

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المركز الجامعي أحمد بن يحيى الونشريسي - تسمسيلت.

معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



# دور المحاسبة العمومية في حماية وتسيير المال العام في المؤسسات العمومية .

## دراسة حالة قباضة الضرائب بدائرة السوق-تيارت.

تحت إشراف الأستاذ:

د. ضوييفي حمزة.

من إعداد:

ك. ستار عبدالقادر.

سي طيب فؤاد.

أمام لجنة المناقشة:

رئيسا

مشرفا

مناقشا

جامعة تسمسيلت

جامعة تسمسيلت

جامعة تسمسيلت

أستاذ التعليم العالي

أستاذ التعليم العالي

أستاذ التعليم العالي

د. بوكريدي عبدالقادر

د. ضوييفي حمزة

د. محي الدين محمود عمر

السنة الجامعية: 2017/2018

# إهداء

إلى كل من نطق بكلمة التوحيد لسانه وصدقها قلبه، إلى كل من صلى على خير البرية محمد عليه الصلاة والسلام .

إلى الفاضل الشامخ المكارم والراسخ الفضائل، إلى من كان لي عوناً ومثالاً وقدوة وانتظر نجاحي بفارغ الصبر وسار بي إلى درب النجاح، أبي الحبيب.....

إلى التي لا يعادل رضاها رضى أحد في العالمين والدتي الكريمة إلى كل عائلتي الحبيبة، إلى كل الأصدقاء ... إلى كل صديق يعرفني.

إلى كل من وسعهم قلبي و لم يذكرهم قلبي .

إلى أستاذي المحترم "المشرف": ضويفي حمزة .

إلى كل من يقرأ مذكرتي ...

◆ فـؤاد ◆



# اهداء

الى كل من نطق بكلمة التوحيد لسانه وصدقها قلبه، الى كل من صلى على خير البرية محمد عليه أفضل الصلاة والسلام.  
أهدي ثمرة جهدي و عطائي الى الحبيب الغالي الذي فجعنا بفراقه ، منبع العطف و الحنان، رقيق القلب رفيع الشأن ..... أسكنه الله جنة الرضوان .  
والذي رحمه الله  
الى التي لا يعادل رضاها رضى أحد في العالمين والدتي الكريمة الى زوجتي و الى ابني احمد الى أخي وأختي ، ..... الى كل صديق يعرفني. الى أستاذي المحترم "المشرف": ضوفي حمزة .  
الى كل من يقرأ مذكرتي ...

◆ عبدالقادر ◆



## قائمة الاشكال

---

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
81	التنظيم الفني لمجلس المحاسبة	01
95	التنظيم الفني لمؤسسة قباضة الضرائب بالسوقر ولاية تيارت.	02

## قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	تطور النفقات العامة في بعض البلاد خلال 1966-39	55
02	المبالغ الإجمالية للاعتمادات المتعلقة بنفقات التسيير و التجهيز في ميزانيات السنوات من 1985 إلى 2001 الجزائر	56

تهدف هذه الدراسة إلى تشخيص دور المحاسبة العمومية في حماية وتسيير المال العام في المؤسسات العمومية في الجزائر ، وذلك عن طريق دراسة نظرية تتكون من فصلين الاول يحتوي على الإطار النظري للمحاسبة العمومية وتسيير الميزانية اما الفصل الثاني يحتوي على إجراءات تسيير الميزانية في المؤسسات العمومية واخيرا كانت هناك دراسة ميدانية في مصلحة الضرائب لدائرة السوق ولاية تيارت من خلال هذه الدراسة اطلعنا على الاجراءات التي تنتهجها مصلحة الضرائب في حماية المال العام عن طريق الاستخدام الامثل والناجع للمحاسبة العمومية حتى وصولها الى خزينة الدولة كما تعرضنا الى مختلف العراقيل والتحديات التي تواجه المحاسبة العمومية وقمنا بإعطاء وتقديم الاقتراحات لمعالجة النقائص، إضافة الى عرض آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية وتقديم توصيات لتفعيل تطبيق هذه الإصلاحات.

**الكلمات المفتاحية:** محاسبة عمومية، المال العام، القطاع العام، الخزينة العمومية، الميزانية.

## Résumé

Le but de ce mémoires monoparentaux pour diagnostiquer le rôle de la comptabilité publique dans la protection et la gestion des fonds publics dans les institutions publiques en Algérie, à travers l'étude de la théorie se compose de deux premier chapitre contient un cadre théorique de la comptabilité publique et la gestion du budget, soit le chapitre II contient la conduite des procédures budgétaires dans les institutions publiques, et enfin il y avait une étude sur le terrain dans le département IRS état Sougueur de Tiaret à travers cette étude nous montrer sur les mesures adoptées par l'IRS dans la protection des deniers publics grâce à l'utilisation optimale et efficace de la comptabilité publique jusqu'à ce qu'il atteigne le Trésor public comme à divers obstacles et défis auxquels fait face la comptabilité publique et nous devons donner et faire des propositions pour remédier aux insuffisances, ainsi que d'offrir des perspectives de réforme du système de comptabilité publique et faire des recommandations pour activer la mise en œuvre de ces réformes.

**Mots clés:** comptabilité publique, fond public, secteur public, trésor public, budget.

I	الإهداء
II	الشكر
III	الملخص
IV	فهرس المحتويات
V	قائمة الأشكال
VI	قائمة الجداول
VII	قائمة الملاحق
VIII	قائمة الرموز والمختصرات
أ- ث	المقدمة العامة
12	الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة العمومية وتسيير الميزانية
12	تمهيد الفصل:
13	المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية
13	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المحاسبة العمومية
14	المطلب الثاني: وظائف المحاسبة العمومية
16	المطلب الثالث: الأعراف المكلفون بالمحاسبة العمومية
19	المطلب الرابع: النظام المحاسبي الحكومي
23	المبحث الثاني: مفاهيم عامة حول التسيير
24	المطلب الأول: مفهوم التسيير
24	المطلب الثاني: المبادئ العامة للتسيير
28	المطلب الثالث: المسير و وظائف التسيير
32	المبحث الثالث: تسيير الميزانية في المؤسسة العمومية
32	المطلب الأول: ماهية الميزانية
36	المطلب الثاني: مفهوم المؤسسة العمومية
39	المطلب الثالث: أسس تسيير ميزانية المؤسسة العمومية
45	خاتمة الفصل

46	الفصل الثاني: إجراءات تسيير الميزانية في المؤسسات العمومية.
46	مقدمة:
46	المبحث الأول: إجراءات صرف النفقات.
46	المطلب الأول: ما هية النفقات.
49	المطلب الثاني: تقسيمات النفقات العامة.
53	المطلب الثالث: صرف النفقات.
60	المبحث الثاني: إجراءات تحصيل الإيرادات.
61	المطلب الأول: ما هية الإيرادات.
62	المطلب الثاني: مصادر الإيرادات العامة.
76	المطلب الثالث: تحصيل الإيرادات.
79	المبحث الثالث: الرقابة على تسيير الميزانية.
79	المطلب الأول: رقابة مجلس المحاسبة.
87	المطلب الثاني: رقابة المفتشية العامة للمالية.
90	المطلب الثالث: رقابات أخرى.
92	خلاصة الفصل.
93	الفصل الثالث: دراسة حالة في قباضة الضرائب لدائرة السوقر ولاية تيارت.
93	تمهيد الفصل.
94	المبحث الأول: صورة عامة حول المؤسسة.
94	المطلب الأول: نشأة المؤسسة.
94	المطلب الثاني: تعريف القباضة و الهيكل التنظيمي.
98	المبحث الثاني: دراسة عملية تحصيل الإيرادات و صرف النفقات.
98	المطلب الأول: تحصيل مختلف الضرائب (الإيرادات).
101	المطلب الثاني: تحضير الإشعار بالدفع و تحصيل الضرائب.
105	المطلب الثالث: صرف النفقات.



107	المبحث الثالث: الرقابة على مصلحة الضرائب.....
107	المطلب الأول: رقابة المفتشية العامة للمالية.....
109	خلاصة الفصل.....
110	الخاتمة العامة.....
113	قائمة المراجع.....
116	الملاحق.....

### توطئة:

تعتبر المحاسبة العمومية نظاما خاصا للمعلومات المحاسبية يحكم النشاط المالي لوحدات القطاع العام ذات الطابع الاداري أو غير الربحي، حيث تستمد هذه الخصوصية في كونها تتناول تسجيل ومراقبة صرف وتداول المال العام، لهذا السبب ترتبط المحاسبة العمومية إرتباطا وثيقا مع النصوص التشريعية ذات الطابع المالي، حيث خصها المشرع بإطار قانوني يهدف إلى تقنين وضبط آليات تحصيل الإيرادات العمومية وتنظيم مراحل تسديد النفقات العمومية في ظل إحترام تبويب الميزانية العامة للدولة، من أجل فرض رقابة مستمرة على أعوان المحاسبة العمومية وتحديد صلاحياتهم ومسؤولياتهم عند تنفيذ المعاملات المالية لوحدات القطاع العام لضمان مشروعية تنفيذ الميزانية ومطابقتها للأنظمة والقوانين المعمول بها، وحماية المال العام من الاختلاس والتبديد إضافة إلى تحقيق الاقتصاد والرشادة في استعمال الموارد العمومية.

أما الجانب التقني للمحاسبة العمومية، فيركز على بيان إجراءات إثبات المعاملات المالية وقيدها في الدفاتر والسجلات المحاسبية وإعداد التقارير والقوائم المالية الحكومية لعرض نتائج نشاط وحدات القطاع العام، حيث أن تصميم نظام المحاسبي يجب أن يأخذ بعين الاعتبار خصائص نشاط وحدات القطاع العام التي لا تهدف لتحقيق الربح إضافة إلى ضرورة احترام الضوابط القانونية التي تنظم تداول المال العام، والذي يقع على عاتقه تحقيق الشفافية في جميع المعاملات المالية للدولة وتوفير أدوات الرقابة والمساءلة عن أداء مختلف وحدات القطاع العام، بهدف تلبية حاجيات مختلف فئات مستخدمي القوائم المالية الحكومية.

### طرح الإشكالية:

إن نجاح أي مؤسسة عمومية ذات نشاطات مختلفة يجب تسيرها تسييرا يعتمد اعتمادا كليا على مدى تطبيق معايير علمية للتسيير و التحكم في مواردها و استخدامها. ولا يتم ذلك إلا بدراستها و الإحاطة بها و للتعرف على هذه المعايير التسييرية يجب التطرق إليها و هذا من خلال المحاسبة العمومية باعتبارها أداة من أدوات الدولة لتسيير وحماية المال العام في مؤسساتها العمومية.

فالمحاسبة العمومية تسمح للمسيرين بمتابعة المؤسسة وتقديم صورة معبرة لكل ما تقوم به المؤسسة للمتعاملين الخارجيين سواء الموردين، الزبائن... الخ.

و من خلال ذلك تتبادر للأذهان الإشكالية التالية :

- كيف يمكن الاستفادة من المحاسبة العمومية لتسيير وحماية المال العام في المؤسسة العمومية ؟

ومن هذه الإشكالية نتطرق إلى الأسئلة إلى الفرعية التالية:

- ما هي المحاسبة العمومية؟
- فيما تتجلى أهم وظائف التسيير؟
- كيف تساعد المحاسبة العمومية في تسيير وحماية المال العام في المؤسسة العمومية؟
- ما هي المراحل التي تمر على تسيير نفقات و إيرادات المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري؟

### فرضيات البحث:

قمنا بصياغة بعض الفرضيات للإجابة على التساؤلات المطروحة:

- التسيير هو عبارة عن مجموعة من الإجراءات و التطبيقات و السياسات التي تطبق في المؤسسات العمومية و تهدف إلى ضمان تسيير أفضل و إيجابي كما يعتبر المسير عنصرا هام و ضروري في الإدارة، إذ بدون توفره تنعدم العملية التسييرية.
- المحاسبة العمومية تعتبر أداة للتسيير المحكم و المضبوط و يهتم بمتابعة و معاينة جميع حركات المال العام، كما أنها العنصر الأساسي للتحكم في الميزانية.
- تعتمد مصلحة الضرائب في السوق محل الدراسة على أسس المحاسبة العمومية في تحصيل الإيرادات و صرف النفقات العمومية.

### مبررات اختيار الموضوع: إختيارنا لهذا الموضوع يعود لعدة دوافع أهمها:

- ارتباط هذا الموضوع بطبيعة تخصصنا و رغبتنا في معرفة المزيد عنه.
- حاجتنا كطلبة على وشك التخرج في أمس الحاجة إلى الربط بين الجانب التقني للمحاسبة و الجانب التسييري لها و إسقاط ذلك مع واقع المؤسسة لاكتساب التجربة التطبيقية.
- الدور الذي تلعبه المحاسبة العمومية في تسيير وحماية المال العام في المؤسسات العمومية.
- معرفة كيفية التعامل مع وظيفة المحاسبة داخل المؤسسة العمومية.
- ضرورة وضع و استخدام أدوات علمية في خدمة الواقع الاقتصادي.
- انتقال المؤسسة الجزائرية لاقتصاد السوق يفرض عليها التميز من أجل البقاء و الإستمرار ولا يتحقق ذلك إلا بالتسيير المحاسبي الجيد.

### أهداف الدراسة:

الهدف الأساسي من هذا البحث هو إبراز دور المحاسبة العمومية في تسيير وحماية المال العام في المؤسسات العمومية وذلك من خلال دراستنا النظرية ودراستنا التطبيقية في احدى المؤسسات العمومية الجزائرية و التعرف على مدى نجاعة و فعالية هذه الإدارة في مجال التسيير، دون نسيان بعض الأهداف الثانوية و المتمثلة في:

- توضيح دور المسير في العملية التسييرية.
- التطبيق الصحيح الناجح للمحاسبة العمومية.
- توضيح و تبين المبادئ المعتمد عليها في المحاسبة.
- الأهداف الناتجة عن استعمال المحاسبة العمومية.

### المنهج المستخدم:

للإجابة على إشكالية البحث اتبعنا المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة و منهج دراسة حالة.

### الأدوات المستخدمة:

من أجل إثراء بحثنا بالمعلومات الكافية إعتدنا على المراجع الأساسية ألا و هي الكتب أكثر من المذكرات بالإضافة إلى قوانين أقرها القانون الجزائري في هذا المجال ، كذلك قمنا بإجراء لقاءات مع عمال قبضة الضرائب بدائرة السوق ولاية تيارت وتحاورنا معهم على كل ما يتعلق بالموضوع سواء من الجانب التسييري أو الجانب المحاسبي ، كما استخدمنا الإعلام الآلي لتفسير بعض المعطيات التي نجد في تحليلها الأسباب المؤدية إليها.

### صعوبات الدراسة:

من خلال قيامنا بهذا البحث في بداية العمل واجهتنا عدة صعوبات لم تقلل من عزمنا و إصرارنا على مواصلة هذا العمل، كانت كفيلة بإعطاء نفس جديد و تتجلى هذه الصعوبات في:

- قلة الدراسات الجامعية في هذا المجال.
- قلة المراجع في المكاتب الجامعية و صعوبة الحصول عليها .
- صعوبة الحصول على معلومات محلية أي نقص الكتب الجزائرية في هذا المجال.
- صعوبة الحصول على المعلومات الدقيقة من أصحاب القرار في المؤسسات العمومية .
- ضيق الوقت الذي لم يسمح لنا بالتوسع أكثر في هذا المجال أي أن مدة ثلاث أشهر لا تكفي لإعطاء كامل التفاصيل .

### تقسيمات الدراسة :

للإلمام بهذا الموضوع بشكل جيد قسمنا بحثنا إلى جانبين نظري و تطبيقي .

- فيما يخص الجانب النظري فهو يشتمل على فصلين ،**الفصل الأول** تناولنا فيه الإطار النظري للمحاسبة العمومية وتسيير الميزانية وهو بدوره يحتوي على ثلاث مباحث ألا وهي **المبحث الأول** ماهية المحاسبة العمومية ، أما **المبحث الثاني** فهو عبارة عن مفاهيم عامة حول التسيير أما **المبحث الثالث** تطرقنا إلى تسيير الميزانية في المؤسسة العمومية.
- أما فيما يخص **الفصل الثاني** قمنا بدراسة إجراءات تسيير الميزانية في المؤسسات العمومية والتي قسمناها أيضا إلى ثلاث مباحث ،**المبحث الأول** هو كيفية إجراءات صرف النفقات أما **المبحث الثاني** هو كيفية إجراءات تحصيل الإيرادات أخيرا **المبحث الثالث** الرقابة على تسيير الميزانية .
- أما فيما يخص **الجانب التطبيقي** سنجري دراسة حالة للمؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري ألا و هي مصلحة الضرائب، مركزين في ذلك على أهمية تطبيق المحاسبة العمومية لتسيير وحماية المال العام في هذه المؤسسة، ويضم بدوره ثلاثة مباحث **المبحث الأول** هو عبارة عن صورة عامة حول المؤسسة ،أما **المبحث الثاني** هو دراسة عملية تحصيل الإيرادات وصرف النفقات، **المبحث الثالث** الرقابة على مصلحة الضرائب.

### تمهيد الفصل:

تهتم المحاسبة العمومية بشكل كبير بتقديم البيانات الكاملة ضمن تقارير مناسبة و في وقت محدد، فهي الوسيلة التي لا بد منها لمتابعة ومراقبة الأموال العامة للدولة، وهذه الميزة تتطلب منها أن تكون لها قواعد وأسس محاسبية تحكمها لتؤدي وظيفتها بكفاءة و مصداقية.

كما أنها أداة لتنفيذ الموازنة العامة تتضمن أرقام تقديرية للإيرادات العامة والنفقات العامة والتي ستنفذ، وهذا ما يجعلها تتميز عن الميزانيات الأخرى، كما أنها وسيلة للرقابة على تنفيذ هذه العمليات وبالتالي فهي وظيفة من الوظائف الأساسية التي تقوم بها أجهزة متعددة بهدف التأكد من تحقيق النشاط المالي للدولة لغاياته دون إسراف أو تبذير أو تقتير أو إخلال وهذا حفاظا على حسن السير للإدارة العمومية ماليا وحفاظا على أموال الدولة.

لتسليط الضوء على ذلك سنتناول في هذا الفصل مدخل للمحاسبة العمومية من خلال التطرق إلى ماهية المحاسبة العمومية في مبحث كما سنتطرق إلى مفاهيم عامة حول التسيير في مبحث و أخيرا سنتطرق إلى تسيير الميزانية في المؤسسة العمومية.

### المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية

تطور مفهوم المحاسبة العمومية تبعاً لتطور النشاط الحكومي في تنوعه وازدياد حجمه، فعندما كان النشاط في المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري يقتصر على أداء الوظائف السيادية مثل الأمن و الدفاع و العدالة، فكانت المحاسبة العمومية مقتصرة على تسجيل عمليات الإنفاق و تحصيل الإيرادات و في بداية الثلاثينيات من القرن العشرين تطورت وظائف المؤسسة العمومية ، و أصبحت تشمل وظائف أخرى مثل: الصحة، التربية، التعليم ، الاقتصاد و التنمية الاجتماعية .

**المطلب الأول:** سنتطرق فيه الى تعريف المحاسبة العمومية.

**أولاً: تعريف المحاسبة العمومية :** " يقصد بالمحاسبة العمومية كل القواعد و الأحكام القانونية التي تبين و تحكم كيفية تنفيذ و مراقبة الميزانيات و الحسابات ، و العمليات الخاصة بالدولة و المجلس الدستوري و المجلس الشعبي الوطني و مجلس الحسابات و الميزانيات الملحقمة و الميزانيات للجماعات المحلية، و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري ، كما تبين التزامات الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين و مسؤولياتهم، و يقصد بتنفيذ الميزانية كل من تنفيذ النفقات و تحصيل الإيرادات كما تبين المحاسبة كذلك كيفية مسك الحسابات سواء بالنسبة للأمرين بالصرف أو المحاسبين العموميين".<sup>(1)</sup>

"هي مجموعة المبادئ و الأسس التي تهدف إلى المساعدة في فرض الرقابة المالية و القانونية على موارد الحكومة المالية و نفقاتها ن و هي النوع الذي لا يهدف إلى الربح و إنما تسعى لخدمة المواطنين و المجتمع، و تتضمن تقدم التقارير الدورية عن صرف و تحصيل الموارد الحكومية التنفيذية و التشريعية و بذلك فهي تُخدم أغراض التخطيط و المتابعة و الرقابة على أموال الدولة".<sup>(2)</sup>

- فالمحاسبة العمومية تشتمل على جميع عمليات إثبات و تحصيل الإيرادات العامة و كيفية إنفاقها على الأنشطة المختلفة للحكومة تمهيداً لإظهار البيانات المالية على تلك الأنشطة ضمن تقارير دورية تقدم إلى الجهات التي لها مصلحة مباشرة في التعريف على نتائج النشاطات في المؤسسة العمومية ، و هذه الجهات هي:<sup>(3)</sup>

(1) الجمهورية الجزائرية ، قانون ، القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية، العدد:35، 15 أوت 1990 ، المادة 1 و 2.

(2) محمد الهور، أساسيات في المحاسبة الحكومية(نظري/عملي)، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر، عمان ، الاردن، 1998، ص: 07.

(3) محمد أحمد حجازي، المحاسبة الحكومية و مبادئ الإدارة المالية العامة. طبعة 7 ، عمان، الأردن، 2007 ، ص: 4،5.

**1- السلطة التشريعية :** تساعد البيانات المالية السلطة التشريعية في الرقابة على أنشطة المؤسسات العمومية و ذلك من خلال بيان مدى تقييد هذه المؤسسات العمومية بالقوانين و الأنظمة المالية التي تحدد كيفية الحصول على الإيرادات و طرف التصرف بها ضمن الصلاحيات المحددة بهذه القوانين و الأنظمة.

**2- السلطة التنفيذية:** (الإدارة العليا) تحتاج الإدارة العليا للحكومة (مجلس الوزراء و الوزراء) إلى البيانات المالية لتحقيق الأغراض التالية

- اتخاذ القرارات الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية؛

- تقييم الأداء للوحدات الإدارية في المؤسسات العمومية و تحقيق الرقابة الذاتية على أنشطتها و تقويم الانحرافات؛

- التخطيط الطويل و القصير الأجل.

**3- المستثمرون :** يهتم المستثمرون المحليون و الأجانب بالبيانات للمؤسسات العمومية و ذلك بهدف التوصل لإقناعهم بالقيام بالاستثمارات المختلفة إذ أنهم من خلال هذه البيانات يستطيعون التعرف على قوة أو ضعف المركز المالي للمؤسسة العمومية و حجم الالتزامات التي عليها و السيولة النقدية المتوفرة لمواجهة هذه الالتزامات .

**4- الباحثون و الدارسون في مجال المالية العامة:** حيث تساعدهم البيانات المالية للمؤسسات العمومية على تقديم مجموعة من المعلومات التي يمكن استخدامها في أبحاثهم و دراساتهم

**المطلب الثاني: وظائف المحاسبة العمومية.**

المحاسبة العمومية ليست غاية في حد ذاتها ، شأنها في ذلك شأن فروع المحاسبة الأخرى، و لكنها وسيلة أهلتها الضرورة الكبيرة لكيفية التحكم في الأموال و مرتباتها، فتعتبر المحاسبة العمومية كنظام المعلومات أداة هامة تقوم بوظائف مختلفة الهدف منها تجميع و إيصال المعلومات و البيانات الخاصة بمختلف أنشطة المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري إلى كافة الأطراف الذين ترتبط أو تتأثر قراراتهم و تصرفاتهم بأنشطتها .

إن وظائف المحاسبة العمومية تشكل ركنا أساسيا من أركان الإدارة المالية العامة لنشاط المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري بما تتضمنه من مهام في مجالات الرقابة من جهة و التخطيط و اتخاذ القرارات من جهة أخرى و نلخص وظائف المحاسبة العمومية على ضوء هذه النقاط التالية:



أولاً: على مستوى الرقابة : تمثل المحاسبة العمومية جزءاً هاماً في نظام الرقابة الذي تعتمد عليه الإدارة المالية العامة إذ أن النظام المحاسبي الكفء يعتبر ضرورياً لتقديم كافة البيانات الملائمة و الموثوق فيها إلى مسؤولي هذه الإدارة لاستخدامها في أنشطتها بكفاءة و فعالية.<sup>(1)</sup>

و تعتبر الموازنة العامة للدولة أداة هامة في النظام الرقابي الحكومي إذ أنها تمثل خطة المؤسسة العمومية لمدة سنة مقبلة تتضمن مجموعة من المخصصات المالية، و تقوم المحاسبة العمومية بالتركيز على بيان نتائج تنفيذ هذه الموازنة و توفير المعلومات ضمن تقاريرها المختلفة.

ثانياً: على مستوى التخطيط: نجد أن المحاسبة العمومية تؤدي دوراً هاماً في هذا المجال فالحكومة تسعى عن طريق خطط التنمية الاقتصادية و الاجتماعية قصيرة و طويلة الأجل إلى تنظيم الموارد العامة، و توجيهها نحو تحقيق الأهداف العامة في ظل المؤشرات المتزايدة على ندرة الموارد كنتيجة لتزايد حاجات المواطنين أصبحت عملية التخطيط من أهم الواجبات التي تواجهها الحكومات المعاصرة حتى يتم وضع الخطط المختلفة على أسس عملية تراعي تحديد الأولويات<sup>(2)</sup>

و هنا يأتي دور المحاسبة العمومية في توفير البيانات اللازمة التي نوجزها في النقاط التالية:<sup>(3)</sup>

- بيانات على حجم الإنفاق على المشاريع المختلفة (مدارس، طرق... الخ)؛
  - بيانات على حجم الإنفاق على الخدمات لكل وزارة؛
  - بيانات عن حجم التوزيع الجغرافي للمشاريع؛
  - بيانات عن حجم الإيرادات و مصادرها (ضرائب، رسوم... الخ)؛
  - بيانات عن حجم و مصادر التمويل (قروض خارجية، قروض داخلية... الخ).
- إن هذه البيانات حتى و أن كانت تاريخية إلا أنها توفر لمسؤولي التخطيط البنية الأساسية التي يستخدمونها في تحديد مسار العمل المستقبلي.

(1) محمد احمد حجازي، مرجع سابق، ص:06.

(2) نفس المرجع. ص: 06.

(3) قطار محمد: المحاسبة العمومية، مجالها و النظريات و الأسس المبنية عليها . مذكرة ليسانس، محاسبة ، جامعة المدية، المدية 2004 ص:13.

ثالثا: مستوى اتخاذ القرارات: في هذا المجال نجد أن المحاسبة العمومية تقدم خدمة كبيرة لكل من يحتاج إلى قرار يتعلق بالنشطة الحكومية فالمستثمرون كما سبق الإشارة إلى ذلك يحتاجون إلى بيانات المحاسبة الحكومية حتى تساعدهم على اتخاذ قراراتهم الاستثمارية كما أن الإدارة المالية العامة في الدولة<sup>(1)</sup> (وزارة المالية) تحتاج إلى هذه البيانات لاتخاذ القرارات في أمر هامة جدا نلخصها في النقاط التالية:

- قرارات الاستثمار في المشاريع الرأسمالية؛
- قرارات التصويب و تحسين أداء الوحدات الحكومية ؛
- قرارات لتوفير التمويل اللازم لخدمت الدين الحكومي ؛
- قرارات حول التوزيع العادل للموارد.

**المطلب الثالث: الأعباء المكلفون بالمحاسبة العمومية:** يضطلع بتنفيذ عملية المحاسبة العمومية كل من أمر بالصرف و محاسب عمومي

**أولا: الآمرون بالصرف :** الأمر بالصرف هو كل شخص يؤهل قانونيا لتنفيذ عمليات تتعلق بأموال الدولة و مؤسساتها و جماعاتها العمومية سواء كانت هذه العمليات تتعلق بالإيرادات أو النفقات ، و قد يكون الأمر بالصرف معينا مثل : الوالي أو المدير العام في إدارة عمومية، كما يمكن أن يكون منتخبا يكون الآمرون بالصرف ابتدائيين أو أساسيين أو آمرون بالصرف ثانويين.<sup>(2)</sup>

### 1- الآمرون بالصرف الرئيسيون : الآمرون الرئيسيون هم :

- المسؤولون المكلفون بالتسيير للمجلس الدستوري و المجلس الشعبي الوطني و مجلس المحاسبة؛
- الوزراء ؛
- الولاة عندما يتصرفون لحساب الولاية ؛
- رؤساء المجالس الشعبية البلدية عندما يتصرفون لحساب البلدية؛
- المسؤولون المعنيون قانونا على المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري؛
- المسؤولون المعنيون لوظائف لها من الصلاحيات تنفيذ عملية الالتزام و التصفية و الأمر بالصرف في إطار إنجاز الإيرادات و النفقات.

(1) محمد احمد حجازي، مرجع سابق، ص:07.

(2) بن الجوزي: محاضرات في المالية العامة السنة الثالثة علوم تجارية كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، الجزائر، 2003-2004.

2- الآمرون بالصرف الثانويون: الآمرون بالصرف الثانويين يباشرون هذه المهمة بصفتهم رؤساء المصالح غير المركزية وينجزون عمليات الميزانية في حدود مجال اختصاصهم و في الإطار الإقليمي المعينون فيه و بتفويض من الوزير لآمر بالصرف الرئيسي<sup>(1)</sup> يستطيع الآمرون بالصرف الرئيسيون تفويض سلطاتهم و استخلافهم في حالة غيابهم أو حصول أي مانع وذلك بموجب عقد تعيين يحرر قانونا، و يبلغ للمحاسب العمومي المعين، كما يمكن كذلك للآمرين بالصرف تفويض التوقيع للموظفين المرسمين العاملين تحت سلطاتهم مباشرة وذلك في حدود الصلاحيات المخولة لهم قانونا و دائما تحت مسؤولياتهم التي هي مزدوجة مدنيو و جزائية.

فضلا عن المسؤولية التأديبية و السياسية للوزراء، الولاية و رؤساء المجالس الشعبية البلدية بالنسبة للمسؤولية السياسية أما المسؤولية المدنية فتسري على الأمرين بالصرف الثانويين في مواجهة رؤسائهم.<sup>(2)</sup>

ثانيا: المحاسبون العموميون: يعتبر محاسب عمومي كل شخص يعين بصفة قانونية للقيام بتحصيل الإيرادات و دفع النفقات العمومية، و ضمان حراسة السندات و الأموال و القيم أو الأشياء و الموارد المكلف بها و حفظها و كذلك تداول الأموال و السندات و القيم و الممتلكات و العائدات و المواد مع القيام بمسك محاسبة لحركة الموجودات<sup>(3)</sup>، يعين أو يعتمد المحاسب العمومي من طرف وزير المكلف بالمالية و يمارس عليه سلطته الرئاسية يراقب المحاسب العمومي مشروعه للتحصيل أو الدفع ( أي له مجال الصفة خلافا للآمر بالصرف الذي يتصرف في إطار مجال الملائمة ) يتعين قبل قبول المحاسب دفع النفقة أن يتحقق ما يلي :

- مطابقة العملية مع القوانين و الأنظمة المعمول بها و هي:

- صفة الأمر بالصرف أو المفوض له؛

- شرعية عمليات تصفية النفقات التي تعني بها تحديد مبالغ النفقات بدقة و التأكد من عدم الدفع من قبله، وأن الدائن ليس مدينا للدولة؛<sup>(4)</sup>

- توفير الاعتمادات المالية؛

- إن الديون لم تسقط أجالها أو أنها محل معارضة؛

(1) الجمهورية الجزائرية، قانون، القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية، العدد:35، 15 أوت 1990، المادة 25.

(2) الجمهورية الجزائرية، قانون، القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية، العدد:35، 15 أوت 1990، المادة 26.

(3) الجمهورية الجزائرية، قانون، القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية، العدد:35، 15 أوت 1990، المادة: 28 و 31 و 32.

(4) محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة: النفقات العامة / الإيرادات العامة / الميزانية العامة للدولة، الطبعة الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص:459.

- صحة توقيع الأمر بالصرف المعتمد لديه ( أي المصروف لديه بتسليمه نسخة من مرسوم أو قرار تعيينه إضافة إلى نماذج إمضائه)؛
  - صحة الخصم أي تناسب النفقة مع نوع الاعتماد بمعنى الاعتماد المخصص للنفقة العامة لا يجوز استخدامه لنفقة أخرى إلا بعد إجازة السلطة التشريعية لذلك؛<sup>(1)</sup>
  - صحة الدين أي بتبرير الخدمة المنجزة، صحة التصفية بمعنى التحقيق من سلامة عملية التصفية من أي شك أي مراعاتها للإجازة التشريعية و القواعد المالية المقررة مع تقديم الوثائق المبررة؛<sup>(2)</sup>
  - شرعية الوثائق المقدمة، تطابق البيانات، كتابة المبلغ بالأحرف، الشهادات الإدارية عندما تكون إلزامية؛
  - مراعاة بعض الأحكام الخاصة بنفقات معينة ( نفقات المستخدمين، نفقات العتاد و الصفقات العمومية)؛
  - عدم وجود معارضة للدفع كالحجز على الحساب بمقتضى حكم قضائي ؛
  - عدم انقضاء الدين بالسقوط الرباعي أي سقوط حق دائي الدولة المتماطلين بمرور (04) أربعة سنوات ؛
  - تأشيرة المراقب المالي على قرارات التعيين و على النفقات الملتزم بها الأخرى ما عدا بالنسبة لميزانية البلدية.
- 1- تعيين المحاسب العمومي :** يتم تعيين المحاسبين العموميين بمعرفة الوزير المكلف بالمالية و يخضعون لسلطته، و بالتالي فهم تحت حمايته ، كذلك و في بعض الأحيان يكتفي الوزير باعتماد تعيين المحاسب فقط كأن يضع تأشيراته للموافقة على قرار التعيين، و مهما يكن المنصب الذي يباشرون فيه أعمالهم يعتبر المحاسبون العموميين مسؤولون شخصيا و ماليا عن الأموال و الحقوق المالية تحت تصرفهم و بصفة عامة كل تعامل في الأموال العمومية و حركتها، و يحمي قانون المحاسبة العمومية المحاسبين العموميين من التهديد بعقوبات إذا ثبت أن الأمر الذي رفض الامتثال له بمكان من شأنه تحريك مسؤولياتهم .
- 2- الشخصية و المالية :** " تعد باطللة كل عقوبة سلطت على محاسب عمومي إذا أثبتت أن الأوامر التي رفض تنفيذها كان من شأنها أن تحملها المسؤولية الشخصية و المالية".<sup>(3)</sup>

(1) سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة: النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة، الطبعة الأولى ، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003، ص:338.

(2) محمد عباس محززي، اقتصاديات المالية العامة: النفقات العامة / الإيرادات العامة / الميزانية العامة للدولة، الطبعة الأولى ،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص:459.

(3) الجمهورية الجزائرية ، قانون ، القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية، العدد :35، 15 أوت 1990 ، المادة 36 .

و رغم هذا يمكن أن تكون المسؤولية المالية تضامنية بين المحاسب العمومي و الأشخاص الموضوعين تحت أوامره ، كما أن الآمرون بالصرف مسؤولون مدنيا و جزائيا على صيانة و استعمال الممتلكات المكتسبة من الأموال العمومية و بهذه الصفة فهم مسؤولون شخصا على مسك جرد الممتلكات المنقولة و العقارية المكتسبة أو المخصصة لهم<sup>(1)</sup>، و مما تجدر الإشارة إليه فان المسؤولية المالية و الشخصية للمحاسب العمومي في جميع الحالات لا يمكن أن تقحم إلا من طرف الوزير المكلف بالمالية أو مجلس المحاسبة .

### 3- الفترة الزمنية التي يعتبر أثنائها المحاسب مسؤولا : يعد المحاسب مسؤولا عن كل العمليات المالية التي

تقع بالمصلحة أو القسم الذي يسيره منذ تاريخ تنصيبه إلى حين تاريخ انتهاء مهامه، و في الواقع لا يمكن أن يتحمل أخطاء سابقه و بالتالي لا يمكن تحريك مسؤوليته بسبب سابقه إلا بالنسبة للعمليات التي تكفل بها و تحرك مسؤوليته عند ظهور أي نقص في الأموال و القيم العمومية أو دفعه نفقات غير قانونية .

- لا يعاقب المحاسب العمومي عن الأخطاء التي يقع فيها لحسن نية كتلك الخاصة بتحديد وعاء الحقوق أو تلك الخاصة بالتصفية (أي العمليات الحسابية)، أضف إلى ذلك الوزير المكلف بالمالية كل السلطات لإبراء ذمة المحاسب إن كان حسن النية كليا أو جزئيا عن دفع الحساب المطلوب منه و عدم معاقبته حسن النية لا تعفيه من دفع الحساب المطلوب به فدفعه للمبالغ الناقصة ليس عقوبة جنائية أو إدارية كالسجن و الحبس و الغرامة و الفصل من الوظيفة و إنما الوضعية المالية فقط.<sup>(2)</sup>

### المطلب الرابع: النظام المحاسبي الحكومي هو عبارة عن مجموعة من الطرق و الإجراءات و التعليمات

المحاسبية المناسبة تستخدم مجموعة من المستندات و السجلات المحاسبية بهدف حماية الموجودات الحكومية و تقديم البيانات المالية الدقيقة ضمن تقارير و قوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي.<sup>(3)</sup>

أولا: قواعد النظام المحاسبي الحكومي : يعتمد النظام المحاسبي الحكومي يعتمد على نوعين من القواعد:<sup>(4)</sup>

### 1-قواعد علمية و مهنية: و هي مجموعة المبادئ العلمية للمحاسبة و أسس القياس المحاسبي المستخدمة في تتبع

و تحليل و دراسة المعاملات المالية و قياس نتائجها .

(1) الجمهورية الجزائرية ، قانون ، القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية، العدد:35،، 15 أوت 1990 ،المادة 39 .

(2) الجمهورية الجزائرية ، قانون، القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية، العدد:35،، 15 أوت 1990 ،المادة 46 .

(3) الجمهورية الجزائرية ، قانون ، القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية، العدد:35،، 15 أوت 1990 ،المادة 39.

(4) محمد احمد حجازي، مرجع سابق. ص:187

2- قواعد فنية: و هي مجموعة المستندات و السجلات المحاسبية إضافة إلى مجموعة التعليمات و الطرق و الإجراءات اللازمة لبيان الحسابات و أنواعها ، كما يمكن تعريف هذا النظام بأنه " مجموعة المفاهيم و المبادئ العامة المتعلقة باستخلاص النتائج الخاصة لهذا النشاط بصورة دورية و تقديمها للجهات المسؤولة عن إدارة الأموال العامة أو مراقبتها<sup>(1)</sup>، كما أن النظام المحاسبي نظام متكامل للرقابة و المعلومات يأخذ مداخلته من البيئة الإدارية و التشريعية و السياسية و الاقتصادية و يتولى العمليات المالية التي تعكس تنفيذ الموازنة و السياسة المختلفة التي تجسدها أي العمليات المختلفة بنشاط الإدارة العامة، و النظام يتكون من وحدات و أجزاء مختلفة و لكنها مترابطة و تتدفق المعلومات فيما بينها يتولى نظام المحاسبي الحكومي استخلاص النتائج المتعلقة بذلك النشاط، و تقديمها لذي العلاقة بين المهتمين<sup>(2)</sup>، و يعتبر هذا النظام نظام فرعي من أنظمة المحاسبة ، يشمل جميع إثباتات الموارد الحكومية و تحصيلها و صرفها ثم تقديم المعلومات المالية عن نشاط الحكومة إلى الجهات و الهيئات التي لها مصلحة المباشرة فيها.<sup>(3)</sup>

- و كما أن النظام المحاسبي يصمم ليتلاءم مع و طبيعة النشاط الذي يتناول عملياته فانه يعتبر احد نظام المحاسبة الخاصة، فالنظام المحاسبي الحكومي يتابع النشاط الحكومي في قطاع الخدمات و هو نشط محكوم بتحقيق المصلحة العامة و يخضع للمساءلة القانونية كما لاعتبارات سياسية و إدارية و اقتصادية اجتماعية و فلسفية مالية، مما ينعكس بالضرورة على بنية هذا النظام و الوظائف التي يخدمها و الأغراض التي يسعى إلى تحقيقها.

ثانيا: مبادئ و أهداف النظام المحاسبي الحكومي :

1- مبادئ النظام المحاسبي الحكومي: للنظام المحاسبي الحكومي مبادئ وهي:<sup>(4)</sup>

- يجب أن يكون النظام قادر على توضيح ما إذا كانت الوحدة قد التزمت تطبيق القوانين و التعليمات عند تحصيلها الإيراد و إنفاقها للمصروفات ؛
- إذا ما تعرضت النصوص القانونية مع المبادئ المحاسبية فانه يجب الالتزام بالقوانين والتعليمات مع لفت النظر إلى ذلك؛

(1) عقلة محمد يوسف المبيض، نظام المحاسبة الحكومي و إدارته، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 1999، ص: 26 .

(2) عقلة محمد يوسف المبيض، مرجع سابق. ص: 33

(3) عقلة محمد يوسف المبيض، مرجع سابق. ص: 33.

(4) منتدى المحاسب العربي، النظام المحاسبي الحكومي، 16-03-2018، <https://accdiscussion.com>.

- يجب أن يقوم نظام حسابات الحكومة على أساس نظرية القيد المزدوج مع استخدام مجموعة دفترية كافية لتحقيق الرقابة الفعالة على المصروفات و الإيرادات؛
- ينبغي الإقلال من عدد الاعتمادات طبقا لاحتياج الإدارة؛
- يجب أن يتوفر لكل اعتماد مجموعة متوازنة مع الحسابات القادرة مع إعطاء صورة واضحة عن فروع النشاط المتعلقة بينود الاعتماد؛
- يجب أن يقوم النظام المحاسبي على أساس موحد من المصطلحات و الحسابات والقوائم والتقارير سواء كان ذلك إعادة موازنة الدولة أو عند إعدام الحسابات الختامية و إعادة التقارير عن النشاط؛
- إتباع أساس الاستحقاق في قيد الإيرادات و المصروفات الحكومية كلما كان ممكن.

### 2- أهداف نظام المحاسبي الحكومي: من أهم الأهداف العامة التي يقوم عليها النظام المحاسبي هي: (1)

- يجب تصميم النظام الحكومي بما يتلاءم مع متطلبات النظامية و الاقتصادية للدولة ؛
- ضرورة الربط بين النظام المحاسبي و نظام التبويب المتبع في إعداد الموازنة العامة؛
- من الأهمية بمكان إعداد الحسابات لحين تظهر بوضوح الأغراض و العناصر التي تمكن تخصيص الموارد للإنفاق عليها و الأفراد المسؤولين عن حماية هذه الموارد و استخدامها في تنفيذ البرامج و المشروعات المختلفة؛
- يجب أن يهدف التصميم إلى إظهار النتائج المالية و الاقتصادية لأوجه نشاط كل برنامج بمعنى قياس الموارد و تحديد التكاليف و إظهار النتائج؛
- يراعي في التصميم أن يكون ملائما لإمكانيات فرض الرقابة على الاعتمادات و متابعة تنفيذ العمليات و المشروعات و إدارة البرامج و فرض الرقابة الداخلية ؛
- إعطاء البيانات المالية اللازمة للتخطيط و المتابعة و تقييم النتائج و كذلك التحليل الاقتصادي لأغراض الحسابات الفرعية؛
- يجب أن يكون النظام واضحا الذي يمكن للعاملين إبراء مراجعة سليمة.

(1) منتدى المحاسب العربي، النظام المحاسبي الحكومي، 16-03-2018، <https://accdiscussion.com>.

ثالثا: المحاسبة الخاصة بالهيئات العمومية في الجزائر.

بناء على المرسوم التنفيذي رقم 313/91 المؤرخ في 1991/09/07 و الذي يحدد إيرادات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف و المحاسبون العموميون و كقيمتها و محتواها، و في مادته الثانية من الفصل الأول يعرف المحاسبة الخاصة بالهيئات العمومية بأنها " المحاسبة الخاصة بالإيرادات التابعة للدولة و المجلس الدستوري ، المجلس الشعبي الوطني ، مجلس المحاسبة ، المصالح المزودة بالميزانيات الملحقمة، الجماعات الإقليمية و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري في وصف العمليات المالية و مراقبتها و اطلاق سلطات الرقابة و التسيير عليها و تكون هذه المحاسبة من:(1)

1- محاسبة إدارية يمسكها الآمرون بالصرف تسمح بمتابعة عمليات الميزانيات الخاصة بالهيئات العمومية

2- محاسبة يمسكها المحاسبون العموميون و تشمل:

- محاسبة عامة تسمح بما يلي :
- معرفة عمليات الميزانيات و عمليات الخزينة و مراقبتها؛
- تحديد النتائج السنوية : " و يمسك حسب السنة المدنية و حسب طريقة القيد المزدوج للحسابين الدائن والمدين ؛ (2)
- محاسبة خاصة بالمواد القيمة و السندات؛
- محاسبة تحليلية تمسك في حينها و تتبع بحساب أسعار الكلفة و تكاليف الخدمات.

إن الدولة تمارس نشاطات عامة مستمرة و تخضع لمبدأ المسار القانونية، و لكي تدار نشاطات الدولة بصورة قانونية تنشئ الدولة الوحدات الإدارية لتتولى إدارة النشاط في مجالاته الوظيفية المتخصصة الأمر الذي يتطلب إعداد حسابات موحدة للدولة و أخرى تخص الدوائر الحكومية و بالنسبة للجزائر قد نصت المادة 455 من المرسوم التنفيذي رقم 313/91 المؤرخ في 1991/09/07 أن تمسك المحاسبة الخاصة بالدولة وفقا لمخطط محاسبي يعد بقرار من الوزير المكلف بالمالية .

و كذلك المادة 46 من نفس المرسوم على انه تكون القواعد العامة المطبقة على مسك الحسابات المفقودة في مدونة حسابات الخزينة موضوع تعليمات يصدرها الوزير المكلف بالمالية.

(1) الجمهورية الجزائرية ، المرسوم ، القانون 313/91 ، يحدد اجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون والمحاسبون العموميون وكقيمتها ومحتواها ، الجريدة الرسمية، العدد:43، 07 سبتمبر 1991 ، المادة 2 و1 .

(2) الجمهورية الجزائرية ، المرسوم ، القانون 313/91 ، يحدد اجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون والمحاسبون العموميون وكقيمتها ومحتواها ، الجريدة الرسمية، العدد:43، 07 سبتمبر 1991 ، المادة 4 و 5 .



### المبحث الثاني: مفاهيم عامة حول التسيير

التسيير قدس قدم الإنسان نفسه فقد اخذ الظهور بصورة معينة و بدرجة معينة منذ قيام الإنسان بتحديد أهداف معينة، والعمل على تحقيقها.

فالتاريخ اليوناني القديم وكذلك الإمبراطورية الرومانية يقدمان الكثير من الأدلة على المعرفة التسييرية و خاصة مجالات القضاء و عمليات الحكومة و تنظيم الجيش، مع تطور المعاملات الاقتصادية و ظهور الشركات التجارية خاصة في إيطاليا في القرن 15 و انتشارها في أوروبا حيث كانت هناك نظرة أكثر تطورا لمفهوم الإدارة و التسيير خاصة بعد استعمال الوسائل الكمية مثل: المحاسبة، و إدارة الأعمال و القواعد المالية و البنوك، و قد ساهم العديد من الرجال في هذه الحركة و هم الذين يطلق عليهم رواد الإدارة الأوائل أمثال: آدم سميث أول من حاول وضع القواعد الحديث للإدارة و التنظيم ، و استمرت هذه المحاولات بأعمال تايلور 1856 إلى 1915 بالولايات المتحدة الأمريكية حول تقسيم العمل و تنظيمه، أعمال تايلور من 1814 إلى 1925 بفرنسا حول الإدارة و تنظيم المؤسسات و تقسيم الوظائف و غيرها و كانت هذه الأعمال بداية الإعداد للتسيير العقلاني كفرع خاص من العلوم ذو الطابع الاقتصادي و الاجتماعي و التقني بقصد متابعة الأعمال مما كون عدة اتجاهات و مدارس تنظيمية و إدارية ركزت على جانب المؤسسة المنظمة بشكل أوسع و انطلقت من التنظيم بمعناه العام " فهو عملية تصميم بنية المنشأة أو هيكلها. " (1) إلى معنى الإدارة الحديثة التي ترمي بان " التنظيم عملية مستمرة على اعتبارات ظروف المحيط ، و معطيات البيئة التسييرية تتغير باستمرار. " (2)

**المطلب الأول: مفهوم التسيير.**

للتسيير مفهوم واسع اختلف تحديده من قبل الاقتصاديون مما جعل من الصعوبة الوصول إلى تعريف شامل له يحتوي كل المعاني المختلفة ن و حتى يمكننا الإلمام بمعنى التسيير ، سنقوم باستعراض بعض تعاريفه الشائعة .

**التعريف الأول:** " يعتبر التسيير مجموعة من العمليات المنسقة و المتكاملة، التي تشمل أساسا التخطيط، التنظيم، التوجيه و الرقابة إنه باختصار تحديد الأهداف و تنسيق جهود الأشخاص لبلوغها. " (3)

**التعريف الثاني :** تعريف الموسوعة الاجتماعية Encyclopédie of the social science :

" أنه العملية التي يمكننا بواسطتها تنفيذ عرض معين و الإشراف عليه، كما يعرف التسيير بأنه الناتج المشترك

(1) محمد رفيق الطيب، مدخل التسيير وظائف، و تقنيات ، الجزء الأول طبعة الأولى ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1995، ص:19.

(2) محمد رفيق الطيب، مدخل التسيير الجزء الأول، مرجع سابق، ص:06.

(3) محمد رفيق الطيب، مدخل التسيير الجزء الأول ، مرجع سابق، ص:06.

لأنواع و درجات مختلفة من الجهد الإنساني الذي يبذل في هذه العملية، و مرة أخرى فان تجمع هؤلاء الأشخاص الذين يبذلون الجهد في أي منشأة يعرف بإدارة المنشأة. " (1)

**التعريف الثالث:** " عرفه تايلور بأنه علم مبني على قوانين و قواعد و أصول علمية قابلة للتطبيق على مختلف النشاطات الإنسانية. "

من خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج تعريف شامل و هو: " التسيير آلية لاتخاذ بديل لتحقيق الهدف بأسرع وقت و بأقل تكاليف "

**المطلب الثاني: المبادئ العامة للتسيير.**

- حسب مختلف الفقهاء الذين يدرسون علم الإدارة و التسيير، فان المبادئ الإنسانية لهذا العلم هي : التخطيط، التنظيم، التنسيق، القيادة.

**أولاً: التخطيط :** يعتر التخطيط من أهم مبادئ علم الادارة.

**1- مفهوم التخطيط:** " التخطيط من أكثر المصطلحات استعمالا في وقتنا الحالي، و هو من مميزات العصر،

فالتخطيط عبارة عن التكهن بالمستقبل و الإعداد له و العدة لمواجهة، و التخطيط عملية نقوم بها لتسيير الحقائق التي يتضمنها موقف من المواقف، و تحديد العمل التي يتخذ على ضوء هذه الحقائق مع تفصيل الخطوط التي تتبع في إطار المهام الموكلة للمؤسسات لتحقيق الأهداف المرسومة. (2)

**2- أهمية التخطيط:** يشكل التخطيط الأساس الذي تقوم عليه الأعمال كل الأعمال المستقبلية للإدارة، فتكمن أهمية التخطيط في:

- يساعد التخطيط على التغلب على عدم التأكد و التغيير أن المستقبل بما يحتويه من عدم التأكد و التغيير يجعل التخطيط ضرورة من أهم الضروريات؛
- تركيز الانتباه على الأغراض نظرا لان التخطيط يوجه كله نحو تحقيق أهداف المؤسسة، فمجرد القيام بالتخطيط يؤدي إلى تركيز على هذه الأهداف؛
- اكتساب التشغيل الاقتصادي يعمل التخطيط على تحقيق التكاليف بسبب اهتمامه الكبير و تناسق في العمليات التي يمكن رؤيتها بوضوح عند مستوى الإنتاج.

(1) جميل احمد توفيق، إدارة الأعمال ، الطبعة الأولى ، دار الجامعات المصرية ، مصر، 1990 ، ص: 09 .

(2) بن عبد المؤمن فارس ، أهمية تطبيق المحاسبة في تسيير المؤسسة ، مذكرة تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة ليسانس تخصص محاسبة، جامعة الجزائر، 2005، ص: 07 .

**3- خطوط التخطيط:** إن القائم بعمليات التخطيط يعتمد على الكثير من الاعتبارات منها الأخذ بعين الاعتبار مميزات و خصائص المؤسسة ، رغبات أعضاء الإدارة العليا، الظروف المعينة خارج المؤسسة و التي تؤثر على عملياتها، عملية التخطيط ليست سهلة و بالتالي على المخطط أن يتبع أسسا سليمة و مدروسة يمكن تلخيصها فيما يلي :

- إدراك الفرصة من خلال التنبؤ ويقصد بذلك أن يدرك المخطط من خلال دراسته للظروف و المعطيات، و جود فرصة يمكن استغلالها لتحقيق فكرته أو مشروعه الاستثماري؛<sup>(1)</sup>
- تحديد الأهداف الواجب تحقيقها ؛
- تحديد البدائل أو الطرق العمل المتاحة، لا بد من حصر أهم الطرق المتاحة للوصول إلى الأهداف وذلك تمهيدا لتقويمها و اختيار انسبها و ذلك للحصول على أفضل النتائج؛
- صياغة الخطط الفرعية و تساعد صياغة هذه الخطط المؤسسة على سد الثغرة بين ما تريده من جهة و ماهي عليه من جهة أخرى، و تعتبر الخطط المتوسطة و التشغيلية فرعية أو مشتقة من الخطط الاستراتيجية؛<sup>(2)</sup>
- ترجمة الخطط إلى تقديرات كمية و تعتبر هذه الخطوة الأخيرة شديدة الأهمية إلا أنها تعنى بترجمة الخطط إلى أرقام، أي عبارة عن وحدات عينية و نقدية، تشكل أساسا موضوعيا لعمليات المتابعة و القياس و بالتالي الرقابة.

و من خلال ما سبق يمكن القول أن التخطيط عبارة عن مبدأ أساسي يرسم حالة المؤسسة في المستقبل و يهتم الأشخاص، المؤسسات و الدولة. و أن أي يكون التنظيم المناسب لان هذا الأخير عبارة عن إخراج ما تم تخطيطه إلى خير الوجود، و من اجل هذا نرى المخططين يأخذون حذرهم و يحتاطون جدا في مخططاتهم.

**ثانيا: التنظيم :** وهو ثاني مبدأ من المبادئ التسييرية .

**1- مفهوم التنظيم :** يقول هنري فايول " إن التنظيم هو إمداد المؤسسة بكل ما يساعدها على تأدية وظيفتها من المواد الأولية رأسمال و تستلزم وظيفة التنظيم من المدير إقامة العلاقات بين الأفراد بعضهم ببعض و بين الأشياء بعضها ببعض.<sup>(3)</sup>

(1) محمد رفيق الطيب، مدخل التسيير أساسيات وظائف المسير، الطبعة الاولى، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1995 ص:17.

(2) محمد رفيق الطيب، مدخل التسيير. الجزء الثاني، مرجع سابق، ص:18.

(3) جميل احمد توفيق ، مرجع سابق، ص: 155.

### 2- عناصر التنظيم: من أهم عناصر التنظيم نجد ما يلي: (1)

- الفرد والوظيفة: إن هيكل أي تنظيم إداري يتكون من مجموعة من الموظفين و الوظائف وتعرف الوظيفة بأنها مجموعة من الواجبات و المسؤوليات التي تحددها السلطة المختصة و تتطلب ممن يقوم بها مؤهلات و شروط معينة، أما الموظف فهو الشخص الذي يشتغل و يقوم بالوظيفة لإيفائها حقوقها و واجباتها، و كلما ارتفع المنصب تتطلب من شاغله مؤهلات و شروط تناسب مع المسؤولية الموكلة إليه؛
  - تكوين الوحدات الإدارية: إذا كانت الوظيفة هي الخطوة الأولى في كل تنظيم للإدارة، فإن الخطوة الثانية هي تكوين الوحدات العاملة من العدد المناسب من الوظائف المناسبة وفقاً لمقتضيات و تقسيمات العمل؛
  - الهيئات الرسمية التنفيذية: يقصد بها الجهات الإدارية المختصة بتحقيق الأغراض الأصلية التي قامت من أجلها المؤسسة؛
  - الهيئات الفنية المساعدة: تملك هذه الهيئات حدود و اختصاصها أن تصدر القرارات، فهي إدارة عاملة لا تقدم خدماتها للجمهور مباشرة و إنما تقدمها لتسهيل عمل الإدارات الأخرى دون أن تهتم بتحسين العمل داخل هذه الإدارة؛
  - الهيئات الاستشارية: هي تلك الهيئات الإدارية التي تقوم أصلاً لمساعدة الهيئات التنفيذية الرئيسية، فمن هذه الناحية تشبه إلى حد ما الهيئة الفنية المساعدة لكن تختلف عنها في وظيفتها، حيث أنها تنحصر في الإعداد، التحضير، البحث، ثم تقديم النصح للجهات الإدارية التي تصدر القرارات.
- ### 3- فوائد التنظيم: تظهر فائدة أو أهم فائدة للتنظيم في جعل كل عضو من أعضاء التنظيم يعرف ما هي مجموعة الأنشطة التي يقوم بأدائها، فعمل كل عضو محدد بما هو مطلوب منه. فالتنظيم في هذه الحالة يؤدي إلى التقليل من سوء الفهم و الخلط بالنسبة لما يقوم به.
- و يحقق التنظيم الفعال استخدام للطاقات البشرية و المادية، و يأتي هذا من حقيقة أن التنظيم يعمل على إقامة و موازنة العلاقات السليمة بين العمل المحدد و الأشخاص القائمين به و التسهيلات المادية بحيث يمكن الفوز بالتحقيق الفعال و الاقتصادي لعمل.

(1) بن عبد المؤمن فارس ، مرجع سابق. ص: 09.

ثالثا: التنسيق: وهو ثالث مبدأ من المبادئ التسييرية .

**1- تعريف التنسيق :** يقصد بالتنسيق تحقيق التوافق و التزامن بين جهود الأفراد و المجموعات مما يؤمن حسن الأداء التنظيمين و الحفاظ على الأهداف المشتركة<sup>(1)</sup>، كما يمكن القول أنه العملية التي يمكن للرئيس بواسطتها وضع ترتيب ينظم الجهد الجماعي لمؤوسيه و ضمان وحدة العمل في سبيل الوصول إلى الأهداف المشتركة.

**2- أسس التنسيق:** إن مهمة التنسيق دقيقة لذا لا بد من إتباع عدة خطوات:

- توضيح الأهداف من العمل الذي يقوم به كل موظف؛
- تحديد نوع العمل لكل موظف؛
- توضيح الصلاحيات لدى كل فرد؛
- تسهيل الاتصالات بين العناصر ذات المهام المتقاربة؛
- إيجاد جو عام من التعاون و الاحترام؛
- توعية الموظفين بدور كل واحد منهم و مسؤولياتهم في العمل المنوط له؛
- التغلب على التناقضات و الآراء الفردية و تحويلها من عناصر تنفيذية إلى عناصر تكامل؛
- مراجعة التنظيم من حين إلى حين يصبح التنسيق من أصعب الأمور و لو اختل التنظيم في إدارة من إدارات، فكم من جهود تبعثت و كم من أموال أنفقت بدون طائلة؟ كل ذلك جراء فقدان التنسيق بين الإدارات

**رابعا: القيادة :** وهو رابع مبدأ من المبادئ التسييرية .

**1- تعرف القيادة:** هي عملية التأثير المرؤوسين لتوجيه جهودهم من اجل تحقيق الأهداف المطلوبة، إن طريقة هذا التأثير تختلف اختلافا كبيرا من مسير لأخر تبعا لسلطته القيادية و المدى رغبته في تفويض السلطة ، فهناك من يركز على إعطاء تعليمات مفصلة، و من ثم يتبع تنفيذها عن كذب، و هناك من يكتفي بإعطاء توجيهات عامة تاركا صياغة التفاصيل للمرؤوسين ،وهناك من يفضل عدم التدخل إلا في حالات قليلة استثنائية.<sup>(2)</sup>

(1) محمد رفيق الطيب، مدخل التسيير الجزء الأول ، مرجع سابق، ص:120.

(2) محمد رفيق الطيب، مدخل التسيير، الجزء الأول ، مرجع سابق، ص:189.

- إن حسن القيادة يتوقف على مدى كفاءة الجهاز الإداري و دور القائد أو القيادة لا يقتصر فقط على إصدار الأوامر و التأكد من قيام المنظم و بواجبها في حدود القانون، بل يمتد إلى القائمين بالعمل حيث يجب أن تغرس في نفوسهم حب العمل باقتناع و روح التعاون بالعمل المشترك و بهذا تكون القيادة الإدارية ناجحة .

**المطلب الثالث: المسير و وظائف التسيير:** إن المسير أهم جزء في التنظيم ولديه وظائف تسييرية خاصة.  
**أولاً: المسير :** إن المسير أهم جزء في التنظيم ولذا وجب تعريفه وماهية وظائفه.

**1-تعريف المسير:** يقول در وكرأن " المسير هو هيكل المجتمع حيث أن هذا الأخير لا يتحدد بالأغلبية و لكن بالقيادات." (1)

**أيضاً:** " هو ذلك الشخص الذي يستطيع القيام بالأعمال و انجاز المهام من خلال الآخرين فهو مخطط و منشط و مراقب و منسق لجهود الآخرين لبلوغ غرض مشترك." (2)

- حسب هذه التعاريف فان المسيرون هم فئة قليلة تسيير الأغلبية بحيث يساهمون في توفير الجو المناسب الذي يتم فيه استغلال الإمكانيات المتاحة بطريقة مثلى ، الأمر الذي يؤدي إلى تحسين و تنظيم الإجراءات في عدة حالات.

**2- دور المسير و وظائفه:** بعد تعريفنا للمسير سنتطرق إلى معرفة الدور والوظائف التي يقوم بها المسير .

**1-2- دور المسير:** تتبع مينتز برج Mintz berg سلوك عدد من المسيرين في مستوى القمة الخاصة. و ذلك بمد معرفة ما إذا كان هؤلاء يقومون فعلاً بالوظائف المتعارف عليها من تخطيط و تنظيم و توجيه و رقابة. وجد أن المسيرين لا يؤدون هذه الوظائف كلها و قد رأى أنهم يقومون بتمثيل بأدوار معينة تم صياغها إلى ثلاث مجموعات. (3)

**الأدوار العقلانية:** تستهدف تامين سير العمل بصورة منتظمة و هي:

- **الواجهة:** الذي يقصد منه إفهام الآخرين بأنه هو الممثل أو صاحب الأمر في وحدته أو دائرته ؛
- **القائد :** يتمثل هذا الدور في توجيه المرؤوسين و نصحتهم و تدريبهم؛
- **الرابط:** حيث يمثل المسير دور همزة وصل بين وحدته و بين المسيرين و المسؤولين الأمرين من داخل التنظيم و خارجه.

(1) بن عبد المؤمن فارس، مرجع سابق، ص: 11.

(2) محمد رفيق الطيب، مدخل التسيير. الجزء الأول، مرجع سابق، ص: 10.

(3) محمد رفيق الطيب، مدخل التسيير. الجزء الثاني، مرجع سابق، ص: 18 و 17.

الأدوار الإعلامية: تستهدف الحصول على المعلومات و إيصالها إلى الجهات المعنية

- **الملتقط:** للمعلومات التي تقيده في تسيير شؤون وحدته؛

- **الموصل:** لتعريف المرؤوسين على مجريات الأمور ؛

- **المتحدث:** مع الجهات الرسمية أو صاحبة النفوذ في الداخل و الخارج.

الأدوار التقريرية: تتمثل هذه الأدوار في اتخاذ القرارات.

- **المستحدث:** حيث يقوم المسير بالمبادرات اللازمة للتكيف و التطوير و زيادة الإنتاجية؛

- **معالج المشاكل:** يتفادى المشكلات قبل وقوعها، و يقوم بمعالجتها عندما تقع؛

- **موزع الموارد:** فهو الذي يوزع المهام و الوسائل و يحد الأشخاص المعينين بأداء المهام و باستعمال الوسائل؛

- **المفاوض:** هو الذي يبرم العقود، و يقبل الالتزامات، و يقدم الالتزامات، و هنا يجدر بنا الإشارة إلى أن اختصاص المسير هو الذي يحدد له الدور الذي يجب عليه تأديته فمثلا مسؤول الإنتاج يعتمد على الأدوار التقريرية، أما مسؤول المبيعات فيعتمد على الأدوار التفاعلية، أما المستشار فيعتمد على الأدوار المعلوماتية

**2-2- وظائف المسير :** قسمت إلى أربعة وظائف و هي كما يلي :

- **التخطيط و اتخاذ القرارات:** التخطيط هو عملية إرساء الأهداف، و تحديد الخطوات اللازمة لبلوغها كما يعتبر عمل ذهني في المؤسسة موضوعة الترتيبات التي يفكر فيها المدير في حاضره مستفيدا من ماضيه كما يوجه بها ظروف مستقبلية لتحقيق أهدافه<sup>(1)</sup>، أما اتخاذ القرارات فيتضمن المفاضلة و الاختيار من بين عدد من البدائل المتوفرة كما انه معرفة الشروط و الظروف المحيطة خاصة من حيث اتصافها بالتأكد أو المخاطرة أو عدم التأكد؛

- **التنظيم و التوظيف:** تتضمن وظيفة التنظيم تجهيز المؤسسة بالموارد البشرية و المادية و المعلوماتية و المالية و بناء العلاقات بين مختلف الوظائف و الأفراد كما تتضمن إنشاء هيكل مقصود للأدوار عن طريق تمييز و تحدي الأنشطة اللازمة لتحقيق الأهداف المرغوبة؛

(1) محمد رفيق الطيب، مدخل التسيير ، الجزء الثاني، مرجع سابق، ص:19.

- **التوجيه و القيادة:** يتطلب التوجيه التأشير على سلوك الأفراد لضمان تركيز جهودهم، و تعبئة طاقاتهم حول الهدف المقصود بما يستلزمه هذا الأمر من تفهم لطبيعة السلوك الإنساني و من حسن القيادة و الاتصال؛

- **الرقابة:** من خلال هذه الوظيفة يقوم المدير بمراقبة الأنشطة لكي تسير الخطط الموضوعة و من أهم مكونات هذه الوظيفة قياس النتائج الفعلية و مقارنتها مع الخطط.

ثانيا: **وظائف التسيير:** قسم **فايول Henri Fayol** ووظائف التسيير إلى ما يلي: (1)

1- **الوظيفة الفنية:** و تشمل كأهم إدارة للإنتاج و تقوم هذه الإدارة بجميع الأعمال الفنية الخاصة باستخدام عناصر الإنتاج، و وضع الخطة الكاملة للصنع و ما يتعلق به من آلات و أوامر و احتياجات.

2- **الوظيفة التجارية:** و تشمل إدارة المبيعات و إدارة المشتريات.

- **إدارة المشتريات:** قد تفصل إدارة المشتريات عن إدارة الإنتاج و ذلك إن كان لها أهمية مالية كبيرة و بالتالي لا يمكن لإدارة الإنتاج السيطرة عليها سيطرة كاملة. و في بعض الأحيان تظم إدارة المشتريات المخازن و المراقبة على المواد.

- **إدارة المبيعات:** تقوم بدراسة جميع أعمال البيع و التوزيع و الاتصال بالعملاء و دراسته للسوق و المستهلك.

3- **الوظيفة المالية (التمويلية):** و تشمل تدبير رأس المال بأفضل طريقة اقتصادية، و توفير الأموال الخاصة و اللازمة للمؤسسة و إنشاؤها و استمرار العمل بها بعد ذلك

4- **الوظيفة التأمينية:** تتمثل في حماية الممتلكات للمؤسسة و تأمين العمال و هي تتكون من: (2)

- **إدارة الشؤون و العلاقات الإنسانية:** تقوم بجميع الأعمال الخاصة بالأفراد العاملين بالمؤسسة و التعاون مع إدارة الإنتاج.

- **إدارة الشؤون و العلاقات العامة:** واجب هذه الإدارة الاتصال بالمجتمع مع الأفراد و هيكلتها لاكتساب الرأي العام و إزالة الإشاعات.

(1) بن عبد المؤمن فارس، مرجع سابق. ص:13.

(2) بن عبد المؤمن فارس، مرجع سابق. ص:14.



### 5- الوظيفة المحاسبية: تتكون من:

- إدارة المراقبة: وتقوم بتحضير الأرقام و الإحصائيات و البيانات التي يمكن للإدارة العامة على ضوءها وضع سياسات، و تعديلها، و تستخدم ذلك علوم المحاسبة و الإحصاء و يشمل كذلك عمل الحسابات الختامية و الميزانيات و بيان المركز المالي؛
- إدارة البحوث و التطوير: وتشمل بحوث المواد و الآلات و الطرق الصناعية؛
- إدارة المكاتب : و تشمل جميع وسائل الاتصال و حفظ الأوراق و السجلات.

6- الوظيفة الإدارية: وهي تخص التنبؤ، التنظيم، القيادة، التنسيق و المراقبة و هذه الوظيفة هي التي تقوم بمراقبة كل الوظائف السابقة.

- يمكن اعتبار المؤسسة النواة الأساسية في نشاط الاقتصادي للمجتمع إذ أنها شغلت مجال معتبر في كتابات و أعمال الاقتصاديين، و بما أنها تسعى إلى تحقيق التنمية الاقتصادية و ضمان السير الحسن لخططها، و إنتاجها فعليها الاعتماد على التنظيم الجيد وفقا لسلسلة من الوظائف، و تحقيق هذا التنظيم بتسيير ذو كفاءة ، وفعالية، يعتمد على التحكم السليم و الدقيق للوسائل و التقنيات من طرف مسير كفاء ، يعتمد على مخرجات نظام المعلومات الذي يتخذ على ضوءها القرارات المناسبة.

### المبحث الثالث: تسيير الميزانية في المؤسسة العمومية

تعد الميزانية المرآة العاكسة لأي هيئة عمومية نظرا لأهميتها وذلك من عدة جوانب سواء من الجانب الضريبي أو المركز المالي، و أي مؤسسة سواء خاصة أو عامة مجبرة و ملزمة بان تكون لها ميزانية خاصة بها لهذا الغرض سندرس في هذا المبحث ماهية الميزانية و المؤسسة العمومية و مبادئ إعداد الميزانية و كيفية تسييرها في هذه المؤسسة.

**المطلب الأول: ماهية الميزانية:** لمعرفة ماهية الميزانية سنتطرق إلى ما يلي :

**أولا : تعريف الميزانية:** " الميزانية وثيقة مصادق عليها من السلطة التشريعية المختصة، تحدد نفقات الدولة و إيراداتها خلال فترة زمنية معينة. " (1)

**أيضا :** " الميزانية هي الوثيقة التي تقدر للسنة المدنية مجموع الإيرادات و النفقات الخاصة بالتسيير والاستثمار منها نفقات التجهيز العمومي و النفقات بالرأسمال و ترخص لها. " (2)

**أيضا :** " قائمة تحتوي على الإيرادات و النفقات العامة المتوقعة لسنة مقبلة و تكون مصادقة عليها من طرف السلطات التشريعية، و هي التعبير المالي لبرنامج العمل المصادق عليه و الذي تنوي الحكومة تحقيقه للسنة المقبلة تحقيقا لأهداف المجتمع " (3)

**ثانيا: خصائص الميزانية :** تمتاز بأربع خصائص هي: (4)

**1- تقسيم الميزانية إلى إيرادات و نفقات ( وثيقة محاسبية):** حيث تخضع الميزانية للمبادئ التي يفرضها نظام المحاسبة العمومية على هيئات عمومية ذات طابع إداري ( غير ربحي) و التي تعتمد في مسك محاسبتها على تقسيم الميزانية إلى قسم خاص بالإيرادات و الأخر بالنفقات؛

**2- وثيقة تقديرية:** تبقى الميزانية وثيقة تقديرية بعدم اليقين حتى و لو اعتمد في إعدادها على عناصر موضوعية، لأنها تحتوي بيانات تقديرية عن فترة مقبلة لا تستوجب التنفيذ حتى يتأكد من تحقيقها و يرجع ذلك إلى عدم التأكد؛

(1) حسين مصطفى حسين، المالية العامة، الطبعة الاولى ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص: 75.

(2) الجمهورية الجزائرية ، قانون ، القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية، العدد:35،، 15 أوت 1990 ، المادة 36.

(3) لماني فتيحة، إجراءات تنفيذية الميزانية دراسة حالة ولاية المدية، مذكرة ليسانس في المالية ، جامعة المدية، دفعة 2006، ص:4.

(4) لماني فتيحة، مرجع سابق. ص: 05 .

- 3- وثيقة مساعدة لاتخاذ القرارات : تعتبر الميزانية قاعدة لاتخاذ القرار بالنسبة لمسؤولي المؤسسات، حيث يعتمد في اتخاذ قراراتهم بصفة أساسية معطيات الميزانية نظرا لطبيعة ز مميزات المعلومات التي تتضمنها، و التي تسمح بالتعبير عن كل الإمكانيات و الموارد بطريقة مبسطة و معبرة و سهلة التحليل؛
- 4- قاعدة لمراقبة الأداء : كما تم تعريف الميزانية سابقا فهي تعبير عن برنامج أو خطة عمل المؤسسة العمومية لفترة زمنية محددة، و بالتالي تعتبر كأداة لمراقبة الأداء من خلال قياس حجم و نسبة ما تم تحقيقه من البرامج المسطرة، و المقارنة بين ما كان مقررا و ما تم تحقيقه فعلا.

ثالثا: أنواع الميزانية : تنقسم الميزانية إلى عدة أنواع حسب مستويين

- 1- على مستوى الميزانية : ونعني بذلك أن الميزانية مقررة لتنفيذ برنامج أو جاءت لتعديل أو تقديم إضافات للميزانية المقررة من قبل.<sup>(1)</sup>

- الميزانية المقررة : وهي الميزانية التي تتلقاها المؤسسة من الوزارة الوصية بناء على الميزانية التمهيدية التي قدمتها من قبل قد تكون إتمادات هذه الميزانية مطابقة للإتمادات الميزانية التمهيدية أو طرأت عليها بعض التعديلات سواء بالزيادة أو النقصان، و تظهر في شكل جداول محاسبية تقديرية للنشاطات و القرارات المرتقبة من قبل المؤسسة، تمنح الميزانية العامة بمقدمة عامة تنطرق إلى تعريف عام للمؤسسة ثم يأتي تفصيل الإيرادات و النفقات، و تكون مقسمة إلى فصول و كل فصل يحتوي على أبواب و كل باب يحتوي على مواد، و كل مادة إلى بنود. و تعد الميزانية على عدة نسخ ، و كل نسخة تبقى في الوزارة الوصية للمؤسسة المعنية و نسخة ترسل إلى المؤسسة، و توضح الميزانية بغرض مساعدة المسؤول على اتخاذ القرارات المناسبة مع الأهداف المناسبة؛

- الميزانية الإضافية و المعدلة : عادة ما يجد مسؤول المؤسسة عند تنفيذ الميزانية الأولية أن المعطيات التي تم على أساسها الإتمادات المالية قد تغيرت و ذلك لطول المدة الزمنية بين مرحلة تحضير الميزانية و اعتمادها لذلك عادة ما تلجا هذه الهيئات العمومية إلى إجراء تعديل على ميزانيتها و طلب اعتماد إضافية، و تتبع نفس الإجراءات و الخطوات المتبعة أثناء تحضير الميزانية الأولية لكن تكون الخطوات و الإجراءات نظرا لان الحسابات المعنية يكون عددها محصور و يتم عموما إعدادها خلال الثلاثي الأخيرة من السنة المالية على أن يتم التصرف فيها قبل إقفال حسابات المالية المقررة.

(1) لماني فتيحة، مرجع سابق، ص: 41 .

2- على مستوى الدولة : تكون كالتالي:

- الميزانية العادية: تعد في الظروف العادية للدولة؛
- الميزانية الغير العادية: و توضع في الحالات أو الظروف الاستثنائية و الطارئة كالحرب والكساد الكوارث الطبيعية و الأزمات الاقتصادية؛
- الميزانية المستقلة: و يقصد بها ميزانية المرافق العامة أو المشروعات العامة ذات الشخصية المعنوية المستقلة، مثل ميزانية الولاية، البلدية. و بالتالي تلغى ما يحدث بها من عجز و فائض لا يدرج ضمن ميزانية الدولة، ففي حالة العجز فان الهيئة تتحمله، و إذا قدمت الدولة لها مساعدة مالية لسد العجز، فان هذه الميزانية المساعدة تأخذ طابع الإعانة أو القرض يمنح للمشروعات الخاصة؛
- الميزانية الملحققة: و هي ميزانيات منفصلة عن ميزانية الدولة، و تلحق بها و تصدر في وثيقة خاصة تتضمن إيرادات و نفقات لبعض المرافق العمومية ذات الطابع الخاص، و نذكر منها وزارة البريد والمواصلات، فهذه الهيئات يمنح لها استقلال مالي نظرا لطبيعة نشاطها الاقتصادي، و تلحق بميزانية الدولة حيث أن ما جاء بها من عجز تسدده الدولة كما أن أموال هذه الميزانية تحول إلى خزينتها ، إن الميزانيات الملحققة تخضع للرقابة و شاتها في ذلك شان ميزانية الدولة .

رابعا :مبادئ إعداد الميزانية: تحصر مبادئ الميزانية في خمسة مبادئ أساسية تعتمد عليها أي مؤسسة للقيام و تحقيق أهدافها المسطرة، و هي السنوية، الشمولية تخصيص الاعتمادات العمومية توازن الميزانية، مبدأ الوحدة.

1-مبدأ الشمولية : و يعني هذا المبدأ أن تكون الموازنة شاملة لجميع نفقات الدولة و إيراداتها دون إنقاص أو اقتطاع، فلا يتم أي اتفاق خارج الموازنة العامة للدولة مهما كان نوعه كما ينبغي أن تدرج في الموازنة كافة الإيرادات مهما كان نوعها مصدرها و مقدارها و أهم مميزات مبدأ الشمول هو الوضوح و بيان حقيقة الأوضاع المالية للدولة مما يساعد أجهزة الرقابة من تحقيق مراقبتها على النفقات العامة.(1)

2- مبدأ السنوية: ويقصد به أن نقد الميزانية لمدة زمنية تقدر بسنة، و التي تتعلق بسنة مدنية بدايتها 01/01؟ إلى غاية 31/12؟ من نفس السنة و يطلق عليها بالسنة المالية، و يعين هذا المبدأ ضرورة إعداد الميزانية لتغطية فترة زمنية مقدارها سنة ،إذا كان هذا المبدأ هو المبدأ العام فما هو العمل الذي إذا

(1) إبراهيم علي عبد الله، أنور العجارمة، مبادئ المالية العامة، الطبعة الاولى، دار الصفاء للطباعة و النشر و التوزيع، الأردن، 1987، ص: 37 .

انتهت السنة و لم تصرف كل النفقات و لم تحصل كل الإيرادات المقررة في الميزانية ؟ يمكن الإجابة على هذا السؤال بأنه لا يمكن أن يخرج عن الحالتين التاليتين هما:

- أسلوب التسيير(حساب الميزانية):وتبعا لهذه الطريقة لا يشمل الحساب النهائي للميزانية إلا الإيرادات التي يتم تخليصها فعلا و النفقات التي أنفقت خلال نفس السنة و على ذلك فان ما لم يتم تحصيله بالفعل يرحل إلى ميزانية السنة القادمة؛<sup>(1)</sup>

- أسلوب الممارسة المالية :ومفاد هذا الأسلوب هو أن الحكومة لا تعتبر النفقات و الإيرادات التي نفذت فعلا كما هو الحال في أسلوب التسيير و لكنها تنظر إلى الحقوق المكتسبة للحزنة و الديون التي تترتب على ذمتها بصرف النظر على التاريخ الذي تدفع فيه النفقات أو تحصل فيه الإيرادات و يترتب على هذا الأسلوب إن النفقات التي تتم الالتزام بشأنها و لم تصرف لأصحابها خلال السنة المالية المقررة لها تصرف حتى بعد نهاية السنة المدنية المتعلقة بها ، و تسري نفس القاعدة على الإيرادات، و هذا يؤدي إلى وجود إضافة فترة تكميلية لتسوية و قفل الحسابات التي بقيت مفتوحة بعد انتهاء السنة المدنية و قد تحدد الفترة التكميلية هذه بشهرين أو ثلاثة أشهر كما هو الحال في الجزائر ، فالجزائر تطبق أسلوب الممارسة المالية بخصوص الميزانية المالية للمؤسسة العمومية و بخصوص الميزانية العامة أحيانا و رغم إيجابيات قاعدة السنوية إلا إن رجال السياسة المالية العامة يرون أنها لا تعطينا نظرة وهمية عن سياسة الدولة من خلال محاولة تجزئة نشاطها إلى فترات معينة لموافقة البرلمان و المصادقة على الميزانية، غير أن تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي في تزايد و يحتاج إلى ضمان توفير الإيرادات اللازمة لتحقيق مشروعاتها التي تزيد مدتها عن السنة لذلك اوجب إدخال تعديلات على القاعدة منها صفة السنوية التي تتصف بما ميزانية الدولة ، و يتم ذلك بإتباع إحدى الطرق التالية : الاعتماد بالارتباط أو طريقة القانون ببرنامج أو الاعتماد الإضافي .<sup>(2)</sup>

**3- مبدأ الوحدة و التخصيص:** المقصود بهذا المبدأ هو أن الميزانية العامة لأي مؤسسة تكون وحيدة بمعنى عدم تقديم وظيفة الإيرادات و النفقات في شكل ميزانيات متعددة لكل منها إيراداتها الخاصة، أما التخصيص يقصد به تخصيص مبلغ معين لنفقة معينة فعند إقرار الميزانية يتم تخصيص مبالغ إعتمادات فيجب على

(1) الجمهورية الجزائرية ، قانون ، القانون 17/84 المتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية، 07 جويلية 1984 ،المادة :03.

(2) الجمهورية الجزائرية ، قانون ، القانون 17/84 المتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية، 07 جويلية 1984 ،المادة :03.

- المؤسسة لإنجازها بصورة إجمالية أن تتعرض لها بصورة تفصيلية تقوم على تخصيص مبالغ محددة لكل وجه من أوجه الإنفاق فتكون الميزانية مقسمة إلى قسمين يكون الجزء الأول للإيرادات والجزء الثاني للنفقات. (1)
- 4- مبدأ العمومية:** و المقصود به أن الميزانية يجب أن تكون شاملة لكل الإيرادات و النفقات المتعلقة بالدولة دون أي زيادة أو نقصان و ينقسم هذا المبدأ إلى مبادئ فرعية هي: (2)
- **مبدأ عدم تخصيص الإيرادات:** و يقضي هذا المبدأ أن لا يخصص أي إيرادات من إيرادات الدولة لتغطية نفقة معينة بل تدخل كل الإيرادات إلى الخزينة العامة دون تخصيص ثم توزع بعد ذلك حسب احتياجات كل مصلحة؛
  - **مبدأ تخصيص النفقات:** إذا كان مبدأ عدم التخصيص هو الذي يحكم الإيرادات فان النفقات يحكمها مبدأ التخصيص أي أن الإعتمادات المقترحة في الميزانية يجب أن تخصص بدقة لكل نوع من أوجه الإنفاق و ذلك حتى لا نترك الفرصة للأميرين بالصرف التصرف في الميزانية حسب هواهم، بذلك يصبح هذا المبدأ لمنع الإسراف من جهة و تمكين الهيئات المعنية بالرقابة و القيام بواجبها من جهة ثانية.
- 5- مبدأ توازن الميزانية:** يقصد بالتوازن في الميزانية هو تساوي الإيرادات و النفقات و إذا كانت الميزانية إيراداتها أكبر من نفقاتها في هذه الحالة الميزانية بها فائض إيرادات ، إلا أن العرض الذي جرى به قانون المالية يعتبرها في حالة توازن ، خاصة إذا كان الفائض قليل ، أما إذا كان العكس ففي هذه الحالة يكون هناك فائض النفقات، و هنا نكون أمام حالة العجز لأنه في هذه الحالة تضطر المؤسسة العمومية إلى الأخذ من الاحتياطي أو الاقتراض لسداد هذا العجز.
- المطلب الثاني: مفهوم المؤسسة العمومية:** لقد اختلفت الآراء حول حصر مفهوم المؤسسات العمومية نظرا لارتباطها بالسياسات العامة للدول و بالأخص باتجاهاتها السياسية.
- أولا: تعريف المؤسسة العمومية:** هي المؤسسات التي تعود ملكيتها للدولة فلا يحق للمسؤولين عنها التصرف بها كيفما شاءوا و لا يحق لهم بيعها أو إغلاقها إلا إذا وافقت الدولة على ذلك. و الأشخاص الذين ينبون عن الحكومة في تسيير و إدارة المؤسسات العامة مسؤولون عن أعمالهم هذه اتجاه الدولة وفقا للقوانين العامة للدولة. (3)
- كما يمكن تعريفها بان كل مشروع تقوم به هيئة عامة يهدف إلى الوفاء وسد حاجات عامة للجمهور.

(1) ابراهيم علي عبد الله، مرجع سابق ، ص: 37 .

(2) سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، الطبعة الاولى، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2000 ، ص: 290.

(3) عمر صخري، اقتصاد المؤسسة ، الطبعة الرابعة ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر، 2006، ص: 29 .

- لدى P Bruyne : فالمؤسسة العمومية يمكن اعتبارها منظمة لأنها تجمع العناصر المكونة لهذه الأخيرة و المتمثلة في المدير، العاملين، الدائنين، الزبائن و السلطات العمومية ، و حتى تتمكن هذه المؤسسة من البقاء و الاستمرار على هؤلاء الأطراف الاستمرار في دعمهم من خلال العلاقة المباشرة أو غير المباشرة بها و مختلف المصالح المتواجدة بها.<sup>(1)</sup>

- و التعريف الصحيح للمؤسسة العمومية " هي منظمة تقوم بأداء خدمة عامة و تسيطر عليها الدولة" إن هذا التعريف يشمل العناصر التالية:<sup>(2)</sup>

**1- تحديثها الدولة:** و ذلك عندما تقرر نشاطا معيناً، يقتضي أن تقوم به تحقيقاً للمصلحة العامة و بالتالي يخضع لأحكام المرافق العامة حسب الطرق المتبعة.

**2- خضوع المؤسسة العمومية للسلطة الإدارية:** أي أن المؤسسة العمومية لا تنفصل على سلطة الدولة أي تخضع في تنظيمها الداخلي و الخارجي لإيراداتها في تحديد الأموال و الأدوات و الأشخاص الذين تسند لهم الإدارة.

**3- المؤسسة العمومية تحدث بقصد تحقيق حاجة من حاجات النفع العام:** يقصد بالحاجات سد رغبة عامة أو تقديم خدمات تعجز المؤسسة الخاصة و الأفراد القيام بها أو ترغب في تحقيق هذه الخدمات لكونها لا تحقق أرباحاً أو لا يستطيع الأفراد القيام بها على الوجه الأكمل، كما تهدف إلى تحقيق المصلحة العامة أي لا تنتظر تحقيق ربحاً من ورائها

**4- خضوع المؤسسة العمومية لنظم قانوني خاص:** يرى البعض وجوب خضوع المؤسسة العمومية لقانون خاص، ومع ذلك تخضع لأحكام و مبادئ القانون العام للإدارة، الأمر الذي يخول لها حقوق و امتيازات السلطة العامة .

**5- أنواع المؤسسة العمومية:** معناه هناك مؤسسات عمومية ذات الطابع الإداري و ذات الطابع المهني كذلك ذات الطابع الاقتصادي.

**ثانياً: الطبيعة القانونية للمؤسسة العمومية:** حسب القانون تعتبر المؤسسة العمومية شخصيات اعتبارية أو معنوية و تحديدها في الأشكال التالية:<sup>(3)</sup>

(1) ناصر دادي عدون ، اقتصاد المؤسسة ، الطبعة الاولى ، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1998 ، ص: 14.

(2) منتديات ستار تايمز، المؤسسة العمومية ، 20 مارس 2018 ، <http://www.startimes.com>.

(3) منتديات ستار تايمز، المؤسسة العمومية ، 20 مارس 2018 ، <http://www.startimes.com>.

- 1- الدولة، الولاية، البلدية؛
- 2- المؤسسات و الدواوين العامة؛
- 3- المؤسسات الاشتراكية، التعاونيات والجمعيات كل مجموعة يمنحها القانون الشخصية الاعتبارية؛
- 4- المؤسسات الإدارية يحكما القانون العام الإداري و بذلك تكون المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري تتمتع بالشخصية المدنية و الاستقلال المالي.
- 5- إن المؤسسة العمومية تتمتع بالشخصية المعنوية و الاستقلال المالي و يختص القضاء الإداري في الفصل في النزاعات الإدارية كما يخول لها القانون العام جملة من الامتيازات و هي:
  - السلطة العامة و قرارات إدارية ؛
  - أموالها أموال عامة؛
  - عمالها عمال عموميين.

ثالثا : أهداف المؤسسة العمومية : من بين الأهداف العامة للمؤسسة العمومية ما يلي: (1)

- 1- ضمان مستوى مقبول من الأجور: يعتبر العمال في المؤسسة من بين المستفيدين الأوائل من نشاطها، حيث يتقاضون أجور مقابل عملهم بها و يعتبر هذا المقابل حقا مضمونا قانونا و شرعا عرفا، إلا أن مستوى وحجم هذه الأجور تتراوح بين الانخفاض و الارتباط و هذا يرجع لعدة عوامل من بينها المؤسسات، طبيعة النظام الاقتصادي و مستوى المعيشة في المجتمع.
- 2- تحسين المستوى المعيشي للعمال: و ذلك بتوفير إمكانيات مالية و مادية.
- 3- الدعوة إلى تنظيم و تماسك العمال: و ذلك بتوفير المؤسسة علاقات مهنية و اجتماعية بين الأشخاص قد تختلف مستوياتهم العلمية و انتماءاتهم الاجتماعية و السياسية إلا أن دعوتهم إلى التماسك هي الوسيلة الوحيدة لضمان الحركة المستمرة للمؤسسة و تحقيق أهدافها.
- 4- توفير تأمينات و مرافق للعمال: مثال على ذلك التأمينات الصحية و التأمين ضد الحوادث و كذلك التقاعد.
- 5- تطوير الوسائل: مع التطور الحاصل تعمل المؤسسات العمومية على توفير إدارة أو مصلحة خاصة تعمل بتطوير الوسائل و هذا لتحسين نوعية الخدمة المقدمة و الحصول على رضا المتعاملين.

(1) ناصر داداي عدون ، مرجع سابق. ص: 21.



**المطلب الثالث :** أسس تسيير ميزانية المؤسسة العمومية: عملية التسيير تعتمد على أربعة وظائف هامة و لا يمكن أن يقوم التسيير إلا بتطبيقها إذن عملية تسيير الميزانية في المؤسسة العمومية تقوم على نفس الوظائف و هي التخطيط و التوجيه و الرقابة.

**أولاً: التخطيط للميزانية العمومية.** بما أن عملية التخطيط هي عملية التفكير في المستقبل بتحديد الأهداف . فهدف المؤسسة العمومية هو التقدير المناسب لمجموعة نفقاتها و إيراداتها بمعنى تقدير ميزانية مناسبة ، إذن عملية التخطيط تقوم على تقدير النفقات و الإيرادات.

**1-تقدير النفقات:** تقوم عملية تقدير النفقات في المؤسسة العمومية على أن يحدد كل فرع من فروعها نفقاته المستقبلية على أساس حجم نفقاته السابقة مضافا إليها ما سيقوم به هذه الفروع من نفقات خاصة بالاستثمارات و إنشاءات خلال السنة المالية المقبلة، و يتم تقدير النفقات أو ما يعرف بالإعتمادات باستخدام عدة طرق أهمها <sup>(1)</sup>.

**- الاعتمادات المحددة و الاعتمادات التقديرية:** نعني بالإعتمادات المحددة تلك التي تمثل الأرقام الواردة بها الحد الأقصى لما تستطيع المؤسسة العمومية اتفاقية دون الرجوع إلى السلطة التشريعية . و تعد هذه الطريقة هي الأساس في اعتماد النفقات و تطبق بالنسبة للمؤسسات القائمة بالفعل و التي لها خبرة في تقدير نفقاتها المستقبلية، مما يعني عدم تجاوزها الإعتمادات المخصصة لتغطية هذه النفقات.

أما الإعتمادات التقديرية بقصد بها النفقات التي يتم تحديدها على وجه التقريب ، و هي تطبيق عادة في المؤسسات الجديدة التي لم تعرف نفقاتها على وجه التحديد و يجوز للمؤسسة أن تتجاوز مبلغ الاعتماد التقديري دون الرجوع إلى السلطة التشريعية، على ان يتم عرض الأمر عليها فيما بعد للحصول على موافقتها ، أي أن موافقة السلطة التشريعية عليها تعد موافقة شكلية.

**- اعتماد البرامج:** هذه الطريقة لتقدير النفقات تتعلق بالمشاريع التي تتطلب تنفيذها فترة طويلة و يتم تنفيذ هذه البرامج بطريقتين، إما عن طريق أن يتم تحديد مبلغ النفقات بصورة تقديرية و يتم إدراجه في ميزانية السنة الأولى على أن يتم إدراج في ميزانية كل سنة من السنوات اللاحقة الجزء الذي ينتظر دفعه فعلا من النفقات و تسمى هذه الطريقة **بطريقة اعتمادات الربط** أما الطريقة الختامية فهي تتلخص في أن يتم إعداد قانون خاص مستقل عن الميزانية يسمى بـ **قانون البرنامج** توافق عليه السلطة التشريعية، و بموجب

(1) محمد عباس محرز، مرجع سابق ، ص: 434.

هذا القانون يتم وضع برنامج مالي على أن يتم تنفيذه على عدة سنوات و يوافق على الاعتمادات اللازمة له.

## 2- تقدير الإيرادات: يشير تقدير الإيرادات صعوبة تقنية إذ انه يرتبط أساسا بالتوقع فيما يتعلق بالظروف و

المتغيرات الاقتصادية التي قد تطرأ على الاقتصاد في الدولة و يتم تقدير الإيرادات باستخدام عدة طرق.<sup>(1)</sup>

- **التقدير الآلي** : تتمثل هذه الطريقة في تقدير الإيرادات المقبلة على أساس إلى لا يترك للقائمين بتحضير الميزانية أي سلطة تقديرية بتقدير الإيرادات المتوقع الحصول عليها، و تستند هذه الطريقة أساسا على قاعدة السنة قبل الأخيرة أثناء تحضير مشروع الميزانية الجديدة، و قد اضيفت قاعدة أخرى إليها هي قاعدة الزيادات التي بموجبها يتم إضافة نسبة مئوية على آخر ميزانية نفذت، إلا انه يعاب على هذه الطريقة أن الحياة و الظروف لا تسير في اتجاه ثابت فغالبا ما تكون هناك ظروف سياسية أو اقتصادية كالكساد و الانتعاش و التضخم و ارتفاع الأسعار و انخفاض القدرة الشرائية... الخ.

في كثير من البلدان في العصر الحديث يجعل من الصعب استخدام هذه الطريقة في تحديد حجم الإيرادات.

- **التقدير المباشر** : تعتمد هذه الطريقة أساسا على التوقع و التنبؤ باتجاهات كل مصدر من مصادر الإيرادات على حده و تقدير حصيلته المتوقعة بناء على هذه الدراسة مباشرة تطلب المؤسسة من كل فرع من فروعها أن يتوقع حجم إيراداتها للسنة المالية المقبلة، بعد عملية التخطيط المتمثلة في تقدير الميزانية، يأتي دور التنظيم لتحديد المهام المطلوب تأديتها و هي عملية تنفيذ الميزانية، المتمثلة في صرف النفقات و تحصيل الإيرادات.

## 3- تحصيل الإيرادات : تختلف القيمة القانونية لإجازة السلطة التشريعية للإيرادات الواردة في الميزانية عن قيمتها

فيما يتعلق بالنفقات، فإجازتها للنفقات فهي مجرد الترخيص للحكومة بالإنفاق في حدود المبالغ التي تم اعتمادها، و هذه الإجازة للإيرادات تنشئ التزاما على عاتق الحكومة (بمؤسساتها و هيئتها العمومية) بتحصيل كافة الإيرادات الواردة في الميزانية، بحيث لا تملك عدم تحصيل جزء منها و إلا تكون قد ارتكبت خطأ تحاسب عليه أمام الشعب، و تراعي عدة قواعد عامة في عملية تحصيل الإيرادات تتمثل في:<sup>(2)</sup>

- أن يتم تحصيل الإيرادات في مواعيد معينة و طريقة معينة وفقا لنص قانوني ؛

- انه يجب تحصيل مستحقات المؤسسة فور نشوء حقوقها لدى الغير؛

(1) محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص: 435-436.

(2) سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص: 335-336.

- لضمان دقة و سلامة التحصيل فانه من المقرر و وفقا للقواعد التنظيمية؛
- الفصل في عمليات التحصيل بين الموظفين المختصين بتحديد مقدار الضريبة و الآخرين المختصين بجبايتها.
- 4- صرف النفقات:** إن إجازة السلطة التشريعية لإعتمادات النفقات لا يعني التزام الدولة لنفاق كافة مبالغ الإعتمادات و لكنه يعني الإجازة و الترخيص المؤسسة بان تقوم بنفقاتها في حدود هذه المبالغ دون أن تتعدها بأي حال من الأحوال ، إلا بعد الحصول على موافقة صريحة .
- و لضمان عدم إساءة استعمال أموال الدولة و التأكد من إنفاقها على نحو ملائم فقد نظم القانون عمليات صرف الأموال العامة على أربع خطوات هي:
- **الارتباط بالنفقة:** ففي الخطوة الأولى المتعلقة بالارتباط بالنفقة ، حيث بموجبه تتعهد و تلتزم المؤسسة العمومية بتحصيل عبيء معين ، تصبح بموجبه الدولة مدينة للغير كإبرام صفقة أو تعيين موظف... الخ.<sup>(1)</sup>
- و تمنح صلاحية التعهد للأمر بالصرف المكلف بتسيير الفصل الذي يحتوي على الإعتمادات الخاصة لذلك بعد تأشيرة الالتزام من طرف المراقب المالي في بعض الحالات ، كما قد ينشأ الارتباط بالنفقة نتيجة واقعة معينة يترتب عليها التزام الدولة بإنفاق مبلغ ما.
- **التصفية:** بعد الارتباط بالنفقة تأتي الخطوة الثانية المتعلقة بالتصفية أي تحديد مبلغ النفقة الواجب على المؤسسة دفعها فيتم تقدير المبلغ المستحق للدائن و خصمه من الاعتماد المقرر في الميزانية مع ضرورة التأكد مناي شخص الدائن غير مدين للمؤسسة بشيء حتى يتمكن إبرام المقاصة بين الدينين و من القواعد المالية المقررة أن يكون الدفع بعد انتهاء الأعمال، يتعين على دائن المؤسسة العمومية أن ينهي أعماله أولا التي تسببت في دائيته قبل أن تدفع له المؤسسة المبالغ المدنية بها نتيجة هذه الأعمال حتى تتمكن من تحديد مبلغ الدين على نحو فعلي.<sup>(2)</sup>
- **الأمر بالدفع:** و هو القرار الذي يصدر عن الهيئة المختصة، تتضمن أمر بدفع مبلغ النفقة التي ارتبطت بها الإدارة، و التي سبق تحديدها و غالبا ما يصدر هذا الأمر في وقت واحد مع القرار الصادر بتحديد النفقة،

(1) سوزي عدلي ناشد ، مرجع سابق ، ص: 337 .

(2) محمد عباس محززي ، مرجع سابق ، ص: 448-449.

أي الأمر و هو بمثابة طلب دفع المبلغ المحدد على شكل أمر موجه من الأمر بالصرف إلى المحاسب من اجل دفع المبلغ المستحق. (1)

- **الصرف:** و يقصد به الصرف الفعلي للمبالغ إلى صاحب الحق فيه أي دائن الدولة و هي المرحلة المحاسبية يراقب بصدد المحاسب العمليات الإدارية السابقة، ليتأكد من توفر الإعتمادات المالية الكافية، و سلامة إدراج النفقة فغي الفصل المعني. و كذلك انجاز العمل المقصود بالدفع ( عن طريق التأشير الخاصة) بعد ذلك يحرر المحاسب حوالة الدفع ليصب المبلغ في الحساب البنكي أو البريد الجاري أو حوالة بريدية أو في شكل مبلغ نقدي لصاحب الحق(لفائدة المعني). (2)

**ثالثا: التوجيه:** تعد عملية التوجيه في تسيير الميزانية تعني تنشيط العاملين و تعبئة طاقاتهم بقيادتهم بما يكفل تسخير تلك الطاقات لخدمة أهداف التنظيم بمعنى أن رؤساء و مديري المؤسسات العمومية يقومون بتوجيه عمالها نحو تطبيق عمليات تحصيل الإيرادات و صرف النفقات بوجه قانوني لا غموض فيه و لا خطأ فيه.

**رابعا: الرقابة:** تعد هذه المرحلة الأخيرة في تسيير الميزانية و تسمى بمرحلة مراجعة تنفيذ الميزانية و الهدف منها التأكد من أن تنفيذ قد تم على الوجه المحدد للسياسة التي وضعتها السلطة التنفيذية و أجازتها السلطة التشريعية. يقصد بالرقابة مجموعة الإجراءات اللازمة لمتابعة أعمال تنفيذ الخطط و السياسات الموضوعة بقصد التعرف على أية انحرافات و معالجتها في الوقت المناسب إضافة إلى المحافظة على المال العام من عمليات الاختلاس أو الضياع أو سوء الاستعمال. (3)

تهدف المراقبة العمومية إلى التعرف على موقع الخلل و إصلاحه دون ترك الأخطاء تتكرر و تنتشر و من ثم يصبح علاجها صعب و باهض التكاليف كما تسمح في نفس الوقت بتعميم الخيارات الجيدة و مكافأة المسيرين الجيدين في أعمالهم و محاربة السلوكيات الضارة و الانحرافات و معاقبة أصحابها.

و تهدف المراقبة المالية التي هي جانب من جوانب الرقابة الى التأكد و التحقق من التزام المنفذين بالقوانين و التنظيمات، و امتثالهم لقواعد التسيير السليم و محافظتهم على الأموال الموضوعة تحت تصرفهم و حرصهم على استفاء حقوق الدولة أو الأشخاص العامة المعتمدين لديها أو المسؤولين عليها كما أنها تكتسي خصوصية بارزة من الناحية السياسية، إذ يمكن ممثلي الأمة من متابعة أعمال الحكومة ز كيفية استخدامها للمالية العمومية، و

(1) محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص: 448-449.

(2) محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص: 448-449.

(3) محمد احمد الحجازي، مرجع سابق، ص: 363.

على اعتبار اتساع مجالات استخدام المالية العمومية و تعددها فانه تمارس مراقبتها من طرف أجهزة متنوعة المهام و متباينة الطبيعة و لكنها تشترك في الهدف و هو ضمان استخدام جيد و قانوني للا اعتمادات، و من أنواع المراقبة نجد:

**1- الرقابة البرلمانية:** يخضع تنفيذ الميزانيات و العمليات المالية للدولة و المجلس الدستوري و الميزانيات الماحق و مجلس المحاسبة و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري لمراقبة أجهزة و مؤسسات الدولة المخولة لها صراحة بذلك بموجب التشريع و التنظيم المعمول بهما ، تمارس الرقابة بالنسبة للمجلس الشعبي الوطني وفق القواعد المنصوص عليها في قانونها الداخلي<sup>(1)</sup>.

و يمكن اعتبار رقابة المجلس الشعبي الوطني أنها تميل إلى الجانب السياسي أكثر من الجانب المالي ، و لهذا يعتبرها البعض قليلة النجاعة و الفعالية من الناحية المالية باعتبارها تركز على المحاور الكبرى و تغفل منها عادة المسائل التفصيلية.<sup>(2)</sup>

يمكن للمجلس الشعبي الوطني التحقيق في كل قضية ذات مصلحة عامة بواسطة التحقيق و المراقبة و ذلك عن طريق لجنة التحقيق و التحري و هذا حسب ما ينص عليه الدستور في مادته 151.

تتمتع لجان التحقيق و التحري التابعة للمجلس الشعبي الوطني بصلاحيات واسعة في الميدان التحري، و ذلك لكونها تستطيع طلب الهيئات محل تحرياتها و كذلك الإدارات و المصالح المختصة بتسليمها الوثائق و المعلومات.

رغم عدم فعالية الرقابة البرلمانية فإنها تبقى ذات خصوصيات نيابية متميزة عن كل من الرقابة الإدارية و القضائية، فضلا عن ممارسة الرقابة بواسطة لجان التحقيق فان المجلس أيضا له وسائل منها التقارير السنوية و قانون ضبط الميزانية و من أهم هذه التقارير نجد:<sup>(3)</sup>

- التقرير السنوي لتنفيذ المخطط الوطني للتنمية؛
- التقرير السنوي للجنة المركزية للصفقات العمومية؛
- التقرير السنوي للمفتشية المالية.

(1) الجمهورية الجزائرية ، قانون ، القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية، العدد:35،، 15 أوت 1990 ، المادة 61.

(2) سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص: 346 .

(3) محمد الهور ، مرجع سابق، ص: 221.

2- رقابة الأجهزة المستقلة : يعتبر مجلس المحاسبة أعلى مؤسسة للرقابة في مجال المالية العمومية و من خصائصها أنها مختصة و أكثر فعالية و أكثر شمولية، حددت كيفية ممارسته للمراقبة على اعتباره هيئة مستقلة ذات صلاحيات واسعة في ميدان الرقابة اللاحقة لمالية الدولة و المجموعات المحلية و المرافق العمومية و كل الهيئات الخاضعة لقواعد قانون الإدارة و المحاسبة العمومية كما يختص هذا المجلس بمراقبة مختلف الحسابات و يتحقق من ذمتها و صحتها و التي يقدمها الآمرون بالصرف و المحاسبون العموميون.

يتعين على كل أمر بالصرف و كل محاسب عمومي أن يودع حسابات تسييرية للسنه المضرمه لدى مجلس المحاسبة التي يتفحصها و يراجعها و عند الحاجة يقوم بتقديم الوثائق و المستندات التي يطلبها المجلس كما يمكن للمجلس إجراء كل التحيات الضرورية و كذلك حق الدخول للمكاتب و المحلات التابعة للهيئات الخاضعة لرقابة المجلس.

3- الرقابة الإدارية: يقصد بالرقابة الإدارية للميزانية العمومية تلك الممارسة من طرف أجهزة خاصة لسلطة مثل المفتشية العامة للمالية ، و هذه تعتبر كهيئة مراقبة تحت السلطة المباشرة للوزير المكلف بالمالية حيث تمارس رقابة التسيير المالي و المحاسبي في مصالح الدولة و الجماعات المحلية اللامركزية .

و في هذا الشأن يقوم الوزير المكلف بالمالية بتحديد برنامج عمل المفتشية خلال السنة ابتداء من الشهر الأول كل سنة اخذ بعين الاعتبار طلبات المراقبة التي يتقدم بها أعضاء الحكومة و مجلس المحاسبة و المجلس الشعبي الوطني<sup>(1)</sup>.

(1) سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق. ص: 342.

### خلاصة الفصل:

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى الإطار النظري للمحاسبة العمومية وتسيير الميزانية ومن خلاله عرفنا مفهوم المحاسبة العمومية وأبرزنا دورها في تحقيق الأهداف المسطرة في البرامج الحكومية المتمثلة في الميزانية العامة مع ذكر مصادر كل من الإيرادات والنفقات ومنه نستنتج أن المحاسبة العمومية لها أهمية كبرى للدولة وذلك لما تتضمنه من إجراءات تهدف إلى تسيير أمثل للموارد المتاحة والحفاظ عليها، فهي الوسيلة التي تمكنها من توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية لتخطيط الموازنات كما تحتوي على الإجراءات اللازمة التي ستساعد على تنفيذ الميزانية وتسهيل الرقابة عليها، وهذا ما خصصناه في الفصل الذي سوف نتطرق إليه.

### تمهيد الفصل:

بعد أن تطرقنا لمفهوم المحاسبة العمومية و الميزانية العمومية للمؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري، علينا التطرق إلى دور المحاسبة العمومية في تسيير الميزانية، و ها هي المراحل التي تمر عليها تنفيذ الميزانية من تحصيل الإيرادات و صرف النفقات، بالإضافة إلى التطرق إلى دور الرقابة في ضبط عمل المحاسبة العمومية و ضمان دقة نتائجها، كما سنتطرق إلى كيفية التأكد من صحة العمليات و الإجراءات التي يقوم عليها تسيير الميزانية وفق نظام المحاسبة العمومية.

و لتسليط الضوء على هذا الموضوع ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، يتناول الأول النفقات العمومية و كيفية صرفها مع تبيين دور المحاسبة العمومية في ذلك، و أخيرا سنتناول كيفية التأكد من العمليتين السابقتين وفق المراقبة المسلطة عليها.

### المبحث الأول: إجراءات صرف النفقات

إزدادت أهمية دراسة نظرية النفقات العامة في الآونة الأخيرة مع تعاظم دور الدولة، و توسيع سلطاتها و زيادة تدخلها في الحياة الاقتصادية، و ترجع أهمية النفقات العامة إلى كونها الأداة التي تستخدمها الدولة من خلال سياستها الاقتصادية في تحقيق أهدافها النهائية التي تسعى إليها ، فهي تعكس كافة جوانب الأنشطة العامة و كيفية تمويلها، و لذلك سنتطرق إلى جميع جوانب نظرية النفقات.

#### المطلب الأول: ماهية النفقات.

أولاً: تعريف النفقات: " هي مبلغ نقدي يخرج من الذمة المالية للدولة قصد إشباع حاجات عامة " (1)

" تعرف النفقات العامة بأنها تلك المبالغ المالية التي تقوم بصرفها السلطة العمومية (الحكومة و الجماعات المحلية ) أو أنها مبلغ نقدي يقوم بإنفاقه شخص عام بقصد تحقيق منفعة عامة، كما يمكن تعريفها بأنه "استخدام مبلغ نقدي من قبل هيئة عامة بهدف إشباع حاجة عامة" (2)

ثانياً: خصائص النفقات: يمكن اعتبار النفقة العامة أنها ذات خصائص أو أركان أربعة.

1) **الصفة النقدية للنفقة:** تكون النفقة العامة في شكل مبلغ نقدي حيث تقوم الدولة بدورها في الإنفاق

العام باستخدام مبلغ نقدي ثمنا لما تحتاجه من منتجات، سلع و خدمات من اجل تسيير المرافق العامة،

(1) يرقى جمال ن محاضرات في المحاسبة العمومية، السنة الرابعة محاسبة 2009/2008.

(2) محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص:65.



و ثمنا لرؤوس الأموال الإنتاجية التي تحتاجها للقيام بالمشاريع الاستثمارية، التي تتولاها و لمنح المساعدات و الإعانات اقتصاديا و اجتماعيا و ثقافيا و المختلفة و غيرها. (1)

مما لاشك فيه استخدام الدولة للنقود هو أمر طبيعي و يتمشى مع الوضع القائم في ظل اقتصاد نقدي تقوم به جميع المبادلات و المعاملات بواسطة النقود، و من تم تصبح النقود هي وسيلة الدولة للإنفاق شأنها في ذلك شأن الأفراد ، و يعتبر الإنفاق النقدي من أفضل الطرق التي تقوم بها الدولة، و هذا راجع لعدة أسباب يمكن أن نوجزها فيما يلي:

- استعمال الدولة للنقود في عملية الإنفاق يسهل ما يتطلبه النظام المالي الحديث من ترسيخ مبدأ الرقابة بصورتها العديدة على النفقات العامة ضمانا لحسن استخدامها وفقا لأحكام و القواعد التي تحقق حاجات الأفراد العامة، أضف إلى ذلك أن الرقابة على الإنفاق العيني يشكل صعوبة كبيرة نظرا لصعوبة تقييم هذا النوع من الإنفاق؛

- إن نظام الإنفاق العيني بما يتبعه من منح بعض المزايا العينية، يؤدي إلى الإخلال بمبدأ المساواة و العدالة بين الأفراد في الاستفادة من نفقات الدولة و في توزيع الأعباء و التكاليف العامة بين الأفراد؛

- إن انتشار مبادئ الديمقراطية أدى إلى عدم إكراه الأفراد على تأدية أعمالهم عن طريق السخرة (بدون اجر) لتعارض ذلك مع حرية الإنسان و كرامته؛

- إن الإنفاق العيني يثير العديد من الإشكالات الإدارية و التنظيمية و يؤدي إلى سوء التدقيق، و قد يؤدي إلى الانحياز نحو بعض الأفراد و إعطائهم مزايا عينية دون غيرهم.

و نتيجة للأسباب و العوامل السالفة الذكر فإن النفقات العامة دائما تأخذ صورة نقدية الذي أدى إلى ازدياد حجم النفقات العامة، و بالتالي ازدياد حجم الضرائب كمصدر أساسي للإيرادات و غيرها من الأعباء العامة مع توزيع يتم بعدالة نسبية لهذه الأعباء كل حسب مقدرته التكلفة.

(2) **مصدر النفقة العامة:** وفقا لهذا الركن لا يعتبر المبلغ النقدي الذي ينفق لأداء خدمة من قبل النفقة العامة إلا إذا صدر من شخص عام، و يقصد بالأشخاص العامة الدولة بما في ذلك الهيئات و المؤسسات ذات الشخصية المعنوية، أو قد تكون أشخاص عامة محلية ، و على هذا النفقات التي ينفقها أشخاص خاصة،

(1) محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص: 67.

طبيعية أو اعتبارية، لا تعتبر نفقة عامة حتى و لو كانت تهدف إلى تحقيق نفع عام مثال ذلك: إذا قام شخص ببناء مستشفى ثم تبرع بها للدولة، فإن هذا الإنفاق لا يعد عاما.<sup>(1)</sup> و قد اعتمد الفكر المالي في سبيل التفرقة بين النفقة العامة و الخاصة، على معيارين: أولهما معيار قانوني و ثانيهما معيار وظيفي.

- **المعيار القانوني:** و هو المعيار التقليدي، و يستند في التفرقة بين النفقة العامة و النفقة الخاصة إلى الطبيعة القانونية لمن يقوم بالإنفاق فيعتبر نفقة عامة تلك النفقات التي يقوم بها الأشخاص المعنوية العامة أي أشخاص القانون العام و الشخص العام قد يكون الدولة بما في ذلك الهيئات والمؤسسات العامة ذات الشخصية العامة.<sup>(2)</sup>

و يستند القائلون بهذا المعيار إلى اختلاف طبيعة نشاط أشخاص القانون العام عن طبيعة أشخاص القانون الخاص، هذا الاختلاف يتصرف بصفة أساسية إلى نشاط الأشخاص العامة يهدف إلى تحقيق المصلحة العامة، و يعتمد في ذلك على السلطات الأمرة أي على القوانين أو القرارات الإدارية، بينما يهدف نشاط الأشخاص الخاصة إلى تحقيق المصلحة الخاصة، و يعتمد في ذلك على التعاقد و التبادل.

و أما مختلف التطورات التي عرفتها سياسات الدولة خلص إلى عدم كفاية الاعتماد على المعيار القانوني، و ذلك نظرا لانحياز الأساس الذي بني عليه و هو الذي يعود إلى اختلاف طبيعة نشاط الدولة عن نشاط الأفراد، و قدموا لذلك معيارا آخر، يدخل في حساب اتساع نشاط الدولة لتمثل أنواعا كثيرة من نشاط الأفراد، و يعتمد على طبيعة الوظيفة التي تصدر عنها النفقة العامة.

- **المعيار الوظيفي:** و يعتمد هذا المعيار في التفرقة بين النفقة العامة و النفقة الخاصة على طبيعة الوظيفة التي تصدر عنها النفقة إلا على الطبيعة القانونية لمن يقوم بها، و تبعا لهذا المعيار لا تعتبر جميع النفقات التي تصدر عن الأشخاص العامة نفقات عامة، بل فقط تلك النفقات التي تقوم بها الدولة بصفقتها السيادة، أما النفقات التي تقوم بها الدولة و هي بصدد ممارسة نشاط اقتصادي مماثل للنشاط الذي يمارسه الأفراد كما هي الحال بالنسبة للمشروعات الإنتاجية التي تتولاها الدولة، فإنها تعتبر نفقة خاصة و ليست عامة استنادا إلى التفرقة بين النفقات العامة و النفقات الخاصة إنهما تستهدف قياس تأثير التدخل الحكومي في الحياة الاجتماعية للجماعة بصفة عامة و الاقتصادية بصفة خاصة و النفقات من النوع

(1) سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص: 29.

(2) زينب حسين عوض الله، أساسيات المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2006 ص: 18، 19.

الأول هي فقط التي تؤثر في هذه الحياة الاجتماعية و الاقتصادية دون النوع الثاني. و من ناحية أخرى تعتبر نفقات عامة تلك التي تقوم بها الأشخاص الخاصة أو المختلطة التي فوضتها الدولة بعض سلطاتها الآمرة.<sup>(1)</sup>

**3) هدف النفقة العامة:** يجب أن يكون الهدف من النفقات العامة هو إشباع الحاجات العامة، أو المصلحة العامة، و بالتالي لا يمكننا اعتبار مبلغ نقدي كنفقة عامة ثم صرفه بهدف إشباع حاجة خاصة أو تحقيق منفعة خاصة تعود إلى الأفراد، والسبب في ذلك يرجع إلى ضرورة سيادة مبدأ العدالة و المساواة داخل المجتمع، إذ أن جميع الأفراد يتساوون في تحمل الأعباء العامة كالضرائب، و من ثم فيجب أن يكونوا على قدم المساواة كذلك في الاستفادة من النفقات العامة للدولة إذ أن تحمل الأعباء العامة و النفقات العامة هما وجهان لعملة واحدة.<sup>(2)</sup>

و منه لا يعقل أن تجعل النفقة لغرض منفعة أو مصلحة خاصة ب فئة معينة ، حتى لا يتم الدوس على مبدأ العدالة و المساواة في تحمل الأعباء العامة، و إذا كان هذا ما يمكن أن نراه بسيطاً و بديهياً، فان الصعوبة تكون في تقدير و تحديد الحاجة العامة بصورة موضوعية .

في الحقيقة إن عملية التحديد ترتكز أساساً على معيار سياسي أكثر منه اقتصادي أو اجتماعي، إذ أن السلطات السياسية في الدولة هي التي تتولى عادة تقرير ما إذا كانت حاجة ما تعتبر عامة أم لا تعتبر كذلك. و هي تستند في ذلك إلى قواعد و محددات معينة.

### المطلب الثاني: تقسيمات النفقات العامة.

الغرض من تصنيف النفقات العامة هو المساعدة في عرضها بصورة متجانسة و واضحة، و أهمية التصنيف تتمثل في استظهار طبيعة الإنفاق العام و آثاره و أغراضه، الأمر الذي يساعد كثيراً على إدارة الأموال العامة فلا على انه ييسر للمحللين الماليين معرفة مقدار ما يكلفه كل نوع من أنواع نشاط الدولة على حدى، و من ثم تتبع هذه النفقات من فترة إلى أخرى و أخيراً تمكن السلطة التشريعية و الرأي العام من إجراء مراقبة فعالة على الجانب المالي لنشاط الدولة بناءً على هذا يمكن تصنيف النفقات العامة إلى:

(1) زينب حسين عوض الله، مرجع سابق، ص:20.

(2) محمد محرزى، مرجع سابق، ص: 73،74.

أولاً: تقسيم النفقات على أساس اقتصادي: تصنف النفقات وفق لهذا المعيار حسب الأثر الاقتصادي باعتباره عنصراً هاماً من عناصر هاماً من عناصر التحليل، و على هذا الأساس يمكن تقسيمها إلى:

1) تقسيم على أساس أثرها على الدخل الوطني: تقوم هذه التفرقة على الأساس تحليل طبيعة النفقات التي تقوم بها الدولة

- النفقات الحقيقية: هي تلك النفقات التي تصرفها الدولة في مقابل الحصول على السلع أو خدمات منتجة و من ثم فهذه النفقات تمثل دخولا حقيقية حصل عليها أصحابها في مقابل ما قدموه للدولة من عمل أو سلع أو خدمات و معنى ذلك أن هذه النفقات تؤدي إلى خلق دخول جديدة يجب أن تضاف إلى باقي الدخول المكونة للدخل القومي .

- النفقات التحويلية: فهي النفقات تقوم بها الدولة دون أن تحصل في مقابلها على أية خدمة أو سلعة فهي لا تعدوا أن تكون مجرد نقل للقوة الشرائية من بعض الأفراد إلى البعض الآخر و هذه النفقات لا تمثل في ذاتها عنصراً من عناصر الدخل القومي، و إنما تعمل على إعادة توزيع هذا الدخل توزيعاً قد يؤدي إلى التأثير في حجمه، فالنفقات التحويلية ترد على دخول موجودة من قبل ، و لا تؤدي إلى خلق إنتاج جديد ، و مثالها المساعدات الاجتماعية، الإعانات الاقتصادية التي تمنح لبعض المشروعات، الإعانات التي تعطي لبعض الهيئات الخيرية المعاشات التي تمنح إلى المحاربين.<sup>(1)</sup>

2) تقسيمها وفقاً لعلاقتها باقتصاد السوق: تقسم النفقات وفقاً لعلاقتها باقتصاد السوق إلى:

- النفقات التي لا علاقة لها باقتصاد السوق: هذه النفقات متعلقة بوجود الدولة و مهامها التقليدية
- النفقات التي تعبر كشرط لوجود اقتصاد السوق: هي كل النفقات الخاصة لفتح المجال و تسهيل عمليات اتحاد اقتصاد السوق تمثل بالنسبة للدولة جزءاً منها نفقات الإنتاج و من أمثلتها تهيئة الأراضي للمستثمرين و تخصيص مناطق للنشاطات الصناعية.
- النفقات المكملة لاقتصاد السوق: و هي تشمل كل النفقات الخاصة بخدمات الصحة و التعليم باعتبارها شرط مكمل لاقتصاد السوق كون أن الفرد هو منتج و مستهلك في نفس الوقت.

(1) زينب حسين عوض الله، مرجع سابق، ص: 37، 38.

- النفقات التي تمثل تدخلا في اقتصاد السوق : و هي كل النفقات على إنتاج الدولة لسلع مادية بفرض توجيه النشاط الاقتصادي ففي هذه الحالة إذا كانت الدولة منتجة فهي منافس أما إذا كانت منظمة و موجهة للاقتصاد فإننا نقول أنها تتدخل في اقتصاد السوق.<sup>(1)</sup>

ثانيا : تقسيم النفقات على أساس غير اقتصادي: تقسم النفقات على أساس غير اقتصادي الى :

1) تقسيم النفقات وفقا لمدى تكرارها الدوري: دوريتها إلى:

- النفقات العادية **Dépenses Ordinaires**: هي تلك النفقات التي تتكرر بصورة دورية منتظمة في ميزانية الدولة أي كل سنة مالية، و من أمثلتها مرتبات العاملين، و أثمان الأدوات اللازمة لسير المرافق العامة ، و نفقات تحصيل الضرائب و غيرها و المقصود بالتكرار هنا ليس تكرار كميتها أو حجمها و لكن تكرار نوعها في كل ميزانية حتى و لو اختلف مقدارها من وقت لآخر.

- النفقات غير العادية: **Dépenses Extraordinaires** فنعني بها تلك التي لا تتكرر بصورة دورية منتظمة في ميزانية الدولة، و لكن تدعو الحاجة إليها. مثل نفقات مكافحة وباء طارئ، أو إصلاح ما خلفته كوارث طبيعية أو نفقات حرب... الخ.<sup>(2)</sup>

2) تقسيم النفقات وفقا لمعيار نطاق السريان النفقة : تقسم إلى :

- النفقات القومية **Dépenses Nationales**: هي تلك التي ترد في ميزانية الدولة و تتولى الحكومة الاتحادية أو المركزية القيام بها، مثل نفقة الدفاع الوطني و الأمن فهي نفقات ذات طابع وطني.

- النفقات المحلية أو الإقليمية **Dépenses Locales**: فهي التي تقوم بها الجماعات المحلية كالولايات و البلديات، و ترد في ميزانية هذه الهيئات مثل توزيع الماء الكهرباء و المواصلات داخل الإقليم.<sup>(3)</sup>

3) تقسيم النفقات العامة حسب أهدافها المباشرة: تنقسم النفقات العامة تبعا للهدف المسطر لها لبلوغه أو كما اعتاد تسميتها بالتقسيم الوظيفي أي تبعا لاختلاف وظائف الدولة.

(1) يرقي جمال، مرجع سابق .

(2) سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق. ص: 46، 47.

(3) محمد عباس المحرزي، مرجع سابق. ص: 92.

- **النفقات الإدارية:** وهي النفقات المتعلقة بسير المرافق العامة، و اللازمة لقيام الدولة، و تشمل هذه النفقات على نفقات الإدارة العامة و الدفاع و الأمن و العدالة و التمثيل السياسي و يلاحظ أن أهم بنود هذا النوع من النفقات هي نفقات الدفاع القومي .<sup>(1)</sup>

- **النفقات الاجتماعية:** وهي النفقات المتعلقة بالأغراض الاجتماعية للدولة و التي تتمثل في الحاجات العامة التي تؤدي إلى التنمية الاجتماعية للأفراد، وذلك عن طريق تحقيق قدر من الثقافة و التعليم و الرعاية الصحية للأفراد، و كذلك تحقيق قدر من التضامن الاجتماعي عن طريق مساعدة بعض الفئات أو الأفراد التي توجد في ظروف اجتماعية تستدعي المساعدة و من أهم بنود هذه النفقات تلك المختصة بمرافق التعليم، الصحة، الثقافة العامة و الإسكان.<sup>(2)</sup>

- **النفقات الاقتصادية:** وهي النفقات التي تتعلق بقيام الدولة بخدمات تحقيقا لأهداف اقتصادية كالاستثمارات التي تهدف إلى تزويد الاقتصاد القومي بخدمات أساسية كالنقل و المواصلات، و محطات توليد القوى، الري و الصرف، كما يدخل في أداء هذه الوظيفة مختلف أنواع الإعانات الاقتصادية التي تعطىها الدولة للمشروعات العامة و الخاصة، و هذا النوع من النفقات يحتل مكانا بارزا في البلاد النامية كالجائر نظرا لقيام الدولة بنفسها بعملية التكوين الرأسمالي.<sup>(3)</sup>

### ثالثا: تقسيم النفقات العامة في الجزائر:

تحدد الجزائر في إطار الميزانية العامة و تماشيا مع التوازنات الكبرى العامة المسطرة عن مخططات التنمية الاقتصادية و الاجتماعية طبيعة الموارد و الأعباء المالية للدولة و مبلغها و تخصيصها بضبطها بقانون المالية سنويا و الذي يصف النفقات العامة للدولة الضرورية لتسيير المصالح و المرافق العمومية و النفقات العامة في الجزائر كغيرها من الدول تكتسي طابعا خاصا و هي تنقسم:<sup>(4)</sup>

**1) نفقات التسيير:** و تسمى النفقات الإدارية و هي تضمن تغطية الأعباء الضرورية و العادية لتسيير المصالح العمومية التي تسجل اعتماداتها في ميزانية الدولة و هذه النفقة مقسمة حسب التقسيم الهيكلي الإداري حيث تنص المادة 20 من قانون 07/84 المؤرخ في 07-07-1984 المتعلق بقوانين المالية،

(1) زينب حسين عوض الله، مرجع سابق. ص:35

(2) زينب حسين عوض الله، مرجع سابق. ص:36

(3) زينب حسين عوض الله، مرجع سابق. ص:36

(4) يرقى جمال ، مرجع سابق،

على أن توضع الإعتمادات الممنوحة بموجب قانون المالية تحت تصرف الدوائر الوزارية فيما يتعلق بنفقات التسيير على أربع عناوين.<sup>(1)</sup>

**2- نفقات التجهيز:** وهي النفقات الرأسمالية اللازمة لإنشاء و تجهيز المرافق العمومية و هي توزع حسب القطاعات حيث تسجل نفقات التجهيز العمومية و نفقات الاستثمار و النفقات الرأسمالية في الميزانية العامة للدولة، على شكل مرخص برامج و تنفذ الإعتمادات الدفع هذه النفقات الموزعة على مختلف القطاعات، عدا ما في قانون المالية ضمن الجدول المتضمن توزيع النفقات ذات الطابع النهائي في المخطط السنوي.

### المطلب الثالث: صرف النفقات:

حتى تتمكن النفقات العامة من تحقيق الآثار و الأهداف المنتظرة منها في تلبية مثلى للحاجات العامة، فان ذلك يتطلب تحقيق أكبر حجم ممكن من المنفعة، مستعملة في ذلك أداة الاقتصاد في النفقات مع الأخذ في الحسبان أهمية و ضرورة وجود طرق و مناهج الرقابة التي تضمن توجيه النفقات العامة نحو الأبواب ذات المصلحة الشاملة لأفراد الشعب دون تبيدها في غير تلك المصلحة باتباع استراتيجيات لصرف هذه النفقات .

**أولاً: قواعد الإنفاق:** حتى تتمكن النفقات العامة من تحقيق الآثار و الأهداف المنتظرة منها في تلبية مثلى للحاجات العامة، فان ذلك يتطلب تحقيق أكبر حجم ممكن من المنفعة، مستعملة في ذلك أداة الاقتصاد في النفقات مع الأخذ في الحسبان أهمية و ضرورة وجود طرق و مناهج الرقابة التي تضمن توجيه النفقات العامة نحو الأبواب ذات المصلحة الشاملة لأفراد الشعب دون تبيدها في غير تلك المصلحة .

و إذا احترام هذه القواعد بشكل دقيق فذلك سيقودنا إلى حالة الإنفاق الرشيد أو إلى أمثلة النفقات العامة الحاصلة لقيمة مضافة هامة للاقتصاد الوطني و أهم هذه القواعد:

#### 1) قاعدة المنفعة القصوى: تعني قاعدة المنفعة العامة، القصوى، أن النفقات العامة تهدف إلى تحقيق أكبر

قدر من المنفعة بأقل تكلفة ممكنة، أو تحقيق أكبر رفاهية لأكبر عدد ممكن من أفراد المجتمع و خاصة

أن احد أركان النفقات العامة هو تحقيق المنفعة العامة.

تلك المنفعة التي تريد الدولة تحقيقها يجب أن تفهم على نحو مختلف عن المفهوم الضيق للمنفعة عند الأفراد، أي أن فكرة المنفعة بالنسبة لإنفاق الدولة لا تقتصر على الإنتاجية الجدية و الدخل العائد منه، و إنما تتسع لتشمل جميع النفقات التي تؤدي إلى زيادة الطاقة الإنتاجية للمجتمع.

(1) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، القانون، قانون رقم 21/90 المتضمن المحاسبة المالية، الجريدة الرسمية، التاريخ 1990/08/15 المادة 20.

و يتطلب تحقيق هذه القاعدة ، أن توجه الدولة نفقاتها إلى إشباع الحاجات العامة، الأمر الذي يقتضي دراسة متطلبات الاقتصاد و المجتمع، و مقدار الحاجة إلى مختلف المشاريع و أن تفاضل بينهما و فق جدول الأولويات، يعتمد على طبيعة المشكلات التي يواجهها الاقتصاد القومي و توجه نفقاته إلى كل من هذه المشاريع وفق ما يحققه كل منه من منافع جماعية.(1)

**2) قاعدة الاقتصاد و التبذير:** تعني هذه القاعدة أن تتجنب الدولة و السلطات العامة الإسراف و التبذير في الإنفاق فيما لا مبرر و لا تقع له، و كذلك الابتعاد عن الشح و التبذير، فيما إذا كانت هناك الضرورة و المنفعة و الدواعي الجدية المبررة للإنفاق أي الاقتصاد في الإنفاق و حسب التبذير.(2)

**3) قاعدة الموافقة المسبقة:** و تعني هذه القاعدة ألا يصرف أي مبلغ من الأموال العامة ، أو أن يحصل الارتباط بصرفه إلا إذا سبق ذلك موافقة الجهة المختصة، أي موافقة الجهة المختصة بالتشريع، ضمن حدود اختصاصها الزمني و المكاني، و بخاصة أن النفقات العامة هي مبالغ ضخمة مخصصة لإشباع الحاجات العامة و تحقيق المنفعة العامة.(3)

ثانيا: تزايد النفقات:

**1) اتجاه النفقات العامة:** لاحظ علماء المالية اتجاه النفقات العامة الزيادة بصورة عامة فقد وضع الكاتب الألماني أدولف ثاجنر في أواخر القرن التاسع عشر قانونه الشهير الخاص بازدياد نشاط الدولة. و عبر بقوله أن المقارنات الشاملة في مختلف الدول، و في الأوقات المختلفة تشير إلى الازدياد المضطرب في نشاط الدولة سواء كان ذلك على مستوى الحكومات المركزية أو على مستوى المحلية و قد اتسع هذا النشاط بالنسبة لوظائف الدولة القديمة فضلا عن قيامها بوظائف جديدة و من ثم اقتضى هذا الاتساع ازدياد في الاحتياجات الاقتصادية التي تستلزم الحكومات المركزية و المحلية لأداء واجباتها على أحسن وجه.

فإذا اتبعنا أرقام النفقات العامة لأية دولة في سنوات متتالية لوجدنا أنها تزداد باستمرار، و تشهد هذه الظاهرة في جميع الدول على اختلاف نظمها و أحوالها.

كما يتضح ذلك من الجداول التالية:

(1)خالد شحادة الخطيب، احمد زهير شامية، أمين المالية العامة، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، 2005 دمشق ص:61.

(2)خالد شحادة الخطيب و آخرون، مرجع سابق، ص:62.

(3)خالد شحادة الخطيب و آخرون، مرجع سابق، ص:63.



الجدول رقم 01: يوضح تطور النفقات العامة في بعض البلدان العالم للفترة الممتدة ما بين سنة 1939 و 1966.<sup>(1)</sup>

1966	1960	1950	1940	1939	البلد
172403	76539	39606	98416	8858	- الولايات المتحدة الأمريكية (بملايين الدولارات)
8305	5537.1	2366	5191	517.8	- كندا (بملايين الدولارات)
11130	9481	3941.4	2086.4	1105.9	- المملكة المتحدة (بملايين الإسترليني)
99.7	65.8	24.2	-	9.7	- فرنسا (بملايين الفرنكات)
7249.5	4290.8	1558.9	365.4	40.7	- إيطاليا (بملايين الفرنكات)
5867.2	6201.1	1637	1931.9	964	- سويسرا (بملايين الفرنكات)
105300	73100	41266	29859	15310	- الاتحاد السوفياتي (بملايين الروبلات)

تطور النفقات العامة في بعض البلدان الفترة 1939-1966

(1) محمد الصغير بعلي و يسري أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم للنشر و التوزيع، عنابة، الجزائر، 2003، ص: 43.

الجدول رقم 02 : الجدول التالي يبين المبلغ الإجمالي للإعتمادات المتعلقة بنفقات التسيير و التجهيز في ميزانيات السنوات من 1985 إلى 2001 في الجزائر.<sup>(1)</sup>

ميزانية سنة Budget de l'année	المبلغ الإجمالي للإعتمادات ب دج Montant globale des crédits (en DA)
1985	116 986 370 000
1986	128 000 000 000
1987	108 000 000 000
1988	113 000 000 000
1989	121 400 000 000
1990	140 012 000 000
1991	195 300 000 000
1992	327 900 000 000
1993	503 950 251 000
1994	535 272 877 000
1995	434 875 979 000
1996	848 600 000 000
1997	914 100 000 000
1998	980 221 650 000
1999	1 098 576 715 000
2000	1 255 567 664 000
2001	1 251 794 176 000

المبلغ الإجمالي للإعتمادات المتعلقة بنفقات التسيير و التجهيز في ميزانيات السنوات من 1985 إلى

2001

(1) محمد الصغير يعلي حسين و آخرون، مرجع سابق، ص: 44

- (2) أسباب تزايد النفقات: تترد ظاهرة ازدياد النفقات العامة إلى أسباب و عوامل عديدة ظاهرية و حقيقية.
- الأسباب الظاهرية: يقصد بالأسباب الظاهرية لظاهرة ازدياد النفقات العامة زيادة و تصاعد الإنفاق العام عدديا دون أن يقابل ذلك زيادة و تحسين فعلي و ملموس في حجم و مستوى الخدمات العامة المقدمة و تتمثل تلك الأسباب بصورة رئيسية في:
  - تدهور قيمة النقود: حيث ينجم عن ذلك انخفاض قيمة العملة الوطنية و هبوط قيمتها الشرائية، و من ثم فان ارتفاع أثمان المشتريات الدولة و مرتبات الموظفين يترتب عنه تزايد في النفقات العامة ظاهريا إذا لا تقابله زيادة في نوع كميات الخدمات المقدمة؛
  - التغيير في أساليب و آليات وضع الميزانيات: كانت الميزانية في السابق تقوم على مبدأ الميزانية الصافية، فلا نسجل النفقات في الميزانية بصافي الحساب، أي استنزال حصيلة الإيرادات العامة من النفقات العامة، و هذا يعني إن النفقات العامة لا تسجل إلا بعد استنزال حصيلة إيراداتها منها.(فائض الإيرادات على النفقات). أما الآن فان الميزانيات العامة تعد و تحضر طبقا لمبدأ الناتج الإجمالي الذي تدرج بموجبه كافة نفقات مرافق الدولة و إيراداتها دون إجراء أية مقاصة؛
  - التغيرات على مستوى سكان الدولة و إقليمها: يؤدي تغيير احد أركان الدولة و خاصة ركن السكان و الإقليم إلى زيادة ظاهرية في النفقات العامة.<sup>(1)</sup>
  - الأسباب الحقيقية: يقصد بالأسباب الحقيقية لزيادة الإنفاق تلك المعطيات التي تؤدي إلى زيادة المنفعة الفعلية و تعود إلى:<sup>(2)</sup>
  - أسباب سياسية: تؤدي بعض العوامل السياسية إلى زيادة النفقات العامة كانتشار مبادئ الحرية و الديمقراطية الذي يجعل الحكومات تميل إلى الإسراف في الإنفاق كما أن نمو دور الدولة و مسؤولياتها؛<sup>(3)</sup>
  - أسباب اقتصادية: إن الأسباب الاقتصادية لزيادة النفقات العامة كثيرة و متعددة، و لعل أهمها القيام بالمشروعات العامة و زيادة الثروة الوطنية و المنافسة الاقتصادية بين الدول و التقدم التكنولوجي و الدورة الاقتصادية؛<sup>(4)</sup>

(1) محمد الصغير يعلي حسين و آخرون، مرجع سابق، ص: 45.

(2) محمد الصغير يعلي و آخرون، مرجع سابق، ص: 46،47.

(3) محمد الصغير يعلي و آخرون، مرجع سابق ص: 46،47.

(4) علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون، الجزائر 2003 ص: 44.

- أسباب مالية: لقد ازدادت النفقات العامة في العديد من الدول تحت تأثير عدة عوامل ذات صيغة مالية صرفة منها:
  - سهولة لجوء الدولة إلى القروض خاصة الداخلية لت من امتيازات السلطة العامة؛
  - وجود فائض في الإيرادات؛
  - الخروج على بعض القواعد التقليدية المالية العامة مثل قاعدة وحدة الميزانية. (1)
  - أسباب إدارية: لقد أدى تطور وظيفة الدولة و انتقالها من دولة الحراسة **Etat Gendarme** إلى دولة متدخلة **Etat Interventionniste** إلى تضخم الجهاز الإداري بها و ازدياد هيئاته و مؤسساته وارتفاع عدد الموظفين و العاملين به، الأمر الذي يقتضي زيادة النفقات العامة لمواجهة تكاليف إقامة المؤسسات الإدارية الجديدة و دفع مرتبات و أجور الموظفين بها. (2)
- ثالثا : إجراءات صرف النفقات:** إذا كانت مبالغ الإيرادات تبقى مبالغ محتملة و متوقعة، فان قانون الميزانية ينص على الحد الأقصى للمبالغ المصرح بإنفاقها لكل غرض ، حيث لا يجوز للإدارة تجاوز الإعتمادات **Crédit** المقررة في القانون ما لم تنص أحكام تشريعي خلاف لذلك
- تحكم صرف النفقات العامة قاعدة تخصيص الإعتمادات التي تعني أن توزع النفقات على مختلف الوزارات، و بالنسبة لمختلف الأبواب في صورة إعتمادات معينة و محددة لكل منها إعمالا لمبدأ التخصيص السالف الذكر؛ كما يقصد بهذه القاعدة عدم رصد مبلغ إجمالي للنفقات تتصرف فيه الإدارة كما تشاء، مما يترتب عنه عدم تحويل اعتماد من باب أو مجال إلى آخر على أن القانون رقم **84-17** المتعلق بقوانين المالية يتضمن المرونة بنقل الإعتمادات **Transfert des crédits** و تحويلها **Virement des crédits** .
- يمر صرف النفقة العامة بعدة مراحل هي :

(1) الارتباط بالنفقة أو عقدها **Engagement**؛

(2) تصفية أو تحديد النفقة **Liquidation**؛

(3) الأمر بالصرف **Ordonnement**. (3)

(1) محمد الصغير يعلي و آخرون، مرجع سابق ص: 48.

(2) محمد الصغير يعلي و آخرون، مرجع سابق ص: 48.

(3) المواد: 19.20 . 21 . 22 . قانون 21/90 المؤرخ في 15/08/1990 المتعلق بالحاسبة العمومية.

المميز في هذه المرحلة بين الأمر بالصرف الرئيسي و الثانوي فالآمر بالصرف الرئيسي هم أساسا مسئولو الهيئات الوطنية، الوزراء، الولاة، رؤساء المجالس الشعبية البلدية، مدراء المؤسسات العامة ذات الطابع الإداري، و كل مسؤول عن هيئته أو مرافق تتمتع بميزانية ملحقة.

أما الأمر بالصرف الثانويين فهم رؤساء المصالح الإدارية الأخرى حينما يخول لهم التشريع ذلك.

4) **الصرف Paiement:** وهي المرحلة الأخيرة التي يتم الصرف فعلا بها و يقوم بها المحاسب والمحاسبون

هم موظفون موجودون بالإدارات العامة إلا أنهم لا يخضعون للسلطة الرئاسية للآمرين بالصرف بها، حتى

يمكنهم مراقبة عمليات صرف النفقة من حيث مطابقتها للقانون.

وإذا كانت المراحل السابقة توصف بأنها مراحل إدارية فعملية الصرف هي المرحلة الحسابية، تطبيقا لمبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين.

رابعا: **آثار النفقة العامة:** يترتب على النفقات العامة أثارا اقتصادية متعددة الجوانب على إنتاج الدخل القومي و

توزيعه و استهلاكه و على مستوى الأسعار.

1) **الآثار على الإنتاج:** و يميز في آثار الإنفاق العام على الإنتاج بين آثار تتحقق في المدى القصير و أخرى

تتحقق في المدى الطويل ، فنجد تأثيرها على المدى القصير في تحقيق التوازن و الاستقرار الاقتصاديين

عبر الدورات عن طريق تحقيق الطلب الكلي الفعال في الاقتصاد و الحيلولة دون قصوره أو تقلب مستواه،

و فيما يتعلق بالمدى الطويل تختلف تلك الآثار على الإنتاج و الدخل تبعا لطبيعة الإنفاق؛ فالإنفاق

على المرافق التقليدية كالدفاع الخارجي و الأمن الداخلي و إقامة العدالة، و إن لم تبد له علاقة مباشرة

بالإنتاج، إلا انه يهيئ الظروف التي لا غنى عنها لقيامه، حيث يؤدي اختلال الأمن و انتفاء الحماية إلى

عدم اطمئنان المنتجين على استثمار أعمالهم مما يعوق سير الإنتاج في مختلف ميادين، كما يؤثر الإنفاق

على التعليم و الصحة العامة و التأمينات الاجتماعية ضد المرض و العجز و الشيخوخة و البطالة على

الإنتاج من خلال تأثيره على قدرة الأفراد و رغبتهم في العمل و الادخار.<sup>(1)</sup>

2) **الآثار على ريع الدخل الوطني:** تتدخل الدولة لإعادة توزيع الدخل الوطني بين المواطنين بوسائل متعددة

فهي تمارس عن طريق إصدار القرارات الإدارية المباشرة التي تحدد الأثمان لعوامل الإنتاج أو أثمان المنتجات و

إعادة التوزيع للدخل الوطني؛ و إلى جانب هذه الوسيلة الإدارية فان الدولة يمكنها عن طريق الأدوات المالية

(1) محمد الصغير يعلي و آخرون، مرجع سابق ص:40،39.

تحقيق هذا الهدف فيمكنها إعادة توزيع الدخل الوطني عن طريق الإيرادات العامة، كما يمكنها تحقيق ذلك أيضا عن طريق النفقات العامة عن طريق ما يترتب على إنفاقها من آثار.<sup>(1)</sup>

**3) الآثار على الاستهلاك:** يتجه جانب من الإنفاق العام لشراء سلع استهلاكية تخص الموظفين العموميين

أو عمال المرافق العامة كنفقات تنظيف و صيانة المباني الحكومية أو الخدمات التي تؤديها الدولة لهؤلاء العاملين من الإسكان و الوجبات المجانية في بعض الحالات؛

كما يظهر اثر الإنفاق على الاستهلاك من خلال توزيع الدخل حيث تقوم الدولة بتوزيع المرتبات و الأجور و المعاشات أين يخصص الجزء الأفراد الجزء الأكبر منها للاستهلاك.<sup>(2)</sup>

**4) الآثار على الأسعار:** إذا كان المحدد الرئيسي للأسعار يرجع إلى قوة العرض و الطلب إلا أن تدخل

السلطة العامة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من حيث سياستها في الإنفاق العام، من شأنه التأثير على مستوى الأسعار هو الأمر الذي لم يعد مقتصرًا على الظروف الاستثنائية و الطارئة فقط، و إنما وسيلة ثابتة للتنظيم الاقتصادي.

يترتب على الإنفاق العام في المشروعات الإنتاجية زيادة السلع مما ينجم عنه انخفاض الأسعار، كما يمكن تخفيض الأسعار بشراء بعض السلع و المنتجات و تخزينها حينما تكون متوفرة و منخفضة السعر حفاظًا على استقرار بعض الصناعات و المؤسسات، إذن تعتبر عملية النفقات عملية هامة لإشباع حاجات الأفراد المتنامية مع الوقت، لكن عملية الإنفاق تواكب كل التجديدات و الظروف الطارئة، كما أنها تعتمد على الدقة في الصرف النهائي من خلال العمليات المحاسبية التي يقوم بها المحاسب العمومي بعد الأمر الذي يصدره الأمر بالصرف.<sup>(3)</sup>

### المبحث الثاني: إجراءات تحصيل الإيرادات

إن مباشرة الدولة لمهامها المتزايدة يتم عن طريق إنفاقها الذي يغطي بالإيرادات العامة و لهذا فانه يتعين عليها الحصول على ما يلزمها من موارد اقتصادية ، و للحكومات بما لها من سلطة السيادة أن تحصل على هذه الموارد الاقتصادية جيدا و دون مقابل و تستولي على ما يستلزمها من أراضي و رؤوس أموال دون مقابل، و لقد كان هذا هو الحال في عصور الإقطاع و الملكية المطلقة . حيث كان الحاكم يعتمد على الاستيلاء و المصادرة للحصول على ما يريد من سلع و خدمات.

(1) علي زغدود ، مرجع سابق، ص: 63 .

(2) علي زغدود ، مرجع سابق، ص: 64 .

(3) محمد الصغير يعلي و آخرون، مرجع سابق، ص: 42.

أما في المجتمعات الحديثة فإن الحصول على المواد الاقتصادية قد تنوعت أساليبها و اختلفت طبيعتها تبعاً لنوع الخدمة التي تقوم بها الدولة و الهدف منها.

عنى الكثيرون من علماء المالية العامة بتقسيم موارد الدولة تبعاً لمعايير شتى، فمنهم من قسمها تبعاً لوجهة نظر الممول إلى هبات " هدايا و تبرعات " و موارد إجبارية "ضرائب و غرامات " ومنهم من قسمها إلى مواد مباشرة " إيرادات الدومين العام"، و مهما يكن من أمر هذه التقسيمات جميعاً فهي لا تعدو أن تكون محاولات لجمع المواد لتمويل النفقات و تغطيتها.

**المطلب الأول: ماهية الإيرادات:** تعتبر الحكومة وحدة اقتصادية مهمة تحتاج إلى أرصدة مالية لتمويل نشاطها العام.

**أولاً: تعريف الإيرادات العمومية:** تعرف الإيرادات العامة كما يلي:

**1) تعرف الإيرادات العامة:** " بأنها الموارد الاقتصادية التي تحصل عليها الدولة في شكل تدفقات نقدية من اجل تغطية النفقات العامة بهدف إشباع الحاجات العامة ".<sup>(1)</sup>

و تعتبر الإيرادات العامة الجزء المكمل و الضروري لتمويل الإنفاق العام . و قد تطورت الإيرادات العامة بتطور الفكر الاقتصادي و المالي حيث اقتضت الإيرادات العامة عند التقليديين على كيفية تزويد الخزانة العامة بالأموال اللازمة لها من اجل تغطية الإنفاق العام لقيام الدولة بوظائفها الأساسية.

أما في المدرسة الحديثة فبجانب كون الإيرادات العامة أداة للحصول على الأموال العامة إلا أنها أصبحت أداة مهمة من أدوات السياسة المالية تستطيع الحكومات بواسطتها ( التأثير على النشاط الاقتصادي و الاجتماعي بالإضافة إلى تزايد أهمية الإيرادات العامة تبعاً لزيادة أهمية الإنفاق العام كنتيجة لضرورة لتزايد دور الدولة في مختلف أوجه النشاط الاقتصادي و الاجتماعي.

**2) تعريف الإيرادات العمومية:** " هي كل المبالغ المالية، التي تحصل عليها الدولة من مصادر مختلفة و ترد إلى الخزينة العامة من اجل تغطية النفقات العامة ".<sup>(2)</sup>

**ثانياً خصائص الإيرادات العامة:** تتمتع الإيرادات بمجموعة من الخصائص هي :

**1) الصفة النقدية للإيرادات العامة :** إن الإيراد العام يتخذ شكلاً نقدياً و ليس سلبياً أو عينياً بمعنى انه لا يأخذ الشكل المادي .

(1) محمود حسين الوادي ، زكريا احمد عزام، مبادئ المالية العامة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر ، عمان، الأردن، 2007 ، ص:52.

(2) يرقى جمال، مرجع سابق ، ص 69.

- 2) الدولة المكلفة بها: بمعنى أن الدولة هي التي تقوم بتحصيلها بشكل مباشر أو غير مباشر.
- 3) ترد إلى الخزينة العامة: بعد عملية التحصيل تقوم الدولة بتحويل جميع تلك الإيرادات بأنواعها إلى الخزينة العمومية الخاصة بالدولة.
- 4) تغطية النفقات العامة: بمعنى أن تلك الإيرادات تهدف إلى إشباع حاجات الناس و تحقيق المنفعة العامة، أي كل إيراد ينفق في مصلحة خاصة لا يعد إيراد عام.<sup>(1)</sup>

**المطلب الثاني: مصادر الإيرادات العامة:** تعتمد الحكومات على مصادر متعددة للإيرادات العامة؛ و تختلف أهمية المصادر لكل حكومة حسب النظام الاقتصادي السائد و مدى تقدم الدولة، و النظام السياسي المتبع. فقد تصدر من الدومين العام أو الخاص، و تصدر من الضرائب أو الرسوم أو القروض العامة بالإضافة إلى مصادر أخرى.

**أولاً: الدومين:** يتفرع الى دومين عام و دومين خاص.

**1) الدومين العام:** هيئة عامة تحكم اموال تعود ملكيتها للدولة تقدم نفع عام بدون مقابل.

- **تعريف الدومين العام:** ويطلق هذا الاصطلاح على جميع الأملاك و الأموال التي تمتلكها الدولة أو هيئاتها العامة و المعدة للاستعمال أو النفع العام و دون مقابل كالطرق، الأنفاق، الجسور، الشوارع، الحدائق العامة، المتاحف، المدارس... الخ. و يكون انتفاع الجمهور بالدومين العام إما مباشرة كاستخدام الشوارع، الشواطئ، و إما عن طريق استخدام مرفق عام كالسكك الحديدية، و بعض الحدائق العامة و المتاحف، و يتحقق هذا الانتفاع سواء كان الدومين العام طبيعياً في نشأته كشواطئ البحار و الأنهار، أو كان مستحدثاً بفعل الإنسان كالمنتزهات على الشواطئ و الحدائق العامة و المتاحف و الشوارع و الحمامات... الخ.

سواء كان الدومين العام مملوكة أصلاً للدولة أو انتقلت ملكيتها إليها من الأفراد ، فالمهم أن يكون الدومين العام مخصصاً للمنفعة العامة و دون مقابل، و لذا فان الدومين العام لا يعتبر من المصادر الرئيسية للإيرادات ما دام القصد من تخصيصه تقديم المنفعة المباشرة للأفراد دون مقابل .

<sup>(1)</sup> يرقى جمال، مرجع سابق، ص 69 .



و فضلا عن الأملاك العامة التقليدية: كالطرق، الأنفاق، الأنهار، الحدائق العامة و البحيرات، البحار فلقد عرفت المالية العامة الإسلامية أملاكاً عامة تكاد تنفرد بها الدولة الإسلامية، و منها سبيل المثال: المساجد، الماء، النار.<sup>(1)</sup>

(2) **الدومين الخاص** : هيئة عامة تحكم اموال تعود ملكيتها للدولة و الخواص تقدم نفع عام بمقابل.

- **تعريف الدومين الخاص**: ويطلق اصطلاح الدومين الخاص على جميع الأملاك و الأموال التي تملكها الدولة أو هيئاتها العامة ملكية خاصة و المعدة للاستعمال و النفع العام و لكن بمقابل، فهي تشكل مصدر رئيسيا للإيرادات الخزينة العامة كالعقارات، الغابات، المناجم، مجاري الأنهار، قعان البحار، النقود و المنشآت التجارية... الخ.

و في الغالب تقوم الدولة أو الهيئات العامة بإدارة و استغلال هذه الأملاك بصفة مباشرة أو بصفة غير مباشرة كتأجيرها للأفراد.

و لقد تزايدت أهمية هذا الدومين حديثا نظرا لما تدره من دخل و إيراد كبيرين و على الأخص بعد تزايد تدخل الدولة في المجالات الاقتصادية و الاجتماعية.<sup>(2)</sup>

**ثانيا: أقسام الدومين الخاص** : و يقسم الدومين الخاص إلى ثلاثة أقسام تبعا لنوع المال الذي يتكون منه

1) **الدومين العقاري ( الزراعي )**: ويتكون من الأراضي الزراعية و الغابات و هو من أنواع الدومين الخاص و يعرف كذلك بالدومين التقليدي، و دخل هذا النوع من الدومين يأتي من ثمن بيع المنتجات أو من الأجرة التي يدفعها المستأجرون.

و الدولة أكثر قدرة على استغلال الغابات مثلا من الأفراد حيث انه يحتاج إلى رؤوس أموال ضخمة ، و محصولها بعد مدة طويلة مما يصرف الأفراد عن القيام به.<sup>(3)</sup>

أما الدومين الإستخراجي أي المناجم و المحاجر و مصادر الثروة المعدنية فيذهب الفكر المالي إلى أن ملكيتها يجب أن تكون بيد الدولة، و إما الاستغلال فالبعض يرى أن تقوم الدولة باستغلالها مباشرة ، لما يمثلها الدومين من دور حيوي في مختلف أوجه النشاط الاقتصادي ، و البعض الأخر يرى ترك أمر استغلالها إلى الأفراد مع الإشراف على هذا الاستغلال بغية حماية الثروة الوطنية نظرا لعدم توفر الخبرة و الدراية الفنية لبعض الدول.

(1) غازي حسين عنابه، أصول الإيرادات العامة في الفكر المالي الإسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، إسكندرية، مصر، 2003، ص: 36، 37.

(2) غازي حسين عنابه، مرجع سابق ص: 38.

(3) محمود حسين الوادي و آخرون ، مرجع سابق ص: 103، 102.

2) **الدومين الصناعي و التجاري:** يتكون هذا الدومين مما تملكه الدولة من مشروعات صناعية و تجارية أي المشروعات العامة للدولة ذات الطابع التجاري و الصناعي، ويتضح من خلال استقراء التاريخ المالي أن هذا الدومين لا يمثل أهمية كبيرة في الماضي ( عند التقليدين )، و اقتصرت بتملك الدولة للمشروعات الصناعية و التجارية التي لا يقدر الفرد القيام بها و ذلك نظرا لما تتطلبه من استثمارات كبيرة و من تراكم رأسمالي ضخم مثل النقل و الغاز و الكهرباء و المياه... الخ. و الواقع أن الدولة تلجأ لتملك هذا النوع من المشروعات لضمان استمرار الخدمة العامة و لضمان توزيعها بأثمان منخفضة يعني أن الغرض تحقيق النفع العام و ليس أكبر مريح ممكن (1).

3) **الدومين المالي:** و يطلق هذا الدومين على جميع أملاك الدولة المنقولة كالنقود المعدنية ، الذهب، الفضة و المعادن النقدية السائلة، و أحصته الدولة المالية في المنشآت الشركات و المشروعات الاقتصادية سواء كانت مشروعات عامة أو مختلطة، و يطلق على الدومين المالي أحيانا اسم المحفظة المالية للدولة ن و إيراداته تمثل الأرباح التي تحتنيها الدولة نتيجة من مشروعاتها العامة، أو من مساهماتها في المشروعات المختلطة ، فالمعروف أن الدولة تساهم في الكثير من المشروعات الاقتصادية ذات النفع العام.

و مما يزيد من إيرادات الدومين المالي أن بعض القوانين في الدولة تنص على وجود تسديد الممول بنسبة معينة من الضرائب عن حقوقها عليه، وقد يبدو هذا النوع ( الدومين الخاص ) غريبا لا يتماشى مع أهداف الدولة العامة، و لكن ذلك لا يتعارض مع هذه الأهداف، خاصة إذا كانت تقصد الدولة تحمل أعبائها العامة، و وإسداء الخدمات العامة للجمهور و لو في المدى الطويل و هذا فضلا عن أن ملكية الدولة للدومين الخاص إنما يجيء نتيجة مراعاة الكثير من الاعتبارات الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية التي يملها اتساع تدخل الدولة في المجالات الحياتية ، خاصة في العصور الحديثة و على اثر تعقد الحياة الاقتصادية و تشابكها. (2)

**ثالثا: الضرائب:** هي اقتطاعات مالية جبرية.

1) **تعريف الضريبة:** اقتطاع مالي من دخول و ثروات أفراد المجتمع تقوم به الحكومة جبرا من اجل تحقيق الخدمات العامة التي تقدمها الدولة دون أن يكون هناك عائد مباشر للفرد. (3)

(1) محمود حسين الوادي و آخرون ، مرجع سابق ، ص: 104.

(2) غازي حسين عنابه، مرجع سابق، ص: 45.

(3) محمود حسين الوادي، مرجع سابق، ص: 55.

" هي اقتطاع نقدي جبري نهائي يتحمله المكلف و يقوم بدفعه بلا مقابل وفقا لمقدرته على الدفع مساهمة منه في الأعباء العامة أو لتدخل الدولة لتحقيق أهداف معينة " (1)

(2) خصائص الضريبة: تتمتع الضريبة بمجموعة من الخصائص هي :

- الضريبة اقتطاع مالي يتم بصورة نقدية: تطالب الحكومة الأفراد بان يسلموا جزءا من قوتهم الشرائية من اجل الاستخدام العام، خلافا لما كان سائدا في السابق عندما كانت الضريبة التزاما عينيا كتقديم مجموعة من السلع أو بعض الخدمات لفترة مؤقتة.
- الضريبة تفرض جبريا: ليس للمكلف الخيار أو الإرادة في أدائها، فهي من أعمال سيادة الدولة. فالعلاقة بين المكلف و الدولة قانونية و ليست علاقة تعاقدية فالمشروع هو الذي يحدد الضريبة و وعائها و معدلها و جميع الإجراءات الخاصة بها، و إذا امتنع المكلف عن دفعها يعرض للعقوبات القانونية، و يقضي مبدأ الإلزام بان يقوم باقتطاعها شخص عام و هو الدولة أو شخص اعتباري أعطاهم القانون هذا الحق مثل الحكومة المركزية الإقليمية الوحدات الإدارية المحلية البلديات و الهيئات التشريعية أحيانا .
- الضريبة بدون مقابل: وهذا يعني أن دافع الضريبة لا يتلقى أي منفعة مباشرة أو محددة تعادل ما يدفعه من ضريبة، فقد يحصل دافع الضريبة على عدة منافع غير مباشرة و لكن ليس للفرد الحق في المنفعة المترتبة في الإنفاق العام، و بما أن الفرد عضو في الجماعة فان أي نفع يعود على الجماعة ككل سيشترك فيه و لذا لا يجوز أن يطالب بمقابل خاص به شخصيا.
- الضريبة تهدف إلى تحقيق النفع العام: و من أهم أهدافها:
  - توفير الأموال لتغطية النفقات؛
  - تحقيق أهداف اقتصادية و اجتماعية.
- الضريبة تؤدي بصفة نهائية: فلا يجوز للمكلف الذي يدفعها أن يطالب باسترجاعها تحت أي ظرف من الظروف، و يجب أن يكون واضحا أن استرجاع مبالغ على شكل ردياتلا تعتبر استرجاع للضريبة.
- الضريبة فريضة عامة: أي تعتبر إلزاما شخصيا يكرن شاملا و ينطبق على جميع الأفراد في الدولة سواء كان شخصا طبيعيا أو اعتباريا، حسب التبعية الاقتصادية و ليس حسب التبعية السياسية أي الإقليمية. (2)

(1) سوزي عدلي ناشد ، مرجع سابق ، ص: 113

(2) محمود حسين الوادي، مرجع سابق، ص: 55، 56.

3) المبادئ العامة و الأساسية للضريبة: و نعني بالمبادئ العامة تلك الأسس و القواعد و الاعتبارات التي يجب مراعاتها عند فرض الضريبة و أهم هذه المبادئ.

- **العدالة Equality** : وتعني العدالة مساهمة كل عضو من أعضاء الجماعة في الأعباء الضريبية بحسب مقدرته النسبية.<sup>(1)</sup>

- **مبدأ الكفاءة Efficiency**: يمكن النظر إلى الكفاءة من زاويتين:

- الزاوية الأولى تتعلق بكفاءة تحصيل الضريبة ؛

- الزاوية الثانية تتعلق بكفاءة الضريبة و مدى ارتباطها بكفاءة النشاط الاقتصادي بأسره.

بالنسبة لكفاءة تحصيل الضريبة يعني أن تحقق الضريبة على حصيلتها ممكنة للخزينة العامة و بالتالي الاقتصاد في النفقات الإدارية لتحصيل الضريبة.

و هذا يعني عدم وجود نظام معقد و يحتاج إلى تكاليف عالية في الجباية و إذا شعر المكلف بان ما يدفعه من ضريبة ما هو إلا تغطية للزيادة في النفقات العامة يتهرب من دفعها و بالتالي تكون حصيلتها الضريبة قليلة.<sup>(2)</sup>

- **مبدأ اليقين Certainty**: يجب أن تكون الضريبة أو جزء منها يلزم كل فرد بدفعها أن تكون يقينية و ليست عشوائية، تكون الضريبة إلزامية تحددها السلطات المركزية لقانون يحدد فيه معالم الضريبة من حيث نسبتها و وعائها و مواعيد تحصيلها و الإعفاءات الخاصة بها حتى يكون للمكلف بها على دراية تامة بالنصوص القانونية بها، و هذا لا يأتي إلا إذا كانت النصوص التشريعية مستقرة و ثابتة وليست عرضة للتبديل والتغيير دون أن يترك ذلك لاجتهاد الإداريين.<sup>(3)</sup>

- **مبدأ الملائمة في التحصيل Convenience**: يجب أن تحصل كل ضريبة في الفترة و حسب النمط الذي يمكن أن نراه الأكثر ملائمة بالضريبة و بالكيفية الأكثر تسييرا له، بحيث يحاول كل نظام ضريبي الوصول إلى مفهوم الملائمة في جباية الضرائب لي يجب أن يكون موعد دفع الضريبة من الممول إلى الخزينة العمومية يتلاءم مع موعد تحقق الوعاء الخاضع للضريبة.<sup>(4)</sup>

(1) محمود حسين الوادي، مرجع سابق، ص: 55.

(2) محمود حسين الوادي، مرجع سابق، ص: 55.

(3) رمادة وسيلة، سبتي لامية، دور الضرائب في تنشيط و استقطاب الاستثمار، مذكرة تخرج لنيل شهادة الدراسات التطبيقية الجامعية فرع تقنيات نقدية و بنكية، جامعة المدية، 2008، ص: 6.

(4) رمادة سبتي و آخرون، مرجع سابق، ص: 7.

- مبدأ البساطة: يرتبط هذا المبدأ بالبساطة التي يجب أن يتمتع بها الضرائب المفروضة من جانب القائمين على إدارتها ومن جانب بساطة الفهم لدافع الضريبة بحيث انه لا تكون الإجراءات التشريعات الضريبية معقدة بحيث انه لا يكون هناك مجالاً للاختلاف في تفسيرها بين الإدارة و المكلفين، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة التكاليف بالنسبة للإدارة و للمكلفين من خلال لجوء المكلف إلى استشاريين في الضريبة.<sup>(1)</sup>
  - مبدأ التوزيع **Diversity**: وهذا يتطلب فرض أكثر من ضريبة من قبل الدولة الأمر الذي يؤدي إلى تحقيق إيراد أوفر للدولة و عدالة أكبر بين فئات المجتمع بالإضافة درجة الخطر و عدم التأكد بالنسبة للدولة تكون قليلة.<sup>(2)</sup>
  - مبدأ المرونة **Flexibility**: الهدف من مبدأ المرونة هو جعل الهيكل الضريبي متلائماً باستمرار مع متطلبات التغيير في الظروف الاقتصادية ومع أحوال الخزينة، مما يؤدي إلى تسهيل تحقيق أهداف السياسة المالية العامة.
- و يلاحظ أن درجة مرونة النظام يجب أن لا تكون كبيرة إلى حد قد يؤدي إلى حدوث كساد اقتصادي ، و هذا ينتج غالباً من المرونة ، العالية لحصيلة الضرائب مع زيادة، الدخل و هو يسمى بالانزلاق أو الانجراف المالي.<sup>(3)</sup>
- 5) أنواع الضرائب: تقسم الإيرادات الضريبية إلى قسمين، ضرائب مباشرة و ضرائب غير مباشرة.
- الضرائب المباشرة: تسري على القيمة التي يحققها المكلف من الدخل أو ما يملكه من الثروة و تقدير قيمة العناصر الخاضعة لضرائب الدخل على أساس ما يحققه المكلف منها خلال فترة زمنية معينة سواء كانت شهراً أو سنة، و هي تلك الضريبة التي يتحمل عبئها في النهاية من يقوم توزيعها للخبزينة، فهي اقتطاع مباشر من الدخل أو رأس المال و تفرض على عناصر تتمتع نسبياً بالدوام و الاستقرار من أمثلتها ضريبة على الدخل و ضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية و الرسم العقاري و تنفرع إلى:<sup>(4)</sup>
  - الضرائب المباشرة على الدخل **Directe Income Tax** : بالرغم من حداثة استخدام هذه الضرائب نسبياً إلا أنها أصبحت في الوقت الحاضر من أهم مصادر الإيرادات الضريبية في الدول

(1) محمود حسين الوادي، مرجع سابق ، ص: 58 .

(2) محمود حسين الوادي و آخرون، مرجع سابق ، ص: 59 .

(3) محمود حسين الوادي و آخرون، مرجع سابق ، ص: 59 .

(4) سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص، 152.

المتقدمة، فإذا كان المكلف فردا أو شخصا طبيعيا تكون الضريبة على دخول الأشخاص، أما إذا كان المكلف شخصا اعتباريا على شكل شركة مساهمة تحقق دخلا تسمى الضريبة على دخول الشركات . و يحكم مفهوم الدخل الخاضع للضريبة نظريتان هما نظرية المصدر و نظرية الإثراء، فالدخل طبقا لنظرية المصدر هو كل قوة شرائية نقية جديدة تتدفق بصفة دورية، خلال فترة زمنية معينة و من مصدر قابل للبقاء، بحيث يمكن استهلاكها دون المساس بمصدرها رأس المال.<sup>(1)</sup>

- **الضرائب المباشرة على الثروة:** بداية لابد من تعريف رأس المال الذي هو مجموع ما يمتلكه الشخص من أموال عقارية أو منقولة في لحظة زمنية، و يشترط أن تكون وعاء الضريبة رأس المال أو الثروة وليس الدخل الناتج عنها، بالإضافة إلى أن الضريبة على زيادة قيمة رأس المال تعد من الضرائب على رأس المال بالرغم من كونها تفرض على جزء منه الذي يمثل الزيادة المستحقة في قيمته.<sup>(2)</sup>

تنقسم الضرائب على رأس المال استنادا إلى دور قيمتها إلى نوعين أساسيين هما:

- **الضرائب على رأس المال التي تدفع من الدخل:** و هي ضرائب دورية متجددة تفرض بنص قانوني فيكون سعرها منخفضا بحيث يستطيع المكلف بها أن يدفعها دون أن يضطر إلى اقتطاع جزء من رأسماله لأداء الضريبة.

و هناك الضرائب العرضية على رأس المال و هي التي ينتفي فيها عنصر الدورية و التجدد و تفرض بناء على نص قانوني كما أن سعرها يكون مرتفعا بالصورة التي يضطر فيها المكلف إلى التصرف في جزء من رأس المال ليتمكن من دفعها بالإضافة على أنها تدفع مرة واحدة .

- **الضريبة على زيادة القيمة :** تمثل إحدى ضرائب رأس المال التي تفرض على أن زيادة تحديثها قيمة رأس المال سواء كان عقار أو منقولاً و لا يكون لإرادة المالك دخل فيها، مثل ذلك ارتفاع أسعار الأراضي بسبب الزحف العمراني إلى مناطق جديدة ، أو القيام بأعمال المنفعة العامة كشف الطرق و إدخال الكهرباء و الماء.

و تعد الضريبة على زيادة القيمة ضريبة على رأس المال حيث تتخذ رأس المال أو الثروة وعاء لها و ليس ما حدث من زيادة في قيمتها.

(1) محمود حسين الوادي و آخرون، مرجع سابق ، ص: 63، 64 .

(2) سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق ص: 154.

فالدولة عندما تفرض ضريبة عليها أي الثروة تقصد تحقيق إيرادات مالية من جهة و أهداف اقتصادية و اجتماعية من جهة أخرى.<sup>(1)</sup>

- **الضرائب غير المباشرة** : هي التي من يقوم بتوزيعها نقل عبئها إلى غيره، فتكون بمثابة الوسيط فقط و هذه الضريبة ليست له صفة الثبات و الاستقرار كضريبة الاستيراد، التصدير، الإنتاج، الاستهلاك و الرسوم الجمركية...الخ.<sup>(2)</sup>

و يتناول الدخل بمناسبة استخدامه أو إنفاقه و تواجهه أيضا للضرائب نوعية أي يختار نوعا معينا من المنتج و تفرض عليه الضريبة مثلا الضريبة على الاستهلاك كرسوم إنتاج المشروبات الكحولية، إنتاج سكر المنتجات البترولية، الضرائب الجمركية على الصادرات و الواردات، و تعتبر الركن الرئيسي بالنسبة للدول التي تحقق درجة من التقدم الاقتصادي أي الدول المتخلفة ، أما بالنسبة للدول المتقدمة تعتمد على الضرائب العامة على الإنفاق لأنها تملك إدارة جبائية كفئة و لديها أنظمة محاسبية متطورة و لديها إدارة تملك الوسائل للمراجعة الكفائية، الضريبة الغير المباشرة تأخذ إشكالا نذكر منها:

- **الضرائب على الإنفاق**: و هي ضرائب غير مباشرة تتناول الدخل بمناسبة استغلاله عند الحاجة كاستهلاك حاجة، يدفع هنا ضريبة غير مباشرة و تأخذ أشكالا عدة:

- **ضريبة على أنواع النفقات**: كل نوع من الإنفاق له ضريبة نوعية بينما الضريبة العامة ليست على كل النفقات، تخدم الدول المتخلفة اقتصاديا من حيث تقييمها عي غير عادلة و لهذا فان مختلف الدول يفضلون ضريبة على النوع الثاني في عموم النفقات.<sup>(3)</sup>

من بين أمثلة الضريبة على أنواع النفقات

- **الضرائب على الحاجات الضرورية**: تفرض على السلع التي لا يستطيع الأفراد لاستفتاء عنها ميزتها أنها توفر لخزينة الدولة أموال أي غزارة مالية و لكنها ليست عادلة و لهذا كثير من الدول تستبعد هذا النوع من الضرائب.

- **الضرائب على الحاجات الكمالية**: و منها السلع التي يمكن الاستغناء عنها و لا تطلبها إلا ذوي الدخل الكبير، و هذه الضرائب هي عادلة تتماشى مع دخل الفرد.

(1) عبد المنعم فوزي، المالية العامة و السياسة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 2005، ص: 123.

(2) رمادة وسيلة، مرجع سابق ، ص: 13 .

(3) تيبو رتين، محاضرات في تقنيات جبائية ، السنة الرابعة، تخصص محاسبة، المدرسة العليا للتجارة، جامعة الجزائر، 2006.

- **الضرائب على الحاجات الشائعة:** في أصلها ليست ضرورية و إنما متداولة بين الناس و لا تتناول السلع على الاستهلاك الضروري و إنما هي شائعة من الناحية العملية من طرف الناس كالقهوة، الشاي و السجائر.
- **الضرائب الجمركية:** تعتبر من أهم أنواع الضرائب غير المباشرة على الاستهلاك و تفرض على السلع التي تجتاز الحدود الدولية بمناسبة استيرادها أو تصديرها تصنف ضمن الضرائب على الإنفاق لدى الدولة عدة أهداف لفرص هذا النوع من الضرائب الجمركية .
- **ضرائب على عموم الإنفاق:** ضريبة عامة على النفقات تأخذ بها الدول النامية متطورة اقتصاديات و سياسيا و هذه البلدان تملك و سائل المراجعة الكافية، و هذه الضريبة تتخذ ثلاثة أشكال على النحو التالي:
- **الضرائب المدرجة:** تأخذ الضرائب العامة على الإنفاق شكل الضريبة على رقم الأعمال المشتريات أو رقم أعمال المبيعات في كل مرحلة من المراحل التي يقوم بها عملية الإنتاج أي أنها تتناول جميع المراحل التي تجتازها البضاعة خلال انتقالها من المنتج صاحب العمل إلى البائع الجملة، فبائع التجزئة ثم المستهلك.
- **الضريبة الوحيدة:** سعرها يفوق سعر الضرائب المدرجة في هذا الشكل يكتفي بإخضاع مرحلة واحدة فقط حتى مراحل الإنتاج دون غيرها للضريبة سواء في بداية الحلقة الاقتصادية كالضرائب على الإنتاج أو في نهاية الحلقة كالضرائب على الاستهلاك ، هذا الارتفاع في السعر قد يجعل المكلف بالضريبة يتهرب منها أي حافز للتهرب، لان المكلف لا يمكنه إخفاء جميع المراحل التي يمر بها السلطة، هذا الانتقاد مساوئ لهذا الشكل أدى إلى ظهور شكل ثالث و الذي يستعمله المشرع الجزائري في إطار الضريبة العامة على الإنفاق .
- **الضريبة على القيمة المضافة:** تقريبا تشبه ضريبة الإنفاق المدرجة و لكن تفرض على الزيادة على المبيعات أو المشتريات و على الرغم من سريان الضريبة على الإنتاج في جميع مراحلها إلا أنها لا تتم إلى القيمة المضافة التي تمثل الزيادة في قيمة الإنتاج في كل مرحلة من مراحلها عن قيمتها في بداية هذه



المرحلة أو بعبارة أخرى زيادة قيمة الإنتاج المباعة في كل أو في نهاية كل مرحلة عن قيمة إنتاج المشتريات في بدايتها. (1)

- **الرسم على القيمة المضافة** : يمثل الرسم على رقم الأعمال و المتمثل في الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج، لا يظهر بصفة واضحة على المستوى الاقتصادي بالنسبة للمتعاملين و بالنسبة لتكاليف الرسوم على النفقات التي يجب أن يتحملها المستهلك النهائي لهذا تظهر ضرورة استبدال هذا الرسم و بضرية حديثة تعرف بالرسم على القيمة المضافة التي تمثل رسم على الاستهلاك ، و يطبق هذا الرسم على العمليات التي لها طابع صناعي تجاري، حربي أو خاص باستثناء تجار التجزئة و المساحات الكبرى و يمكن للأشخاص الذين يخضعون لهذا الرسم سواء كانوا طبيعيين أو معنويين ، تجار الجملة أو الفروع الشركات تخفيض مبلغ الرسم الوارد على فواتير المشتريات من مبلغ الرسم الموجود على فواتير المبيعات. (2)

- **الضرائب على الواردات او الرسوم الجمركية** : و تفرض على السلع المستوردة عند دخولها إلى البلاد، و تشكل نسبة جيدة من إيرادات الدولة النامية بسبب ارتفاع نسبة الواردات من السلع في تلك البلدان بالإضافة إلى ارتفاع معدل استهلاكها و تحقق الرسوم الجمركية الأهداف التالية:

- حماية الصناعات المحلية و خاصة الحديثة من المنافسة الأجنبية؛

- الحد من استهلاك السلع الكمالية و الترفيهية؛

- تحقيق التوازن في ميزان المدفوعات .

و يمكن تقسيم الضرائب الجمركية إلى:

- **الضرائب القيمية**: و هي الضرائب التي تفرض على السلعة بنسبة معينة من قيمتها؛

- **الضرائب النوعية**: وهي التي تفرض على السلعة بمقدار معين على الوحدة من السلعة أو الوحدة من

الوزن أو الحجم. (3)

**ثالثا : الرسوم** :بالإضافة إلى الضريبة فهناك أيضا ما يسمى بالرسم و الإتاوة و اللذين يتميزان بخصائص تتناولها في هذا الجزء.

(1) رمادة وسيلة، مرجع سابق ، ص: 15، 16 .

(2) رمادة وسيلة، مرجع سابق ، ص : 16.

(3) محمود حسين الوادي و آخرون ، مرجع سابق ، ص: 87، 88.

- 1) تعريف الرسوم: يعرف الرسم على انه " هو مبلغ من المال تحدده الدولة و يدفعه الفرد في كل مرة تؤدي إليه خدمة معينة تعود عليه بنفع خاص و تنطوي في نفس الوقت على منفعة عامة " .<sup>(1)</sup>
- و هناك من عرف على انه " مبلغ أو أداء نقدي يقدمه المواطن مقابل الخدمات التي تقدمها له الدوائر الرسمية و تعتبر نوعا من الضرائب " <sup>(2)</sup>
- يمكن استخلاص التعريف التالي : " الرسم هو اقتطاع مالي نقدي يقوم به احد الأشخاص المرفق العام أو المؤسسة جبرا و بصفة نهائية و بمقابل من اجل تمويل النفقات الخاصة بالمرفق العام " .
- 2) خصائص الرسم: من خلال التعريف السابق يمكن استخلاص عدة خصائص من بينها:
- **اقتطاع مالي نقدي:** مع تطور مالية الدولة و أصبحت النقود هي وسيلة التعامل الرئيسية إذ لم تكن الوحيدة، أصبح من المنطقي أن يتم دفع الرسوم في صورة نقدية إذ يتم فرض الرسوم في صورة نقدية و حيازتها كذلك على نفس الصورة.
  - **صفة الإلزام:** لقد أثار عنصر الجبر و الإكراه بالنسبة للرسم جدلا واسعا بين الكتاب على أساس أن هذا العنصر لا يظهر إلا عند طلب الخدمة، و من ثم فان الشخص يكون له مطلق الحرية في طلب الخدمة من عدمه، فإذا طلب الخدمة فهو ملزم بدفع قيمة الرسم المقرر عليها أما إذا امتنع لا يجبر دفع أي رسم .
  - **صفة المقابل للرسم:** يدفع الفرد الرسم مقابل الحصول على خدمة من الدولة أو هيئاتها العامة ن و قد تكون هذه الخدمة عملا يتولاه احد المرافق العامة لصالح الأفراد ن فالفصل في المنازعات الرسوم القضائية أو امتياز خاص يمنح للفرد الحصول على رخصة قيادة أو جواز سفر أو براءة اختراع .
  - **صفة النفع:** تمثل هذه الصفة في الرسم أهمية خاصة نظرا لكونها تميزه عن أهم مصادر الإيرادات العامة فطالب الخدمة يسعى من وراء ذلك تحقيق منفعة خاصة تتعلق به وحده دون أن يشاركه فيه شخص آخر، و إذا كان بالإضافة إلى النفع الخاص ، هناك نفع عام يعود على المجتمع و على الاقتصاد القومي في مجموعة.

(1) رمادة وسيلة، مرجع سابق ، ص: 9 .

(2) سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق ، ص: 112.

رابعا : الإتاوة:

1) تعريف الإتاوة: هي اقتطاع مالي نقدي، تقوم به الدولة جبرا بصفة نهائية و بالمقابل من اجل تمويل النفقات العامة للمجتمع كما تأخذ بعين الاعتبار المقدرة لتكلفة كل شخص.

2) خصائص الإتاوة: تتمتع الإتاوة بمجموعة من الخصائص

- اقتطاع مالي نقدي : أي يكون المبلغ المقتطع نقدا، أي في شكل أموال نقدية و ليست عينية.
- خاص بالعقارات: أي تمس فقط العقارات و لا تمس المنقولات تدفع مرة واحدة، و ليست دورية مثل الضرائب
- جبرا: أي الإتاوة الإلزامية و ليس للفرد الخيار في دفعها و هو مجبر على دفعها.
- بمقابل: أي يأخذ الشخص جزءا يستفيد منه، أي يوجد عائد أو فائدة خاصة كما يمكن أن يكون المقابل هو المنفعة العامة.
- تمويل ميزانية الدولة: الهدف من دفع الإتاوة هو الهدف أو النفع العام و المساهمة في تحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية و الاجتماعية و مثال ذلك المرافق العمومية.<sup>(1)</sup>

خامسا: مصادر الإيرادات الجزائرية :لقد قسم المشرع الجزائري في حصول على الإيرادات كما يلي:

1) الضرائب المباشرة: و تشمل هذه الريبة مجموعة الضرائب التالية:

- الضرائب على رأس المال:تناول الضريبة على رأس المال عناصر المكونة للخدمة المالية للفرد و تشمل الضرائب التالية:

- الضريبة على الدخل الإجمالي **IRG**: تفرض هذه الضريبة على مجموع الدخول و تسمى

أحيانا بالضريبة على الإيراد العام ، و تخضع لهذه الضريبة مداخيل شتى تتمثل فيما يلي:

- الأرباح الصناعية و التجارية و الحرفية؛
- المداخيل العقارية المتحصل عليها من إيجاد الممتلكات؛
- مداخيل المواد المنقولة مثل السندات و الأسهم؛
- الأرباح الغير التجارية؛
- الجور و المرتبات؛
- القيمة الزائدة للممتلكات المبنية و الغير المبنية؛

(1) رمادة وسيلة و آخرون، مرجع سابق ، ص : 10 .

- المداخل الفلاحية.

يخضع لهذه الضريبة كل من:

- الأشخاص القاطنين بالجزائر و الأشخاص الأجانب و لهم عائدات من مصدر جزائري ؛
  - أعوان الدولة الممارسين لمهامه في الخارج دون خضوع دخولهم للضريبة على الدخل الإجمالي في بلد أجنبي.<sup>(1)</sup>
  - **الرسم على النشاط المهني TAP**: و يستحق هذا الرسم سنويا على الأعمال الذي يحققه في الجزائر الأشخاص الطبيعيين و المعنويين و يقصد برقم الأعمال الإيرادات المحققة على كافة عمليات البيع و الخدمات من النشاطات.
  - **الرسم العقاري TF**: يطبق هذا الرسم العقاري على الملكيات المبنية و غير المبنية و تقدم إيراداته السنوية إلى البلدية و هذا نظرا لدوره البارز في الجباية و التنمية المحلية و يحدد قانونيا من خلال المواد: 142-261 من قانون الضرائب المباشرة التي عدلت بموجب قانون المالية لسنة 1992 من خلال مادته 43.
  - **الدفع الجزافي VF**: الدفع الجزافي عبارة عن الضريبة المباشرة تفرض على الأفراد الطبيعيين و المعنويين لمختلف الهيئات في الجزائر و المكلفة بدفع الرواتب و الأجور للمستخدمين و يحصل على مبلغ الدفع الجزافي بتطبيق النسب التالية:
  - 6% بالنسبة للمرتبات و الأجور و التعويضات بما فيها الامتيازات العينية؛
  - 2% بالنسبة للمعاشات و الربوع.
- و قد تم تخفيض المعدل إلى 4% من خلال قانون المالية التكميلي لسنة 2001 و هذا ابتداء من 01 جويلية 2001.
- **الضريبة على الأرباح IBS**: تأسست تجسيدا لمبدأ فصل الضريبة على دخل الأشخاص و الضريبة على دخل الشركات و ضريبة تستحق سنويا على أرباح الشركات الصناعية و التجارية و الحرفية و كذلك المنجمية تدفع هذه الضريبة لصالح الميزانية العامة للدولة و تمثل إيرادا عموميا و هي من أهم الإيرادات التي تعتمد عليها الدولة لتمويل نفقاتها العامة ، تأسست الضريبة على أرباح الشركات بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991 حيث تنص المادة رقم 135 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

(1) تيبورتين، مرجع سابق.

على ما يلي : " تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح و المداخيل التي تحققها الشركات و غيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 146 من قانون الضريبة بالضريبة على إرباح الشركات " .

- **الضريبة النوعية :** و التي تتناول نوعا معينا من الدخل دون آخر مثلا: كالضرائب على المرتبات و الأجور الضريبية على الأرباح التجارية و الصناعية.

- **الضريبة العامة:** تفرض على الدخل بحيث تناول جميع عناصر الدخل المكلف على اختلاف أنواعها بصرف النظر عن تبيان مصادرها و تمس الضريبة العامة الشخص الذي لديه عدة مصادر أو عدة دخول و الضرائب النوعية هي ضرائب عينية أو تسمى الوعاء دون الأخذ بعين الاعتبار الشخص أو المكلف أي لا تراعي ظروف المكلف من الضرائب العامة.

(2) **الضرائب المباشرة:** و تشمل هذه الضريبة ما يلي:

- **الضرائب على الإنفاق:** تفرض هذه الضريبة على الإنفاق و الاستهلاك بأنواعها من الحاجات الضرورية، الحاجات الكمالية، الحاجات الشائعة و الضرائب الجمركية.

- **الضرائب على عموم الإنفاق:** تفرض هذه الضريبة على رقم الأعمال بصفة متدرجة أو بضريبة وحيدة

- **الرسم على القيمة المضافة :** يمثل الرسم على رقم الأعمال و المتمثل في الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج الذي كان سائدا في سنة 1991 لا يندرج و لا ينطبق مع الإصلاحات الاقتصادية المدرجة في السنوات الأخيرة.

- **الرسوم الجمركية :** مما لاشك فيه أن الرسوم الجمركية أقدم الوسائل التي استعملتها الدولة في الرقابة على التجارة الخارجية؛ نسبتها من 0 إلى 60% و هي عبارة عن حق الدولة أي الثمن المدفوع من طرف المستورد .

- **إتاوات جمركية:** نسبتها 4% و هي عبارة عن حق الإدارة الجمركية

- **إتاوات مقابل الخدمات الجمركية:** و هي عبارة عن مقابل ما تستلمه المصالح الجمركية لتغطية نفقاتها.

- **الرسم التعويضي :** نسبته 10% و قد تصل 50% بالنسبة للمواد الكمالية و هو عبارة عن رسم يطبق على السلع المستوردة و ذلك لتغطية ما تتحمله من نفقات لتدعيم السلع.

- **الرسم الجزافي :** نسبته من 50% إلى 250% و هذا حسب مبدأ التجمعية بدفع هذا الرسم في حالة استيراد أجهزة و مواد استهلاكية ليست لها طابع تجاري و غالبا تكون عن طريق أشخاص عاديين.

3) مصادر إيرادات أخرى: تتمثل في:

- إيرادات اقتصادية: تحصل عليها الحكومة بصفتها شخصا قانونيا يمتلك الثروة و يقوم بالخدمات، فهي تحصل على إيجار ما تمتلكه من أراضي و عقارات إذا أجزتها، و إذا أقرضت قروضا تقاضت عنها فوائد و إذا امتلكت مشروعا زراعيا أو صناعيا أو تجاريا أو ماليا، حصلت على أرباح هي الفرق بين ما تنقصه من ثمن عام لما تبيعه من سلع و خدمات و بين ما تكلفه هذه المشروعات من نفقات و هكذا تتمثل الإيرادات الاقتصادية:

- إيجار و ريع العقارات الحكومية .

- أرباح المشروعات الاقتصادية التي تمتلكها الدولة كاملا أو جزئيا كهيئات و المؤسسات العامة في المجال الصناعي أو التجاري أو المالي.

- القروض العامة: مبالغ مالية سواء كانت عينية أو نقدية يدفع للدولة أو احد أشخاص القانون العام من قبل وحدات اقتصادية محلية أو أجنبية و بصورة اختيارية بموجب عقد يستند إلى تصريح مسبق من قبل السلطة التشريعية تتعهد الدولة بدفع فوائد على مبلغ القرض سداد أصل القرض.

المطلب الثالث: تحصيل الإيرادات

أولا : مراحل تحصيل الإيرادات : " عملية تحصيل الإيرادات تمر بمجموعة من المراحل حتى يتم التحصيل الفعلي للضرائب و الرسوم و نعني بهذه المراحل"<sup>(1)</sup>.

1) الإثبات: و هي الخطوة التي تتم بموجبها تحديد حقوق الدولة على عاتق المكلفين و الأفراد مثلا: السجل التجاري، الذي يلتزم به المكلف أمام الدولة أو إمضاء عقد إيجار.

2) التصفية: و هي الإجراء الذي يتم فيه تحديد المبلغ بدقة الذي هو حق للدولة و هو عاتق المكلف مثل: ثمن البيع و يتم احتسابه بتحديد قيمة الاشتراك و الأساس الذي يقتطع منه هذه النسبة.

3) الأمر بالتحصيل: و هو فعل يقوم بموجبه الأمر بالصرف بإعطاء أمر كتابي للمحاسب بجباية و تحصيل حقوق الدولة أي يكون هذا الأمر مطبوعا في أوراق رسمية تسمى مطبوعات التحصيل.

4) التحصيل: و هو إجراء يقوم به المحاسب لتحصيل الحقوق سواء كان هذا التحصيل وديا أو حيزا يتصف بصفة المحاسبين الثانويين قابضوا الضرائب، قابضوا أملاك الدولة.

(1) يرقى جمال، مرجع سابق .

ثانيا: طرق تحصيل الإيرادات: إجراء تحصيل الإيرادات يختلف حسب نوعية هذا الإيراد من ضريبة أو رسم و هذا الإجراءات هي:

**1) تحصيل الضرائب:** تتبع الإدارة الضريبية طرق مختلفة لتحصيل الضرائب، فهي تنتقي لكل ضريبة طريقة التحصيل المناسبة التي تحقق كلا من الاقتصاد في نفقات الجباية و الملائمة في تحديد مواعيد أداء الضريبة، دون تعسف أو تعقيد في إجراءاتها الإدارية و تلتخص أهم الطرق تحصيل الضرائب في: (1)

- **التوريد المباشر:** أن يلتزم المكلف بها بدفعها إلى الإدارة الضريبية من تلقاء نفسه دون مطالبة الإدارة له بأدائها في محل إقامته و تعد هذه الطريقة الأكثر شيوعا.

- **الأقساط المقدمة:** يقوم المكلف بالضريبة بدفع أقساط دورية خلال السنة المالية طبقا لإقرار مقدمه من دخله المتوقع أو حسب قيمة الضريبة المستحقة عن السنة السابقة.

- **الحجز من المنبع:** بان يستلزم شخصا ثالثا تربطه بالممول الحقيقي علاقة دين أو تبعية يحجز قيمة الضريبة المستحقة و توريدها رأسا للخزينة العامة.

**2) تحصيل الرسوم:** يتم التحصيل مباشرة أي سهلة الأداء و لا يشعر بها دافعها، و هذا التحصيل يتم في أكثر الأوقات ملائمة كما تعد جبايتها اقتصادية فهي لا تكلف الدولة شيئا يذكر، و هي ضريبة عادلة يتناسب مقدارها مع القيمة المفروضة عليها، و يمكن الاعتماد في تحصيل الإيرادات من طرف المسير الذي يباشر بالأمر بالتحصيل بعد موافقة أو أمر من الأمر بالصرف إذ يأتي هذا غالبا بعد تمام التحصيل لإضافة الشرعية على العمليات المنجزة، فالهدف الرئيسي من تطبيق المبدأ هو ضمان الرقابة من طرف المحاسبين على العمليات المالية التي ينجزها الآمرون بالصرف لكن في مجال الإيراد يصعب الفصل في الكثير من الأحيان بين المرحلة الإدارية لإثبات التصفية لأمر بالتحصيل وعمليات تنفيذها، و هو ما يؤدي إلى استبعاد مبدأ الفصل على الإيرادات التسيير لأسباب عملية مثل السرعة و التبسيط في إجراءات تحصيل الإيرادات.

كما يمكن تحصيل الإيرادات مثل الضرائب غير المباشرة و الحقوق الجمركية و حقوق التسجيل من طرف المحاسبين من دون أي تدخل للآمرين بالصرف مادامت الجباية نقدا.

يتم عادة إنشاء وكالات الإيرادات على مستوى الهيئات العمومية لتحصيل مختلف الإيرادات باستثناء الضرائب و الرسوم و الإتاوات التي تقرها قوانين الجباية و الجمارك و الأملاك الوطنية أي التي لا يمكن حسب طبيعتها أن

(1) عبد المنعم فوزي، مرجع سابق، ص: 153، 154.

يخضع للإجراءات العامة في التنفيذ، فوكيل الإيرادات الذي يعينه الأمر بالصرف و يعتمد المحاسب، يقبض مباشرة حصيلة الإيرادات المعينة من أسعار خدمات مقدمة من طرف الهيئة المقصودة ثم يقوم دوريا بنقلها إلى صندوق هذا الأخير.

و منه نرى أن المحاسبة العمومية لها دور فعال في كل العمليات الناتجة عن تنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية التي يقوم بها كل من الأمر بالصرف و المحاسب العمومي و هي تتعلق بصفة عامة بالإيرادات و النفقات و تسيير الممتلكات، إنجاز عمليات الخزينة و مسك المحاسبة.

ثالثا: مسؤولية الإدارة في جباية الإيرادات: إن من المشاكل الأولى التي تواجه الإدارة هي مشكلة جباية الإيرادات و بالخصوص علاقة المكلفين بالإدارة المعنية بتحقيق الإيرادات من المصدر و ذلك لان كل مصدر من مصادر الإيرادات كالضرائب، و الرسوم و أجور الخدمة المقدمة... الخ.

غالبا ما يعهد بمسؤولية تنفيذ القوانين الخاصة بها إلى إدارة متخصص، تتحمل هذه الأخيرة مسؤولية تنفيذ القانون و التعليمات، و متابعة العمليات و ما يترتب على ذلك من مسؤولياتها في مسك التسجيلات الخاصة بتلك، و تثبت حقوق الخزينة المتحققة بذمة كل مكلف و متابعة تحصيلها و إرسالها إلى الخزينة العامة.

و هنا تبرز ظاهرة خروج الصيغة المطلقة لمسؤولية الخزينة في التنظيم المحاسبي و الجباية و المتمثلة في :

- قيام الوحدة الفرعية المتخصصة بتحقيق الإيرادات و جبايته ثم إرسال إجمالي المبالغ دفعة واحدة إلى الخزينة العامة في مواعيد دورية معينة من نهاية اليوم و نهاية الأسبوع.

- مسؤولية الوحدة الفرعية المتخصصة بتحقيق الإيراد بمسك سجلات محاسبة خاصة.

قيام الوحدة المحاسبية المتخصصة بإجراء تحليل محاسبي للإيرادات يمكنها من التبويب الصحيح للمبالغ التي تودعها من الخزينة العامة عندما تنظم مستند إيداع النقد، حيث ستعتمد الخزينة العامة على هذا المستند في تسجيل المبالغ المسلمة إليها في حسابها الصحيح.

- توفير المعلومات و التثبيت من سلامة العمليات التي تنشأ بين الوحدة و الخزينة ما كان منها ما يتعلق بالتحقيق من صحة عمليات القبض و الدفع ( حركة النقد بين الوحدة و الخزينة).

- وضع نظام رقابة داخلية تتناسب و طبيعة أعمال الوحدة و علاقتها بالخزينة العامة.

و في الأخير يمكن القول أن توافر بيانات المتابعة لدى السلطة المالية العليا عن سير التدفقات المالية للدولة و حركة الموجودات النقدية للخزينة العامة و صورة منتظمة من خلال بيانات المتابعة الشهرية و حتى اليومية إن أمكن إضافة إلى التحليلات المالية عن طريق المقارنة للفترات الزمنية الماضية و لأخذ بعين الاعتبار ما تم تحديده بالميزانية



العامة و ما لها من التزامات دفع و معرفتها بمعدل الدخل الشهري من الضرائب و الإيرادات الأخرى كالفوائد النفطية ، كل هذه العناصر توفر للإدارة المالية اتخاذ القرارات الخاصة بالاستخدام الأمثل لأقصر مدة ممكنة و هذا في حالة توقيع عجز نقدي لدى الخزينة العامة.

### المبحث الثالث: الرقابة على تسيير الميزانية.

باعتبار الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين الأساس في تحريك سيولة الأموال العامة سواء بالإففاق أو بالتحصيل، و عمليتي الإففاق و التحصيل تمران بمرحلة إدارية يتولاها الأمرين بالصرف أو الإداريين و مرحلة محاسبة يقوم بها المحاسبون العامون و لقد حدد التشريع المالي في الجزائر دور كل منهما ، و أن عملية الفصل بين الإجراء الإداري الذي يقوم به الأمرين بالصرف و التنفيذ المحاسبي الذي يتولاه المحاسبون العموميون يؤدي إلى تنفيذ الميزانية على أساس المراقبة المتبادلة قصد كشف الأخطاء و تحديد المسؤولية و لمبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين و أعمالهما المستوجبة.

إذن تخضع أعمال كلا من الأمرين بالصرف و المحاسبون العموميون إلى رقابة مختلفة و هي:

**المطلب الأول: مراقبة مجلس المحاسبة:** تقسيم العمل في مبدأ الفصل بين التنفيذ الإداري و التنفيذ المحاسبي يؤدي إلى تجزئة الاختصاص، و تقسيمه بين الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين، ورغم هذا التقسيم انه يهدف إلى عمل واحد و هو تنفيذ النفقات العامة و الإيرادات العامة، و ذلك من خلال العمليات: الارتباط بالنفقة و تصفية النفقة و الأمر بالدفع و الصرف الفعلي، و هذه العمليات تستوجب التخصص في الأدوار التي لا يجوز بمقتضاها أن يملك موظف واحد سلطتي اختصاص اتخاذ القرار و الدفع معا و في آن واحد، بعبارة أخرى لا يجوز تولي سلطتي الأمر بالصرف من جهة و المحاسبة و الدفع معا من جهة أخرى، و تخضع العمليتين في النهاية لمجلس المحاسبة لمراجعتها و كشف الأخطاء.

**أولا: نشأة مجلس المحاسبة:** لقد تأسس مجلس المحاسبة بموجب دستور 1976 و تتمثل مهمته في مراقبة كل العمليات المالية للدولة و قد تم تأسيس هذه الهيئة ميدانيا عام 1980، و خضع في تسييره للتغيرات التابعة التالية.<sup>(1)</sup>

1) قانون: 80-05 المؤرخ في 01-03-1980 : الذي أعطى له الاختصاص الإداري و القضائي

لممارسة الرقابة الشاملة على الجماعات و المرافق و المؤسسات و الهيئات التي تسيير الأموال العمومية أو تستفيد منها مهما يكن وصفها القانوني.

2) قانون: 90-32 المؤرخ في 04-12-1990 : الذي حصر في مجال تدخله، حيث استثنى من

مراقبته المؤسسات العمومية و المرافق العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري، و جرده من صلاحياته القضائية.

3) قانون: 25-20 المؤرخ في 17-07-1995: الذي يوسع مجال اختصاصه ليشمل رقابة كل

الأموال العمومية مهما يكن الوضع القانوني لمسيرها هذه الأموال أو مستفديها.

ثانيا: تشكيل مجلس المحاسبة

1) الأعضاء: يتكون مجلس المحاسبة من القضاة الآتي ذكرهم: (1)

- من جهة: رئيس مجلس المحاسبة، نائب الرئيس، رؤساء الغرف، رؤساء الفروع، المستشارون، المحاسبون.

- و من جهة أخرى: الناظر العام، الناظر المساعدون.

2) التسيير: إن تنظيم و تسيير مجلس المحاسبة يتم في إطار أجهزة داخلية تتحرك على أساس قضائي و أجهزة

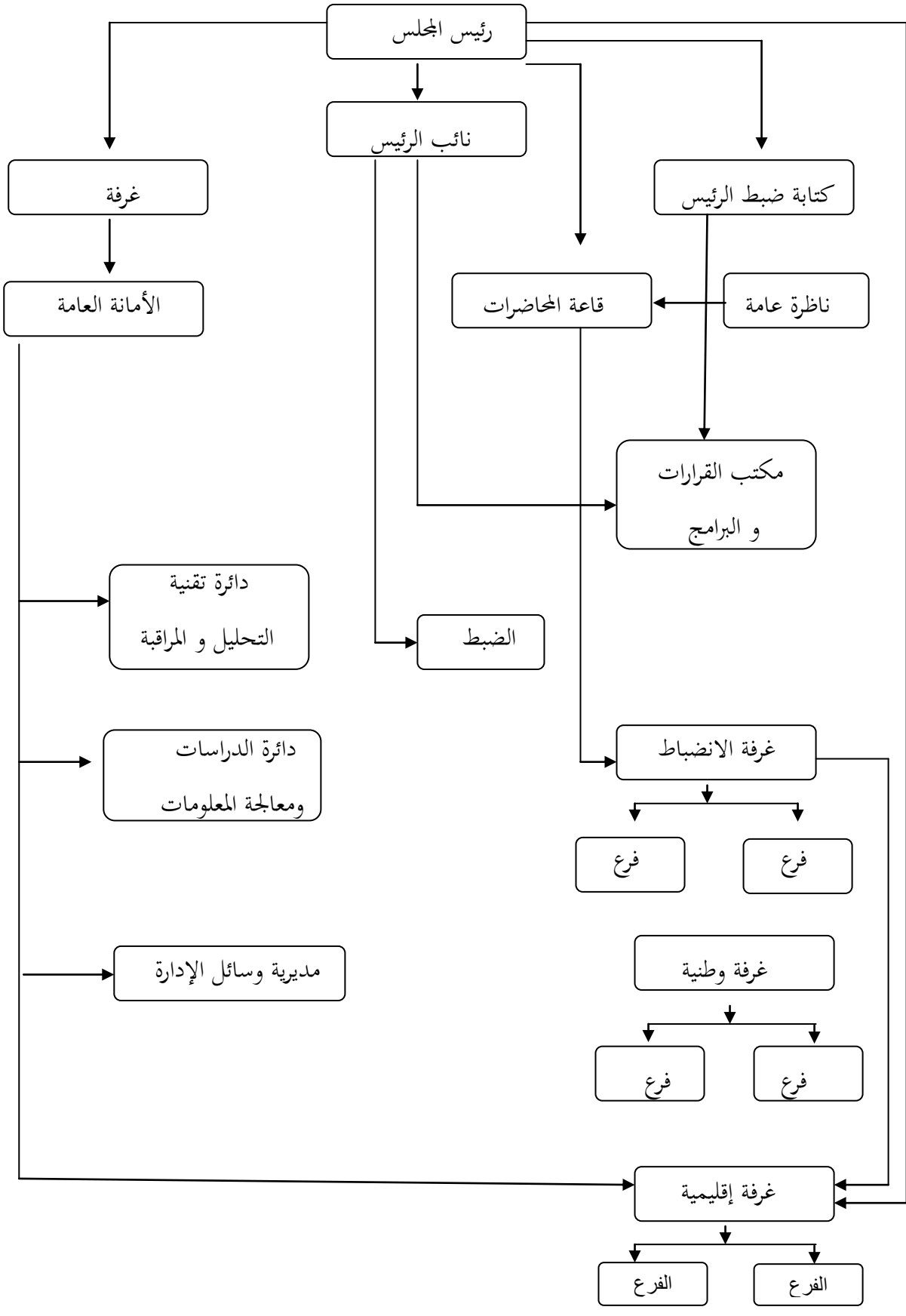
أخرى مساعدة فنية تتم أعمالها على أساس إداري و من المعلوم أن تسيير مجالس المحاسبة في العالم يتم على أساس نمطين أما النمط القضاء الذي نشأ بفرنسا و تأخذ به عدة دول منها الجزائر و تونس و المغرب أما النمط الإداري الذي نشأ في الدول الأنجلوسكسون و تأخذ به الدول العربية و منها ليبيا و سوريا و العراق و مصر و السعودية.

فالجزائر الذي تأخذ النمط القضائي الذي يقسم تنظيم مجلس المحاسبة إلى عدة غرف تتولى غرفة مراقبة

حسابات القطاعات المسندة إلى الغرفة.

(1) المادة 38 قانون رقم 95-20 المؤرخ في 17/07/1995 المتعلق بمجلس المحاسبة.

الشكل رقم 01: يوضح التنظيم الفني لإدارة مجلس المحاسبة. (1)



و قد حدد عدد الغرف بعشرة التي يشمل عليها المجلس و هي كالتالي:<sup>(1)</sup>

- الغرفة الأولى: المالية و التخطيط و البريد و المواصلات.
- الغرفة الثانية: الحزب و المجلس الشعبي الوطني و التربية و التعليم العالي و الشبيبة.
- الغرفة الثالثة: رئاسة الجمهورية و الوزارة الأولى و مجلس المحاسبة و الدفاع الوطني.
- الغرفة الرابعة: الجماعات المحلية.
- الغرفة الخامسة: الصحة العمومية و الحماية الاجتماعية و التكوين المهني و العمل و المجاهدين
- الغرفة السادسة: الفلاحة و الصيد البحري.
- الغرفة السابعة: الصناعة الثقيلة و الصناعات الخفيفة.
- الغرفة الثامنة: الطاقة و المناجم و الصناعات الكيماوية و البتروكيماوية.
- الغرفة التاسعة: التعمير و البناء و الإسكان و الأشغال العمومية و الري و البيئة.
- الغرفة العاشرة: التجارة و السياحة و النقل و الإعلام.

و يشتمل القطاعات السالفة الذكر على المؤسسات الوطنية و الوزارات و الجماعات المحلية و الهيئات و المقاولات و المؤسسات العمومية الموضوعة تحت تصرف سلطتها أو وصايتها، و تقسم كل غرفة إلى عدة أقسام في حدود أربعة أقسام كحد أقصى، و نظام الفرق يشكل الأساس و تنظيم مجلس المحاسبة من حيث التحريات و التحقيق و المداولات و تنفيذ القرارات و يظهر في التنظيم القضائي لمجلس المحاسبة:<sup>(2)</sup>

4) **النظارة العامة و كتابة الضبط:** و لقد نصت المادة 14 من قانون 1980 المتعلق بمجلس المحاسبة على مايلي: " اسند مهام النيابة العامة لدى المجلس لناظر عام و بمساعدة نظار مساعدين ، و أن دور النظارة العامة يتمثل في مساندة أعمال المجلس سواء قبل ممارسة الإجراءات المتعلقة بالرقابة كطلب تقديم الحسابات أو بالتصريح بالتسيير الفعلي بطلب الغرفة ضد الذين لم يقدموا حسابات مؤسساتهم في الأجل القانوني حينما يقدم الناظر مذكراته و ملاحظاته الشفوية عند دراسة كل ملف و متابعة تنفيذ قرارات المجلس و التحقق من الآثار المترتبة عنها " .

(1) مرسوم 30 ماي 1981 الخاص بتحديد القانون الداخلي لمجلس المحاسبة

(2) علي زغدود، مرجع سابق ص: 168.

5) **كتابة الضبط:** لقد أحدثت كتابة ضبط لدى مجلس المحاسبة و هو نظام معمول به في النظام القضائي و من المهام الأساسية و الكتابة الضبط تلقيها الموازنات و الوثائق الثبوتية التي يتم إيداعها من الآمرين بالصرف و المحاسبين العموميين و كما أنهم يتلقون الوثائق و التقارير الموجهة إلى المجلس و كذلك الطعون و غيرها من الوثائق التي تودع في كتابة الضبط المجلس و يحضر أيضا جدول المؤسسات المنتخبة.

6) **التشكيلات:** و من حيث تشكيلاته يجتمع مجلس المحاسبة في شكل

- كل الغرف مجتمعة برئاسة رئيس مجلس المحاسبة؛

- غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية و المالية؛

- لجنة البرامج و التقرير<sup>(1)</sup>

**ثالثا: اختصاصات مجلس المحاسبة :** لقد أسندت إلى مجلس المحاسبة اختصاصات واسعة سميت بالصلاحيات القضائية و الصلاحيات الإدارية ، و تأتي الصلاحيات القضائية في الدرجة الأولى ، باعتبار أن النمط الذي يأخذ به مجلس المحاسبة نمط قضائي لذا فان مجلس المحاسبة يمارس صلاحيات قضائية و إدارية و الاختصاصات القضائية تتم على الترتيب الآتي:

1) **مراجعة الحسابات الإدارية:** تقوم هذه العملية على مراجعة الحسابات الإدارية التي يقدمها الآمرون بالصرف للمجموعات العمومية و يختتمها بواسطة التصريح بالتطابق.<sup>(2)</sup>

و تعني كلمة التصريح بالتطابق: تطابق الحسابات الإدارية التي يقدمها الآمرون بالصرف الخاصة برئاسة الجمهورية و الوزارات و الولايات و البلديات و المجلس الشعبي الوطني مع حسابات التسيير التي يقدمها المحاسبون العموميون لدى نفس الهيئات السابقة لان ذلك يسمح بالرقابة المتبادلة بين الأمر بالصرف و المحاسب.

2) **تصفية الحسابات:** يقوم مجلس المحاسبة مباشرة بتصفية حسابات المحاسبين العموميين أو قد يفوض ذلك إلى الجهة الإدارية و بهذه التصفية التي تسند إلى محاسبين أو أعوان تابعين للأسلاك المراقبة والتفتيش و يمارسون ذلك تحت مراقبة مجلس المحاسبة.<sup>(3)</sup>

3) **يوافق المجلس و الحسابات:** يقوم مجلس المحاسبة بالموافقة على حسابات محاسبي المؤسسات الاشتراكية و تكون هذه الموافقة بعد فحص و تدقيق و مراجعة حسابات المؤسسات من خلال الوثائق

(1) المادة 47 من قانون رقم 95-20 المؤرخ في 17/07/1995 المتعلق بمجلس المحاسبة

(2) علي زغدود، مرجع سابق، ص: 168.

(3) علي زغدود، مرجع سابق، ص: 169 ، 170.

الثبوتية للتأكد من أن النتائج المالية رابحة أو خاسرة و عدم وجود أخطاء و مخالفات من الناحية الحسابية لو التسييرية.

إذن الرقابة القضائية تهدف إلى مراجعة أو تصفية أو الموافقة على الحسابات التي يقدمها الأمر بالصرف أو المحاسب أو المسير، أما الصلاحيات الإدارية فمجلس المحاسبة يصدر قرارات قضائية حينما يمارس صلاحيات قضائية إما يمارس صلاحيات إدارية يصدر مذكرة تقييميه أو توصيات. فالمذكرة التقييمية تحدد في حالة النظر في فعالية التسيير على مستوى المحاسبين و المسيرين لتقييم النتائج المحققة في الميدان الاقتصادي و التسيير و ذلك بعد مراجعة العمليات المالية و الاقتصادية للهيئة المراقبة و بعد رد المتقاضي على التقرير الموجه إليه تصدر مذكرة تقييميه توجه إلى المسيرين و الجهة الوصية قصد اطلاعهم على محتواها، و تتضمن هذه المذكرة توصيات إلى تلك الجهة و رغم أن هذه التوصيات غير ملزمة كالقرار الذي يصدره المجلس فإنها ذات سلطة معنوية يصعب على المحاسب أو المسير تجاهلها أو عدم الأخذ بها ، لان المجلس عند تحرياته الجديدة يعود إلى توصياته السابقة. بالإضافة إلى تلك الصلاحيات هناك صلاحية الاستشارة مجلس المحاسبة في بعض المواضيع، حيث يمكن أن تلجأ بعض الهيئات إلى استشارته في الاختصاصات التالي:<sup>(1)</sup>

- في مشروع قانون ضبط الميزانية و يحرر تقرير خاص بذلك يلحق بالمشروع؛
- جميع مشاريع النصوص المالية التي تقدم إلى مجلس المحاسبة لإبداء رأيه ؛
- مسؤولوا الدولة يطلبون مساعدة مجلس المحاسبة (رئيس الجمهورية، رئيس الحكومة، رؤساء الغرفتين البرلمانيتين، رؤساء الكتل البرلمانية). شريطة أن تكون الملفات لها علاقة بالمالية العمومية و أن تكون لها طابع وطني و أهمية وطنية و غالبا ما تكون في التدقيقات البرلمانية.

رابعا: إجراءات مجلس المحاسبة :ولإجراء التحريات و التدقيقات و المراجعات يعين رئيس الغرفة مقررًا لهذا الغرض، يقوم رئيس الغرفة بإرسال التقرير إلى الناظر العام لتقديم استنتاجاته، ثم يعرض الملف بكامله على التشكيلة المداولة للبت فيهما بقرار نهائي Arrêt définitif في حالة عدم إثبات وجود أي مخالفة أو بقرار مؤقت arrêt provisoire في الحالة العكسية.<sup>(2)</sup>

(1) بولرواح محمد دروس، في المحاسبة العمومية 205/2004، تاريخ الاطلاع 2009/04/29 ص1 [www.etudiant.dz](http://www.etudiant.dz)

(2) محمد الصغير يعلي، مرجع سابق، ص: 118.

يبلغ القرار المؤقت إلى المحاسب للرد عليه خلال شهر، و بعد تقديم الناظر العام لاستنتاجاته الكتابية ، و بعد المداولة تبث التشكيلة المختصة (الغرفة) في الملف بقرار نهائي بأغلبية الأصوات مما يجعله خاضعا لفكرة القرار المزدوج Double arrêt .

يتمتع القرار النهائي بالصيغة التنفيذية، كما هو الحال بالنسبة بالقرارات الجهات القضائية الإدارية، يمنح مجلس المحاسبة بقراره النهائي إبراء Quitus إلى المحاسب الذي لم يتم تسجيل أي مخالفة على مسؤوليته ، أو يجعله في حالة مدين إذا كان الأمر خلاف ذلك .<sup>(1)</sup>

خامسا: تقييم مراقبة مجلس المحاسبة: تتمثل عملية المراقبة في التحقق من صحة أعمال المحاسبين و الأمرين بالصرف و الوصول إلى نتائج التي يجب مراجعتها بتسليط العقوبة على مرتكبي الأخطاء في حالة وجودها.

1) **مراجعة قرارات مجلس المحاسبة:** في حالة وجود الحكم بالعقوبة أجاز قانون 80-05 حق الطعن في قرارات مجلس المحاسبة و يتم ذلك أمام نفس المجلس على دورتين تسمى الدرجة الأولى بالمراجعة للقرارات و الدرجة الثانية بالطعن في القرار.

- **طلب المراجعة:** يتم الطلب أمام نفس الغرفة التي أصدرت القرار و لو كان صدر القرار قسم من أقسام الغرفة، و يجب تتوفر في طلب المراجعة شروط المراجعة موضوعية و أخرى تشكيلية.<sup>(2)</sup>

- **الشروط الموضوعية:** يستوجب أن يكون طلب المراجعة إما من طرف المحاسب و ذلك في حال استكشافه مسندات الإثباتية و القرار أو من طرف الناظر العام أو بقوة القانون بسبب الخطأ أو النسيان أو التزوير أو الاستعمال المزدوج أو عندما يبررها عناصر جديدة.

- **الشروط التشكيلية:** يستوجب أن يكون طلب المراجعة مستوفي الشروط شكلية كاسم و لقب مرتكب الخطأ و اسم و لقب مستكشف الخطأ أي المحاسب بالإضافة معلومات خاصة بالمحاسب و إمضائه.

يجب أن تقدم طلبات المراجعة في اجل لا يتعدى سنة اعتبارا من بداية القرار، و في حالة تزوير المستندات الحسابية يبقى طلب المراجعة ممكن في حالة كشف التزوير و عند نهاية الإجراءات إما أن يكون القرار محل طلب المراجعة و إما يكون لمراجعة القرار الأصلي .

- **الطعن بالنقض:** فان المجلس يجتمع في جمعية عامة تظم كافة الغرف ، و هي أعلى تشكيلات مجلس المحاسبة و يصدر أمر من رئيس مجلس المحاسبة بتشكيلة الغرف المجتمعة في بداية كل سنة، و يكون عادة

(1) المادة 84 قانون 95-20 المؤرخ في 17/07/1995 المتعلق بمجلس المحاسبة.

(2) المادة 50 من قانون رقم 80-05 المؤرخ في 01/03/1980 المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة

في أول سبتمبر (01-09) من كل سنة و هي افتتاح السنة القضائية لمجلس المحاسبة و تتألف الجمعية المذكورة آنفا من الأشخاص الآتية:<sup>(1)</sup>

- رئيس مجلس المحاسبة رئيسا؛

- نائب رئيس مجلس المحاسبة؛

- رؤساء الغرف؛

- قاضي عن كل غرفة يقترحه رئيس الغرفة.

و يحضر في هذه الجمعية النائب العام أيضا و في حالة الطعن فان الغرفة التي أصدرت القرار لا يجوز لها أن تحضر جلسات الجمعية لان الفصل في طلب الطعن بالنقض من اختصاص الغرف المجتمعة باستثناء الغرفة التي أصدرت القرار، و من حق المتقاضين و وزير المالية و سلطات الوصاية المعنية طلب الطعن بالنقض و مدة رفع الطعن أقصاها شهران ابتداء من تاريخ تبليغ القرار المطعون فيه.

و يجب الطعن إما على سبب عدم الاختصاص أو على مخالفة القانون أو على عدم احترام قواعد الإجراءات المعمول بها أمام مجلس المحاسبة و في حالة نقض القرار تحال القضية من جديد على تشكيلة خاصة للفصل فيها من جديد و عند رفض الطعن أن تكون قرارات مجلس المحاسبة محل طلب العفو لدى رئيس الجمهورية.

**2) آثار الرقابة :** باعتبار مجلس المحاسبة هيئة لها صلاحيات قضائية و إدارية فإذا أخذنا بالمعيار الشكلي

فان قرارات مجلس المحاسبة قرارات قضائية لان الإجراءات التي يتبعها في ذلك تشبه إجراءات القضاء العادي سواء من حيث ضمان حق الدفاع أو العلانية في إصدار القرار و حق الطعن فيها لا يختلف على القضاء العادي الذي موضوعه يتمحور حول الفصل في خصومة مطروحة بين الأطراف على حق شخصي و يختلف على القضاء الإداري الذي ينصب دوره على الفصل في النزاع ، بينما أن قرارات مجلس المحاسبة تهدف إلى حماية المال العمومي للدولة و من هنا.

فان العقوبة التي يحكم بها مجلس المحاسبة عند تأكد من ارتكاب المخالفات المالية هي عقوبة من نوع خاص، فهنا مجلس المحاسبة يحدد غرامات لها طابع جزائي حدها الأقصى للأجر الخام السنوي للموظف العمومي المعني بالمتابعة و هي تطبيق على المحاسبين العموميين و على الأمرين بالصرف و هي تتعلق بمراقبة الحسابات فقط و هناك فرق بين الغرامة العادية و الغرامة التهديدية حيث تمنح للمحاسب العمومي مهلة لمراجعة الحسابات.

(1) علي زغدود ، مرجع سابق ، ص: 173.



كل محاسب عمومي يقوم مجلس المحاسبة بتصفية حساباته لتحديد هل هناك خسارة في الميزانية أو هناك فائض في الإيرادات هذت ما يتعلق بالتأثير القضائي أو الجزائري (1).

- **التأثير الإداري:** بعد التحقق في مجال أي حسابات يجرر مجلس المحاسبة على مستوى كل فرع مذكرة تقييم يعطي رأيه فيها في كيفية تسيير الحسابات و إعطاء الإرشادات و الاقتراحات التي تهدف إلى تحسين تنفيذ العمليات ،حيث يرسل رئيس الغرفة برسالة إلى المحاسب أو الأمر بالصرف بتكفل مجلس المحاسبة بتحضير مذكرة تتعلق باحترام مبادئ التسيير.

تحرر من طرف رئيس المجلس يرسلها إلى السلطات المعنية ( وزير المالية و وزير العدل) و هي مجرد رسالة غالبا ما تناقش فيها مسائل قانونية. (2)

### المطلب الثاني: رقابة مفتشية العامة للمالية.

لقد سبق أن قلنا أن الرقابة على تنفيذ الميزانية تمارس على الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين باعتبارهما الأشخاص المتصرفين في الميزانية إيرادات كانت أو نفقات تأتي من أشخاص و أجهزة أخرى تتولى عملية الرقابة كمجلس المحاسبة و أخرى تعلق بالأشخاص المراقبون و المفتشون العامون.

**أولا: تعريف مفتشية العامة للمالية :** لقد تم تنظيم مفتشية العامة للمالية وفق ثلاثة نصوص قانونية أساسية هي: (3)

1) **قانون: 53/80 المؤرخ في 01/03/1980 :** الذي يتعلق بإنشاء مفتشية العامة للمالية.

2) **مرسوم تنفيذي: 32/92 الصادر في 20/01/1992:** الذي يتضمن تنظيم الهياكل المركزية مفتشية العامة للمالية.

و قد تم تعريف مفتشية العامة للمالية حسب هذه المراسيم:

" هي مصلحة إدارية مهمتها الرقابة الإدارية على تسيير العمليات المالية و المحاسبية الجارية على IGF "

ثانيا: **أعوان المفتشية العامة للمالية:** يتمثل أعوان المفتشية في كل من المراقبون العامون و المفتشون العامون. (4)

1) **المراقبون العامون:** هم موظفون تابعون لوزارة المالية غير أن تعيينهم يتم على مستوى مختلف الوزارات و

ذلك للقيام بعمليات الرقابة على تنفيذ الميزانية على مستوى كل وزارة فهم مراقبون صحة و سلامة

(1) محمد بولرواح ، مرجع سابق، ص:03.

(2) محمد بولرواح ، مرجع سابق، ص:03.

(3) محمد بولرواح ، مرجع سابق، ص:6.

(4) علي زغدود ، مرجع سابق، ص: 143.

الارتباطات و الالتزامات و الأمر بالصرف كما يعتبر بمثابة مستشار مالي للوزير الذي يشتغلون في وزارته و يقدمون تقارير لوزير المالية حول المخالفات التي يلاحظونها بعين المكان أي في الوزارة التي يمارسون فيها مهامهم فيتولون عمليات التأشير على النفقات أو الاعتراض عليها.

(2) **المفتشون العامون:** تتولى وزارة المالية تسيير سلك المفتشين و يقسم المفتشون العامون إلى ثلاث أصناف: (1)

- المفتشون العامون في المالية؛

- المفتشون المركزيين في المالية؛

- مفتشين المالية و هم موظفون في الوزارات الأخرى، و كانوا قبل سنة 1980 مسيرين من طرف مديرية فرعية تابعة لوزارة المالية و منذ إحداث المفتشية العامة للمالية الحقوق بها.

**ثالثا: الإدارات الخاضعة لمراقبة المفتشية العامة:** تراقب المفتشية العامة التسيير المالي و المحاسبي في مصالح

الدولة و الجماعات العمومية اللامركزية ن و المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري و المؤسسات الاشتراكية و القطاع المسير ذاتيا ، و صناديق الضمان الاجتماعي و التقاعد و المنح العائلية و كل مؤسسة تتلقى إعانة من الدولة تمارس المفتشية صلاحياتها بواسطة المفتشين العاملين فيقومون بمراجعة و التحقيق و التدقيق في جميع المراحل التي تجتازها النفقة العامة من ارتباط و تصفية و صرف و دفع قصد التعرف إذا كانت الهيئات المراقبة يتم فيها العمل حسب تقرير الميزانية أو برامج الاستثمار و ميزانيات الاستغلال و صحة المحاسبة و سلامتها و انتظامها و شروط استقبال و تسيير الوسائل الموضوعة تحت تصرف هيئات الجهاز المالي للدولة. (2)

من المعلوم أن جهاز المفتشية العامة مستقلة على أجهزة مديريات وزارة المالية و هي تسيير شؤونها في إطار الاستقلالية الكاملة و تخضع لسلطة وزير المالية فقط.

**رابعا: صلاحيات المفتشية العامة للمالية:** تتمتع المفتشية العامة للمالية بصلاحيات (3)

(1) **صلاحية مراقبة الأموال العمومية:** تقوم المفتشية العامة للمالية بالمحافظة على أموال العمومية للدولة و

ذلك بمراقبة كل العمليات و الإجراءات المتبعة في صرف و تحصيل الأموال التابعة للدولة.

(2) **دراسات ذات الطابع المالي:** تتمتع المفتشية العامة للمالية بصلاحيات القيام بدراسات مختلفة في

المجال المالي في مختلف المؤسسات العمومية.

(1) علي زغدود ، مرجع سابق ، ص: 144.

(2) محمد بولرواح، مرجع سابق، ص: 14.

(3) محمد بولرواح، مرجع سابق، ص: 20 .

**3) الفرق بين الصلاحيات:** الفرق بين الصلاحياتين هو انه حالة الرقابة تحرر المفتشية تقرير التفتيش و الرقابة في حالة الدراسات فتحرر وثيقة مذكرة الدراسات.

أما تقرير التفتيش يرسل إلى الشخص أو المؤسسة المعنية بتلك العملية و يعطي شهر كامل كأجل أو فرصة للإجابة عليه و الدفاع عن نفسه ثم تحرر المفتشية العامة التقرير النهائي، و القصد هو كيفية تسيير الأموال العمومية.

**خامسا: رقابة المفتشية العامة للمالية.**

**1) طرق الرقابة:** يقوم وزير المالية في بداية كل سنة بتحديد برنامج للعمل و تراعى في هذا البرنامج طلبات

أعضاء الكومة و مجلس المحاسبة و المجلس الوطني أي أن الرقابة في المفتشية العامة تجري على أساس اختياري في بداية كل سنة قضايا معينة تتم مراقبتها على أساس المعلومات المتوفرة سابقا.

**2) كيفية المراقبة:** تتم المراقبة على أساس الوثائق من حسابات و مستندات الإثبات حيث يتقل المفتش

أو بعثة المفتشين إلى عين المكان أي إلى مقر الهيئة بصورة فجائية فتتولى البعثة فحص و مراجعة مستندات الإثبات و معاينتها في عين المكان و التحقق مع الأمر بالصرف و المحاسبين.<sup>(1)</sup>

العموميين و المسيرين، غير أن المهام المتعلقة بالدراسات و الخبرات تكون بعد تبليغ مسبق حيث يتولى المفتشون مراقبة تسيير الصناديق و مراجعة الأموال و القيم و السندات و مختلف المواد التي تكون في حيازة المسيرين و المحاسبين العموميين و الاطلاع على الوثائق الإثباتية لدى مناصب المحاسبة و مرؤوسيههم أو مندوبيهم أي المحاسبين الرئيسيين و الثانويين و كل شخص يتولى إدارة أموال عمومية و كل عون مكلف بمسك محاسبة نوعية أو تسيير مخزونات، و على المسؤولين و الموظفين الآخرين أن يقدموا للمفتشية الأموال و القيم التي يحوزها و الوثائق المرتبطة بها.

**3) واجبات المفتشين الماليين:** فإنهم ملزمون بعدم التدخل في تسيير الإدارات و الهيئات التي تجري مراقبتها

و المحافظة على السر المهني بعدم الكشف عن الأعمال المعاينة خلال عملياتهم إلا للسلطات أو الجهات القضائية المختصة و أن يقوموا بمهامهم على أسس موضوعية و حسب وقائع ثابتة و عليهم أن يقدموا تقريرا كتابيا عن معاينتهم يذكرون فيه النواحي الايجابية و السلبية للتسيير الذي تمت مراقبته و عند انتهاء التحقيق يقدمون اقتراحات و توصيات لتحسين التسيير و الجدير بالذكر أن التقرير المذكور يرسل في نهاية كل مراقبة إلى السلطة الرئاسية أو سلطة الوصاية و على مسؤولي الجهات التي تمت مراقبتها الرد في ظرف

(1) علي زغدود ، مرجع سابق، ص: 145.

شهر واحد على الملاحظات التي تضمنها التقرير و التدابير التي اتخذت لمعالجة الأخطاء الواردة في التقرير ثم يحال التقرير النهائي على السلطات الرئاسية لو سلطة الوصاية و على رئيس مجلس المحاسبة.<sup>(1)</sup>

**المطلب الثالث: رقابات أخرى:** بالإضافة إلى رقابة مجلس المحاسبة و رقابة المفتشية العامة للمالية يخضع تسيير الميزانية إلى رقابات أخرى هي :

**1) الرقابة المتبادلة:** إسناد عملية التنفيذ المالي إلى صنفين من الموظفين الأمرين بالصرف من ناحية و المحاسبين العموميين من ناحية أخرى له عدة مزايا منها على وجه الخصوص تأكد المحاسب قبل القيام بالدفع الفعلي إذا كان الأمر بالدفع الموجه إليه شرعي و المبلغ المطلوب دفعه يتوافر في نفس البند أي الفصل.<sup>(2)</sup>

**2) الرقابة التشريعية:** تمثل تلك الرقابة التي يطلق عليها كذلك الرقابة السياسية في مطالبة البرلمان بتقديم الإيضاحات و المعلومات التي تساهم في التأكد من سير العمليات الخاصة بالنفقات و الإيرادات العامة ، سواء تم ذلك في صورة أسئلة شفوية أو خطية أو حتى بالاستجابات ، فمن حق اللجان المالية التابعة للبرلمانات أن تستدعي ممثلي السلطة التنفيذية عند الضرورة للاستماع إليهم فيما يخص مالية الدولة العامة أو ماليتهم الخاصة كما قد تتمثل الرقابة التشريعية عن طريق مناقشة الحساب الختامي عن السنة المالية السابقة.

و على هذا فان الرقابة التشريعية على الميزانية العامة تتمثل في مرحلتين:

- **المرحلة المعاصرة لتنفيذ الميزانية:** تختص بالرقابة التشريعية لجنة الشؤون المالية في البرلمانات و هي لجنة الشؤون الاقتصادية و المالية التي لها أن تطلب البيانات و المستندات و الوثائق اللازمة عن تنفيذ الموازنة العامة أثناء السنة المالية. فإذا تبين وجود أي مخالفة للقواعد المالية الخاصة لتنفيذ الميزانية فان من حقها تقديم أسئلة و استجابات على الوزراء المختصين عن كيفية تنفيذ الميزانية.<sup>(3)</sup>
- **المرحلة اللاحقة على تنفيذ الميزانية:** تنص المادة 160 من الدستور أن تقدم الحكومة لكل غرفة من البرلمان عرضا عن استعمال الإعتمادات المالية التي اقراها كل سنة مالية.<sup>(4)</sup>

(1) علي زغدود ، مرجع سابق، ص: 146.

(2) علي زغدود ، مرجع سابق، ص: 130.

(3) عباس محرز، مرجع سابق، ص: 455.

(4) عباس محرز، مرجع سابق، ص: 455.

تختتم السنة المالية يخص البرلمان بالتصويت على قانون يتضمن تسوية ميزانية السنة المالية المعينة من قبل كل غرفة من البرلمان.

كما يشكل قانون ضبط الميزانية الوثيقة التي يثبت بمقتضاها تنفيذ قانون المالية و عند الاقتضاء قوانين المالية التكميلية أو المعدلة الخاصة بكل سنة<sup>1</sup> كما يلزم القانون الحكومة تقديم البيانات و الوثائق التي تمنح للبرلمان بالقيام بالمراقبة. (1)

إذن عملية الرقابة على تنفيذ الميزانية و تسييرها تخضع لرقابة صارمة فيما يخص صرف النفقات أو تحصيل الإيرادات و فيما يخص عمل المحاسب العمومي أو الأمر بالصرف فعليه المجلس يقوم بالتدقيق و المراجعة الصارمة لأعمال المحاسبين العموميين أكثر من أعمال الأمرين بالصرف حيث يقوم بتحقيق في شرعية و صدق الحسابات و التأكد من صحتها أما فيما يخص المفتشية العامة للمالية فتكون رقابتها إدارية و هذا ما يخص الأمرين بالصرف بالدرجة الأولى باعتبار أن عمل الأمر بالصرف إداري أكثر ما هو محاسبي، و أخيرا كلا من مجلس المحاسبة و المفتشية العامة للمالية تخضعان بدورهما إلى رقابة برلمانية و هذا من اجل المحافظة على الأموال العمومية التابعة للدولة و بقاءها تحت أعينها.

(1) مرجع سابق، قانون رقم 17/84 المتضمن القانون الاساسي لقوانين المالية، الجريدة الرسمية، العدد 61، التاريخ 07 يوليو 1984، المواد 76،77.

## خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا السابقة نستخلص أن إجراءات تسيير الميزانية في المؤسسات العمومية يكمن في أن عملية تحصيل الإيرادات بكل أنواعها من ضرائب ورسوم تعتمد على دقة وصحة عمل المحاسب العمومي لأنها من اختصاصاته و أولوياته، أما عملية صرف النفقات التي تعتبر عملية صعبة بالنسبة لعملية تحصيل الإيرادات و هذا لاعتمادها على مراحل أساسية تستوجب الدقة من كلا المحاسب العمومي و الأمر بالصرف النهائي للنفقة، أما بالنسبة للثاني فله العمل الإداري من التزام و تصفية للنفقات العمومية.

كلا من المحاسب العمومي و الأمر بالصرف يخضعان لرقابة دائمة و مستمرة فالمحاسب يخضع لرقابة مجلس المحاسبة أكثر من رقابة المفتشية العامة للمالية أما بالنسبة للأمر بالصرف فهو يخضع لرقابة المفتشية العامة أكثر من مجلس المحاسبة و كلتا الرقابتين تخضعان لرقابة برلمانية.

إذن عملية تسيير الميزانية العمومية تعتمد على العمل المراقب و التدقيق من طرف المحاسب العمومي و الأمر بالصرف و بتناسق أعمالهما و تكاملهما فيما بينهما.

## تمهيد الفصل:

عند دراستنا النظرية حول المحاسبة العمومية عرفنا انها تحصيل الإيرادات و صرف للنفقات، و عملية تحصيل الإيرادات هي القيام بتحصيل مختلف الضرائب المصرح بها من طرف المكلفين بها بمختلف مداخيلهم و رقم أعمالهم الذي يحققونه لذلك من المفروض أن يكون ذو نية حسنة و أن تكون تصريحاتهم تكتسي طابع الصراحة، لكن قد يمتنع المكلفين عن دفع ما عليهم من الضرائب، إذا المشكل المطروح هو إهمال الموارد المتوفرة إلى حد أن التهرب و الغش الجبائي اخذ منحرجا خطيرا حيث جاءت الرقابة الجبائية بوسيلة من وسائل المكافحة المتمثلة في توجيه مختلف ما تم تحصيله إلى السلطات المعنية أو العمومية التي تخصصها النفقات لذلك ارتأينا دراسة حالة تطبيقية لها بعض الجوانب المحاسبية، و كيف يكون دور للمحاسبة العمومية في حماية وتسيير المال العام في المؤسسات العمومية.

## المبحث الأول: صورة عامة عن المؤسسة

تعتبر مؤسسة مصلحة الضرائب، مؤسسة عمومية ذات الطابع الإداري التي تقوم بتمويل مختلف الميزانيات العمومية داخل الدولة، إذن تعتبر أهم مصدر من مصادر تمويل الميزانية العامة.

## المطلب الأول: نشأة المؤسسة.

لقد تأسست مؤسسة قباضة الضرائب لمدينة السوق إبان الحقبة الاستعمارية، حيث كانت تحتوي عدد مهم من البلديات الأخرى، و لكن مع التطور الذي حدث على مستوى بلديات الولاية أصبحت تحتوي على 6 بلديات هي : السوق، سي عبد الغاني، الفايجة ، توسنينة ، نعيمة ، عين الذهب ، فكل من يزاول نشاط تجاري و يملك سجل تجاري يدفع ما يستحقه عليه من ديون في قباضة الضرائب للسوق.<sup>(1)</sup>

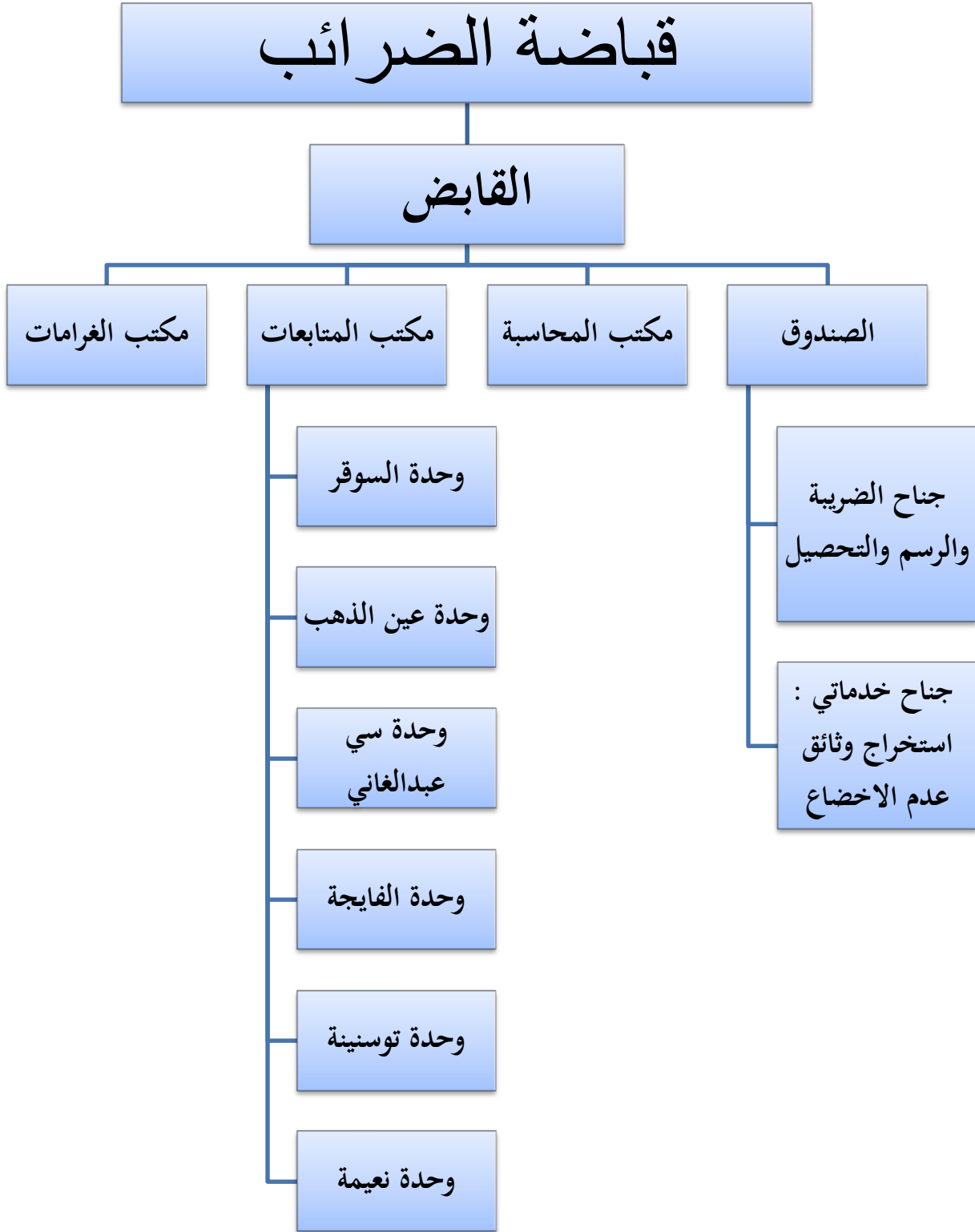
## المطلب الثاني: تعريف القباضة و الهيكل التنظيمي.

هي إدارة جبائية ذات طابع مالي وخدمي، تقوم بتحصيل الضرائب و الرسوم وفق قواعد قانونية تدعى "القانون الجبائي" و تدفع إلى ذوي الحقوق في حدود اقتصادها القانوني ولها علاقة مع مختلف الإدارات الأخرى مثل العدالة ، البنك ، البريد ... فتتكفل بتحصيل مبالغ الغرامات التي تفرضها العدالة على مرتكبي الجح و تحصيل مبالغ المساهمين الذين يدفعون مستحقاتهم بشيكات بنكية و صكوك بريدية . و نشير إلى ملاحظة مهمة أن هناك قباضتين ، قباضة الضرائب و قباضة البلدية و تختص هذه الأخيرة في تحصيل ضريبي خاص ببعض الخدمات التي تقدمها مصالح البلدية من تطهير و عمليات النظافة.

(1) السيد عبدالقادر عابدي، صورة عامة حول المؤسسة، ستار عبدالقادر و سي طيب فؤاد، السوق ولاية تيارت، 15 مارس 2018.



الهيكل التنظيمي لقبضة الضرائب لدائرة السوكر ولاية تيارت<sup>(1)</sup>.



(1) السيد عبدالقادر عابدي، صورة عامة حول المؤسسة، ستار عبدالقادر و سي طيب فؤاد، السوكر ولاية تيارت، 15 مارس 2018.

**1) القبض Le receveur**: يعتبر القبض المسؤول الأول على تسيير نشاطات القباضة , و بدونه لا

تتم هذه العمليات فهو الممثل الرسمي في كل إمضاء وثيقة تستخرج من القباضة ، فمن مهامه الحرص على السير الأمثل للعمليات و الوظائف الخاصة بالقباضة.

**2) الصندوق La caisse** : بما أن جميع العمليات التحصيلية للضرائب تتم عن طريق الشباك , أين

يتم استقبال التجار و غير التجار من أجل تقديمهم الخدمات اللازمة.

يتلقى أمين الصندوق مهام التسليم و الاستلام و تقديم بعض الخدمات الخاصة بنشاط القباضة من طوابع

أثناء هذه العمليات، يستعين أمين الصندوق ب " دفتر الصندوق" الذي يسجل فيه كافة العمليات التي

تتم يوميا مع مراعاة نوع كل عملية و رقم الحساب الخاص بها و تسليم قسيمة إثبات تسديد الدين أي الوصل

### .Quittance

و لا تقل هذه المصلحة أهمية لأنها تمثل نقطة لقاء بين المساهمين و القباضة ، و في نهاية كل يوم يقوم أمين

الصندوق بغلق الحسابات حتى تتم عملية الجرد الكلي لمداخيل اليوم و كذا المصاريف.

و تسمى هذه العملية بغلق دفتر مداخيل الصندوق و هذا لإجراء العمليات الحسابية لإظهار المجموع الكلي ثم

تأتي بعدها مسودة الصندوق التي لها ارتباط وثيق بدفتر مداخيل الصندوق و هذا لكون هذه الأخيرة تحتوي على

مجموع المبالغ المالية الموجودة في الخزنة المالية ، لهذا لا يمكننا على الإطلاق الاستغناء عنها ( مسودة الصندوق )

لأنها تضبط كافة المحاسبة اليومية .

و قد سبق أن ذكرنا أن القباضة تقوم بتسديد بعض المصاريف إلى ذوي الحقوق نذكر منها:

- دفع مصاريف بعض معطويي الحرب من القباضة و ذلك بالتنسيق بين الهيئة المختصة بشؤون معطويي

الحرب و الخزينة العمومية مروراً بقباضة الضرائب المتواجدة بها هؤلاء الأفراد .

- دفع أجور العمال و هذا في ظل التنسيق الدائم بين هاتين الإدارتين نظراً لتواجدهما في نفس الإقليم

الجغرافي.

- تعويض التجار بأحكام الثبوت ، كخطأ في تصدير ديونه بالزيادة

- آخر ما يقوم به أمين الصندوق هي جرد المبالغ المالية التي دخلت الخزينة المالية في دفتر خاص يسمى

سجل المبالغ المالية.

**3) مكتب الاستقبال و الإعلام**: يعتبر همزة وصل بين المساهمين ككل و قباضة الضرائب التي لا بد عليها

أن تحاول سعياً في إرسال حوار مباشر

بين الهيئة و المساهمين بتقديم شروحات تخص آليات التحصيل ، فمن المهام التي يتولاها هذا المكتب هو توجيه المساهم إلى أحسن الطرق القانونية لتسوية حالته الضريبية ، و تزداد أهميته خاصة كون أغلب المساهمين يجهلون القواعد العامة كي لا نقول القانون الجبائي.

و يظهر أيضا دور هذا المكتب من خلال توجيهاته و إفادة التجار و المواطنين بالقوانين و التغييرات و التسهيلات التي قد ترد من حين لآخر ، والمستفيد الوحيد هو المساهم لأنه يكون على علم بالعلاقة التي بينه و بين الجباية و كل ما يقوم به هذا المكتب هو دور إعلامي توجيهي و هنا يكمن الدور التوجيهي لهذا المكتب.

**4) مصلحة المحاسبة:** يعتبر دور المحاسبة المصفاة لأن هذه العملية يتم الإعداد لها وتخص الأعمال التي تمت في الشباك و تصحح مجمل الأخطاء التي يقع فيها أمين الصندوق أثناء أداء مهامه و عملية الجرد اليومي، لم تقتصر على التصحيح فقط بل تمهل الطريق إلى عملية أخرى تتمثل في المحاسبة الخاصة بذلك الشهر، إذن في نهاية الشهر تقوم هذه المصلحة بتصفية الدفاتر الخاصة بتسجيل العمليات الحسابية ، وكل ذلك من أجل حصر قيمة المداخيل الإجمالية و التي بطبيعتها توزع حسب ترتيب موجه من طرف الدولة حسب المناطق.

#### 5) مصلحة المتابعة:

لهذه المصلحة دور فعال في العمليات الجبائية، لذا وضع مكتب خاص يترأسه رئيس المتابعة و يمثل مجموعة من الأعوان لهم كافة الصلاحيات القانونية لمباشرة عملهم قصد المتابعة الميدانية للتهرب الضريبي من طرف التجار، من جملة الصلاحيات التي حولها لهم القانون :

**أ- الإشعار بالدفع:** على العون المكلف بالمتابعة بإشعار التاجر بالدفع بشهر إلى شهرين قبل المتابعة الميدانية و الإشعار هو وثيقة رسمية تتضمن جملة من المعلومات الخاصة أولا بالتاجر و نوع مهنته و المبلغ المراد دفعه، كما تتضمن القوانين الردعية المتخذة في حق التاجر الذي يلجأ إلى الحيل أو التلاعب لتفادي الالتزام بدفع الضريبة.

**ب- آخر إشعار بالدفع:** بعد انتهاء المهلة المحددة قانونا في الإشعار الأول الممتد من شهر إلى شهرين من تاريخ إرساله إلى المعني بالأمر، يتخذ في حق التاجر الذي لم يتمثل لمصالح الضرائب طريقة قانونية أخرى تتجلى في إعلامه بأن هناك آخر إشعار بالدفع قبل المتابعة القضائية و مدته لا تتعدى 08 أيام من تاريخ استلام الإشعار.

6) **مصلحة الغرامات:** تقوم هذه المصلحة على تطبيق الأحكام القضائية الصادرة ضد أفراد ارتكبوا مخالفات

و ما يليها من دفع غرامات مالية مفروضة عليهم من طرف القاضي.

ومن خلال دراستنا لمختلف المصالح و مهام كل مصلحة يتجلى لنا أكثر دور القباضة الذي يتسم بصفتين, صفة إدارية و أخرى مالية ، الجانب المالي يقوم باستقبال المساهمين واستلام الأموال بمختلف الطرق التي يستطيع المكلف التسديد بها منها :

- التسديد النقدي.

- التسديد بواسطة شيك بنكي.

- التسديد بواسطة صك بريدي.

- التسديد بواسطة صك الخزينة العمومية.

أما الجانب الإداري فيتمثل في تقديم خدمات إدارية للمساهمين و غير المساهمين و تتمثل هذه الخدمات في وثائق رسمية تستخرج لدى مصالح الضرائب و هي كالتالي:

- **شهادة عدم الخضوع للضريبة *extrait de rôle*** : هي وثيقة يطلبها المواطن من مصلحة

الضرائب تدل على براءة المواطن من الجباية أو الغرامة المفروضة عليه، ولهذا الوثيقة نوعان ، فالتجار تقدم لهم شهادة إثبات الخضوع أما غير التجار فتقدم لهم شهادة عدم الإخضاع.

- **شهادة إثبات الدين:** و هي وثيقة عكس شهادة الخضوع، إذ أنها تثبت قيمة الدين التابع للمدين .

**المبحث الثاني :** دراسة عملية تحصيل الإيرادات (آلية تحصيل الضريبة) و صرف النفقات.

قبل التحدث عن سير آليات التحصيل الضريبي لابد أن يكون المكلف على استعداد و قابلية للدفع، كي يكون كذلك لابد أن يصرح بوجود نشاط تجاري يخضعه للضريبة و ذلك بامثاله للقواعد و القوانين التي تسيّر مجالات الضريبة و تتولى هذه المهام مفتشية الضرائب.

**المطلب الأول: تحصيل مختلف الضرائب ( الإيرادات).**

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

1) بالنسبة للأشخاص الطبيعيين:

- شهادة الميلاد الأصلية.
- شهادة الإقامة.
- نسخة من عقد الكراء أو الملكية.
- طلب خطي للوضعية الجبائية.
- تقرير المحضر القضائي.

2) بالنسبة للأشخاص المعنويين (المؤسسات):

- شهادة الميلاد الأصلية للمسير وشركاؤه.
- هيكل المؤسسة.
- عقد الكراء أو الملكية.
- شهادة الإقامة للمسير و شركاؤه.
- طلب خطي للوضعية الجبائية.
- -تقرير المحضر القضائي.

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

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

**1) النشاط التجاري:** إذا تعدى رقم الأعمال المحقق فإن المكلف سوف يخضع للنظام الحقيقي و في حالة عدم تحقيق ذلك الرقم سوف يخضع للنظام الجبائي.

**2) النشاط الصناعي:** إذا تعدى رقم الأعمال المحقق، سوف يفرض عليه النظام الحقيقي ، أما إذا كان أدنى من ذلك سيخضع مباشرة للنظام الجزائي.

و لكل نظام خصائصه التي تختلف عن الآخر ، و كي يتم تسجيل المكلف في النظام الجزائي تقوم مفتشية

الضرائب ببعض الخطوات و تكون على النحو التالي:

تقوم المفتشية بإرسال وثيقة سنوية للمكلف حيث يقوم المكلف بملئها و إعدادها قبل 01/02 من السنة تسمى **G 12** التي تلي تحقيق رقم الأعمال.

بعدها تقوم المفتشية بإرسال وثيقة أخرى تسمى **G 08** أين تقوم باقتراح رقم الأعمال له ،مراعاة طبيعة النشاط الممارس , الموقع... الخ.

و في حالة رفض المكلف لرقم الأعمال المقترح يقوم بتبرير الرفض في نفس الوثيقة وبها يمكن للمفتشية أن تقوم بتخفيض رقم الأعمال الخاضع ، إذا ما اقتنعت بالتبريرات المقدمة من طرف المكلف في الأخير تقوم المفتشية بإرسال وثيقة جبائية أخرى تسمى **G 09** نهائية تبين خضوع المكلف للنظام الجزائي و تقوم بنسخها في أربعة نسخ :

- النسخة الأولى يتم إدراجها في الملف.
- النسخة الثانية إلى قباضة الضرائب.
- النسخة الثالثة ترسل إلى المكلف.
- النسخة الرابعة ترسل إلى المديرية العامة للضرائب.

و يبقى المكلف تحت هذا النظام مدة سنتين قابل للتجديد إما بنسبة مرتفعة أو منخفضة.

أما النظام الحقيقي فهو يتعامل مع نسب متغيرة حسب تغير رقم الأعمال المحقق ، وهذا النظام يتطلب عملا ميدانيا أكثر أهمية من النظام الجزائي ، نظرا لأهمية المبالغ المالية المتغيرة الخاضعة للنظام الجبائي ، كالمؤسسات الكبيرة التي يكون لها رقم الأعمال مرتفع و متغير ولكل من النظامين مزايا و عيوب منها:

أ- النظام الحقيقي: تتميز مزايا هذا النظام في:

- ربح الزبائن.
- استرجاع مجموع الرسم على القيمة المضافة **TVA** .
- إمكانية التعامل مع المؤسسات الكبيرة.

أما عيوبه فهي:

- يفرض على المكلف مسك محاسبة منظمة.
- الدفع يكون شهريا.

- صعوبة تحديد رقم الأعمال الحقيقي.

ب- النظام الجزافي: لهذا النظام مزايا يمكن تحديدها في العبارة التالية:

- لا يفرض على المكلف مسك محاسبة منظمة و الدفع يكون فصليا.

أما بالنسبة لعيوبه فهي كالتالي:

- رقم الأعمال مفتوح إداريا بالتنسيق مع المكلف.

- في مجمل الأحيان لا يطابق رقم الأعمال المحقق.

- ربح الزبائن.

- مجموع الرسم على القيمة المضافة غير مسترجع.

المطلب الثاني: تحضير الإشعار بالدفع و تحصيل الضرائب.

تقوم المفتشية بتحضير و إرسال الإشعار للمكلف بالدفع و يكون سنويا، بعد حصوله على هذا الإشعار يقوم

بالتوجه إلى القبضة ، و يخص هذا الضريبة على أرباح الشركات **IBS** و الضريبة على الدخل الإجمالي **IRG** .

أولا: الإشعار بالدفع الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي:

تقوم المفتشية بإرسال هذا الإشعار سنويا في شهر جانفي من السنة الموالية للسنة التي يتم فيها تحقيق الدخل من

طرف المكلف الذي يقوم بملاً هذه الوثيقة التي تسمى **G 01** وإعادتها قبل 04/01 من السنة التي تتم فيها

تحقق الدخل .

و إذا تأخر المكلف عن التسديد في الأجل القانوني تفرض عليه غرامة قدرها % 10 إذا كان التأخر بشهر يمكن

أن يصل مبلغ الغرامة إلى حد أقصى % 25 بعد الشهر الأول ومهما طالت مدة التأخر.

و بعد إيداعها من طرف المكلف تقوم المفتشية بنقل المعلومات إلى وثيقة أخرى **Primatic** مدون عليها

الاسم و اللقب و الرقم الجبائي ، مبلغ الدخل ، الغرامة ، العنوان ، تبعت المفتشية وثيقة **G 01** إلى المركز

الميكانوغرافي الذي يقوم بنقل المعلومات الموجودة عليه و حساب الضريبة على الدخل ، ثم يقوم بنقلها على وثيقة

أخيرة تسمى الإشعار بالدفع.

ثانيا : الإشعار بالدفع الخاص بالضريبة على أرباح الشركات:

تقوم المفتشية بإرسال هذا الإشعار سنويا في شهر جانفي من السنة الموالية للسنة التي يتم فيها تحقيق الدخل من

طرف المكلف الذي يقوم بملاً هذه الوثيقة التي تسمى **G 01** وإعادتها قبل 04/01 من السنة التي تتم فيها تحقق الدخل.

و في حالة التأخر عن الدفع تطبق عليه غرامة التأخر قدرها % 10 إذا كان التأخر شهراً فأقل يمكن أن يصل مبلغ الغرامة إلى حد أقصى % 25 مهما طال مدة التأخر.

و بعد إيداعها من طرف المكلف تقوم المفتشية بنقل المعلومات إلى وثيقة أخرى **Primatice** مدون عليها الاسم و اللقب و الرقم الجبائي ، مبلغ الدخل ، الغرامة ، العنوان ،

تبعث المفتشية **G 01** إلى المركز الميكانيوغرافي الذي يقوم بنقل المعلومات الموجودة فيها و حساب الضريبة

على أرباح الشركات ، ثم يقوم بنقلها على وثيقة أخيرة تسمى **الإشعار بالدفع**.

بعد التطرق للمراحل التي سبقت عملية التحصيل وكون الملف قابل للتسديد فهذه العملية تحتوي على آليات تحدد سير عملية التحصيل بالتفصيل.

يعرف التحصيل بأنه جميع الموارد الجبائية سواء كانت نقدية ، صكوك بريدية أو شيكات بنكية.

عند وصول الإشعار بالدفع يتجه المكلف إلى قباضة الضرائب و يقوم بتقديم هذا الإشعار إلى أمين الصندوق

الموجود في مصلحة الدفع أين يكون دفع مبلغ الضريبة بمختلف طرق الدفع التي يمكن للمكلف الدفع بها.

**أ- الدفع نقدا:** مقابل عملية دفع مبلغ الضريبة يقوم أمين الصندوق بتحرير وثيقة تسمى وصل الاستلام

**Quittance** و تكون محتومة بطابع القباضة و التي تثبت الدفع المادي للمكلف وتتضمن هذه

الوثيقة البيانات التالية:

- الرقم الجبائي.

- مبلغ غرامة التأخر.

- نوع الضريبة المدفوعة.

- مصدر هذا الوصل هو كتاب يتعامل به أمين الصندوق يسمى (**H 1**)

**ب- الدفع عن طريق الشيك أو صك بريدي:** عندما تكون طريقة الدفع بشيك بنكي بمبلغ الضريبة يقوم

أمين الصندوق بتحرير وصل الاستلام يثبت استلام أمين الصندوق لشيك بمبلغ الضريبة، هذا الوصل يكون

مختوم بطابع القباضة ويأخذ الوصل من كتاب يتعامل به أمين الصندوق يسمى (**H2**) ثم يقوم بإرسال

الشيكات إلى خزينة الولاية مرفقة بوثيقة تسمى (**H 10**) التي تقوم بتحويلها إلى البنك المركزي .



- ملاحظة: في حالة دفع المكلف زيادة في الصندوق ، فيدخل القابض و يقوم بإرجاع قيمة الزيادة إلى المكلف و هذا باستعمال وثيقة تسمى وصل التعويض ، هذا إذا كانت القيمة أقل من 10000 دج وإذا كانت أكثر ترجع بصك بريدي.

هذا كل ما يخص سريان آليات تحصيل الضرائب لكن للمكلف واجبات ضريبية يقدمها لمصلحة أخرى ليست بقباضة الضرائب، و الملاحظ أن عموم الأفراد يجهلون ما هي صفة الضرائب التي يقدمونها، وجدنا من الضروري الإشارة إلى أهم الضرائب المكلف بها الفرد مهما كانت صفته و وظيفته الاجتماعية .

بعدما تعرفنا على أهم الضرائب التي يجد فيها الفرد ملزم بأدائها و خاصة بالأعمال التجارية , الخدماتية وكيفية تحصيلها ، يكون المكلف قد أدى ما عليه بالنسبة لقباضة الضرائب المتواجدة بإقليمه لكن هناك ضرائب للفرد أدائها و هي لفائدة (قباضة البلدية) **Recette Communal** و هي في مجملها رسوم تقدم مقابل تقديم خدمة من طرف مصلحة البلدية، من أهم هذه الرسوم و آليات تحصيلها :

- الرسم العقاري.

- رسم التطهير.

بعد تصريح الأشخاص بممتلكاتهم لدى مفتشية الضرائب التابعة لمكان إقامتهم يصبح هؤلاء مجبرون على دفع الرسم **OMDE** وهو الرسم العقاري الخاصة بالمساكن و البنائيات ،ورسم التطهير الذي كان يعرف باسم

**T.A**

يعفى بأداء هذين الرسمين الأشخاص الذين يقيمون بمساكن تم كرائها من الدولة تقوم المفتشية بإرسال **Le Rôle** إلى قباضة البلدية و هي عبارة عن كتاب يحتوي على معلومات تخص كل مالك يقدم بالبلدية و تتمثل هذه المعلومات فيما يلي:

- اسم و لقب المالك..... :

- عنوان المالك..... :

- الرقم التسلسلي..... :

- مبلغ رسم التطهير و الرسم العقاري..... :

بالإضافة إلى هذه الوثيقة تقوم بإرسال إشعار بالدفع حيث تقوم قباضة البلدية بدورها بإرساله إلى المكلف و هذا العمل يكون على مستوى المفتشية.

تقدم قبضة البلدية للمكلف فترة زمنية تقدر ب 03 أشهر من تاريخ إرسال الإشعار بالدفع لتسديد مستحقاته وفي حالة تجاوز هذه المدة تفرض عليه غرامة يصل حدها الأقصى إلى % 25 من قيمة المستحقات.

عند وصول الإشعار بالدفع يتجه المكلف إلى قبضة البلدية لتسديد ما عليه من مستحقات ، يقدم المكلف إلى أمين الصندوق الإشعار مع مبلغ الدفع ، في مقابل يقوم أمين الصندوق بتحرير وصلين من دفتر يسمى ( دفتر مداخل الصندوق) أحدها يقدمه إلى المساهم بعد المصادقة عليه بخاتم البلدية و يفسر دليل قيام المكلف بدفع مبلغ الرسوم المستحقة، أما الوصل الثاني يتركه كمرجع في حالة ضياع وصل المكلف.

في هذا المستوى من سريان تحصيل الضرائب الخاصة بالفرد يكون قد أدى واجباته الضريبية الكاملة و هناك نوع ضريبي يسدده عن طريق الإشعار بالدفع و هي الضرائب المباشرة أي الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات.

أما الرسوم التي تتمثل في الرسم على النشاط المهني ، الدفع الجزائي ، الرسم العقاري ، رسم التطهير يكون دفعها تلقائيا بدون إشعار بالدفع كل 05 اشهر بل بإشعار سنوي و يقوم المكلف بتسديدها تلقائيا خلال كل 03 أشهر.

و ما يمكن أن نقوله في آخر مراحل التحصيل الضريبي أن هناك حالات أين نجد آليات أخرى و إجراءات هامة لتسيير و تحصيل المبالغ المالية الجبائية كحالة التهرب الضريبي ، أي عدم دفع المكلف الضريبة أو الرسم المفروض عليه ، أين تتدخل مصلحة المتابعات ضد المكلف الذي لم يسدد مستحقاته في الآجال القانونية و من هذه الإجراءات ما يلي:

- **التنبيه:** و هي أول الوثائق التي تقوم بتحريها مصلحة المتابعة و التي ترسلها إلى المكلف و تحتوي على نوع من ردع و تحذوف للمكلف من أجل قيامه بتسديد ما عليه من رسوم و ضرائب الغير مدفوعة ، إن وجد صدق لهذا التنبيه تكون التسوية ، أما إذا كان العكس فنستعمل وثيقة ثانية.

- **الإنذار:** و هي ثاني وثيقة ترسلها مصلحة المتابعة في حالة عدم التسديد ، إذ تحدد للمكلف مهلة 08 أيام للاستجابة قبل إرسال وثيقة أكثر أهمية و أخيرة أين يتعرض فيها المكلف إلى إجراءات ردية على أعلى مستوى و هو الحجز.

**الإشعار بالحجز:** و هو آخر إجراء تقوم به مصلحة المتابعة ، أين تقوم بتكليف محضر قضائي بغلق و حجز ممتلكات المكلف، ويكون مؤقت و لمدة 06 أشهر و في حالة عدم الاستجابة في حدود الستة اشهر(06) يكون الحجز نهائيا، و تقوم مصلحة الضرائب بإعلان عن طريق الملصقات ببيع ممتلكات المكلف في المزاد العلني و من هنا

يظهر لنا مدى أهمية الإنذار و الإشعار بالحجز لأنه بمثابة فرض للمكلف لتفاديه الحجز و من جهة أخرى محاولة المصالح الضريبية تفادي الحجز بهذه الإجراءات كي لا يعقد الأمر لها أكثر في كثير من حالات الحجز، و بما أن الهدف هو تحصيل الأموال لفائدة الخزينة العمومية ، وضعت آليات تتيح فرص عالية لتحصيل تلك المبالغ في ظل الآجال القانونية، و ما يمكن أن يعلمه المكلف الذي يجهل أبسط التفاصيل عن العلاقة بين المساهمين و مصالح الضرائب هو:

"إذا لم يستدعي المكلف أو يتبع لمدة 04 سنوات من قبل الضرائب فإنه معفى عن تسديد الضرائب المفروضة عليه"

**المطلب الثالث: صرف النفقات:** بعد عملية جمع و تحصيل مختلف الضرائب تأتي عملية إنفاقها على المؤسسات العمومية و الجماعات المحلية.

**أولاً: الصرف المبدئي:** بعد عملية التأكد و التدقيق التي يقوم بها المحاسب، تأتي مرحلة الصرف المبدئي حيث هناك بعض النفقات يقوم المحاسب العمومي بصرفها، و تتمثل هذه النفقات في أجور الممتحنين للتكوين المهني في احد مصالح الخاصة بالمؤسسة و هناك منح خاصة بزوجات الشهداء و خروجات المجاهدين فهذه النفقات ملزمة بالدفع من طرف مصلحة الضرائب مباشرة.

**ثانياً: التحويل إلى خزينة الولاية:** بعد عملية التدقيق التي يقوم بها المحاسب على مختلف العمليات التي قام بها، و التأكد من صحتها تأتي عملية تحويل تلك الأموال من خزينة القبضة إلى خزينة الولاية، و تتم هذه العملية كالتالي: تحويل الأموال إلى الوسيط.

من ح / 10002

إلى ح / 4 5200 وسيطاً

تعتبر هذه العملية أولية في عملية التحويل حيث تستعمل ح / 4 5200 كحساب وسيط بين خزينة الولاية و مختلف قبضات المحلية على مستوى الولاية يتم التحويل الفعلي عن طريق وثيقة R6 .<sup>(1)</sup> بعد دخول الأموال إلى خزينة الولاية، تقوم هذه المصلحة ..... تلك الإيرادات على مختلف خزائن المعنية بالنفقة و تتم تقسيم كل ضريبة على حدا على النحو التالي:

(1) وثائق مؤسسة مصلحة الضرائب.

1- **ضريبة على الدخل الإجمالي IRG**: يتم تحويل هذه الضريبة مباشرة إلى خزينة الدولة إلى دخولها مباشرة في الميزانية العامة للدولة.

2- **ضريبة على أرباح الشركات IBS**: تعتبر هذه الضريبة من أهم موارد الخزينة العامة للدولة فهي تحول مباشرة من خزينة القباضة إلى خزينة الدولة، قيد تأكد المحاسب العمومي من دقة حساباتها يقوم بتحويلها إلى الإنفاق عن طريق خزينة الدولة.

3- **الرسم على القيم المضافة TVA**: عملية إنفاق إيراد الرسم على القيمة المضافة يتم بتقسيمه كما يلي:

- تأخذ الدولة حصة الأسد من قيمة هذه الضريبة أي ما يعادل 60 % من المبلغ الإجمالي لقيمة هذه الرية.

- اخذ الولاية ما يعادل 25% من قيم هذه الضريبة.
- أما الجماعات المحلية فكل بلدية تأخذ 15% من قيمة المبلغ الإجمالي لهذه الضريبة، لكن لكل بلدية على حدا من المبالغ التي دفعها المكلف بالضريبة التابع لهذه الضريبة، أي كل بلدية تأخذ نصيبها من المبالغ المسددة من طرف مكلفيها بالضريبة .

4- **الرسم على النشاط المهني TAP**: ككل ضريبة تخضع لتقسيمات معينة و هي:

- ككل مرة تأخذ الدولة الحصة الأكبر من المبالغ الإجمالية لكل ضريبة، حيث تأخذ و تمويل ميزانيتها العامة ما يعادل 65% من المبلغ الإجمالي.
- أما بالنسبة للولاية فتأخذ و تمويل ميزانيتها بما يعادل 29.5% من الإيرادات المحصلة.
- كل بلدية يكون المكلفون بالضريبة قد سدوا ما عليهم من ديون تمويل ميزانيتها بما يعادل 5.5% الباقية من الإيرادات الإجمالية لضريبة الرسم على النشاط المهني .

5- **الضريبة الوحيدة الجزافية IFU**: بالنسبة لهذه الضريبة تخضع للتقسيمات التالية:

- تمويل الدولة ميزانيتها العامة ما يعادل 90% من المبلغ الإجمالي المحصل من هذه الضريبة.
- تأخذ الولاية ما يعادل 5% من الإيرادات المحصلة.
- إما بالنسبة للبلدية ككل مرة ما يعادل 5% من المبلغ الإجمالي المحصل من IFU الذي قد سدد المكلفون بالضريبة التابعة لهذه البلدية.

إن هذه التقسيمات تكون متغيرة حسب المراسيم القانونية التي تصدرها وزارة المالية و قانون المالية، الخاص بتلك السنة إذا طرأ أي تغير.

يقوم المحاسب العمومي بتحصيل كل الإيرادات و يقوم بالتأكد من صحة العمليات المالية و المحاسبي، ثم يقوم بصرف نفقات المؤسسة الخاصة ليعمل في الأخير بتحويل تلك الأموال إلى خزينة الولاية حتى يتم صرفها نهائيا على الجماعات المعنية بتلك النفقات.

**ثالثا: الصرف النهائي:** بعد قيام المحاسب العمومي بالتقسيمات لكل ضريبة يأتي دور الأمر بالصرف الذي يقوم بالتحويل النهائي إلى كل خزينة معينة بالنفقة أي الخزينة العمومية و خزينة الولاية و خزينة كل بلدية.

**المبحث الثالث: الرقابة على مصلحة الضرائب:** ككل مؤسسة عمومية هناك رقابة سلطة عليها حتى تتأكد من صحة عملياتها و نزاهة عمالها.

**المطلب الأول: رقابة المفتشية العامة للمالية.**

تخضع مصلحة الضرائب لرقابة صارمة من طرف المفتشية العامة للمالي، التي تقوم ببعث مفتشيها العاملين للتأكد من صحة العمليات المنجزة داخل المؤسسة.

**أولاً: كيفية الرقابة:** تقوم المفتشية العامة للمالية ببعث مفتشين خاصين لمصلحة الضرائب حينما تريد ذلك و كذلك في حالة الشكاوي المقدمة.

تخضع مصلحة الضرائب لرقابة صارمة حيث يقوم المفتش العام بمراجعة كل الوثائق الموجودة داخل المؤسسة و كل المصالح الموزعة داخلها من مصلحة التحصيل، الغرامات و المحاسبة، ثم يكتب تقريره الخاص الذي يقدمه إلى مدير المفتشية لدراسته و تحليله و إعادته لمدير مصلحة الضرائب الذي يقوم بدراسة ذلك التقرير لإعادة هيكلة المؤسسة، و مراجعة العمل القائم فيها حتى تتمكن من العثور على الثغرات و الأخطاء المرتكبة التي اكتشفها المفتش العام، لتقوم بالإجراءات اللازمة لتصحيحها و تغيير عمالها و إيجاد عمال أكفاء.<sup>(1)</sup>

**ثانياً: المراجعة النهائية:** بعد قيام المفتش العام بمراجعته الخاصة، تأتي المراجعة الخاصة بمدير مصلحة الضرائب لتصحيح الأخطاء، فعمل المصلحة يحتاج للعمل الدقيق و الصحيح و رغم ذلك فقد يقع العمال في أخطاء لكن

<sup>(1)</sup> وثائق مؤسسة مصلحة الضرائب.

غير مهمة، لكن المفتش العام يكتشفها، لذلك يجب على مصلحة الضرائب المراجعة الدقيقة في نهاية كل شهر و كل سنة لأعمالها المالية التي تقوم بها خلال السنة.

## خلاصة الفصل :

من خلال دراستنا السابقة نستخلص أن مصلحة الضرائب كمؤسسة عمومية ذات الطابع الإداري تخضع لنظام المحاسبة العمومية، حيث يقوم المحاسب العمومي بتحصيل كل الإيرادات المسجلة لديه ليقوم بعد تأكده من صحة التي العمليات التي قام بها عمال مصلحة الضرائب كل مصلحة على حدا بتحويلها كليا إلى الخزينة العمومية التي تعتبر الأمر بالصرف و المحاسب العمومي في آن واحد، حيث تقوم بتقسيم النفقات على الجماعات المحلية بالنفقة ثم بالدخول النهائي و الصرف النهائي للإيرادات المحصلة وتكون بصفة دقيقة ومحكمة والتي تسهم في حماية المال العام من كل الاختلالات والاختلاسات .

من خلال الدراسة التي قمنا بها والتي تضمنت ثلاثة فصول خاصة بدور المحاسبة العمومية في حماية وتسيير المال العام في المؤسسات العمومية ، يمكننا القول في النهاية بأن المحاسبة العمومية هي كل القواعد أو الأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الميزانيات والحسابات والعمليات الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة والميزانيات الملحققة وميزانيات الجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري كما تبين أيضا إلتزامات الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين ومسؤولياتهم وحتى المراقب المالي، والمقصود بتنفيذ الميزانية كل من صرف النفقات العامة وتحصيل الإيرادات من طرف الأعوان المكلفين بالتنفيذ والرقابة، كما تبين كذلك كيفية مسك الحسابات سواء بالنسبة للآمرين بالصرف أو المحاسبين العموميين، والهدف من هذا هو حماية المال العام من أي تلاعب أو اختلاس أو تزوير حيث يجب الحفاظ عليه كما لو أنه ملك لهم، لهذا توجد عدة مراحل رقابية لمتابعة سير أعمال الميزانية من خلال إحداث رقابة في كل مرحلة، حيث توجد رقابة داخلية من خلال القيام بصرف النفقات وتحصيل الإيرادات ورقابة خارجية تقوم بها عدة أجهزة من بينها مجلس المحاسبة، المفتشية العامة للوزارة والمالية، المراقب المالي والسلطة التشريعية، حيث تقوم هذه الأدوات أو الأجهزة بدور فعال في التسيير الحسن للنفقات العامة.

ثم حاولنا إسقاط الجانب النظري على دور المحاسبة العمومية في حماية وتسيير المال العام في المؤسسات العمومية و دور المحاسبة العمومية في قباضة الضرائب لدائرة السوقر ولاية تيارت ، و بهذا استطعنا الإجابة على تساؤلات الدراسة و توصلنا إلى النتائج التالية والحلول المقترحة لمعالجته:

### I. نتائج الدراسة النظرية والميدانية :

من خلال دراستنا النظرية والميدانية لدور المحاسبة العمومية في حماية وتسيير المال العام في المؤسسات العمومية توصلنا إلى:

- 1) تقوم كل مؤسسة على أساس قواعد تسييرية تنظم و توزع السلطات فيها كما انها تعتمد على عدة أساليب لتسيير ماليتها منها المحاسبة العمومية.
- 2) تعتبر المحاسبة العمومية أداة لتحصيل الإيرادات وصرف النفقات الخاصة بالمؤسسات العمومية معتمدة في ذلك علة مجموعة من الأسس و المبادئ.



- 3) يعتبر قابض مصلحة الضرائب المحاسب العمومي الذي توظفه الدولة لتحصيل مختلف إيراداتها ، كما يقوم بتحويل تلك الإيرادات إلى الخزينة العمومية للولاية التي تعتبر الأمر بالصرف لهاته الإيرادات.
- 4) هناك تداخل في الصلاحيات بين مختلف الأجهزة الرقابية وعدم وجود تناسق بينها، كما يمكن القول بأنه يوجد تناسق نظري وغيابه ميدانيا أي عمليا أو فعليا وهذا راجع لعدم وجود هيئة لبرمجة المهام بين هذه الأجهزة.
- 5) وجود هذه الأجهزة حققت حسن التسيير المالي والمحاسبي من خلال رقابتها التدريجية .
- 6) تحقيق الأهداف والغايات المرجوة من طرف القطاعات والوحدات التابعة للحكومة .
- 7) وجود الرقابة المتبادلة بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي حقق التوازن المالي على مستوى البلدية والتوازن الاقتصادي والاجتماعي على مستوى الدولة.
- 8) الحفاظ على المال العام من خلال فرض رقابة محكمة على عملية تنفيذ الميزانية .

## II. الإقتراحات والتوصيات:

- 1) لا بد من توفر المساعدات التقنية التي قد يحتاجها أعوان التنفيذ لأداء على أكمل وجه وتزويدهم بكل المعلومات اللازمة.
- 2) يجب إعطاء تحفيزات مادية ومعنوية للمفتشين والمراقبين أي جعلهم في سلم إداري أعلى من الهيئات المراقبة وهذا تفادي لعمل الرشوة والانهيار.
- 3) يجب خلق ميكانزم لتحقيق وتطبيق الاقتراحات الموجودة في التقارير كوضع هيئة نتائج تطبق هذه الإقتراحات والتوصيات وإضافة بند يتضمن إجبارية الأخذ بالاقتراحات.
- 4) يجب إنشاء هيئة تقوم بالتنسيق بين مهام هذه الأدوات أو الأجهزة وهذا ربحا للوقت والمال وزيادة للفعالية والفائدة ولتبادل المعلومات بينهم. جب على الأمر بالصرف الدراية التامة بالمبادئ و القوانين المحاسبية للوصول إلى المراقبة الناجعة حسب الأهداف المخطط لها .
- 5) على المحاسب العمومي و الأمر بالصرف القيام بالتكوين دائم بغية مواكبة التغيرات التي تحصل في القوانين و الأنظمة المحاسبية الإدارية.

6) يجب على المؤسسات العمومية و مختلف قطاعات الجهاز العمومي أن تشغل خرجي جدد في المحاسبة و المالية و ذلك لمعرفةم بالتغيرات.

7) على وزارة المالية خلق مفاهيم أساسية فيما يخص المحاسب العمومي و الأمر بالصرف و ذلك بخلق محاضرات و ملتقيات بغية التعرف أكثر على هذه القوانين.

### III. أفاق الدراسة :

نظراً لقلّة إن لم نقل ندرة المصادر، إضافة إلى بعض العراقيل وعدم كفاية الوقت لم نستطع الإمام بكافة جوانب الموضوع، ونرجو أن تكون هناك بحوث خاصة بدور الذي تلعبه المحاسبة العمومية مثل:

1) المفتشية العامة للمالية كأداة للرقابة .

2) الرقابة في المحاسبة العمومية .

3) مجلس المحاسبة كهيئة رقابية .

4) المحاسبة العمومية كأداة للرقابة.

# الفصل الأول:

الإطار النظري للمحاسبة

العمومية وتسيير الميزانية.

المقدمة العامة.

# الفصل الثاني:

إجراءات تسيير الميزانية

في المؤسسات العمومية.

# الفصل الثالث:

دراسة حالة في مصلحة

الضرائب لدائرة السوق

ولاية تيارت.

الإهداء

قائمة الملاحق.



الخاتمة العامة.

# قائمة المراجع.

قائمة الأشكال.

## قائمة المراجع

### I-الكتب:

1. إبراهيم علي عبد الله، أنور العجارمة، مبادئ المالية العامة، دار الصفاء للطباعة والنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 1987.
2. جميل احمد توفيق، إدارة الأعمال، دار الجامعات المصرية، مصر، 1970.
3. حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ساحة بن عكنون، الجزائر.
4. حنا زروقي، الصائع محاسبة و إدارة الأموال العامة المحاسبية الحكومية، الجامعة المفتوحة ، مصر، الطبعة الأولى، 1998.
5. خالد شحادة الخطيب، احمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، دمشق، 2005.
6. زينب حسين عوض الله، أساسيات المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، إسكندرية، مصر، 2006.
7. سوزي عدلي ناشد، المالية العامة: النفقات العامة، الإيرادات العامة ، الميزانية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003.
8. سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعية للنشر، إسكندرية مصر، 2000 .
9. عبد المنعم فوزي، المالية العامة و السياسة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 2005.
10. عقله محمد يوسف، المبيضين، النظام المحاسبي الحكومي و إدارته، دار النشر وائل للنشر، الأردن، 1999.
11. علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003.
12. عمر صخري، اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون، الطبعة الرابعة، 2006.
13. غازي حسين عنابة، أصول الإيرادات العامة في الفكر المالي الإسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 2003.
14. محمد احمد حجازي، المحاسبة الحكومية و مبادئ الإدارة المالية، طبعة 04، عمان، الأردن، 1998.
15. محمد الصغير بعلي و يسرى أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم للنشر و التوزيع، عنابة، الجزائر، 2003.
16. محمد الهور، أساسيات في المحاسبة الحكومية (نظري، عملي) ، دار النشر وائل للنشر، الأردن، 1998.
17. محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير أساسيات الوظائف تقنيات، الجزء الأول، الطبعة الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995.
18. محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير أساسيات و وظائف المسيرة، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995.

## قائمة المراجع

19. محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة النفقات العامة الإيرادات العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
20. محمود حسين الوادي، زكريا احمد عزام، مبادئ المالية العامة، الطبعة الأولى، دار المسير للنشر، عمان ، الأردن، 2007.
21. ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية الحامة، الجزائر، الطبعة الأولى، 1998.

### II - المذكرات:

1. قطار محمد، المحاسبة العمومية مجالها و النظريات و الأسس المبنية عليها، مذكرة تخرج ليسانس محاسبة، دفعة 2003/2004، جامعة المدية.
2. بن عبد المؤمن فارس، أهمية تطبيق المحاسبة في تسيير المؤسسة، مذكرة نيل شهادة ليسانس محاسبة، دفعة 2004/2005، جامعة الجزائر.
3. لماني فتيحة، إجراءات تنفيذ الميزانية و دراسة حالة ولاية المدية، مذكرة ليسانس في جامعة المدية، دفعة 2007/2008.
4. رمادة وسيلة ، سبتي لامية، مذكرة دور الضرائب في تنشيط و استقطاب الاستثمار، المالية، دفعة 2004/2005، جامعة المدية.  
مذكرة تخرج لنيل شهادة الدراسات التطبيقية الجامعية، فرع تقنيات نقدية و بنكية،

### III - محاضرات:

1. بن الجوزي، محاضرات في المالية العامة، السنة الثالثة علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2003/2004.
2. تيبو رتين ، محاضرات في تقنيات جبائية السنة الرابعة تخصص محاسبة المدرسة العليا للتجارة، جامعة الجزائر، سنة 2006.
3. يرقبي جمال، محاضرات محاسبة العمومية، السنة الرابعة محاسبة، المعهد الوطني لعلوم الاقتصادية تجارية تسيير جامعة المدية، 2008/2009.

### IV - قوانين :

- 1- قانون 21/90 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية.
- 2- قانون 17/84 المؤرخ في 8 شوال 1404 الموافق ل: 07 جويلية 1984 لقوانين المالية.

## قائمة المراجع

- 3- قانون 20/90 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة.
- قانون 05 /80 المؤرخ في 01 مارس 1980 المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة.
- 4- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
- 5- قانون المالية 2007 قانون 24/06 المؤرخ في 26 ديسمبر 2007.

### V - مراسيم تنفيذية.

- 1-مرسوم تنفيذي رقم 313/91 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 .
- 2- مرسوم 30 ماي 1981 الخاص بتحديد القانون الداخلي لمجلس المحاسبة.

### VI-مواقع الكترونية

- 1- [www.etudiant.com](http://www.etudiant.com)
- 2- [www.infpe-edu.dz](http://www.infpe-edu.dz)
- 3- [www.ccomptes\\_org.dz](http://www.ccomptes_org.dz)
- 4- [www.jordp.dz](http://www.jordp.dz)

### VII-مرجع بالفرنسية

-Raymond mizelleec: Finance publique France