كذلك بلسان القلم، طبيعة التدفق).

-رقم الحساب (الباب، المادة، الفقرة).

-البيان (الغرض من التدفق المالي).

-تاريخ التسجيل.

-امضاء الموظف.

ثانياً: سجل الإيرادات

التسجيل عليه يكون بناء على دفتر القسائم مع احترام تسلسل أرقام القسائم، حيث يتم تسجيل رقم القسيمة، مصدرها، تاريخها ومبلغها بالأرقام فقط، كما سجل هذا الأخير المبلغ العمودي المخصص للحساب.

ثالثاً: سجل النفقات

يشبه الى حد بعيد الإيرادات وتسجيل النفقات عليه يتم بناء على حوالات الدفع مع احترام تسلسل أرقامها، حيث يسجل رقم الحوالة، تاريخها ومبلغها الذي سجل كذلك في العمود المخصص لحساب موضوع النفقة مع وجود تسجيل اسم المستفيد ويسمح لنا سجل النفقات من استنساخ المعلومات التالية:

- اجمالي نفقات اليوم.

-اجمالي النفقات الداخلية في اطار الميزانية.

-اجمالي نفقات كل حساب (حسب المادة، الفقرة).

اجمالي النفقات منذ 01-01-01-ن الى غاية اليوم.

-اجمالي النفقات الخارجية عن اطار الميزانية.

¹- بوعزيز عبد العزيز بوعناني عباس، أهمية المحاسبة العمومية في مراقبة الإنفاق العام، مذكرة نيل شهادة ليسانس فرع محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سيدي بلعباس 2008، ص20-25.

رابعاً: دفتر بطاقة متبعة النفقات:1

هي خاصة بكل حساب من حسابات النفقات المسجلة على الميزانية ويسجل عليها الاعتماد المفتوح للحساب وبعد تسجيل كل نفقة (بناء على حوالة الدفع) ، يتم طرح مبلغ هذه الأخيرة من آخر رصيد، مما يسمح بعملية تسديد النفقات حتى لا يكون أي تجاوز للاعتماد المفتوح وحتى لا يتم تسجيل أية نفقة في غير الحساب المخصص لها.

خامساً: دفتر حساب البريد

سجل لكل القسائم التي تم استلام مبلغها عن طريق الحساب البريدي مع بيان تاريخها، اسم الطرف الذي قام بدفع المبلغ وقيمة المبلغ الذي سجل على العمود المخصص للإيرادات كما تسجل كل حوالات الدفع التي تم تسديدها خلال اليوم من طريق الصكوك البريدية.

سادساً: دفتر حساب الخزينة

يشبه الى حد بعيد دفتر حساب البريد في شكله ودوره ومضمونه لأنه غالباً ما يكون أقل حجماً وذلك لأن العمليات المالية التي تتم عن طريق حساب الخزينة يعتبر عددها قليلاً بالنسبة للعمليات التي تتم عن طريق الحساب البريدي.

سابعاً: الدفتر اليومي المكتبي

يعتبر اهم دفتر محاسبي على مستوى المؤسسة فعند نهاية كل يوم وبعد عملية مراقبة ومراجعة حوالات الدفع يقوم المحاسب العمومي بتسجيل الحوالات المذكورة على الدفتر اليومي المكتبي فيسجل مبلغ كل حوالة ويعطيها رقمها التسلسلي الذي يسجل على الدفتر وكذلك على الحوالة، يجمع كل مبالغ الحوالة المسجلة خلال اليوم، يحصل على اجمالي نفقات اليوم وبإضافة رصيد النفقات السابقة يحصل على اجمالي النفقات منذ أول جانفي الى غاية اليوم.

ثامناً: دفتر الحسابات الخارجة عن إطار الميزانية

تسجل عليه القسائم الخاصة بالحسابات الخارجة عن إطار الميزانية وذلك بتسجيل رقم القسيمة تاريخها، مبلغها وكذلك اسم الطرف الذي قام بعملية الدفع مع تسجيل كل مبلغ على العمود المخصص للحساب المتعلق بها في جانب الإيرادات وعند القيام بتسوية وضعية أي مبلغ من هذه المبالغ يتم تسجيله على جانب النفقات وفي نفس العمود الخاص بنفس الحساب الذي سجل فيه المبلغ في جانب الإيرادات مع توضيح رقم حوالة الدفع، مبلغها واسم المستفيد منها وتاريخها.

يسمح هذا الدفتر بتحديد رصيد كل حساب من الحسابات الخارجة عن إطار الميزانية كما تسمح بوضع قائمة تفصيلية للمبالغ التي لم تتم تسوية وضعيتها لسبب أو لآخر.

¹-المرجع سابق، ص26.

تاسعا: بطاقة متابعة التسديدات¹

عندما يستلم المحاسب العمومي سند تحصيل من الأمر بالصرف وبعد أن يتكفل به بناء على المادة 35 من القانون 90-21 والتي تنص على

يتعين على المحاسب العمومي قبل التكفل بسندات الإيرادات التي يصدرها الأمر بالصرف أن يتحقق من أن هذا الأخير مرخص له بموجب القوانين و الأنظمة بتحصيل الإيرادات فضلا عن ذلك يجب عليه على الصعيد المادي مراقبة حصة الإيرادات الغاء سندات الإيرادات و التسويات ،كذا عناصر الخصم التي يتوفر عليها و على المحاسب العمومي أن يقوم بتبليغ سند الإيراد (سند التحصيل) الى المدين ليشعره بوجود تسديد المبلغ، و هذا تنفيذا لما تنص عليه المادة 69 من القانون 90-21: تحصيل الإيرادات الى المدين بها بعد التكفل بها بعد التكفل بها و تنفذ حسب الإجراءات المنصوص عليها من المادة 50.

ملاحظة هامة: لا يسمح للمحاسب العمومي باستعمال:

-الدفتر اليومي المكتبي.

-دفتر القسائم.

-سجل الإيرادات.

-سجل النفقات.

الا بعد ترقيم أوراقها وتوقيعها من قبل الأمر بالصرف.

ان التسجيل المحاسبي لعمليات النفقات يقوم بها لمحاسب العمومي من خلال العودة الى المخطط المحاسبي للدولة الذي يحتوي على تسعة أصناف، فبالنسبة للنفقات العمومية فهي متواجدة في الصنف التاسع " 9 " من المخطط الوطني المحاسبي للدولة تأخذ الشكل × 91 بالنسبة للعمليات العادية 93 × بالنسبة لحسابات التخصيص الخاص.

يتم تسجيل العمليات المحاسبية الخاصة بنفقات ميزانية الدولة من خلال القاعدة التي تنص على أن حساب النفقة العمومية المنفذة يزداد من جهة المدين (ازدياد الإنفاق) ويقابله نقص في الحساب المالي المستعمل في التسوية (صك بنكي، الحساب الجاري المفتوح لدى بنك الجزائر، الحساب البريدي الجاري) وذلك وفقا لمبدأ القيد المزدوج الذي ينص على أن التسجيل المحاسبي لأية عملية يكون دوما باستعمال حسابين أحدهما دائن والآخر مدين وقد فصل المخطط المحاسبي للدولة في العمليات كمايلي:

نفقات التسيير: عند قيام أمين الخزينة الولائي بتسديد نفقة من نفقات التسيير يقوم باستعمال الحساب 910 وذلك من خلال جعله مدينا بقيمة مبلغ النفقة يقابله الحساب المالي الذي تمت من خلاله عملية التسوية في الصنف الخامس (الحسابات المالية) الذي يكون دائنا بنفس القيمة.

¹ - المرجع سابق، ص 27.

نفقات التجهيز: بالنسبة لنفقات التجهيز العمومي للدولة يتم استعمال الحساب 911 الذي يحمل عنوان نفقات لتجهيز للدولة الذي يكون مدين يقابله استعمال أحد الحسابات المالية الذي يكون دائناً.

أما فيما يخص حسابات التخصيص الخاص يتم استخدام الحسابات التي تأخذ الشكل 93.

فيما يخص نفقات الدين العمومي (الفوائد) تتحملها ميزانية الدولة للتسيير وبالتالي يتم استعمال الحساب 910 الخاص بميزانية التسيير، يقابله استعمال الحساب البنكي الجاري لدى بنك الجزائر أما على مستوى أمين الولاية يتم التنفيذ المؤقت للنفقة في الحساب 474.2061 الذي يحمل عنوان نفقات الفوائد المتعلقة بالدين العمومي.

الفرع الثالث: نتائج رقابة المحاسب العمومي

ونكون هنا أمام حالتين¹:

الحالة الأولى: إذا كان ملف الالتزام بالنفقة مطابقاً للقوانين والتنظيمات المعمول بهما فإن المحاسب العمومي يقوم بإتمام المرحلة الأخيرة من عملية الدفع وذلك بتسديد المبلغ المشار إليه في حوالة الدفع أو أمر بالدفع وبالتالي تكون المراحل الخاصة بتنفيذ النفقة العمومية قد انتهت.

الحالة الثانية: عدم مطابقة ملف الالتزام، في هذه الحالة يقوم المحاسب العمومي برفض إجراء عملية الدفع الخاصة بالنفقة الملتزم بها حيث يقوم بإعلام الأمر بالصرف بقرار رفض النفقة الملتزم بها مع ذكر الأسباب والملاحظات المبررة لذلك.

ونجد أن الأمر بالصرف في حالة رفض المحاسب العمومي قبول ملف الالتزام يتخذ أحد الإجراءات:

1-يقوم بتصحيح أخطاء و المخالفات المذكورة في قرار رفض الدفع و هنا يعيد الملف الى المحاسب العمومي الذي يقوم بعملية الدفع.

2-في حالة عدم امكانية التصحيح هذه الأخطاء و المخالفات المذكورة في قرار رفض يلجأ الأمر بالصرف الى التسخير المنصوص عليها في القانون المتعلق بالمحاسبة العمومية و ذلك بتقديم الأمر بالصرف طلباً للمحاسب العمومي يخص التنازل عن قرار الرفض تحت مسؤوليته الكاملة.

وقد حدد القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية الحالات التي يمكن فيه الأمر بالصرف اللجوء الى عملية تسخير المحاسب العمومي والمتمثلة في:

• عدم توفر الاعتمادات و المناصب المالية.

• عدم توفر الاموال في الخزينة.

• انعدام اثبات انجاز الخدمة.

¹ - المحرر عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 35-36.

خلاصة:

من خلال هذا الفصل استنتجنا أن المحاسب العمومي هو كل شخص يعين قانونا للقيام بالعمليات الخاصة بأموال الدولة سواء مباشرة أو بواسطة محاسبين آخرين سواء تعلق الأمر بتحصيل الإيرادات أو دفع النفقات ويكلف بمسك الحسابات الخاصة بالأموال العمومية أو حراستها، ويسهر على تطبيق قواعد ومعايير المحاسبة العمومية في الهيئات الحكومية حيث يتولى القيام بمراقبة النفقات العامة أي قبل حدوثها، وهذا ما يعكس فعالية هذا النوع من الرقابة في الحفاظ على المال العام وعدم انفاقه بعشوائية، من خلال جملة من الإجراءات التي ينتهجها المحاسب العمومي والمتمثلة في التحقق والتأكد من عدة جوانب تحد الى حد كبير من الأخطاء والتجاوزات التي يمكن ان تشوب الانفاق العام على مستوى الأجهزة والهيئات الحكومية.

الجانب التطبيقي

الفصل الثالث:

دراسة حالة لمديرية الضرائب بولاية عين
تموشنت

تمهيد:

لقد عرف تطور سريع لحجم النفقات العمومية في ميزانية المؤسسات العمومية حيث تعرف النفقة بأنها مبلغ نقدي يقوم بإنفاقه شخص عمومي يهدف الى تحقيق منفعة عامة، فزيادة النفقات لا بد أن تقابلها زيادة المنفعة العامة واشباع حاجات المجتمع، أما إذا كانت سوء تنفيذ الميزانية، فتعتبر ظاهرة سلبية وتبذير للأموال، وهنا تستمد عمليات تنفيذ النفقات أهميتها لذا أحاطها المشرع بقواعد صارمة تنظمها اجراءات معقدة تمر بها، حيث يتدخل في تنفيذ النفقات مجموعة من الأعوان المحاسبة العمومية.

لذا سنحاول في هذا الفصل التطبيقي تناول الجانب التطبيقي للدراسة التي قمنا بها وذلك باختيار مديرية الضرائب بعين تموشنت (قبضة الضرائب)، حيث تطرقنا الى العمليات التي تقوم بها ويكون قابض الضرائب دور فيها.

تقديم مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت من نشأتها ومهامها ومختلف مديرياتها الفرعية، إضافة إلى معرفة مسيرو القبضة ومهامهم، كذا التعرف على الهيكل التنظيمي لهذه المصالح ومختلف أنماط الدفع على مستواها والعقوبات الناتجة عن التأخر في الدفع، هذا في المبحث الأول، اما المبحث الثاني خصص لدراسة آليات التحصيل الضريبي.

المبحث الأول: مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت

سنتعرض في هذا المبحث إلى تقديم مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت من خلال التعرف على نشأتها وكذا التعريف بها والتدرج الإداري لمديريتها الفرعية وتوضيح مهامها ومهام مسيرتها، إضافة إلى التعرف على مصالح القباضة، ومختلف أنماط الدفع التي تتم على مستواها، وتوضيح العقوبات الناتجة عن التأخر في دفع المستحقات.

المطلب الأول: مفهوم مديرية الضرائب

الفرع الأول: النشأة مديرية الضرائب

لقد تأسست المديرية العامة للضرائب لولاية عين تموشنت برسم قانون 91 – 60 الصادر بتاريخ 21-02-1991 والتي بدورها تحتوي مجموعة من المديريات الفرعية. وهذه المديرية هي إدارة مثل باقي الإدارات العمومية، تسعى جاهدة إلى توفيق العلاقة بين المكلفين بالضريبة والإدارة الضريبة خدمة لمصالح الدولة والمجتمع، من خلال قبض المبالغ المالية من الأشخاص المكلفين، وتوجيههم إلى أنسب السبل وأسهلها لإنجاز العملية لصالح الخزينة العمومية وكذلك تقديم خدمات لهم من خلال استخراج الوثائق الخاصة بالجباية.

الفرع الثاني: تعريف المديرية

تعتبر المديرية الولائية للضرائب جزءاً لا يتجزأ من الهيكل العام للضرائب، إذ هي القاعدة له، وهي إدارة جبائية ذات طابع مالي وخدمي تقوم بتحصيل الضرائب والرسوم وفق قواعد قانونية يطلق عليها القانون الجبائي وتدفع إلى ذوي الحقوق في حدود اختصاصها القانوني مع باقي الإدارات الأخرى مثل العدالة والبنك والبريد فتتكفل بتحصيل المبالغ التي تفرضها العدالة على مرتكبي الجرح، وتحصيل مبالغ المساهمين الذين يدفعون مستحقاتهم بشيكات بنكية وصكوك بريدية، والتنظيم الحالي ينص على أن القباضة هي المصلحة الخارجية على مستوى المحلي التابعة للإدارة الجبائية و المكلفة بتحصيل كافة الضرائب و الرسوم، الحقوق و الالتزامات عموماً الاخضاعات و التسديدات المالية على عاتق الإدارة الجبائية الواجب تحصيلها بموجب قانون مالية أو التشريعات المختلفة.

الفرع الثالث: مهام مختلف المديريات الفرعية

أولاً: المديرية الفرعية للوسائل الجبائية

تتكون هذه المديرية الفرعية من أربع مكاتب وهي: مكتب الإحصاء، مكتب القيود، مكتب التشريع وتنشيط العلاقات العامة، مكتب التسجيل والطابع، تتمثل أهم مهامها فيما يلي: متابعة، تنشيط ومراقبة أعمال متفشيات الضرائب والسهرة على حسن تطبيقها لتشريعات الجبائية، مراقبة القيود وإعادة التقييم الضريبي من ناحية الحقوق الضريبية، تقديم إحصاءات

دورية فيما يخص الوعاء والتحصيل، العمل على تطبيق كل التشريعات الجبائية التي تثبت عن طريق الإدارة المركزية.

ثانيا: المديرية الفرعية للمنازعات

تتكون هذه المديرية من ثلاث مكاتب وهي:

مكتب المنازعات الجبائية، مكتب المنازعات القضائية ولجان الطعن، مكتب الأمر والتبليغ، ومن أهم مهامها:

استقبال شكاوى المكلفين بالضريبة الذين يطلبون تصحيح الأخطاء المرتكبة أثناء تحديد وعاء الضريبة أو عند حساب قيمتها أو عند تحصيلها، استقبال جداول الإلغاء التلقائية التي يعدها رؤساء مفتشيات الضرائب التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء الفادحة والمبررة، إرسال تعليمات لرؤساء المفتشيات أو قابض الضرائب لتوضيح بعض الأحكام والإجراءات الجبائية.

ثالثا: المديرية الفرعية للوسائل

تتكون هذه المديرية الفرعية من أربع مكاتب وهي :

مكتب الوسائل والإعلام الآلي، مكتب المستخدمين والتكوين، مكتب متابعة المطبوعات، تتمثل أهم مهامها الأساسية فيما يلي :

تقدير حاجيات مصالح المديرية فيما يخص الحاجيات المالية، البشرية والمادية والعمل على تكوين الموظفين وتحسين معلوماتهم، تسيير الموظفين ومتابعة مختلف خيراتهم وذلك لحسن توجيههم العملي وتقديم برامج الإعلام الآلي التي تساعد على تحسين نشاطاتهم المهنية.

رابعا: المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية

تتكون من ثلاث مكاتب:

مكتب البطاقات ومراقبة المعلومات، مكتب البحث عن المعلومة الجبائية، مكتب المراقبة الجبائية، تتمثل مهامها فيما يلي: تسيير وتحصيل المعلومات الخاصة بالشركات والأشخاص الذين يمكنهم أن يخضعوا لمراقبة مدققة في وضعيتهم الجبائية، بحث وجمع واستغلال المعلومات الجبائية وذلك بالتقرب من الجماعات المحلية، إدارة الهياكل العامة وأشخاص يمكن اكتسابهم لمعلومات يمكن أن تساعد على تقدير الوعاء الضريبي والتحصيل الجبائي.

المطلب الثاني: هيئة إدارة المديرية ومهامها

يسير القباضة قابض ويساعده في أداء مهامه، بالإضافة إلى الأعوان وكيل مفوض ورؤساء المصالح الداخلية.

الفرع الأول: قابض الضرائب ومهامه

يعد القابض المسؤول الأول عن القباضة حيث يصنفه التنظيم به على كونه موظف سام يخضع للوصاية الإدارية للمديرية الولائية التي يتبع إليها كما يخضع للوصاية المحاسبية المين الخزينة الولائية الذي يتبع لها نظرا للدور الكبير الذي يلعبه في تحقيق إيرادات لميزانية الدولة أو الجماعات المحلية وللعمليات الأخرى التي يمكن أن يقوم بها نيابة عن الخزينة العمومية. يعين القابض من بين الموظفين المترشحين للمنصب والذين يتوفرون على كافة الشروط القانونية والتنظيمية السارية المفعول بقرار من وزير المالية أو مفوضه القانوني بعد تحقيق من طرف مصالح الأمن وتأهيل من طرف مصالح المفتشية العامة للمصاح الجبائية واقتراح موافقة من المدير الولائي للضرائب، من بين مهامه علاوة على إمضاء كافة سندات ووثائق القباضة، يسهر القابض على:

مباشرة تحصيل الضرائب، الرسوم والحقوق التي ترد على الأوراد والجداول في حساب القباضة بما في ذلك اللجوء إلى الوسائل الإيجابية وعقوبات التحصيل وعموما كافة أعمال التحصيل الإجباري ضد المتخلفين أو الممتنعين عن الدفع من الخاضعين للضريبة في دائرة اختصاص القباضة، إعداد برنامج حمالة التحصيل الإجباري، الحجز بالبيع عن طريق مسك أجندة المتابعات لكل عون من أعوان مصلحة المتابعات والحصول على تقرير أسبوعي للعمليات المسجلة فيه المنجزة والتي هي قيد التنفيذ، الدفعات، حركة دفتر متابعة ومسك الموجه للخزينة العامة للقباضة وتفصيلها حسب كل صنف من الأوراق والقطع النقدية المتداولة وكذلك مسك دفتر خاص لمتابعة القيم غير الفاعلة في القباضة، إعداد ومراجعة ومتابعة أوامر و وصولات التحويلات النقدية التي تتم لفائدة الخزينة الولائية و/أو خزائن البلديات ما بين البلديات وكذا إمضاء جداول إرسال الصكوك للإستوفاء ومراقبة ملخصات الحساب الجاري للقباضة ووصلات الدفع والتحويلات لفائدة القباضة التي تتم على مستوى الخزينة، الحرص على مباشرة أعمال إعداد المحاسبة بالقباضة اليومية والشهرية والسنوية ومراجعة مسودة الصندوق من هوامش أمين الصندوق النقدي وحركة أرصدة الحسابات المالية، دراسة وتحليل عرائض المنازعات العفوية، التي ترد من المديرية، خاصة طلبات استرداد فيما يخص حقوق الطابع والتسجيل عقوبات التحصيل وغرامات الوعاء وإبداء الرأي حول الوضعية الجبائية للخاضعين للضريبة في حالة المنازعات الجبائية العادية وكذلك المشتركة في اجتماعات اللجان التي يعين فيها لجان فرض الضريبة ولجان المنازعات العفوية، استقبال المواطنين العاديين والخاضعين للضريبة في دائرة اختصاص القباضة وإبداء الشروحات اللازمة لهم والبت في الشكاوى التي يتقدمون بها ودراسة ومنح تسهيلات الدفع، تمثيل القباضة لدى كافة إدارات و هياكل الدولة والجماعات المحلية، إعداد حساب التسيير وإيداعه لدى مصالح أمانة الضبط بمجلس المحاسبة، مسك سجل خاص يجرّد ممتلكات القباضة، ممارسة السلطة السليمة على

موظفي القباضة و تقييم عملهم و سلوكياتهم نقاط المسار ، العلاوات و التعويضات الممنوحة لهم من قبل التشريع و كذلك مباشرة إجراءات التأديب للمتسببين.

الفرع الثاني: الوكيل المفوض ومهامه

يعد الوكيل المفوض المسؤول الثاني في القباضة حيث يصنفه التنظيم المعمول به على كونه موظف سام يخضع للوصاية الإدارية للمديرية الولائية للضرائب التي يتبع إليها كما يخضع للسلطة السليمة للقابض. يعين الوكيل المفوض من بين الموظفين المترشحين للمنصب والذين يتوفرون على كافة الشروط القانونية والتنظيمية السارية المفعول بمقرر من وزير المالية أو مفوضه القانوني بعد تحقيق ملائمة من طرف مصالح المفتشية العامة للمصالح الجبائية واقتراح موافقة من المدير الولائي للضرائب.

يسهر الوكيل المفوض على القيام بالمهام الأساسية التالية:

الإنبابة عن القابض في حالات المرض، إشكالات الحضور، شغور المنصب و العطلة السنوية و كذلك الإمضاء على كافة أو بعض مستندات ووثائق القباضة في حضور القابض أو غيابه بتفويض منه أو دونه، مراجعة و مراقبة سجلات المحاسبة و القيام بكل العمليات التصحيحية و التقويم اللازمين استخلاص أرصدة حقيقية للحسابات الممسوكة في المصلحة و الضرورية إعداد حساب التسيير الصافي، مراجعة عند الضرورة المبالغ المالية و القيم الطوابع البريدية و قسيمة السيارات المحتفظ بها في خزنة القباضة و مقارنتها بالبيانات المحاسبية، مسك و استغلال سجل خاص بشهادات الإلغاء للإخضاعات و الرسوم المسجلة في حساب القباضة و تقييدها على الأوراد، مسك و كتابة دفتر خاص بحسابات الودائع و التسبيقات خاصة تلك المتعلقة بالصكوك بدون رصيد و المبالغ المجهولة المصدر ، فوائض الدفع التي يمكن أن تحدث في شباك القباضة أو أن تنتج عن إلغاء أوردة مدفوعة و كذلك إعداد و إرسال ملخصات شهادات الإخضاع المنتجة لفوائض في حالة الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على الأرباح الشركات إعداد وصولات التعويض نقدا لدا الشباك و مراجعتها، تمثيل القباضة أو القابض ، بطلب منه أو عند الضرورة ، لدى كافة إدارات و هيكل الدولة و الجماعات المحلية و/أو الاجتماعات التي يستعصى حضورها.

الفرع الثالث: رؤساء المصالح الداخلية ومهامهم

يتمتع رؤساء المصالح الداخلية في القباضة بكونهم موظفون في مناصب عليا لدى القباضة التي ينتمون إليها و يخضعون للوصاية الإدارية للمديرية الولائية للضرائب التي يتبع إليها كما يخضعون للسلطة السليمة للقابض و وكيله المفوض ، يعين رؤساء المصالح الداخلية من بين الموظفين المترشحين للمنصب و الذين يتوفرون على كافة الشروط القانونية و التنظيمية السارية المفعول بمقررات فردية من وزير المالية أو مفوضه القانوني بعد تحقيق ملائمة من طرف مصالح المديرية الولائية و تأهيل من طرف مصالح المفتشية العامة

للمصالح الجبائية و اقتراح موافقة من المدير الولائي للضرائب، علاوة عن العادية و/أو المهمات الخاصة التي يمكن أن يكلفوا بها ، يتولى رؤساء المصالح تنفيذ المهام التالية:

تسيير وتنسيق أعمال المصلحة تحت إشرافهم من حيث توزيع المهام على الأعوان وإمدادهم بكافة الوسائل والشروحات اللازمة لأداء الجيد، مراقبة ومراجعة السجلات الممسوكة على مستوى مصالحهم والقيام بكل العمليات التصحيحية والتقويم اللازمة، تمثيل القباضة أو القابض بطلب منه أو عند الضرورة لدى كافة إدارات وهيكل الدولة والجماعات المحلية و/أو الاجتماعات التي يستعصي حضورها.

المطلب الثالث: الإطار الهيكلي الداخلي وأنماط الدفع وغرامات التأخير للمديرية

الفرع الأول: تعريف ومهام المصالح الداخلية ومهامهم

الأول: التعريف بمصالح المديرية

تنظم القباضة حسب مقرر وزير المالية المؤرخ 1955/05/29 إلى ثلاث مصالح داخلية هامة هي كالتالي:

مصلحة الصندوق، مصلحة المحاسبة، مصلحة المتابعات، وتباشر هذه المصالح عملها بتوافق تكامل تام من أجل تحقيق الهدف المسطرة للقباضة.

• مصلحة الصندوق

عادة ما يطلق عليها أيضا مصلحة الشباك وهي المصلحة الأولى المكلفة باستقبال الدفعات المختلفة التي ترد إلى القباضة حسب مختلف أشكال الدفع المألوفة وحسب الضرائب والرسوم والحقوق التي يتم دفعها، وتتكون المصلحة، في أغلب القباضات، من ثلاث شبابيك تختص كما يلي:

شباك الدفع النقدي وشباك للدفع بالصكوك وشباك ثالث مخصص لإيداع واستخراج ملخصات الجداول الخاصة بالمكلفين بالضريبة وشهادات عدم الإخضاع للمواطنين العاديين وكذلك الاستعلامات، ويتولى تسيير كل شباك أمين الصندوق ، معين من طرف الموظفين المترشحين للمنصب و الذين يتوفرون على كافة الشروط القانونية و التنظيمية السارية المفعول بمقررات فردية من وزير المالية أو مفوضه القانوني بعد تحقيق ملائمة من طرف مصالح المديرية الولائية و تأهيل من طرف مصالح المفتشية الجهوية للمصالح الجبائية و اقتراح موافقة من المدير الولائي للضرائب.

يخضع أمناء الصناديق للمراقبة النقدية المباشرة من قبل القابض أو وكيله المفوض على أن يباشروا أعمالهم وفق التوجيهات المحاسبية التي يأمر بها رئيس مصلحة المحاسبة الذي يتولى مراقبة أعمالهم وفق التدرج السلمي الذي يخضعون له:

• مصلحة المحاسبة

هي المصلحة الثانية في القباضة وهي مكلفة خصوصا بإعداد محاسبة التسيير للقباضة لمبالغ المدفوعات، تقييد الأوراد والإلغاء المختلفة التي ترد إلى القباضة. يتولى التسيير والسهر على سيرورة مصلحة رئيس مصلحة معين حسب ما هو مبين سابقا.

• مصلحة المتابعات

هي المصلحة الأخيرة في القباضة وهي المكلفة خصوصا بالسهر على مباشرة تحصيل المبالغ المقيدة في سجلات القباضة، يتولى التسيير والسهر على سيرورة مصلحة رئيس مصلحة معين حسب ما هو مبين سابقا.

ثانيا: مهام المصالح الداخلية للمديرية

علاوة عن الأعمال العادية و/أو المهمات الخاصة التي يمكن أن تكلف بها، تتولى المصالح الداخلية تنفيذ المهام التالية:

• مصلحة الصندوق

القيام بالمخالصة النقدية أو بالصكوك للضرائب والرسوم والحقوق التي يكلف بها قابض الضرائب بتحصيلها ومنح الوصل، القيام بالنصفية على الأوراد وسندات التحصيل للمبالغ المحصلة، القيام بالدفع النقدي للحوالات وسندات الدفع بصندوق قابض الضرائب، ضبط المحاسبة اليومية للصندوق.

• مصلحة المحاسبة

مسك واستغلال كل الوثائق المتعلقة بمحاسبة قابض الضرائب، الضبط الشهري للكتابات المحاسبية وإعداد الوثائق الإحصائية الموجهة أمين الخزينة الولائية المختص ومديرية الضرائب، تقييد وتسجيل الأوراد، سندات التحصيل والمستندات الأخرى لإدارات الضرائب، الرسوم والحقوق التي تقع على عاتق إدارة الضرائب واجب تحصيلها، مع إعداد وضعيات السنوية للبواقي، إعداد حساب التسيير لقابض الضرائب للعمليات الخاصة بالخزينة.

• مصلحة المتابعات

مباشرة كافة أعمال التحصيل الإجباري من خلال إرسال تنبيهات، الغلق المؤقت، الحجز التنفيذي، الحجز التوقيفي، إشعار للغير الحائز على الأموال، البيع، القيام بالتحريات المتعلقة بالتعرف على الخاضعين للضريبة وإعداد محاضر تحري بدون جدوى.

وكخالصة لدراسة مختلف المصالح بالقبضة ومهام لكل منها يتضح لنا أن التنظيم والتشريع المعمول به يتيح للخاضعين للضريبة والمواطنين العاديين التحرر من مختلف التزاماتهم الجبائية بوسائل الدفع التالية:

✓ الدفع بالنقد

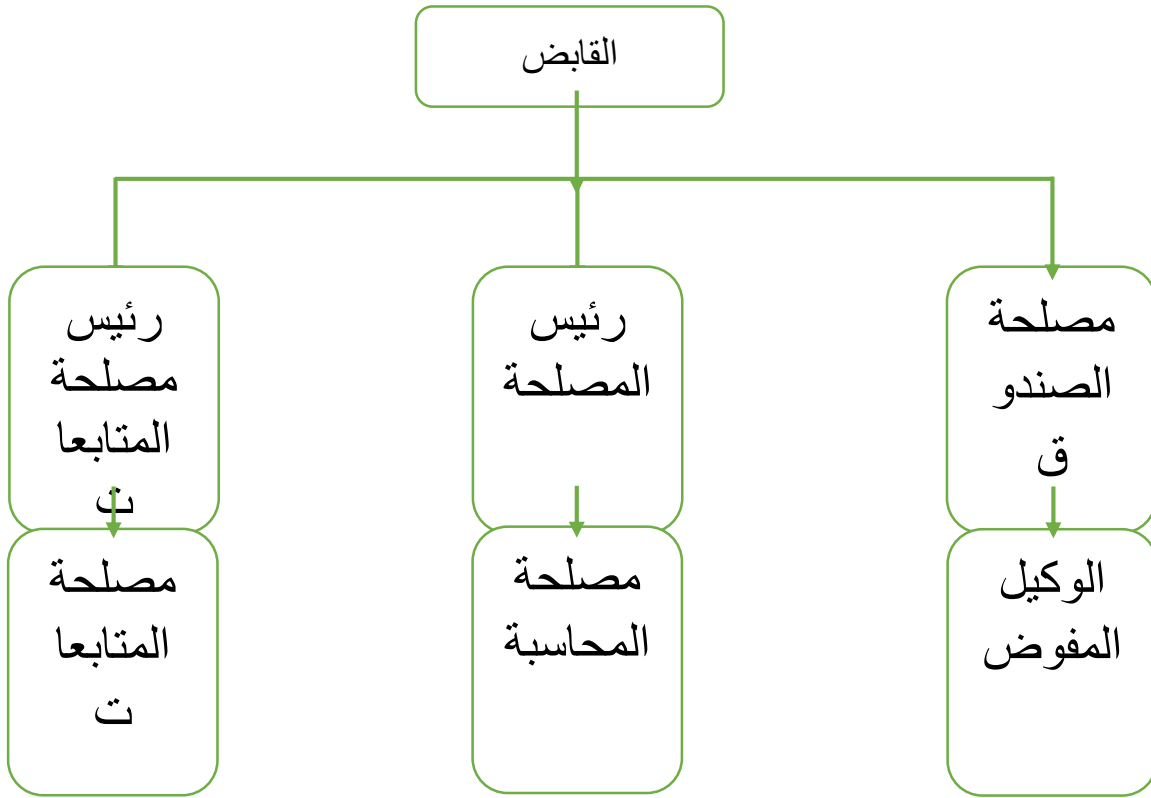
تتم المخالصة نقدا مباشرة لدى صندوق القبضة مقابل إصدار وصل إحدى النماذج المشار إليها، وفي جميع الأحوال، يعد الخاضع للضريبة أو المستفيد محررا من أعباء دفع الضريبة أو الحقوق الملقاة على عاتقه مباشرة بعد تلقيه الوصل بعد الدفع، ويسجل المبلغ الإجمالي المحصل في آخر النهار في الجهة المدينة للحساب 100002" نقد لدى قابضي الضرائب.

✓ الدفع بالصكوك البنكية وصكوك الخزينة

تتم المخالصة مباشرة لدى شبك الدفع بالصكوك للقبضة بإيداع صك تحويل محررا باسم القابض دون ذكر اسمه الشخصي مقابل إصدار وصل مطابق إحدى النماذج، يعد الخاضع للضريبة أو المستفيد محررا من اعباء دفع الضريبة أو الحقوق الملقاة على عاتقه إلى بعد المخالصة الفعلية للصك من طرف البنك أو الخزينة التي يتبع إليها المعني بالأمر . ويسجل المبلغ الإجمالي المحصل في آخر النهار في الجهة المدينة للحساب 100005" صكوك محررة.

✓ الدفع على الحساب البريدي الجاري للقبضة

تتم المخالصة إما بإيداع صك بريدي لتحويل الدفع محرر باسم القابض دون ذكر اسمه الشخصي مباشرة لدى شبك الدفع بالصك للقبضة أو إصدار حوالة بريرية لفائدة الحساب البريدي للقبضة في أحد مكاتب بريد الجزائر. في جميع الأحوال، يمنح وصل مخالصة للخاضع للضريبة أو المستفيد جراء دفعه لضرائبه أو الحقوق الملقاة على عاتقه كما أنه ال يعد محررا من تلك الأعباء أو الحقوق الملقاة على عاتقه إلى بعد المخالصة الفعلية لصك من طرف مصالح المركز الوطني للصكوك البريدية التابع لمؤسسة بريد الجزائر أو التأكد من هوية الدافع بالنسبة للحوالات. للتوضيح يستوجب إرسال الصك للمخالصة الفعلية مباشرة بعد تلقيه ضمن ظرف مضمون إلى المركز الوطني للصكوك البريدية بالجزائر العاصمة.



الشكل رقم 2: المخطط النموذجي لمختلف المصالح الداخلية للمديرية

الفرع الثاني: أنماط الدفع على مستوى المديرية

أولاً: أنماط الدفع على مستوى القباضة

يتم الدفع لدى شبابيك القباضة وفق نمطين إثنين هما: الدفع التلقائي أو العفوي، الدفع حسب الجداول.

1. **الدفع التلقائي:** ويقصد به الدفعات العفوية التي ترد إلى القباضة دون علم مسبق أو متابعة معينة من قبلها، وتتمثل على وجه الخصوص في:

تصريحات G51 ، G50-A ، G50، حقوق الطابع طوابع الدمغة، طابع السجل التجاري وطابع المخالصة لحقوق المعاملات التي تخص السيارات وقسيماات السيارات، طابع وثائق الأسفار الدولية، دفعات مختلفة خاصة رسم التوطين البنكي، ورسوم البيئة ورسم المناجم . تتم تسوية هذه التحصيلات باعتبارها استثناء للمبدأ المشار إليه أعلاه، بسند تحصيل للتسوية لتصريحات G50 ، G50-A ، G51 من قبل المفتشية التي يتوافق مجال اختصاصها مجال القباضة وذلك بعد إرسالها بموجب جدول إرسال خاص لسلسلة H61 من قبل المديرية عند الضرورة خصوصا فيما يخص قسيماات السيارات.

2. **دفع حسب الجداول:** ويقصد به دفع الحقوق التي تكون مقيدة مسبقا في سجلات القباضة قبل إرسال إشعارات الدفع و/أو سندات الدفع الإجمالي ونميز في هذه الحالة عدة حالات وهي كالتالي:

الدفع حسب الجداول العامة الإضافية الشخصية، الدفع حسب نظام الضريبة الجرافية الوحيد أو النظام الجرافي سابقا، الغرامات القضائية، سندات التحصيل، جداول تحصيل الرسوم الغير جبائية. ولصحة المخالصة يجب أن تكون الأوراد وتكون مرفقة بورقة الرأس للجداول العامة وجداول التجميعية للأوراد الإضافية والشخصية والضريبة الجرافية الوحيدة ممضاة من قبل الأمر بالصرف الرئيسي للإدارة المعينة بالنسبة لسندات التحصيل وجداول الرسم غير جبائيه، ملخصات الأحكام القضائية حاملة للصيغة التالية المادة 601 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية

باسم الشعب الجزائري

.....ملخص الحكم.....

وبناء على ما تقدم فإن الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية تدعو وتأمّر جميع الأعوان التنفيذ إذا طاب إليهم ذلك تنفيذ هذا الحكم/القرار وعلى النواب العاملين ووكلاء الجمهورية لدى المحاكم مد المساعدة اللازمة لتنفيذ وعلى جميع قادة وضباط القوة العمومية تقديم يد المساعدة اللازمة لتنفيذه بقوة عند الاقتضاء، إذا طلب ذلك منهم بصفة قانونية.

الفرع الثالث: الغرامات الناتجة عن التأخير في الدفع

يترتب عن مخالفة الدفع في الآجال التي يحددها القانون عن تطبيق غرامات للتأخر موضحة كما يلي:

أولا: غرامات في حالة الدفع التلقائي

يخضع التأخر في إيداع تصريحات G50 ، A-G50 في الآجال لتطبيق غرامات للتأخر من 15% للفترة التي تلي انتهاء آجال الإيداع إلى اليوم الأخير للشهر بزيادة 3% عن كل شهر أو جزء من تأخر إلى غاية 35% تبدأ على العموم في اليوم الموالي آخر يوم لتاريخ التحصيل الودي، الذي هو يوم 20 من الشهر الموالي الانقضاء الشهر الواجب دفعه الذي يكون موضحا على التصريحات التي يتحصل عليها الخاضع للضريبة لدى مفتشية الضرائب المختصة إقليميا وتحاسب الغرامات في حساب 500020.

ثانيا: غرامات التحصيل في حالة الدفع

يترتب التأخر في دفع الأوراد عن تطبيق غرامات للتأخر من 10% بزيادة 3% عن كل شهر أو جزء من الشهر تأخر إلى غاية 25% تبدأ على العموم من اليوم السادس عشر

الموالي آخر يوم لتاريخ التحصيل الودي تاريخ الاستحقاق الفعلي للمورد والذي يكون موضحا على إشعار الدفع المرسل إلى الخاضع للضريبة، مثال:

- ورد إضافي بدون غرامات الوعاء وتاريخ بداية التحصيل 2016/11/15 مدة التحصيل 30 يوم من تاريخ التحصيل مم يستوجب أن يكون تاريخ التحصيل الإجمالي 2016/12/16 وتاريخ بداية حساب الغرامات التأخر، عطلة 01/01/2017 كون 02/01/2017 عطلة.

- ورد إضافي مع غرامات الوعاء 25% بتاريخ بدية التحصيل، مدة التحصيل الودي 00 يوم مما يستوجب أن يكون التحصيل الإجمالي 2016/11/15 وتاريخ بداية حساب غرامات التأخر 2016/12/01.

المبحث الثاني: آلية تحصيل الضريبة

قبل التحدث عن سير آليات التحصيل الضريبي لابد أن يكون المكلف على استعداد وقابلية للدفع كي يكون كذلك لابد أن يصرح بوجود نشاط تجاري يخضعه للضريبة وذلك بامتثاله للقواعد والقوانين التي تسيّر مجالات الضريبة وتتولى هذه المهام مفتشية الضرائب.

المطلب الأول: تكوين الملف

يقوم الأشخاص مهما كانت صفتهم طبيعيين أو معنويين بتكوين ملف جبائي يودع لدى مفتشية الضرائب التابعة للمنطقة التي سوف يزاولون بها نشاطهم ويتضمن الملف ما يلي :

بالنسبة للأشخاص الطبيعيين شهادة الميلاد الأصلية، شهادة الإقامة، نسخة من عقد الكراء أو الملكية، طلب خطي للوضعية الجبائية، تقرير المحضر القضائي .

بالنسبة للأشخاص المعنويين المؤسسات شهادة الميلاد الأصلية للمسير وشركاؤه، هيكل المؤسسة، عقد الكراء أو الملكية، شهادة الإقامة للمسير وشركاؤه، طلب خطي للوضعية الجبائية، تقرير المحضر القضائي.

ملاحظة: إذا بدأ المكلف نشاط تجاري دون التصريح بالوجود لمدة شهر فتمتلك مصالح متفشيات الضرائب الحرة المطلقة في تحديد مبلغ الغرامة المالية حتى تحديد سنوات النشاط.

المطلب الثاني: إخضاع المكلف لنظام جبائي معين

هناك نوعين من الأنظمة الجبائية في الجزائر، وهما النظام الحقيقي والنظام الجزافي، يتم اختيار النظام المناسب للمكلف حسب طبيعة النشاطات التي يمارسها، حسب طبيعة النشاطات التي يمارسها، إذا كان المكلف عبارة عن شخص معنوي أو مستورد أو بائع جملة فإنه يخضع تلقائيا للنظام الحقيقي أما بالنسبة للنشاطات الأخرى فيكون تحديد نظام الإخضاع حسب رقم الأعمال المحقق الذي يكون وفقا لطبيعة النشاط.

1. **النشاط التجاري:** إذا تعدى رقم الأعمال المحقق فإن المكلف سوف يخضع للنظام الحقيقي وفي حالة عدم تحقيق ذلك الرقم سوف يخضع للنظام الجبائي
2. **النشاط الصناعي:** إذا تعدى رقم الأعمال المحقق سوف يفرض عليه النظام الحقيقي، أما إذا كان أدنى من ذلك سيخضع مباشرة للنظام الجغرافي، ولكل نظام خصائصه التي تختلف عن الآخر، وكي يتم تسجيل المكلف في النظام الجرافي تقوم مفتشية الضرائب ببعض الخطوات وتكون على النحو التالي :

تقوم المفتشية بإرسال وثيقة سنوية للمكلف G12 حيث يقوم المكلف بملئها قبل 02/01 من السنة تسمى التي تلي تحقيق رقم الأعمال، بعدها تقوم المفتشية بإرسال وثيقة أخرى تسمى G أين تقوم باقتراح رقم الاعمال 08. له بمراعاة طبيعة النشاط الممارس، الموقع... الخ. وفي حالة رفض المكلف لرقم العمال المقترح يقوم بتبرير الرفض في نفس الوثيقة وبها يمكن للمفتشية أن تقوم بتخفيض رقم الأعمال الخاضع، إذا ما اقتنعت بالتبريرات المقدمة من طرف المكلف في الأخير تقوم المفتشية بإرسال وثيقة جبائية أخرى تسمى G09 تبين خضوع المكلف للنظام الجرافي وتقوم بنسخها في أربعة نسخ:

النسخة الأولى: يتم إدراجها في الملف.

النسخة الثانية: إلى قباضة الضرائب.

النسخة الثالثة: ترسل إلى المكلف .

النسخة الرابعة: ترسل إلى المديرية العامة للضرائب.

ويبقى المكلف تحت هذا النظام مدة سنتين قابل للتجديد إما بنسبة مرتفعة أو منخفضة . أما النظام الحقيقي فهو يتعامل مع نسب متغيرة حسب تغير رقم الأعمال المحقق، وهذا النظام يتطلب عمال ميدانيا أكثر أهمية من النظام الجرافي، نظرا أهمية المبالغ المالية المتغيرة الخاضعة للنظام الجبائي، كالمؤسسات الكبيرة التي يكون لها رقم الأعمال مرتفع ومتغير ولكل من النظامين مزايا وعيوب منها :

- **النظام الحقيقي:** تتميز مزايا هذا النظام في ربح الزبائن استرجاع مجموع الرسم على القيمة المضافة TVA ، إمكانية التعامل مع المؤسسات الكبيرة،

أما عيوبه فهي يفرض على المكلف مسك محاسبة منظمة الدفع يكون شهريا، صعوبة تحديد رقم الأعمال الحقيقي.

- **النظام الجرافي:** لهذا النظام مزايا يمكن تحديدها في العبارة التالية:
لا يفرض على المكلف مسك محاسبة منظمة والدفع يكون فصليا، أما بالنسبة لعيوبه فهي في مجمل الأحيان لا يطابق رقم الأعمال المحقق رقم الأعمال مفتوح إداريا بالتنسيق مع المكلف ربح الزبائن، مجموع الرسم على القيمة المضافة غير مسترجع.

المطلب الثالث: تحضير الإشعار بالدفع وتحصيل الضرائب

تقوم المفتشية بتحضير وإرسال الإشعار بالدفع المكلف ثم يقوم بالتوجيه على القباضة، بعد حصوله على هذا ويكون سنويا ويخص الضريبة على الدخل الإجمالي IRG والضريبة على أرباح الشركات IBS .

أولاً: الإشعار بالدفع الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي

تقوم المفتشية بإرسال هذا الإشعار سنويا، في شهر جانفي من السنة الموالية للسنة التي يتم فيها تحقيق الدخل من المكلف الذي يقوم بملا هذه الوثيقة G01 وإعادتها قبل 04/01 من السنة التي تتم فيها تحقق الدخل. وإذا تأخر المكلف عن التسديد في الأجل القانوني تفرض عليه غرامة قدرها % 10 إذا كان التأخر بشهر يمكن أن يصل مبلغ الغرامة إلى حد أقصى % 25 بعد الشهر الأول ومهما طال مدة التأخر. وبعد إيداعها من طرف المكلف تقوم المفتشية بنقل المعلومات إلى وثيقة أخرى مدون عليها الاسم واللقب والرقم الجبائي، مبلغ الدخل، الغرامة، العنوان؛ تبعث المفتشية وثيقة G01 إلى المركز الميكانوغرافي الذي يقوم بنقل المعلومات الموجودة عليه وحساب الضريبة على الدخل، ثم يقوم بنقلها على وثيقة أخيرة تسمى الإشعار بالدفع.

ثانياً: الإشعار بالدفع الخاص بالضريبة على أرباح الشركات

تقوم المفتشية بإرسال هذا الإشعار سنويا، في شهر جانفي من السنة الموالية للسنة التي يتم فيها تحقيق الدخل من المكلف الذي يقوم بمأل هذه الوثيقة G01 وإعادتها قبل 04/01 من السنة التي تتم فيها تحقق الدخل. وفي حالة التأخر عن الدفع تطبق عليه غرامة التأخر قدرها % 10 إذا كان التأخر شهرا فأقل يمكن أن يصل مبلغ الغرامة إلى حد أقصى % 25 مهما طال مدة التأخر. وبعد إيداعها من طرف المكلف تقوم المفتشية بنقل المعلومات إلى وثيقة أخرى مدون عليها الاسم واللقب والرقم الجبائي، مبلغ الدخل، الغرامة، العنوان.

تبعث المفتشية G01 إلى المركز الميكا وجرافي الذي يقوم بنقل المعلومات الموجودة فيها وحساب الضريبة على أرباح الشركات، ثم يقوم بنقلها على وثيقة أخيرة تسمى الإشعار بالدفع. بعد التطرق للمراحل التي سبقت عملية التحصيل وكون الملف قابل للتسديد فهذه العملية تحتوي على آليات تحدد سير عملية التحصيل بالتفصيل. يعرف التحصيل بأنه جميع الموارد الجبائية سواء كانت نقدية، صكوك بريدية أو شيكات بنكية. عند وصول الإشعار بالدفع نتيجة المكلف إلى قباضة الضرائب وتقوم بتقديم هذا الإشعار إلى أمين الصندوق الموجود في مصلحة الدفع أين يكون دفع مبلغ الضريبة بمختلف طرق الدفع التي يمكن للمكلف الدفع بها. الدفع نقدا: مقابل عملية دفع مبلغ الضريبة يقوم أمين الصندوق بتحرير وثيقة تسمى وصل وتكون مختومة الاستلام. بطابع القباضة والتي تثبت الدفع المادي للمكلف وتتضمن هذه الوثيقة البيانات التالية:

الرقم الجبائي، مبلغ غرامة التأخر، نوع الضريبة المدفوعة، مصدر هذا الوصل هو كتاب يتعامل به أمين الصندوق يسمى H1 الدفع عن طريق الشيك أو صك بريدي :عندما تكون طريقة الدفع بشيك بنكي بمبلغ الضريبة يقوم أمين الصندوق بتحرير وصل الاستلام؛ يثبت استلام أمين الصندوق لشيك بمبلغ الضريبة، هذا الوصل يكون مختوم بطابع القبضة، ويأخذ الوصل من كتاب يتعامل .الصندوق مع المكلفين في حالة تسديدهم عن طريق شيك أو وصل H2به أمين ثم يقوم بإرسال الشيكات البردي إلى خزينة الولاية مرفقة بوثيقة تسمى H10 التي تقوم بتحويلها إلى البنك المركزي.

ملاحظة : في حالة دفع المكلف زيادة في الصندوق، فيدخل القابض ويقوم بإرجاع قيمة الزيادة إلى المكلف وهذا باستعمال وثيقة تسمى وصل التعويض، هذا إذا كانت القيمة أقل من 10000 وإذا كانت أكثر ترجع بصك بريدي .هذا كل ما يخص سريان آليات تحصيل الضرائب لكن للمكلف واجبات ضريبية يقدمها لمصلحة أخرى ليست بقبضة الضرائب والملاحظ أن عامة الأفراد يجهلون ما هي صفة الضرائب التي يقدموها وجدنا من الضروري الإشارة إلى أهم الضرائب المكلف بها الفرد مهما كانت صفته ووظيفته الاجتماعية .بعدها تعرفنا على أهم الضرائب التي يجد فيها الفرد ملزم بأدائها وخاصة بالأعمال التجارية، الخدماتية وكيفية تحصيلها. يكون المكلف قد أدى ما عليه بالنسبة لقبضة الضرائب المتواجدة بإقليمه لكن هناك ضرائب للفرد أدائها وهي لفائدة وهي في مجملها رسوم تقدم أخرى البد قبضة البلدية الكائن بها.

مقابل تقديم خدمة من طرف مصلحة البلدية، من أهم هذه الرسوم وآليات تحصيلها : الرسم العقاري، رسم التطهير .بعد تصريح الأشخاص بممتلكاتهم لدى مفتشية الضرائب التابعة لمكان إقامتهم يصبح هؤلاء مجبرون على دفع الرسم .، و الرسم العقاري الخاص بالمساكن و البنيات ، و يعفى بأداء التطهير هذين الرسمين الأشخاص الذين يقيمون بمساكن تم كرائها من الدولة تقوم المفتشية بإرسال إلى قبضة البلدية و هي عبارة عن كتاب يحتوي على معلومات تخص كل مالك يقدم بالبلدية و تتمثل هذه المعلومات فيما يلي :اسم و لقب المالك :عنوان المالك :الرقم التسلسلي :مبلغ رسم التطهير و الرسم العقاري :بالإضافة إلى هذه الوثيقة تقوم بإرسال إشعار بالدفع حيث تقوم قبضة البلدية بدورها إرساله إلى المكلف و هذا العمل يكون على مستوى المفتشية .تقدم قبضة البلدية للمكلف فترة زمنية تقدر ب 03 أشهر من تاريخ إرسال الإشعار بالدفع لتسديد مستحقته وفي حالة تجاوز هذه المدة تفرض عليه غرامة يصل حدها الأقصى إلى % 25 من قيمة المستحقات .عند وصول الإشعار بالدفع يتجه المكلف إلى قبضة البلدية لتسديد ما عليه من مستحقات، يقدم المكلف إلى أمين الصندوق الإشعار مع مبلغ الدفع، في مقابل يقوم أمين الصندوق بتحرير وصلين من دفتر يسمى دفتر مداخل الصندوق أحدها يقدمه إلى المساهم بعد المصادقة عليه بخاتم البلدية ويفسر دليل قيام المكلف بدفع مبلغ الرسوم المستحقة، أما الوصل الثاني يتركه كمرجع في حالة ضياع وصل المكلف .في هذا المستوى

من سريان تحصيل الضرائب الخاصة بالفرد يكون قد أدى واجباته الضريبية الكاملة وهناك نوع ضريبي يسدده عن طريق الإشعار بالدفع وهي الضرائب المباشرة أي الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات. أما الرسوم التي تتمثل في الرسم على النشاط المهني، الدفع الجزافي، الرسم العقاري، رسم التطهير يكون دفعها تلقائيا بدون إشعار بالدفع كل 05 أشهر بل بإشعار سنوي ويقوم المكلف بتسديدها تلقائيا خلال كل 03 أشهر. وما يمكن أن نقوله في آخر مراحل التحصيل الضريبي أن هناك حالات أين نجد آليات أخرى وإجراءات هامة لتسيير وتحصيل المبالغ المالية الجبائية كحالة التهرب الضريبي، أي عدم دفع المكلف الضريبة أو الرسم المفروض عليه، أين تتدخل مصلحة المتابعات ضد المكلف الذي لم يسدد مستحقاته في الأجال القانونية ومن هذه الإجراءات ما يلي:

- **التنبيه:** وهي أول الوثائق التي تقوم بتحريها مصلحة المتابعة والتي ترسلها إلى المكلف وتحتوي على نوع من ردع وتخويف للمكلف من أجل قيامه بتسديد ما عليه من رسوم وضرائب الغير مدفوعة، إن وجد صدق لهذا التنبيه تكون التسوية، أما إذا كان العكس فنستعمل وثيقة ثانية.
- **الإنذار:** وهي ثاني وثيقة ترسلها مصلحة المتابعة في حالة عدم التسديد، إذ تحدد للمكلف مهلة 08 أيام للاستجابة قبل إرسال وثيقة أكثر أهمية وأخيرة أين يتعرض فيها المكلف إلى إجراءات ردية على أعلى مستوى وهو الحجز.
- **الإشعار بالحجز:** وهو آخر إجراء تقوم به مصلحة المتابعة، أين تقوم بتكليف محضر قضائي بغلق و حجز ممتلكات المكلف و يكون مؤقت و لمدة 06 أشهر وفي حالة عدم الاستجابة في حدود الستة أشهر يكون الحجز نهائيا، و تقوم مصلحة الضرائب بالإعلان عن طريق الملصقات بيع ممتلكات المكلف في المزاد العلني و من هنا يظهر لنا مدى أهمية الإنذار و الإشعار بالحجز أنه بمثابة فرض للمكلف لتفاديه الحجز و من جهة أخرى، محاولة مصالح الضريبة تفادي الحجز بهذه الإجراءات كي لا يعقد الأمر لها أكثر، في الكثير من حالات الحجز، بما أن الهدف هو تحصيل الأموال لفائدة الخزينة العمومية، وضعت آليات تتيح فرص عالية لتحصيل تلك المبالغ في ظل الأجال القانونية، وما يمكن أن يعلمه المكلف الذي يجهل أبسط التفاصيل عن العالقة بين المساهمين و مصالح الضرائب هو إذا لم يستدعي المكلف أو يتبع لمدو 04 سنوات من قبل الضرائب فإنه معفى عن تسديد الضرائب المفروضة عليه و في الأخير نجد أن لكل نوع من الضريبة أهمية تميز عن الآخر تذكرها حسب أهميتها. تمثل الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور القسط الأكبر من حاصل الضرائب المباشرة ومن هنا نستنتج الدولة تركز في تحصيلها للضرائب على اليد العاملة، وهناك عالقة طردية بين دخل العامل والضريبة، أي كلما ارتفع عدد العمال ونسب أجورهم ارتفعت نسب الضرائب، والدولة حريصة على إبقاء النسبة مرتفعة بإنشاء مؤسسات وتوفير مناصب شغل بتشجيعها للمستثمرين الذين أنشؤا

مؤسسات وكل هذه الإجراءات تؤدي لرفع مستوى اليد العاملة وبالتالي ترتفع مبالغ الضريبة المحصلة على الأجور. تمثل الضريبة على أرباح الشركات المرتبة الثانية من خلال نسبها، بالنسبة لمجموع الضرائب المباشرة، وهي منبع ثاني لخزينة الدولة، ومرتبطة بعدد المؤسسات الموجودة في الدولة سواء كانت شركات متعددة الجنسيات أو شركات وطنية، بالإضافة إلى حجم الأرباح الذي تحققه هذه الشركات هذا فيما يخص الضريبة أما الرسوم فأهمها تكون كالتالي:

الرسم على النشاط المهني يحتل الحصة الأكبر من مجموع الجباية المحلية ويكون المورد الرئيسي من مداخيل الجباية المحلية لصالح الجماعات المحلية. الدفع الجزافي يحتل المرتبة الثانية من حيث الأهمية حيث يعتبر مورد ثاني لخزينة الجماعات المحلية. أما الرسم العقاري ورسم التظهير، تحتلان المرتبة الأخيرة من حيث النسب والمورد الأقل أهمية للجماعات المحلية. الرسم على القيمة المضافة تعود فائدته لميزانية الدولة وذلك بنسبة، % 25 أما الباقي فيكون لفائدة البلديات والجماعات.

مدونة الحسابات المعمول بها:

إن شكل حساب التسيير لقبضة الضرائب لم يحدده أي نص تنظيمي. أصبح نظام المحاسبة ذات القيد المزدوج لقبضي الضرائب معمولا به ابتداء من الفاتح من جانفي 1994 ويندرج هذا النظام المحاسبي في إطار التعليم رقم 78 المؤرخة في 17 أوت 1991 ويضم أربع مجموعات من الحسابات:

الحسابات المالية.

حسابات إيداعات الإيرادات والنفقات وحسابات للتصنيف وللتسوية.

الحسابات النهائية.

حسابات التوزيع.

يتكون حساب تسيير قبضة الضرائب من الأقسام والفروع التالية:

الحسابات المالية:

جدول رقم 01: يبين الحسابات المالية لمديرية الضرائب

الحسابات المالية	
السيولة لدى القابض	100 002
الصكوك البنكية الصادرة عن دافعي الضرائب، الحقوق والرسوم	110 005
السندات المكفولة	120 005
حسابات بريدية جارية لمقابض	520 002

حسابات الإيداعات وحسابات للتصنيف وللتسوية:

جدول رقم 02: يبين حسابات الإيداعات وحسابات التصنيف لمديرية الضرائب

حسابات الإيداعات	
الناتج الباقي وبواقي الدفع للخواص	431 001
إيداعات الحقوق والرسوم	431 003
تحصيلات مختلفة لحساب الخواص	431 007
نواتج التخفيضات للإرجاع	431 037
إيرادات مختلفة للتصنيف وللتسوية	500 001
إيرادات المحاسبين الثانويين لحساب مختلف المحاسبين	500 002
نفقات قابضي الوكالات المالية وأمناء خزائن البلديات، القطاعات الصحية والمراكز الاستشفائية الجامعية	510 006
تسبيقات مختلفة لقابضي الوكالات المالية وأمناء خزائن البلديات، القطاعات الصحية والمراكز الاستشفائية الجامعية لتسوية	510 007

الحسابات النهائية:

جدول رقم 03: يبين الحسابات النهائية لمديرية الضرائب

حسابات التقييد النهائي نواتج ميزانية	
ناتج الضرائب المباشرة	201 001
ناتج التسجيل والطابع والقيم المنقولة	201 002
ناتج الضرائب المختلفة على الأعمال	201 003
ناتج الضرائب غير المباشرة	201 004
نواتج مختلفة للميزانية	201 007
ناتج الجباية البترولية	201 011

حسابات التوزيع:

جدول رقم 04: يبين حسابات التوزيع لمديرية الضرائب

حسابات التوزيع	
ناتج الغرامات والعقوبات المالية للتوزيع	500 006
الضرائب على النفقات ونواتج مختلفة للتوزيع	500 020
الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للتوزيع	500 026
الدفعات التقديرية بعنوان الضريبة على الدخل الإجمالي	500 027
ناتج الحقوق والرسوم المنجمية للتوزيع	500 028
ناتج الضريبة الجزافية الوحيدة (ض ج و) للتوزيع	500 029

500 017	تحصيل إيرادات الوكالات المالية وأمناء خزائن البلديات والقطاعات الصحية والمراكز الاستشفائية الجامعية لحساب الخزينة
510 017	مدفوعات قابضي الوكالات المالية وأمناء خزينة البلديات والقطاعات الصحية والمراكز الاستشفائية الجامعية لحساب الخزينة
520 004	الحساب الجاري بين قابضي الضرائب وأمناء خزائن الولايات

خلاصة:

كخلاصة للدراسة مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت، وكذلك الإحصائيات المقدمة من قبل المديرية واستخلاص أهم النتائج وأكثرها قدرة على التعبير الأمثل للواقع، يمكن القول إن مديرية الضرائب تسعى وباستمرار لبعث حوار متواصل وتوطيد العلاقة بينها وبين المكلفين، إذ أن الضرائب التي يتم تحصيلها على مستوى المديرية يتم توزيع حصيلتها بين الخزينة العمومية وهيأتها المحلية إن مجمل ما تقوم به المديرية هو تسيير وتحصيل الضرائب والرسوم المحددة قانونا ووضع مراقبين وخبراء للضرائب يحرصون على أمانة العمليات الجبائية نظرا لأهميتها وهذا ضمانا للالتزام بالقواعد المحاسبية العامة واستعمال قواعد خاصة بها وكذا اتخاذ مختلف الإجراءات لتحقيق الهدف الذي هو غير كاف إذ نظرنا إلى العجز والمديونية التي تعاني منها أغلب بلديات الولاية بشكل خاص، هذا ما يفرض

تطوير الضرائب المحلية وتدعيم المصالح الجبائية بالولاية وذلك بتوفير الوسائل المادية والبشرية من الدولة ومن هذه البلديات، هذا مع ضرورة الاهتمام بأعمال البلديات وتنميتها للحصول على موارد إضافية تدعم بها ميزانيتها.

الطخانة

الخاتمة العامة

تعتبر المحاسبة العمومية فرعا من فروع المالية العامة التي تختص بعملية القيد المحاسبي لعمليات تسديد النفقات وتحصيل الإيرادات المرخصة في الميزانية، وحساب نتائج تنفيذ قانون المالية وتطور عناصر الذمة المالية للدولة، إضافة إلى تقديم أدوات تقييم نشاط الحكومة من طرف هيئات المراقبة. إضافة إلى تقديم أدوات تقييم نشاط الحكومة من طرف هيئات المراقبة وتستند مهمة تنفيذ الميزانية العامة للدولة إلى مصلحة استراتيجيات الدولة عن طريق الخزينة العمومية وشبكة المحاسبين والأمرون بالصرف والموزعين عبر كامل التراب الوطني.

ان ظهور المحاسبة العمومية وتطورها حتى وصلت الى ما هي عليه اليوم كان نتيجة عاملين أساسيين هما تطور مفهوم المحاسبة ونشأة الدولة الحديثة، حيث أنه مع التنوع في دور الدولة الحديثة برزت ملامح المحاسبة العمومية خاصة بعد الشفافية، بالإضافة الى تطور مفهوم المحاسبة بوجود تقنيات جديدة تعتمد أساسا على مبدأ القيد المزدوج مما يساعد بإنشاء حسابات للدولة من خلالها تستطيع تقدير إيراداتها ونفقاتها. لقد تمثل الهدف الرئيسي لنظام المحاسبة العمومية منذ ظهوره الى حماية الأموال العمومية من جميع أشكال التلاعب أو بما يمس سلامة استخدامها.

إذا كان مفهوم الرقابة واسع ويختلف تعريفه باختلاف مجال استعماله، فان مفهومه محدود في المجال المالي ويتعدى ذلك من حيث مراقبة التسيير أي رقابة الفعالية والمردودة، وللرقابة عدة أهداف، سياسية، مالية، إدارية واقتصادية كما يمكن أن تتم في عين المكان أو بواسطة الوثائق فقط. أما وقت الرقابة فيمكن أن يكون قبل وقوع العمل المالي وتسمى رقابة قبلية أو موافقة للعمل المالي وتسمى رقابة آنية، أو بعد الانتهاء من صرف النفقات وتحصيل الإيرادات وتسمى رقابة بعدية.

تعد الرقابة على المال العام أحد الأدوار الأساسية المميزة لكافة المجتمعات الحديثة، بل أن نشأة البرلمانات جاءت في المقام الأول لتحقيق هذه العملية، من هنا كان من الضروري العمل على تدعيم وتعزيز الرقابة المالية بصورة تجعلها قادرة على الحيلولة دون العبث بالمال العام واهداره. ونظرا لحساسية المالية العمومية فإن جميع الأحكام القانونية والتنظيمية تجبر أعوان المحاسبة العمومية بالرقابة على تنفيذ العمليات المالية من جهة من أجل الحفاظ على الأموال العمومية وحسن تسييرها ومن جهة أخرى من أجل حماية الأعوان أنفسهم الذين يمكن أن تترتب عليهم مسؤوليات ضخمة وخطيرة إذا أهملوا هذه الرقابة فتسببوا في إهمال إيراد ما أو وقوع عجز في الميزانية.

يعد تشكل النفقات العمومية أداة من أدوات السياسة المالية التي تتبعها الدولة لتسيير مصالحها وتلبية متطلبات المجتمع وهي تمتاز بالتنوع والتعدد وتعقد إجراءات تنفيذها، حيث يتطلب تنفيذها الكثير من الجهد والمال وتجنيد كبير من الموظفين والإمكانات التقنية

والمحاسبية، لذا لا يمكن التكبر عن أي اصلاح في هذا القطاع دون ادماجه فيه اضافة الى ما يلعبه من دور فعال في تنفيذ النفقات العمومية.

ومن خلال ما تطرقنا في موضوع دراسة المذكورة والتي تتمحور حول دور ومكان المحاسب العمومي في الرقابة على الانفاق العام فقد توصلنا الى نتيجة حول فرضية الدراسة:

الفرضية: يعتبر المحاسب العمومي من بين الهيئات المخول لها بالرقابة على العمليات المالية المتعلقة بنفقات المؤسسات العمومية عموماً، تهدف الدولة من خلال تكريس رقابة المحاسب العمومي أساساً إلى المحافظة على الأموال العامة وتجنب مسؤولية الدفع أو التحصيل غير القانونين، وتوصف رقابة المحاسب العمومي في إطار الرقابة على الصفقات العمومية على انها رقابة آنية تمارس أثناء تنفيذ النفقات العمومية، لكنها رقابة تسبق عملية الدفع فهي رقابة إنفاق لا رقابة تحصيل، كما أنها الرقابة الشكلية تتم على أساس الوثائق وليس في عين المكان وتنصب على احترام النصوص التنظيمية المعمول بها وبذلك فهي توفر الحماية والوقاية للأمر بالصرف، حيث تجنبه الوقوع في الأخطاء.

بعد كل ما تطرقنا اليه نستخلص أن المحاسب العمومي له مكان ودور فعال في مراقبة النفقة العامة يمارس بدوره صلاحيات الرقابة على كل ملف النفقات المقدمة اليه بالتأكد من شرعية النفقة العمومية بعد قيامه بالتحقق من مدى شرعيتها، يقوم بوضع التأشير القابلة للدفع مما يسمح بتسليم مبلغ النفقة للدائن المعني.

من أهم الاقتراحات التي نراها مناسبة من أجل فعالية أكثر للرقابة على الانفاق العام من طرف المحاسب العمومي:

- ✓ يجب أن تمنح للمحاسب العمومي سلطة أكبر حتى يكون له دور في ملاءمة النفقات وبالتالي الزيادة في الحرص على مكافحة الفساد والغش الإداري.
- ✓ الاعتماد على تقنيات جديدة في الإعلام والاتصال حتى يكون له دور كبير في الرقابة على تنفيذ النفقات والزيادة في مردودية الإدارات العمومية.
- ✓ عقد دورات تكوينية بمشاركة الأكاديميين والمهنيين.
- ✓ تطوير المناهج الدراسية في الجامعات ومراكز التكوين الخاصة بهذا المجال.

قائمة المصاور

والمرآجع

قائمة المراجع باللغة العربية
أولاً: الكتب

- 1-منصوري الزين، المحاسبة العمومية، محاضرات بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة دحلب، بليدة الجزائر.
- 2-قنوش مولود، ملخص محاضرات مقياس المحاسبة العمومية، جامعة أكلي محند أو لحاج، البويرة، السنة 2020/2019.
- 3-إسماعيل حسين أحمر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار المسيرة، عمان، السنة 2003.
- 4-صلاح الدين عبد المنعم مبارك، المحاسبة الحكومية مدخل معاصر، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية 2008.
- 5-محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر 2003.
- 6-محمد الصغير بعلي، يسرى أبو العلاء، المالية العامة، دار العلوم، الجزائر، 2003.
- 7-حسبن الصغير، دروس في المالية العامة والمحاسبة العمومية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2001.
- 8-محمد جمال علي هلال، المحاسبة الحكومية، دار الصفاء للنشر، عمان الأردن، 2002.
- 9-حامد عبد المجيد دراز، سعيد عبد العزيز عثمان، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، بدون سنة نشر.
- 10-طارق الحاج، المالية العامة، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 1999.
- 11-حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
- 12-طاهر الجاني، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، جامعة بغداد كلية القانون.
- 13-داهنين بن عامر، محاضرات في مقياس المالية العامة، السنة الثالثة قانون العام، جامعة الوادي، السنة الدراسية 2015/2014.
- 14-بن داود إبراهيم، الرقابة المالية على النفقات العامة في القانون الجزائري والمقارن، دار الكتاب الحديث، الجزائر، 2012.
- 15-الأستاذة عفاف، محاضرات في مقياس الرقابة.
- 16-سهام براهيم وآخرون، أبحاث في اصلاح المالي، دار بلقيس، الجزائر، السنة 2010.
- 17-لعمارة جمال، منهجية الميزانية العامة للدولة في الجزائر، دار الفجر للنشر والتوزيع، الجزائر، السنة 2004.
- 18- الطاهر حواس، محاضرات في تنفيذ نفقات الدولة، تكوين تحضير للفتشيين الرئيسيين للخرينة، المدرسة الوطنية للضرائب، القليعة، تيبازة، الجزائر، 2015.
- 19-محمد العربي بو عمران، المحاسبة العمومية، دار النشر للتعليم، البويرة، الجزائر، 2017.
- 20-المحرر عبد الله، المالية العامة والمحاسبة العمومية، موسوعة الاقتصاد والتمويل الإسلامي، قسم المحاسبة، الجمعة 7 فيفري 2014.

ثانياً: الأطروحات والمذكرات

- 1- إيهاب بططة، المحاسبة العمومية كآلية للمحافظة على المال العام، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد بوضياف مسيلة، السنة 2016/2015
- 2- بريزيني زهرة، مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العامة في المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، السنة الجامعية 2019/2018.
- 3- فهيم نعيجة، نظام المحاسبة العمومية كأداة فعالة في تسيير ورقابة الجماعات المحلية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 02، ال سنة 2011.
- 4- شلال زهير، نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة وآفاق إصلاحه، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001-2002.
- 5- بن شنديخ بلال، واقع اصلاح نظام المحاسبة العمومية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، السنة 2018/2017.
- 6- زهير شلال، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية، رسالة دكتوراه، غير منشورة، تخصص تسيير المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2014/2013
- 7- جمال يرقى، أساسيات في المالية العامة واشكالية العجز في ميزانية البلدية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002/2001.
- 8- دغيش دلال، التكامل بين المراقب المالي والمحاسب العمومي في الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية، مذكرة شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، السنة الجامعية 2019/2018.
- 9- جعفري نسرين، الرقابة على تنفيذ النفقات العامة، مذكرة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، 2016/2015.
- 10- مشتة بومدين بشيري سيف الله، دور المحاسب العمومي في تنفيذ العمليات المالية للدولة، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 2018/2017.
- 11- شويخي سامية زوجة بخشي، أهمية الاستفادة من الآليات الحديثة والمنظور الإسلامي في الرقابة على المال العام، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، 2011/2010.
- 12- سعيد سارة، الرقابة المالية على النفقات العمومية، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد حميد ابن باديس مستغانم، 2018/ 2017.
- 13- زغب تقيّة، رمضاني الهادي، الرقابة على النفقات العمومية، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، 2018 2017.
- 14- سطل رفيق، قاسم مراد، الرقابة على النفقات العمومية، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أكلي محند أولحاج البويرة، 2018/ 02/22.

- 15-عكاش أعمار، دريد صالح، دور الرقابة المالية في تسيير النفقات العمومية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج البويرة، 2017/ 2018.
- 16-هشام السلوقي، رقابة المفتشية العامة للمالية على المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، مذكرة تخرج من المدرسة الوطنية للإدارة، تخصص اقتصاد ومالية، الجزائر، 2006.
- 17-قاوي السعيد، النظام القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر بعد 1989، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام فرع دولة ومؤسسات عمومية، الجزائر، جامعة ال جزائر 01، كلية الحقوق بن عكنون، 2012.
- 18-تياب نادية، آليات مواجهة الفساد في مجال الصفقات العمومية، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم، تخصص قانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري-تيزي وزو، 2003.
- 19-بري دلال، الاستقلال المالي للبلدية، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، تخصص قانون إداري، قسم الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013/2014.
- 20-نادية مغني، دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم التسيير تخصص إدارة اعمال، الجزائر، جامعة الجزائر 03، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2016/2017.
- 21-محمد الصالح فنيش، الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في القانون الجزائري، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه دولة في القانون العام، الجزائر، جامعة الجزائر 01 بن يوسف بن خدة، كلية الحقوق، 2011-2012.
- 22-بوعزيز عبد العزيز بوعناني عباس، أهمية المحاسبة العمومية في مراقبة الإنفاق العام، مذكرة نيل شهادة ليسانس فرع محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سيدي بلعباس 2008.

ثالثا: القوانين والمراسيم التنفيذية

- 1-ال قانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية رقم 35 الصادرة بتاريخ 15 أوت 1990.
- 2-القانون، 84- 17 المتعلق بقوانين المالية المؤرخ في 07/07/1984 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 10/07/1984.
- 3-من المرسوم التنفيذي رقم 91 / 313 المؤرخ في 07/09/1991 يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةاتهم ومحتواها، ج ر، عدد 43، 1991.

4-مرسوم التنفيذي رقم 92 – 414 مؤرخ في 19 جمادى الأولى عام 1413 الموافق 14 نوفمبر سنة 1992، يتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، الجريدة الرسمية، العدد 82، مؤرخة في 15 نوفمبر 1992.

5-المرسوم التنفيذي 53/80 المؤرخ في 01 مارس 1980، المتعلق بالمتفشية العامة.
6-المادة 69، بموجب الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17/07/1995 لمتعلق بمجلس المحاسب.

رابعاً: المجالات وملتقيات

1-بن داوود إبراهيم، البعد الرقابي للأموال من المنظور الأخلاقي الإسلامي، ملتقى الاقتصاد الإسلامي الواقع ورهانات المستقبل، المركز الجامعي غرداية، الجزائر، 23-24 فيفري 2011.

2-مجلة التنمية الاقتصادية، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، الجزائر، العدد 4، 2007.

قائمة المراجع باللغة الفرنسية

1- R. muzellec, finance, publique, édition Dalloz, 1970, p 255.

2- Michel lascomb, xavier vandendriessche, les finances publiques, 2e edit, DALLOZ- paris. 1996. p132.

ملخص:

إن المحاسب العمومي بصفته عون من أعوان المحاسبة العمومية يلعب دور مهم وفعال في مجال الرقابة وحماية المال العام خصه المشرع بترسانة من النصوص القانونية والتنظيمية التي تحدد كيفية تعيينه ومهامه والتزاماته. إلى جانب مسؤولياته والضمانات المكرسة لحمايته، بالإضافة إلى علاقته بمختلف أعوان التنفيذ وكذا هيئات الرقابة المطبقة عليه.

كما يمارس بدوره صلاحيات الرقابة على كل ملف النفقات المقدمة إليه بتأكد من شرعية النفقة العمومية بعد قيامه بتحقق من مدى شرعيتها يقوم بوضع التأشير القابلة لدفع مما يسمح بتسليم مبلغ النفقة لدائن المعني.

Résumé

Il est clair que le comptable public est un agent qui fait partie des membres de la comptabilité publique, donc il jure un rôle très important de la domaine du contrôle et la protection du fond public. Ce comptable est doté d, un arsenal de texte législatifs qui déterminent la façon de recrutement, de ses missions, ses obligation ainsi que sa responsabilité et les lois destinées le protéger et assurer sa relation avec les différents agents exécutifs et les organisations institutionnelles qui contrôlent le ponctionnement de son service.

Le comptable est principalement soumis à exercer son autorité à son tour, les pouvoirs de contrôle sur toutes les dépenses qui lui est soumis un dossier à en assurant la légitimité des dépenses publiques après qu'il vérifie l'étendue de sa légitimité,