

التنفيذ المالي (الفني) لقانون المالية

Financial (technical) implementation of the Finance Law

*د. بن عيسى زايد، أستاذ محاضراً

المركز الجامعي نور البشير - البيض

zaidbenaissa77@gmail.com

تاريخ النشر: 2022/06/10

تاريخ القبول: 2022/03/02

تاريخ الارسال: 2021/11/19

ملخص:

المتفق عليه أن الميزانية العامة تعد أداة رئيسية للتنمية الاقتصادية والاجتماعية وأهم من ذلك التنمية السياسية فإذا ما تم احسان اعدادها ووضع السبل الكفيلة بتحقيق أكبر قدر من الأرباح والايادات لخزينة الدولة فان ذلك سيسهم برقي الدولة والمجتمع في الوقت نفسه لكن الأهم من ذلك هو مرحلة تنفيذها، و يقصد بهذه الأخيرة وضع بنودها المختلفة موضع التنفيذ. وتختص بها السلطة التنفيذية، وتمثل انتقال الميزانية العامة من مجال التقدير والتوقيع للسنة المقبلة إلى حيز التطبيق، فتتولى الحكومة تحصيل وجباية الإيرادات الواردة المقدره في الميزانية، كما تتولى الإنفاق على الأوجه المدرجة في الميزانية. الكلمات المفتاحية: التنفيذ المالي، الميزانية العامة، النفقات العمومية، الإيرادات العامة.

Abstract:

It is agreed that the general budget is a major tool for economic and social development, and most importantly political development. The latter is intended to put its various provisions into practice. It is the responsibility of the executive authority, and it represents the transition of the general budget from the field of assessment and signature for the next year to the field of implementation. The government collects and collects the incoming revenues estimated in the budget, as well as spends on the aspects included in the budget.

Keywords: financial execution, general budget, public expenditures, public revenues

*المؤلف المرسل: بن عيسى زايد

مقدمة:

تعتبر مرحلة التنفيذ المالي لقانون المالية من بين أهم المراحل في حياة قانون المالية حيث تختص بها السلطة التنفيذية وتحت إشراف وزارة المالية، التي تعد الجهاز الهام من ضمن أجهزة الدولة نظرا لأهمية الدور الذي يلعبه وزير المالية في عملية، ومن أجل ضمان حسن سير عملية التنفيذ على الوجه الذي تم تحديده لبلوغ الأهداف العامة، سيتوجب الأمر إيجاد وسائل عديدة للوقوف على وجه الإنفاق والتحصيل، من خلال قيام فئة معينة من الموظفين قصد التحقق من مدى احترام النصوص القانونية خاصة منها قانون المحاسبة العمومية الى جانب النصوص التنظيمية المعمول بها، حيث تختلف الإجراءات المتبعة في تنفيذ النفقة والقيام بعملية التحصيل، وتعد عملية الانفاق من بين العمليات الصعبة والأساسية التي تثير العديد من المشاكل منها سوء السير والمبالغة في الانفاق.

حيث يقع على عاتق السلطة التنفيذية، وحدها مسؤولية التنفيذ، فتنفيذ العمليات المالية يعتمد على تدخل صنفين من الأشخاص وهم الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون.

ويقصد بتنفيذ قانون المالية إخراج محتوياته الى حيز التنفيذ ويتم ذلك بشكل رئيسي بتحصيل الإيرادات التي أجزت وصرف النفقات المعتمد صرفها، وتقوم السلطة التنفيذية بواسطة أجهزتها المعتمدة عن طريق وزارتها ومصالحها بعمليات تنفيذ قانون المالية المتضمن الميزانية العامة لدولة عبر إجراءات و قواعد قانونية .

والاشكالية التي نطرحها تتمثل في : ماهي الإجراءات والوسائل القانونية لتنفيذ الميزانية

العامة؟

يتم تنفيذ الميزانية العامة للدولة بتطبيق قانون المالية الذي يرخص ويأذن للحكومة بصرف النفقات (المبحث الأول) المعتمدة صرفها وتقوم السلطة التنفيذية بواسطة أجهزتها المعتمدة بتنفيذ الميزانية (المبحث الثاني) وفق الاجراءات المحددة قانونا بينما يتم تنفيذ الإيرادات العامة بتحصيل الضرائب الأخرى تستعمل من أجل ذلك كل الوسائل القانونية المرخص بها.

المبحث الأول: عمليات تنفيذ النفقات العمومية

يتم تنفيذ النفقات العمومية في أربع مراحل متتالية، وهي التزام الأمر بالصرف ثم الدفع، وتطبيقا لمبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، فان المراحل الثلاث الأولى، التي يمكن أن توصف مجتمعة بمرحلة إدارية هي من صلاحيات الأمرين

بالصرف (المطلب الأول) أما المرحلة الرابعة تسمى بالمرحلة المحاسبية¹، فهي من اختصاص المحاسبين العموميين (المطلب الثاني).

المطلب الأول: المرحلة الإدارية

تتمثل في قيام الأمر بالصرف بجملة من العمليات مثل الالتزام التسوية والأمر بالصرف وتشتمل على ثلاث خطوات²، أما الثانية فهي محاسبية وهي المرحلة الأخيرة من حياة النفقة، والمتمثلة في الدفع الفعلي للنفقة. ويتولاها المحاسب العمومي.

ويجد هذا التقسيم أساسه في النظام المالي الفرنسي الذي يقوم على مبدأ الفصل بين الوظائف الإدارية والمحاسبية، قصد تحقيق جملة من الأهداف يمكن ذلك منها ما يلي :

- تجنب المخالفات واحترام حدود الاعتماد المالية والتحقق من أن الدفع قد تم بعد تأديته الخدمة.

- محاربة التلاعب والاختلاس لأنه لا يدع أمر التصفية ولصرف يقومون بأنفسهم بتأدية الديون وبعدهم عن المغريات التي تحصل من استلام الأموال العمومية.
- المساعدة على تدعيم وتقوية فكرة احترام القانون، لأن المحاسب لا يمكن له دفع أية نفقة مالم يتحقق من شرعيتها.

- السماح بإيجاد نوع من الرقابة المتبادلة بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومية من خلال المقارنة بين مختلف العمليات التي تم تسجيلها³.

الفرع الأول: الالتزام بالنفقات

الالتزام بالنفقة يسمى أحيانا عقد النفقة أو الارتباط بالنفقة وهو القيام بعمل يجعل الدولة مدانة أو يعطي حق للغير عليها، أو هو قرار الذي تكون بموجبه الدولة أو أي شخص عمومي آخر مدين، ولا يمكن أن يتأخذ إلا من طرف الممثل القانوني للهيئة العمومية المعنية⁴.

فالالتزام هو اجراء الذي بموجبه الهيئة العامة تنشئ او ينتج عنه التزاما ومن خلاله سوف ينتج عنه مسؤولية⁵.

كما يتمثل في إجراء الذي من خلاله ينشأ التزام معين على عاتق الدولة⁶، فالالتزام هو نتيجة قرار تتخذه السلطة الإدارية المعنية شريطة أن تنتج عليه نفقة عمومية مثلا تأجير محلات لفائدة المصلحة العمومية أو مشروع صفقة أو تسجيل أعوان وتموين.

في المجال المحاسبي عملية الالتزام تؤدي إلى تخصيص الأموال بحسب المبلغ الذي يغطي الالتزام وهي تتم من طرف الأمر بالصرف.

والالتزام غالباً ما يتسبب إما بتطبيق نظام قانوني مطبق مسبقاً أو إنشاء إلتزام تعاقدي، و يجب أن يكون هناك إطار قانوني مباشر أو غير مباشر مثلاً (الصفقة) يسمح بتنفيذ النفقة مثل قانون الوظيف العمومي، كما يجب وجود اعتماد في العمليات المالية الملتزم بها وأيضاً أن تكون هناك علاقة بين النظام القانوني للإدارة و هدف الإنفاق، وجود قرار إداري صريح من طرف الأمر بالصرف المعني بالالتزام .

ويعرف الالتزام بالنفقة، عادة بأنه التصرف الذي بمقتضاه تنشئ هيئة عمومية ما أو تثبت عليها التزاما ينتج عنه عبي⁷.

وهو بمفهوم المادة 19 من قانون المحاسبة العمومية " الإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشؤ الدين"⁸ فحسب مصدر هذا الدين يمكن أن نفرق بين الالتزام الإرادي والالتزام اللإرادي.

فالالتزام الإرادي يتمثل في التصرف القانوني الذي تقوم به الهيئة العمومية لإنشاء التزام عليها مثل طلب لوازم مكتبية، أو إمضاء عقد أشغال، أو توظيف مستخدم.

أما الالتزام اللإرادي فهو إثبات نشوء دين خارج عن إرادة الهيئة العمومية، والمثال التقليدي له تعويض الناشئ عن قيام مسؤولية مدنية للهيئات العمومية، مثل تورط سيارة إدارية في حادثة مرور خطأ إداري لموظف عمومي، فالالتزام بالنفقة هنا مصدره الفعل المادي لحادث المرور أو خطأ إداري للموظف العمومي، فالالتزام بالنفقة هنا مصدره الفعل المادي لحادث المرور أو خطأ الموظف المتسبب في ضرر للغير.

و الالتزام هو الاجراء الذي يتم بموجبه لإثبات نشوء دين على عاتق الدولة أو جماعتها المحلية او المؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري، والالتزام يكون بمبادرة من الأمر بالصرف في غالب الأحيان و ذلك بقرار مكتوب مع العلم أنه ليس ملزماً بتنفيذ النفقة العمومية محل التزام حتى لو تبعته تأشيرة المراقب المالي وهناك نوعان من الالتزام، التزام قانوني و التزام محاسبي، فالأول يأتي على عدة أشكال يختلف باختلاف طبيعة النفقة فقد ينتج عن تطبيق نص قانوني مثل المعاشات، أو عن قرار فردي مثل السندات طلب التموين، او قد يكون نتاجاً عن كلا الاجرائيين (نص قانوني و قرار فردي) مثل نفقات المستخدمين، كما ينتج الالتزام عن ظروف خارجة عن ارادة الادارة مثل نفقات اضافية ناتجة عن تغيير الأسعار الأولية المتفق عليها في الصفقة العمومية، وهذا ما يعرف بتحيين ومراجعة الاسعار، أما الثاني فيتمثل في اعداد كشف الالتزام من طرف الأمر بالصرف يسجل فيه مبلغ الاعتماد الذي

يغطي النفقة محل الالتزام، أي أن الالتزام المحاسبي يتمثل في تخصيص جزء من الاعتمادات المفتوحة لتغطية نفقة معينة⁹.

وبناء على ذلك يمكن القول إن الالتزام (كتصرف قانوني أو فعل مادي) هو مصدر النفقات قبل أن يكون إجراء تنفيذها، وهو ما يؤدي إلى التمييز بين الالتزام القانوني بهذا المعنى والالتزام المحاسبي الذي يعنى تخصيص اعتماد من الميزانية لتنفيذ النفقة، وهذا الالتزام المحاسبي يكون سابقا عن الالتزام القانوني في حالة التصرف الإداري للهيئات العمومية (الالتزام الإداري) بحيث يتم أولا التحقق من مطابقة النفقة المزمع إجراؤها لترخيص الميزاني وجود الباب الذي تحسم منه النفقة، كفاية الاعتمادات المخصصة) وإتباع الإجراءات المقررة قانونا للالتزام بها (مثل المصادقة على الصفحة العمومية، تأشيرة المراقب المالي، تأشيرة المصلحة الوظيفية العمومية)، قبل أن يصبح الالتزام القانوني بها قابلا للتنفيذ، أما في حالة الالتزام الإداري فمن البديهي أن يكون الالتزام المحاسبي تاليا للالتزام القانوني، لنشوء دين خارج عن إدارة الهيئة العمومية المعنية ويجعلها أمام أمر واقع، وهو الالتزام بتسديد ذلك الدين¹⁰، والتمييز بين الالتزام القانوني والالتزام المحاسبي يدعو إلى ملاحظة أن الأول لا يقوم به الأمرون بالصرف فحسب، بل يمكن أن يكون مجرد تطبيق لأحكام تشريعية أو تنظيمية (تعويضات لصالح ضحايا كارثة طبيعية، وعلاوات، ومنح لفائدة الموظفين) أو تنفيذ لقرارات السلطات العمومية، بينما الثاني لا يمكن أن يقوم به الأمرون بالصرف (أو مفوضوهم).

وتجدر الإشارة أن عملية الالتزام تخضع لتأشيرة مصالح المراقب المالي الذي يلتزم بالتحقق من مدى مطابقة العملية بالنظر للوثائق والمستندات المبررة لها، فاتورة، سند، دون أن تتعدى رقابة الملائمة فحسب وجهة نظر بعض الفقهاء لا يمكن للمحاسب العمومي الامتناع عن الدفع بحجة أنه لاحظ تبذيرا أو إسرافا، مادام أن النفقة تم عقدها وفقا للنصوص القانونية والتنظيمية المعمول بها فيعمل على:

- التحقق من صحة الإساءة.

- التأكد من أن المبلغ المسجل في ورقة الالتزام مطابقة للوثائق المرفقة

لها (سلامة وصحة عملية الخصم).

أما إذا كان الأمر بالصرف يتمتع بسلطات في المجال المالي، أي أن القيام بعمليات الالتزام في أي وقت كلما دعت الضرورة لذلك، إلا أنه ملزم بصرف مجمل المبالغ المسجلة في

الميزانية، لكنه مقيد باحترام سقف المبالغ محددة في كل باب وبند من بنود الميزانية¹¹، ويتضح من هذا الالتزام هو المرحلة الأولى من بين مراحل تنفيذ النفقة.

وينشأ قرار فعلي للأمر بالصرف على وثيقة مكتوبة تثبت وتمثل تعهدا من الأمر بالصرف بالنفقة مثل تحرير صفقة عمومية أو سند طلب أو مقرر تسمية موظف وإذا كان الالتزام له أساس تقاعدي فيجب كذلك موافقة الدائن على نفس الوثيقة تتمثل في ملف خاص بالالتزام وهو وثيقة معلنة أو مثبتة على سبيل المشرع أي بصفة ممضية من طرف الإدارة (الأمر بالصرف) على سبيل الاحترام، ووثيقة الالتزام تحدد البند الخاص بالالتزام في الميزانية، كما يعلن عن الرصيد السابق و الرصيد الموالي لمهمة الالتزام.

بما أن الالتزام هو تخصيص أموال النفقات العمومية، فالالتزام الذي تتبعه التأشير يبقى قابلاً للتنفيذ إلى غاية نهاية السنة المالية، فنهاية السنة المالية تسقط الالتزام غير المتبوع بأمر الدفع، وليس للأمر بالصرف المطالبة بدفع اعتمادات جديدة بعد نهاية سنة الالتزام والأمر بالصرف يحتفظ بالحرية المطلقة بالنسبة للتنفيذ أو الامتناع ولو كان الالتزام متبوعاً بتأشير المراقب المالي أو لجنة الصفقات العمومية.

وعليه هو عبارة عن الواقعة المادية أو القانونية التي تترتب التزاما على عاتق الإدارة العامة (كتعيين موظف، إبرام الصفقة مع مقاول)، وغالبا ما تستهدف تحقيق المنفعة العامة غير أنه قد ينشأ الالتزام نتيجة واقعية معينة يترتب عليها التزام الدولة بدفع مبلغ تعويض عن الضرر فالواقعة هنا مادية لا إرادية.

الفرع الثاني: تصفية النفقات العامة

تتمثل التصفية في التحقق من واقع الدين و اجراء تقييم دقيق و ملموس للنفقات¹²، و طبقا للمادة 20 من قانون المحاسبة العمومية " تسمح التصفية بالتحقيق على أساس الوثائق الحسابية وتحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية"¹³.

ويقصد بها تحديد الدين بعد التأكد من وجوده واستحقاقه ويرجع التميز إلى الالتزام بالثقة والتصفية إلى عدم قدرة الإدارات العمومية في الكثير من الحالات على تحديد المبلغ الدقيق للنفقة وقت الالتزام بها، فتكتفي عندئذ بوضع مبلغ تقديري لها، على يحدد بعد تأدية الخدمة الفعلية ثم تحديد مبلغ النفقة بدقة.

- التأكد من الخدمة الفعلية تقتضي قاعدة الخدمة الفعلية من ان الدولة لا تدفع مسبقا إنما لا تدفع إلا بعد أن يكون دائنها قد نفذ أو أدى الخدمات الملقاة على عاتقه والتي هي موضوع النفقة ولهذا لا يمكن دفع مرتب شهري للموظف العام إلا عند نهاية الشهر كما لا

يجوز دفع مبلغ التوريدات للتاجر أو الصانع إلا بعد تسليم البضاعة، ويقتضي التأكد من الخدمة الفعلية التثبيت من أن الخدمة محل النفقة قد أنجز فعلا وبالشروط المحددة في إجراء الالتزام، وتحقق هذه العملية وتتجسد بواسطة وثائق الثبوتية.

غير أن هذه القاعدة لا تطبق على إطلاقها بحيث أنها تستبعد في بعض الحالات:

- بعض الإعانات المالية.

- الإغاثة

- التسبيقات الممنوحة للموظفين المتعلقة بمصاريف المهام.

- التسبيقات الممنوحة في إطار الصفقات العمومية.

- الاشتراكات في المجالات.

- تحديد مبلغ النفقة تقتضي هذه العملية احتساب مبلغ الدين بدقة والتأكد من

استحقاقه، وبمعنى آخر التحقق من أن الدين لم ينقض بالدفع المسبق أو بحكم قاعدة التقادم، ولهذا فإن التصفية تخضع لشروطين الالتزام بالنفقة السابق وتقديم المستندات من شأنها إثبات الدين.

كما عرف المشرع الجزائري التصفية من خلال قانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة

العمومية إذا نصت المادة 17 على " تسمح تصفية الإيرادات، بتحديد المبلغ الصحيح للديون

الواقعة على المدين لفائدة الدائن العمومي، والأمر بتحصيلها " ¹⁴

ويستنتج من خلال هاتين المادتين أن التصفية تقوم على عناصر أساسية وهي:

1/ إثبات الدين

حيث يقع على الأمر بالصرف التحقق من وجود عقد نفقة سابق، أو التزام بين الدولة

والغير قد تحقق بصورة قانونية، على اعتماد مالي موجود في البند المخصص في الميزانية،

كوجود عقد بين المقاول والإدارة، والتأكد من أن الخدمة تمت فعلا، ووجود قرار التعيين

صادر عن الجهة المختصة إذا تعلق الأمر بتعيين موظف ما.

2/ تحديد مقدار الدين

بعد التحقق من ترتب الدين يقوم الأمر بالصرف بتحديد مقداره بالنسبة لما قام به

الدائن من خدمة أو توريد سلع تطبيق للفواتير وبالتالي يتطلب الأمر أن تتم التصفية على

أساس الوثيقة المفصلة للدين ¹⁵، لذلك لا تصبح النفقة الملزم بها فعلية إلا بعد تنفيذ الالتزام

المرتبط بها والذي يترتب عنه دين في خدمة الهيئة العمومية، وعليه فإن موضوع التصفية هو

التحقق من وجود الدين وضبط مبلغ النفقة.

فالتصفية تعتبر تطبيقا لقاعدة هامة في نظام المحاسبة العمومية، وهي قاعدة أداء الخدمة أو قاعدة الحق المكتسب، أي أنه لا يمكن صرف نفقة العمومية إلا بعد تنفيذ موضوعها (الهيئات العمومية لا تدفع مسبقا)، باستثناء حالات قليلة جدا ومبررة قانونا (مثل التطبيقات على الصفقات العمومية).

وهكذا فإن التحقق من وجود الدين هو إثبات أداء الخدمة من طرف الدائن ومطابقة هذا الأداء لشروط الالتزام بالنفقة، ففي حالة صفقة أشغال مثلا، يتم التأكد من إنجاز الأشغال ومطابقتها لبند الصفقة.

وبما أن مبلغ النفقة القابل للدفع لا يمكن في الكثير من الحالات تحديده بدقة أثناء الالتزام (ويكون تقديريا)، فإن التصفية تسمح بضبطه على أساس الإثباتات التي تمت أثناء التحقيق من أداء الخدمة، ففي المثال السابق، يتم حساب مبلغ الأشغال التامة لتنفيذ (أي مبلغ النفقة القابل للدفع) عن طريق ضرب الكميات المنجزة بأسعار الوحدة لها منصوص عليها في الصفقة (بافتراض أن سعر الصفقة يدفع بناء على قائمة سعر الوحدة)¹⁶.

وبالتالي فالتصفية هي الاجراء الثاني في تنفيذ النفقة العمومية، تناولتها المواد 15، 20، 36 من قانون المحاسبة العمومية 21/90 وهي المرحلة التي تسمح على أساس الوثائق المحاسبية بالتحقق من أداء الخدمة وتحديد المبلغ الصحيح للنفقة، لذلك فللتصفية وظيفتان الأولى تتمثل في التأكد من أداء الخدمة لأن الإدارة لا تدفع أي نفقة الا بعد انجاز العمل الملتزم به أو استلام السلعة والتأكد من مطابقتها لما هو مطلوب، و متفق عليه كما و نوعا، والتأكد أيضا من شروط السعر، وهذا من خلال الوثائق الثبوتية، كما يجب جرد المشتريات التي يتعدى سعر الوحدة منها 300 دينار جزائري في دفتر الجرد لكن هناك استثناءات على مبدأ الخدمة المؤداة تشتمل أساسا:

- التسبيقات المقدمة للمتعاملين المتعاقدين المكلفين بتنفيذ الصفقات العمومية.

- أجور موظفي الإدارات العمومية.

- النفقات التي تتم دون أمر بالصرف مثل المعاشات.

والثانية يتم وفقها تحديد المبلغ القابل للدفع فهذه العملية تركز على حساب الدين الواقع على عاتق الدولة، وتحديد بدقة والتأكد من انه واجب الدفع، بمعنى التحقق من عدم

وجود أي وجه من الاقتطاعات وكذا التأكد من أن الدين لم يتم دفعه من قبل ، ولم يتم سقوطه بالتقادم¹⁷.

عمليا تتمثل التصفية في الإقرار الذي يضعه الأمر بالصرف على سند إثبات النفقة (فاتورة، وضعية أشغال) وهو يحدد الأمر بدفعها شاهداً بذلك على تمام أداء الخدمة موضوع النفقة وصحة مبلغ هذه الأخيرة، وهذا الإقرار هو الذي يعتد به قانونا، أي يمكن الاحتجاج به ضد الهيئة العمومية فيما يخص إثبات وجود الدين والمطالبة بتسديده، ومن هنا أساس المسؤولية العامة للأمين بالصرف عن تنفيذ النفقات وهذا ما تؤكد المادة 31 من قانون 21/90 السالف الذكر¹⁸، لكن هذا لا يعني أنه يجب على الأمين بالصرف التأكد بأنفسهم من واقعية أداء الخدمة وصحة حساب مبلغ النفقة، فقبل أن تقدم سندات الإثبات للأمين بالصرف للمصادقة عليها، تكون قد مرت على مصلحة أو المصالح المتخصصة حيث يتم القيام بمختلف العمليات المادية لإثبات أداء الخدمة، وحساب مبلغ لنفقة القابل لتسديد، والتصديق على ذلك كتابيا من طرف المسؤول أو العون المعني (حسب الإجراءات المعمول بها داخل الهيئة العمومية المعنية)، مثلا في عملية شراء لوازم مكتبية تتم مراجعة فاتورة المورد (أو سند التسليم) من طرف أمين المخزن ليشهد بمطابقة اللوازم المستلمة لتلك المبينة على الفاتورة من حيث كميتها ومواصفاتها، وذلك بوضع تأشيرته عليها (أو على سند التسليم، أو يرفقها بسند استلام محرر من قبله، حسب الإجراءات المعمول به)، كما تتم مراجعة نفس الفاتورة (والوثائق المرفقة بها إن وجدت) على مستوى مصلحة المحاسبة للتحقق من صحة العمليات الحسابية المؤدية إلى المطالب تسديده، وهكذا فلا يبقى للأمين بالصرف سوى التأكد من احترام الإجراءات المقررة لتنفيذ عملية قبل المصادقة على تصفية النفقة المتعلقة بها.¹⁹

لا تصح النفقة الملتزم فعليا بها بعد تنفيذ الالتزام المرتبط بها والذي يترتب عنه دين في ذمة الهيئة العمومية، وعليه فإن موضوع التصفية هو التحقق من وجود دين وضبط مبلغ النفقة.

وتهدف التصفية الى جملة من الأهداف يمكن اجمالها فيما يلي:

- التصفية تثبت بصفة نهائية وجود دين عمومي للأمر بالصرف الذي يجب أن يتحقق من نفقات الإدارة أو الخدمات التي طلبت تأديتها من الدائن، هذه الصفقات التي كانت محل التزام مسبق وتحصلت عليها فعلاً فهي مهمة خاصة عند تغيير الأمر بالصرف والتأكد من نوعية وكمية السلع المشتراة من طرف الإدارة هي عملية مادية يقوم بها الأمر بالصرف الذي

يعاين وجود مجموع الأشياء التي تحصلت عليها الإدارة و يكون ذلك بإثبات تعداد الأشياء ونوعيتها (الكم والنوع) ومقارنة الأشياء الموجودة ومحتوى الالتزام يجب مراجعة الالتزام وتجديده طبقاً لمل هو موجود فعلاً في حالة وجود اختلاف بين الواقع و ما هو متفق عليه، ومراجعة الالتزام تكون بإلغاء الالتزام الأول والتأكد من صلاحية المشتريات قبل الدفع بالإضافة الى ضمان شرعية الإنفاق و نزاهته فالمرقب المالي يراقب مدى توفر الاعتمادات أما المحاسب العمومي فله مهمة رقابية أوسع نوعاً ما، أما الأمر بالصرف فله دراية بشرعية العملية لأنه يعيش واقعها وله معطيات لا يمكن توفرها في الملف (نية الأمر بالصرف في تنفيذ هذه النفقة) و تحديد المبلغ النهائي الفعلي²⁰ والتأكد من وجود اعتمادات كافية لصرف النفقة، مبدئياً الأمر بالصرف له ضمان بأن الميزانية قادرة على تغطية النفقة المعنية، ولكن هناك عوامل إجبارية قد تؤدي إلى خفض هذه الاعتمادات :

- تخفيض من عملية الإنفاق طبقاً للأحكام القانونية الخاصة.
- التنفيذ مباشرة للأحكام القضائية.

وتحديد صفقة الدائن الفعلي حيث يجب على الأمر بالصرف أن يتحقق من طبيعة الممون الذي يستفيد من الدفع وتسجيل المشتريات على دفتر الجرد ودفتر الجرد هو الوثيقة التي تسجل فيها جميع منقولات الإدارة وجمع الوثائق التي يجب أن تدفع مع الأمر بالصرف لهذه الوثائق شهادة عدم التقادم بالإضافة شهادة أداء الخدمة وتنفيذ العمل وهي عبارة عن طابع يحمل عبارة خدمة مؤداة، وعندما تنتهي العمليات يحرر الأمر بالصرف الأمر بالدفع ويحول الملف إلى المحاسب العمومي²¹.

الفرع الثالث: الأمر بالصرف

هو عبارة عن قرار إداري يعطي بموجبه الأمر للمحاسب العمومي المخصص لدفع النفقة المصفاة فالتصفية، وإن كانت تقرر حق الدائن في استفاء دينه، إلا أنها تبقى بدون قوة تنفيذية قبل صدور الأمر بصرف النفقة وهنا تظهر السلطة التقديرية للأمر بالصرف بصفته مديراً أو مسيراً قبل كل شيء، حيث يستطيع أن يرفض و يعلق الأمر بدفع النفقة إذا قدر ذلك هو الأنسب، والأمر بالصرف هو اختصاص مطلق للأميرين بالصرف، فلا يمكن مثلاً للأعوان الذين هم تحت سلطتهم القيام به إلا عن طريق التفويض الرسمي بالتوقيع وتحت مسؤوليتهم (أي تحت مسؤولية الأمرين بالصرف الأصليين)، كما أن السلطات الإقليمية المختصة (مدنية أو الإدارية) لا يمكنها أن تحل محل الأمرين بالصرف لتأمر بنهج الديون

المحكوم بها لصالح دائني الهيئات العمومية، فالقاعدة أن الأحكام والقرارات القضائية الصادرة ضد الهيئات العمومية (والتي تعتبر مصدر تصفية النفقات موضوع المبالغ المحكوم بها) تنفذ من طرف الأمرين بالصرف لهذه الهيئات عن طريق الأمر بدفع النفقات المترتبة عنها، غير أنه في حالة رفض هؤلاء القيام بذلك بعد شهرين من إجراء التنفيذ القضائي، يمكن لدائنين المعنيين طلب تسديد حقوقهم مباشرة من طرف أمين خزانة الولاية لمقر سكناتهم، حسب الشروط والإجراءات المنصوص عنها في قانون 20/91 المؤرخ في 08 جانفي 1991 والمتعلق بالأحكام الخاصة ببعض القرارات القضائية.²²

ويجدر الإشارة إلا أنه يمكن في بعض الحالات الاستثنائية، للسلطات الإدارية العليا أن تحل محل الأمرين بالصرف المشرقة عليهم للأمر بصرف بعض النفقات بدلهم إذا رفض هؤلاء القيام بذلك، ويتعلق الأمر خاصة بالحالة المنصوص عليها في المادة 203 من قانون البلدية والتي تنص على أنه في حالة رئيس المجلس الشعبي الوطني القيام بإعداد حواله قصد تغطية نفقة إجبارية أو إصدار سند تحصيل يتخذ الوالي قرار يحل محل حواله أو سند تحصيل رئيس المجلس الشعبي طبقا الساري المفعول²³، كما أن سلطة الحلول هذه يمكن، منطوقا إعطاءها للأمرين بالصرف الرئيسيين تجاه الأمرين بالصرف الثانويين التابعين لهم في حالة رفض هؤلاء الأمر بدفع ديون الهيئات العمومية المعنية التي أصبحت واجبة السداد.²⁴ وفيما يخص أجال قفل الأمر بالصرف (إصدار أوامر أو حوالات الدفع)، فهي محددة بيوم 25 ديسمبر من السنة المعنية بالسنة للدولة والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري (والمادة 28 من مرسوم التنفيذي رقم 313/91)، وبيوم 15 مارس من السنة الموالية بالسنة للجماعات الإقليمية (المادة 187 من قانون البلدية²⁵، والمادة 172 من قانون الولاية²⁶).

وتجدر الإشارة إلى وجود بعض النفقات التي يمكن دفعها دون أمر بالدفع، وذلك نظرا لطبيعتها الخاصة، والآثار التي يمكن أن ترتبها في حالة عدم الدفع مثل: الأجور والرواتب وفي حالات استثنائية تستوجب تدخل الوزارة المالية من خلال إرسال برقيات لمختلف المصالح الإدارية.²⁷

المطلب الثاني: المرحلة المحاسبية

يطلق على المرحلة المحاسبية لتنفيذ النفقات العمومية مصطلح "تأدية النفقات" وهي مهمة أوكلها المشرع، مع جملة من المهام الأخرى، إلى صنف من الموظفين العموميين وهم

المحاسبون العموميون، الذين يقع على عاتقهم مسؤولية اتخاذ بعض الإجراءات الضرورية قبل الشروع في العملية الدفع منها:

- التحقق من شرعية النفقة بالنظر لنصوص القانونية والتنظيمية المعمول بها.
- التحقق من صفة الأمر بالصرف أو مفوض له.
- التأكد من توفر الاعتمادات المالية.
- التأكد من وجود مناصب مالية.
- التحقق من صحة العمليات المالية من الناحية الحسابية.
- إسناد عملية واقتطاع المبلغ من الباب والبند الصحيح من الميزانية.
- التحقق من مدى مطابقة العملية استنادا للوثائق والمستندات المبررة لها، (فاتورة، قرار تعيين، سند الطلبية).
- التأكد مدى وجود تأشيرة مصالح هيئات رقابة خاصة، مصالح المراقب المالي، والوظيف العمومي.
- التحقق من أداء الخدمة.
- الطابع الإبرائي للالتزام.
- عدم تفاقم الدين، بحيث لا يمكن دفع نفقة بعد مرور أربع سنوات، إلا ما استثني بمقتضى القانون.²⁸

الفرع الأول: مشروعية النفقات

الدفع هو إجراء يتم بموجبه إبراء الدين العمومي (المادة 22 من قانون المحاسبة العمومية)، وهو المرحلة الحسابية في تنفيذ النفقات العمومية، حيث أن الأوامر أو حوالات الدفع التي يصدرها الأمرون بالصرف ترسل إلى المحاسبين العموميين المخصصين أي المكلفين دون غيرهم بدفع مبالغها ودور المحاسبين هنا لا يقتصر فقط على إنجاز العمليات المالية المتمثلة في اخراج النقود من الصندوق لتسديد النفقات المقبولة من طرفهم للدفع، أي أنهم ليسوا مجرد أعوان صندوق، بل أن دورهم أهم من ذلك بكثير إذ أنهم يتمتعون في هذا المجال بنوع من السلطة الرقابية على عمليات الأمرين بالصرف، والتي تعتبر إحدى أهم نتائج تطبيق مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين.

لكن المحاسبون العموميون لا يمارسون هذه الرقابة، التي تعد إلزاما مفروضا عليهم، إلا في حدود صلاحيتهم وطبقا للإجراءات المقررة قانونا، وتبعا لذلك، فإنهم لا يملكون أي سلطة تقديرية أثناء القيام بها، فإذا تحققوا من شرعية النفقات المأمور صرفها وجب عليهم دفعها في الأجال المحددة في المادة 37 من قانون المحاسبة العمومية²⁹.
 أما إذا كشفت الرقابة عن عكس ذلك عدم شرعية النفقات أو رأي نقص في تبريرها أو البيانات اللازمة على أوامر أو حوالات الدفع والسندات الإثبات)، وجب عليهم إشعار الأمرين بالصرف برفض دفع المال في الأجال المحددة³⁰ على ضوء المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 46/93 السالف الذكر³¹.

الفرع الثاني: نتيجة رقابة المحاسب لصحة النفقة.

يقصد بالأمر بالدفع تحرير أمر من جهة مختصة إلى إدارة الخزانة العامة بصرف المبلغ السابق تحديده، فالدائن لا يستطيع استوفاء دينه بمجرد تحديد المبلغ المستحق له، إذ لا بد له أن ينتظر الأمر الذي يصدره الوزير أو من ينوب عنه، كما تذهب بعض الدول إلى تقييد إصدار أوامر الصرف على وزير المالية أو من ينوب عنه من موظفي وزارة المالية بمختلف الوحدات الحكومية وبمختلف الوزارات، ويطلق على هذه المرحلة، مرحلة صرف النفقة والتي تتم من خلال إصدار حوالات الصرف، باسم وزير المالية رئيس مصلحة المحاسبة بوزارة المالية والذي يسمح له القانون بأن يفوض بعض صلاحياته إلى موظفين تابعين إلى مصلحة³²، وتعتبر مرحلة الدفع الحلقة الأخيرة في سلسلة الرقابة التي تمارسها وزارة المالية على تنفيذ النفقات العمومية، وهي الأساس لمبدأ فصل وظائف الإدارية عن الوظائف المحاسبية، ففي حالة التأكد من توفر كل الشروط الضرورية يمكن له (المحاسب العمومي) أن ينفذ بالنظر لحوالة الدفع التي يعدها الأمر بالصرف وتتضمن معلومات هامة عن العملية، كمبلغ العملية، الشخص المستفيد، رقم وتاريخ الوثيقة الثبوتية، كالفاتورة أو غيرها، كما تتضمن حوالة رقما تسلسليا معنيا، وتاريخ الإعداد، ومن ثم يمنع على المحاسب العمومي الدفع في حالة عدم شرعية النفقة.

يمكن للأمر بالصرف تسخير المحاسب العمومي للقيام بالدفع في بعض الحالات وبالتالي تنفي مسؤوليته الشخصية، وبالرجوع إلى القانون المتعلق بالمحاسبة العمومية خاصة المادة 48 منه تتضح الحالات التي حددت على سبيل الحصر والتي يمنع للمحاسب العمومي القيام بالدفع النفقة وهي:

1- عدم توفر اعتمادات مالية ماعدا بالنسبة للدولة.

- 2- عدم توافر أموال الخزينة.
- 3- انعدام إثبات أداء الخدمة.
- 4- طابع النفقة الغير إبرائي.
- 5- انعدام تأشير مصالحي المراقبة.³³

المبحث الثاني: عمليات تنفيذ الإيرادات العامة

تعد الإيرادات بمختلف أنواعها مورد أساسي للميزانية العامة للدولة، بما أن الإيرادات التي يجب تحصيلها متنوعة فإن طرق تنفيذها متنوعة أيضا، ونقصد بتنفيذ الإيرادات العامة عمليات التحصيل التي تقوم بها المصالح المختصة وفق القواعد القانونية المتعلقة بتنفيذ الميزانية وعلى الخصوص قواعد التوازن المالي بين النفقات والإيرادات (المطلب الأول) واتباع اجراءات محددة من أجل القيام بعملية تحصيل الإيرادات (المطلب الثاني).

المطلب الأول: قواعد وشروط تحصيل الإيرادات العامة

يمثل قانون المحاسبة العمومية المرحلة الإجرائية المتعلقة بتنفيذ قانون المالية فور صدوره في الجريدة الرسمية، ففي باب الإيرادات حيث تباشر وزارة المالية عمليات تحصيل الإيرادات بمجرد صدور قانون المالية ولا يمكن لها أن تتمتع عن التحصيل³⁴.

الفرع الأول: قواعد تحصيل الإيرادات العامة

تختلف القيمة القانونية لإجازة السلطة التشريعية الواردة في الميزانية عن قيمتها فيما يتعلق بالنفقات فإجازتها للنفقات تعني مجرد الترخيص للحكومة بالإنفاق في حدود المبالغ التي تتم اعتمادها، أما إجازتها للإيرادات، بحيث لا تملك هذه الأخيرة عدم تحصيل كافة المبالغ الواردة في الإيرادات بحيث لا تملك هذه الأخيرة عدم تحصيل جزء منها ولا تكون قد ارتكبت خطأ تحاسب عليه أمام السلطة التشريعية.

ويتم تحصيل الإيرادات العامة بواسطة موظفين مختصين في وزارة المالية المباشرة أو التابعين للجهات الحكومية تتبع وزارة المالية³⁵، حيث يجب مراعاة عدة قواعد عامة في عملية تحصيل الإيرادات العامة منها:

أن يتم تحصيل الإيرادات في مواعيد معينة وفقا للقواعد القانونية والتنظيمية المعمول بها، ويجب تحصيل مستحقات الدولة فور نشوء حقوقها لدى الغير، وقد ضمن المشرع حق الدولة في تحصيل إيراداتها في أسرع وقت ممكن، بإعطاء الحكومة حق إمتياز على أموال

المدين عن سائر الدائنين، لضمان دقة وسلامة التحصيل فإنه من المقرر ووفقا لقواعد التنظيمية الفصل في عمليات التحصيل بين الموظفين المختصين بتحديد مقدار الضريبة³⁶، والآخرين المختصين بجبايتها.³⁷

ويخول القانون للجهات الإدارية المختصة في تحصيل الإيرادات، كان يتولى وزارة العدل حيازة الرسوم القضائية، أو تحصيل الرسوم الجمركية من مصالح الجمارك، أو حيازة الضرائب، عبر مختلف مستوياتها، ويخضع تحصيل الإيرادات إلى مجموعة من المبادئ والقواعد الأساسية تتمثل أساسا فيما يلي:

- يحكم تحصيل الإيرادات قاعدة مالية أساسية هي عدم تخصيص الإيرادات و معناه أن تختلط كل الإيرادات التي تحصلها الخزينة العمومية لحساب الدولة في مجموعة واحدة بحيث تمول كافة النفقات دون تميز وهذا ما تؤكد المادة 08 من قانون 17/84 السالف الذكر.³⁸

تستعمل موارد الدولة لتغطية نفقات الميزانية العامة للدولة بلا تمييز، غير أنه يمكن أن ينص قانون المالية لتغطية بعض النفقات، وتكتسي هذه العمليات حسب الحالات الميزانيات الملحقه أو الحسابات الخاصة للخزينة.

- تسقط ديون الدولة كقاعدة عامة بمرور أربعة سنوات دون اقتضاءها³⁹.

الفرع الثاني: شروط تحصيل الإيرادات العامة

بالإضافة إلى هذه القواعد هناك شروط أخرى يجب توافرها عند تحصيل الإيرادات العامة، وحتى تتمكن السلطة التنفيذية من تنفيذ الإيرادات عن طريق عمليات تحصيل فلا بد من توافر شرطين أساسيين، الأول شكلي يتمثل في الترخيص بتحصيل والشرط الثاني يتعلق بموضوع الإيراد أي الحق العام الناشئ كدين في خدمة الغير.⁴⁰

أولا: الترخيص بالتحصيل

تخضع عمليات تحصيل الإيرادات العامة إلى قواعد وأحكام تشريعية، إلا أن هذه الأحكام غير كافية وحدها لمباشرة السلطة التنفيذية لعمليات التحصيل، بل ينبغي عليها أن تحصل على تحصيل سنوي بذلك وهذا تطبيقا لنص المادة 03 من قانون 17/84 التي تقتضي بأن قانون المالية للسنة يقر ويرخص بمجمل موارد الدولة وأعباءها، وعليه يكون التصويت والتصديق لقانون المالية للسنة عبارة رخصة تمنحها السلطة التشريعية للسلطة التشريعية للسلطة التنفيذية لمباشرة تحصيل الإيرادات المقدره في حالة هذه الرخصة.

ثانياً: أصل الحق

لا يكتفي الترخيص وحده لمباشرة عمليات التحصيل، وإنما لا بد من أن ينشأ أصل الحق ويكون ثابت في ذمة المدين به اتجاه الخزينة العامة لدولة فلا يمكن تحصيل الضريبة على الدخل من شخص لم يحقق دخل أو أنه معفي من هذه الضريبة، ولا يمكن تحصيل رسم من الخدمة لم تقم بعد كما لا يمكن تحصيل بدل إيجار أملاك الدولة لم تأجر، وعليه فإن نشوء الحق في تحصيل الإيرادات يقتضي وجود علاقة مديونية بين الدولة التي تكون فيها طرفاً دائماً والغير الذي يكون طرفاً مديناً.

وتنشأ علاقة المديونية إما بسبب ممارسة الدولة لمظهر من مظاهر سلطتها وسيادتها، مثل: فرض الضرائب والرسوم والغرامات وتطبيق الأحكام المالية، كما قد تنشأ هذه العلاقة بمناسبة تعامل الدولة مع الغير ليس بصفتها صاحبة سيادة وسلطة وإنما بصفتها شخص من أشخاص القانون له ذمة مالية فتعاقد مع الغير فرتب لها هذا العقد حقوق في ذمة الغير.⁴¹

المطلب الثاني: الإجراءات العامة والخاصة لتحصيل الإيرادات

تتولى وزارة المالية مهمة تنفيذ الميزانية، عن طريق تجميع إيرادات الدولة من مختلف مصادرها وإيداعها في الخزينة العمومية أو في البنك المركزي وفقاً لنظام حسابات الحكومة المعمول به ويخول القانون المتعلق بالميزانية للجهات الإدارية المختصة تحصيل الإيرادات، كأن تتولى وزارة العدل حيازة الرسوم القضائية، أو تحصيل الرسوم الجمركية من مصالح إدارة الجمارك، أو جباية الضرائب مختلف أنواعها من قبل قباضات الضرائب المختلفة.

ويخضع تحصيل الإيرادات إلى مجموعة الإجراءات العامة والخاصة

الفرع الأول: الإجراءات العامة لتحصيل الإيرادات

يقوم تحصيل الإيرادات العامة للدولة في التشريع الجزائري على ثلاثة إجراءات عامة نصت عليها المادة 15 من قانون رقم 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية وهي تتمثل في الإثبات والتصفيح والتحصيل.⁴²

أولاً: الإثبات

تنصب العملية على قيام الأمر بالصرف بالتحقق من وجود التزام على عاتق الغير سيتوجب التحصيل،⁴³ وينشأ حق الدولة في ذمة الغير ما بسبب ممارسة الدولة لسلطاتها كالضرائب وبعض الرسوم أو تطبيق الأحكام القضائية أو سبب عقود التي تبرمها مثل: الإيجار والبيع أو لأي سبب آخر يرتب عليه القانون حق عام لفائدة الخزينة العامة للدولة، وبه يتم الكشف عن حق العام يثبت لقائدة الدائس العمومي.⁴⁴

ويقصد به الإجراء الذي بموجبه تكريس حق الدائن العمومي⁴⁵، هذا الإجراء له طابع مادي مالي و طابع قانوني، فمن الناحية المادية يتم التحقق من وجود الواقعة المنشأة لحق الدائن العمومي (وجود أساس الوعاء الضريبي، أو العمليات المتعلقة بالمنتجات أو الخدمات المقدمة... الخ)، أما من الناحية القانونية، فيجب أن يكون تكريس هذا الحق مطبقاً للأحكام التشريعية و التنظيمية السارية المفعول بها.

ثانياً: التصفية

تطبيقاً لنص المادة 20 من القانون المتعلق بالمحاسبة العمومية تسمح عملية التصفية الإيرادات بتحديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على عاتق المدين لفائدة الدائن العمومي والأمر بتحصيلها.⁴⁶

وبعد إجراء التثبيت يقوم أعوان المحاسبة العمومية بعملية تصفية الإيرادات العامة تحدث إشراف الأمور بالصرف حيث يتم تحديد مبلغ صحيح للديون الواقعة على ذمة المدين لفائدة الدائن العمومي الممثل للخزينة العامة، وتبعاً لذلك بأمر الأمر بالصرف بتحصيلها بموجب الأمر بالإيراد.⁴⁷

في الواقع الإثبات و تصفية الإيرادات العمومية هي مبدئياً و قانونياً من اختصاص الأمرين بالصرف⁴⁸، فهذا لا يعني أنها تتم دائماً بمعرفتهم و تحت مسؤوليتهم المباشرة. فالإيرادات الضريبية مثلاً، يتم إثباتها وتصفياتها من طرف أعوان المصالح الجبائية (الذين هم ليسوا أمرين بالصرف)، أو من طرف المدينين بها أنفسهم (مثل تصريحات المراقبة في المجال الرسم على القيمة المضافة أو الضريبة على الأرباح).

كما أن بعض الإيرادات لا تتطلب تدخل الأمرين بالصرف أو غيرهم من الأعوان العموميين لإثباتها وتصفياتها (وكذا الأمر بتحصيلها)، مثل الغرامات والعقوبات المالية المحكوم بها لمصالح الهيئات العمومية.

ثالثاً: التحصيل

عرفته المادة 18 من قانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية على أنه الإجراء التي يتم بموجبه إبراء الديون العمومية، وتتم عملية التحصيل بناء و بموجب أمر الإيراد الصادر من الأمر بالصرف الذي يتولى عملية تنفيذه المحاسبون العموميون المكلفون بالتنفيذ وفقاً لما تم في عمليتي التثبيت والتصفية، وتتم عملية التحصيل في إحدى صورتين، إما بتنفيذ المدين التزاماته طواعية وهي ما يسمى بالتحصيل بالتراضي⁴⁹ أو عن طريق التحصيل الجبري إذا مر تاريخ استحقاق الحق العام ولم يوفي به المدين.

وتعتبر مرحلة التحصيل المرحلة الأخيرة من مراحل تنفيذ الإيرادات والتحقق من صحة وسلامة الإجراءات تأتي آخر مرحلة وهي التحصيل التي تستوجب إصدار أمر بالدفع حيث يقوم المحاسب بتحصيل مبلغ لحساب الدولة، بعد التحقق من صحة وشرعية العملية، وتوفير الشروط المطلوب وسلامة الإجراءات القانونية. وتجدر الإشارة إلى أن العملية التحصيل قد تكون آلية كالإعانات التي تمنحها الدولة ويتم تحصيلها بمقتضى قسيمة التحصيل إلى جانب إيرادات أخرى يقوم بتحصيلها إسنادا للوثائق والمحركات التي تبرر ذلك.⁵⁰

الفرع الثاني: الإجراءات الخاصة بتحصيل الإيرادات

لا تخضع بالضرورة الإيرادات المستوفاة في تحصيل إلى إجراءات العامة في تحصيل الإيرادات، وكذلك الشأن بالنسبة لبعض الرسوم التي تدفع نقدا، والإيرادات المحصلة من قبل وكالة الإيرادات.

أولا: الإيرادات المستوفاة قبل التحصيل

يتم استيفاء الإيرادات العامة قبل عملية التحصيل في صورتين، الأولى تكون على شكل تسبيقات، عندما تتعامل الإدارة مع الغير وتقدم لهم بعض الخدمات والأشغال غير مجانية، يمكنها أن تشترط في تعاملاتها الدفع المسبق، على شكل دفعات لتكون ما قبضه الإدارة إراديا نهائيا عندما تقوم بإنجاز كامل الأشغال.

أما الصورة الثانية من التحصيل المسبق للإيرادات العمومية فتكون على الشكل الدفع على الحساب، وخاصة تلك الإيرادات التي تصيف بالدورة والانتظام والاستقرار، حيث تتاح الفرصة في هذه الحالة إلى الجهة المكلفة بتحصيلها وأن تنظم عمليات تحصيل المسبق وتفرض على المدينين دفع تسبيقات تخصم من ديونهم عند التصفية النهائية، فمن تطبيقات ذلك الضرائب المباشرة التي تكون محل تسبيقات قدرا إما شهريا أو كل ثلاثة أشهر، وتصفى بجداول لاحقا.

ثانيا: الإيرادات المدفوعة نقدا

يتم في تنفيذ الإيرادات بعض الرسوم التي تدفع نقدا يقوم المدين بدفع المبلغ عند حصوله الخدمة التي يفترض عليها الرسم، فتحصل لدى القابض المختص رسوم الطابع وحقوق الضمان واختبار المواد التنموية كالبلاطين والذهب والفضة.⁵¹

ثالثاً: الإيرادات المحصلة من قبل وكالة الإيراد

لا يمكن لوكالة الإيراد أن تحصل الضرائب والرسوم والأتاوى المنصوص عليها في القوانين الجبائية قانون الجمارك وقانون أملاك الدولة، حيث يقوم الوكلاء بتحصيل الإيرادات التي يدفعها المدنيون اما نقداً أو بواسطة صكوك، ثم تدفع إلى المحاسب العمومي المختص.⁵²

تبدأ إجراءات تحصيل الإيرادات العمومية حيث يتكفل المحاسبون العموميون في تدويناتهم المحاسبية بأوامر تحصيلها الصادرة عن الأمرين بالصرف، (المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 46/93 المؤرخ في 06 فيفري 1993، والمحدد لأجل دفع النفقات، وتحصيل أوامر الإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراء قبول القيم المعدومة)⁵³ أي قبل تحصيلها، بعد التحقق من الترخيص بذلك كأنونا وبتالي تحمل المسؤولية المالية الشخصية عن هذا التحصيل.

وبالنسبة للديون المثبتة بواسطة سندات دائمة تودع لدى المحاسبين العموميين عند إنشائها (مثل العقود والاتفاقيات المتعلقة باستغلال الأملاك المنتجة للمداخيل أو أداء الخدمات) فإن هؤلاء الآخرين يكونون مسؤولين عن تحصيلها منذ التكفل الأولي بها، بما في ذلك الحرص على استصدار أوامر تحصيل لها كلما اقتضت إجراءات التحصيل ذلك.

تجدر الإشارة أيضاً إلى حالة الديون - ذات الطابع الاستثنائي - الناتجة عن تنفيذ الأحكام و القرارات القضائية لصالح الهيئات العمومية (عقوبات مالية، تعويضية)، أو قرارات وزير المالية الصادرة ضد بعض المدنيين لتلك الهيئات (محاسبين عموميين، مقاولين، موردين) لمطالبتهم بدفع بواقي الحساب حيث أن تحصيلها يتم عن طريق التكفل المباشر بتلك الأحكام و القرارات.

وقبل الشروع في التحصيل، يتعين على المحاسبين العموميين ممارسة الرقابة على شرعية الإيرادات المأمورين بتحصيلها، ويتمثل ذلك خاصة في التحقق من أن الأمرين بالصرف مرخص لهم بموجب القوانين والأنظمة الإدارية السارية المفعول بتحصيل الإيرادات.⁵⁴

لكن هذه الرقابة لا تكون إلا في حدود صلاحيات المحاسبين العموميين، وفي إمكانية إجراءها فبالنسبة للإيرادات الجبائية، هم ملزمون دائماً بالتحقق من الترخيص بتحصيلها بموجب القوانين المتعلقة بها وكذا قوانين المالية، أما فيما يخص غيرها من الإيرادات فإن

المحاسبين العموميين ليسوا ملزمين مبدئياً بالبحث في مدى شرعية إثباتها وتصفيتهما ومن ثم فهم لا يستطيعون رفض تنفيذ أوامر تحصيلها إلا إذا كانوا متأكدين من مشروعيتها. كما يجب عليهم أيضاً مراقبة صحة إلغاء أوامر التحصيل (سندات إيرادات)، أو تخفيض مبلغها والتسويات المتعلقة بها، وكذا الحسم الميزاني لها، وذلك بالتحقق خاصة من أن الإلغاء أو التخفيض بسبب تدارك أخطاء مادية (التي يمكن أن تقع أثناء تصفية الإيرادات) ، أما إذا كان الإلغاء أو التخفيض راجع للسلطة التقديرية للأمرين بالصرف فيتعين على المحاسبين التأكد من قابلية الإيرادات المتكفل بها ومن أجل هذا فهم مطالبون ببذل العناية اللازمة، واتخاذ كل الإجراءات القانونية، تحت طائلة قيام مسؤولياتهم المالية الشخصية، ويتم ذلك أولاً باتباع طرق التحصيل الودي للتتبع عند الاقتضاء بطرق التحصيل الجبري .

أ/ التحصيل الودي

هو القاعدة حيث إن المحاسبين العموميين يقومون دائماً بمحاولة التحصيل الودي، وذلك بإشعار المدنيين المعنيين بأوامر التحصيل الصادرة بأنهم، عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار الاستلام في أجل ثمانية (08) أيام من تاريخ التكفل بها⁵⁵.

ب/ التحصيل الجبري

إذا تخلف المدنيون عن تسديد ديونهم بعد استنفاد إجراءات التحصيل الودي، يتعين على المحاسبين العموميين الشروع في تطبيق إجراءات التحصيل الجبري، والتي تمثل بداية في جعل أوامر تحصيل الإيرادات التنفيذية من طرف الأمرين بالصرف المصدرين لها، وذلك بطلب من المحاسبين العموميين المتكفلين بها، وتسمى أوامر التحصيل التي أصبحت تنفيذية لبيانات تنفيذية⁵⁶.

الخاتمة:

النتائج:

- تتكون الميزانية العامة من شقين هما الإيرادات والنفقات العامة، حيث تقوم الدولة بتحصيل إيراداتها من عدة مصادر بغرض تغطية الاحتياجات العامة.
- تختص السلطة العامة بمهمة تنفيذ الميزانية بما ينص عليه القانون، ويتكفل بهذه المهمة كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي بالإضافة إلى وكيل الصرف والمراقب المالي.
- تعتبر مرحلة تنفيذ الميزانية من أهم وأصعب المراحل التي تمر عليها الميزانية، حيث تنتقل من الحيز النظري إلى الحيز التطبيقي ويقصد بها وضع بنودها المختلفة موضع التنفيذ

أي تحصيل الإيرادات العامة وصرف النفقات العامة، الأمر الذي يتطلب توفير إمكانيات مادية و بشرية مؤهلة حتى يتم تنفيذها على أحسن وجه والوصول إلى الأهداف المرجوة.

-يتم تنفيذ الميزانية عبر شقين هما مرحلة تنفيذ الإيرادات ومرحلة تنفيذ النفقات حيث يقتضي تنفيذ كل منهما مرحلتين المرحلة الإدارية والمرحلة المحاسبية، حيث تنفذ المرحلة الإدارية للإيرادات من طرف الأمر بالصرف وهي تحتوي على الإثبات والتصفية، أما المرحلة المحاسبية فيقوم بها المحاسب العمومي وهي تتضمن مرحلة التحصيل.

-أما تنفيذ المرحلة الإدارية للنفقات فهي تمر بمرحلة الالتزام بالنفقة، التصفية، الأمر بالدفع، أما المرحلة المحاسبية فهي مرحلة الدفع.

التوصيات:

-إدخال الإعلام الآلي وتعميمه في مختلف مجالات التنفيذ لتسهيل العمل

-نظرا لأهمية الأموال العمومية فإنه يجب أن تكون عمليات الصرف في هذه الموالم وخاصة في إطار تنفيذ الميزانية العامة في أيدي أشخاص على قدر عالي من الكفاءة والنزاهة.

-يجب الاهتمام بأجهزة الرقابة المالية وتفعيل دورها باعتبارها المبدأ الأساسي في تعزيز الشفافية والقضاء على الغموض الذي من شأنه أن يعرقل التنفيذ.

الهوامش:

¹ زيوش رحمة، الميزانية العامة لدولة في الجزائر، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، قسم الحقوق، أطروحة دكتوراه، 2011 ، ص 166-167

² المرسوم التنفيذي رقم 129/91 المؤرخ في 11 ماي 1991، المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية و صلاحياتها و عملها .

³ المادة 01 من المرسوم التنفيذي رقم 111/81، المؤرخ في 30/05/1981 الذي يحدد الأحكام المتعلقة بأجال وشكل تقديم الحسابات والموازنات إلى مجلس المحاسبة، ج. ر عدد 22.

⁴ Loïc Philip, finances Publiques, 3eme édition ,Paris, Cugais, 1989, p 224.

⁵ Michele Borurer , Marie – chrustine , et Jeanpierre Harsale , Finance publique 6 édition L.G.D.J Paris 2002 France , P84.

⁶ LMiMouni Mimoun ,la réforme du contrôle administratif des dépenses de l'État ,R.F.F.P N102 , 2008,p 108.

⁷ لوني نصيرة، محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية، أقيمت على طلبية سنة ثانية ل.م.د حقوق، جامعة أكلي محند أولحاج 2013/2014، ص12.

⁸ برحمان محفوظ، المالية العامة في التشريع الجزائري، (د.ط) ، دار الجامعة الجديدة ، الاسكندرية، 2015، ص139.

⁹ وقاد أحمد ، عمليات الميزانية و عمليات الخزينة، مذكرة نهاية دراسة ، المدرسة الوطنية للإدارة ، مديريةية التدريبات الميدانية، فترة تربص من 04 فيفري 2006 الى 04 أبريل 2006 ، ص 13.

¹⁰ بن داود إبراهيم، الرقابة المالية على النفقات العامة، دار الكتاب الحديث، القاهرة ، ص76.

¹¹ زيوش رحمة، مرجع سابق، ص170.

¹² Naima ABA . Droit budgétaire , universite Hassani FQES Mahammedia , p79.

- ¹³ المادة 20 من قانون 21/90، المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية 35، لسنة 1990.
- ¹⁴ المادة 17 من قانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، مرجع سابق.
- ¹⁵ زيوش رحمة، مرجع سابق، ص 171.
- ¹⁶ بن داود إبراهيم، مرجع سابق، ص 79.
- ¹⁷ وقاد محمد، مرجع سابق، ص 14.
- ¹⁸ تنص المادة 31 من قانون 21/90 على ما يلي: " الأمرين بالصرف مسؤولون عن الاثباتات الكتابية التي يسلمونها كما أنهم مسؤولون على الأفعال اللاشعورية والأخطاء التي يرتكبونها والتي لا يمكن أن تكشفها المراقبة الحسابية للوثائق وذلك في حدود الأحكام القانونية المقررة في هذا المجال".
- ¹⁹ بن داود إبراهيم، مرجع سابق، ص 80-81.
- ²⁰ أحمد بوجلال، مدى فعالية المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة للدولة، دراسة حالة المراقبة المالية لولاية الأغواط، مذكرة ماجستير، 2010/2009، ص 114.
- ²¹ المرجع نفسه، ص 115.
- ²² سكوتي خالد، الدور التكاملية بين أعوان الخزينة وأعوان التنفيذ في مراقبة وتنفيذ الميزانية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2012-2013، ص 133.
- ²³ المادة 203 من قانون رقم 10/11 المؤرخ في 22 جوان 2011 متعلق بالبلدية ج.ر عدد 37، ص 27.
- ²⁴ محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى، عين مليلة، 2003، ص 81 وما بعدها.
- ²⁵ المادة 187 من قانون رقم 10/11 على ما يلي: " تعد ميزانية البلدية للسنة المدنية و يمتد تنفيذها الى غاية:
- 15 مارس من السنة الموالية بالنسبة الى عمليات التصفية و دفع النفقات.
 - 31 مارس بالنسبة الى عمليات تصفية المداخل وتحصيلها و دفع النفقات.
- ²⁶ المادة 172 من قانون 07/12 على ما يلي: " تعد ميزانية الولاية لينة المدنية لفترة تنفيذها:
- الى غاية 15 مارس من السنة الموالية بالنسبة لعمليات التصفية و دفع النفقات".
- ²⁷ زيوش رحمة، مرجع سابق، ص 172.
- ²⁸ المواد 17 و 18 و 19 من قانون رقم 17/84، مرجع سابق.
- ²⁹ المادة 37 من قانون 21/90 السالف الذكر " يجب على المحاسب العمومي بعد ايقافه الالتزامات الواردة من المادتين 35 و 36 اعلاه أن يقوم بدفع النفقات أو بتحصيل الإيرادات ضمن الأجل المحددة عن طريق التنظيم".
- ³⁰ محمد مسعي، مرجع سابق، ص 94.
- ³¹ المادة 04 من قانون 93/46 المؤرخ في 14 شعبان عام 1413 الموافق 06 فبراير سنة 1993 يحدد آجال دفع النفقات وتحصيل الأوامر بالإيرادات والبيانات التنفيذية و اجراءات قبول القيم المنعدمة " في حالة عدم مطابقة الأمر بالصرف أو حوالة الدفع لأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها، يقوم المحاسبون العموميون بإبلاغ الأمرين بالصرف كتابيا رفضهم القانوني للدفع وذلك في أجل أقصاه عشرون (20) يوما ابتداء من تاريخ تسلمهم الأمر بالصرف أو الحوالة".
- ³² سعيد عبد العزيز عثمان، مقدمة في الاقتصاد العام، جزء الأول، (د.ط)، دار الجامعة بيروت، 2008، ص 178.
- ³³ زيوش رحمة، مرجع سابق، ص 174.
- ³⁴ دنيدي يحيى، المالية العمومية، دار الخلدونية، الجزائر، 2014، ص 112.
- ³⁵ سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، (د.ط)، دار الجامعية الاسكندرية، 2009، ص 369.
- ³⁶ في حالة خطأ في تقدير الحصيلة الإجمالية للإيرادات العامة بالنقصان، إذ تظطر الدولة في هذه الحالة إلى اللجوء لمصادر غير عادية لسد العجز في الإيرادات مثل الإقتراض أو الإصدار النقدي.
- ³⁷ محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة "النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة للدولة، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص 369.

³⁸ تنص المادة 08 من قانون 17/84 على ما يلي : " لا يمكن تخصيص أي ايراد لتغطية نفقة خاصة تستعمل موارد الدولة لتغطية نفقة خاصة تستعمل موارد الدولة لتغطية نفقات الميزانية العامة للدولة بدون تمييز.

غير أنه يمكن أن ينص قانون المالية صراحة على تخصيص الموارد لتغطية بعض النفقات، و تكتسي هذه العمليات حسب الحالات الأشكال الآتية :

- الميزانيات الملحققة

- أو الاجراءات الحسابية الخاصة ضمن الميزانيات العامة، التي تسري على الأموال المخصصة للمساهمات أو استعادة الاعتمادات".
³⁹ المادة 16 من القانون 17/84 " تسقط بالتقادم وتسدد نهائيا لفائدة المؤسسات العمومية المعنية، كل الديون المستحقة للغير من طرف الدولة أو الولاية أو البلدية أو المؤسسة العمومية مستفيدة من إعانات ميزانية التسيير، عندما لم تدفع هذه الديون قانونا في أجل أربعة سنوات إبتداء من اليوم الأول للسنة المالية، التي أصبحت فيها مستحقة وذلك ما لم تنص أحكام المالية صراحة على خلاف ذلك".

⁴⁰ برحماني محفوظ، مرجع سابق، ص150.

⁴¹ المرجع نفسه ، ص151.

⁴² تنص المادة 15 من قانون 21/90 السالف الذكر على " يتم تنفيذ الميزانيات و العمليات المالية :

- من حيث الإيرادات عن طريق اجراءات الاثبات والتصفية والتحصيل.

- من حيث النفقات عن طريق اجراءات الالتزام و التصفية والأمر بالصرف أو تحرير الحوالات و الدفع "

⁴³ المادة 16 من قانون 21/90 " يعد الاثبات الاجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي " .

⁴⁴ برحماني محفوظ، مرجع سابق، ص152.

⁴⁵ المادة 16 من قانون 21/90 ، مرجع سابق .

⁴⁶ زيوش رحمة، مرجع سابق، ص174.

⁴⁷ برحماني محفوظ، مرجع سابق، ص152.

⁴⁸ المادة 23 من قانون 21/90 " يعد أمرا بالصرف في مفهوم هذا القانون كل شخص يؤهل لتنفيذ العمليات المشار اليها في المواد 16 ، 17 ، 19 ، 20 ، 21 يخول التعيين أو الانتخاب لوظيفة لها من بين الصلاحيات تحقيق العمليات المشار اليها في الفقرة أعلاه ، صفة الأمر بالصرف قانونا ، و تزول هذه الصفة مع انتهاء الوظيفة".

⁴⁹ لعمارة جمال، منهجية الميزانية العامة في الجزائر، (د.ط) ، دار الفجر للنشر والتوزيع 2004، ص217.

⁵⁰ زيوش رحمة، مرجع سابق، ص175.

⁵¹ برحماني محفوظ، مرجع سابق، ص153.

⁵² المرجع نفسه، ص154.

⁵³ المادة 09 من القانون 46/93 " بعد القيام بالالتزامات المحددة في المادة 35 من القانون رقم 21/90 ، يقوم المحاسبون العموميون بالتكفل في كتاباتهم بأوامر الإيرادات التي يصدرها الأمرون بالصرف".

⁵⁴ تنص المادة 35 من قانون 21/90 على " يتعين على المحاسب العمومي قبل التكفل بسندات الإيرادات التي يصدرها الأمر بالصرف أن يتحقق من أن هذا الأخير مرخص له بموجب القوانين و الأنظمة بتحصيل الإيرادات

و فضلا عن ذلك يجب عليه على الصعيد المادي، مراقبة صحة إلغاءات السندات، الإيرادات و التسويات كذا عناصر الخصم التي يتوفر عليها "

⁵⁵ تنص المادة 10 يرسل المحاسبون العموميون الاشعار بإصدار الأمر بالإيراد الذين يتكفلون به الى المدين في أجل ثمانية(8) أيام برسالة موصى عليها مع الاشعار بالاستلام".

والمادة 11 " يمكن المحاسبون العموميون تمديد آجال الدفع لمدة ستة (6) أشهر بالنسبة لكل الديون ما عدا المتعلقة منها بالاقتطاعات من المرتبات الخاضعة للتشريع المعمول به و ذلك بناء على طلب مبرر من المدينين.

والمادة 13 " في حالة عدم الدفع في أجل ثلاثين (30) يوما ابتداء من تاريخ ابلاغ الاشعار بإصدار الأمر بالإيراد يجب على المحاسبين العموميين تذكير المدينين بإنذار دون مصاريف كتابيا بضرورة دفع الدين المستحق عليهم في أجل عشرين (20) يوما".

⁵⁶ المادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 46/93، " تتمثل الوثيقة التي تجعل أمرا بالإيراد تنفيذا بان توضع على نسخة الأمر بالإيراد المصادق على مطابقتها من طرف المحاسبين العموميين المختصين المعنيين ، التأشيرة التالية المتبوعة بإمضاء الأمر بالصرف يحدد هذا الأمر بالصرف مبلغ ليصبح بيانا تنفيذا و ذلك طبقا للمادة 68 من قانون 21/90.

و المادة 68 من قانون 21/90 تكون أوامر الإيرادات الأخرى بموضوع تحصيل ودي أو اجباري يتابع التحصيل الاجباري بعد أي غدو أمر تحصيل الايراد نافذا بناء على طلب المحاسب العمومي وفق شروط تحدد عن طريق التنظيم".