

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

ميدان: الحقوق والعلوم السياسية

فرع: الحقوق

تخصص: القانون الإداري



جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي

إعداد الطالب: ولهي فريد

تحت عنوان:

# تنفيذ العمليات المالية ومراقبتها في إطار قانون المحاسبة العمومية

تاريخ المناقشة: 2019/05/28

لجنة المناقشة:

رئيسا	جامعة محمد بوضياف- المسيلة	الأستاذ: لجلط فواز
مشرفا ومقررا	جامعة محمد بوضياف- المسيلة	الأستاذ: قاوي السعيد
مناقشا	جامعة محمد بوضياف- المسيلة	الأستاذ: مهدي رضا

السنة الجامعية 2019/2018

# شكر و عرفان

أحمد لله حمدا كثيرا، فهو الذي مكنتني من إتمام إنجاز هذا العمل  
أتقدم بشكري وتقديري واحترامي للأستاذ المحترم: قاوي السعيد لتفضله  
بالإشراف على هذه الدراسة ولكل ما قدمه من توجيهات ومساندة مستمرة  
فليبارك الله له هذا الجهد ويجعله في ميزان حسناته.  
كما أتقدم بخالص الشكر إلي جميع زملائي في العمل كلا باسمه ومقامه  
وأخص بالذكر جبلاحي فريدة على وقوفها بجانبني ومنحها لي الكثير من  
الاهتمام والنصح والمشورة إلى من دعموني محمد.  
كما أتوجه بالشكر لجميع أساتذتي بكلية الحقوق بجامعة محمد بوضياف، و كذا  
كل زملائي في الدفعة، ولكل من ساعدني من قريب أو بعيد على إكمال هذا  
العمل .

فريد

# إهداء

إلى كل أفراد عائلتي الكريمة ككل و أخص بالذكر

والدي الكريمين أطل الله في عمرهما.

إلى ابني شمس الدين و تسنيم، و إخوتي وأخواتي كل باسمه.

إلى زملائي وكل أصدقائي.

إلى كل من عرفني يوماً.

فريد

مَقَامَةٌ

## مقدمة

إن تطور الدولة في نشاطها ووظائفها من دولة حارسة ينحصر أداؤها في الوظائف الأساسية كالدفاع والعدالة والأمن إلى دولة متدخلة في جميع المجالات الاقتصادية والاجتماعية سعياً منها إلى تحقيق الرخاء والرفاهية وتقديم أحسن الخدمات للمواطنين، أدى إلى إشباع مجال عملها وتدخلها بسبب تطور نشاطاتها ومن أجل توفير الطلبات المتزايدة للمجتمع بما يصاحبه من تحقيق تنمية شاملة وتحقيق معدلات عالية من النمو الاقتصادي الأمر الذي صاحبه في المقابل تطور في المالية العمومية باعتبارها المحرك الأساسي والاقتصادي مما يتطلب الحذر والرشد في الفعالية والشفافية عند تحصيل الإيرادات وصرف النفقات العامة للدولة وباعتبار المحاسبة العمومية فرعاً من فروع المالية العامة ونظاماً خاصاً للمعلومات المحاسبية يحكم النشاط المالي للهيئات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري حيث تستند هذه الخصوصية في كونها تتناول تسجيل وتنفيذ ومراقبة صرف وتداول وتحصيل الأموال العمومية، لهذا السبب ترتبط المحاسبة العمومية ارتباطاً وثيقاً مع النصوص التشريعية ذات الطابع المالي، حيث خصها المشرع الجزائري بإطار قانوني يهدف إلى تقنين وضبط آليات تحصيل الإيرادات العامة وتنظيم مختلف مراحل تسديد وصرف النفقات العامة، فهي تركز على مختلف القواعد والأحكام التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الميزانيات والحسابات والعمليات المالية للدولة والمؤسسات والهيئات التابعة لها، وتمكن أيضاً على الخصوص معرفة إجراءات وخطوات تنفيذ تلك العمليات المالية من تحصيل الإيرادات المقررة وصرف وتسديد النفقات المسموح بها، والتعريف بالأدوار والمهام والصلاحيات والمسؤوليات لمختلف الأركان المكلفين بتسيير وإدارة هذه المؤسسات والهيئات العمومية الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية في إطار قيامهم بتنفيذ العمليات المالية المتعلقة بهذه المؤسسات والهيئات.

كما تمكن المحاسبة العمومية أيضاً من التعرف على آليات الرقابة المطبقة على تنفيذ العمليات المالية للدولة التي تهدف في مجملها إلى الاستعمال الحسن والأمثل للمال العام

وحمايته ككل أشكال الهدر والتبديد والإسراف فأصبحت الرقابة بذلك نظاماً قائماً بذاته ذو كيان مستقل بتوفير مناخ مؤسساتي يعنى بهذا الجانب على اختلاف أنواعها وصورها، فالرقابة المالية لا تختلف عن غيرها من الأنواع والصور الأخرى للرقابة على النشاط الإداري والمالي من خلال البعثة ومراقبة تنفيذ العمليات المالية إيراداً و إنفاقاً في جميع مراحلها. وبهذا تبرز أهمية العمليات المالية للدولة التي تعبر عن خياراتها العامة السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي تسمح بإشباع الحاجات العامة للمجتمع في إطار ما يتقرر في هذا الشأن من إجراءات وتدابير تتعلق بتنفيذ العمليات المالية وضبط الأموال العمومية عند تحصيلها وإنفاقها ومراقبتها رقابة فعالة تحول دون العبث بها وإعداد الحساب الختامي لمختلف قطاعات الدولة، والمقصود بالعمليات المالية باختلاف أنواعها من صرف النفقات وتحصيل الإيرادات العامة وكذا عمليات الخزينة العمومية تلك العمليات التي تهدف إلى توفير الأموال اللازمة لتسيير المرافق والهيئات العمومية في الدولة وهو ما يسمى بعمليات تحصيل الإيرادات، وكذا ضمان استخدام هذه الأموال بأقصى كفاءة اقتصادية ممكنة فيما أعدت له قانوناً وهو ما يعبر عنه بصرف النفقات العامة.

إن تنفيذ العمليات المالية للمؤسسات والهيئات العمومية الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية يتطلب إجراءات وقواعد ونصوص قانونية تتحكم فيها وتتظمها وهو ما كرسه المشرع الجزائري في إطار قانوني يتمثل في القانون رقم 21/90 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية والذي حدد الأعران المكلفين بتنفيذ هذه العمليات المالية وذلك في الباب الثاني منه، بالإضافة إلى مجموع النصوص التنظيمية والتطبيقية لهذا القانون والتي بينت كيفية تعيين واعتماد وتأهيل أعران التنفيذ والمتمثلين في الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين ومهامهم ومسؤولياتهم .

### أهمية الدراسة

يكتسي هذا الموضوع أهمية بالغة لارتباطه ارتباطاً وثيقاً بالمحاسبة العمومية والتي تتضمن الأطر والنصوص التشريعية والتنظيمية التي تهدف إلى حماية الأموال العمومية من خلال تبيان أنواع وتقسيمات العمليات المالية والأعوان المكلفين بتنفيذها وفق إجراءات ومراحل قانونية محددة ومضبوطة، وكيفية مراقبة تنفيذ هذه العمليات ومختلف الأجهزة والأعوان والآليات القانونية المقررة لعملية المراقبة التي تهدف في مجملها إلى الحفاظ وحماية المال العام وتحقيق الشفافية والمصداقية في تسيير وتنفيذ العمليات المالية.

### أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة من خلال معالجتها لهذا الموضوع إلى التوصل إلى تحقيق عدة نقاط تتمثل فيما يلي :

- 1- تبيان أنواع وتقسيمات العمليات المالية.
- 2- معرفة ما هي الإجراءات القانونية والتنظيمية التي تحدد مسؤوليات وصلاحيات الأعوان المكلفين بالتنفيذ والمراقبة.
- 3- معرفة من هم الأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية.
- 4- تهدف كذلك هذه الدراسة إلى الإلمام ومعرفة النصوص القانونية والتنظيمية المنظمة والمحددة لصلاحيات ومسؤوليات أعوان التنفيذ والمراقبة.
- 5- إبراز العلاقة التي تربط بين مختلف هيئات التنفيذ والمراقبة ومكان الخلل الموجود بينههدف تصحيح الأخطاء مستقبلاً وإصلاحها لتفادي وقوعها ومواكبة التطور الحاصل على مختلف العمليات المالية.

## أسباب اختيار الموضوع

تم اختيار هذا الموضوع وفق عدة عوامل موضوعية وعوامل ذاتية، ويمكن إجمال أهم الدوافع والأسباب التي دفعتني إلى اختيار هذا الموضوع في:

1- الرغبة الذاتية في البحث حول موضوع العمليات المالية ومعالجتها في إطار قانون المحاسبة العمومية وهو من المواضيع التي يعنى بها القانون الإداري مجال تخصصي.

2- كذلك قصد الإلمام بموضوع أحد مجالات العمل الإداري الذي نقوم به والذي له علاقة بعلمي في الإدارة العمومية.

3- معرفة الإجراءات والمراحل والهيئات المكلفة بالتنفيذ والمراقبة التي اعتمدها المشرع الجزائري في تنفيذ العمليات المالية.

4- قلة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع وكمساهمة متواضعة منا أردنا أن نكتب في هذا الموضوع.

## الصعوبات والعوائق

عند إعداد هذه الدراسة واجهتني مجموعة من الصعوبات والعوائق يمكن تلخيصها في النقاط التالية :

- 1- قلة المراجع في الموضوع وخاصة الوطنية منها فيما يتعلق بالمحاسبة العمومية خاصة من جانب باحثين ومؤلفين جزائريين، وجل المراجع عبارة عن رسائل وأطروحات تتضمن جزئيات فقط في الموضوع.
- 2- توفر الكثير من النصوص القانونية والتطبيقية والتي صدرت على مراحل مختلفة على مدار سنوات الأمر الذي تحتم علينا التدقيق والتفحص فيها قصد تجنب النصوص القانونية المعدلة أو الملغاة وهو ما نتمنى أنني وفقت فيه.
- 3- نقص الورشات التعليمية والأيام الدراسية في هذا الموضوع.

### إشكالية الدراسة

بناءً على ما سبق ذكره، يمكن عرض وإبراز إشكالية الدراسة وصياغتها فيما يلي:

- ما مدى مساهمة إجراءات ومراقبة تنفيذ العمليات المالية في الحفاظ على المال العام؟

ولمعالجة مختلف جوانب الإشكالية الرئيسية تم تقسيمها إلى عدة أسئلة فرعية كما يلي:

1- ما هي أنواع وتقسيمات العمليات المالية؟

2- من هم الأعوان المكلفين بالتنفيذ؟

3- ما هي الإجراءات القانونية والتنظيمية التي تحدد مسؤوليات وصلاحيات أعوان التنفيذ؟

4- من هم الأعوان والهيئات المكلفين بالمراقبة المالية على التنفيذ؟

### منهج الدراسة

للإجابة على الإشكالية الرئيسية المطروحة وكذا التساؤلات الفرعية لها، تم الاعتماد على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، حيث قمت بعرض أهم التعاريف والتقسيمات المختلفة بالإضافة إلى أهم التشريعات والقوانين المتعلقة والمنظمة للعمليات المالية وتنفيذها والرقابة عليها دون أن أغفل التعليق عليها وتحليل الجوانب المساعدة على فهم الموضوع.

ولأجل معالجة هذا الموضوع اقترحت الخطة التالية:

**الفصل الأول:** تناولت فيه تنفيذ العمليات المالية من خلال تبيان أهم تقسيمات وأعوان

تنفيذها في المبحث الأول أما المبحث الثاني تناولت فيه مراحل تنفيذ هذه العمليات المقررة والمعتمدة قانوناً .

**الفصل الثاني:** تطرقت فيه إلى المراقبة المالية على تنفيذ العمليات المالية من خلال

التعريف بالأعوان والهيئات المكلفة بالمراقبة القبلية أو السابقة من المراقب المالي والمحاسب العمومي ونتائج هذه الرقابة في المبحث الأول.

أما في المبحث الثاني تناولت فيه الرقابة المساعدة على أعوان المحاسبة العمومية والهيئات المكلفة بها من مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية ودورها في عملية الرقابة وكذلك

نتائج رقابتهما .

## الفصل الأول: تنفيذ العمليات المالية

خص المشرع الجزائري العمليات المالية للدولة بمختلف تقسيماتها وأنواعها ( النفقات العامة ، الإيرادات العامة ، عمليات الخزينة ) بإطار قانوني يتمثل في قانون المحاسبة العمومية من أجل ضبط وتقنين إجراءات صرف وتداول المال العام، وتحديد مهام ومسؤوليات مختلف الأعوان المكلفين بتنفيذ هذه العمليات من خلال فرضه على المحاسب العمومي باعتباره عون من أعوان التنفيذ إحترام التشريعات والتنظيمات المعمول بها في مجال تداول وحياسة وحراسة المال العام وتحديد صلاحيات وواجبات ومسؤوليات الأمر بالصرف في مجال صرف المال العام وذلك من خلال المراحل الإدارية والمحاسبية لتنفيذ العمليات المالية .

يتناول هذا الفصل عرض مختلف تقسيمات العمليات المالية وأعوان ومراحل تنفيذها

وفق المباحث التالية:

✓ تقسيمات العمليات المالية وأعوان تنفيذها .

✓ مراحل تنفيذ العمليات المالية .

## المبحث الأول: تقسيمات العمليات المالية وأعوان تنفيذها

تمارس الدولة نشاطها المالي وفق قواعد عديدة تنظم وتحكم مختلف العمليات المالية للدولة وتتعدد أشكالها من خلال تعدد الآليات والوسائل القانونية والإجراءات والأعوان المكلفين بتنفيذها، وهو ما نتناوله في هذا المبحث من خلال معرفة مختلف تقسيمات العمليات المالية في المطلب الأول ومن هم الأعوان المكلفين بتنفيذها في المطلب الثاني.

## المطلب الأول: تقسيمات العمليات المالية

تنقسم العمليات المالية للدولة من حيث الطبيعة والقواعد الخاصة بتنفيذ كل نوع منها، وتتمثل عمليات الإيرادات العامة في تحصيل الجباية والغرامات والإتاوات باستعمال آليات ووسائل قانونية، أما عمليات النفقات العامة فتتمثل في استخدام الإعتمادات المرخص بها وتنفيذها حسب الإجراءات والكيفيات المحددة قانوناً، وعليه سنعالج مختلف هذه التقسيمات بتناول النفقات العامة في الفرع الأول والإيرادات العامة كفرع ثاني، وعمليات الخزينة في الفرع الثالث.

## الفرع الأول: النفقات العامة

يختلف مفهوم النفقات العامة باختلاف مفهوم الحاجات العامة المراد إشباعها، لذا ازدادت أهمية دراسة نظريات النفقات العامة مالياً وذلك بازدياد تدخل الدولة وتوسع سلطاتها وتعاضم دورها في النشاط الاقتصادي مما يستوجب أولاً تعريف النفقة العامة وتبيان عناصرها ومصادرها ومختلف تقسيماتها.

## 1- تعريف النفقة العامة

تعرف النفقات العامة بأنها مبلغ نقدي يقوم بإنفاقه شخص عام بقصد تحقيق منفعة عامة، أو هي صرف إحدى الهيئات الإدارية مبلغاً معيناً بغرض تلبية إحدى الحاجات العامة<sup>1</sup>، كما يمكن تعريفها على أنها مبلغ من المال تستخدمه الدولة، أو إحدى المؤسسات

<sup>1</sup> - محرز محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة ( النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة للدولة )، ديوان المطبوعات الجامعية، ط4، الجزائر، 2003، ص 55.

العامة التي تنشأ من أموالها بقصد إشباع حاجة عامة<sup>1</sup>، من خلال هذا التعريف يمكن استنتاج أن النفقة العامة تقوم على ثلاثة عناصر أساسية هي:

### أ- أنها مبلغ نقدي

تقوم الدولة بدورها في الإنفاق باستخدام مبلغ نقدي مقابل ما تحتاجه من سلع ومنتجات وخدمات من أجل تسيير المرفق العامة وإشباع الحاجات العامة، ويترتب على ذلك أن الوسائل غير النقدية التي تتبعها الدولة للحصول على ما تحتاجه من سلع وخدمات أو لمنح مساعدات لا تعتبر نفقات عامة<sup>2</sup>، كما لا تعتبر المزايا العينية مثل السكن المجاني أو النقدية كالإعفاء من الضرائب أو الشرفية كمنح الألقاب والأوسمة التي تقدمها الدولة نفقات .

### ب- يقوم بإنفاقها شخص عام

يقصد بالشخص العام الدولة والمؤسسات التابعة لها كالهيئات العامة الوطنية والجماعات المحلية ( الولاية، البلدية ) والأشخاص المعنوية العامة الأخرى وعليه لا تعتبر النفقات التي ينفقها أشخاص خاصة طبيعية أو معنوية لا تعتبر نفقة عامة حتى ولو كانت تستهدف تحقيق منفعة عامة.

### ج- الهدف منها تحقيق منفعة عامة

يجب أن يكون الهدف من النفقة العامة هو تحقيق منفعة عامة وبالتالي لا يمكننا اعتبار مبلغ نقدي تم صرفه بهدف إشباع حاجة خاصة أو تحقيق منفعة خاصة كنفقة عامة ومرد ذلك هو تحقيق مبدأ العدالة والمساواة بين جميع الأفراد فهم يتساوون في تحمل الأعباء العامة كالضرائب ومن ثم يجب أن يكونوا على قدم المساواة في الاستفادة من النفقات العامة.

<sup>1</sup> - محمد سلمان سلامة، الإدارة المالية العامة، دار المعزز للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص54 .  
<sup>2</sup> - محمد الصغير بعلي، محمد يسري أبو العلا، المالية العامة ( النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة ) دار العلوم للنشر والتوزيع، ص 23.

## 1- تقسيم المشرع الجزائري للنفقات العامة

يقسم المشرع الجزائري من خلال المادة 23 من القانون 84-17 المؤرخ في 1984/07/17 المتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم إلى نفقات التسيير و نفقات التجهيز والاستثمار.

## أ- نفقات التسيير

يقصد بنفقات التسيير تلك النفقات الضرورية لتسيير أجهزة الدولة الإدارية التي تخصص للنشاط العادي والطبيعي للدولة والتي تسمح بتسيير نشاطات الدولة ،وبصفة عامة هي تلك النفقات التي تدفع من اجل المصالح العمومية الإدارية أي أن مهمتها تتضمن استمرارية سير تلك المصالح من الناحية الإدارية<sup>1</sup> وتتكون أساساً من نفقات المستخدمين و نفقات المعدات (معدات المكاتب ومصاريف صيانة البنايات الحكومية ..... الخ) وهذا النوع من النفقات موجه أساساً لإمداد هيكل الدولة بما تحتاجه من أموال حتى تتمكن من تسيير المصالح والمرافق العامة، وهي تعبير يتطابق إلى حد كبير مع دور الدولة المحايد مادام أنها لا تهدف إلى التأثير في الحياة الاقتصادية والاجتماعية لذلك تسمى بالنفقات الاستهلاكية ،وتقسم نفقات التسيير في الجزائر حسب المادة 24 من القانون 84-17 والمتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم إلى أربعة أبواب هي<sup>2</sup>:

## • أعباء الدين العمومي والنفقات لمحسومة من الإيرادات

ويتعلق هذا الباب بالأعباء المشتركة في الميزانية العامة يتم تفصيله وتوزيعه بمقتضى مرسوم رئاسي، ويشمل هذا النوع خمسة أجزاء هي:

- ✓ دين قابل للاستهلاك (اقتراض الدولة) .
- ✓ الدين الداخلي - ديون عائمة (فوائد سندات الخزينة) .
- ✓ الدين الخارجي.

<sup>1</sup> - رضا خلاصي، شذرات المالية العامة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2016، ص 254.  
<sup>2</sup> - المادة 24 من القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984، يتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية، العدد 28، المعدل والمتمم.

✓ ضمانات (من أجل القروض والتسبيقات المبرمة من طرف الجماعات والمؤسسات العمومية).

✓ نفقات محسومة من الإيرادات (تعويض على منتجات مختلفة).

### • تخصيصات السلطات العمومية

وتمثل نفقات تسيير المؤسسات العمومية، السياسية وغيرها (المجلس الشعبي الوطني، مجلس الأمة، المجلس الدستوري... الخ) وهذه النفقات مشتركة بين الوزارات.

### • النفقات الخاصة بوسائل المصالح

وتشمل كل الإعتمادات التي توفر لجميع المصالح والمتعلقة بالمستخدمين والمعدات وتضم ما يلي :

- النفقات الخاصة بوسائل المصالح: المرتبات، المعاشات والمنح، النفقات الاجتماعية.

- معدات تسيير المصالح .

- أشغال الصيانة.

- إعانات التسيير.

- نفقات مختلفة.

### • التدخلات العمومية : وتتعلق بنفقات التحويل وتضم :

- التدخلات العمومية والإدارية (إعانات للجماعات المحلية) .

- النشاط الدولي (مساهمات في الهيئات الدولية).

- النشاط الثقافي والتربوي (منح دراسية) .

- النشاط الاقتصادي ( إعانات اقتصادية).

- إسهامات اقتصادية ( إعانات للمصالح العمومية والاقتصادية).

- النشاط الاجتماعي (المساعدات والتضامن).

- إسهامات اجتماعية (مساهمة الدولة في مختلف صناديق المعاشات ... الخ)<sup>1</sup>.

### ب- نفقات التجهيز

هي تلك النفقات التي لها طابع الاستثمار الذي يتولد عنه ازدياد الناتج الوطني PNB وتكون هذه النفقات من الاستثمارات الهيكلية الاقتصادية والاجتماعية والإدارية ويتم توزيع هذه النفقات حسب الخطة الإنمائية السنوية للدولة وتظهر في الجدول (ج) الملحق بقانون المالية السنوي حسب القطاعات، ويتميز هذا النوع من النفقات بإنتاجيتها الكبيرة مادامت أنها تقوم بزيادة حجم التجهيزات الموجودة بحوزة الدولة<sup>2</sup>.

تقسيم نفقات التجهيزات على ثلاثة أبواب وهي<sup>3</sup>:

✓ إعانات الاستثمار الممنوحة من طرف الدولة

✓ النفقات الأخرى برأس المال، هذا التقسيم مدرج حسب العناوين

أما التقسيم حسب القطاعات نجد مثلا: المحروقات، الصناعة التحويلية، الطاقة والمناجم، الفلاحة والري، الخدمات المنتجة، المنشآت الأساسية الاقتصادية والإدارية، التربية والتكوين، المنشآت الأساسية الاجتماعية والثقافية، المباني ووسائل التجهيز، المخططات البلدية للتنمية، مع الإشارة إلى أن القطاع قد يضم عدة وزارات.

### الفرع الثاني: الإيرادات العامة

أدى تطور الدولة الاقتصادي والاجتماعي وازدياد نفقاتها العامة إلى تطور نظرية الإيرادات العامة، الأمر الذي تجلت آثاره في تطور حجم هذه الإيرادات وإلى تعدد أنواعها ومصادرها، واختلفت طبيعتها تبعاً لنوع الخدمة العامة التي تقوم بها الدولة والهدف منها، لذا سنحاول أولاً التعريف ما المقصود بالإيرادات العامة ومبادئ تحصيلها ومختلف تقسيماتها.

<sup>1</sup> - رضا خلاصي، مرجع سابق، ص 256 .

<sup>2</sup> - محرز محمد عباس، مرجع سابق، ص 68.

<sup>3</sup> - المادة 35 من القانون 84-17، مرجع سابق.

## 1- تعريف الإيرادات العامة:

تتعدد التعاريف حول الإيرادات العامة وأهمها التعريف القائل بأنها كل المصادر التي تحصل منها الدولة على الأموال لتزويد خزينتها بهدف مواجهة متطلبات الإنفاق العام، بمالها من امتيازات السلطة العامة مثل: إيرادات المشروعات العامة، القروض والإعانات<sup>1</sup>. وتتضمن موارد الميزانية العامة للدولة على مايلي<sup>2</sup>:

- 1- الإيرادات ذات الطابع الجنائي وكذا حاصل الغرامات .
- 2- مداخيل الأملاك التابعة للدولة.
- 3- التكاليف المدفوعة لقاء الخدمة المؤداة والأتاوى .
- 4- الأموال المخصصة للمساهمات والهدايا والهبات.
- 5- التسديد بالرأسمال للقروض والتسيقات الممنوعة من طرف الدولة من الميزانية العامة وكذا الفوائد المترتبة عنها .
- 6- مختلف حواصل الميزانية التي ينص القانون على تحصيلها.
- 7- مداخيل المساهمات المالية للدولة المرخص بها قانوناً .
- 8- الحصة المستحقة للدولة من أرباح مؤسسات القطاع العمومي، المحسوبة والمحصلة وفق الشروط المحددة في التشريع المعمول به.

## 2- تقسيمات الإيرادات العامة

يمكن تصنيف الإيرادات العامة وفق عدة معايير مختلفة ومتعددة وذلك من حيث المصدر، ومن حيث الالتزام، ومن حيث الشبه مع إيرادات القطاع الخاص ومن حيث الانتظام فتنقسم إيرادات حسب هذا الأخير إلى قسمين إيرادات عادية وإيرادات غير عادية.

## أ- الإيرادات العادية

وهي مجموعة الإيرادات التي تتصف بالدورية والانتظام كالضرائب والرسوم، إيرادات ممتلكات الدولة وهي: الدومين، الضرائب، الرسوم، الإتاوة، الغرامة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - بعلي محمد الصغير، محمد يسري أبو العلا، مرجع سابق، ص 52.

<sup>2</sup> - المادة 11 من القانون 84-17، مرجع سابق .

## أ-1 - الدومين

ويقصد بالدومين الأموال العقارية والمنقولة التي تملكها الدولة ملكية عامة أو خاصة وينقسم هذا النوع إلى قسمين :

## ✓ الدومين العام

ويقصد به الأموال التي تملكها الدولة عامة وهي تخضع للقانون العام وتخصص للنفع العام كالطرق والشواطئ والحدائق العامة، والأصل أن تفرض الدولة رسماً 1 أو مقابلاً للانتفاع بهو واستعماله إلا في حالات خاصة بهدف تنظيم هذا الانتفاع<sup>2</sup>.

## ✓ الدومين الخاص

ويقصد به الأموال التي تملكها الدولة خاصة ويخضع لأحكام القانون الخاص ويمكن تقسيم الدومين الخاص إلى ثلاثة أنواع:

## ✓ الدومين العقاري (ممتلكات الدولة العقارية)

ويشمل ملكية الأراضي الزراعية والمناجم والغابات ويأتي إيراد هذا النوع من ثمن بيع المنتجات أو ثمن الإيجار بالإضافة إلى إيجار المساكن التي تتجزأ الدولة.

## ✓ الدومين التجاري والصناعي

ويتمثل في مختلف المشروعات الاقتصادية والتجارية التي تقوم بها الدولة مثل الأفراد حيث تقوم باستغلال هذه المشاريع وخاصة الصناعية منها الاستثمار المباشر أو الشراكة أو التأميم سواء كان كلي أو جزئي.

## ✓ الدومين المالي

وهي تلك الإيرادات التي تحصل عليها الدولة من الخزينة أو السندات الحكومية والأسهم بالإضافة إلى الفوائد التي تحصل عليها الدولة من خلال القروض التي تقدمها للأفراد أو المؤسسات أو توظيف أموالها في البنوك.

<sup>1</sup> - خبابة عبد الله ، أساسيات في اقتصاد المالية العامة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية ، جامعة المسيلة ، الجزائر ، ص32.  
<sup>2</sup> - بعلي محمد الصغير ، محمد يسري أبو العلا ، مرجع سابق ، ص 54 ، 55.

## أ-2- الضرائب

وهي عبارة عن اقتطاع نقدي تفرضه الدولة على المكلفين وفقاً لقدراتهم بطريقة نهائية وبلا مقابل وذلك لتغطية الأعباء العامة، وتحقيق أهداف الدولة المختلفة<sup>1</sup>.

## أ-3- الرسوم

هي مورد مالي تحصل عليه الدولة ممن يكون في حاجة إلى خدمة خاصة، تتفرد الدولة بأدائها كالرسوم القضائية التي يدفعها من يطلب من الدولة إظهار حقه عن طريق القضاء، ورسوم الانتفاع بالطرق العامة<sup>2</sup>.

## أ-4- الإتاوة

وهي المقابل الذي يدفعه صاحب العقار أو الثروة بسبب ارتفاع ملكه المترتب عن قيام الدولة بمشاريع عامة، فتعبيد الطريق أو إقامة سد يؤثر على قيمة الأراضي المجاورة مما يقتضي أن يساهم المستفيد بقسط ما في النفقات التي تتكبدتها الدولة .

## أ-5- الغرامة

وهي العقاب أو الجزاء الذي يترتب على الشخص بسبب مخالفته للقوانين و اللوائح وبالتالي فلها طابع جزري<sup>3</sup>.

## ب-الإيرادات غير العادية

هي تلك الإيرادات التي تحصل عليها الدولة في ظروف استثنائية دون توفر طابع الدورية والانتظام كالقروض العامة، الثمن العام والإصدار النقدي.

1 - خبابة عبد الله ، مرجع سابق، ص 33.

2 - حسين مصطفى حسين ، المالية العامة ، ط5 ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2006، ص 39.

3 - خبابة عبد الله ، مرجع سابق، ص 51، 52.

**ب-1- القرض العام**

هو مبلغ من المال تحصل عليه الدولة عن طريق الالتجاء إلى الجمهور أو المصاريف أو غيرها من المؤسسات المالية مع التعهد برد المبلغ المقترض ودفع الفوائد طوال مدة القروض وفقاً لشروطه.

**ب-2- الثمن العام**

و هو مبلغ يدفعه بعض الأفراد مقابل انتفاعهم ببعض الخدمات العامة التي تقدمها الحكومة وبالتالي الثمن العام هو اختياري مثل: خدمات البريد، المياه، الكهرباء.

**ب-3- الإصدار النقدي**

هو التمويل بالتضخم وتلجأ إليه الدولة في حالة استثنائية واحدة عندما تكون الكتلة النقدية أقل من السلع والخدمات بموافقة النقد الدولي<sup>1</sup>.

**الفرع الثالث: عمليات الخزينة**

إلى جانب العمليات المالية التي تناولناها سابقاً والمتمثلة في تنفيذ النفقات العامة وتحصيل الإيرادات العامة ومختلف تقسيماتها، هناك عمليات مالية أخرى تتعلق بالخزينة العمومية وهي عمليات ذات طابع خاص يخرج تنفيذها عن قاعدة الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي لأنها إما تدفع دون أمر بالصرف مسبقاً أو دون أمر بالصرف أصلاً أو تتم عملية الدفع دون وجود للإجراءات الإدارية وذلك في إطار الحسابات الخاصة بالخزينة لذا سنحاول أولاً التعريف بالخزينة العمومية ثم تبيان أهم العمليات المالية التي تقوم بها.

**1- تعريف الخزينة العمومية**

هناك عدة تعاريف للخزينة العمومية إذ تعرف بأنها صراف وممول للدولة مثلما يعرفها " لوفن بارفر" وهي مصلحة من مصالح الدولة التي تضمن تحقيق أكبر التوازنات والمحاسبة اللازمة لتسيير المالية العمومية من خلال ممارسة النشاطات الرقابية والتمويل

<sup>1</sup> - المرجع نفسه، ص53.

والتحريك فيما يتعلق بالاقتصاد والمالية، فالخزينة العمومية هي التشخيص المالي للدولة تحصل على مواردها وتدفع مستحققاتها تقرض وتقترض<sup>1</sup>، من خلال هذا التعريف يجدر بنا القول أن الخزينة العمومية تقوم بتحصيل مختلف الإيرادات منها الضريبة وحرص على تأمين دفع النفقات المحددة في قانون المالية والذي بدوره يحدد عن طريق الميزانية العامة للدولة والميزانيات التكميلية كما تتعامل الخزينة مع مراسليها من الإدارات العمومية والجماعات المحلية والمؤسسات المصرفية.

## 2- عمليات الخزينة

تقوم الخزينة العمومية بكل العمليات المالية المتعلقة بالدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، هذه العمليات المالية عبارة عن أموال مودعة في حساب خاص لدى بنك الجزائر، حيث يسجل هذا الحساب مجموع موارد الدولة ونفقاتها لأن بنك الجزائر هو المؤسسة المالية للدولة بالنسبة لجميع عمليات صندوقها وعملياتها المصرفية والقرضية<sup>2</sup>، ويتولى بدون مصاريف مسك الحساب الجاري للخزينة ويقوم مجازاً بجميع العمليات المدنية والدائنة التي تجرى على هذا الحساب<sup>3</sup>.

العمليات المالية المسموحة بها للخزينة العمومية منها ما هو متعلق بالميزانية ومنها ما هو متعلق بالخزينة بصفقتها وتقسم هذه العمليات إلى أربع مجموعات هي<sup>4</sup>:

أ- العمليات ذات الطابع النهائي المدرجة في الميزانية العامة والميزانيات الملحقة والحسابات الخاصة.

ب- العمليات ذات الطابع المؤقت والمدرجة في الحسابات الخاصة.

ج- العمليات المنفذة برأس مال والخاصة بالدين العمومي على المدى المتوسط والطويل.

1 - منصورى الزين ، دروس فى المحاسبة العمومية ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة البليدة، الجزائر، ص 65.  
 2 - منصورى الزين ، مرجع سابق ، ص 65.  
 3 - المادة 49 من الأمر رقم 11-03 المؤرخ فى 26 أوت 2003 ، يتعلق بالنقد والقرض ، الجريدة الرسمية ، العدد 52.  
 4 - المادة 06 من الأمر رقم 95-27 المؤرخ فى 30 ديسمبر 1995، يتضمن قانون المالية لسنة 1996، الجريدة الرسمية ، العدد 82.

د- عمليات الخزينة وتحتوي من جهة على إصدار واستهلاك القروض ذات المدى القصير ومن جهة أخرى على ودائع المتعاملين مع الخزينة.

## 1-2- عمليات التحصيل

تتشكل موارد الميزانية أساساً من حاصل الجباية بمختلف أنواعها وحاصل أملاك الدولة، وتحصل هذه الموارد عن طريق شبكة محاسبي الخزينة ويتم تركيز هذه الأموال على مستوى الخزينة الولائية والخزينة الرئيسية بالجزائر العاصمة ثم تحول إلى حساب الخزينة المفتوح على مستوى بنك الجزائر .

## 2-2- عمليات الإنفاق

عندما يقوم الأمر بالصرف بالالتزام بالنفقة وتصفيتهما يوجه للمحاسب العمومي وهو أمين الخزينة أمرًا بدفعها ومتى كان هذا الأمر صحيحا من الناحية القانونية يجب على المحاسب تنفيذه أي صرف النفقة<sup>1</sup>.

كما تقوم الخزينة العمومية بتنفيذ العمليات الخارجة عن الميزانية مثل: الحسابات الخاصة للخزينة والضمانات التي تمنحها الخزينة للمقترضين.

## 2-3- الحسابات الخاصة للخزينة (CST)

تشتمل هذه الحسابات على جميع العمليات المالية المترتبة عن خروج أموال من الخزينة أو دخولها إليها بصورة غير نهائية ، فهي لا تعتبر إنفاقا أو إيرادا بالمعنى الصحيح بل عبارة عن أموال تدخل الخزينة على أن تخرج منها بعد ذلك والعكس صحيح، ويمكن تقديم ثلاث مبررات لوجود الحسابات الخاصة للخزينة وهي<sup>2</sup> :

✓ تجري بعض العمليات المؤقتة التي ليس لها طابع نهائي، في إطار الحسابات الخاصة بالخزينة باعتبارها إجرامون للمحاسبة، حيث كثيرًا ما تمنح الدولة للمنظمات العامة أو شبه عامة قروضا وتسيقات تمثل نفقات مؤقتة كونها سوف تسدد بعد مرور بعض الوقت.

<sup>1</sup> - بلس شلوش بشير، المالية العامة، المبادئ العامة وتطبيقاتها في القانون الجزائري، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013، ص 244.  
<sup>2</sup> - منصور الزين، مرجع سابق، ص 20.

- ✓ تمثل الحسابات الخاصة صيغة عملية تسمح بمخالفة القواعد العامة للمحاسبة العمومية من أجل تسجيل العمليات ذات الطابع الصناعي والتجاري المحققة بصفة استثنائية من طرف المصالح العمومية.
- ✓ تسمح الحسابات الخاصة للخزينة باستخراج من كتلة الموازنة العامة نتائج نشاط عمومي مخصص عندما يتعذر استخدام إجراءات الميزانية الملحقه.
- ولا تفتح هذه الحسابات إلا بموجب قانون المالية ولا يحتوي إلا على الأصناف الآتية:

- 1- الحسابات التجارية.
- 2- حساب التخصيص الخاص.
- 3- حسابات التسبيقات.
- 4- حسابات القروض.
- 5- حساب التسوية مع الحكومات الأجنبية.

### 2-3-1- الحسابات التجارية

تشمل المداخل والنفقات الناتجة عن العمليات الصناعية والتجارية التي تقوم بها المصالح العمومية بصفة استثنائية ومثلها إيرادات ونفقات الأعمال التي يقوم بها السجناء داخل مراكز إعادة التربية.

### 2-3-2- حسابات التخصيص الخاص

وهي الحسابات التي تخصص لنفقاتها إيرادات معينة وبصفة مؤقتة لذلك فهي استثناء على قاعدة عدم تخصيص الإيرادات كما أن البواقي لا تسقط في نهاية السنة بل تنتقل إلى إعمادات السنة الموالية ومن أمثلتها صندوق التضامن الوطني، صندوق تعويض الإرهاب<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - وقاد أحمد، عمليات الميزانية وعمليات الخزينة، مذكرة نهاية الدراسة، مديرية التدريبات الميدانية، المدرسة الوطنية للإدارة، 2006/2005، ص 50.

## 2-3-3- حسابات التسبيقات

يتعلق الأمر بالتسبيقات التي تمنحها الدولة للجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري في حدود الاعتمادات المفتوحة لهذا الغرض ويجب فتح حساب متميز للتسبيقات لكل مدين أو صرف من المدينين ويتم تسديد هذه التسبيقات في أجل أقصاه سنتين دون فوائد وفي حالة عدم الوفاء نكون أمام حالتين :

✓ إما أن تمتد المدة إلى أجل أقصاه سنتين مع احتمال تطبيق معدل الفائدة على هذه الفترة الأخيرة.

✓ وإما تحول هذه التسبيقات إلى قروض.

## 2-3-4- حسابات القرض

تدرج ضمن هذه الحسابات القروض الممنوحة من طرف الدولة في حدود الاعتمادات المفتوحة لهذا الغرض.

✓ إما في إطار عمليات جديدة.

✓ أو في إطار تدعيم التسابقة<sup>1</sup>.

وخلافاً لحسابات التسبيقات فإنه تكون القروض من طرف الخزينة المنتجة للفوائد ما لم تنص أحكام قانون المالية على خلاف ذلك<sup>2</sup>، هذه القروض عادة ما تمنحها الدولة لمدة تزيد عن 4 سنوات مثالها القروض للحكومات الأجنبية، القروض الممنوحة لأجل شراء سيارة جديدة.

## 2-3-5- حسابات التسوية مع الحكومات الأجنبية

وتشمل الإعانات التي تقدمها الدولة للدول والحكومات الأجنبية أو التي تستقبلها منها في إطار الاتفاقيات الدولية المصادق عليها قانوناً وكذا التعاون الدولي في حالة الكوارث.

<sup>1</sup> - منصورى الزين ، مرجع سابق ، ص 23 .  
<sup>2</sup> - المادة 59 من القانون 17-84 ، مرجع سابق.

## المطلب الثاني : أعوان التنفيذ

تسند مهمة تنفيذ العمليات المالية إلى عدة أعوان يختص كل واحد منهم بمهام وسلطات محددة قلّوداً وحسب ما جاء به القانون رقم 21/90 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية فإن الأعوان المكلفون بتنفيذ العمليات المالية هم الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون، وعلى الرغم من الدور الفعال الذي يلعبه المراقب المالي في تنفيذ العمليات المالية إلا أن القانون رقم 21/90 لم يمنحه صفة عون مكلف بالتنفيذ بل ادججه في الباب الخاص بالرقابة لذلك سنتناول في هذا المطلب تعريف الأمر بالصرف ودوره في تنفيذ العمليات المالية على مختلف مراحلها وتحديد مسؤوليته في ذلك (الفرع الأول)، وتعريف المحاسب العمومي ودوره في عملية التنفيذ وتحديد مسؤولياته (الفرع الثاني)، ودراسة مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف ومهام المحاسب العمومي والاستثناءات الواردة عليه (الفرع الثالث) .

## الفرع الأول: الأمر بالصرف

يعتبر الأمر بالصرف مسير يعين على رأس هيئة عمومية له مهام إدارية وأخرى مالية في إطار تنفيذ ميزانية الهيئة العمومية، يتناول هذا الفرع دراسة طبيعية نشاط الأمر بالصرف في إطار المحاسبة العمومية من خلال العناصر التالية:

## 1- تعريف الأمر بالصرف

الأمر بالصرف هو موظف يتصرف باسم ولفائدة الدولة، يعين مسؤول عن تسيير المرفق العام حيث يضطلع بمهام مكملة لنشاطه الإداري لأنه المسؤول المكلف بتنفيذ ميزانية المرفق العام الذي يقوم بتسييره وبالتالي يقوم بتحرير أوامر صرف النفقات وأوامر تحصيل الإيرادات والتي تمثل السند القومي الذي بواسطته يقوم المحاسب العمومي بتنفيذ العمليات المالية المرخصة في الميزانية<sup>1</sup>، كما حاول المشرع تعريف الأمر

<sup>1</sup> - شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير تخصص: تسيير المنظمات، جامعة بومرداس، 2014/2013، ص 105.

بالصرف من خلال المادة 23 من قانون المحاسبة العمومية التي جاء فيها<sup>1</sup>: "يعدمرا  
 بالصرف في مفهوم هذا القانون كل شخص يؤهل لتنفيذ العمليات المشار إليها في  
 الموارد 16.17.19.20.21 وهي الإثبات، الالتزام، التصفية والأمر بالصرف أو تحرير  
 الحوالات ويخول التعيين أو الانتخاب لوظيفة لها من بين الصلاحيات تحقيق العمليات  
 المشار إليها في الفقرة أعلاه ، صفة الأمر بالصرف قانوناً. وتزول هذه الصفة مع انتهاء  
 الوظيفة كما يعرف الأمر بالصرف حسب المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 268/97  
 المتعلق بصلاحيات الأمرين بالصرف ومسؤولياتهم حيث نصت على انه<sup>2</sup>: "يعتبر أمرا  
 بالصرف حسب مفهوم هذا المرسوم، الموظف المعين قانوناً في منصب مسؤول تسيير  
 الوسائل المالية والبشرية والمادية، الذي تفوض له السلطة وفقاً للمواد 26، 28، 29، من  
 القانون رقم 21/90... المتعلق بالمحاسبة العمومية ويكون معتمداً قانوناً طبقاً للتنظيم  
 الجاري به العمل".

## 2- تأهيل الأمر بالصرف

يؤهل الشخص قانوناً نا ليكون أمرا بالصرف عن طريق التعيين أو الانتخاب ثم  
 بعد ذلك تجرى عملية الاعتماد .

## 2-1- تعيين الأمر بالصرف

يعين الأمر بالصرف بموجب قرار إداري، متى توفرت فيه الشروط المطلوبة  
 قانوناً فهذا القرار الإداري يجب أن يصدر من الجهة الإدارية المختصة قانوناً، وان يتم  
 الإفصاح فيه عن إرادة الإدارة وفقاً للشكليات و الإجراءات المنصوص عليها قانوناً وأن  
 يكون لهذا القرار سبباً شرعياً وأن يكون له محلاً وهو إنشاء العلاقة بين الإدارة وهذا  
 الموظف وأخذاً يجب أن يكون الهدف من قرار التعيين هو تحقيق المصلحة العامة.

1 - المادة 23 من القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990، يتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية، العدد 35.  
 2 - المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 97-268 المؤرخ في 21 جويلية 1997، يحدد الإجراءات المتعلقة بالالتزام بالنفقات العمومية وتنفيذها،  
 ويضبط صلاحيات الأمرين بالصرف ومسؤولياتهم، الجريدة الرسمية، العدد 48.

## 2-2- انتخاب الأمر بالصرف

يؤهل الأمر بالصرف عن طريق الانتخاب كما هو الحال بالنسبة لرئيس المجلس الشعبي البلدي، الذي يعد أمرًا رئيسيًا<sup>1</sup> بالصرف بعد انتخابه على رأس البلدية<sup>1</sup> فهو الأمر بالصرف فيما يخص إعداد وتنفيذ ميزانية البلدية.

## 2-3- اعتماد الأمر بالصرف

بعد تعيين أو انتخاب الأمر بالصرف يتم اعتماده وجوداً لدى المحاسب العمومي المكلف بالإيرادات والنفقات الذي يأمر بتنفيذها<sup>2</sup> ويتم اعتماد الأمر بالصرف رئيسياً<sup>1</sup> كان أثنائياً أو وحيداً لدى المحاسب العمومي المختص من خلال تقديم قرار تعيينه أو القرار الناتج عن المداولة القاضية بانتخابه، مرفقاً بالوثيقة التي تعلى نموذجاً لتوقيعه وسنحاول تبيان أصناف الأمرين بالصرف كما يلي : الأمرين بالصرف عدة أصناف يعد كل واحد مسؤولاً عن صحة عمليات التنفيذ التي يقوم بها. ويتم تحديد أصنافهم بالجزائر وفقاً لنص المادة 25 من القانون 90-21 فإن هناك أمر بالصرف رئيسي أو ابتدائي وأمر بالصرف ثانوي والأمر بالصرف الوحيد والأمر بالصرف المفوض<sup>3</sup>.

## 3- أصناف الأمر بالصرف

## 3-1 الأمر بالصرف الرئيسي أو الابتدائي

بناءً على المادة 26 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية تمنح صفة الأمر بالصرف الرئيسي حصرياً للفئات الموالية:

- ✓ المسؤولون المكلفون بتسيير المجلس الدستوري و المجلس الوطني الشعبي ومجلس الأمة ومجلس المحاسبة .
- ✓ الوزراء في حدود الاعتمادات المفتوحة في ميزانية الدولة المخصصة لتسيير الوزارة إضافة إلى الحسابات الخاصة للخزينة المرخصة في قانون المالية .
- ✓ الوالي في حدود ميزانية الولاية.

<sup>1</sup> - المادة 26 من القانون 90-21، مرجع سابق.

<sup>2</sup> - المادة 24 من القانون 90-21، مرجع نفسه.

<sup>3</sup> - وقاد احمد ، مرجع سابق ، ص10

- ✓ رؤساء المجالس البلدية الذين يتصرفون لحساب البلديات .
- ✓ المسؤولون المعينون قانوناً على رأس المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري .
- ✓ المسؤولون المعينون قانوناً على مصالح الدولة المستفيدة من الميزانية الملحقة<sup>1</sup>.

### 3-2- الأمر بالصرف الثانوي

يقوم الآمرون بالصرف الرئيسيون بتعيين الآمرون بالصرف الثانويين من اجل تسيير وتنفيذ ميزانية وحدات القطاع العام اللامركزية، وبالتالي تتكون شبكة الآمرون بالصرف الثانويين من المديرين الجهويين والمديرين المنصبين على رأس الهيئات العمومية غير المركزية الذي يمثلون مختلف الوزارات على المستوى المحلي، والذين يقومون بإصدار أوامر تحصيل الإيرادات وحوالات الدفع بتفويض من الأمر بالصرف الرئيسي<sup>2</sup>.

### 3-3- الأمر بالصرف الوحيد

هناك عمليات ذات طابع وطني، ولكن بحكم طبيعتها الجغرافية يستحسن تسجيلها باسم شخص محلي كفى لتسييرها عادة ما يكون الوالي بالنسبة لعمليات التجهيز غير المركزية المسجلة باسمه في إطار البرامج القطاعية غير المركزية، فالوالي هنا يعتبر أمراً بالصرف وحيداً لأنه يمثل جميع الآمرين بالصرف الرئيسيين (الوزراء)<sup>3</sup>، وهذا ما أكدته المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 73-135 المؤرخ في: 09/08/1973 و التي جعلت من الوالي أمراً بالصرف وحيد بالنسبة لكافة نفقات الدولة للتجهيز و الاستثمار<sup>4</sup>، إلا أن نفس المادة سحبت من الوالي ثلاثة أنواع من العمليات<sup>5</sup>:

- ✓ العمليات المقيدة لفائدة الدولة والمنجزة مباشرة من طرف المصالح المركزية.

1 - بلس شاوش بشير، مرجع سابق ، ص 212، 213.

2 - شلال زهير ، مرجع سابق ، ص 105، 106.

3 -وقاد أحمد ، مرجع سابق، ص 11

4 - المرسوم التنفيذي رقم 73-135 المؤرخ في 09 أوت 1973، يتضمن لا مركزية اعتمادات الدولة الخاصة بالتجهيز والاستثمار لفائدة الولاية، الجريدة الرسمية ، العدد 67.

5 - بلس شاوش بشير، مرجع سابق ، ص 214 .

✓ العمليات المقيدة في برامج الاستثمار للمؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الوطني والمنجزة من طرفها.

✓ العمليات المقيدة لفائدة البلديات المنجزة من طرفها وتحت مسؤوليتها.

### 3-4- الأمر بالصرف المفوض أو المستخلف

يستطيع كل من الأمر بالصرف الرئيسي أو الثانوي تعيين مستخلف من الموظفين العاملين تحت سلطتهم المباشرة في حالة غياب أو مانع بصفة مؤقتة من أجل ضمان استمرارية تسيير المرفق العام وذلك عن طريق منحهم تفويض للتوقيع بالنيابة يسمح لهم بتنفيذ العمليات المالية<sup>1</sup>.

### 4- دور ومهام الأمر بالصرف

يعتبر الأمر بالصرف المنفذ الوحيد للعمليات المالية في شقها الأول والمكلف أيضا برقابة هذا التنفيذ في نفس الوقت فضلا عن قيامه بالمهام الإدارية العادية من رئاسة وتوجيه وإصدار أوامر لمروؤوسيه يقوم أيضا بتنفيذ النفقات العمومية ومراقبتها في نفس الوقت، وذلك من خلال الاطلاع بالعمليات المالية المتمثلة في: الالتزام بالنفقات، التصفية والأمر بالدفع<sup>2</sup> ولهذا الغرض يمسك الأمر بالصرف محاسبة إدارية<sup>3</sup>، ذات طابع إحصائي للإيرادات والنفقات التي يقوم بها خلال السنة المالية. لذلك يعتبر الأمر بالصرف ملزم في نهاية كل سنة بإعداد الحساب الإداري الذي يتضمن العناصر التالية:

### 4-1- محاسبة الإيرادات

وتتضمن بيانات مالية في شكل جداول تظهر إجمالي أوامر تحصيل الإيرادات التي يتم إصدارها وكذلك التخفيضات أو الإلغاءات وقيمة التحصيلات.

<sup>1</sup> - شلال زهير ، مرجع سابق ، ص 105 ، 106.

<sup>2</sup> - المواد 15، 19، 20، 21 من القانون 21-90 ، مرجع سابق .

<sup>3</sup> - المادة 15 وما يليها من المرسوم التنفيذي 313-91 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 ، المتعلق بإجراءات تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين ، الجريدة الرسمية ، العدد 43.

## 4-2- محاسبة النفقات

وتهدف هذه المحاسبة إلى إظهار حجم نفقات التسيير و التجهيز الملتزم بها بالنسبة إلى رفض البرامج واعتمادات الدفع السنوية.

## 4-3- محاسبة أوامر الصرف

يمسك الأمر بالصرف محاسبة وفق القيد الوحيد والتي يجب أن تفصح عن العناصر

التالية:

- ✓ الاعتمادات المفتوحة أو المفوضة.
- ✓ التفويضات بالاعتمادات الممنوحة للآمرين بالصرف الثانويين .
- ✓ مبالغ الأوامر بالصرف أو التحويلات الصادرة.
- ✓ الاعتمادات المتاحة<sup>1</sup>.

## 5 - مسؤوليات الأمر بالصرف

يعتبر الأمر بالصرف مسؤولاً عن كل المخالفات الصريحة للقوانين و التنظيمات المعمول بها والتي يتم إثباتها بعد التحقيق والتدقيق من طرف مختلف هيئات الرقابة، فيكون الأمر بالصرف مسؤولاً سياسياً أمام رئيس الجمهورية إذا كان أحد أعضاء الحكومة أو من الولاية أو المنتخبين المحليين أو مدير المؤسسات الوطنية الإدارية وبعد النظر في ملفه من طرف رئيس الجمهورية يحيله إلى مجلس المحاسبة ، كما يكون الأمر بالصرف مسؤولاً أمام الغرفة التأديبية للميزانية والمالية التابعة لمجلس المحاسبة عن كل مخالفة صريحة لقواعد الميزانية والمالية المتعلقة بالعمليات المالية، التي قام بها ويكون مسؤولاً شخصياً عن تعويض الضرر الذي يسببه للأفراد المتضررين و للخرينة العمومية. وفي حالة الأخذ بمسؤولية الأمر بالصرف ذات الطابع الجزائي يقوم مجلس المحاسبة بتحويل الملف إلى وكيل الجمهورية المختص إقليمياً بإجراءات المتابعة الجزائية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - شلال زهير ، مرجع سابق ، ص 107 .

<sup>2</sup> - شلال زهير ، مرجع نفسه، ص 108 .

## الفرع الثاني: المحاسب العمومي

يعد المحاسب العمومي على غرار الأمر بالصرف عون من أعوان تنفيذ العمليات المالية، فهو يقوم بمهام حساسة في مجال تنفيذ الميزانية لأنه يختص دون غيره بمسؤولية حيازة وتداول المال العام وللإحاطة بمختلف أوجه وجوانب نشاط المحاسب العمومي نتناول من خلال هذا الفرع العناصر التالية :

## 1- تعريف المحاسب العمومي

يعد محاسباً عمومياً كل شخص يعين قانوناً للقيام بالعمليات الخاصة بأموال الدولة سواء مباشرة أو بواسطة محاسبين آخرين وسواء تعلق الأمر بتحصيل الإيرادات أو بدفع النفقات كما يعتبر محاسباً عمومياً كذلك من يكلف قانوناً بمسك الحسابات الخاصة بالأموال العمومية أو حراستها<sup>1</sup>.

وعرف المشرع الجزائري المحاسب العمومي بقوله: "يعد محاسباً عمومياً في مفهوم هذه الأحكام شخص يعين قانوناً للقيام فضلاً عن العمليات المشار إليها في المادتين 18 و 22 بالعمليات التالية:

- ✓ تحصيل الإيرادات ودفع النفقات.
- ✓ ضمان حراسة الأموال أو المستندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها وحفظها.
- ✓ حركة حسابات الموجودات<sup>2</sup>.

من خلال هذه التعاريف المختلفة للمحاسب العمومي وتحليل هذه المهام يمكن ملاحظة أن المحاسب يختص بتنفيذ المرحلة المحاسبية للعمليات المالية لوحدات القطاع العام لأنه العون المكلف قانوناً بقبض وصرف المال العام.

## 2- تعيين واعتماد المحاسب العمومي

<sup>1</sup> - صغير حسين، مرجع سابق ، ص 121.  
<sup>2</sup> - المادة 33 من القانون 90-21 ، مرجع سابق.

يتم تعيين المحاسبين العموميين أو اعتمادهم من قبل الوزير المكلف بالمالية ويخضعون أساساً لمسئوليته<sup>1</sup> ولقد نظم المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07/09/1991 الشروط القانونية وكيفيات تعيين واعتماد المحاسبين العموميين<sup>2</sup>، إضافة إلى ذلك يجب على المحاسب العمومي أن يقوم بتأدية القسم المهني قبل توليه مهامه ومن أجل تنصيبه الرسمي على رأس مصلحة المحاسبة يجب عليه أن يقدم الوثائق التالية:

- ✓ نسخة من قرار التعيين.
- ✓ محضر تأدية القسم.
- ✓ نسخة من عقد التأمين لتغطية مسؤولية المحاسب العمومي<sup>3</sup>.

### 3- أصناف المحاسبين العموميين

تصنيف المحاسبين العموميين له علاقة مباشرة بالتقسيم الإداري المالي للدولة حيث يمكن تصنيفهم إلى:

#### 3-1- المحاسبون العموميون الرئيسيون

و هم المحاسبون المكلفون بإجراء القيد النهائي في سجلات المحاسبة للعمليات المالية للدولة حيث يقوم المحاسب العمومي الرئيسي بإعداد حساب التسيير الذي يخضع لمراقبة مجلس المحاسبة وحسب المادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في: 07/09/1991 والمتعلق بتحديد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها يتصف بصفة المحاسبين الرئيسيين التابعين للدولة كل من :

- ✓ العون المحاسب المركزي للخرينة العمومية.
- ✓ أمين الخزينة المركزي.
- ✓ أمين الخزينة الرئيسي.

<sup>1</sup> - بلس شاوش بشير ، مرجع سابق ، ص 216.  
<sup>2</sup> - المرسوم التنفيذي 311-91 المؤرخ في 07 أوت 1991 يتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم ، الجريدة الرسمية ، العدد 43،  
 متمم بالمرسوم التنفيذي رقم 03-41 المؤرخ في 19 جانفي 2003 ، الجريدة الرسمية ، العدد 04.  
<sup>3</sup> - شلال زهير ، مرجع سابق ، ص 109 ، 110.

✓ أمناء الخزينة في الولاية.

✓ الأعوان المحاسبون للميزانيات الملحقة.

### 3-2- المحاسبون العموميون الثانويين

المحاسب العمومي الثانوي هو كل محاسب يتولى تجميع حسابات، حيث يقوم بتنفيذ العمليات الخاصة بالإيرادات والنفقات لفائدة المحاسب الرئيسي الذي يقوم بدوره شهرياً بتدقيق ودمج القيود المحاسبية التي قام بها المحاسب العمومي الثانوي الواقع في إقليم سلطته المحاسبية. محاسباً ثانوياً للدولة كل من :

✓ قابضو الضرائب.

✓ قابضو الجمارك.

✓ أمناء خزائن البلديات.

✓ قابضو أملاك الدولة.

✓ محافظو الرهون.

✓ أمناء خزائن المراكز الاستشفائية الجامعية.

✓ أمناء خزائن القطاع الصحي.

كما يتصف بصفة العون المحاسب الثانوي كل من<sup>1</sup>:

✓ الأعوان المحاسبين في المجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس

الأمة.

✓ قابضو البريد والمواصلات.

✓ العون المحاسب لدى الهيئات الدبلوماسية أو القنصلية في الخارج.

✓ الأعوان المحاسبون العاملون في المؤسسات التابعة للتربية والتكوين

(معتمدون من قبل أمين الخزينة المختص إقليمياً بناء على تفويض من الوزير

المكلف بالمالية).

<sup>1</sup> - يلس شاوش بشير ، مرجع سابق ، ص 217.

## 4- دور ومهام المحاسب العمومي

يتدخل المحاسب العمومي في المرحلة الأخيرة من تنفيذ العمليات المالية وهي المرحلة المحاسبية، حيث يقوم بتحصيل الإيرادات ودفع وتسديد النفقات المرخصة في الميزانية ولذلك 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 أو إيداعه في الآجال المحددة قانوناً لدى مجلس المحاسبة. والمحافظة على وثائق إثبات العمليات المالية والمستندات والسجلات المحاسبية لجميع العمليات التي يقوم بها<sup>1</sup>.

## 5- مسؤولية المحاسب العمومي

إن عملية الدفع أو التحصيل موكولة للمحاسب العمومي دون سواه الذي لا يمكن له القيام بها إلا بعد إخضاعها للمراقبة المنصوص عليها في المادة 36 من القانون 90-21 المتعلق بقانون المحاسبة العمومية<sup>2</sup>، لهذا يعتبر المحاسب العمومي صمام الأمان الأخير قبل صرف المال العام لذلك توصف مسؤوليته بأنها مسؤولية شخصية ومالية وفق ما أسست لذلك المادة 38 من قانون المحاسبة العمومية، ووضح مرسوم تنفيذي لاحق شروط إقامة هذه المسؤولية<sup>3</sup> وتقوم هذه الأخيرة عندما يثبت نقص في الأموال أو القيم، كما يعد مسؤولاً عن مسك المحاسبة والمحافظة على سندات الإثبات ويتعين على المحاسب العمومي أن يغطي بأمواله الخاصة أيجز مالي في الصندوق وكل نقص حسابي مستحق يتحمله ونظراً للطبيعة الخاصة لمسؤولية المحاسب العمومي فإنه لا يتم الأخذ بمسؤوليته إلا عن طريق وزير المالية أو مجلس المحاسبة<sup>4</sup> بواسطة تنفيذ إجراء وضع المحاسب العمومي في وضعية مدين تجاه الخزينة العمومية في حساب خاص، وذلك في حالة إدانته بارتكاب مخالفات صريحة للتشريعات المعمول بها دون أن يخل ذلك بالمتابعات الجزائية حسب درجة وطبيعة

1 - شلال زهير، مرجع سابق، ص 111.

2 - بلس شواش بشير، مرجع سابق، ص 218.

3 - المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، يحدد شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين، إجراءات مراجعة باقي الحسابات وكيفية اكتتاب تامين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين، الجريدة الرسمية، العدد 43.

4 - المادة 46 من القانون 90-21، مرجع سابق.

المخالفة المرتكبة أما عن قرار باقي الحساب المتخذ من طرف الوزير أو المقرر الذي يتخذه مجلس المحاسبة الخاص بوضع أي حساب موضع باقي فيبلغان للمحاسب المعني عن طريق البريد المسجل، مع إثبات ذلك بإشعار بالاستلام<sup>1</sup> ولكن من أجل التخفيف من ضغط المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي لتي ارتكب خطأ مهنيًا وثبتت حسن نيته وضع المشرع الجزائري إجراءات من شأنها التخفيف من تلك المسؤولية عن طريق:

### 1-5 - إجراء الإعفاء من المسؤولية

يطلب المحاسب العمومي الموضوع في حالة مدين إعفائه من تسديد المبالغ المستحقة من وزير المالية، الذي يملك سلطة تقديرية في قبول أو رفض الإعفاء الكلي أو الجزئي للمبالغ المستحقة الدفع للخزينة العمومية، وذلك وفقاً لأحكام المادة 38 من القانون 91-21 المؤرخ في 07/08/1991 المتعلق بقانون المالية التكميلي لسنة 1991 وفي حالة إثبات القوة القاهرة يرخص القانون لمجلس المحاسبة الاعفاء الجزئي أو الكلي للمحاسب الموضوع في حالة مدين<sup>2</sup>.

### 2-5 - طلب الإعفاء الرجائي

يستطيع المحاسب العمومي الموضوع في حالة مدين تجاه الخزينة العمومية أن يقدم طلباً ثانياً لوزير المالية لإعفائه من تسديد الديون، وبعد استشارة لجنة المنازعات التي تقوم بالتحري عن الوضعية المالية والمادية الفعلية للمحاسب من أجل تقدير إمكانية أو استحالة الدفع، بناءً على ذلك يقرر وزير المالية الإعفاء الكلي أو الجزئي للمبالغ المستحقة<sup>3</sup>.

### الفرع الثالث: مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

يعد هذا المبدأ من أهم المبادئ التي يقوم عليها نظام المحاسبة العمومية في الجزائر والذي يهدف إلى توزيع المهام في تنفيذ العمليات المالية بين أعوان المحاسبة العمومية إلى

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

<sup>2</sup> - شلال زهير، مرجع سابق، ص 113.

<sup>3</sup> - شلال زهير، مرجع سابق، ص 113.

مراحل إدارية من اختصاص الأمر بالصرف ومراحل محاسبية من اختصاص المحاسب العمومي.

✓ يتناول هذا الفرع عرض المفاهيم الأساسية لمبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي وفق النقاط التالية:

✓ تعريف مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي.

✓ أهداف مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي.

✓ استثناءات تطبيق مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي.

✓ نتائج تطبيق مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي.

## 01- تعريف مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

كرس المشرع الجزائري تطبيق هذا المبدأ في نظام المحاسبة العمومية وفق القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15/08/1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية من خلال المادة 56 منه التي جاء فيها: "تتألف وظيفة الأمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي"<sup>1</sup> ويركز مفهوم هذا المبدأ على تقسيم وتوزيع المهام والسلطات بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي ويحدد مجال اختصاص كل واحد منهما دون التدخل في مجال اختصاص الآخر، وذهب المشرع إلى أبعد من ذلك في المادة 56 من نفس القانون عندما منعت أن يكون زوج الأمر بالصرف هو المحاسب العمومي الذي ينفذ عملياته المالية، ويختص الأمر بالصرف تحت مسؤوليته الشخصية بتنفيذ إجراءات الالتزام والتصفية وإصدار سند الأمر بالتحصيل من جانب الإيرادات وهو ما يسمى بالمرحلة الإدارية، ويختص المحاسب العمومي تحت مسؤوليته الشخصية والمالية بتنفيذ إجراءات الدفع فيما يخص النفقات وتحصيل الإيرادات وهو ما يسمى بالمرحلة المحاسبية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - المادة 56 من القانون رقم 90-21، مرجع سابق.

<sup>2</sup> - شلال زهير، مرجع سابق، ص 118.

## 02- أهداف مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

يؤدي تطبيق هذا المبدأ إلى تقسيم وتوزيع المهام بحيث من يملك سلطة تداول وحياسة المال العام وهو المحاسب العمومي لا يملك سلطة التصرف فيه وهو الأمر بالصرف والعكس صحيح، ونتيجة لذلك فإن من أهداف تطبيق مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي نجد:

### 2-1- من حيث توزيع المهام

يهدف مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي إلى توزيع المهام الإدارية والمحاسبية بينهما، حيث يتولى الأمر بالصرف تسيير الاعتمادات المفتوحة في الميزانية وتدرج في نطاق الملائمة (السعر، الكمية، النوعية... الخ) ، في حين يتكفل المحاسب العمومي بتسيير الأموال وهو ما يندرج ضمن نطاق التحقق من مشروعية العمليات المالية ومطابقتها للقوانين والتنظيمات المعمول بها<sup>1</sup>.

### 2-2- من حيث المراقبة

يسمح هذا المبدأ بالتحكم في تسيير الأموال العمومية عن طريق ممارسة مراقبة مزدوجة لكل عون على الآخر، بواسطة المطابقة بين الحساب الإداري الذي يعده الأمر بالصرف وحساب التسيير الذي يعده المحاسب العمومي.

### 2-3- من حيث وحدة الصندوق

يخضع المحاسب العمومي لسلطة وزير المالية وبالتالي فحياسة وتداول وحراسة المال العام يختص بها المحاسب العمومي فقط، حيث أن السيولة المتاحة للمحاسبين العموميين تودع تحت حساب واحد يسير من طرف الخزينة العمومية مما يسمح بتطبيق وحدة الصندوق ، أما الأمر بالصرف فيخضع لسلطات تنفيذية مختلفة لا يملك حساب الصندوق ولا يمكنه تداول الأموال بصفة مباشرة إلى في حالات استثنائية بترخيص من وزارة المالية عن طريق إنشاء الوكالات المالية<sup>2</sup> ، حيث إن "المحاسبين مستقلون عن الإداريين ولا

<sup>1</sup> -وقاد احمد، مرجع سابق ، ص 16

<sup>2</sup> -شلال زهير ، مرجع سابق ، ص 119.

يخضعون لأوامرهم وسلطتهم التسلسلية، فهم لا ينفذون أوامر الدفع الصادرة عن الإداريين إلا إذا كانت منسجمة مع القوانين والأنظمة، وبذلك يكون لهم حق الرقابة على الإداريين"<sup>1</sup>.

### 2-4- محاربة الاختلاس

يهدف تطبيق هذا المبدأ إلى حماية المال العام من الاختلاس عن طريق تحديد وتقييد صلاحيات كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، لأن من يملك سلطة حيازة وحماية المال العام لا يملك سلطة التصرف فيه.

### 3- استثناءات تطبيق مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب

#### العمومي

تبنى المشرع الجزائري مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي كقاعدة عامة لتنفيذ العمليات المالية للدولة، إلا أن هذا المبدأ ترد عليه استثناءات مرخصة قانوناً والتي سيتم عرضها كما يلي :

#### 3-1- من جانب تنفيذ الإيرادات

يتمثل هذا الاستثناء في الترخيص الذي يمنحه وزير المالية للأمرين بالصرف بفتح صناديق تحصيل الإيرادات تحت مسؤوليتهم المباشرة إذا كانت طبيعة المصالح تتطلب ذلك بشرط أن تودع المبالغ المحصلة بصفة دورية لدى المحاسب العمومي، وهذا الإجراء يسمح للأمر بالصرف بتحصيل الإيرادات وهي في الأصل من مهام المحاسب العمومي.

#### 3-2- من جانب تنفيذ النفقات

يرخص وزير المالية للأمر بالصرف بفتح صناديق التسبيقات من أجل تسديد نفقات ذات طابع استعجالي دون المرور بالمراحل العادية لتنفيذ النفقات تحت مراقبة المحاسب العمومي، عند فتح هذه الصناديق يقوم الأمر بالصرف بطلب تسبيق نقدي من المحاسب العمومي من أجل تسديد النفقات الاستعجالية بشرط أن يقوم بتحرير سند الأمر بالدفع إجمالي تصحيحي لتسوية العمليات، وقد حددت المادة 153 من المرسوم التشريعي رقم 93-

<sup>1</sup> حسن عواضة، المالية العامة، ط6، دار النهضة العربية، بيروت، 1983، ص198.

01 المؤرخ في 19/01/1993 المتضمن قانون المالية لسنة 1993 نوعين من النفقات التي ترد كاستثناء على مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي وهي<sup>1</sup> :

#### أ- النفقات التي تدفع بدون أمر بالصرف مسبق

وهي المدفوعات التي تمت عن طريق صندوق التسبيقات والدين الأصلي والفوائد الواجبة الدفع بعنوان ديون الدولة وأيضا خسائر الصرف على رأس المال الأصلي والنفقات ذات الطابع النهائي التي نفذت بعنوان عمليات التجهيز العمومي.

#### ب- النفقات بدون أمر بالصرف

وهي معاشات المجاهدين ومعاشات التقاعد المدفوعة من ميزانية الدولة ومرتببات أعضاء الحكومة والمصاريف الخاصة.

#### المبحث الثاني: مراحل التنفيذ

تجرى عملية صرف النفقات وتحصيل الإيرادات العامة ضمن قواعد معقدة تضمن صيانة وحماية الأموال العمومية حيث خصها المشرع الجزائري من خلال القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية بإجراءات قانونية وتنظيمية تهدف إلى ضبط وتقنين شروط صرف النفقات وتحصيل الإيرادات العامة.

يتناول هذا المبحث دراسة مختلف مراحل تنفيذ الإيرادات والنفقات العامة عن طريق التمييز بين المراحل الإدارية والمحاسبية حيث نتناول في المطلب الأول مراحل تنفيذ النفقات العامة وفي المطلب الثاني مراحل تحصيل الإيرادات العامة.

#### المطلب الأول: مراحل تنفيذ النفقات العامة

من بين أهم تطبيقات مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي هو تولي كل منهما جملة من الإجراءات لتنفيذ النفقات العامة، إذ يتكفل الأمر بالصرف بالمرحلة الإدارية، بينما المرحلة المحاسبية المتمثلة في عملية الدفع تدخل ضمن اختصاص المحاسب العمومي.

<sup>1</sup> - يلس شاول بشير ، مرجع سابق ، ص 221.

## الفرع الأول: المرحلة الإدارية

تتخذ هذه المرحلة خلال ثلاث فترات: مرحلة الالتزام بالنفقة، مرحلة التصفية، مرحلة الأمر بالصرف.

## أولاً: الالتزام بالنفقة

## 1- تعريفه:

يعرف عادة بأنه التصرف أو الإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء دين على عاتق الدولة أو جماعاتها المحلية أو المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، ووفقاً لنص المادة 19 من القانون 90-21 فإن الالتزام بالنفقة هو: "الإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين<sup>1</sup>" والالتزام يكون بمبادرة من الأمر بالصرف في غالب الأحيان وذلك بقرار مكتوب مع العلم بأنه ليس ملزماً بتنفيذ النفقة العمومية محل الالتزام حتى لو تبعته تأشيرة المراقب المالي .

وبناء على ذلك يمكن القول أن الالتزام مصدر النفقات قبل أن يكون جزءاً لتنفيذها وهو ما يؤدي إلى التمييز بين الالتزام القانوني والالتزام المحاسبي .

## أ- الالتزام القانوني

يأتي على عدة أشكال يختلف باختلاف طبيعة النفقة فقد ينتج عن تطبيق نص قانوني مثل : المعاشات أو عن قرار فردي مثل سندات طلب التموين ، أو قد يكون ناتجاً عن كلا الإجراءين ( نص قانوني + قرار فردي ) ، مثل نفقات المستخدمين كما ينتج الالتزام عن ظروف خارجة عن إرادة الإدارة مثل النفقات الإضافية الناتجة عن تغيير الأسعار الأولية المتفق عليها في صفقة عمومية ، وهذا ما يعرف بتحيين ومراجعة الأسعار<sup>2</sup>.

## ب- الالتزام المحاسبي

يتمثل في إعداد كشف الالتزام من طرف الأمر بالصرف يسجل فيه مبلغ الاعتماد الذي يغطي النفقة محل الالتزام ، أي أن الالتزام المحاسبي يتمثل في تخصيص جزء من الإعتمادات المفتوحة لتغطية نفقة معينة .

<sup>1</sup> - المادة 19 من القانون 90-21 ، مرجع سابق.

<sup>2</sup> - وقاد احمد ، مرجع سابق ، ص 18.

إن التمييز بين الالتزام القانوني والمحاسبي يدعو إلى ملاحظة أن الأول لا يقوم به الآمرون بالصرف فحسب بل نتيجة الأحكام التشريعية ، تعويضات ، علاوات ، منح ، بخلاف الالتزام المحاسبي الذي يقوم به الآمرون بالصرف أو مفوضهم<sup>1</sup>.

## 2- شروط صحة الالتزام

يخضع الالتزام بالنفقة بشرطين أساسيين :

- ✓ أن يصدر الالتزام عن السلطة المختصة ويعود إلى الأمر بالصرف حيث يخص كل العمليات والإيرادات والنفقات.
- ✓ أن ينطبق على الإعتمادات المقررة في الميزانية والتقدير بمقدار الاعتماد المخصص لهذه النفقة<sup>2</sup>.

وهكذا يجب على الأمر بالصرف المختص قانونا ، وقبل الإقدام على عملية الالتزام بالنفقة، أن يتأكد من توفر الإعتمادات المخصصة لهذه النفقة وكفايتها، كما عليه أن يراعي تاريخ إختتام الالتزام بالنفقة ، بالنسبة لنفقات التسيير ينقضي هذا التاريخ يوم 10 ديسمبر من نفس السنة بالنسبة لنفقات التجهيز والاستثمار والنفقات التي تصرف بواسطة الإدارة المباشرة والقرارات التي تتعلق بتسيير الحياة المهنية للموظفين وجداول أجور المستخدمين<sup>3</sup> ولا تسري هذه الآجال على ميزانية الجماعات المحلية التي تبقى خاضعة للأحكام الخاصة بها .

## ثانيا: مرحلة التصفية

بعد أن يتم الالتزام بالنفقة تأتي الخطوة الثانية المتعلقة بتحديد مبلغ النفقة الواجب على الدولة دفعه، فيتم تقدير المبلغ المستحق للدائن وخصمه من الاعتماد المقرر في الميزانية مع ضرورة التأكد من أن الشخص الدائن غير مدين للدولة بشيء حتى يمكن إجراء

<sup>1</sup> - محمد مسعي ، المحاسبة العمومية ، ط02، دار الهدى ، عين مليلة، الجزائر، 2003، ص 77، 78.

<sup>2</sup> - بلس شاونش بشير، مرجع سابق ، ص 223.

<sup>3</sup> - المادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992، يتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، الجريدة الرسمية، العدد 82، المعدل والمتمم .

المقاصة بين الدينين<sup>1</sup>، تسمح التصفية طبقاً للمادة 20 من قانون المحاسبة العمومية " بالتحقيق على أساس الوثائق الحسابية وتحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية"<sup>2</sup>. ويقصد بها تحديد مبلغ الدين بعد التأكد من وجوده واستحقاقه ، وهكذا يكون الغرض من التصفية في غالب الأحيان التأكد من تأدية الخدمة الفعلية والتي على أساسها يحدد مبلغ النفقة ، وتقتضي قاعدة الخدمة الفعلية التأكد والتثبت من أن الخدمة محل النفقة قد أنجزت فعلاً وبالشروط المحددة في إجراء الالتزام ، وتتحقق هذه العملية وتتجسد بواسطة الوثائق الثبوتية .

غير أن هذه القاعدة لا تطبق على إطلاقها بحيث أنها تستبعد في بعض الحالات منها: بعض الإعانات المالية ، الإغاثة ، والتسبيقات الممنوحة للموظفين والمتعلقة بمصاريف المهمات والتسبيقات الممنوحة في إطار الصفقات العمومية والإشتركات في المجالات....<sup>3</sup>

كما تقتضي عملية ومرحلة التصفية احتساب مبلغ الدين بدقة والتأكد من استحقاقه وبمعنى آخر التحقق من أن الدين لم ينقضي بدفع سابق أو بحكم قاعدة التقادم الرباعي المسقط ، وبهذا فإن التصفية تقوم على شرطين:

✓ وجود التزام بالنفقة سابق .

✓ تقديم مستندات من شأنها إثبات الدين<sup>4</sup>.

### ثالثاً : الأمر بالصرف

تعتبر مرحلة إصدار سند الأمر بالصرف آخر المراحل الإدارية الإجبارية لتنفيذ النفقات العمومية، وهو القرار أو الإنز بالصرف الذي يصدر عن الأمر بالصرف، بدفع مبلغ الدين كما تحدد في مرحلة التصفية<sup>5</sup> .

1 - شلال زهير ، مرجع سابق ، ص 131.

2 - المادة 20 من القانون 90-21 مرجع سابق .

3 - بلس شاوش بشير ، مرجع سابق ، ص 224.

4 - مرجع نفسه، ص 225.

5 - شلال زهير، مرجع سابق ، ص 131.

كما نصت على هذا الإجراء المادة 21 من قانون 90-21 بقولها: " يعد الأمر بالصرف أو تحرير الحوالات الإجراء الذي يأمر بموجبه دفع النفقات العمومية"<sup>1</sup>. ويتم في هذه المرحلة تحرير سند الأمر بالصرف من طرف الأمر بالصرف أو ما يعرف بحوالة الدفع من أجل إرسالها مع وثائق إثبات النفقة وبطاقة الالتزام وبطاقة الدفع إلى المحاسب العمومي من أجل تنفيذ مرحلة الدفع في الآجال المحددة قانوناً. وفي هذا الإطار تعتبر حوالة الدفع بمثابة أمر بدفع النفقة موجه للمحاسب العمومي، حيث تتضمن هذه الأخيرة بيانات خاصة باسم ولقب المستفيد، رقم حسابه البنكي أو البريدي والمبلغ الواجب دفعه بالأرقام والحروف إلى جانب بيانات متعلقة بطبيعة النفقة وتبويبها في الميزانية، مصادق عليها بختم وتوقيع الأمر بالصرف وفق رقم تسلسلي غير منقطع .

يتم تحرير سند الأمر بالصرف في ثلاثة نسخ ، النسخة الأصلية بيضاء اللون يحتفظ بها من طرف المحاسب العمومي في حساب التسيير في حالة قبول دفع النفقة ويتم إرسال النسخة الزرقاء إلى الأمر بالصرف الذي يحتفظ بها في حسابه الإداري أما النسخة الصفراء فيحتفظ بها المحاسب العمومي عند رفضه دفع النفقة ويحول باقي النسخ إلى الأمر بالصرف مرفقة بإشعار الرفض يحدد فيه بدقة الأسباب القانونية لرفض تسديد النفقة.

ولقد صدر مرسوم تنفيذي بتاريخ 1993/02/06 يحدد آجال دفع النفقات وتحصيل الأوامر بالإيرادات<sup>2</sup> وتطبيقاً لأحكام المادة 02 من المرسوم يقوم الأمر بالصرف بإصدار الأوامر بالصرف والحوالات بين اليوم الأول واليوم العشرين من كل شهر إلى المحاسبين العموميين الذين يتكفلون بتحويله في أجل أقصاه عشرة (10) أيام من تاريخ استلامها.

<sup>1</sup> - المادة 21 من القانون 90-21، مرجع سابق.

<sup>2</sup> - المرسوم التنفيذي رقم 93-46 المؤرخ في 06 فيفري 1993، يحدد آجال دفع النفقات وتحصيل الأوامر بالإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المنعدمة ، الجريدة الرسمية ، العدد 09.

## الفرع الثاني: المرحلة المحاسبية (مرحلة الدفع)

تكتسي هذه المرحلة أهمية بالغتفي المراحل السابقة (المرحلة الإدارية) لا تزال الأموال العمومية في الخزينة، أما بموجب هذه المرحلة فيتم إخراجها ودفعها لمستحقيها، ويعرف دفع النفقة بأنه التصرف الذي تتحرر بواسطته الهيئات العمومية من ديونها. كما عرفته المادة 22 من قانون المحاسبة العمومية بأنه: "الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي"<sup>1</sup>.

وتنفذ هذه العملية سلطة مستقلة عن السلطة التي تأمر بصرف النفقة وهو المحاسب العمومي (le comptable public)، غير أن مهمة المحاسب العمومي لا تقتصر على عملية الدفع المادية، بل تتعداها إلى سلطة مراقبة النفقة بوجه عام والتأكد من صحتها وهو ما نتناوله في الفصل الثاني من هذه الدراسة مراقبة تنفيذ العمليات المالية من طرف المحاسب العمومي نميز في إجراء الدفع بين حالتين، فقد يكون بشكل عادي وقد يتم بعد لجوء الأمر بالصرف إلى إجراء التسخير<sup>2</sup>.

## 01- أساليب الدفع

تتم عملية الدفع وتحويل الأموال العمومية لفائدة الغير بإحدى الأساليب التالية:

## 01-01- التحويل إلى حساب جاري

قد يكون هذا الحساب الجاري مفتوحاً لدى مركز الصكوك البريدية، وفي هذه الحالة يتم تحويل المبالغ المراد دفعها للمستفيد إلى حسابه البريدي الذي يكون رقمه مسجلاً لدى مصالح الخزينة، ونجد هذا الأسلوب خاصة عند الموظفين المرسمين. وقد يكون للمستفيد حساب جاري مفتوح في إحدى البنوك التجارية، وهنا تحول الاعتمادات لصالح البنك المعني عن طريق ما يعرف l'avis de crédit والبنك بعد ذلك يمنح لكل مستفيد مستحقاته بواسطة les avis de virement نجد هذا الأسلوب للدفع عادة عند المقاولين.

<sup>1</sup> - المادة 22 من القانون 90-21، مرجع سابق.

<sup>2</sup> - وقاد احمد، مرجع سابق، ص 20.

## 01-02- الدفع عن طريق أوامر بالدفع (les ordres de paiement)

يتعلق هذا الأسلوب بالمستفيدين المؤقتين من أجور أو مستحقات ، مثلاً التعويضات التي تدفع لأعضاء المجلس الشعبي الولائي عند عقدهم لجلسات المجلس<sup>1</sup> .

## المطلب الثاني: مراحل تنفيذ الإيرادات العامة

وضع المشرع الجزائري عدة إجراءات وشروط قانونية وتنظيمية تخضع لها عملية تحصيل الإيرادات العامة، حيث لا يستطيع المحاسب العمومي تحصيل الإيرادات عن طريق استعمال السلطة العامة إلا في حدود ترخيص قانون المالية المصادق عليه من طرف السلطة التشريعية، إذ أن الميزانية العامة تضع موضع التنفيذ الأحكام التي تتضمنها قوانين الضرائب والرسوم لمدة عام<sup>2</sup>، يتناول هذا المطلب دراسة مختلف المراحل التي تمر بها عملية تحصيل الإيرادات العامة والتي تمر بمرحلة إدارية يتولى تنفيذها الأمر بالصرف ( الفرع الأول) ومرحلة محاسبية يتولى تنفيذها المحاسب العمومي (الفرع الثاني).

## الفرع الأول: المرحلة الإدارية

وهي المرحلة التي تدخل ضمن اختصاص الأمر بالصرف، وتتم بدورها بثلاثة مراحل: ( مرحلة الإثبات، مرحلة التصفية، مرحلة إصدار سند الأمر بالتحصيل)

## أولاً: مرحلة الإثبات

تهدف هذه المرحلة إلى تحديد طبيعة الحقوق المستحقة الدفع لصالح الدولة وفقاً لتوقعات الميزانية ، حيث يقوم الأمر بالتحصيل بإثبات الوقائع التي ينتج عنها حق يجب تحصيله لفائدة الدولة عن طريق تقدير الوعاء الضريبي بهدف تحديد طبيعة ونسبة الحقوق الواجب تحصيلها وفقاً للقوانين والتنظيمات المعمول بها في مجال تحصيل مختلف الإيرادات العمومية المرخصة في الميزانية<sup>3</sup> .

<sup>1</sup> - وقاد احمد، مرجع سابق ، ص 23، 24.

<sup>2</sup> - جمال لعمارة ، أساسيات الموازنة العامة للدولة : المفاهيم والقواعد والمراحل والاتجاهات الحديثة ، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2004، ص 151.

<sup>3</sup> - شلال زهير ، مرجع سابق ، ص 126.

والإثبات هو الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي، وهو ما نصت عليه المادة 16 من قانون المحاسبة العمومية بقولها: "يعد الإثبات الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي"<sup>1</sup>.

وهذا الإجراء له طابع مادي وطابع قانوني فمادياً يتحقق من وجود الواقعة المنشئة لحق الدائن، وقانونياً فيجب أن يكون تكريس هذا الحق مطابقاً للأحكام التشريعية.

### ثانياً: مرحلة التصفية

يقوم الأمر بالتحصيل في هذه المرحلة بتحديد وحساب مبلغ الحقوق الواجب دفعه من طرف كل مدين لصالح ميزانية الدولة أو الهيئات العمومية طبقاً للمادة الخاضعة للضريبة التي تم إثباتها في الوعاء الضريبي حسب نسب ونوع الإيراد الواجب تحصيله حيث يتم في هذه المرحلة تحديد مبلغ الإيراد النهائي المشخص لكل مدين والواجب تحصيله لفائدة ميزانية الدولة.

في الواقع إثبات وتصفية الإيراد هي مبدئياً وقانونياً من اختصاص الأمر بالصرف ويتم إجراءهما غالباً معاً، الأمر الذي يجعل بالإمكان جمعهما تحت عبارة "تحديد الإيرادات" لكن هذا لا يعني أنها تتم دائماً بمعرفتهم ومسؤوليتهم المباشرة فالإيرادات الضريبية مثلاً تتم من طرف أعوان المصالح الجبائية إضافة إلى الغرامات المحكوم بها لصالح الهيئات العمومية<sup>2</sup>.

وهذا ما نصت عليه المادة 17 من قانون المحاسبة العمومية بقولها: "تسمح تصفية الإيرادات بتحديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على المدين لفائدة الدائن العمومي والأمر بتحصيلها"<sup>3</sup>.

### ثالثاً : مرحلة إصدار سند الأمر بتحصيل الإيراد

بعد إتمام إجراءات الإثبات والتصفية، يقوم الأمر بالتحصيل (الأمر بالصرف) بتحرير سند الأمر بتحصيل الإيراد الذي يرسله إلى المحاسب العمومي من أجل تنفيذ

<sup>1</sup> - المادة 16 من القانون 90-21، مرجع سابق.

<sup>2</sup> - محمد مسعي، مرجع سابق، ص 63.

<sup>3</sup> - المادة 17 من القانون 90-21، مرجع سابق.

التحصيل الفعلي حيث يتضمن كل البيانات الضرورية لضمان تحصيل الإيرادات بما فيها المبلغ الواجب تحصيله بالأرقام والحروف وطبيعة الإيراد إضافة إلى البيانات المتعلقة بالمدين<sup>1</sup>.

وتتخذ أوامر التحصيل عدة أشكال منها الجدول الجبائي إشعار بإجراء التحصيل مستخرج من حكم أو قرار قضائي ، عقد وفي الحالات التي لا يوجد فيها شكل خاص بأمر التحصيل فان الأمرين بالصرف يصدران أوامر تسديد أو استرداد.

### الفرع الثاني: المرحلة المحاسبية (مرحلة التحصيل)

وهي المرحلة الأخيرة من عملية تحصيل الإيرادات العمومية، حيث يتولى المحاسب العمومي بالمرحلة المحاسبية دون سواء وتتمثل أساساً في مرحلة التحصيل.

#### أولاً: مرحلة التحصيل

يتولى المحاسب العمومي حصرياً عملية التحصيل النقدي للديون المستحقة من طرف الدولة والهيئات العمومية المرخصة في الميزانية، حيث يقوم هذا الأخير بعملية التكفل بسندات الأمر بتحصيل الإيرادات بحساباته ويصبح عندئذ مسؤولاً شخصياً ومالياً بمتابعة تحصيلها .

وقبل الشروع في التحصيل يتعين على المحاسبون العموميون ممارسة الرقابة على شرعية الإيرادات المأمورين بتحصيلها ، ويتمثل في التحقق من الأمرين بالصرف المرخص لهم<sup>2</sup> ، وكذلك الشروط القانونية للتحصيل لاسيما في مجال تطبيق آجال استحقاق الإيرادات والتحقق من صحة عمليات الإثبات والتصفية وذلك عن طريق مراقبة مدى مشروعية ومطابقة القوانين والأنظمة المعمول بها ، وأن الإيراد موضوع التحصيل لا يستفيد من إجراء التقادم وهو ما ذهبت إليه المادة 18 من قانون المحاسبة العمومية بقولها " يعد التحصيل الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الديون العمومية"<sup>3</sup>.

1 - شلال زهير ، مرجع سابق ، ص 126.

2 - محمد مسعي ، مرجع سابق ، ص 66.

3 - المادة 18 من القانون 90-21، مرجع سابق .

## ثانياً: إجراءات وأساليب التحصيل

يمكن التمييز في هذا المجال بين أساليب إجراء التحصيل التالية:

## 1- إجراءات تحصيل الإيرادات ذات الطابع الجبائي

بعد التكفل بأوامر الإيرادات سواء كانت جداول الإيرادات بالنسبة للضرائب يقوم قابضو الضرائب بإرسال نسخة من سند الأمر بالتحصيل إلى الخاضعين للضريبة و الذي يشتمل على بيانات متعلقة بمبلغ الضريبة الواجب دفعها وتاريخ بدأ التحصيل ، إضافة إلى تاريخ آخر أجل للدفع ، وفي حالة عدم الدفع في الآجال القانونية تطبق غرامات مالية تضاف إلى مبلغ الضريبة ، ويقوم قابض الضرائب بإرسال إنذار إلى المدين بضرورة دفع الدين المستحق عليه وفي حالة رفض المدين دفع الديون المستحقة عليه من تلقاء نفسه يقوم قابض الضرائب بتطبيق إجراءات التحصيل الإجباري بعد إعلام المعني بالأمر ، يقوم قابض الضرائب باستعمال أدوات التحصيل الإجباري بما فيها إصدار إشعار للمؤسسات المالية بتجميد الأرصدة المالية واقتطاع مستحقات الدولة من حساب المكلّف بالضريبة أو اللجوء عند الاقتضاء إلى تطبيق إجراءات الحجز التحفظي أو التنفيذ على ممتلكات المدين وبيعها في المزاد العلني من أجل تسديد الديون الجبائية المستحقة من طرف الدولة والهيئات العمومية إذا لم يتم التحصيل عن طريق إجراءات التحصيل العادية<sup>1</sup>.

## 2- إجراءات تحصيل الإيرادات الخارجة عن الضرائب وأملاك الدولة

## 1-2- التحصيل عن طريق التراضي

يصدر الأمر بالصرف وأوامر الإيرادات المتعلقة بتحصيل الديون الخارجة عن الضرائب وأملاك الدولة في أجل أقصاه 30 يوماً<sup>2</sup> من إثباتها ويجب أن تشتمل على أسس تصنيفيتها والبيانات الضرورية للتعرف على المدين في محل إقامة المدين من أجل التحصيل. ويقوم المحاسب العمومي بإجراءات التكفل بسند الأمر بالتحصيل في سجلات المحاسبة المخصصة لهذا الغرض ، ثم يقوم بإرسال الإشعار بإصدار الأمر بالإيراد إلى

<sup>1</sup> - شلال زهير ، مرجع سابق ، ص 127.

المدين في اجل أقصاه (08) أيام ابتداء من تاريخ التكفل بالسند ، عن طريق رسالة مختوم عليها مع الإشعار بالاستلام ممضي من طرف المدين .

وفي حالة عدم الدفع من طرف المدين في أجل ثلاثين (30) يوماً ابتداء من تاريخ إبلاغ الإشعار بإصدار سند الأمر بتحصيل الإيراد ، يجب على المحاسب العمومي تذكير المدين بإرسال إنذار بدفع الدين المستحق خلال عشرين (20) يوماً ، وبعد انتهاء هذا الأجل يستطيع المحاسب العمومي اللجوء إلى إستعمال أدوات التحصيل الإجباري<sup>1</sup> .

## 2-2 التحصيل الإجباري

إذا لم يدفع المدين الدين المستحق عليه بعد انتهاء أجل الدفع للإنذار بالدفع الموجه إليه يقوم المحاسب العمومي بإرسال الأمر بالتحصيل إلى الأمر بالصرف الذي يضيف عليه الصيغة التنفيذية ويصبح سند الأمر بتحصيل الإيراد تنفيذياً ، وهو الإجراء الذي يسمح للمحاسب العمومي إستعمال السلطة العمومية لتنفيذ التحصيل الاجباري لحقوق الدولة.

وحسب المادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 93-46 " تتمثل الوثيقة التي تجعل سند الأمر بالتحصيل تنفيذياً ، بأن توضع على نسخة الأمر بالإيراد المصادق على مطابقتها من طرف المحاسبين العموميين المختصين المعنيين ، التأشير التالية المتبوعة بإمضاء الأمر بالصرف (يحدد هذا الأمر بالصرف مبلغاً ليصبح بياناً تنفيذياً ) ، ثم يرجع الأمر بالصرف وأمر الإيرادات التي أصبحت تنفيذية إلى المحاسب العمومي المعني بالأمر في أجل أقصاه خمسة عشر (15) يوم<sup>2</sup> .

بعد إتمام هذا الإجراء ، تأخذ أوامر الإيرادات التي أصبحت تنفيذية اسم بيانات تنفيذية ، يرسلها المحاسب العمومي إلى قابض الضرائب بمحل إقامة الدائنين حتى يتم التحصيل الإجباري<sup>3</sup> لحافضة إرسال تحرر في نسختين ، ويتكفل قابض الضرائب بالبيانات التنفيذية في اجل أقصاه ثمانية (08) أيام لإبلاغ المحاسب عن طريق نسخة من حافضة إرسال تحمل إشارة الاستلام والتكفل بالبيان التنفيذي حيث يفتح البيان التنفيذي

<sup>1</sup> - شلال زهير ، مرجع سابق ، ص 128 .  
<sup>2</sup> - المادة 16 من المرسوم التنفيذي 93-46 ، مرجع سابق ،

لقابض الضرائب أبواب إستعمال قوة السلطة العمومية من أجل تنفيذ التحصيل الإجباري عن طريق<sup>1</sup> :

- ✓ إصدار إشعار بدين لدى الغير ، بواسطته يتم الاقتطاع عن المصدر للتحويلات المالية للمدين، ترسل هذه الإشعارات إلى البنوك والمحاسبين العموميين والمؤسسات المالية التي يتعامل معها المدين من أجل خصم مبلغ الحقوق الواجب دفعه.
- ✓ الحجز التحفظي وهو حجز غير متبوع بالبيع في المزاد العلني.
- ✓ الحجز التنفيذي وهو حجز متبوع بالبيع في المزاد العلني في حالة عدم تحصيل الحقوق بعد تطبيق الحجز التحفظي.

<sup>1</sup> - شلال زهير ، مرجع سابق ، ص 129.

## خلاصة الفصل الأول

خص المشرع الجزائري من خلال قانون المحاسبة العمومية العمليات المالية على اختلاف تقسيماتها وطبيعتها، باعتبارها تختص بصرف وتداول الأموال العمومية بإجراءات خاصة، تهدف إلى تنظيم وتقنين مراحل تنفيذ العمليات المالية للدولة من أجل ضمان مراقبة صرف الأموال العمومية وضمان الاستعمال الأمثل لها.

وعلى هذا الأساس يعتبر أعوان المحاسبة العمومية المختصين بتنفيذ العمليات المالية ملزمين قانوناً باحترام الشروط والإجراءات والتنظيمات المعمول بها في مجال صرف وتداول الأموال العمومية، تؤدي إلى الأخذ بمسؤولية العون المكلف بالتنفيذ أمام هيئات المراقبة المختصة.

## الفصل الثاني: مراقبة تنفيذ العمليات المالية

إذا كانت الفكرة الأساسية التي يتمحور حولها نظام المحاسبة العمومية هي حماية الأموال العمومية من كل أشكال الفساد كالغش والتلاعب والاختلاس فإن الرقابة تعتبر التجسيد الفعلي لهذه الفكرة، وهو ما يفسر تعدد أشكال الرقابة وتتنوع طبيعتها واختلاف أهدافها وكثرة الهيئات المكلفة بها .

وتهدف المراقبة على تنفيذ العمليات المالية إلى تحقيق أغراض سياسية طالما إن الميزانية هي وثيقة تشريعية يجب التحقق من أن الحكومة نفذتها وفقا للترخيص الذي منحت له السلطة التشريعية ، وأخرى مالية تكمن في تجنب التبذير والعمل على جعل إنفاق الإعتمادات وفق الغاية التي فتحت لها ، وهكذا يجب مراقبة جميع الذي يتولون تسيير الأموال العمومية في المشرع الجزائري نظاماً رقابياً محكماً يقوم على أعوان وأجهزة وهيئات رقابية قام بتنظيمها ضمن أحكام تشريعية وتنظيمية منها الرقابة الإدارية التي تمارسها السلطة التنفيذية على نفسها بواسطة الأجهزة التابعة لها وهي رقابة تتناول الإنفاق أكثر مما تتناول تحصيل الإيرادات، ولدراسة الرقابة على العمليات المالية التي تمارسها على الخصوص وزارة المالية بواسطة أعوان متخصصين وهيئات تكون من بين صلاحياتهم ممارسة بعض أعمال الرقابة على تنفيذ العمليات المالية خصوصاً النفقات، سنتناول في هذا الفصل المراقبة القبلية على التنفيذ في المبحث الأول والمراقبة البعدية (اللاحقة) على تنفيذ في المبحث الثاني.

### المبحث الأول: المراقبة المالية في إطار المحاسبة العمومية

تعد الرقابة الماليقوءاً من الرقابة على الأعمال الإدارية والمالية قبل حدوث الواقعة وتتخذ أشكالاً متعددة .وهي عادة ما تكون على شكل لوائح أو قواعد تنظيمية متعلقة ببنود الإنفاق تحدد الإجراءات الواجب اتخاذها والسلطات الممنوحة للمسؤولين عن التنفيذ . وتستند هذه المراقبة لقاعدة هامة وهي انه لا يجوز لأي هيئة إدارية أن ترتبط بدفع أي مبلغ قبل الحصول على موافقة السلطة المختصة بالرقابة على الإنفاق ومن أهداف هذه الرقابة الوقائية من وقوع الخطأ والحد من مظاهر الغش والتلاعب وضمان سلامة إجراءات تنفيذ العمليات المالية والتحقق من مطابقة أوامر الصرف للقواعد المالية المقررة في الميزانية تمارس هذه الرقابة من قبل أعوان وأجهزة مختصة نتناول في المطلب الأول الرقابة القبلية للمراقب المالي ، ومراقبة المحاسب العمومي في المطلب الثاني.

#### المطلب الأول : الرقابة القبلية للمراقب المالي

تمارس المراقبة القبلية أو السابقة على العمليات المالية للدولة من قبل موظفين وأعوان تابعين لوزارة المالية سواءاً على المستوى المركزي أو على المستوى المحلي أو حتى على مستوى بعض المؤسسات المستقلة كالمجلس الدستوري ومجلس المحاسبة ومن بين هؤلاء الأعوان المكلفين بالرقابة السابقة المراقب المالي ،وللتعرف أكثر على طبيعة عمله الرقابي واختصاصاته ومسؤولياته نتناول في الفرع الأول تعريفه واختصاصاته و نتناول في الفرع الثاني مسؤولياته ومحاسبته وكذا نتائج رقابته.

#### الفرع الأول: تعريف المراقب المالي واختصاصاته

**أولاً : تعريفه:** المراقب المالي هو شخص تابع لوزارة المالية<sup>1</sup> يعين بموجب قرار وزاري صادر عن وزير المالية حيث يعين هذا الأخير مراقبين ماليين للاضطلاع بمهمة الرقابة السابقة على النفقات الملتزمة بها من طرف الإدارات العمومية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - Michal Lascombe et Xavier vandendriessche ,les finances publique 03<sup>eme</sup> édition ,daloz ,paris , p13.

<sup>2</sup> - بلس شلوش بشير ، مرجع سابق ، ص 288.

والمراقب المالي هو العون المؤهل قانوناً لمراقبة إجراءات الالتزام للنفقات العمومية المرخصة في الميزانية العامة للدولة، ويتم تعيينه من طرف وزير المالية من بين موظفي المديرية العامة للميزانية، وعلى هذا الأساس فإن المراقب المالي يخضع مباشرة لسلطة وزير المالية، إذ لا توجد علاقة رئاسية تربط بين المحاسب العمومي، الأمر بالصرف والمراقب المالي<sup>1</sup> حيث لا يخضع كل واحد منهم لسلطة الآخر، وبالتالي كل عون من أعوان المحاسبة العمومية مسؤول شخصياً عن العمليات التي يقوم بتنفيذها .

كما عرفت المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المراقب المالي على أنه: "موظف تابع لوزارة المالية يتواجد على المستويين المركزي والمحلي ويعين هو ومساعديه بموجب قرار وزاري وتعد رقابته مشروعية لا ملائمة على النفقات العمومية"<sup>2</sup>.

يعمل المراقب المالي بمساعدة مساعدين يعينون بموجب قرار وزاري حيث بالرجوع للقرار الصادر في 25 أوت 1992 نجده حدد عدد المراقبين الماليين المساعدين من واحد إلى ثلاثة حسب حجم العمليات الموجودة على مستوى الولاية، فبالنسبة للتصنيف في عدد المراقبين المساعدين على مستوى الولايات، نص عليها الملحق الخاص بتصنيف وعدد المراقبين الماليين كما يلي: " المجموعة الأولى تضم ثلاثة (03) مراقبين ماليين مساعدين، المجموعة الثانية تضم اثنين (02) مراقبين ماليين مساعدين، المجموعة الثالثة تضم واحد (01) مراقب مالي مساعد<sup>3</sup> .

## ثانيًا: أصناف المراقب المالي

يصنف المراقب المالي إلى صنفان:

1- **المراقب المالي** : يعين المراقب المالي بموجب قرار وزاري من قبل وزير المالية ويعين حسب نص المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 11-381 من بين الموظفين المنتمين إلى:

✓ رؤساء المفتشين المحليين للميزانية .

✓ المتصرفين المستشارين الذين يثبتون 5 سنوات من الخدمة الفعلية بإدارة الميزانية.

✓ المفتشين المحليين المركزيين الذين يثبتون 5 سنوات من الخدمة الفعلية بإدارة الميزانية .

<sup>1</sup> - شلال زهير ، مرجع سابق ، ص 20

<sup>2</sup> - المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 ، مرجع سابق.

<sup>3</sup> - قرار صادر عن وزير الاقتصاد في 25 أوت 1992م، يحدد عدد المراقبين الماليين المساعدين والمكاتب وإختصاصاتها على مستوى الولايات، الجريدة الرسمية، عدد 89.

✓ المتصرفين الرئيسيون الذين يثبتون 5 سنوات من الخدمة الفعلية بهذه الصفة بإدارة الميزانية.

✓ المتصرفون الرئيسيون الذين يثبتون 8 سنوات من الاقدمية بإدارة الميزانية .

✓ المفتشين المحليين الرئيسيين للميزانية الذين يثبتون 07 سنوات من الخدمة الفعلية بإدارة الميزانية.

✓ المفتشين المحليين للميزانية والمتصرفين الذين يثبتون عشر 10 سنوات من الخدمة الفعلية بإدارة الميزانية<sup>1</sup>.

2- المراقب المالي المساعد<sup>1</sup> : طبقاً لنص المادة 14 من المرسوم 381-11 يعين

المراقب المالي المساعد بقرار وزاري من قبل وزير المالية من بين الموظفين :

✓ رؤساء المفتشين المحليين للميزانية.

✓ المتصرفين المستشارين الذين يثبتون 03 سنوات من الخدمة الفعلية بإدارة الميزانية.

✓ المفتشين المحليين المركزيين الذين يثبتون 03 سنوات من الخدمة الفعلية بإدارة الميزانية.

✓ المتصرفون الرئيسيون الذين يثبتون 03 سنوات من الخدمة الفعلية بهذه الصفة بإدارة الميزانية.

✓ المتصرفون الرئيسيون الذين يثبتون 06 سنوات من الأقدمية بإدارة الميزانية.

✓ المفتشين المحليين الرئيسيين للميزانية الذين يثبتون 05 سنوات من الخدمة الفعلية بإدارة الميزانية.

✓ المفتشين المحليين للميزانية والمتصرفين الذين يثبتون 05 سنوات من الخدمة الفعلية بإدارة الميزانية<sup>2</sup>.

وتحدد مهامه حسب نص المادة 13 من المرسوم التنفيذي السالف الذكر<sup>3</sup>، وهو

مسؤول في حدود الاختصاصات التي يفوضها إليه المراقب المالي من الأعمال التي يقوم بها و التأشيرة التي يمنحها .

<sup>1</sup> - المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 11-381 المؤرخ في 21 نوفمبر 2011 ، يتعلق بمصالح المراقبة المالية ، الجريدة الرسمية ، العدد 64

<sup>2</sup> - المادة 14 من المرسوم التنفيذي رقم 11-381 ، مرجع نفسه .

<sup>3</sup> - المادة 13 من المرسوم التنفيذي رقم 11-381 ، مرجع نفسه .

## ثالثاً: اختصاصات المراقب المالي

يعتبر المراقب المالي المرشد والحارس على تنفيذ مختلف العمليات المالية مع إعلام المصالح المالية بالأخطاء التي يرتكبها الآمرون الصرف، حيث تخضع القرارات المتضمنة التزاماً مسبقاً بالنفقات قبل التوقيع عليها لتأشيرة المراقب المالي.

وتتمثل المهمة الرئيسية للمراقب المالي في مراقبة مشروعية عمليات تنفيذ النفقات العمومية ومطابقتها للأنظمة والقوانين المعمول بها، إضافة إلى الإشراف على متابعة الوضعية المالية للمؤسسات المكلف بمراقبتها<sup>1</sup>، وقد حصرت المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 مشاريع القرارات المتضمنة التزاماً بالنفقات لتأشيرة المراقب المالي قبل التوقيع عليها و المتمثلة في :

✓ مشاريع قرارات التعيين و الترسيم والقرارات التي تخص الحياة المهنية ومستوى ومرتببات المستخدمين باستثناء الترقية في الدرجة .

✓ مشاريع الجداول الاسمية التي تعد عند قفل كل سنة مالية.

✓ مشاريع الجداول الأصلية الأولوية التي تعد عند فتح الإعتمادات وكذا الجداول الأصلية المعدلة خلال السنة المالية<sup>2</sup> .

كما يخضع أيضاً لتأشيرة المراقب المالي حسب المادة 07 من المرسوم السالف الذكر:

✓ كل التزام مدعم بسندات الطلب والفواتير الشكلية والكشوف أو مشاريع العقود.

✓ كل مشروع مقرر يتضمن مخصصات ميزانياته وكذا تفويض وتعديل الإعتمادات المالية .

✓ كل التزام يتعلق بتسديد المصاريف والتكاليف الملحقة والنفقات التي تصرف من الإدارة المباشرة و المثبتة بفواتير نهائية<sup>3</sup> .

1 - شلال زهير ، مرجع سابق ، ص 20.

2 - المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414، مرجع سابق.

3 - المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414، مرجع نفسه.

لا يمكن للمراقب المالي تسليم التأشيرة إلا بعد فحصه لعناصر النفقة الملتزم بها<sup>1</sup> والتأكد من صحة الالتزام بالنفقة يستوجب على المراقب المالي فحص العناصر التالية من الالتزام والتحقق منها تطبيقاً للمادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 :

- ✓ صفة الأمر بالصرف كما ورد تحديده في القانون والتنظيم .
- ✓ مطابقة النفقة الملتزم بها للقوانين والتنظيمات المعمول بها .
- ✓ توفر الإعتمادات أو المناصب المالية .
- ✓ التخصيص القانوني للنفقة .
- ✓ مطابقة مبلغ الالتزام للعناصر المبينة في الوثيقة المبينة .
- ✓ وجود التأشيرات أو الآراء المسبقة عندما يشترطها التنظيم المعمول به كتأشيرة لجنة الصفقات المختصة .

بعد إيفاء هذه الشروط في أجل أقصاه عشرة (10) أيام يمدد إلى عشرة (10) أيام أخرى في الحالات الاستثنائية لنسبة الملفات المعقدة والتي تتطلب فحصاً وتدقيقاً معمقاً، يقوم المراقب المالي بوضع التأشيرة عن طريق وضع ختم وترقيم وتاريخ تأشيرة مصلحة المراقبة المالية على بطاقة الالتزام بحيث تسجل كل تأشيرة وفقاً لترتيب تسلسلي خلال السنة المالية<sup>2</sup>. كيقوم المراقب المالي في نهاية كل سنة مالية بإرسال تقريراً إلى الوزير المكلف بالمالية على سبيل العرض والى الأمرين بالصرف على سبيل الإعلام يستعرض فيه الشروط التي قام عليها التنفيذ إضافة إلى الصعوبات التي تلقاها أثناء أدائه لمهامه إن وجدت في مجال التنظيم والمخالفات التي لاحظها في تسيير الأملاك العمومية وجميع الاقتراحات التي من شأنها تحسين شروط صرف الميزانية<sup>3</sup>، إضافة إلى المهام المرتبطة بإثبات مشروعية النفقات العمومية عن طريق قبول أو رفض منح التأشيرة على الوثائق الخاصة بالنفقات يضطلع المراقب المالي بمهام إدارية أخرى، حيث يعتبر مسؤول عن سير مجموع المصالح الموضوعة تحت سلطته وعن التأشيرات التي يسلمها، وله دور استشاري يتمثل في إبداء آرائه

1 - بلس شاوش بشير ، مرجع سابق ، ص 37.

2 - شلال زهير ، مرجع سابق ، ص 20.

3 - مسعي محمد، مرجع سابق ، ص 137.

حول كيفية سير الوزارة ويقترح الحلول الملائمة للمشاكل المالية منها والإدارية<sup>1</sup> أما بالنسبة للمراقب المالي المساعد فهو مسؤول في حدود الاختصاصات المفوضة له من طرف المراقب المالي عن الأعمال التي يقوم بها وعن التأشيرات التي يسلمها بعنوان الرقابة السابقة<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني : مسؤولية المراقب المالي ونتائج رقابته

يعتبر المراقب المالي كأحد الأعوان الذين أنيط لهم مهمة المراقبة المالية القبلية أو السابقة على تنفيذ العمليات المالية ولاسيما النفقات العامة مما يترتب على عاتقه مجموعة من الالتزامات والمسؤوليات التي يتقيد بها أثناء قيامه بمهامه الرقابية ، كما تترتب عن هذه المراقبة نتائج وآثار نتناولها فيما يلي:

#### أولاً : مسؤولية المراقب المالي

يملك المراقب المالي سلطة واسعة في مواجهة الأمرين بالصرف القائمين بتسيير المرافق العمومية ، وبذلك يكون مسؤولاً على كافة التأشيرات التي يمنحها، فإذا أشر على النفقة رغم عدم صحتها يكون عرض الأموال العمومية للضياع، وإذا تشدد في الرقابة ورفض التأشير عليها دون سبب جدي يكون عرقل نشاط المرافق العمومية وفي كلتا الحالتين يكون مخطئاً<sup>3</sup>.

ويعتبر المراقب المالي مسؤول شخصياً أمام هيئات المراقبة ووزارة المالية على جميع المخالفات الصريحة للقوانين والأنظمة المعمول بها في مجال صرف النفقات العمومية، إذ يعتبر هذا الأخير مسؤول عن التأشيرات الغير القانونية أمام الغرفة التأديبية للميزانية والمالية التابعة لمجلس المحاسبة المؤهلة قانوناً لتحقيق ومراقبة نشاط المراقب المالي<sup>4</sup>.

وقد نصت المادة 88 من الأمر رقم 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة على أنه في حالة التحقق من وجود مخالفة صريحة لقواعد الميزانية والمالية تختص الغرفة التأديبية بفرض عقوبات مالية على المراقب المالي المعني بالأمر<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> - زغودود علي، المالية العامة، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2008، ص 134

<sup>2</sup> - مسعي محمد، مرجع سابق، ص 137.

<sup>3</sup> - بلش شاوش بشير، مرجع سابق، ص 294.

<sup>4</sup> - شلال زهير، مرجع سابق، ص 21.

<sup>5</sup> - المادة 88 من الأمر 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995، المتعلق بمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية، العدد 39.

لكن مسؤولية المراقب المالي تسقط في حالة إجراء التغاضي لتحل محلها مسؤولية الأمر بالصرف الذي استخدم هذا الإجراء<sup>1</sup>.

كما يترتب على المراقبين الماليين الرئيسيين كانوا أم مساعدين الالتزام بالسر المهني عند دراسة الملفات والقرارات التي يطلعون عليها وتوفر لهم الحماية أثناء ممارسة مهامهم من كل ضغط أو تدخل من شأنها أن يضر بأداء مهنتهم<sup>2</sup>.

### ثانياً: نتائج مراقبة المراقب المالي

تنتهي الرقابة المتمثلة في الفحص والتدقيق لمختلف عناصر مشروع النفقة إما بتأشير المراقب المالي والتي تظهر على استمارة الالتزام إذا توفرت الشروط القانونية لذلك، وإما في حالة العكس يقوم المراقب المالي بالرد إما عن طريق الرفض النهائي أو الرفض المؤقت أو أن يلجأ إلى التغاضي .

#### 1- منح التأشير

تعتبر التأشير التي يقوم بمنحها المراقب المالي ذات أهمية بالغة لأنها تعد الوسيلة الوحيدة التي من خلالها تثبت شرعية العملية المالية الملتزم بها ولاسيما النفقة العامة ، كما تعتبر التأشير في حالة صحة النفقة بعد توافر الشروط القانونية واجب على المراقب المالي<sup>3</sup> بحيث يجب على هذا الأخير التأكد والتحقق من :

✓ صفة الأمر بالصرف لاسيما المادة 23 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية .

✓ مطابقة النفقة للقوانين والتنظيمات المعمول بها

✓ توفر الاعتمادات والمناصب المالية.

✓ التخصيص القانوني للنفقة.

✓ مطابقة المبلغ الملتزم للعناصر المبينة في الوثيقة المرفقة .

✓ وجود التأشير أو الآراء المسبقة<sup>4</sup>.

1 - المادة 33 من المرسوم التنفيذي 92-414، مرجع سابق ،

2 - المادة 94 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 ، مرجع سابق.

3 - بلس شاوش بشير، مرجع سابق ، ص 291.

4 - المادة 09 من المرسوم التنفيذي 91-313، مرجع سابق.

بعد إيفاء هذه الشروط القانونية في المادة 09 من المرسوم التنفيذي السالف الذكر التي تنص على أنه "يجب أن تدرس وتفحص ملفات الالتزام التي يقدمها الأمر بالصرف والخاضعة للمراقبة السابقة في أجل أقصاه عشرة (10) أيام.

ويمكن تمديد هذا الأجل إلى عشرة (10) أيام أخرى في الحالات الاستثنائية بالنسبة للملفات المعقدة والتي تتطلب هجاً وتدقيقاً معمقاً ، وتسرى هذه الآجال من تاريخ استلام مصالح الرقابة المالية لاستمارة الالتزام<sup>1</sup> وحينئذ يقوم المراقب المالي بوضع التأشيرة عن طريق وضع ختم وترقيم وتاريخ تأشيرة مصلحة المراقبة المالية على بطاقة الالتزام ، يحدت تسجل كل تأشيرة وفقاً لترتيب تسلسلي خلال السنة المالية .

**2- رفض منح التأشيرة:** إذا تبين للمراقب المالي أن الالتزام بالنفقة المعروض عليه غير قانوني أو غير مطابق للتنظيم المعمول به ويجب رفض التأشيرة عليه، هذا الرفض يكون إما مؤقتاً أو نهائياً<sup>1</sup> :

**1-2 حالة الرفض المؤقت:** وهي حالة تأجيل المراقب المالي تسليم أو منح التأشيرة إلى غاية تصحيح الأخطاء واستكمال البيانات الناقصة في الملف، وتكون الالتزامات محل رفض مؤقت طبقاً للحالات المنصوص عليها في المادة 11 من المرسوم التنفيذي 92-414 كما يلي:<sup>2</sup>

✓ اقتراح التزام مشوب بمخالفات للتنظيم المعمول به قابلة للتصحيح

✓ انعدام أو نقصان الوثائق الثبوتية المطلوبة .

✓ نسيان بيان هام في الوثائق المرفقة بالالتزام .

فتخلف أحد هذه البيانات كاف للرفض المؤقت لمنح التأشير من المراقب المالي إلا أنها مخالفات غير جوهرية، باعتبار أنها إجراءات شكلية يمكن للأمر بالصرف تصحيحها في هذه الحالة يجب على المراقب المالي أن يبلغ الأمر بالصرف بأسباب هذا الرفض لكي يقوم

<sup>1</sup> - بلس شياوش بشير، مرجع سابق ، ص 292.  
<sup>2</sup> - المادة 11 من المرسوم التنفيذي 92-414، مرجع سابق.

بتصحيح الالتزام بالنفقة وعدم تعطيل مصالح الهيئة الإدارية، ولا يجب أن يكون الرفض المؤقت المبلغ للآمبالصرف مكرراً<sup>1</sup>.

## 2-2 حالة الرفض النهائي

تتحقق هذه الحالة بسبب حالة من الحالات التي نصت عليها المادة 12 من المرسوم التنفيذي 92-414 كما يلي:

✓ عدم مطابقة اقتراح الالتزام للقوانين والتنظيمات المعمول بها.

✓ عدم توافر الاعتمادات أو المناصب المالية .

✓ عدم احترام الأمر بالصرف لملاحظات المراقب المالي المدونة في مذكرة الرفض المؤقت .

و يجب على المراقب المالي في حالة الرفض النهائي أن يرسل نسخة من الملف مرفقاً بتقرير مفصل، إلى الوزير المكلف بالمالية الذي يمكن له إعادة النظر في الرفض النهائي إذا كان غير مؤسس.

هذه الحالات من الأسباب الأساسية والجوهرية التي لا يمكن للأمر بالصرف تصحيحها وبهذا لا يمكن تصحيح الالتزام بالنفقة ، لكن على المراقب المالي أن يبرر رفضه النهائي حتى لا يكون متعسفاً في استعمال اختصاصه الرقابي ومن اجل التسهيل على الأمر بالصرف معرفة الخلل<sup>2</sup>.

## 3-التغاضي

في حالة الرفض النهائي للالتزام بالنفقة ولتمكين الأمر بالصرف من مواصلة مهامه وإدارة المرافق التابعة له بانتظام وبدون انقطاع أوجد المشرع إجراء يمكنه من التصدي لهذا الرفض حتى ولو كان قانونياً، وهو إجراء التغاضي<sup>3</sup>.

و قد نصت على هذا الإجراء المادة 18 من المرسوم التنفيذي 92-414 بقولها: "في حالة رفض نهائي للالتزام بالنفقات....يمكن للأمر بالصرف أن يتغاضى عن ذلك تحت مسؤوليته

<sup>1</sup> - عباس نصيرة ، أليات الرقابة الإدارية على تنفيذ النفقات العمومية ، مذكرة ماجستير ، كلية الحقوق ، جامعة بومرداس ، الجزائر ، 2012/2011 ، ص 47 ، 48.

<sup>2</sup> - عباس نصيرة ، مرجع نفسه، ص 48.

<sup>3</sup> - بلس شاوش بشير ، مرجع سابق ، ص 293.

بمقرر معل ، يعلم به الوزير المكلف بالميزانية<sup>1</sup> ويرسل الملف الذي يكون موضوع التفاوض فوراً إلى الوزير المعني أو الوالي حسب الحالة، ويرسل الالتزام مرفقاً بمقرر التفاوضي إلى المراقب المالي قصد وضع تأشيرة الأخذ بالحسبان ، مع الإشارة إلى رقم التفاوضي وتاريخه ويرسل المراقب المالي بدوره نسخة من ملف الالتزام موضوع التفاوضي إلى الوزير المكلف بالميزانية(وزير المالية) قصد الإعلام ويقوم الوزير بدوره ، وفي جميع الحالات بإرسال نسخة إلى المؤسسات المتخصصة في الرقابة.

غير أنه لا يمكن اللجوء إلى إجراء التفاوضي في حالة ما إذا كان سبب الرفض النهائي يرجع إلى:

- ✓ صفة الأمر بالصرف .
- ✓ عدم توافر الاعتمادات .
- ✓ انعدام التأشيرات أو الآراء المسبقة المنصوص عليها في التنظيم .
- ✓ انعدام الوثائق الثبوتية المتعلقة بالالتزام .
- ✓ التخصيص غير القانوني للالتزام بهدف إخفاء أو تجاوز الاعتمادات ما تعديلاً لها أو تجاوزاً لمساعدات مالية في الميزانية.

### المطلب الثاني: مراقبة المحاسب العمومي

تناولنا في الفصل الأول المحاسب العمومي كأحد أعوان تنفيذ العمليات المالية، حيث يكلف بالمرحلة المحاسبية من خلال دفع مبلغ النفقة وتحصيل الإيرادات العامة ويتم ذلك بعد ممارسة مهامه الرقابية، ولتحديد نوعية الرقابة الممارسة من قبل المحاسب العمومي على التصرفات والعمليات المالية التي يجريها الأمر بالصرف، لا بد من التعرف على العناصر التي تنصب عليها هذه الرقابة وبيان طبيعتها في الفرع الأول وبيان نتائج هذه الرقابة وإجراءاتها في الفرع الثاني.

<sup>1</sup> - المادة 18 من المرسوم التنفيذي 92-414، مرجع سابق.

## الفرع الأول: موضوع رقابة المحاسب العمومي

يشمل موضوع الرقابة الممارسة من قبل المحاسب العمومي العناصر التي تنصب عليها والطبيعة القانونية لهذه الرقابة، باعتبار أن المحاسب العمومي على مستوى جميع الهيئات والإدارات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، وبذلك فهو يمارس رقابة محاسبية على تنفيذ العمليات المالية وخاصة النفقات العمومية بصفة شاملة.

## أولاً: المجالات والعناصر التي تنصب عليها رقابة المحاسب العمومي

بعد قيام الأمر بالصرف بالمرحلة الإدارية من تنفيذ العمليات المالية المختلفة من نفقات وإيرادات عامة، يحول الملف إلى المحاسب العمومي ، الذي يتعين عليه وقبل تنفيذ الدفع القيام بعمليات الرقابة التي تعتبر هذه الأخيرة رقابة مرافقة أو متزامنة وموالية للرقابة التي يمارسها المراقب المالي على عمليات الأمر بالصرف وتتمثل المجالات والعناصر التي تنصب عليها هذه الرقابة حسب نص المادة 36 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية فيما يلي:<sup>1</sup>

1- التأكد من مدى مطابقة عملية الأمر بالدفع للقوانين والتنظيمات المعمول بها وتعني أن العملية المالية المتمثلة في تنفيذ النفقة التي صدر الأمر بدفعها من طرف الأمر بالصرف للمحاسب العمومي، هي عملية تتطابق مع جميع النصوص التشريعية والتنظيمية المعمول بها في المجال المالي والمحاسبي .

2- التأكد من صفة الأمر بالصرف، لذا يتوجب على الأمر بالصرف أن يرسل قرار تعيينه وعينه عن إمضائه للمحاسب العمومي حتى يتسنى له مطابقتها مع نموذج الإمضاء الموجود على الأمر بالدفع .

3- يراقب المحاسب العمومي شرعية عمليات تصفية النفقات العامة التي تعد من المراحل الإدارية التي يقوم بها الأمر بالصرف.

<sup>1</sup> - المادة 36 من القانون 90-21، مرجع سابق.

- 4- مراقبة توفر الاعتمادات أي أن العملية المالية تمت وفقاً للترخيصات الممنوحة في الميزانية المخصصة للهيئة أو الجهة الإدارية التي هو مكلف برقابتها .
- 5- مراقبة آجال الديون المحددة قانوناً وأنها لم تسقط ولم تكن محل معارضة ولا إمتنع المحاسب العمومي عن الدفع لحين حل المنازعة<sup>1</sup> .
- 6- الطابع الإدائي للدين، ويقصد به أن دفع مبلغ النفقة يؤدي حتماً إلى إبراء ذمة الجهة الإدارية المدينة من هذا المبلغ، لذا يجب على المحاسب العمومي قبل إجراء عملية الدفع أن يتحقق مثلاً من أن مبلغ النفقة ثابت ومحدد المقدار ومستحق الدفع<sup>2</sup> .
- 7- مراقبة التأشيرات الإجبارية لعمليات الرقابة المنصوص عليها في القوانين والأنظمة المعمول بها، والتي يجب على المحاسب العمومي أن يتأكد من وجود هذه التأشيرات المتمثلة في تأشيرة المراقب المالي وتأشيرة لجان الصفقات العمومية.
- 8- الصحة القانونية للمكسب الإبرائي ويقصد به أنه على المحاسب العمومي ألا يكتفي بالتأكد من أن دفع مبلغ النفقة يبرئ ذمة الجهة الإدارية المدينة فحسب بل عليه أن يتأكد من الصحة القانونية للمكسب الإبرائي الناتج عن دفع مبلغ النفقة.

### ثانيًا: طبيعة رقابة المحاسب العمومي

من خلال بيان العناصر والمجالات التي نصت عليها المادة 36 السالفة الذكر، الأمر الذي يدفعنا إلى التساؤل حول طبيعة هذه الرقابة الممارسة من قبل المحاسب العمومي، هل هي رقابة ملائمة أم رقابة شرعية ؟

من خلال تنوع العناصر والمجالات التي تنصب عليها هذه الرقابة، يلاحظ أن هذه الرقابة متعددة ومتنوعة إلا أننا لا نجد فيها أي نوع أو حالة تأخذ شكل رقابة الملائمة على قرارات الأمر بالصرف، وبالتالي فإن هذا الأخير هو الحكم الوحيد في خصوص مسألة ملائمة قراراته من عدمها<sup>3</sup> وعليه وبإمعان النظر في تفحص العناصر السابقة التي تنصب

<sup>1</sup> - عباس نصيرة ، مرجع سابق ، ص 56.

<sup>2</sup> - فنينيش محمد الصالح ، الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في القانون الجزائري، رسالة من اجل نيل شهادة دكتوراه دولة في القانون العام، جامعة الجزائر، 2011-2012، ص 155.

<sup>3</sup> - فنينيش محمد الصالح، مرجع نفسه، ص 156.

عليها رقابة المحاسب العمومي يمكن القول أن هذه الرقابة هي رقابة شرعية عندما يتعلق الأمر بالرقابة على مطابقة العملية للقوانين والأنظمة المعمول بها، وشرعية عملية تصفية النفقات وتوفر الإعتمادات وكذلك هي رقابة صحة قانونية إذا إنصبت على رقابة صفة الأمر بالصرف وعدم سقوط آجال الديون والمعارضة فيها، وتأشيرات عمليات الرقابة الممارسة من قبل المراقب المالي وتأشيرة لجان الصفقات العمومية، والصحة القانونية للمكسب الابرائي.

وبالتالي فرقابة المحاسب العمومي هي رقابة ذات طبيعة مزدوجة، فهي رقابة شرعية ورقابة صحة قانونية في أن معاً<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: إجراءات ونتائج رقابة المحاسب العمومي

نتناول من خلال هذا الفرع إجراءات ونتائج الرقابة الممارسة من قبل المحاسب العمومي ويقصد بإجراءات دفع النفقة هي العملية المالية التي يقوم بها المحاسب العمومي وهو بهذا الصدد فقد يدفع النفقة وعند عدم أو رفض دفعها يمكن للأمر بالصرف أن يقوم بتسخيره في حالات ويمنع عليه ذلك في حالات أخرى.

### أولاً: الحالات العادية للدفع

قبل قبوله دفع أي نفقة عمومية يجب على المحاسب العمومي وتحت مسؤوليته الشخصية والمالية أن يتحقق من توفر الشروط القانونية لضمان مشروعية تنفيذ النفقات العمومية وذلك وفقاً لأحكام المادة 36 من القانون 90-21<sup>1</sup>، حيث يجب على المحاسب العمومي قبل قبول دفع النفقة أن يتحقق من توفر كل الشروط التالية:

- 1- مطابقة العملية للقوانين والتنظيمات المعمول بها.
- 2- صفة الأمر بالصرف أو المفوض له، وعليه أن يتأكد من أن الأمر بالصرف هو المستفيد من الاعتماد، وللمحاسب العمومي سجل فيه نموذج إمضاءات كل الأمرين بالصرف المعتمدين لديه .

<sup>1</sup> - المادة 36 من القانون 90-21 ، مرجع سابق.

3- شرعية عملية التصفية والتأكد من ختم الأمر بالصرف وإمضائه كدليل على أداء الخدمة.

4- توفر الاعتمادات لكن هناك استثناء يتعلق بالنفقات الإجبارية مثل المصاريف القضائية (قرارات العدالة) التي يمكن دفعها على المكشوف.

5- عدم سقوط الدين وذلك بالتقادم الرباعي (04 سنوات) وأن الدين ليست محل معارضة .

6- الطابع الابرائي للدفع، أي أن النفقة لم يتم دفعها من قبل.

7- تأشيرات عمليات المراقبة خاصة تأشيرة المراقب المالي، وتأشيرة لجنة الصفقات في حالة صفقة.

8- الصحة القانونية للمكسب الابرائي أي التأكد من صحة الدفع وأن الشخص هو الدائن الفعلي للإدارة وهو المعني بالنفقة العمومية<sup>1</sup> .

9- التأكد من صحة إنشاء وتبويب النفقة وذلك بالتحقق من مدى مطابقة باب وبند النفقة المسجلة في سند الأمر بالصرف مع أبواب وبنود نفس النفقة المسجلة في الميزانية ، بهدف خصم الاعتمادات المالية لتغطية تسديد النفقة من الباب الذي يتناسب مع تبويب الميزانية<sup>2</sup> .

بعد التحقق من توفر الشروط القانونية يقوم المحاسب العمومي بتسديد النفقة عن طريق تحويل المبلغ إلى حساب المستفيد الذي يستلم الإشعار بالدفع، في حين أن الوثائق الأصلية وحوالة الدفع يتم حفظها في حساب التسيير لدى المحاسب العمومي، أما الأمر بالصرف فيستلم النسخة الزرقاء من حوالة الدفع عليها ختم وتأشيرة المحاسب العمومي الذي قام بالدفع والتي تحمل عبارة (حقوق ودفع) من أجل الاحتفاظ بها في الحساب الإداري للأمر بالصرف.

<sup>1</sup> - وقاد احمد، مرجع سابق ، ص 21.  
<sup>2</sup> - شلال زهير ، مرجع سابق ، ص 134.

وقد حدد المرسوم التنفيذي رقم 93-46 المحدد لآجال دفع النفقات وتحصيل الأوامر بالإيرادات يعطي للمحاسب العمومي مهلة 10 أيام من تاريخ استلام حوالات الدفع وأوامر الصرف لتنفيذها، إما في حالة الرفض فللمحاسب العمومي مهلة 20 يوماً للرد على الأمر <sup>1</sup>والصوداً كتابياً مبرراً دواعي الرفض وذلك ابتداء من تاريخ تسلمه الأمر بالصرف<sup>1</sup> وهنا يمكن للأمر بالصرف أن يلجأ إلى إجراء التسخير.

### ثانياً: تسخير المحاسب العمومي

التسخير عمومًا هو إعطاء أمر لشخص غير موجود في النظام السلمي التابع لمصدر هذا الأمر، ويجد التسخير أساسه في فكرة استمرارية المرفق العام. أما محاسبياً، فهو الأمر الذي يعطيه الأمر بالصرف للمحاسب العمومي لكي ينفذ عملية دفع كان قد رفض تنفيذها من قبل، رغم وجود أمر بالدفع أو حوالة دفع سابقة تناولت إجراء التسخير المادتين 47 و48 من قانون المحاسبة العمومية، وتطبيقاً لها صدر المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المتعلق بإجراءات تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين .

وليتمكن الأمر بالصرف من اللجوء إلى إجراء التسخير، لابد من توفر شروط موضوعية وأخرى شكلية<sup>2</sup>.

### 02- الشروط الموضوعية

✓ وجود رفض من طرف المحاسب العمومي، ويشترط أن يكون نهائياً، لأنه في حالة الرفض المؤقت بسبب عيب شكلي يمكن تداركه من طرف الأمر بالصرف لا يمكن اللجوء إلى إجراء التسخير.

✓ التسخير يوجه للمحاسب العمومي المختص .

✓ أن تخرج حالة الرفض عن الأسباب المذكورة في المادة 48 من القانون 90-21 وهي<sup>3</sup>:

<sup>1</sup> - المادتين 03 و04 من المرسوم التنفيذي رقم 93-46، مرجع سابق.

<sup>2</sup> - وقاد احمد، مرجع سابق، ص 22.

<sup>3</sup> - المادة 48 من القانون 90-21، مرجع سابق.

- عدم وجود اعتمادات عدا بالنسبة لميزانية الدولة.
- عدم توفر أموال في الخزينة عدا بالنسبة لميزانية الدولة.
- غياب إثبات الخدمة المؤداة.
- طابع النفقة غير ابرائي.
- غياب إحدى التأشيرات المنصوص عليها قانوناً<sup>1</sup>.

### 03- الشروط الشكلية

- ✓ يجب أن يكون التسخير مكتوباً لإثبات إعفاء المحاسب العمومي من المسؤولية .
- ✓ يضم التسخير عبارة " يطلب من المحاسب أن يدفع".
- ✓ يحتوي التسخير على أسباب لجوء الأمر بالصرف إليه.
- ✓ أن يكون هناك أمر بالتسخير بالنسبة لكل عملية وليس أمر بالتسخير إجمالياً لعدة عمليات<sup>1</sup>.

### 04- آثار التسخير

يتحمل الأمر بالصرف المسؤولية على التسخير ، لان هذا الإجراء استثنائي لتنفيذ عمليات دفع النفقات العمومية.

أما بالنسبة للمحاسب العمومي فعليه أن ينفذ الأمر بالتسخير إذا توفرت شروطه كما يجب عليه بعد تنفيذها أن يقدم تقريراً للوزير المالية في ظرف 5 أياماً يذكر فيه تفاصيل عملية التسخير، وأسباب رفض الدفع والوزير بإمكانه أن يطلب تبريرات من الأمر بالصرف المعني.

<sup>1</sup> -وقاد احمد، مرجع سابق ، ص 22،23.

## ثانياً ١: الامتناع ورفض الدفع

إذا كان الأصل أن المحاسب العمومي وهو يراقب الأمر بالصرف المقدم له من طرف الأمر بالصرف أن يدفع النفقة، فإنه بإمكانه أن يمتنع أو يرفض الدفع إذا ما لاحظ خلافاً في الأمر بالدفع والوثائق الثبوتية المرفقة به<sup>1</sup> وذلك في الحالات التالية:

✓ عدم شرعية وثائق الإثبات المبررة للنفقة.

✓ عدم إثبات اعتمادات مالية.

✓ غياب إثبات الخدمة المنجزة.

✓ عدم توفر أموال في الخزينة.

✓ انعدام تأشيرة مراقبة النفقات أو تأشيرة لجنة الصفقات العمومية وبهذا يقوم

المحاسب العمومي بإعداد مذكرة الرفض المؤقت مع تبيان أسباب عدم التسديد

لإرسالها إلى الأمر بالصرف طالباً منه بعض الاستفسارات والتوضيحات بعد

عملية الرفض يجد الأمر بالصرف نفسه بين موقفين :

✓ تصحيح المخالفات والأخطاء ليصبح الالتزام بالنفقة مستوفي لجميع الشروط

القانونية بعدما يتأكد المحاسب العمومي من ذلك يصدر قرار الدفع .

✓ عند عدم تسوية الأخطاء والمخالفات للوثائق يستبدل المحاسب رفضه المؤقت

برفض نهائي ، عندها يلجأ الأمر بالصرف إلى طريقة أخرى قانونية وهي إجراء

التسخير حسب المادة 47 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

<sup>1</sup> - فنينيش محمد الصالح، مرجع سابق ، ص 160.

### المبحث الثاني: المراقبة المساعدة على أعوان المحاسبة العمومية

بالإضافة إلى الرقابة السابقة أو القبلية الممارسة من طرف الهيئات المختصة والمتمثلة في المراقب المالي والمحاسب العمومي حيث توجد هذه الهيئات والأعوان على المستوى المحلي، توجد أيضاً رقابة أخرى منحها المشرع الجزائري صلاحيات المراقبة الخارجية والمساعدة توجد على المستوى المركزي، تتمثل في مراقبة مجلس المحاسبة الذي أعطى له صلاحية المطابقة ورقابة نوعية التسيير على المحاسب العمومي والأمر بالصرف والذي نتناوله في المطلب الأول . ورقابة ودور المفتشية العامة للمالية وهو ما نتطرق إليه في المطلب الثاني.

### المطلب الأول: رقابة مجلس المحاسبة

يعتبر مجلس المحاسبة أعلى هيئة تتمتع بالاستقلالية سواء في التسيير أو الرقابة، ويكلف بالرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية طبقاً لنص المادة 192 من التعديل الدستوري 2016<sup>1</sup>، وقد تم إنشاء مجلس المحاسبة بموجب المادة 190 من دستور 1976 حيث جاء فيها<sup>2</sup>: "يؤسس مجلس محاسبة مكلف بمراقبة مالية الدولة والحزب والمجموعات المحلية والمؤسسات الاشتراكية بجميع أنواعها "، إلا أن هذا الجهاز لم يظهر إلى الوجود فعلياً إلا بعد صدور القانون رقم 80-05 الذي يحدد كيفية تنظيم مجلس المحاسبة وتسييره والجزاءات التي يطبقها<sup>3</sup>.

وحسب المادة 2 من الأمر رقم 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة المعدل والمتمم يدقق مجلس المحاسبة في شروط استعمال الهيئات الموارد والوسائل المادية للأموال التي تدخل ضمن نطاق اختصاصه ويقيم تسييرها ويتأكد من مطابقة عمليات هذه الهيئات المالية والمحاسبية للقوانين والتنظيمات المعمول بها<sup>4</sup>.

1 - المادة 192 من القانون رقم 02-16 المؤرخ في 06 مارس 2016، المتضمن التعديل الدستوري لسنة 2016، الجريدة الرسمية، العدد 14.

2 - المادة 190 من دستور 1976 المؤرخ في 22 نوفمبر 1976، الجريدة الرسمية، العدد 76

3 - القانون رقم 80-05 المؤرخ في : 01 مارس 1980 ، يحدد كيفية تنظيم مجلس الدولة وسير والجزاءات التي يطبقها، الجريدة الرسمية، العدد 10.

4 - المادة 2 من الأمر 95-20 المؤرخ في 17 يوليو 1995، يتعلق بمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية، العدد 35 لسنة 1995 المعدل والمتمم بموجب الأمر 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010 ، الجريدة الرسمية، العدد 50.

ولتمكين مجلس المحاسبة من القيام وأداء مهامه وصلاحياته على أحسن وجه خوله  
المشرع عدة صلاحيات على أعوان المحاسبة العمومية وهو ما نعالجه بالأخص صلاحياته  
القضائية والرقابية على عمليات ونشاطات الأمر بالصرف في (الفرع الأول) وعلى  
المحاسبين العموميين وأعاونهم من جهة أخرى (الفرع الثاني) مع توضيح طبيعة القرارات  
الصادرة عنه ومدى قابليتها للطعن (الفرع الثالث) .

### الفرع الأول: الرقابة على الأمر بالصرف

لمجلس المحاسبة نوعان من الصلاحيات إدارية وقضائية تتمثل الصلاحيات الإدارية  
أساساً في رقابة نوعية التسيير ورقابة الانضباط .

#### أولاً : رقابة نوعية التسيير

ويسمى هذا النوع برقابة الأداء والفاعلية والاقتصاد وتخص على وجه الخصوص  
الأميرين بالصرف وذلك عند قيام المجلس بالتحقيق ومراقبة حسن استعمال الهيئات الخاضعة  
لرقابته للموارد والأموال والقيم والوسائل المادية العمومية<sup>1</sup> استناداً للأهداف والمهام الموكلة  
لها، كما يقيم فعالية النظام الرقابي لهذه الهيئات، كما يقوم المجلس بالتأكد من مدى توفر  
الشروط المطلوبة لمنح واستعمال الإعانات والمساعدات التي تمنحها الدولة أو إحدى  
الهيئات أو المصالح العمومية التابعة لها<sup>2</sup>

لذلك كان هدف المجلس من وراء هذه الرقابة هو التحكم في استعمال وتخصيص  
الموارد بطريقة تضمن عقلانية تنفيذ النفقات العامة من خلال المصادر المتاحة مرتكزة على  
تقييم نشاط الهيئة معتمداً على معايير الفعالية والنجاعة والاقتصاد وهي ثلاثة عناصر تقوم  
عليها رقابة التسيير .

#### ثانياً : رقابة الانضباط

يختص مجلس المحاسبة أثناء ممارسة رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية  
ومراقبة تنفيذ العمليات المالية بتحميل مسؤولية أي عون أو مسؤول في المصالح الخاضعة

<sup>1</sup> جيلس شاوش بشير، مرجع سابق، ص 316 .

<sup>2</sup> جين داود إبراهيم، الرقابة المالية على النفقات العامة، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2010، ص 162 .

لرقابته متى ارتكب أخطاء أو مخالفات تمس الأموال العمومية، ويمارس المجلس هذه المهمة بناءً على إخطار من رئيس الهيئة التشريعية أو رئيس الحكومة أو الوزير المكلف بالمالية أو الوزراء أو المسؤولين على المؤسسات الوطنية المستقلة<sup>1</sup>، بحيث يدخل في اختصاص المجلس التأكد من احترام قواعد الانضباط في مجال تسيير<sup>2</sup> الأموال العمومية التي من بينها النفقات العامة وذلك قصد حماية الأموال العمومية من كل أشكال التلاعبات والتبذير ومن بين هذه التجاوزات والمخالفات الناتجة عن عدم احترام القواعد التشريعية المتعلقة بتنفيذ عمليات تسيير الأموال العمومية والوسائل المتاحة والتي تؤدي إلى إلحاق أضرار بالخزينة العمومية، وهذه المخالفات والتصرفات نصت عليها المادة 88 من الأمر 20-95 وتتعلق لاسيما بالنفقات خاصة :

- ✓ خرق الأحكام التشريعية أو التنظيمية المتعلقة بتنفيذ الإيرادات والنفقات.
- ✓ استعمال الاعتمادات والمساعدات المالية لأهداف غير الهدف الذي منحت من أجله صراحة .
- ✓ الالتزام بالنفقات دون توفير الصفة أو السلطة أو خرق القواعد المطبقة في مجال الرقابة القبلية.
- ✓ تنفيذ عمليات النفقات الخارجة بشكل واضح عن الهدف أو مهمة الهيئات العمومية.
- ✓ الرفض غير المؤسس للتأشيرات أو العراقيل الصريحة من طرف هيئات الرقابة القبلية أو التأشيرات الممنوحة خارج الشروط القانونية<sup>3</sup>.

### ثالثاً: سلطة التحري وحق الإطلاع

خول المشرع الجزائري لمجلس المحاسبة حتى يتمكن من القيام بمهامه على أحسن وجه حق الإطلاع وسلطة التحري ، ولذلك يمكن للقاضي المحقق أن يطالب بالإطلاع على

1 - بلس شاوش بشير ، مرجع سابق ، ص 319 .

2 - المادة 87 من الأمر 20-95، مرجع سابق .

3 - المادة 88 من الأمر 20-95، مرجع نفسه .

كل الوثائق التي من شأنها رقابة العمليات المالية والمحاسبية ، كما يمكنه الاستماع إلى أي عون تابع للمصلحة الخاضعة لرقابته .

✓ له سلطة التحري بغية الاطلاع على أعمال الادارة ومؤسسات القطاع العام .

✓ لقضاة مجلس المحاسبة حق الدخول والمعاينة لكل محلات الإدارات والمؤسسات الخاضعة لرقابة المجلس.

✓ له سلطة الاطلاع على النصوص المرسله إليه ذات الطابع التنظيمي الصادرة من إدارة الدولة والتي تتعلق بالتنظيم المحاسبي والمالي والإجرائي في تسيير الأموال العمومية .

ويحق له الاستعانة بخبراء ومختصين لأجل عمل مهامه ومساعدته في أشغاله إن أقتضى ذلك ومن أجل ضمان الطابع السري المرتبط بالوثائق أو معلومات تمس بالدفاع أو الاقتصاد الوطنيين يستوجب على المجلس اتخاذ كل الاحتياطات اللازمة<sup>1</sup>.

ولتمكين مجلس المحاسبة من مراقبة حسابات جميع المصالح الخاضعة لاختصاصه ألزم القانون جميع الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين إيداع حساباتهم (حسابات التسيير وحسابات الادارة ) لدى كتابة ضبط المجلس وكذا المستندات الإثباتية.

### الفرع الثاني : الرقابة على المحاسب العمومي

يعتبر مجلس المحاسبة قاضي المحاسبين العموميين وهي الوظيفة الأصلية التي يقوم بها في مجال القضائي من خلال الحكم بقيام المسؤولية الشخصية والمالية المحاسبية للمحاسب العمومي وذلك عند قيام المجلس بما يلي:

#### أولاً : مراجعة حسابات المحاسبين العموميين

يراجع مجلس المحاسبة حسابات المحاسبين العموميين ويصدر بشأنها قرارات قضائية، حيث تنص المادة 02 من المرسوم التنفيذي 96-56 على أنه: "يجب على الأمرين بالصرف الرئيسيين والثانويين وعلى المحاسبين العموميين التابعين لمصالح الدولة والجماعات الإقليمية ومختلف المؤسسات العمومية والهيئات العمومية الخاضعة لقواعد

<sup>1</sup> بن داود إبراهيم ، مرجع سابق ، ص 159 .

المحاسبة العمومية أن يودعوا حساباتهم الإدارية وحسابات الخاضعة لقواعد لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة في أجل أقصاه (30) ثلاثين يوم من السنة الموالية للميزانية<sup>1</sup> .

وعند مراجعة مجلس المحاسبة لهذه الحسابات يدقق في صحة العمليات المادية الموصوفة فيها ومدى مطابقتها للأحكام التشريعية والتنظيمية المتعلقة بها وتتم هذه المراجعة عن طريق مقرر معين من طرف رئيس الغرفة المختصة حيث يقوم المقرر بمعاينة الحسابات والوثائق الثبوتية المتعلقة بالتنفيذ والتدقيق فيها، وإجراءات التحقيق والحكم على حسابات المحاسبين العموميين هي إجراءات كتابية وحضورية<sup>2</sup>، عند نهاية مهامه بدون المقرر في تقرير كتابي معايناته وملاحظاته والاقتراحات المعللة، يرسل رئيس الغرفة التقرير إلى الناظر العام لتقديم التماساته الكتابية ثم يعرض كل ملف على التشكيلة المدولة للنظر والبت فيه .

### ثالثاً: طبيعة قرارات المجلس

انطلاقاً من عمل المقرر يعرض كل ملف على التشكيلة المدولة للنظر والبت فيه، حيث يجوز لمجلس المحاسبة اتخاذ إحدى القرارات التالية:

#### 1-القرار المؤقت

في حالة اكتشاف مجلس المحاسبة للمخالفات المرتكبة من طرف المحاسبين العموميين يقوم في بداية الأبتخاذ قراراً مؤقتاً يوجه ويبلغ إلى المحاسب العمومي المعني قصد إتاحة الفرصة لهذا الأخير لتقديم التبريرات الضرورية المتعلقة بالقضية وذلك في أجل شهرين من تاريخ تبليغ القرار المؤقت، والذي يمكن تأجيله بطلب معلل من طرف المعني حسب ما جاء في المادة 78 فقرة 02 من الأمر 95-20 .

#### 2-القرار النهائي

بعد انقضاء الأجل المحدد من طرف المجلس والمتعلق بتبريرات المحاسب العمومي للوضعية ، يقوم مجلس البت بإصدار حكمٍ نهائيٍّ عن طريق مداولة بعد الاطلاع على

<sup>1</sup> -المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 96-56 المؤرخ في 22 جانفي 1996 ،يحدد الأحكام المتعلقة بتقديم الحسابات إلى مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية، العدد 06.

<sup>2</sup> - يلس شاولش بشير ، مرجع سابق ، ص 317.

اقتراحات المقرر المراجع وجميع الإثباتات والتفسيرات المقدمة من طرف المحاسب العمومي، وهو بذلك يتخذ إحدى الأشكال التالية :

✓ في حالة التأكد من عدم وجود مخالفة في التسيير يتم إبراء المحاسب العمومي نهائياً من المسؤولية المباشرة.

✓ في حالة وجود نقص مبلغ مالي أو صرف نفقة غير قانونية أو غير مبررة أو إيراد غير محصل، يتم وضع المحاسب في وضع المدين، فيقرر المجلس عندها إلزامه بتسديد المبلغ الذي يحدده قصد تغطية أو تقليل مبالغ العجز أو النقص الملاحظ، يسمى هذا الإجراء بالاستحقاق (la mise en débet) وهو قرار يأمر بموجبه مجلس المحاسبة المحاسب العمومي باسترجاع المبلغ المحدد<sup>1</sup>.

يكتسي الطابع التنفيذي وهنا تقوم المسؤولية المالية والشخصية للمحاسب العمومي ويجبر على تغطية العجز أو النقص الواقع من أمواله الشخصية ويمكن للمحاسب الدفع بالقوة القاهرة في حالة السرقة أو ضياع النقود أو أن يثبت عدم ارتكابه أي خطأ أو إهمال، أو أن يدفع بمسؤولية الأعوان تحت سلطة الرقابة<sup>2</sup>.

### ثالثاً : الجزاءات المترتبة والطعن في قرارات المجلس

#### 1- الجزاءات المترتبة عن رقابة المجلس

يعاقب مجلس المحاسبة مرتكبي المخالفات بغرامة لا يتعدى مقدارها مبلغ المرتب السنوي الإجمالي الذي يتقاضاه العون عند تاريخ ارتكاب المخالفة، ويمكن أن تبلغ هذه الغرامة الضعف إذا كانت المخالفة متمثلة في خرق حكم من الأحكام التشريعية أو التنظيمية أو تجاهل التزاماته لكسب امتياز مالي أو عيني غير مبرر لصالحه أو لغيره على حساب الدولة أو هيئة عمومية<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - المادة 83 فقرة 02 من الأمر 95-20، مرجع سابق .

<sup>2</sup> - بن داود إبراهيم ، مرجع سابق ، ص 160، 161.

<sup>3</sup> - يلس شاوش بشير ، مرجع سابق ، ص 322.

ويعفى الأعوان مرتكبو المخالفة من العقوبة إذا تذرع بأمر كتابي من مسؤوليه السلميين أو كل شخص مؤهل لإعطاء مثل هذه الأوامر، وفي هذه الحالة تحل مسؤوليتهم محل مسؤوليته.

وإذا لاحظ مجلس المحاسبة أثناء ممارسة رقابته وقوعاً يمكن وصفها وصفاً جزائياً، يرسل الملف إلى النائب العام المختص إقليمياً بغرض المتابعات القضائية ويطلع وزير العدل على ذلك<sup>1</sup>.

## 2- الطعن في قرارات المجلس

قرارات المجلس قابلة للطعن فيها بالمراجعة و الاستئناف والنقص.

### 2-1- المراجعة

يمكن لمجلس المحاسبة أنراجع القرارات الصادرة عنه بناءً على طلب من المعني بالأمر أو السلطة السلمية أو الوصية أو الناظر العام كما يمكنه مراجعة القرار تلقائياً.

ولا تكون هذه القرارات قابلة للمراجعة إلا في الحالات التالية:

✓ الأخطاء.

✓ الإغفال أو التزوير.

✓ ظهور عناصر جديدة تبرر ذلك .

يرفع الطعن بالمراجعة في أجل أقصاه سنة (01) واحدة من تاريخ تبليغ القرار موضوع الطعن.

### 2-2- الطعن بالاستئناف

يرفع الطعن بالاستئناف إما من المتقاضي المعني بالأمر أو السلطة السلمية أو الوصية أو من الناظر العام في أجل أقصاه شهر (01) واحد من تاريخ تبليغ القرار موضوع الطعن، وللاستئناف أثر موقوف لتنفيذ القرار.

<sup>1</sup> - المادة 27 من الأمر 95-20، مرجع سابق .

## 2-3- الطعن بالنقض

تكون قرارات مجلس المحاسبة قابلة للطعن بالنقض أمام مجلس الدولة وفقاً للإجراءات والشروط المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ويرفع الطعن بالنقض إما من المتقاضي المعني بالأمر أو السلطة السلمية أو الوصية أو الوزير المكلف بالمالية أو الناظر العام في أجل شهرين (02) من تاريخ تبليغ القرار المطعون فيه<sup>1</sup>

## المطلب الثاني : رقابة المفتشية العامة للمالية (IGF)

تعتبر المفتشية العامة للمالية من أهم الأجهزة التي تقوم بالرقابة الخارجية أو المساعدة على تنفيذ العمليات المالية للدولة، وهي رقابة تمارس بعد انتهاء وتنفيذ الميزانية ولا تنصب على النفقات العامة فقط بل تمتد إلى الإيرادات العامة وهي رقابة ردعية ووقائية تهدف إلى مزامنة مراقبة تنفيذ العمليات المالية وحركتها ولدراسة هذه الهيئة أكثر نتناول تشكيلها واختصاصاتها الرقابية في الفرع الأول إجراءات ونتائج رقابتها في الفرع الثاني.

## الفرع الأول:تشكيلة واختصاصات المفتشية العامة للمالية

أنشأت المفتشية العامة للمالية في سنة 1980 بموجب المرسوم رقم 80-53 المؤرخ في 01 مارس 1980 ،بحيث توضع هذه الهيئة تحت السلطة المباشرة لوزير المالية تختص بمراقبة التسيير المالي والمحاسبي لمصالح الدولة والجماعات اللامركزية والهيئات العمومية ذات الطابع الإداري<sup>2</sup> ويديرها رئيس .

## أولاً : تشكيلة المفتشية العامة للمالية

تتشكل من هياكل مركزية للرقابة والتقويم تمارس مهامها على نشاط الإدارات والمصالح المركزية، ولهذه الهياكل امتداد على المستوى المحلي تتمثل في المفتشيات الجهوية تتكفل بمراقبة المصالح المحلية<sup>3</sup> .

<sup>1</sup> -يلس شاوش بشير ، مرجع سابق ،ص 324، 325.

<sup>2</sup> - المادة 01 من المرسوم رقم 80-53 المؤرخ في 01 مارس 1980، المتعلق بتحديد اختصاص وتنظيم صلاحيات المفتشية العامة للمالية، الجريدة الرسمية ، العدد 10، المعدل والمتمم.

<sup>3</sup> - يلس شاوش بشير ، مرجع سابق ، ص 303.

حيث صدر في 20 جانفي 1992 المرسوم التنفيذي رقم 92-32 المؤرخ في 20 جانفي 1992 يتعلق بتنظيم الهياكل المركزية للمفتشية العامة للمالية، كما صدر المرسوم التنفيذي رقم 92-33 في نفس التاريخ ، يحدد تنظيم وصلاحيات المصالح الخارجية للمفتشية، ثم صدر مرسوم آخر رقم 92-78 المؤرخ في 22 فيفري 1992 المحدد لاختصاصات المفتشية والمرسوم التنفيذي رقم 92-79 المؤرخ في 22 فيفري 1992 يؤهل المفتشية العامة للمالية للتقويم الاقتصادي للمؤسسات العمومية الاقتصادية وبعد مرور أكثر من 8 سنوات ونظراً للتطور الاقتصادي أصدر المشرع الجزائري المرسوم التنفيذي رقم 08-272 المؤرخ في 06 سبتمبر 2008، المتعلق بصلاحيات المفتشية العامة للمالية، والمرسوم التنفيذي رقم 08-273 في نفس التاريخ المتضمن تنظيم المفتشيات الجهوية للمفتشية وصلاحياتها .

وأخيراً صدر آخر نص قانوني وهو المرسوم التنفيذي رقم 09-96 المؤرخ في 26 فيفري 2009 ، المتضمن شروط وكيفيات رقابة وتدقيق المفتشية العامة للمالية لتسيير المؤسسات العمومية الاقتصادية.

كما تمارس المفتشية مهام المراجعة والتدقيق والتحقق بواسطة مفتشين للمالية يشتغلون في شكل وحدات متنقلة تسيير من قبل رؤساء ويتبع هؤلاء المفتشين إما الهياكل المركزية للمفتشية، أو لمصالحها الخارجية المتمثلة في المديريات الجهوية<sup>1</sup>.

### ثانياً : اختصاصات المفتشية العامة للمالية

خول المشرع الجزائري المفتشية العامة للمالية صلاحيات عديدة في مجال الرقابة المالية، ومن ثمة فإن الصلاحيات الرقابية للمفتشية قد تتضمن مراقبة التسيير المالي والمحاسبي وبالتقويم الاقتصادي والمالي لمختلف المؤسسات الاقتصادية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - مسعي محمد، مرجع سابق ، ص 143.

<sup>2</sup> - موفق عبد القادر، الرقابة على المالية البلدية في الجزائر "دراسة تحليلية ونقدية"، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر 2014 ، ص 160 .

## 1- الرقابة على التسيير المالي والمحاسبي

ترتكز هذه الرقابة على العناصر التالية:

- ✓ شروط تطبيق التشريع المالي والمحاسبي والأحكام التشريعية والتنظيمية التي سيكون لها أثر مالي مباشر.
- ✓ التسيير المالي في المصالح والهيئات المالية التي توي عليها الرقابة.
- ✓ صحة المحاسبة وانتظامها وسلامتها.
- ✓ شروط استعمال وتسيير الاعتمادات والوسائل الموضوعة تحت تصرف المصالح والهيئات .
- ✓ سير الرقابة الداخلية لتلك المصالح والهيئات.

## 2- التقييم الاقتصادي والمالي

نصت المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272 على المهام والصلاحيات في هذا المجال على ما يلي:

- ✓ القيام بالدراسات والتحليل المالية والاقتصادية من أجل تقدير فاعلية وفعالية إدارة وتسيير الموارد المالية والوسائل العمومية الأخرى، إجراء دراسات مقارنة وتطويرية لمجموعات قطاعات أو ما بين القطاعات
- ✓ تقييم تطبيق الأحكام التشريعية والتنظيمية وكذا تلك المتعلقة بالتنظيم الهيكلي وذلك من ناحية تناسقها وتكيفها مع الأهداف المحددة .
- ✓ تحديد مستوى الإنجازات مقارنة مع الأهداف المحددة، والتعرف على نقائص التسيير وعوائقه وتحليل أسباب ذلك<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272 المؤرخ في 06 سبتمبر 2008، المحدد لصلاحيات المفتشية العامة للمالية، الجريدة الرسمية العدد 50 لسنة 2008.

## الفرع الثاني : إجراءات ونتائج رقابتها

## أولاً : إجراءات التفتيش

تجري تدخلات المفتشية العامة للمالية طبقاً للمادة 14 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272 إما على الوثائق أو في عين المكان وتكون الفحوص والتحقيقات فجائية<sup>1</sup> . ولتمكين المفتشية من إنجاز مهامها على أحسن وجه، منحها التنظيم عدة صلاحيات نذكر منها على الخصوص:

✓ حق الإطلاع على جميع العمليات المالية التي قام بها المحاسبون والمسكرون.  
 ✓ كما يحق لها دعوة واستجواب كل مسؤول أو موظف ترى ضرورة الاستماع لشهادته.

✓ أوجب على مسؤولي المصالح المراقبة تقديم الأموال والقيم التي في حوزتهم ومدتهم بكل السجلات والأوراق والإثباتات الخاصة بذلك .  
 ✓ كما يجب عليهم الإجابة على مطالب المفتشين، ولا يجوز لهم أن يتخلصوا من هذه الالتزامات بدافع احترام الطريق السلمي والسر المهني أو الطابع السري للوثائق المطلوب الإطلاع عليها.

ويكون كل رفض لتلبية طلبات المفتشين موضوع إعدار تعلم به أعلى سلطة في السلم الإداري أو تعلم به السلطة الوصية على العون المعنيوا، إذا لم ينتج عن هذا الإعدار أي أثر في غضون 8 أيام الموالية لتاريخ الإعدار، يحرر المفتش محضراً<sup>2</sup> بعدم الوجود ويبلغ ذلك للسلطة التي تملك حق التأديب<sup>2</sup>.

## ثانياً : نتائج الرقابة

بعد الانتهاء من عملها الرقابي حرر المفتشية العامة للمالية تقريراً<sup>1</sup> تسجل فيه الملاحظات والمعاينات التي توصلت إليها بشأن فعالية تسيير المصلحة أو الهيئة الخاضعة

<sup>1</sup> - المادة 14 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272 ، مرجع سابق .

<sup>2</sup> - بلس شاوش بشير ، مرجع سابق ، ص 305.

للمراقبة، ويمكن أن يتضمن أيضاً كل اقتراح كفيل بتحسين الأحكام التشريعية التي تحكمها طبقاً للمادة 21 من المرسوم التنفيذي رقم 08-273<sup>1</sup>.

يبلغ مسير هيئة المراقبة وكذا السلطة الوصية عليها بالتقرير الأساسي، ويجب عليها أن تجيب في أجل أقصاه شهرين (02) على الملاحظات التي يحتويها التقرير وكذلك عليهم أن يعملوا بالتدابير المتخذة حيال ذلك، وهذا في إطار التمكن من تنفيذ ما يسمى بالإجراء التناقضي.

وحسب المادة 24 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272 يترتب عن جواب المسير على التقرير الأساسي إعداد تقرير نهائي الذي يبلغ للسلطة السلمية أو الوصية. إضافة إلى التقارير التي يتم تحريرها بعد نهاية كل عملية، تعد المفتشية العامة للمالية تقريراً سنوياً يتضمن حصيلة أعمالها ويقدم إلى الوزير المكلف بالمالية خلال الثلاثي الأول من السنة الموالية للسنة التي أعد بخصوصها بناءً على المادة 26 من نفس المرسوم. تنحصر إذن نتيجة المراقبة التي تمارسها المفتشية العامة للمالية في تحرير محضر تدون فيه معابنتها، إنها ليست مؤهلة لاتخاذ أي قرار وهو العنصر الجوهرية الذي يميزها عن مجلس المحاسبة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - المادة 21 من المرسوم التنفيذي رقم 08-273 المؤرخ في 06 سبتمبر 2008، المتضمن تنظيم الهياكل المركزية للمفتشية العامة للمالية، الجريدة الرسمية، العدد 50 لسنة 2008.

<sup>2</sup> - بلس شاوش بشير، مرجع سابق، ص 306.

## خلاصة الفصل الثاني

نستخلص من خلال دراستنا وتحليلنا في هذا الفصل لمختلف أنواع الرقابة على تنفيذ العمليات المالية، وجود رقابة قبلية (سابقة) تمارس من قبل المراقب المالي يكون هذا النوع من الرقابة سابق لعملية التنفيذ، حيث تقوم على أساس مراقبة مكونات النشاط وعناصره وبرنامجها، ورقابة أخرى تسمى بالرقابة المتزامنة أو المرافقة تمارس من قبل المحاسب العمومي، حيث تكون أثناء عملية التنفيذ والهدف منها هو متابعة التنفيذ لاتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب .

وهناك نوع آخر من الرقابة والمتمثل في الرقابة الخارجية أو اللاحقة على تنفيذ العمليات المالية، وهي تلك الرقابة الممارسة من قبل هيئتين أساسيتين على نشاط وأعمال أعوان المحاسبة العمومية تتمثل في رقابة المفتشية العامة للمالية ومجلس المحاسبة إذ تهدف هذه الرقابة إلى فحص ومراجعة العمليات المالية للكشف عن المخالفات المرتكبة، وبالرغم من الدور الفعال الذي تلعبه المفتشية العامة للمالية في الرقابة على العمليات المالية إلا أن مهمتها تتوقف عند تثبيت المخالفات ليس إلا لأنها غير مؤهلة لاتخاذ أي عقوبة، كما أن لمجلس المحاسبة دور بالغ الأهمية في مراقبة العمليات المالية التي ينفذها أعوان المحاسبة العمومية غير أن نشاطه يبقى محدوداً كمّاً ونوعاً ولعل السبب في ذلك يرجع إلى ضعف الإدارة السياسية في تفعيل هذا النوع من الرقابة.

الختامة

## الخاتمة

من خلال الدراسة التي قمنا بها في بحثنا حول العمليات المالية بين التنفيذ والمراقبة في إطار قانون المحاسبة العمومية، خاصة في مرحلة التنفيذ في الفصل الأول وعلى المراقبة السابقة أو القبلية والمراقبة الخارجية التي يلتزم بها في الفصل الثاني.

وعلى اعتبار أن المحاسبة العمومية هي مجموعة من القواعد والمبادئ والضوابط التي تحكم وتنظم العمليات المالية والمحاسبية وبذلك فهي تخدم أغراض المتابعة والرقابة على الأموال العمومية.

ولما كانت الإيرادات والنفقات العامة موضوع المحاسبة العمومية وباعتبارها إلى جانب عمليات الخزينة أهم العمليات المالية كان لزاما علينا التطرق إليها في الفصل الأول مع بيان أهم أنواعها وتقسيماتها والأعوان المكلفين بتنفيذها وكذا الخطوات والمراحل القانونية التي تمر بها.

وعلى ضوء ما ورد في المذكرة تمحورت إشكالية البحث حول مدى مساهمة إجراءات ومراقبة تنفيذ العمليات المالية في الحفاظ على المال العام، فجوهر المحاسبة العمومية يتمحور حول التنفيذ والمراقبة على اعتبار المرحلة الأولى من بين أهم المراحل وأكثرها خطورة التي تمر بها مختلف العمليات المالية وخاصة تحصيل الإيرادات وتنفيذ وصرف النفقات، وهذا ما قادنا إلى معالجة الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية الأخرى المرتبطة بها وفق فصلين اثنين باستخدام المنهجين المذكورين في المقدمة.

وتوصلنا في الأخير من خلال هذا البحث إلى جملة من النتائج نلخصها فيما يلي:

✓ إن تنفيذ العمليات المالية لا يمكن إلا من طرف عونين مخول لهما قانونا حيازة وصرف الأموال العمومية هما الأمر بالصرف والمحاسب العمومي بموجب قواعد واختصاصات خاصة لا يمكن تجاوزهما، لكن نظرا للتداخل الموجود بينهما أبدى القانون رقم 90-21 المؤرخ في: 15 أوت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية

اهتماما كبيرا بضرورة الفصل بين مهام ووظيفتي هاذين العونين. إذ خص الأمر بالصرف بتنفيذ المرحلة الإدارية سواء تعلق الأمر بالإيرادات أو النفقات وخص المحاسب العمومي بتنفيذ المرحلة المحاسبية وهذا من اجل ضمان وحدة العمليات المالية من جهة وتسهيل عملية الرقابة من طرف الأجهزة المخولة بذلك قانونا من جهة أخرى.

✓ إن أهمية وضرورة الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي يسهل بشكل كبير عملية الرقابة على تنفيذ العمليات المالية حيث يراقب كل عون عمل العون الآخر قبل عمله النهائي.

✓ إن إجراءات المحاسبة العمومية و اليات الرقابة القبيلة التي يتكفل بها كل من المراقب المالي والمحاسب العمومي أو الرقابة الخارجية التي تتكفل بها كل من المفتشية العامة للمالية ومجلس المحاسبة استطاعت أن تحصر مجال استخدام الأموال العمومية وان تحدد إطارها، حيث أن الإجراءات الخاصة بصرف النفقات وتحصيل الإيرادات سمحت للمؤسسات والهيئات العمومية بتنظيم مجال عملها المالي وحسن تسيير واستغلال الأموال العمومية من خلال نظام الرقابة المتبادل بين أعوان المحاسبة العمومية وأعوان وهيئات الرقابة الأخرى.

✓ المراقبة المالية بكل أنواعها هي أداة فعالة تضمن سلامة تنفيذ العمليات المالية وتساعد على كشف المخالفات والخروقات وكذا الاختلاسات الممكنة للأموال العمومية، حيث للرقابة المالية قواعد ومعايير محددة مسبقا وفقا للقوانين التي تمكن الجهة الرقابية المخولة بالعمل وفقها.

من خلال النتائج المتوصل إليها يمكن اقتراح جملة من التوصيات والاقتراحات

التالية:

▪ رغم الترسانة التشريعية والتنظيمية في مجال المحاسبة العمومية، إلا انه يجب تطويرها حتى تواكب و تعاصر تطور هذه الأخيرة على اعتبار أن معظم القوانين والنصوص التنظيمية في هذا المجال مازالت قديمة، وذلك حتى

نضمن الرقابة الدائمة على الأموال العمومية من اجل سد الثغرات والاختلالات والخروقات الممكن حدوثها.

■ احترام القوانين المتعلقة بالمحاسبة العمومية باعتبارها أداة تشريعية لتنظيم عملية تنفيذ العمليات المالية.

■ تفعيل الرقابة بمختلف أنواعها وذلك بإيجاد آليات وطرق جديدة لمنع عمليات الاختلاس والرشوة والتبذير... الخ، مثل الرقابة الميدانية اليومية للأمر بالصرف والمحاسب العمومي كما يجب على المفتشية العامة للمالية أن تعمل وفق برنامج فجائي بدلا من العمل العادي الروتيني ولا تتوقف مهمتها عند تثبيت المخالفات.

■ ضرورة تفعيل دور مجلس المحاسبة على اعتبار أن لهذا الأخير دور بالغ الأهمية في مراقبة العمليات المالية التي تنفذها الهيئات والمؤسسات العمومية التي تتعامل بالمال العام من خلال توسعة نشاطه كما ونوعا والكشف عن قراراته وتقاريره والتوجه نحو إرادة سياسية قوية لتفعيل هذا النوع من الرقابة.

■ التنسيق بين أجهزة الرقابة المختلفة والفصل بين المهام والصلاحيات بشكل واضح وعدم التداخل بين الأجهزة الرقابية.

■ مراجعة بعض النصوص التشريعية و التنظيمية المتعلقة باعتماد وتعيين أعوان المحاسبة العمومية وفق أسس مبنية على الكفاءة والخبرة والنزاهة من جهة، وضرورة خضوع هؤلاء الأعوان إلى التكوين في مجال المحاسبة وخاصة صرف الأموال العمومية.



## قائمة المصادر و المراجع

## قائمة المصادر و المراجع

### 1- النصوص القانونية والتنظيمية:

#### أ- الدساتير:

- دستور 1976 المؤرخ في 22 نوفمبر 1976، الجريدة الرسمية، العدد 76.
- القانون رقم 02-16 المؤرخ في 06 مارس 2016، المتضمن التعديل الدستوري لسنة 2016، الجريدة الرسمية ، العدد 14.

#### ب-النصوص القانونية :

- القانون رقم 80-05 المؤرخ في 01 مارس 1980، يحدد كيفية تنظيم مجلس المحاسبة وسيره والجزاءات التي يطبقها، الجريدة الرسمية العدد 10.
- القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984، يتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية العدد 28 المعدل والمتمم.
- القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990، يتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية العدد 35.
- الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995، يتعلق بمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية العدد 39 المعدل والمتمم.
- الأمر رقم 95-27 المؤرخ في 30 ديسمبر 1995، يتضمن قانون المالية لسنة 1996، الجريدة الرسمية العدد 82.
- الأمر رقم 03-11 المؤرخ في 26 أوت 2003، يتعلق بالنقد والقرض، الجريدة الرسمية العدد 52.

#### ج- النصوص التنظيمية:

- المرسوم التنفيذي رقم 80-53 المؤرخ في 01 مارس 1980، المتعلق بتحديد اختصاص وتنظيم صلاحيات المفتشية العامة للمالية ، الجريدة الرسمية العدد 10، المعدل والمتمم.

- المرسوم التنفيذي رقم 73-135 المؤرخ في 09 أوت 1973، يتضمن لامركزية اعتمادات الدولة الخاصة بالتجهيز والاستثمار لفائدة الولاية، الجريدة الرسمية العدد 67.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، يتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم، الجريدة الرسمية العدد 43، المتمم.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، يحدد شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين، إجراءات مراجعة باقي الحسابات وكيفيات اكتتاب تامين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين، الجريدة الرسمية العدد 43.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، المتعلق بإجراءات تسخير الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، الجريدة الرسمية العدد 43.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، المتعلق بإجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين، الجريدة الرسمية العدد 43.
- المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992، يتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، الجريدة الرسمية العدد 82، المعدل والمتمم.
- المرسوم التنفيذي رقم 93-46 المؤرخ في 06 فيفري 1993، يحدد آجال دفع النفقات وتحصيل الأوامر لإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المنعدمة، الجريدة الرسمية العدد 09.
- المرسوم التنفيذي رقم 93-108 المؤرخ في 05 ماي 1993، يحدد كيفيات إحداث وكالات الإيرادات والنفقات وتنظيمها وسيرها، الجريدة الرسمية العدد 30.
- المرسوم التنفيذي رقم 96-56 المؤرخ في 22 جانفي 1996، يحدد الأحكام المتعلقة بتقديم الحسابات إلى مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية العدد 06.
- المرسوم التنفيذي رقم 97-268 المؤرخ في 21 جويلية 1997، يحدد الإجراءات المتعلقة بالالتزام بالنفقات العمومية وتنفيذها، ويضبط صلاحيات الأمرين بالصرف ومسؤولياتهم الجريدة الرسمية العدد 48.

- المرسوم التنفيذي رقم 98-227 المؤرخ في 13 جويلية 1998، يتعلق بنفقات الدولة للتجهيز، الجريدة الرسمية العدد 51.
- المرسوم التنفيذي رقم 08-272 المؤرخ في 06 سبتمبر 2008، المحدد لصلاحيات المفتشية العامة للمالية، الجريدة الرسمية العدد 50.
- المرسوم التنفيذي رقم 08-273 المؤرخ في 06 سبتمبر 2008، تنظيم الهياكل المركزية للمفتشية العامة للمالية، الجريدة الرسمية العدد 50.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-381 المؤرخ في 21 نوفمبر 2011، يتعلق بمصالح المراقبة المالية، الجريدة الرسمية العدد 64.

## 02- الكتب باللغة العربية

- 01- بعلي محمد الصغير، يسري أبو العلاء ، المالية العامة ( النفقات العامة ، الإيرادات العامة، الميزانية العامة) ، دار العلوم للنشر والتوزيع، [د.ت.ن].
- 02- بن داود إبراهيم ، الرقابة المالية على النفقات العامة، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2010.
- 03- حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 05، عنابة، الجزائر، 2006.
- 04- خلاصي رضا، شذرات المالية العامة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2016.
- 05- سلامة محمد سلمان ، الإدارة المالية العامة ، دار المعتر للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2010 .
- 06- زغدود علي، المالية العامة ، ط3 ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2008.
- 07- صغير حسين، دروس في المالية العامة والمحاسبة العمومية، دار المحمدية العامة، ط02، الجزائر، 2001.
- 08- عواضة حسين، المالية العامة، دار النهضة العربية، الطبعة السادسة، بيروت، 1978

- 09- لعمارة جمال، أساسيات الموازنة العامة للدولة: المفاهيم والقواعد والمراحل والاتجاهات الحديثة، دار الفجر للنشر و التوزيع، القاهرة، 2004.
- 10- محرزى محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة (النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة للدولة)، ط04، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003.
- 11- مسعى محمد، المحاسبة العمومية، ط02، دار الهدى ، عين مليلة، الجزائر، 2003.
- 12- يلس شاوش بشير، المالية العامة،(المبادئ العامة وتطبيقاتها في القانون الجزائري) ، ط02، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2013.

### 03- الكتب باللغة الأجنبية

01-Michel lascombe et Xavier vandendriessche, les finances publique 3<sup>eme</sup> édition, dallaz, paris, 1998.

### 04- المحاضرات:

- 01- خبابة عبد الله ، أساسيات في اقتصاد المالية العامة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير و العلوم التجارية، جامعة المسيلة، [د.ت.ن].
- 02- منصورى الزين، دروس في المحاسبة العمومية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، [د.ت.ن].

### 05- الرسائل الجامعية:

- 01- شلال زهير، أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2014/2013.
- 02- عباس نصيرة، آليات الرقابة الإدارية على تنفيذ النفقات العمومية، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق ، جامعة بومرداس، الجزائر، 2012/2011.
- 03- فنينش محمد الصالح، الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في القانون الجزائري، رسالة دكتوراه دولة في القانون العام، جامعة الجزائر، 2012/2011.

- 04- قاوي السعيد ، النظام القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر بعد 1989 ،مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام فرع دولة ومؤسسات عمومية، الجزائر، جامعة الجزائر 01 ،كلية الحقوق بن عكنون،2012.
- 05- موفق عبد القادر، الرقابة على المالية البلدية في الجزائر "دراسة تحليلية ونقدية" ، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة، 2014.
- 06-وقاد أحمد، عمليات الميزانية وعمليات الخزينة، مذكرة نهاية الدراسة، مديرية التدريبات الميدانية، المدرسة الوطنية للإدارة، 2006/2005.

## فهرس المحتويات

شكر وعران

إهداء

مقدمة

### الفصل الأول: تنفيذ العمليات المالية

08	المبحث الأول: تقسيمات العمليات المالية وأعاون تنفيذها.....
08	المطلب الأول: تقسيمات العمليات المالية.....
08	الفرع الأول: النفقات العامة.....
12	الفرع الثاني: الإيرادات العامة.....
16	الفرع الثالث: عمليات الخزينة.....
21	المطلب الثاني: أعاون التنفيذ.....
21	الفرع الأول: الأمر بالصرف.....
27	الفرع الثاني: المحاسب العمومي.....
31	الفرع الثالث: مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي.....
34	المبحث الثاني: مراحل التنفيذ.....
35	المطلب الأول: مراحل تنفيذ النفقات العامة.....
36	الفرع الأول: المرحلة الإدارية.....
40	الفرع الثاني: المرحلة المحاسبية ( مرحلة الدفع).....
41	المطلب الثاني: مراحل تنفيذ الإيرادات العامة.....
41	الفرع الأول: المرحلة الإدارية.....
43	الفرع الثاني: المرحلة المحاسبية ( مرحلة التحصيل).....
47	خلاصة الفصل.....

## الفصل الثاني: مراقبة تنفيذ العمليات المالية

49	المبحث الأول: المراقبة المالية في إطار المحاسبة العمومية.....
49	المطلب الأول: الرقابة القبلية للمراقب المالي.....
49	الفرع الأول: تعريف المراقب المالي واختصاصاته.....
54	الفرع الثاني : مسؤولية المراقب المالي ونتائج رقابته.....
58	المطلب الثاني: مراقبة المحاسب العمومي.....
59	الفرع الأول: موضوع رقابة المحاسب العمومي.....
61	الفرع الثاني : إجراءات ونتائج رقابة المحاسب العمومي .....
66	المبحث الثاني: المراقبة المساعدة على أعوان المحاسبة العمومية.....
66	المطلب الأول: رقابة مجلس المحاسبة.....
67	الفرع الأول: الرقابة على الأمر بالصرف.....
69	الفرع الثاني: الرقابة على المحاسب العمومي.....
73	المطلب الثاني: رقابة المفتشية العامة للمالية IGF.....
73	الفرع الأول : شكيلة و اختصاصات المفتشة العامة للمالية.....
76	الفرع الثاني : إجراءات ونتائج رقابتها.....
78	خلاصة الفصل.....
80	الخاتمة.....
84	قائمة المصادر و المراجع .....
89	فهرس المحتويات.....
91	ملخص الدراسة.....

## ملخص الدراسة:

إن هذه الدراسة بعنوان تنفيذ العمليات المالية ومراقبتها في إطار قانون المحاسبة العمومية، تم التطرق فيها إلى مختلف العمليات المالية من حيث التقسيم والشكل والخصائص ، ومختلف الأجهزة والأعوان المكلفين قانوناً بعملية التنفيذ وصلاحياتهم ومسؤولياتهم، ومختلف المراحل والإجراءات التي تمر بها عملية التنفيذ من تحصيل للإيرادات المقررة وصرف النفقات المسموح بها.

وتم التطرق أيضاً إلى آليات وهيئات الرقابة المطبقة والمكلفة بمراقبة تنفيذ العمليات المالية والدور الهام الذي تلعبه هذه الأجهزة في الحماية والمحافظة على الأموال العمومية من كل أشكال التبيد والإسراف والهدر، وضرورة منحها صلاحيات أوسع لإثبات الفاعلية والنجاعة والاقتصاد.

### الكلمات المفتاحية :

- العمليات المالية.
- التنفيذ.
- المراقبة.
- قانون المحاسبة العمومية.

### **Résumé :**

Cette étude intitulée « exécution des opérations financières et contrôle en vertu de la loi de comptabilité publique », on a en termes de division, formes et caractéristiques de divers instruments et des agents désignés légalement par l'opération d'exécution et leurs validités et responsabilités.

Et les différentes étapes et procédures les quelles passent l'opération d'exécution, le processus de mise en œuvre de la collecte des revenus et du décaissement des dépenses à permis.

On a également été discuté d'aux mécanismes et établissements du contrôle d'exécution d'opérations financières et le rôle important qui jouent ces instruments dans la protection et la préservation des fonds publiques e toutes les formes de gaspillage, déchets. Et la nécessité d'accorder des pouvoirs plus études pour prouver l'efficacité, l'efficience et l'économie.

### **Les mots clés :**

- Les opérations financières.
- Exécutions.
- Contrôle
- La loi de comptabilité publique.