

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عمار ثلجي - الأغواط
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم : علوم التسيير
تخصص: تسيير عمومي



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير

دور المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة
دراسة حالة كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الأستاذة المشرف:

- د. هناء نور الدين

من إعداد الطالبين:

- محمد عبد الرزاق بعاج

- فؤاد قرين

لجنة المناقشة

رئيسا

أستاذ التعليم العالي

- أ. أحمد بوجلal

مقررا

أستاذ (محاضر)

- د. هناء نور الدين

ممتحنا

أستاذ التعليم العالي

- أ. قويدر نبق

السنة الجامعية 2023/2022

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عمار ثلجي - الأغواط
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم : علوم التسيير
تخصص: تسيير عمومي



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير

دور المحاسبة العمومية في تنفيذ ميزانية
المؤسسات الجامعية

الأستاذة المشرف:

- د. هناء نور الدين

من إعداد الطالبين:

- محمد عبد الرزاق بعاج

- فؤاد قرين

لجنة المناقشة

رئيسا

أستاذ التعليم العالي

- أ. أحمد بوجلal

مقررا

أستاذ (محاضر)

- د. هناء نور الدين

ممتحنا

أستاذ التعليم العالي

- أ. قويدر نبق

السنة الجامعية 2023/2022

الإهداء 1

أهدي هذا العمل المتواضع إلى عائلاتنا الذين لم يتوانوا في الدعاء لنا في كافة أطوار حياتنا،

إلى الأستاذ المشرف الذي ساهم في إرشادنا خلال مسارنا في إعداد هذا العمل، وإلى كل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة الأغواط الذين كان لهم الفضل في وصولنا لهذه المرحلة من مشوارنا الدراسي، وإلى كل طلبة الكلية

الإهداء2

إلى من أفضّلها على نفسي، ولمّ لا؛ فلقد ضحّت من أجلي
ولم تدّخر جهدًا في سبيل إسعادي على الدّوام
(أمّي الحبيبة).

نسير في دروب الحياة، ويبقى من يُسيطر على أذهاننا في كل مسلك نسلكه
صاحب الوجه الطيب، والأفعال الحسنة.
فلم يخل عليّ طيلة حياته
(والدي العزيز).

إلى أصدقائي، وجميع من وقفوا بجواري وساعدوني بكل ما يملكون، وفي أصعدة كثيرة
أقدّم لكم هذا البحث، وأتمنّى أن يحوز على رضاكم.

شكر و عرفان

بسم الله الرحمن الرحيم

أحمد الله تعالى وأشكره على نعمه وحسن عونه وأصلي وأسلم على خاتم الأنبياء والمرسلين،

صلوات ربي وسلامه عليه.

وأقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ الفاضل الدكتور هناء نور الدين ، على حسن قبوله

الإشراف على هذا العمل ، وتقديمه لنا النصح والتوجيه طيلة فترة البحث. فبارك الله فيه.

كما لا يفوتني أن أتوجه بالتحية والشكر إلى أعضاء اللجنة الكرام على قبولهم إثراء هذا العمل

قائمة المحتويات :

الصفحة	العنوان
	الإهداء
	شكر و عرفان
	فهرس المحتويات
	فهرس الأشكال
	مقدمة
	الفصل الأول الاطار النظري للمحاسبة العمومية
	تمهيد
09	
10	المبحث الأول: مدخل إلى المحاسبة العمومية
10	المطلب الأول : مفهوم المحاسبة العمومية
15	المطلب الثاني: أهداف المحاسبة العمومية
17	المطلب الثالث : خصائص المحاسبة العمومية
19	المبحث الثاني : مبادئ و قواعد المحاسبة العمومية و مجال تطبيقها
19	المطلب الأول : مبادئ المحاسبة العمومية
21	المطلب الثاني : قواعد المحاسبة العمومية
22	المطلب الثالث : مجال تطبيق المحاسبة العمومية
24	المبحث الثالث : أعوان المحاسبة العمومية
25	المطلب الأول : الأمر بالصرف
29	المطلب الثاني :المحاسب العمومي
37	المطلب الثالث : مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي
41	خلاصة
	الفصل الثاني: الميزانية العامة
42	المبحث الأول : ماهية الموازنة العامة
42	المطلب الأول : مفهوم الميزانية العامة
46	المطلب الثاني : مبادئ الميزانية العامة
54	المطلب الثالث : دور الميزانية العامة

55	المطلب الرابع : أهمية الميزانية العامة
58	المبحث الثاني : دورة الميزانية العامة
58	المطلب الأول : إعداد الميزانية العامة
63	المطلب الثاني: المصادقة على الميزانية العامة
66	المطلب الثالث: تنفيذ الميزانية العامة للدولة
69	المطلب الرابع : الرقابة على الميزانية العامة
الفصل الثالث : دراسة حالة كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير-جامعة عمار ثليجي الاغواط-	
70	المبحث الأول : تقديم عام لكلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
73	المبحث الثاني : دور المحاسب العمومي في تنفيذ الميزانية :
76	الخاتمة
	قائمة المراجع

قائمة الاشكال :

الصفحة	العنوان
32	أصناف المحاسبة العمومية في الجزائر

مقدمة :

يشهد عالمنا اليوم تحول في حياة وفلسفة الدول والتوجه نحو التوسع في التطبيق الديموقراطي لنظم الادارة العمومية و الإدارة تحديات التنمية الوطنية والمحلية ، ما فرضت حتمية التغيير على الدول القيام بمجموعة من التغييرات والإصلاحات على مختلف الأصعدة والمستويات لاسيما في مجال المالية العامة، فبرزت صورة تطوير المحاسبة العمومية كأداة لترشيد وعقلنة تسيير الأموال العمومية وكذا إعطاء صورة واضحة ومتكاملة لنشاط الدول.

حيث تعتبر المحاسبة العمومية نظام خاصا للمعلومات المحاسبية يحكم النشاط المالي لوحدات القطاع ذات طابع الاداري أو غير الربحي ،وترتبط المحاسبة العمومية ارتباطا وثيقا مع النصوص التشريعية ذات الطابع المالي ،ففي الجزائر نجد أنه خصها المشرع الجزائري بإطار قانوني خاص ومستقل بداية من القانون 90/21 المتعلق بالمحاسبة العمومية ،الذي يسعى إلى آليات تحصيل الإيرادات وتنظيم مراحل تسديد النفقات العمومية ،في ظل احترام تبويب الميزانية العامة للدولة عن طريق أعوانها والممثلين في الأمر بالصرف والمحاسب العمومي ،وفرض رقابة مستمرة وتحديد صلاحياتهم ومسؤوليتهم عند تنفيذ المعاملات المالية لوحدات القطاع العام ،لضمان مشروعية تنفيذ الميزانية ومطابقتها لأنظمة والقوانين المعمول بها ،وحماية المال العام من الاختلاسات والتبديد إضافة إلى تحقيق الاقتصاد والرشادة في استعمال الموارد العمومية ،وبالتالي فإننا نرى البد من تبني نظام محاسبي سليم يسمح بسرعة تقديم البيانات المالية الدقيقة ،وفي الوقت المناسب للمسؤولين من أجل اتخاذ قرارات الاقتصادية المناسبة وتوظيفها لأغراض المساءلة.

أولا : الإشكالية :

منه نطرح الإشكالية التالية :

- ماهو دور المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العام لكلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ؟

و للإجابة على هذه الإشكالية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية

1- ماهي المحاسبة العمومية وماهم أعوانها ؟

2- ماهي الميزانية العامة وكيف يتم تنفيذها ؟

3- ما علاقة المحاسبة العمومية بمزانية كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

ثانيا : أهداف الدراسة :

تكمّن أهداف فيما يلي :

- إبراز أهمية المحاسبة العمومية في الحفاظ على المال العام

- فهم إجراءات الميزانية العامة

- تحديد العلاقة المحاسبة العمومية و الميزانية العامة

ثالثا : أهمية الدراسة :

تظهر أهمية هذه الدراسة في الدور الذي تلعبه المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة وذلك من خلال الأدوار الهامة التي يقوم بها أعوانها

رابعا : أسباب اختيار الموضوع

ترجع الأسباب التي على أساسها تم اختيار الموضوع الى :

* أسباب الذاتية :

- الموضوع : علاقة بتخصصنا وهو التسيير العمومي .

- الاهتمام بالمواضيع الخاصة بالميزانية العامة و المحاسبة العمومية.

* أسباب موضوعية :

- فسادو تبديد المال العام مما يؤكد ضرور احترام قواعد المحاسبة العمومية

خمس : حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي :

- الحدود المكانية : كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير .

- الحدود الزمنية :امتدت الدراسة خلال السداسي الثاني من السنة الجامعية 2022-2023

سادسا : منهج الدراسة

بحكم طبيعة موضوع الدراسة فقد تم اعتماد المنهج الوصفي و التحليلي .

سابعاً : هيكل الدراسة

تناولنا هذه الدراسة في ثلاثة فصول :

الفصل الأول خاص بالمحاسبة العمومية ، اما الفصل الثاني فقد خصصناه للميزانية العامة ، الفصل الثالث يخص دراسة حالة كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

تمهيد :

تطور مفهوم المحاسبة العمومية ليتلائم مع التطور الحاصل في دور الدولة ووظائفها في الحياة الاقتصادية ،وما ترتب عليها من ازدياد في حجم النفقات وتنوع مجالاتها، إضافة إلى تطور حجم الإيرادات وتنوع مصادرها وانعكاس ذلك على نوعية وجودة التحصيل المالي الحكومي بحيث أصبحت المحاسبة العمومية أداة مهمة لمراقبة وتقييم أداء وحدات القطاع العام في تسيير المال العام ،حيث تعد مصدرا مهما للبيانات اللازمة للأغراض التخطيطية واتخاذ القرار .

وفي هذا الإطار ،تعتبر المحاسبة العمومية أحد فروع المحاسبة المتخصصة في مجال تسجيل وقياس نشاط وحدات القطاع العام التي لا تهدف لتحقيق الربح ،حيث أن خصائص تداول المال العام فرضت العمل على تأسيس إطار نظري مستقل لتكييف الممارسات وأسس القياس المحاسبي ،مع مميزات نشاط الوحدات الحكومية بهدف الرفع من جودة التحصيل المالي الحكومي وتحقيق الشفافية والإفصاح الكامل والدقيق عن نتائج تنفيذ الميزانية العامة للدولة ،عن طريق إصدار معايير محاسبية تهدف إلى توحيد الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي والإستفادة من مزايا المحاسبة في القطاع الخاص وتكييفها قدر المستطاع مع خصائص نشاط وحدات القطاع العام لتطوير نظام محاسبي فعال يرتقى لتنمية حاجيات مختلف فئات مستخدمي القوائم المالية الحكومية ،من خلال ما سبق سنتناول في هذا الفصل الإطار النظري لمحاسبة العمومية وفق ثلاثة مباحث كالآتي :

المبحث الأول: مدخل إلى المحاسبة العمومية

تعد المحاسبة العمومية فرعاً من فروع المحاسبة لها أساس نظري تعتمد عميو، بحيث تحكمها مجموعة من القوانين والنصوص التشريعية والتقنية، والتي تسعى من خلالها إلى تسيير الأموال العمومية والرقابة عليها، ولهذا فهي تتميز بمجموعة مبادئ وإجراءات، ولها مجال استخدام يتمثل في الوحدات الإدارية للدولة ومختلف أجهزتها وسنحاول في هذا المبحث توضيح ماهية المحاسبة العمومية من خلال التطرق إلى مفهومها في المطلب الأول، أهداف المحاسبة العمومية في المطلب الثاني وخصائصها في المطلب الثالث.

المطلب الأول : مفهوم المحاسبة العمومية

ارتبط نشوء المحاسبة العمومية بعاملين أساسيين تمثل في تطور مفهوم المحاسبة و نشأة الدولة التي تقتضي قيامها بتقديم الخدمات العامة للمواطنين و الحصول على الموارد اللازمة لتمويل هذه الخدمات، مما أدى إلى إيجاد وسيلة تستطيع الدولة من خلالها تنظيم الموارد والنفقات العامة و المراقبة على المال العام و كانت هذه الوسيلة هي المحاسبة العمومية.

الفرع الأول : نشأة المحاسبة العمومية

مر نظام المحاسبة العمومية بمراحل مختلفة أثناء الاستعمار وبعد الإستقلال إلى غاية إيجاد قانون يحدد الإطار القانوني لنظام المحاسبة العمومية وشملت هذه المراحل ما يلي:

أولاً/ مرحلة الإحتلال:

كان نظام المحاسبة العمومية في الجزائر خاضعاً للنظام الفرنسي، حيث استمر العمل بمعظم النصوص التشريعية والتنظيمية، التي كانت تحكم نظام المحاسبة العمومية في فرنسا بصفة عامة لاسيما المرسوم الإمبراطوري المؤرخ في 31 ماي 1862 ، المتضمن المحاسبة العمومية. بالإضافة إلى المرسوم رقم 50 - 1413 المؤرخ في 13 نوفمبر 1950 والمتعلق بالنظام المالي للجزائر المستعمرة.

ثانيا/ مرحلة بعد الإستقلال :

قامت الجزائر في هذه المرحلة بالعمل على اصدار مجموعة من النصوص التنظيمية التي عوضت النصوص الفرنسية المطبقة في مختلف الجوانب من مجال المحاسبة العمومية وعملت على تكييفها مع الواقع الجزائري، ولعل أهم نص تنظيمي يمكن ذكره في هذا السياق هو المرسوم رقم 65-259 المؤرخ في 14 أكتوبر 1965 والمحدد للالتزامات ومسؤوليات المحاسبين المنتمين إلى القطاع العام، بما فيهم أولئك الذين لم تكن لهم صفة محاسب عمومي بمفهوم نظام المحاسبة العمومية¹.

بالإضافة إلى القواعد التقنية المتمثلة في مجموعة التعليمات، أو لمانشير ومذكرات المصلحة التي تصدرها المديرية العامة للمحاسبة في الإطار التنظيمي المحاسبي، ومن أهمها التعليمات العامة لسنة 1967 التي تعرف حسابات الخزينة وتحدد كيفية استعمالها، و التعليمات رقم 16 المؤرخة في 12/10/1968 المتعلقة بمجموعة حسابات الخزينة.

ثالثا/مرحلة إلغاء القوانين الفرنسية وإصدار أحكام تشريعية:

تم إبطال كل النصوص والقوانين والأنظمة العائدة للحقبة الإستعمارية الفرنسية في 05 جويلية 1973، تطبيقا لأحكام أمر رقم 73-29 المؤرخ في 05 جويلية 1975 وأصدرت أحكام تشريعية متعلقة بالمحاسبة العمومية، و لاسيما تلك الواردة في القانون المعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984، كما تميزت هذه المرحلة بوجود ما يسمى بالفراغ القانوني لنظام المحاسبة العمومية، أي عدم وجود نص تشريعي أو تنظيمي يكون بمثابة الإطار العام للمحاسبة العمومية، والجامع لمبادئها وقواعدها، والمرجع الأول والأساسي لها

رابعا/ مرحلة إصدار قانون وظائف انمحاسبة العمومية:

تعد هذه المرحلة قل بداية ظهور الاطار القانوني الذي يحكم المحاسبة العمومية وينظم اه ويحدد مجال ونطاق تطبيقها بإصدار القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 بالاضافة إلى المرسوم التنفيذي المتعلقة بأشخاص المحاسبة العمومية المتمثل فيما يلي : - - المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين².

¹-حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة،الدار الجامعية ، الإسكندرية 1988،ص 133.

²- حامد عبد المجيد دراز،مرجع سبق ذكره ،ص133.

- المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، والمحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسك اه الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميين و كيفيتها ومحتواها.

-المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بتسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين.

في هذه المرحلة سمحت بظهور القيد المزدوج للعمليات المحاسبية للدولة، بصور التعليمية رقم 078 في 17 أوت 1991 من أجل تسيير دورة العمليات المحاسبية والرقابة على المال العام، حيث أن كل عملية تضم حساب دائن وحساب مدين، كما حددت نطاق المحاسبين العموميين والأمرين بالصرف ومسؤوليات ونطاق العمل والعقوبات جراء تقصيرهم في أداء عملهم¹.

الفرع الثاني : تعريف المحاسبة العمومية.

لقد تم تعريف المحاسبة العمومية بعدة تعريفات يمكن ذكر منها ما يلي:

المحاسبة العمومية هي " المجال المحاسبي المتخصص بعملية تقدير وقياس وتسجيل و تبويب العمليات المالية ،في وحدات الجهاز الحكومي ،ثم إنتاج المعلومات التي تقيد في اتخاذ القرار،وتوصيلها إلى الجهات ذوات العلاقة وفق التشريعات الرسمية والمبادئ الخاصة بذلك² .

قد عرفت هيئة الأمم المتحدة المحاسبة العمومية بأنها" المحاسبة التي تختص بقياس ومعالجة وتوصيل ومراقبة وتأكيد صحة المتحصلات والنفقات والنشاطات المرتبطة في القطاع العام"³.

كما يمكن تعريف المحاسبة العمومية بأنها" فرع من فروع المحاسبة يشمل المبادئ والقواعد التي تبحث في مجال تحميل وتسجيل وتبويب عمليات تحصيل الموارد الحكومية وصرفها و إعداد التقارير والقوائم المالية التي تمثل هذه الأنشطة وتظهر نتائجها"⁴.

وفي تعريف آخر للمحاسبة العمومية أنها" نوع من المحاسبة المالية تطبقه الوحدات الإدارية

الحكومية جميعها بهدف تحقيق الرقابة على نشاط هذه الوحدات والتقرير عن الإستخدامات

¹ - Ministère de finance, Nomenclature des comptes du trésor, Direction général de trésore, 1992, p: 09.

² - سماعيل حسين احمر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار الميسرة، عمان، الأردن، 2003، ص 35.

³ - صلاح الدين عبد المنعم مبارك، المحاسبة العمومية مدخل معاصر، دار المطبوعات، الاسكندرية، 2008، ص 05.

⁴ - حسام أبو العمي الحجاوي، الاصول العملية في المحاسبة الحكومية، دار الحامد، عمان، 2004، ص 18.

والموارد ،مع خدمة أغراض التخطيط ووضع الموازنة العامة للدولة"¹.

كما تعرف المحاسبة العمومية أيضا بأنها" مجموعة من القواعد والإجراءات الخاصة بتنفيذ

الميزانية العامة للدولة ،وهذه الأخيرة تخرج من زاوية كونها اعتمادات ينبغي صرفها في الأغراض المخصصة كما أنها من زاوية أخرى تمثل أي إيرادات ينبغي تحصيلها ،وتخضع كلا من إجراءات الصرف والتحصيل لقوانين وتشريعات قائمة تفسرها وتوضحها مجموعة من القواعد الصادرة لأجهزة الصرف والتحصيل والتي تحدد كيفية القيد في السجلات المحاسبية المعمول بهافي جميع الوحدات الحكومية"².

وبالتالي يمكن تقديم ثلاثة مفاهيم للمحاسبة العمومية:

-المفهوم التقني : ويقصد به مجموعة المبادئ التقنية التي تستعمل من أجل القيد المحاسبي

للمعاملات المالية للدولة في السجلات المحاسبية للمحاسبة العمومية وطرق تنفيذها ومراقبتها.

-المفهوم الإداري : وهو عبارة عن مجموعة القواعد التي تنظم تسيير وتقسيم الإدارة المالية

للدولة وتوزيع المهام على مستوى شبكة المحاسب العمومي.

المفهوم القانوني: وهو مجموعة القيود القانونية التي تعين مهام والتزامات ومسؤولية كل من المحاسب

العمومي والأمر بالصرف في تنفيذ العمميات المالية للدولة³.

كما تعرف المحاسبة العمومية كذلك بأنها تعبر عن" القواعد التي تمتزم بها الجهات الإدارية في تنفيذ الموازنة العامة للدولة ،وتأثيراتها وتسجيل وتبويب العمليات المالية التي تجريبيا وقواعد الرقابة المالية قبل الصرف ونظم الضبط الداخلي ، و إظهار وتحليل النتائج التي تعبر عنها المراكز المالية والحسابات الختامية لهذه الجهات"⁴.

وقد ورد في دليل المحاسبة العمومية الصادر عن الأمم المتحدة بأنها تعتبر"أداة للمديرين الحكوميين

لأغراض الرقابة على الإيرادات والنفقات الخاصة بالوزارات والمؤسسات الحكومية ،ولأغراض الإحتفاظ

¹- ليمى فتح الله و إبراهيم حماد محمد ، الموازنات والمحاسبة الحكومية ، مطابع الدار ، مصر ، 1999 ، ص171.

²- محمد انعيسى أبى رمان، وظرية انمحاسبة انحكومية، المكتبة المصرية ، 1982 ، ص08.

³- J .C.Martinet et P. Dimalta, Droit budgétaire, LITC, Paris, 1999, p : 775.

⁴-محمد عادل التهامي والسيد أحمد انسقا، المحاسبة الحكومية والمحاسبة الاقتصادية القومية مدخل معاصر، مصر، 2005.2006 ص 24.

بالمستندات الخاصة بالعمليات المالية وبالموجودات المختلفة ،وتصنيف البيانات لاستخدامها لأغراض الرقابة وتنفيذ البرمج الحكومية بكفاءة¹.

إذن يمكن تعريف المحاسبة العمومية بأنها : مجموعة القواعد التي تنظم و تقن مدخلات و مخرجات الأموال العمومية .

¹- رافع سالم محمد، المحاسبة الحكومية، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان، 2011 ، ص 14.

المطلب الثاني: أهداف المحاسبة العمومية:

بما أن المحاسبة العمومية نظام تسيير و إعلام ومراقبة فهي تحقق أهدافا نذكر منها¹:

الفرع الأول : حماية الأموال العمومية

إن حماية الأموال العمومية تمثل هدفا رئيسيا بل غاية جوهرية بالنسبة لنظام المحاسبة العمومية فهذا النظام ومنذ بداية تشكل خلال القرن الثالث عشر (في فرنسا خاصة) ، قد ارتكز على مفهوم الأموال العامة ، وبالتالي فإن مبرر وجوده واستمراره على الرغم من تعقده وثقله بالنسبة للبعض ظل مرتبطا باستجابته إلى الحرص على حماية هذه الاموال من كل ما يمكن أن تتعرض له من أشكال التلاعب والغش و الإختلاس و التبذير .

الفرع الثاني : ضمان ترخيص واحترام ترخيصات الميزانية

من الواضح أن ميزانية الهيئات العمومية تعد وثيقة أساسية في تقدير إيرادات ونفقات هذه الهيئات للسنة المالية ، وترخص لها على التوالي بتحصيلها وصرفها وذلك طبقا للقوانين والأنظمة سارية المفعول ، و إذا كانت المسائل المتعلقة بكيفيات و إجراءات تحضير الميزانية وتقديمها لهيئة المداولة المعنية للتصويت والمصادقة عليها تدخل ضمن المجال الواسع للمال العام ، إذن فإن الدور الحاسم للمحاسبة العمومية ينص على تنفيذ ومراقبة العمليات المتصلة بذلك الإجراء لهذا التنفيذ في إطار التقنيات المحاسبية المعمول بها.

الفرع الثالث : حسن تسيير الهيئات العمومية

إذا كان الهدفان السابقان يعدان ضمن الأهداف التقليدية للمحاسبة العمومية ، فإن إهتمامها الآن بقضايا تسيير الهيئات العمومية من أجل تحسين أدائها يعتبر هدفا أساسيا تسعى لتحقيقه من خلال التطور الذي بدأت تشيده ، ولاسيما في المستوى التقني وذلك باقترابها شيئا فشيئا من المحاسبة الخاصة ومحاولة إعتداد البعض عمى أساليبها وتقنياتها و إن المحاسبة العمومية تسمح بما يلي² :

- معرفة المركز المالي للهيئات العمومية ؛

¹ - مسعى محمد ، المحاسبة العمومية ، انمحاسبة انعمومية، دار انهذي نهطباع و اننشر وانخزيغ، انطبعث انثاويث، عيه مهيهث، انجسانر، ص 14

² - طاهر رزوق ، تأدية النفقات العامة ، كتب مفيدة في المحاسبة العمومية ، سنة 2011، ص 12.

- حساب كلف الأسعار ومردودية الخدمات؛

- تحديد النتائج السنوية ؛

- دمج العمليات المالية ونتائج المحاسبة الوطنية.

الفرع الرابع : تحقيق الرشادة في الإنفاق

إذا كانت الرشادة في للإنفاق تهدف الى التحقيق الصرف بأقل تكلفة ممكنة فقد وجب من باب أولى مراعاتها في تسيير الهيئات العمومية وتقييد مسيري هذه الهيئات بها كمبدأ جوهري في استعمال الأموال التي وضعت تحت تصرفهم ومنه فإن تقادي تبذير الإيرادات في النفقات باهظة الثمن أو مصروفات زائدة أو غير معتبرة في الميزانية جمعها تغطي النفقات تغطية كاملة ويعد هذا هدفا رئيسيا بالنسبة للمحاسبة العمومية.

الفرع الخامس : توفير المعلومات اللازمة لأغراض الرقابة :

وهي الرقابة على الموارد الاقتصادية المخصصة للوحدات الحكومية والمحافظة على هذه الموارد ،وذلك باستخدام المعلومات والأدوات التي يوفرها النظام المحاسبي من خلال الدليل المحاسبي ،وكذا اللوائح المالية التي تحدد الضوابط المختلفة للتصرف في الموارد و الإجراءات اللازمة ونظام الرقابة الداخلية و المراجعة الداخلية ،ويطلق على هذا النوع من الرقابة المالية، حيث توفير المعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات إذ تعد هذه المعلومة في شكل تقارير دورية أو الأغراض محدودة وتقييد هذه المعلومات في مجالات التالية:

أ) المقارنة بين التكاليف والإيرادات للعام الحالي بالأعوام السابقة ومع ما يتوقع مستقبلا؛

ب) تحديد حجم الموارد اللازمة لتحقيق السياسات المرجوة؛

ت) تقييم عمليات التحصيل للإيرادات واقتراح أساليب وطرق لزيادة فعالية عملية التحصيل.

المطلب الثالث : خصائص المحاسبة العمومية

تتميز المحاسبة العمومية بمجموعة من الخصائص التي نوجزها في التالي ¹ :

الفرع الأول : المحاسبة العمومية إطار محاسبي مميز

المحاسبة بصفة عامة هي نظام معلومات و إطار تنظيمي يسمح بتسجيل معطيات رقمية للمؤسسة أصول وخصوم و نتيجة الدورة ووضعية المؤسسة واتجاه الغير وكذا كيفية تكوين التكاليف والأسعار ، كما أن المحاسبة تقليديا كانت يطلق عليها محاسبة الصندوق حيث كانت موجهة باتجاه المراقبة المجددة للنفقات والوقاية من التهريب وتحويل الأموال وسرقتها وتبديد المال العام أما النظرة الحالية للمحاسبة العمومية فهي تتعدى هذا المفهوم التقليدي وتتجه نحو تقريب محاسبة الدولة والهيئات التابعة لها من المخطط المحاسبي الوطني.

الفرع الثاني : المحاسبة العمومية هي فرع متخصص

تحتل المحاسبة العمومية مكانة هامة في القانون المالي الجزائري ، حيث أن استقلالية قانون المحاسبة العمومية أصبح حقيقة جلية خاصة بها في تسيير العلاقات الداخلية للهيئات وتعتبر هذه القواعد منظمة ومركمة للعمليات المالية لدى الهياكل و مؤسسات الدولة².

الفرع الثالث : المحاسبة العمومية مزيج من القواعد القانونية والقواعد التقنية

أولا/القواعد القانونية:

يعتبر القانون 90 / 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية والمراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه ، وهو المصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر ويسمى عادة بقانون المحاسبة العمومية³ ، كما وجدت عدة أحكام تشريعية بالمحاسبة العمومية والتي تتمثل في الدستور .

ثانيا/القواعد التقنية:

¹ - حسين الصغير ، دروس في المالية العامة و المحاسبة العمومية ، دار المحمدية العامة ، الجزائر ، 2001 ، ص 1
² - قندوسي عوالي ، دور المحاسبة العمومية في تسيير المؤسسات التربوية ، مذكرة ماستر ، جامعة مستغانم ، 2016 - 2017 ، ص 07.
³ - القانون 90 - 21 المتعلق بالمحاسبة العمومية الجريدة الرسمية رقم 35 الصادرة بتاريخ 15 / 08 / 1990

هناك قواعد تقنية خاصة بالمحاسبة العمومية وخاصة فيما يتعلق بالعمليات المالية للهيئات العمومية في تحديد كفاءات وطرق تسجيل هذه العمليات وعرض البيانات والحسابات الخاصة بها، وتكون هذه القواعد التقنية في أغلب الأحيان محددة في مجموعة من التعليمات و التوجيهات الصادرة من الجهة المختصة والمتمثلة خاصة في وزارة المالية¹.

¹ - مسعى محمد، المحاسبة العمومية، المحاسبة العمومية، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عين مليلة، الج زائر، ص 11.

المبحث الثاني : مبادئ و قواعد المحاسبة العمومية و مجال تطبيقها

إن التسيير المالي للهيئات و الإدارات العمومية يخضع لمعايير خصوصية التي تنشأ من خلال النظام المتبع والنصوص القانونية والممارسة الميدانية ،ويبقى وضع هذه المبادئ حيز التطبيق شرطا أساسيا لكل مرحلة من المراحل التي تخص مجال تطبيق المحاسبة العمومية ومن الضروري عرض هذه المبادئ والقواعد و مجال تطبيق هذه المحاسبة.

المطلب الأول : مبادئ المحاسبة العمومية

تقوم المحاسبة العمومية على عدة مبادئ من أهمها ما يلي:

الفرع الأول : مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

يقصد به أنه لا يمكن للأمر بالصرف القيام بالمهام المنوطة بالمحاسب العمومي بمعنى أن يكون الأمر بالصرف والمحاسب العمومي شخصان متميزين ،يراقب الثاني منهما العمليات التي يقوم بها الأول ،وينتج عن هذا المبدأ انه لا يجوز أن يخضع المحاسب العمومي لسلطة الأمر بالصرف الوظيفية.

وتنص قوانين المحاسبة العمومية على أنه تتنافى وظيفة المحاسب العمومي مع وظيفة الأمر بالصرف وذلك حسب المادة 55 من القانون 90 / 21 " تتنافى وظيفة الأمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي " ¹.

الفرع الثاني : مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات

بمعنى جميع النفقات و الإيرادات التي تم تحصيلها لحساب الدولة في مجموعة واحدة بحيث تمول كل النفقات العامة دون تمييز ،إلا في بعض الحالات والتي نصت عليها المادة 08 من القانون رقم 84 - 17 " لا يمكن إيرادات لتغطية نفقة خاصة تستعمل موارد الدولة لتغطية نفقات الميزانية العامة للدولة بلا تمييز " غير انه يمكن أن ينص قانون المالية صراحة على تخصيص الموارد لتغطية بعض النفقات ،وتكتسي هذه العمليات حسب الحالات الأشكال التالية : الميزانيات الملحق ،الحسابات

¹ -بمعروسي أحمد اليتجاني ، قانون المحاسبة العمومية ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ،الطبعة الأولى ،الجزائر ، 2011 ، ص 4

الخاصة للخرينة، الإجراءات الحسابية الخاصة ضمن الميزانية العامة التي تسري على الأموال المخصصة للمساهمات أو استعادة الاعتمادات¹.

الفرع الثالث : المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي

المحاسب العمومي مسؤول مسؤولية شخصية ومالية على العمليات الموكلة له وعن كل خطأ يرتكبه، أثناء تنفيذه لمختلف العمليات المالية وهذا حسب نص المواد (41 - 46) من قانون 29-90 حيث نصت المادة 41 : "تطبق مسؤولية المحاسب العمومي الشخصية والمالية على جميع عمليات القسم الذي يديره منذ تاريخ تنصيبه فهو إلى تاريخ انتهاء مهامه، غير أنه لا يمكن إقحام هذا المسؤولية بسبب تسيير أسلافه إلا في العمليات التي يتكفل بها بعد التحقيق دون تحفظ أو اعتراض عند تسليم المصلحة الذي يتم وفق كفايات تحدد عن طريق التنظيم"².

¹ - بلعوسي أحمد التيجاني، مرجع سابق، ص11
² - الجريدة الرسمية، العدد 35، الصادرة، بتاريخ 15 / 08 / 1990، المادة 41 من قانون 90 / 21.

المطلب الثاني : قواعد المحاسبة العمومية

تتمثل مراجع قواعد المحاسبة العمومية في النصوص التشريعية والتنظيمية والتي يكون مصدرها الدستور ،القوانين ،الأوامر ،المراسيم والاجتهاد القضائي ، حيث تركز المحاسبة العمومية على المزج بين نوعين من القواعد ، قواعد : قانونية وأخرى تقنية وهي كما يلي :

الفرع الأول : القواعد القانونية

تشكل من النصوص التشريعية والنصوص التنظيمية التي يتم إصدارها لتأطير التسيير المالي للمرفق العمومي ، أهمها ¹:

-القانون رقم 90 - 21 الصادر في 15 أوت 1990 المتعلق بقانون المحاسبة العمومية؛

- القانون رقم 84 - 17 الصادر في 07 جولية 1984 في بعض من بنوده؛

-القانون المالي السنوي الذي لا يخلو من توجيهات في هذا الصدد.

الفرع الثاني : القواعد التقنية

هي تلك القواعد التي تهدف البيان أو وصف العمليات المالية للهيئات العمومية وعرض الحسابات المتعمقة بها ،وتكون في اغلب الأحيان محددة في مجموعة من التعليمات الصادرة من وزارة المالية².

تكون هذه القواعد سجل تعديل دوريا حسب ما تقتضي الضرورة ، أهمها:

-التعليمات 1 W 2 , W الميزانية الولائية؛

-التعليمات 1 C 2 , C الميزانية البلدية؛

-التعليمات الخاصة بقطاع الصحة؛

-التعليمات الخاصة بميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

¹ - العربي بوعمران محمد ،دروس في المحاسبة العمومية ،الأوراق الزرقاء ،الجزائر ، 2017 ، ص 16

² -لوني نصيرة ،محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية ، موجهة للطلبة سنة ثانية ماستر حقوق ، البويرة ،الجزائر ، 2013 ، ص 4

المطلب الثالث : مجال تطبيق المحاسبة العمومية

بصفة عامة يتم تطبيق نظام المحاسبة العمومية على الوحدات الإدارية الحكومية غير الهادفة لتحقيق الربح، والتي تتداول المال العام من أجل تقديم خدمة عامة أو تحقيق منفعة عامة، بغض النظر عن مفهوم الربح أو الخسارة، حيث تمول نشاطها من الاعتمادات المالية المخصصة لتنفيذ الميزانية العامة للدولة، وعمى هذا الأساس فإن المحاسبة العمومية تطبق في "وحدات الخدمات العامة ووحدات الجهاز الإداري للدولة وهي وحدات تقدم خدماتها للجمهور من دون مقابل أو بمقابل رمزي ليس له علاقة بالتكلفة"¹.

بناء على ذلك يمكن الاستنتاج أن كل هيئة عمومية تستفيد من الميزانية العامة للدولة تخضع بالضرورة لأسس وأحكام المحاسبة العمومية، حيث "تطبق المحاسبة العمومية في وحدات الخدمات العامة ووحدات الجهاز الإداري للدولة، وهي وحدات تقدم خدمات للجمهور من دون مقابل أو بمقابل رمزي ليس له علاقة بالتكلفة، كما أنها بصفة عامة تشتمل على الوحدات الإدارية التي تخضع للإشراف الكامل من الجهاز الحكومي من حيث تدبير الأموال وتحديد طرق إنفاقها"².

أما في الجزائر، فقد حصر المشرع مجال تطبيق المحاسبة العمومية وفقا لأحكام المادة الأولى من القانون رقم 90 - 20 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، والتي تنص على أن أسس وقواعد المحاسبة العمومية تطبق على تنفيذ الميزانيات الآتية :

الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة؛

-الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالمجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني مجلس الأمة ومجلس المحاسبة؛

-العمليات المالية للميزانية الملحقه؛

-العمليات المالية للجماعات الإقليمية (ميزانية الولايات والبلديات)؛

-المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

¹ - عبد الله عبد السلام أحمد و آخرون، أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة، 2000، ص

2

² - لوي وديان وزهير المحذوب، المحاسبة الحكومية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، 2010، ص 35.

وبناء على ذلك ،يمكن الاستنتاج بأن مجال اختصاص المحاسبة العمومية يمتد ليشمل مختلف وحدات القطاع العام التي تستفيد من ميزانية عمومية لتمويل نشاطها بهدف تحقيق خدمة عامة.

المبحث الثالث : أعوان المحاسبة العمومية

تسند مهمة تنفيذ العمليات المالية للدولة إلى عدة أعوان يختص كل منهم إلى مهام وسلطات محددة قانونا ،حيث يمكن التمييز بين أصناف أعوان المحاسبة العمومية والمتمثلين في كل من الامر بالصرف ،المحاسب العمومي والمراقب المالي إضافة إلى مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي.

وحسب ما جاء به قانون 90 / 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بقانون المحاسبة العمومية فإن الأعوان المكلفون بتنفيذ العمليات المالية هم الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وعلى الرغم من الدور الفعال الذي يلعبه المراقب المالي في تنفيذ النفقات العمومية إلا أن القانون 90 / 21 لم يمنحه صفة عون مكلف بالتنفيذ بل أدمجه في الباب الخاص بالرقابة ،وتدخل هؤلاء الأعوان من عمليات تنفيذ النفقات العمومية يكون على مختلف مراحل بشكل منظم ومحدد قانونا وهذا من أجل إعطاء أكثر شفافية في تسيير الأموال .

المطلب الأول : الأمر بالصرف

يعتبر الأمر بالصرف مسير يعين على رأس هيئة عمومية له مهام إدارية وأخرى مالية في إطار تنفيذ ميزانية الهيئات العمومية المكلف بتسييرها، ويتناول هذا المطلب دراسة وطبيعة نشاط الأمر بالصرف من منظور المحاسبة العمومية عن طريق عرض عدة عناصر المتمثلة في تعريفه، الأمر بالصرف مهامه ومسؤولياته.

الفرع الأول : تعريف الأمر بالصرف

الأمر بالصرف هو موظف يتصرف باسم ولفائدة الدولة، يعين مسؤول عن تسيير مرفق عام حيث يضطلع بمهام مالية مكملة لنشاطه الإداري لأنه المسؤول المكلف بتنفيذ ميزانية المرفق العام الذي وغالبا ما يعرف الأمر بالصرف في وحدات القطاع العام بصفة (المدير) ولكن ليس لكل مدير صفة الأمر بالصرف لأنه يشترط أن يمتلك هذا الأخير صلاحيات مالية تمكنه من تنفيذ الميزانية وبالتالي كل مسؤول لا يمتلك صلاحيات مالية لا يعتبر أمر بالصرف، لأن ممارسة الصلاحيات المالية هي التي تسمح للأمر بالصرف تحديد مجال صرف المال العام، سواء من حيث طرق التعاقد مع المتعاملين الاقتصاديين، السعر، الكمية، أو نوع السلع والخدمات التي يريد اقتنائها وذلك في حدود الإعتمادات المرخصة وفق أبواب الميزانية، وفي ظل احترام القوانين والتنظيمات المعمول بها من خلال المهام الموكلة له، "حيث يعتبر أمر بالصرف كل عون معين قانونا لتنفيذ إجراءات الإلتزام والتصفية وإصدار سند الأمر بالصرف أو تحرير حوالات الدفع من جانب النفقات، والقيام بإجراءات الإثبات والتصفية وإصدار سند الأمر بالصرف بالتحصيل من جانب الإيرادات"¹.

الفرع الثاني : تصنيف الأمرين بالصرف

تم تحديد أصناف الأمرين بالصرف وفق عدة قوانين وأحكام متعلقة بالمحاسبة العمومية حيث يمكن التمييز بين الأصناف التالية² :

اولا/الأمر بالصرف الرئيسي:

تمنح صفة الأمر بالصرف الرئيسي حصريا للفئات الموالية:

¹ - المادة 23 من القانون رقم 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية .
² - شبيل زبير، أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بتنفيذ العمميات المالية للدولة ، أطروحت دكتوراة ، تخصص تسيير المنظمات
 كلية العلوم الاقتصادية ، التجارية و علوم التسيير جامعة أمحمد بوقرة بومرداس سنة 2013/2014 ص 105 و ص106.

-المسؤولون المكلفون بتسيير المجلس الدستوري والمجلس التقني الوطني ،مجلس الأمة ومجلس المحاسبة؛

-الوزراء في حدود الاعتمادات المفتوحة في ميزانية الدولة المخصصة لتسيير الوزارة إضافة إلى الحسابات الخاصة بالخزينة العمومية المرخصة في قانون المالية؛

-الوالي في حدود ميزانية الولاية؛

-رؤساء البلديات الذين يتصرفون لحساب البلدية؛

-المسؤولون المعينون قانونا على رأس المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري؛

-المسؤولون المعينون قانونا على مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة.

ثانيا/الآمر بالصرف الثانوي

يقوم الأمرون بالصرف الرئيسيون بتعيين الأمرين بالصرف الثانويين من أجل تسيير وتنفيذ ميزانية الوحدات الحكومية اللامركزية ،وبشكل أدق هم المسؤولون عن الإدارات الفرعية بصفتهم رؤساء مصالح خاضعين للوصاية المركزية(مثل المدراء التنفيذيين على مستوى الولايات كمديرية الصحة ،مديرية السكن والاشغال العمومية ...) أو الموظف الذي تحصل من الوزير باعتباره الأمر بالصرف الأول لميزانية الدولة على التفويض بالنيابة عنه لمقيام بتنفيذ بعض العمليات المالية.

ثالثا/الآمر بالصرف الوحيد:

يعتبر الوالي أمر بالصرف رئيسيا ووحيدا في نفس الوقت بالنسبة لتنفيذ ميزانية الولاية ،إضافة إلى كونه المسؤول المباشر عن متابعة تنفيذ البرامج الإقمية اللامركزية للتجهيز العمومي ،المقرر إنجازها على مستوى الولاية ويتمويل نهائي من الميزانية العامة للدولة.

رابعا/الآمر بالصرف المفوض أو المستخلف:

يستطيع كل من الأمر بالصرف الرئيسي والثانوي تعيين مستخلف من الموظفين العاملين تحت سلطتهم المباشرة، في حالة غياب أو مانع بصفة مؤقتة من أجل ضمان استمرارية تسيير المرفق العام أو بغرض تقسيم المهام ،وذلك عن طريق منحهم تفويض للتوقيع بالنيابة يسمح لهم بتنفيذ العمليات

المالية، وتجدر الإشارة في هذا بأن المستخلف الذي لا يمتلك صلاحيات مالية بالتفويض ال يعتبر الأمر بالصرف.

الفرع الثالث : مهام الأمر بالصرف

يعتبر الأمر بالصرف المسؤول المباشر عن ضمان السير الحسن لوحداث القطاع العام عن طريق تنفيذ ميزانية الهيئة العمومية المكلف بتسييرها، حيث يهتم بتنفيذ المراحل الإدارية للعمميات المالية المتمثلة في الالتزام والتصفية والأمر بالصرف من جانب النفقات، والإثبات والتصفية من جانب الإيرادات، إضافة إلى المهام الإدارية المتعلقة بتسيير المرفق العام، يقوم الأمر بالصرف بمهام محاسبية متعلقة بمسك محاسبة إدارية ذات طابع إحصائي للإيرادات و النفقات، التي يقوم بها خلال السنة المالية والتي لا يترتب عنها قيود محاسبية أو مسك سجلات محاسبية وفق القيد المزدوج، لان عمليات التسجيل المحاسبي هي من اختصاص المحاسب العمومي حصريا، وفي هذا الإطار فإن الأمر بالصرف ملزم نيابة كل سنة بإعداد الحساب المالي الذي يتضمن العناصر الموالية :

أولا/محاسبة الإيرادات:

تتضمن محاسبة الأمر بالصرف من جانب الإيرادات بيانات مالية في شكل جداول تظير إجمالي أوامر تحصيل الإيرادات، التي تم إصدارها وكذلك التخفيضات أو الإلغاءات، وقيمة التحصيلات.

ثانيا/محاسبة الالتزامات:

تهدف هذه المحاسبة إلى إظهار حجم نفقات التسيير والتجهيز الملتزم بها بالنسبة إلى رخص البرامج و اعتمادات الدفع السنوية، وبالتالي تسمح هذه المحاسبة بالإفصاح على ما يلي¹ :

- الإعتمادات المفتوحة أو المفوضة حسب أبواب وبنود ميزانية التسيير؛

- تفويضات الإعتمادات الممنوحة للأمرين بالصرف الثانويين؛

- إجمالي الالتزامات بالدفع لنفقات التسيير والتجهيز التي تم القيام؛

- مبلغ الأرصدة المتاحة لنفقات التسيير والتجهيز؛

ثالثا/محاسبة أوامر الصرف:

¹ شلال زهير، مرجع سابق، ص107.

يمسك الأمر بالصرف محاسبة وفق القيد الوحيد والتي يجب أن تفصح عن العناصر الآتية¹ :

- الإعتمادات المفتوحة أو المفوضة؛

- التفويضات بالإعتمادات الممنوحة للأميرين بالصرف الثانويين؛

- مبالغ الأوامر بالصرف أو التحويلات الصادرة؛

- الإعتمادات المتاحة.

¹- شلال زهير ،مرجع سابق ،ص 107.

المطلب الثاني: المحاسب العمومي.

ييقوم المحاسب العمومي بمهام حساسة في مجال تنفيذ الميزانية لأنه يختص دون غيره بمسؤولية حيازة وتداول المال العام وللإحاطة بمختلف هذه الجوانب، سنتناول في هذا المطلب دراسة طبيعة ونشاط المحاسب العمومي من منظور المحاسبة العمومية عن طريق عرض عدة عناصر المتمثلة في تعريف المحاسب العمومي، تصنيفاته، مهامه و طبيعة مسؤولياته.

الفرع الأول : تعريف المحاسب العمومي

يعرف المشرع الجزائري المحاسب العمومي من خلال تحديد المهام الموكلة له والمتعلقة بالمحاسبة العمومية حيث يعد محاسبا عموميا كل شخص يعين قانونا للقيام بالعمليات التالية :

-تحصيل الإيرادات ودفع النفقات؛

-ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها وحفظها؛

- تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد؛

-حركة حسابات الموجودات

ومن خلال تحميل هذه المهام نلاحظ أن المحاسب العمومي يختص بتنفيذ المراحل المحاسبية للعمليات المالية في القطاع العمومي، لأن العون المكلف قانونا بقيد وصرف المال العام لهذا السبب فإن طريقة تعيين واعتماد المحاسب العمومي تكون من قبل الوزير المكلف بالمالية ويخضعون أساسا لسلطته، كما يمكن اعتماد بعض المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية وتحدد كفاءات تعيين بعض المحاسبين العموميين أو اعتمادهم عن طريق التنظيم¹، في ظل اعتماد وتعيين المحاسبين العموميين تتطلب إجراءات خاصة ومحددة قانونا وتشترط توفر مؤهلات تتلاءم مع طبيعة المهام الموكلة لو وتكون حسب كل صنف من أصناف المحاسبين، إضافة إلى ذلك يجب على المحاسب العمومي أن يقوم بتأدية القسم المهني قبل توليه ممارسة المهام الموكلة إليه ومن أجل تنصيبه يجب أن يقدم الوثائق التالية²:

- نسخة من قرار التعيين؛

¹ - المادة 34 من القانون رقم 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

² - المرسوم التنفيذي 311 / 91 المؤرخ في 07 / 09 / 1991 متعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم.

-محضر تأدية القسم ؛

- نسخة من عقد التأمين.

الفرع الثاني: تصنيف المحاسب العمومي

ان تصنيف المحاسبين العموميين له علاقة مباشرة بالتقسيم الإداري المالي للدولة، حيث يمكن التمييز بين الأصناف التالية:

أ/المحاسب العمومي الرئيسي:

وهو المحاسب الذي يكون مكلفا بإجراء القيد النهائي في سجلات المحاسبة للعمليات المالية للدولة حيث يقوم بإعداد الحساب المالي الذي يخضع لمراقبة مجلس المحاسبة ،ويمكن تصنيف المحاسبين العموميين الرئيسيين التابعين للدولة إلى ¹:

أ/العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية ACCT :

حيث يقوم بما يلي :

- تركيز حسابات المحاسبين الرئيسيين الآخرين؛

-متابعة الحساب المفتوح باسم الخزينة العمومية عمى مستوى البنك المركزي؛

-تنفيذ العمليات الخاصة بالحسابين الخاصين بالخزينة التالية : حساب التسوية مع الحكومات الأجنبية وحساب القروض .

ب/أمين الخزينة المركزي : وهو المسؤول عن تنفيذ الميزانية على المستوى المركزي خاصة ميزانية الوزارات فله مهمة إنجاز عمليات الدفع الخاصة بنفقات التسيير والتجهيز العمومي للدولة كما يتولى تنفيذ بعض النفقات المتعمقة بحسابات التخصيص الخاص .

ت/أمين الخزينة الرئيسي : يتكفل بعمليات الخزينة وكذا نفقات المؤسسات العمومية ذات طابع الإداري ،إذا فأمين الخزينة الرئيسي يتولى تنفيذ النفقات التي تدخل في إطار حسابات التخصيص

¹- المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 91 - 313 المؤرخ في 07 / 09 / 1991 والمتعمق بتحديد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون

الخاص وحسابات التسبيقات بالإضافة إلى تكليفه بمعاشات المجاهدين لأنها شبه ديون على عاتق الدولة.

ث/أمين الخزينة الولائية:

أمين خزينة الولاية يقوم بعدة مهام تتمثل في ¹ :

- تركيز العمليات المالية التي يجريها المحاسبين الثانويين التابعون له؛
- تنفيذ عمليات الإدارات والنفقات لميزانية الدولة على المستوى المحلي ،وينوب عن أمين الخزينة الرئيسي فيما يتعلق بالحسابات الخاصة بالخزينة وتوزيع المعاشات على مستوى ولايته؛
- تنفيذ ميزانية الولاية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التي يسيروها؛
- تداول الأموال والقيم والسندات وحراستها ،ويقوم بحركة حسابات أرصدة الخزينة والمحافظة على الأوراق الثبوتية الخاصة بالعمليات المالية التي يجريها
- ويعتبر أمين خزينة الولاية عصب شبكة المحاسبين حيث يمثل حلقة الوصل بين المحاسبين الثانويين ،والرئيسيين لأنه يركز عمليات المحاسبين الثانويين ويرسلها إلى المحاسبين الرئيسيين الآخرين .

ثانيا/المحاسب الثانوي:

وهو كل محاسب يتولى تجميع محاسبة المحاسب الرئيسي ،حيث يقوم بتنفيذ العمليات الخاصة بالإدارات والنفقات لفائدة المحاسب الرئيسي ،الذي يقوم بدوره شهريا بتدقيق ودمج القيود المحاسبية التي قام بها المحاسب الثانوي الواقع في إقليم سلطته المحاسبية ،وعليه يمتلك صفة محاسب عمومي ثانوي للدولة كل من ² :

أ/قابض الضرائب : يقوم بتحصيل الإيرادات ذات الطابع الجبائي ،كان سابقا ينفذ ميزانية البلدية

والمؤسسات الصحية أما حاليا فقد أوكلت هذه المهمة إلى المحاسبين ثانويين آخرين .

ب/قابض أملاك الدولة : أصبح بموجب المرسوم التنفيذي 03 / 42 يسمى مفتش أملاك الدولة .

¹ - المادة 10 من المرسوم التنفيذي 91 - 129 المؤرخ في 24 / 03 / 1991 المتعمق بتنظيم المصالح الخارجية للخزينة.

² - المادة 32 ،المرسوم التنفيذي 313 / 91 المؤرخ في 09 / 09 / 1991 المتعلق بتحديد إجراءات المحاسبة التي يسكها الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون.

ت/ قابض الجمارك: وينقسم إلى ثلاثة أصناف : قابض جمارك من الصنف الأول ،قابض جمارك من الصنف الثاني و قابض جمارك من الصنف الثالث.

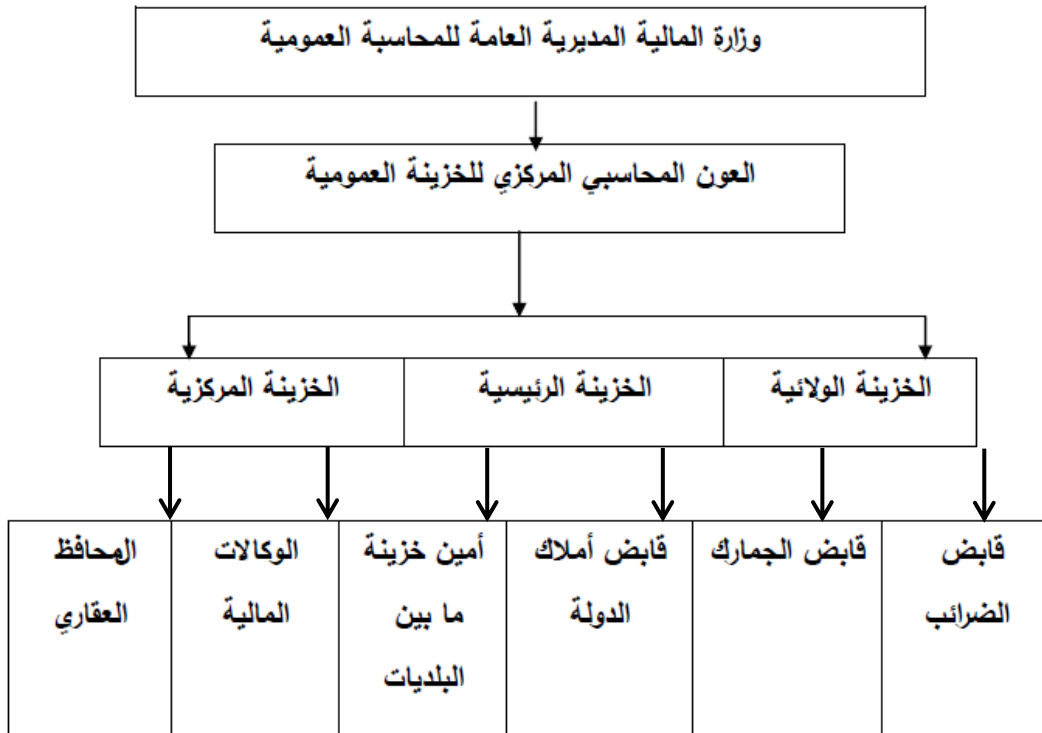
ث/محافظة الرهون: أصبح الآن يسمى المحافظ العقاري .

ج/أمين خزانة البلدية: يقوم بتنفيذ ميزانية البلدية ،كما ينفذ النفقات التي تدخل في إطار المخطط البلدي للتنمية ،تركيز العمليات المالية التي يجريها المحاسبون الثانويون التابعون له؛

ح/أمين خزانة المراكز الاستشفائية الجامعية CHV والمؤسسات الصحية المتخصصة أمناء خزائن القطاع الصحي .

وتتجمع حسابات المحاسبين الثانويين لدى أمين الخزانة الولائية ،مثلا يوضحه الشكل التالي:

الشكل (1): أصناف المحاسبة العمومية في الجزائر



المصدر: شليل زبير،أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بتنفيذ العمليات المالية للدولة ،

مذكرة دكتورة ،تخصص تدبير المنظمات ،كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التدبير جامعة

أحمد بوقرة بومرداس ،سنة 2013 / 2014 ،ص 103

وتتوزع مصالح المحاسبة العمومية في الجزائر كما يلي:

-مديرية عامة للمحاسبة تتكون من خمس مديريات فرعية ومفتشية واحدة؛

-الوكالة المركزية المحاسبية للخرينة العمومية؛

-13 مديرية جهوية؛

-الخرينة المركزية؛

-الخرينة الرئيسية؛

-48 خرينة ولائية؛

-643 خرينة بلدية.

الفرع الثالث : مهام المحاسب العمومي

يعتبر المحاسب العمومي عوناً من أعوان الرقابة على تنفيذ العمليات المالية للدولة ،لأنه مكلف بتطبيق رقابة أثناء تنفيذ الميزانية ،فهو مطالب بالتحقق من مشروعية ما يلي¹ :

- مطابقة العملية مع القوانين والأنظمة المعمول بها؛

-صفة الأمر بالصرف أو المفوض له؛

-شرعية عمليات تصفية النفقات؛

-توفر الاعتمادات؛

-إن الديون لم تسقط أجالها أو محل معارضة؛

-تأشيرات عمليات المراقبة التي نصت عليها القوانين و الأنظمة المعمول؛

-الطابع الإبرائي للدفع؛

- الصحة القانونية للمكسب الإبرائي؛

يتدخل المحاسب العمومي في المرحلة الأخيرة من تنفيذ الميزانية ،حيث يقوم بتنفيذ مرحلة تحصيل الإيرادات وتسديد النفقات المرخصة في الميزانية ، ونتيجة لذلك يعتبر المحاسب العمومي العون

¹ - المادة 46 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

المكلف قانونا بحيازة وحراسة وتداول الأموال والقيم العمومية¹، إضافة إلى المهام المرتبطة بإجراءات القيد المحاسبية ومسك السجلات المحاسبية القانونية للعمليات التي يقوم بتنفيذها، وإعداد حساب التسيير سنويا وإيداعه في الآجال المحددة قانونا لدى مجلس المحاسبة، والمحافظة على وثائق إثبات العمليات المالية والمستندات والسجلات المحاسبية لجميع العمليات التي يقوم وفي هذا الإطار، يمكن التمييز بين المهام المحاسبية والمهام المتعمقة بمراقبة تنفيذ الميزانية، لأن عملية تسديد النفقات أو تحصيل الإيرادات لا تعتبر عمليات تحويلات مالية بسيطة بل تخضع لشروط قانونية وإجراءات تنظيمية يجب التحقق من توفيرها قبل تنفيذها، أما من جانب تنفيذ الإيرادات، فإن المحاسب العمومي يتكفل تحت مسؤوليته الشخصية والمالية عن اتخاذ إجراءات التحصيل القانونية ابتداء من تاريخ استلام سندات الأمر بالتحصيل المحررة من طرف الأمر بالصرف، وذلك بعد أن يتحقق بأن هذا الأخير مرخص له

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

الفرع الرابع : طبيعة مسؤولية المحاسب العمومي

يتميز المحاسب العمومي بمسؤولية ذات طابع خاص تتوافق مع طبيعة المهام المكلف، رغم أن المشرع قدم له الحماية الكاملة أثناء ممارسة مهامه إلا أنه يعتبر صمام الأمان الأخير قبل صرف المال العام ليذا السبب، توصف مسؤولية المحاسب العمومي بأنها مسؤولية شخصية ومالية².

والذي من الضروري تعويض الضرر الذي لحق بالخزينة العمومية من ماله الخاص في حالة التأكد من ارتكابه للعمليات التي قام بتنفيذها، حيث " يتعين على لمخالفات صريحة للقوانين والتنظيمات

¹ -المادة 19 من القانون رقم 21-90 المتعمق بالمحاسبة العمومية.

² - المادة 41 من القانون رقم 21-90 المتعمق بالمحاسبة العمومية.

المعمول بها المحاسب العمومي أن يغطي بأمواله الخاصة أي عجز مالي في الصندوق وكل نقص حسابي مستحق يتحمله¹ "

وعلى هذا الأساس، فإن هذه الأخيرة تعتبر مسؤولية موضوعية يتم إقرارها بناء على واقع وأحداث ملموسة يتم إثباتها بوثائق محاسبية مرتبطة بالمهام المكلف بها، وتنتج عن عجز في الصندوق أو التقصير في تحصيل الإيرادات أو دفع نفقة من دون وجه حق ألحقت ضررا بالخزينة العمومية، أو مخالفات يتم إثباتها عند تدقيق حساب التسيير من طرف مجلس المحاسبة بصفته هيئة رقابة مالية لاحقة، لأن المحاسب العمومي يعتبر مسؤول شخصيا وماليا عن مسك المحاسبة والمحافظة على وثائق إثبات العمليات و السجلات المحاسبية². إضافة إلى ذلك، يمكن أن تكون المسؤولية تضامنية بين المحاسبين العموميين والموظفين الموضوعيين تحت أوامره، ومن أجل تغطية المخاطر المرتبطة بطبيعة مهام ومسؤولية المحاسب العمومي، فإنه مطالب قانونا بتقديم عقد التأمين عن مخاطر مهنة المحاسب العمومي عند تنصيبه على رأس مصلحة عمومية، " يتعين على المحاسب العمومي قبل مباشرة وظيفته أن يكتتب تأميناً على مسؤوليته المالية³ ".

ونظرا للطبيعة الخاصة لمسؤولية المحاسب العمومي، فإنه لا يتم الأخذ بمسؤوليته إلا عن طريق وزير المالية أو مجلس المحاسبة، بواسطة تنفيذ إجراء وضع المحاسب في وضعية مدين تجاه الخزينة العمومية من أجل في حساب خاص، وذلك في حالة إدانته بارتكاب مخالفات صريحة للتشريعات المعمول تسديد العجز في الصندوق أو تعويض الضرر الذي ألحق بالخزينة العمومية دون أن يخل ذلك بالمتابعات الجزائية حسب درجة وطبيعة المخالفة المرتكبة، ولكن من أجل التخفيف من ضغط المسؤولية الشخصية والمالية على عاتق المحاسب العمومي أن تخفف من الذي ارتكب خطأ مهنيا وثبتت حسن نية وضع المشرع الجزائري إجراءات من شأن مسؤوليته الشخصية والمالية وذلك عن طريق طلب الاستفادة من الإجراءات الموالية :

أولا/إجراء الإعفاء من المسؤولية:

يطلب المحاسب الموضوع في حالة مدين إعفائه من تسديد المبالغ المستحقة من وزير المالية، الذي يقدر قبول أو رفض الإعفاء الكمي أو الجزئي للمبالغ المستحقة الدفع للخزينة العمومية، " وفي حالة

¹ - المادة 53 من القانون رقم 90-21 المتعمق بالمحاسبة العمومية.

² - المادة 45 من القانون رقم 90-21 المتعمق بالمحاسبة العمومية.

³ - المادة 54 من القانون رقم 90-21 المتعمق بالمحاسبة العمومية.

إثبات القوة القاهرة يرخص القانون لمجلس الإعفاء الجزئي أو الكمي للمحاسب الموضوع في حالة مدين¹ .

ثانيا/ الإجراء الرجائي :

يستطيع المحاسب العمومي الموضوع في حالة مدين تجاه الخزينة العمومية أن يقدم طلبا ثانيا لوزير المالية لإعفائه من تسديد الدين ،وبعد استشارة لجنة المنازعات التي تقوم بالتحري عن الوضعية المالية والمادية الفعلية للمحاسب من أجل تقدير إمكانية أو استحالة الدفع ،بناء على ذلك يقرر وزير المالية الإعفاء الكمي أو الجزئي للمبالغ المستحقة الدفع للخزينة العمومية يجب عمى كل محاسب عمومي أن يرفض الامتنال لإجراء التسخير إذا كان رفض دفع النفقة مبررا بأحد العناصر الآتية على الأقل:

- عدم توفر السيولة النقدية ما عدا بالنسبة للدولة؛
- عدم توفر أموال الخزينة؛
- انعدام إثبات أداء الخدمة؛
- طابع النفقة غير الإبرائي؛
- انعدام تأشيرة مراقبة النفقات الموظفة أو تأشيرة لجنة الصفقات المؤهلة إذا كان ذلك منصوصا عليه في التنظيم المعمول به.

عند تحميل الأسباب المانعة لاستعمال إجراء التسخير ،فإنه من المنطقي أن يرفض

المحاسب العمومي دفع النفقة عن طريق التسخير في حالة عدم توفر الاعتمادات المالية ،لأنه لا يملك التغطية المالية للتسديد باستثناء النفقات التي تدفع باسم الدولة والتي يتم تسديدها عن طريق السحب عن المكشوف ،أما الأسباب الأخرى فإنها تهدف إلى حماية المال العام.

¹ - المادة 46 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

المطلب الثالث : مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

لعل أهم ما يميز المحاسبة العمومية عن المحاسبة المالية هو انفرادها بمبدأ التنافي بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي .

الفرع الأول : تعريف مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

نصت المواد 55 ، 56 ، 57 من القانون رقم 90 / 21 المتعلق بالمحاسبة العمومية على مبدأ التنافي والذي يقصد تقسيم المهام بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي ، مع استقلالية كل طرف عن الآخر¹، ويتمثل الهدف من إقرار المشرع لهذا المبدأ في ضمان حسن إدارة المال العام عبر التنفيذ الجيد للميزانيات العمومية وهذا من خلال تقسيم المهام وتحقيق الرقابة المزدوجة².

الفرع الثاني : أهداف مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

أولا /تقسيم المهام :

تمر عملية تنفيذ الميزانية بمراحل متكاملة إدارية وأخرى محاسبية، فالمهام الإدارية هي من اختصاص الأمر بالصرف وتدرج في نطاق الملائمة (السعر، الكمية، النوعية، وقت الإنفاق، ... إلخ)، والتي تتطلب توفر مؤهلات في التسيير وإدارة وحدات القطاع العام لدى الأمرين بالصرف. أما مهام المحاسب، فتقتصر على تنفيذ الجانب المحاسبي الذي يدرج ضمن نطاق التحقق من مشروعية العمليات المالية ومطابقتها للقوانين والتنظيمات المعمول بها، إضافة لكونه العون المؤهل قانونا في مجال تداول وحيازة الأموال والقيم العمومية، المهام التي تتطلب مؤهلات وتكوين محاسبي متخصص . وبالتالي، تطبيق هذا المبدأ يسمح " بمراعاة الاختصاص في توزيع الأعمال الإدارية والمحاسبية³ .

ثانيا/الرقابة:

يقوم الأمر بالصرف بإعداد الحساب الإداري " الإلزاميات ،الأمر بالصرف ... " ، ويقوم المحاسب العمومي كذلك بإعداد حساب التسيير بتسجيل التدفقات النقدية الناتجة عن تنفيذ أوامر الأمر

¹ - المادة 55 ، 56 ، 57 من القانون 90 - 21 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

² - محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، مكتبة الصفحات الذهبية، الرياض، 1988 ، ص 121

³ - عصام بشور، المالية العامة والتشريع الضريبي، منشور ارت جامعة دمشق، سوريا، 1994 ، ص 30

بالصرف، وبالتالي تسيل مراقبة مجلس المحاسبة عن طريق مقارنة مدى تطابق كل من الحسابين من أجل التحقق من صحة الحسابات و مشروعية عمليات تنفيذ الميزانية.

إن الفصل بين ميام الأمر بالصرف و المحاسب العمومي تساهم في حماية الأموال العمومية عن طريق ازدواجية المراقبة بحيث يقوم كل عون بمراقبة الآخر لكي يكون الحساب الإداري مطابقا لحساب التسيير الخاص بالمحاسب العمومي¹.

ثالثا/ وحدة الصندوق:

المحاسب العمومي هو العون المؤهل قانونا لتسيير و تداول الأموال و القيم العمومية ويتم ذلك في إطار وحدة الصندوق، بحيث تودع الأموال العمومية في صندوق واحد تحت مراقبة وزارة المالية، و عليه فإن شبكة المحاسبين العموميين تخضع لمراقبة وسلطة وزير المالية، أما الأمر بالصرف فهو يخضع لسلطات تنفيذية مختلفة . وتتمثل النتيجة المباشرة لتطبيق مبدأ الفصل بين ميام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

في أن الأمر بالصرف لا يملك حساب الصندوق ولا يمكنه تداول الأموال ، و القيم العمومية إلا في حالات استثنائية بترخيص من وزارة المالية عن طريق إنشاء الوكالات المالية.

رابعا/مقاومة الغش

يتم حماية الأموال العمومية عن طريق تقييد و تحديد اختصاص و صلاحيات كل من الأمر بالصرف و المحاسب العمومي، بحيث لا يستطيع أن يقوم الأمر بالصرف بتسديد النفقات لأنه لا يملك صلاحيات قانونية تمكنه من تداول الأموال العمومية، ولا يستطيع المحاسب العمومي أن يقوم بالتحصيل أو الدفع دون استلام الأمر بتنفيذ هذه العمليات من الأمر

بالصرف، و بالتالي يصعب هذا المبدأ من اختلاس أو سرقة الأموال العمومية، لأن من يحدد مجال صرف الأموال العمومية ليس هو من يقوم بدفعها.

الفرع الثالث : الاستثناءات على مبدأ التنافي بين المهام

¹ محمد براق، المحاسبة العمومية، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الرابعة تخصص محاسبة، المدرسة العليا للتجارة ، 2000 ، ص: 50

وهناك بعض الاستثناءات في تطبيق مبدأ التنافي بين المهام حيث أقر المشرع بعض الحالات التي لا يتم فيها احترام هذا المبدأ و هي :

أولاً/ على مستوى تنفيذ الإيرادات العامة:

يرخص للأمر بالصرف استثناءا تحصيل الإيرادات عن طريق إنشاء صناديق تحصيل الإيرادات بترخيص من المحاسب العمومي الذي يرخص له بتحصيل الإيرادات الخاصة إذا كانت طبيعة عمل الأمر بالصرف تتطلب ذلك، و تكون مصالح الأمر بالصرف القائمة على تسيير هذا الصندوق ملزمة بإيداع المبالغ المحصلة عن طريق الصندوق لدى المحاسب العمومي، الذي يتحقق من صحة الحسابات و مشروعية العمليات، ثم يطالب الأمر بالصرف بإصدار سند الأمر بالتحصيل إجمالي تصحيحي، من أجل القيد النهائي لهذه العمليات، و من جهة أخرى يرخص للمحاسب العمومي بتحصيل الأموال التي تودع لدى طرف المدين الذي يسدد المبالغ المالية نقدا من تلقاء نفسه، دون توفر سند التحصيل لدى المحاسب في انتظار إصدار سند الأمر بالتحصيل التصحيحي من طرف الأمر بالصرف¹.

ثانيا/على مستوى النفقات العامة:

يرخص للأمر بالصرف أن يقوم بنفسه بالدفع، كما هو الحال في المدفوعات التي تتم عن طريق صندوق التسبيقات، حيث يسمح الأمر بالصرف عن طريق هذا الصندوق أن يدفع بعض النفقات ذات الطابع الاستعجالي والنفقات المتكررة ذات المبالغ المنخفضة بحيث يرخص لو فتح هذا الصندوق عن طريق ترخيص مسبق مصادق عليه من طرف وزير المالية ووزير الإدارة المعنية بالصندوق، ويقوم المحاسب العمومي بمراقبة العمليات المالية التي تمت بواسطة صندوق التسبيقات، وتتمثل النفقات التي تشكل استثناءا لهذا المبدأ في ما يلي²:

أ . النفقات التي تدفع دون أمر بالصرف مسبق:

ونجد فيها كلا من:

1- المدفوعات التي تمت عن طريق صندوق التسبيقات؛

¹- زهير شلال ، نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة وأفاق إصلاحه، مذكرة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعموم التسيير، 2001 - 2002 ، ص 29.

²- محمد مسعي، مرجع سبق ذكره ،ص 22.

2- الدين الأصلي والفوائد واجبة الدفع الخاصة بديون الدولة و أيضا خسائر الصرف على رأس المال الأصلي؛

3- النفقات ذات الطابع النهائي التي نفذت بعنوان عمليات التجهيز العمومي التي استفادت من تمويلات خارجية.

ب . النفقات التي تدفع بدون الأمر بالصرف:

و تتلخص في:

1. معاشات المجاهدين ومعاشات التقاعد المدفوعة من ميزانية الدولة؛

2. المرتبات المدفوعة لأعضاء القيادة السياسية وأعضاء الحكومة؛

3. المصاريف و الأموال الخاصة.

خلاصة:

يركز نظام المحاسبة العمومية كنظام معلومات عمى تسجيل واثبات العمليات المالية للدولة واعداد التقارير والقوائم المالية عن نتائج تنفيذ الميزانية العامة، مع الأخذ بعين الاعتبار خصائص نشاط وحدات القطاع العام غير الهادفة لتحقيق الربح وتحقيق الرقابة عمى صرف المال العام، حيث تعتمد الأنظمة المحاسبية عمى أسس قياس محاسبية مختلفة لقيد العمليات المالية واستخلاص النتائج.

إضافة إلى تبنيه قاعدة الفصل بين الوظائف الإدارية والمحاسبية عند تنفيذ العمليات المالية للدولة عن طريق تقسيم المهام وتحديد مجال اختصاص مختلف أعوان المحاسبة العمومية، بهدف تحديد المسؤوليات وتكثيف إجراءات الرقابة على صرف المال العام، وخصص بالذكر المحاسب العمومي الذي يعتبر آخر عقبة قبل صرف المال العام، فقد خصه المشرع الجزائري بمسؤولية مالية وشخصية خاصة دون غيره من أعوان المحاسبة العمومية، فنجدها تتمثل في كونه ملزم بتعويض الضرر الذي لحق بالخزينة العمومية من ماله الخاص أو إجراء طلب التسخير.

الفصل الثاني: الميزانية العامة

المبحث الأول : ماهية الموازنة العامة .

المطلب الأول : مفهوم الميزانية العامة .

الميزانية العامة من أهم التنظيمات المالية المعاصرة ، وقد وردت تعاريف مختلفة لها بعضها ركزت على الجانب المالي للميزانية العامة والبعض الآخر ركز على الجانب القانوني للميزانية وأخرى جمعت بين الاثنتين بصورة متساوية، في حين فضل البعض الآخر منها أحد الجانبين على الآخر، كل ذلك جعل الكتاب والمؤلفين يختلفون فيما بينهم في تعريف الميزانية العامة، لذلك نجد من الضروري استعراض بإيجاز بعض التعريفات التي اخترناها من مؤلفات وقوانين متعددة، إضافة إلى التمييز بينها وبين ما يشابهها من مفاهيم أخرى.

الفرع الأول: تعريف الميزانية العامة.

لقد ارتبط مفهوم و مضمون الميزانية العامة للدولة، بتطور مفهوم ومضمون علم المالية العامة والذي ارتبط بدوره بتطور دور الدولة في النشاط الاقتصادي¹ وفيما يلي سنعرض بعض التعريفات الواردة عند بعض الاقتصاديين وفي تشريعات بعض الدول.

أولاً: تعريفات بعض الاقتصاديين.

➤ الميزانية في مفهومها العام "هي جرد للنفقات والإيرادات المقرر تحقيقها خلال فترة محددة من طرف شخص أو مجموعة، وهي تعني بالنسبة للدولة مجموع الحسابات التي ترسم لسنة ميلادية واحدة، جميع الموارد وجميع الأعباء للدولة".
أو هي قائمة تحتوي على جميع الإيرادات والنفقات المتوقعة لسنة مقبلة، وتكون مصادقة عليها طرف السلطة التشريعية.¹

¹ نور محمد لمين، "دور الموازنة العامة في التنمية الفلاحية والريفية كبديل اقتصادي خارج قطاع المحروقات"، دراسة حالة ولاية تيارت مذكرة لنيل شهادة الماجستير، السنة الجامعية 2011-2012، ص19.

➤ الميزانية العامة هي "عبارة عن تقدير للإيرادات العامة والنفقات العامة في فترة مقبلة".²

➤ الميزانية تقدير تفصيلي لنفقات الدولة وإيراداتها خلال سنة مالية مقبلة، تعده أجهزة الحكومة، وتعتمده السلطة التشريعية بإصدار ما يسمى بنظام أو مرسوم الميزانية الذي يجيز لهذه الأجهزة تنفيذ الميزانية بجانبها التحصيلي والانفاقي.³

ثانيا: تعريف الميزانية العامة في تشريعات بعض الدول.

- القانون الفرنسي: عرفها "بأنها وثيقة تتبؤ وإقرار الإيرادات والنفقات السنوية للدولة أو لأنواع الخدمات التي تخضع هي الأخرى لنفس القواعد والتنظيمات القانونية".
- القانون الأمريكي: "عرفها بأنها صك تقدر فيه نفقات السنة المالية ووارداتها بموجب القوانين المعمول بها عند التقديم، واقتراحات الجباية المبسوبة فيها".⁴
- القانون البلجيكي: "عرفها بأنها بيان الواردات والنفقات خلال الدورة المالية".
- القانون المصري: عرفها في المادة في المادة 1 من القانون (1973/53) بأنها هي برامج المالي للخطة عن تحقيق أهداف وذلك في إطار الخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية وطبقا السياسة العامة.⁵
- قانون المحامية اللبناني: عرفها بأنها صك تشريعي تقدر فيه نفقات الدولة عن سنة مقبلة وتجاز بموجبه الجباية والاتفاق.⁶

و بالتالي ممكن استخلاص التعريف التالي:

¹ مصطفىاوي ربيع والعيداني عمر، "عصرنة نظام الميزانية في الجزائر"، مذكرة لنيل شهادة ليسانس، السنة الجامعية 2011-2012، ص3.

² د. علي زغندود، مرجع سابق، ص69.

³ محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان- الأردن، طبعة 2008، ص3.

⁴ عنان محسن ظاهر، الموازنات العامة في الدول العربية، بدون ذكر التاريخ، ص14.

⁵ عاطف وليم اندراوس، "الاقتصاد المالي العام في ظل التحولات الاقتصادية المعاصرة"، الإسكندرية، دار الفكر الجامعي، 2010، ص525.

⁶ عاطف وليم اندراوس، ص525.

"الميزانية العامة هي وثيقة تمثل البرنامج المالي للحكومة تتضمن تقدير مفصل للإيرادات والنفقات النهائية للدولة لفترة زمنية مقبلة عادة ما تكون سنة، بما يحقق أهداف السياسة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للمجتمع، على أن تعتمد من طرف السلطة التشريعية".

الفرع الثاني: تمييز الميزانية العامة عما يشابهها من مفاهيم أخرى.

تعد الميزانية العامة برنامجا رقميا شاملا لنشاط الدولة، تسجل فيها العمليات التي تجري داخل دائرة نشاط معين لذا يقتضي الأمر تمييزها عما يختلط بها من المفاهيم المالية الأخرى القريبة منها وذلك على النحو الآتي:

* أولا: الموازنة العامة، أو الميزانية العامة.

يستخدم اصطلاح الموازنة العامة، أو الميزانية العامة، بشكل مترادف، ويؤيدان نفس المعنى ونفس المدلول في مؤلفات وكتب المالية العامة وليس هناك اتفاق على ترجيح استخدام كلمة موازنة أو ميزانية، في البلاد العربية.

ويحاول بعض الأكاديميين التمييز بين كلمة الموازنة والميزانية فيربط مفهوم الموازنة بالدولة، فكلمة الموازنة العامة يقابلها اصطلاح (BUDGET) باللغة الإنجليزية وهي تقدير نفقات وإيرادات الدولة لسنة مالية قادمة، بينما اصطلاح الميزانية مرتبط بالمنشآت والشركات والمؤسسات، ففيها يستعمل اصطلاح الميزانية العامة والذي يقابله اصطلاح (BALANCE SHEET) باللغة الإنجليزية.

وفي واقع الأمر فإن الميزانية العامة عبارة عن كشف المركز المالي للشركة أو المنشأة في لحظة زمنية معينة.¹

بالنسبة للجزائر فإن الشائع هو استخدام مصطلح الميزانية العامة في القوانين والتشريعات والإصدارات في مجال المالية العامة.

¹ محمد شاكر عصفور، مرجع سابق، ص 8-9.

* ثانيا: الموازنة العامة والحساب الختامي.

الحساب الختامي للموازنة العامة أداة لمراجعة ما قامت به السلطة التنفيذية وما تعهدت به السلطة التشريعية، وهو وسيلة لمتابعة تنفيذ ما اعتمدته السلطة التشريعية من برامج وسياسات.¹

تختلف الموازنة العامة عن الحساب الختامي من حيث طبيعة الأرقام الواردة في كل منهما وإن كانا يتماثلان في هيكل البنود المدرجة (نفس التبويبات والتقسيمات) إلا أن طبيعة أرقام هذه البنود مختلفة، ففي حين تكون أرقام الموازنة العامة تقديرية (لسنة مالية مقبلة)، فإن الأرقام المدرجة في الحساب الختامي فعلية (لسنة مالية منتهية).²

* ثالثا: الموازنة العامة وقانون المالية.

"إن قوانين المالية هي القوانين التي تحدد في إطار التوازنات العامة المسطرة في مخططات التنمية الاقتصادية والاجتماعية المتعددة السنوات والسنوية طبيعة الموارد والأعباء المالية للدولة ومبلغها وتخصيصها".³

"الميزانية هي الوثيقة التي تقدر للسنة المدنية مجموع الإيرادات والنفقات الخاصة بالتسيير والاستثمار ومنها نفقات التجهيز العمومي والنفقات بالرأس مال ترخص وبها".⁴

يستنتج من خلال التعريفين السابقين الفرق الموجود بين كل من قانون المالية والميزانية سواء من حيث الشكل أو المضمون، فالأول أوسع وأشمل حيث يضم عدة حسابات مجتمعة كلها تشكل قانون المالية في حين أن الثاني (الميزانية) ما هي إلا حساب من بين الحسابات فهي بمثابة مستخرج منه، وتتميز بخصائص عديدة.

¹ محمود حسين الوادي ، زكرياء، احمد عزام، المالية العامة من منظور إسلامي، عمان، دار صفاء، 2010، ص 133.

² عاطف وليم اندراوس، مرجع سابق، ص 528.

³ المادة 1 من القانون 84-17 المؤرخ في 1984/07/07 المتعلق بقوانين المالية. ج.ر عدد 28 لسنة 1984.

⁴ المادة 3 من القانون 90-21 المؤرخ في 5 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية ج.ر عدد 35 لسنة 1990.

المطلب الثاني : مبادئ الميزانية العامة.

يقصد بمبادئ الميزانية العامة الأصول والقواعد التي تحكم إعدادها، والأسس التي تقوم عليها، وقد تشكلت معظم هذه القواعد خلال القرن التاسع عشر، وكان الهدف منها تنظيم الميزانية العامة والتعرف على المركز المالي للدولة، وتبسيط إجراءات الرقابة من قبل التنفيذية والسلطة التشريعية والحد من التبذير والهدر في المال العام وسنحدد السلطة هذه المبادئ بشكل ملخص كالآتي:

أولاً : مبدأ سنوية الميزانية.

وفقاً لهذا المبدأ يتعين أن يتم العمل بميزانية الدولة خلال فترة زمنية محددة وهي وقد اتضح جلياً عند استعراض مفهوم الميزانية العامة والذي عرفنا الذي عرفنا في جزء منه أن تقدير الإيرادات ونفقات الدولة يتم خلال فترة زمنية محددة سنة، وتعد إنجلترا من أوائل الدول التي طبقت هذا المبدأ خلال القرن السابع عشر (17) ومنذ ذلك التاريخ والعديد من الدساتير والقوانين المالية في العديد من الدول تنص على سنوية الميزانية العامة حتى أصبحت من المبادئ الرئيسية التي يتم مراعاتها عند إعداد وتحضير الميزانية.

كما يقصد بمبدأ السنوية أن تعطى موافقة السلطة التشريعية للميزانية لمدة سنة واحدة ويترتب عن تطبيق هذا المبدأ النتائج التالية:¹

- أن يكون الترخيص بتحصيل الموارد و صرف النفقات عن سنة واحدة.
- أن يتجدد هذا الترخيص كل سنة أي تتوقف مبدئياً عمليات تحصيل للموارد في اليوم الأخير من السنة إلى أن يتحدد الترخيص.
- أن تلغى الاعتمادات غير المستعملة في اليوم الأخير من السنة (يستثنى من ذلك نفقات التجهيز) .

¹ أيلس شاوش البشير، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الأولى 2008، ص138.

كما يشير مبدأ السنوية مشكلتين:

- في غالبية الدول تتطابق السنة المالية مع السنة المدنية، أي أنها تبدأ في الأول من يناير وتنتهي في 31 ديسمبر لكن هناك بلدان أخرى خرجت عن هذه القاعدة ففي إنجلترا والسويد وأستراليا تبدأ في الأول من أبريل وتنتهي في 31 مارس أما في الولايات المتحدة تبدأ في الأول من يوليو وتنتهي في 30 يوليو.
- ختام السنة المالية.

* مبررات مبدأ السنوية:

في الواقع توجد العديد من المبررات بعضها مالية وأخرى سياسية، اقتصادية وفنية ومن بين هذه المبررات على سبيل المثال لا على سبيل الحصر نجد¹:

- تختار مدة سنة لكونها أصلح مدة لعمل تقدير النفقات والإيرادات، فهي حد طبيعي لتكرار العمليات المالية لاحتوائها على دورة كاملة الفصول.
- تعتبر مدة السنة فترة مناسبة لمراقبة الهيئة التشريعية للحكومة فيما يتعلق بتصرفاتها المالية.
- إن فترة السنة تغطي جميع الفصول التي يمكن أن تؤثر على نمط الإنفاق والإيرادات العامة التي تتوقع الحكومة أن تقوم بجبايتها.
- كما أن النفقات العامة لا تكون هي الأخرى منظمة بل الحالة الأكثر احتمالاً أن تكون متقلبة على مدى السنة.

أما من الناحية الفنية فإن فترة السنة تعد أكثر تفصيلاً لإعداد وتحضير الموازنة العامة فعملية إعداد الميزانية يتضمن عملية التنبؤ بإيرادات ونفقات الدولة خلال الفترة القادمة

¹ د. خياطة عبد الله، أساسيات في اقتصاد المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، 2009، ص 257.

وكلما ازدادت الفترة التي يتم من خلالها عملية التنبؤ كلما انخفضت دقة التقديرات وابتعدت عن الموضوعية و اختلف التنبؤ الفعلي عن المقدّر فعلا.

- إن فترة السنة هي الفترة الطبيعية التي تتخذها كافة المؤسسات العمومية والخاصة أساسا لحساب نتائج أعمالها وإعداد حساباتها الختامية.

- يسمح مراعات مبدأ السنوية للسلطة التشريعية بتحقيق رقابة مالية وتقييمية فعالة للبرامج الحكومية التي تنوي الحكومة تنفيذها أو ما قامت بتنفيذه فعلا، فإذا تجاوزت فترة الميزانية السنة سوف يؤدي ذلك إلى إضعاف قدرة السلطة التشريعية على القيام برقابة فعالة.¹

* استثناءات مبدأ السنوية:

غير أن هذا المبدأ لا يخلو من بعض الاستثناءات التي تفرضها ظروف معينة قد تقتضي تحديد فترة الميزانية لفترات تزيد أو تقل عن السنة كتعديل بداية السنة المالية، أو الأزمات الاقتصادية الحادة ولعل أهم صور الخروج عن مبدأ سنوية الميزانية ما يلي²:

1- الميزانية الإثني عشرية:

هي ميزانية مؤقتة تقرر فيها الحكومة فتح الاعتمادات لجميع وحداتها لمدة شهر واحد وتقوم الوحدات الحكومية بتوزيع ما يتقرر لها من اعتمادات على الأبواب والفصول والبنود وقد جاء هذا الاستثناء للظروف التي تؤدي إلى المصادقة على الميزانية فكان لابد أن تتفق في العام اللاحق بموجب الإنفاق المماثل للعام السابق مقسما على اثني عشر شهرا يطلق عليها في الجزائر الاعتمادات الشهرية.

2- الاعتمادات الإضافية (التكميلية):

¹ أيلس شاوش البشير، مرجع سابق، ص140.

² خاطف وليم اندراوس، مرجع سابق، ص535-536.

هي المبالغ التي تصادق عليها السلطة التشريعية لاحقا ويطلق عليها في الجزائر الاعتمادات التكميلية

3- الميزانية الدورية:

تهدف إلى التأثير في الحالة الاقتصادية ففي حالة الازدهار تحجم الدولة عن بعض بنود الإنفاق لتصرفها في حالة الركود بهدف تحقيق التوازن الاقتصادي العام.

4- اعتمادات الدفع:

حيث ترصد اعتمادات للمشاريع التي تتجاوز في مدتها السنة المالية وبالتالي يتم أخذ الموافقة من السلطة التشريعية على الحصة السنوية من هذه الاعتمادات (برامج التجهيز في الجزائر).

الفرع الثاني : مبدأ الوحدة الميزانية.¹

أولاً : مبدأ وحدة الميزانية : يعني مبدأ وحدة الميزانية أن ترد نفقات الدولة وإيراداتها ضمن صك واحد أو وثيقة واحدة تعرض على السلطة التشريعية لإقرارها، فلا تنظم الدولة سوى ميزانية واحدة تتضمن مختلف أوجه والإيرادات مهما اختلفت مصادرها ومهما تعددت المؤسسات و الهيئات العامة التي يقتضيها الدولة الإداري.

وتعتبر وحدة الميزانية نتيجة طبيعية لوحدة الجهاز المركزي للحكومة ووحدة الموارد التي يستعين بها لتأدية مهمته فالحكومة تمثل وحدة متكاملة الوظائف التي تقوم بها أقسامها المختلفة.

¹ مصطفى ربيع والعيداني عمر، مرجع سابق، ص 15-16.

ثانيا : مبررات مبدأ الوحدة:

يتصف بالوضوح والسهولة لمن يريد أن يقف على حقيقة المركز المالي للدولة حيث أن للدولة حسابا واحدا.

يؤدي إلى سهولة تحديد نسبة الإيرادات والنفقات العامة إلى مجموع الدخل القومي بوجود أرقامها في صك واحد للميزانية العامة.

يساعد السلطة التشريعية على أن تفرض رقابتها على تخصيص النفقات العامة حسب وجوه الإنفاق الأكثر ضرورة.

يحول دون تلاعب الجهاز الحكومي في ماهية الإنفاق والاعتماد.

يكشف عن سوء استعمال النفقات العامة وعن التبذير في إنفاقها.

يساعد على إيجاد نظام محاسبي موحد لحسابات الحكومة وإدارتها المختلفة.

يدعم أسلوب التخطيط، لأن الميزانية العامة ما هي إلا الوجه المالي للخطة الاقتصادية.

ثالثا : استثناءات مبدأ الوحدة:

بالرغم من الفوائد السابقة لقاعدة وحدة الميزانية إلا أنه حديثا أصبحت هناك استثناءات كثيرة تتطلب الخروج عن قاعدة الوحدة تلخص أهمها فيما يلي:

1- الميزانيات المستقلة (Les budgets autonomes):

وهي ميزانيات منفصلة عن الميزانية العامة، تعود إلى مؤسسات مستقلة تتمتع بالشخصية الاعتبارية.

2- الميزانيات الاستثنائية (Les budgets extraordinaires):

وهي ميزانيات منفصلة عن الميزانية العامة وتتضمن نفقات و إيرادات استثنائية لمشاريع إنمائية عامة.

3- الميزانيات الملحقة (Les budgets annexes):

هي عبارة عن ميزانية المرافق العامة ذات الطابع الصناعي والتجاري وذلك بغرض إدارة أموالها الذاتية بتطبيق أحدث الأساليب الإدارية بشكل منفصل عن ميزانية الدولة، وترتبط الميزانية الملحقة ارتباطاً وثيقاً بالميزانية العامة بموجب عملية الدعم والتصفية.

4- حسابات الخزينة الخاصة (حركة النقود) (Les comptes spéciaux du trésor):

وتشمل هذه الحسابات على جميع العمليات المالية المترتبة عن دخول الأموال إلى الخزينة العامة بصورة غير نهائية ويتم محاسبتها بشكل منفصل حتى تكون الميزانية العامة أكثر وضوحاً ويشكل هذا الاستثناء وسيلة فنية تؤدي إلى إظهار المركز المالي على حقيقته دون المساس بقاعدة الوحدة.¹

الفرع الثالث : مبدأ الشمولية (عمومية الميزانية).

أولاً : مفهوم مبدأ الشمولية : تقضي قاعدة الشمولية بأن يذكر في وثيقة الميزانية العامة جميع إيرادات الدولة أيا كان مصدرها وجميع نفقاتها مهما كانت أنواعها، ولا تسمح بخصم نفقات وزارة أو مصلحة من إيراداتها.²

ثانياً : مبررات مبدأ العمومية (الشمولية):

تساعد هذه القاعدة على:

¹ عزوز مناصرة، " أثر الزكاة على الموازنة العامة للدولة في مجتمع معاصر "، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير في الاقتصاد الإسلامي، السنة الجامعية 2006-2007 ، ص26.

² محمد شاكر عصفور، مرجع سابق، ص41.

التخفيف من الإسراف والتبذير للمال العام، نظرا لكون الاعتمادات المخصصة للإنفاق محددة ولا يجوز تجاوزها عند الصرف.

تبيين المركز المالي والأوضاع المالية للدولة فعليا.

تساهم في فاعلية الرقابة سواء من قبل السلطة التنفيذية أو السلطة التشريعية.

ثالثا : استثناءات مبدأ العمومية (شمولية):

نظرا لاتساع دور الدولة في الحياة الاقتصادية، فقد أصبح من الصعب أن تخضع جميع نشاطاتها إلى قاعدة الشمولية في نطاق الميزانية العامة، يضاف إلى ذلك، أن إدارة بعض المشاريع الحكومية أصبحت تتطلب إتباع طرق المحاسبة التجارية، التي تختلف بدورها عن طرق المحاسبة الحكومية، التي تتصف عادة بكثرة القيود المالية المفروضة على عقد وصرف النفقات وهذا ما أدى إلى إنشاء المؤسسات العامة لإدارة هذه المشروعات واستوجب منحها نوعا من الاستقلال الإداري والمالي في إدارة شؤونها وذلك لتمكينها من القيام بمهامها، ولتحقيق أهدافها بدرجة عالية من الكفاءة والفاعلية ومن أهم استثناءات قاعدة الشمولية، الميزانيات المستقلة والميزانيات الملحقه.¹

الفرع الرابع : قاعدة توازن الميزانية العامة للدولة.

أولا : مفهوم قاعدة توازن الميزانية العامة إن نفقات الدولة يتعين أن تتعادل تماما مع إيراداتها العادية خلال السنة دون زيادة أو نقصان وذلك رغبة في تفادي مخاطر العجز في الميزانية الذي يترتب عليه أثر تضخمي أو تفادي فائض لا تستطيع التصرف فيه من جهة أخرى، فحالة العجز قد تكون أخطر منها في حالة الفائض ففي الأولى قد تلجأ إلى الاقتراض أو الإصدار النقدي لتغطية هذا العجز، أما الثانية فقد يتم اقتطاع الضريبة من الدخل الوطني وهذا ما قد يؤدي إلى الحد من موارد الاقتصاد.²

¹ محمد شاكر عصفور، مرجع سابق، ص52.

² سعيد عبد العزيز عثمان، المالية العامة، الدار الجامعية، سنة 2008، ص587-609.

ثانيا : مبررات مبدأ التوازن:

يستند مبدأ توازن الميزانية العامة على المبررات التالية:¹

تجنب حدوث عجز في الميزانية يتجه بطبيعته إلى التزايد إذا تمت تغطيته عن طريق الاقتراض أو حدوث تضخم إذا ما تم تغطية العجز عن طريق الإصدار النقدي، أو حدوث فائض يدفع إلى الإسراف والتبذير.

تجنب الالتجاء إلى القروض لتغطية العجز، لأن ذلك من شأنه أن يؤدي إلى تناقص الأموال الموجودة في يد الأفراد، والتي كانت ستوجه في الغالب إلى الاستثمار مما يؤدي إلى نقص رؤوس الأموال الإنتاجية في الاقتصاد القومي، أضف إلى ذلك أن سد العجز عن طريق الاقتراض من شأنه تحميل الأجيال القادمة بأعباء إضافية تتمثل في خدمة الدين العام وعدم استفادتها من الأموال المقترضة.

ثالثا : استثناءات مبدأ التوازن:

يرى الكثير من الاقتصاديين أن التوازن في الميزانية لا يخدم الاقتصاد العام في حالات كثيرة واعتبروا الميزانية وسيلة لمحاربة التضخم أو الكساد، ووسيلة لتوازن التقلبات الاقتصادية ومساندة وتدعيم فعاليات الخطة الاقتصادية القومية للوصول إلى أهدافها في التنمية، وبهذا ينصرف تأكيدهم إلى توازن الاقتصاد القومي وتحقيقه وليس إلى توازن الميزانية.²

¹ عباس محمد محرز، مرجع سابق، ص 416-417.

² عزوز مناصرة، مرجع سابق، ص 3.

المطلب الثالث : دور الميزانية العامة.

من الناحية السياسية للميزانية دور كبير في الدول ذات الأنظمة السياسية والديمقراطية، لأن

إلازم السلطة التنفيذية بالتقدم كل عام إلى المجالس النيابية لاعتماد الميزانية، من شأنه زيادة النفقة بمالية الدولة، بالنظر إلى ما يؤدي إخضاع هذه الميزانية للرقابة الدقيقة والعلنية من إبعادها عن تحكم السلطة التنفيذية حيث تظهر رقابتها للحكومة عن طريق تعديل الاعتمادات التي تطلبها أو رفض المشروع الميزانية الذي يقدم إليها .

أما من الناحيتين الاقتصادية والاجتماعية للميزانية أهمية بالغة ولاسيما مع اتساع نطاق دور الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية في الدول المعاصرة، فعن طريق الميزانية تستطيع الدولة أن تعدل في توزيع الدخل الوطني فيما بين الطبقات، وعمى الأفراد عن طريق الضرائب والنفقات العامة، فلم تعد الميزانية العمل الذي تقدر بواسطته الإيرادات والنفقات ويؤذن بها فحسب، وإنما أصبحت تهدف أيضا إلى تحقيق العمالة الكاملة وإلى تعبئة القوى الاقتصادية غير المستخدمة، بغض النظر عن أسباب عدم الاستخدام والمساهمة في زيادة الدخل الوطني ورفع مستوى المعيشة¹.

¹ - حسن عوض الله زينب، مبادئ المالية العامة، الفتح للطباعة والنشر، الإسكندرية، 2003، ص 260-261.

المطلب الرابع : أهمية الميزانية العامة.

من خلال نظريته للمالية العامة "Theory of public finance" سنة 1959 أوضح الاقتصادي الشهير "R.A Musgrave" أن لسياسة الميزانية ثلاث وظائف الرئيسية¹:

- **وظيفة التخصيص:** من خلال البحث عن إشباع الحاجات العامة عن طريق النفقات العامة.

- **وظيفة إعادة التوزيع:** والتي تتم من خلال إعادة توزيع الدخل وتحقيق العدالة في توزيع الثروة عن طريق الجباية والتحويلات الاجتماعية.

- **وظيفة الاستقرار:** من خلال محاولة التدخل في بعض الظروف الاقتصادية وذلك بتحريك قوى الطلب الفعلي وسوق العمل وبالتالي معدلات النمو على المدى الطويل، هذا بانتهاء سياسات تدعم بعض النشاطات كدعم السياسة الصناعية.

تبحث الحكومة إذا من خلال وضع استراتيجية لميزانياتها عن توزيع الإمكانيات (الوسائل) المالية بين هذه الوظائف الثلاث وهذا حسب الوضع الاقتصادي والسياسي.

والميزانية من خلال هذه الوظائف تحقق أهمية كبرى في مجالات متعددة وهذا ما سنعرضه فيما يلي:

الفرع الأول : أهمية الاقتصادية

لقد أصبح الهدف وراء الموازنة العامة هو السعي لتحقيق الاستقرار الاقتصادي، فقد انتهى التحليل الاقتصادي الحديث إلى استخدام المالية العامة و خاصة عجز الميزانية العامة (التمويل بالعجن) وفائضها كأداة لتحقيق توازن الاقتصاد القومي عند مستوى التشغيل الكامل.²

¹ Le budget de l'état nouvelles règles, nouvelles pratiques" les études de la documentation française, df Paris 2006, p 10.

² عادل فليح العلي، "مالية الدولة"، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2008، ص 467.

ففي حالة التضخم يستخدم الفائض لسحب القوى الشرائية للحد من الطلب الفعلي المتزايد، أما في حالة الكساد فيستخدم العجز المنظم لرفع القوة الشرائية وذلك في محاولة لرفع الدخل القومي.

أصبحت الموازنة تستعمل كأداة لتقديم العون والحماية اللازمة للصناعات الوطنية لمساعدتها على الصمود في وجه منافسة المنتجات المستوردة عن طريق فرض رسوم عالية على المستوردات وإعفاء الصناعات المحلية من الرسوم والضرائب.¹ وفي بعض الحالات منح القروض الميسرة لدعم قيام النشاط والإنتاج المحلي.

الفرع الثاني : الأهمية المالية

تعد الموازنة المرآة التي تعكس المركز المالي للدولة لأنها وثيقة مالية تفصل وتعدد كل المصادر التي تدر الإيرادات العامة خلال السنة المالية. كما أنها تضع الجداول المفصلة للنفقات العامة والأغراض التي اعتمدت لأجلها لذلك فهي تكشف بجلاء حقيقة الوضع المالي للدولة.²

كما تعتبر الميزانية الترجمة المالية للتدخلات الحكومية، فهي ببيانها لمختلف النفقات العمومية سواء كانت الوظيفية أو الاستثمارية تعكس الحجم المالي لدور الدولة في الاقتصاد.

الفرع الثالث الأهمية الاجتماعية

الميزانية هي أهم وسيلة لتحقيق إصلاحات هيكلية ذات انعكاسات اجتماعية، ذلك بالحديث عن الوظيفة التوزيعية للميزانية العامة التي تهدف إلى تصحيح التفاوتات الاجتماعية وضمان الترابط الاجتماعي.³

¹ د. عادل فليح علي، د طلال محمود كراوي، "اقتصاديات المالية العامة"، دار الكتب للطباعة والنشر، الطبعة الثانية، 1989، ص278.

² إبراهيم علي عبد الله، أنور عجارمة، "مبادئ المالية العامة"، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، عمان الأردن، بدون ذكر سنة نشر، ص31.

³ Eric Devaux, "Finances Publiques", Bréal éditions, 2002, p 28.

ويتم التصحيح عن طريق فرض الضرائب التصاعدية وخاصة المباشرة منها وتوجيه حصيلتها لتمويل بعض النفقات المساعدة للطبقات ذات الدخل المحدود مثل إعانات الضمان الاجتماعي أو دعم السلع الاستهلاكية، أو مجانية التعليم والخدمات الصحية. كما أن الميزانية يمكن أن تكون وسيلة للتوجيه الاجتماعي من خلال الضرائب على السلع الاستهلاكية غير المرغوب في استهلاكها اجتماعية.

الفرع الرابع : الأهمية السياسية

لم تعد الميزانية العامة مجرد وثيقة محاسبية لنفقات الدولة وإيراداتها، بل أصبحت لها أهمية سياسية كبيرة في الدول ذات الأنظمة النيابية حيث يشترط لتنفيذ بنود الميزانية العامة أن يعتمد مشروعها من طرف البرلمان، وهذا الاعتماد يعد بمثابة الموافقة من ممثلي الشعب على خطة عمل الحكومة وعلى سياساتها المالية والاقتصادية بصفة عامة و الميزانية تكون المرآة العاكسة لها.

ومن الأهمية السياسية المتعاضمة الميزانية العامة كونها تمارس تأثيرا حقيقيا على طبيعة النظام السياسي، وكذلك على استقراره فتوجد علاقة وثيقة بين الميزانية والبرلمان، فقد ظهرت الموازنة العامة أحيانا كعامل لدعم البرلمان وأحيانا أخرى عاملا لاندثاره.

مما سبق يمكن القول أنّ الميزانية العامة تعتبر إحدى أدوات المؤسسات السياسية المؤثرة على أموال المجتمع من حيث تنظيم صرفها من جهة، والمحافظة عليها من جهة أخرى، كما تعني أيضا لسلطة السياسية التي ارتضاها المجتمع لنفسه.¹

¹ درواسي مسعود، "السياسة المالية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي"، حالة الجزائر 1990-2004، رسالة دكتوراه دولة، جامعة الجزائر، 2006/2005، ص137.

المبحث الثاني : دورة الميزانية العامة .

تشمل دور حياة الميزانية المراحل الفنية المتعاقبة والمتداخلة التي تمر بها الميزانية العام الدولة تحقيقا للمسؤولية المشتركة بين السلطتين التنفيذية والتشريعية، الأمر الذي يعني أن دورة حياة الميزانية عبارة عن عمليات مستمرة بتداخل فيها كل من الماضي والمستقبل بالحاضر على مدار السنة المالية، ولذلك كان من الممكن تقسيم دورة حياة الميزانية إلى أربعة مراحل هي: التحضير، الاعتماد، التنفيذ، المراقبة.

المطلب الأول : إعداد الميزانية العامة .

يمر تحضير الميزانية العمومية بمرحلتين هما مرحلة الإعداد ومرحلة الاعتماد على اعتبار أن الميزانية هي: تقدير وإجازة.

الفرع الأول : إعداد الميزانية: الاتجاه السائد في مختلف الأنظمة أن إعداد الميزانية والتحضير الأولي لها يتم بمعرفة السلطة التنفيذية والإدارة العامة، نظرا لما يتمتع بها من إمكانيات ووسائل تسمح لها بذلك. وهنا تطرح مسألة تحديد السلطة المختصة أو الجهة الإدارية المكلفة بإعداد الميزانية العامة؟

- في بريطانيا يتمتع وزير الخزانة بسلطات واسعة في إعداد الميزانية.
- في فرنسا لا يتمتع وزير الخزانة بالسلطات الواسعة التي يتمتع بها وزير الخزانة في بريطانيا، فهو يستطيع بعد ما ترده تقديرات نفقات الوزارات المختلفة أن يقترح تعديلات عليها، فإذا لم يوافق الوزير المعني على هذه التعديلات فإن الخلاف يعرض على مجلس الوزراء للفصل فيه.
- في الولايات المتحدة الأمريكية يقوم بتحضير الميزانية مكتب خاص هو "مكتب الميزانية" التابع مباشرة لرئيس الجمهورية.
- في الجزائر تعتبر وزارة المالية الإطار الأساسي لتحضير المشروع قانون مالية، حيث يتمتع وزير المالية بصلاحيات واضحة.

- في مرحلة سابقة، وطبقا للمرسوم رقم 84-341 المؤرخ في 17 نوفمبر 1984 كانت لوزير الميزانية سلطات واسعة في تحضير الميزانية، كما يتجلى من خلال نص المادة الثالثة (3) من ذلك المرسوم.
- وفي مرحلة لاحقة، وبموجب المرسوم التنفيذي رقم 95-54 المؤرخ في 15 فيفري 1995 المتضمن صلاحيات وزير المالية، فإن تحضير الميزانية وإن بقي من صلاحيات وزير المالية، إلا أن ذلك أصبح يتم تحت سلطة رئيس الحكومة ، بعد أن أصبح الجهاز التنفيذي يتسم في قمته بالازدواجية (رئيس الجمهورية ن رئيس الحكومة)، حيث أصبح لرئيس الحكومة دور الإشراف الأعلى على ذلك، من أجل تجسيد برنامج الحكومة.

الفرع الثاني : الإجراءات الفنية لإعداد الميزانية العامة:

لكي تأتي الميزانية العامة معبرة عن مجمل نشاطات الدولة من سياسية واقتصادية واجتماعية، وجب اشراك كل أصحاب المسؤولية في عملية تحضيرها، وهذا ما تحاول تطبيقه معظم بلدان العالم، إذ تبدأ عملية تحضير الميزانية في الوحدات التابعة لكل إدارة من هذه الوحدات إلى الإدارة المركزية، فالوزير المختص، فوزير المالية، فمجلس الوزراء، وعلى هذا الأساس فإن عملية التحضير تجتاز من بدئها حتى تاريخ إحالة مشروع الميزانية على البرلمان أربعة مراحل وهي:

أولا : تحديد الأهداف العامة (La détermination des perspectives) وتتحدد هذه الأهداف في القرارات التي يتخذها مجلس الوزراء في جلساته العادية والاستثنائية المخصصة لمعالجة مواضيع معينة ورسم السياسة المالية للدولة ووسائل تحقيقها، والأصول والاتجاهات المالية الواجب مراعاتها على ضوء توجيهات المخطط السنوي الذي يستند على الأهداف المراد إنجازها في مختلف المجالات الاقتصادية والاجتماعية كما هي واردة في قانون كل مخطط سنوي.

ثانيا : إعداد الإطار العام لمشروع الميزانية (Les grandes lignes du projet)

(budgétaire): على ضوء قرارات مجلس الوزراء وما تحدده من السياسة المالية الواجب أتباعها، تبدأ وزارة المالية بوضع الإطار العام لمشروع الميزانية للسنة المالية المقبلة، مركزة في الوقت نفسه على الأولويات، والخدمات العامة التي تنوي تقديمها، وحجم القروض عند اللجوء إلى الإيرادات الاستثنائية لتغطية نفقات المشاريع الأساسية 3.

تحضير مشروع الميزانية لدى الوزارات – توقعاتهم (La préparation du projet)

(budgétaire dans les différents ministres): في الأشهر الأولى من السنة المالية يبدأ تحضير مشروع الميزانية لدى الوزارات، فتقوم كل وحدة إدارية في الوزارة واستنادا إلى نفقاتها في العام السابق (Règle de la pénultième année) بإعداد جدول نفقاتها ونفقات المصالح التابعة لها للسنة المقبلة على ضوء السياسة المالية العامة المحددة كالأخذ بعين الاعتبار مثلا: حالة الخزينة، الخطة الاقتصادية والإنمائية ... الخ و بعد أن تفرق هذه الجداول بالمستندات والوثائق اللازمة تودع لدى مصالح الوزير المختص، حيث يتم

توحيدها وعرضها على الوزير، وبعد أن يدرس كل وزير ميزانية وزارته، وهذا طبقا لمتطلبات سياسته المقبلة، يمكنه إعادة النظر فيها بالزيادة أو النقصان، أو تفضيل مشروع على آخر أو تعديلها، ثم يرسلها ضمن المهلة القانونية إلى إدارة الميزانية لدى وزارة المالية مرفقة بالمستندات والإيضاحات التي تبرر الاعتمادات المطلوبة، والفروق الحاصلة بينها وبين الميزانية الجارية والأسباب الموجبة لها.

4. عرض مشروع الميزانية على مجلس الوزراء: تلعب وزارة المالية دورا هاما في

تحضير الميزانية مما يعطي لوزير المالية سلطة واسعة بالنسبة لغيره من الوزراء و يتجلى هذا الأمر من خلال الإطار القانوني الذي خول وزير المالية القيام بالمهام التالية

(المرسوم التنفيذي رقم 95-54 المؤرخ في 15 فيفري 1995 المتضمن صلاحيات وزير المالية).

1. يقوم بإعداد نفقات وزارته، شأنه في ذلك شأن الوزارات الأخرى، ثم يودعها لاحقا إلى إدارة الميزانية.

2. يختص بتحضير تقديرات الإيرادات العائدة للسنة التالية، وهو الأمر الذي يميزه عن سائر الوزراء الذين يكتفون بتقدير النفقات فقط، (مع الملاحظة أنه توجد أكثر من طريقة لتقدير مشروع الإيرادات منها طريقة حساب السنة ما قبل الأخيرة، الطريقة المباشرة، و الطريقة الحديثة المعروفة بطريقة الميزانية قاعدة صفر التي لا تعتمد على أي ميزانية سابقة في تقديراتها وإنما تنطلق من الصفر وتعتمد على الحاجات المستقبلية كمعطيات جديدة دون الالتفات إلى الماضي.

3. يجمع مشاريع ميزانيات النفقات الواردة إليه من مختلف الوزارات مضافا إليها مشروع نفقات وزارته.

4. يتحمل وحده مسؤولية تأمين التعادل بين إيرادات الميزانية ونفقاتها، لذلك فإنه يكون حريصا على دراسة وتدقيق جميع طلبات الاعتمادات المالية والأسباب الموجبة لها والمستندات والوثائق التي تبررها مع اضطراره في غالب الأحيان إلى مناقشة الإدارات المختصة في صحة بعض النفقات وضرورتها.

5. وأخيرا يعد مشروع الميزانية في صيغته النهائية ويعرضه على مجلس الوزراء تمهيدا لإحالاته على السلطة التشريعية، ويرافق ذلك خطاب الميزانية أو التقرير التفسيري.

بالنسبة للهيئات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري تعود عملية التحضير للميزانية من صلاحيات الأمر بالصرف، فبالنسبة للبلدية يعود تحضير الميزانية إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي بمساعدة الأمين العام للبلدية ورؤساء المصالح، وبعض البلديات الهامة

بإمكانها تنصيب لجنة مالية على مستواها تساهم في عملية التحضير، ويتم تحضير الميزانية من خلال جمع المعلومات اللازمة، ومعالجتها ومعرفة معوقات تنفيذ الميزانية السابقة وتجنبها مستقبلاً، فيتم تحديد المتطلبات المالية والاختيارات التي تقترح، كما تتم صياغة مشروع الميزانية وهذا فيما يخص جانبي الإيرادات والنفقات، حيث يستند تحضير ميزانية البلدية للوثائق التالية:

المطلب الثاني: المصادقة على الميزانية العامة

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

الفرع الأول : المناقشة

تلجأ معظم المجالس النيابية إلى إنشاء هيئات خاصة من بين أعضائها يطلق عليها الأحيان لجنة الميزانية أو اللجنة المالية أو لجنة المالية والميزانية . وتكون مهمتها الأولى دراسة مشروع الميزانية وإبداء جميع ملاحظاتها عليه، ولتسهيل دراستها لمشروع الميزانية يحق لهذه اللجنة أن تطلب من وزير المالية كل البيانات والوثائق والشروح المتعلقة باعتماد الميزانية المقترحة، ولها أيضاً أن تطلب من وزير المالية ومن كل وزير صاحب علاقة باعتمادات الميزانية أن يحضر جلساتها ويشارك في المناقشات الخاصة بميزانية وزارتهم لتبرير الاعتمادات المطلوبة، وتنتهي أعمال هذه اللجنة بوضع تقرير تمهيدي تضمنه ملاحظاتها واقتراحاتها وتودع هذا التقرير لدى مكتب رئيس البرلمان الذي يبادر إلى طبعه وتوزيعه على النواب لتمكينهم من الاطلاع عليه ومناقشة مشروع الميزانية على أساسه، وعرض هذا التقرير التمهيدي على المجلس البلدي لمناقشته في جلسة عامة، تكون مناسبة لجميع النواب الطرح القضايا والمشاكل المتعلقة بالسياسة المالية ومدى الالتزام بتنفيذ قانون المالية الساري المفعول من طرف مختلف القطاعات والوزارات، حيث يفتح المناقشة عادة وزير المالية ب خطاب حول الميزانية العامة يوضح فيه السياسة المالية للحكومة والأسباب التي حملتها على وضع مشروع الميزانية في الشكل المعروض، ثم يليه بعد ذلك المقرر العام للجنة المالية والميزانية أو رئيسها، فيعرض في خطابه اللمسات الرئيسية التي تتميز بها الميزانية المطروحة للنقاش، ويعلل أسباب التعديلات التي أقرتها اللجنة، ثم يشرع النواب في المناقشة العامة، وبعد انتهاء المناقشة العامة

ب طرح رئيس المجلس المشروع بكامله على التصويت فإن نال الأكثرية اعتبر مقبولا بصورة مبدئية وأمكن بالتالي الانصراف إلى مناقشته بصورة تفصيلية.

الفرع الثاني : التعديل تختلف سلطة البرلمان في تعديل قانون الميزانية من بلد إلى آخر. ففي فرنسا يقيد دستورها لعام 1958 من حق البرلمان في تعديل مشروع الميزانية الذي تقدمه الحكومة لأن ذلك من شأنه الإنقاص من الإيرادات و زيادة النفقات، ذلك أن الميزانية تمثل كلا متجانسا، وأن إطلاق التعديلات قد يضر بالمصلحة العامة. وفي الجزائر ، يمكن للنواب والحكومة وأعضاء اللجنة التقدم باقتراح تعديلات مكتوبة أمام اللجنة المختصة ومناقشتها مع الوزير المعني (المادة 63 من القانون 89-16 المؤرخ في 11-12-1989) ، شريطة التقيد بأحكام المادة 121 من الدستور التي تنص على ما يلي: "لا يقبل اقتراح أي قانون، مضمونه أو نتيجته تخفيض الموارد العمومية، أو زيادة النفقات العمومية، إلا إذا كان مرفوقا بتدابير تستهدف الزيادة في إيرادات الدولة، أو توفير مبالغ مالية في فصل من النفقات العمومية تساوي على الأقل المبالغ المقترح إنفاقها". ويمكن للحكومة الاعتراض على التعديلات المقدمة (المادة 65 من نفس القانون).

الفرع الثالث : التصويت تخول الفقرة 12 من المادة 122 من الدستور للمجلس الشعبي الوطني حق "التصويت على ميزانية الدولة". كما يقوم مجلس الأمة - لاحقا - بمناقشة والمصادقة على قانون ميزانية الدولة حسب المادة 120 من الدستور.

خلافًا لبعض الأنظمة التي تخول للبرلمان التصويت على الميزانية بابا بابا، فإن المادة 70 من قانون ميزانية الدولة حسب المادة 120 من الدستور القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية تشير إلى التصويت على الميزانية العامة بصورة إجمالية، خلافًا لميزانيات الإدارات المحلية التي يصوت عليها بابا بابا وفصلا فصلا ومادة .مادة. والقاعدة أن يصوت و يصادق البرلمان على ميزانية الدولة قبل بداية السنة المدنية الجديدة احتراماً

لمبدأ السنوية ن كما أن الدستور قد قيد البرلمان من حيث الاختصاص الزمني في المصادقة على قانون المالية حينما نص في الفقرتين السابعة والثامنة من المادة 120 من الدستور على ما يلي: "يصادق البرلمان على قانون المالية في أقصاها خمسة وسبعون يوما (75) من تاريخ إيداعه، طبقا للفقرات السابقة، في حالة عدم المصادقة عليه في الآجل المحدد سابقا، يصدر رئيس الجمهورية مشروع الحكومة بأمر".

كما يشير القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية إلى حالة عدم تمكن البرلمان لاعتبارات معينة من المصادقة على قانون الميزانية قبل بداية السنة (أول جانفي) حينما نص في مادته 69 على ما يلي: "في حالة ما إذا كان تاريخ المصادقة على قانون المالية للسنة المعنية لا يسمح بتطبيق أحكامه عند تاريخ أول يناير من السنة المالية المعتمدة".

1) يواصل مؤقتا تنفيذ إيرادات ونفقات الميزانية العامة للدولة حسب الشروط التالية:
أ - بالنسبة للإيرادات طبقا للشروط والنسب و كفاءات التحصيل المعمول بها تطبيقا لقانون المالية السابق.

ب- بالنسبة لنفقات التسيير في حدود 12/1 من مبلغ الاعتمادات المفتوحة بالنسبة للسنة المالية للميزانية السابقة و ذلك شهريا و لمدة ثلاثة أشهر.

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

2) يواصل تنفيذ مشاريع الميزانية الملحقه والأحكام ذات الطابع التشريعي والمطبقة على الحسابات الخاصة للخرينة طبقا للأحكام التشريعية و التنظيمية التي تسيروها قبل بداية السنة المالية الجديدة للميزانية.

المطلب الثالث: تنفيذ الميزانية العامة للدولة.

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

أولا : تنفيذ (تحصيل) الإيرادات:

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

الدستوري، البرلمان).

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

قاعدة عدم تخصيص الإيرادات: ومعناها أن تختلط كل الإيرادات التي تحصلها الخزنة العامة لحساب الدولة في مجموعة واحدة بحيث تمول كافة النفقات العامة دون تمييز (المادة 08 من القانون 1784)

¹ د. محمد الصغير بعلي د. يسري أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم، الجزائر، 2003، ص104.

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

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

تلتزم الجهات الإدارية المختصة بتحصيل الإيرادات على اختلافها، حيث لا تتمتع بحرية أو أية سلطة تقديرية في التقاعس عن ذلك، خلافا لصرف النفقات العامة المعتمدة والمرخص بها. (الفقرة الثانية من المادة 79 من القانون 84-17). وكذلك (المادة 162 من قانون البلدية، والمادة 150 من قانون الولاية).

تتم عمليات الإيرادات بواسطة تحصيل الحقوق المنصوص عليها في القانون، وذلك باستعمال كافة الوسائل القانونية المرخص بها صراحة بموجب القوانين والأنظمة (المادة 10 من القانون 90-21).

تتم عملية التحصيل وفق مراحل إدارية وأخرى محاسبية، حيث تبدأ بالمرحلة الإدارية و المتمثلة في مرحلة الإثبات (المادة 16 من القانون 90-21)، فالتصفية (المادة 17 من القانون 90-21)، فالأمر بالتحصيل (الذي يصدر من الأمر بالصرف)، أما المرحلة المحاسبية فتتمثل في عملية التحصيل الفعلي للإيرادات المقررة. وسيتم شرحها بالتفصيل في المبحث الموالي :

الفرع الثاني : تنفيذ (صرف) النفقات إذا كانت مبالغ الإيرادات تبقى مبالغ محتملة ومتوقعة، فإن قانون الميزانية ينص على الحد الأقصى للمبالغ المسموح بإنفاقها لكل غرض، حيث لا يجوز للإدارة تجاوز الاعتمادات المقررة (المادة 75 من القانون 84-19).¹

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

المادة 11 من القانون 90-21 عرفت النفقة بأنها " تتمثل عمليات النفقات في استعمال الاعتمادات المرخص بها وتحقق من خلال الإجراءات المحددة في المواد 20-21-22-19".

إن تنفيذ النفقات يتم وفق أربعة مراحل : الالتزام- التصفية - الامر بالصرف - و أخيرا الدفع و سيتم شرح هذه المراحل في المبحث التالي لتقادي التكرار.

¹ د. محمد الصغير بعلي، د. يسري أو العلا: المالية العامة، مرجع سابق، ص107.

المطلب الرابع : الرقابة على الميزانية العامة .

مع صدور قانون المالية واستلام الميزانية في إطار رسمي وقانوني يكون الأمر بالصرف والمحاسب العمومي مطالبين بتنفيذها دون إجراء تعديل عليها ،كما إن هناك منظومة للرقابة عليها جسدها مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي ،إضافة إلى إرساء مجموعة من الهيئات الرقابية مثل المفتشية المالية والوظيف العمومي و مجلس المحاسبة.

الفصل الثالث :دراسة حالة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

تمهيد : بعدما تمالتطرق في الفصل الأول الى آليات تبني الإدارة الالكترونية في مؤسسات التعليم العالي بهدف تحسين جودة مختلف الخدمات و الأنشطة التي تقدمها هذه المؤسسات يأتي هذا الفصل ليتناول بالتحليل الدراسة التطبيقية التي تمتعلى مستوى كلية الاقتصاد و التجارية و علوم التسيير بالاغواط .

المبحث الأول : تقديم عام كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

أولاً : نشأة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

تم فتح قسم العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير خلال السنة الجامعية 1991 – 1992 بعدد يقدر 66 طالب بالجذع المشترك بالعلوم الاقتصادية كما ضمهذا القسم فرع الاعلام الآلي للتسيير و تكوين قصير المدى خلال السنة الجامعية 1990-1992 بـ (57) طالب .

و في اطار ترقية المدرسة العليا للأساتذة تعليم التقني الى مركز جامعي تحول قسم العلومالاقتصادية خلال السنة الجامعية 1997 – 1998 الى معهد يسمى معهد العلوم الاقتصادية .

الأمانة العام للكلية :

تساهم الأمانة الهام لكلية و بشكل فعال و منضبط في استمرار التنمية على المستوى الكلية كما تسهر على المتابعة الدورية في ترقية المجالات الإدارية و في ظل احترام القوانين المعمول بها

و تتمثل مهام الأمانة العام في ما يلي :

- تحضير مشروع مخطط تسيير الموارد البشرية و ضمان تنفيذها .
- تنفيذ المسار المهني لمستخدمي الكلية .
- ضمان تسيير الأرشف و توثيق الكلية و المحافظة عليها .
- تحضير مشروع ميزانية الكلية و ضمان تنفيذها الأنشطة العلمية و الثقافية لفائدة الطلبة .

اما مصلحة الأمانة العامة فهي :

- مصلحة المستخدمين.
- مصلحة الوسائل العامة.

- مصلحة الميزانية و المحاسبة .

- مخبر الاعلام الآلي .

- مصلحة الأنشطة العمية و الثقافية و الرياضية .

1- مصلحة المستخدمين :

يشرف رئيس المصلحة على فرعين هما :

- فرع الادارين مكلف بمتابعة المسار المهني لموظفي الكلية الدائمين و المؤقتين .

- فرع الاساتذة مكلف بمتابعة المسار المهني لأساتذة الكلية .

بما فيها المؤقتين و المشاركين .

2- المالية و المحاسبة :

تتكلف مصلحة المالية و الميزانية بـ :

- تحضير ميزانية الكلية ;

- تحضير مشروع ميزانية الكلية ;

- متابعة تنفيذ الميزانية ;

- تسديد الأجور ..الخ.

يشرف رئيس المصلحة على فرعين هما:

- فع المحاسبة ;

- فرع الميزانية (المالية).

ثانيا : هيكلية البيداغوجية

تحتوي كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير على العديد من الهياكل البيداغوجية المهيئة و

المجهزة بمجموعة من الوسائل و الامكانية بالإستطاعتها استعاب 2558 مقعد بيداغوجي و هي كالاتي :

- ثلاثة (03) مدرجات بقدرة استعاب : 662 مقعد بيداغوجي .

- (42) قاعة بتدريس بقدرة استعاب : 1892 مقعد بيداغوجي .

كما تحتوي الكلية على :

- 06 قاعات للأنترنات (130 جهاز)

- 05 قاعات للمطالعة و القراءة على مستوى مكتبة الكلية .

أما بالنسبة للمقرات البيداغوجية تحتوي الكلية على مبنى مخصص للإدارة البيداغوجية يسمى بمجمع الأقسام متكون من طابقين و فيه حوالي 20 مكتب اداري مخصص للأقسام بالبيداغوجية الخمسة :

- قسم جذع المشترك ;

- قسم علوم التسيير ;

- قسم العلوم الاقتصادية ;

- قسم العلوم التجارية ;

- قسم العلوم المالية و المحاسبة .

المبحث الثاني : دور المحاسب العمومي في تنفيذ الميزانية :

يعرف المحاسب العمومي بأنه الموظف أو العون العمومي المرخص له قانونا للتصرف في الأموال العمومية أو الأموال الخاصة المنظمة .وحسب المادة 33 من القانون 21/90 يعد محاسبا عموميا كل شخص يعين قانونا للقيام بالعمليات التالية:

- تحصيل الإيرادات وصرف النفقات
- ضمان حراسة وحفظ الأموال و السندات والقيم والموارد المكلف بحفظها
- تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات و العائدات والمواد .
- حركة حسابات الموجودات.

إن المحاسبين العموميين يمارسون صلاحيات أصيلة، حيث أن دورهم في تنفيذ الميزانيات ومختلف العمليات المالية يعد أساس وظائفهم وبالتالي فإن طريقة تعيين واعتماد المحاسب العمومي تتطلب إجراءات خاصة محددة قانونا وتشترط توفر مؤهلات تتلائم مع طبيعة المهام الموكلة له ويتولى وزير المالية مهمة التعيين والاعتماد وذلك حسب الشروط المنصوص عليه في المرسوم التنفيذي 313/91 المؤرخ في 1991/09/07، ويمكن تلخيص أهم المهام المنوطة به فيما يلي:

- تحصيل الإيرادات - دفع النفقات - تنفيذ عمليات الخزينة (التمثلة أساس في حركة الأموال نقدا والقيم المعبأة مثل السندات المضمونة والقابلة للتحويل إلى نقود وحسابات الودائع والحسابات الجارية وحسابات الديون المستحقة) - حفظ الأموال والقيم المملوكة للهيئات العمومية أو المودعة لديها - مسك المحاسبة التي تبين العمليات المنفذة من قبلهم - المحافظة على سندات الإثبات والوثائق المحاسبية .

تصنيف المحاسبين العموميين: يمكن تصنيف المحاسبين العموميين حسب المهام الموكلة إليهم والعمليات التي ينجزونها والمسؤوليات التي يضطلعون بها.

المحاسب العمومي الرئيسي: هو المحاسب الذي يكون مكلفا بإجراء القيد النهائي في سجلات المحاسبة للعمليات المالية للدولة، حيث يقوم بإعداد حساب التسيير الذي يخضع لمراقبة مجلس المحاسبة وفقا لنص المادة 31 من المرسوم التنفيذي 313/91 السالف الذكر ،يتصف بصفة المحاسبين الرئيسيين التابعين للدولة كل من : - العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية - أمين الخزينة المركزي - أمين الخزينة الرئيسي - أمين خزينة الولاية- الأعوان المحاسبون للميزانيات الملحقه.

المحاسب العمومي الثانوي: هو كل محاسب يتولى تجميع محاسبته (التجميع للقيود المحاسبية) محاسب رئيسي، حيث يقوم بتنفيذ العمليات الخاصة بالإيرادات والنفقات لفائدة المحاسب الرئيسي ، الذي يقوم بدوره شهريا بتدقيق ودمج القيود المحاسبية ، فالمحاسبون الثانويون هم المشار إليهم في المادتين (32و 33) من المرسوم المذكور أعلاه:

قابضو الضرائب- قابضو أملاك الدولة - قابضو الجمارك - محافظو الرهون - أمناء الخزينة في البلديات - أمناء خزائن المراكز الاستشفائية الجامعية - أمناء خزائن القطاع الصحي - قابضو البريد والمواصلات.

المراقب المالي: يعتبر المراقب المالي عون من أعوان المحاسبة العمومية الذي تنحصر صلاحياته في مجال المراقبة القبلية لتنفيذ النفقات العمومية، يتم تعيينه من قبل وزير المالية ، ويمارس صلاحياته الرقابية عن طريق التأشير على بطاقة الالتزام التي يقوم بإعدادها الأمر بالصرف عند بداية إجراء الإنفاق، الذي ينتج عنه عبء مستقبلي على عاتق الدولة.

ويقوم المراقب قبل التأشير بالتحقق بما يلي:

- صفة الأمر بالصرف- مطابقة عمليات تنفيذ النفقات العمومية للقوانين والأنظمة المعمول بها- توفر الاعتمادات والمناصب المالية - التخصيص القانوني للنفقة - مطابقة مبلغ الالتزام للعناصر المبينة في الوثيقة المرفقة - وجود التأشير أو الآراء التي سلمتها السلطة الإدارية المؤهلة لهذا الغرض.

تكفل المديرية الفرعية للمالية والمحاسبة بما يأتي:

- تحضير مشروع الميزانية الجامعة على أساس المقترحات المقدمة من طرف عمداء الكليات ومديري المعاهد و الملحقات،

- متابعة تنفيذ ميزانية الجامعة،

- تحضير تفويض الإعتمادات عمداء الكليات ومديري المعاهد و الملحقات وضمان مراقبة تنفيذها،

- متابعة تمويل أنشطة البحث التي تضمانها المخابر و الوحدات،

- تحسين محاسبة الجامعة.

وتشمل المديرية على المصالح التالية

- مصلحة الميزانية والمحاسبة،

رئيس المصلحة .

- مصلحة تمويل أنشطة البحث،

رئيس المصلحة:

- مصلحة المراقبة التسيير و الصفقات.

من خلال دراستنا لموضوع مذكرتنا" دور المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة والذي تعرضنا من خلال المفاهيم أساسية حول الميزانية والمحاسبة العمومية و الأعوان المكلفون بتنفيذها، وبنوع من التفصيل في محتوياتها من الإيرادات و النفقات ،وكيفية تنفيذها بمختلف مراحلها ولضمان حسن تنفيذ العمليات طبقا للقواعد القانونية و جدنا أن للرقابة بجميع أنواعها دور فعال في ذلك.

أولا : نتائج الدراسة

مما تناولناه توصلنا إلى استنتاجات التالية نظرا لأهميتها:

1-يعتبر القانون المصدر الأساسي الذي تستنبط منو قواعد إعداد الميزانية والأعوان المكلفون بها واختصاصات كل منهم ،ومختلف الجوانب الأخرى التي تساعد على تنظيم العمل في مجال المالية العامة؛

2-الميزانية هي المجال الوحيد الذي يمارس فيه الاعوان المكلفون بتنفيذ العمليات المالية المختلفة الموكلة لهم ،وفقا للقواعد القانونية (خاصة قواعد المحاسبة العمومية) دون تجاوز محور الاختصاصات الموضوعة لهم؛

3-يتكفل بتنفيذ عمليات الميزانية عونين متميزين هما الأمر بالصرف و المحاسب العمومي؛

4-يختص الأمر بالصرف بالمرحلة الإدارية في حين يتكفل المحاسب العمومي بالمرحلة المحاسبية ،حيث أن مراحل تنفيذ النفقات العمومية هي الالتزام، التصفية، الأمر بالدفع (مهام الأمر بالصرف) مهمة المحاسب العمومي تتمثل في الدفع ،أما مراحل تنفيذ الإيرادات العمومية فهي لإثبات ،التصفية الأمر بالتحصيل من صلاحيات الأمر بالصرف أما التحصيل فيعود المحاسب العمومي.

ثانيا : آفاق الدراسة

يمكن اقتراح بعض المواضيع لدراستها مستقبلا و هي كما يلي :

- دور المراقب المالي في تنفيذ الميزانية العامة .
- الفساد الإداري في المؤسسات العمومية .
- المحاسب العمومي و دوره في الرقابة المالية .

قائمة المراجع :

- حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية ، الإسكندرية 1988.
- سماعيل حسين احمر، المحاسبة الحكومية من التقليد الى الحداثة ، دار الميسرة ، عمان ، الاردن 2003.
- صلاح الدين عبد المنعم مبارك ، المحاسبة العمومية مدخل معاصر ، دار المطبوعات ، الاسكندرية ، 2008.
- حسام أبو العمي الحجاوي، الاصول العملية في المحاسبة الحكومية، دار الحامد، عمان، 2004.
- ليمى فتح الله و إبراهيم حماد محمد ، الموازنات والمحاسبة الحكومية ، مطابع الدار ، مصر ، 1999 ، ص 171.
- محمد انعيسى أبى رمان، نظرية انمحاسبة انكومية، المكتبة المصرية ، 1982.
- محمد عادل التهامي والسيد أحمد انسقا، المحاسبة الحكومية والمحاسبة الاقتصادية القومية مدخل معاصر، مصر ، 2005.2006 .
- رافع سالم محمد، المحاسبة الحكومية، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان، 2011.
- مسعى محمد ، المحاسبة العمومية ، انمحاسبة انعمومية، دار انهذي نهطباغت وانشر وانخزيغ، انطبعت انناويت، عيه مهيهت، انجسائر.
- طاهر رزوق ، تأدية النفقات العامة ، كتب مفيدة في المحاسبة العمومية ، سنة 2011.
- حسين الصغير ، دروس في المالية العامة و المحاسبة العمومية ، دار المحمدية العامة ، الجزائر ، 2001 .
- قندوسي عوالي ، دور المحاسبة العمومية في تسيير المؤسسات التربوية ، مذكرة ماستر ، جامعة مستغانم ، 2016 - 2017.
- القانون 90 - 21 المتعلق بالمحاسبة العمومية الجريدة الرسمية رقم 35 الصادرة بتاريخ 1990/08/15.

- بمعروسي أحمد اليتجاني ، قانون المحاسبة العمومية ،دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ،الطبعة الأولى ،الجزائر ، 2011.
- الجريدة الرسمية، العدد 35، الصادرة ،بتاريخ 15 / 08 / 1990،المادة 41 من قانون 90 / 21.
- العربي بوعمران محمد ،دروس في المحاسبة العمومية ،الأوراق الزرقاء ،الجزائر، 2017 ، ص 16
- لوني نصيرة ،محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية ، موجهة للطلبة سنة ثانية ماستر حقوق ، البويرة ،الجزائر ، 2013 .
- عبد الله عبد السليم أحمد و آخرون ،أساسيات المحاسبة الحكومية والمحميات ،مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح ،القاهرة ، 2000.
- لؤي وديان وزهير المحدثوب ، المحاسبة الحكومية ،دار البداية ناشرون وموزعون ،عمان ، 2010.
- المادة 23 من القانون رقم 21/90 المتعمق بالمحاسبة العمومية.
- شبلل زبير،أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بتنفيذ العمميات المالية للدولة ، أطروحت دكتوراة ،تخصص تسيير المنظمات كلية العلوم الاقتصادية ، التجارية و علوم التسيير جامعة أمحمد بوقرة بومرداس سنة 2013/2014 .
- المادة 34 من القانون رقم 90-21 المتعمق بالمحاسبة العمومية.
- المرسوم التنفيذي 311 / 91 المؤرخ في 07 / 09 / 1991 متعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم.
- المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 91 - 313 المؤرخ في 07 / 09 / 1991 والمتعمق بتحديد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون.
- المادة 10 من المرسوم التنفيذي 91 - 129 المؤرخ في 24 / 03 / 1991 المتعمق بتنظيم المصالح الخارجية للخرينة.
- المادة 32 ،المرسوم التنفيذي 91 / 313 المؤرخ في 07 / 09 / 1991 المتعلق بتحديد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون .
- المادة 46 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

- المادة 19 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية.
- المادة 41 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية.
- المادة 55 ، 56 ، 57 القانون 90 - 21 المتعلق بالمحاسبة العمومية.
- محمد شاكر عصفور ، أصول الموازنة العامة، مكتبة الصفحات الذهبية، الرياض، 1988.
- عصام بشور ، المالية العامة والتشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 1994.
- محمد براق، المحاسبة العمومية، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الرابعة تخصص محاسبة، المدرسة العليا للتجارة ، 2000.
- زهير شلال ، نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة وأفاق إصلاحه، مذكرة ماجستير غير منشورة ، كلية العموم الاقتصادية وعموم التسيير ، 2001 - 2002.
- نور محمد لمين، "دور الموازنة العامة في التنمية الفلاحية والريفية كبديل اقتصادي خارج قطاع المحروقات"، دراسة حالة ولاية تيارت مذكرة لنيل شهادة الماجستير، السنة الجامعية 2011-2012.
- مصطفىاوي ربيع والعيداني عمر ، "عصرنة نظام الميزانية في الجزائر"، مذكرة لنيل شهادة ليسانس، السنة الجامعية 2011-2012.
- محمد شاكر عصفور ، أصول الموازنة العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان-الأردن، طبعة 2008.
- عدنان محسن ظاهر ، الموازنات العامة في الدول العربية، بدون ذكر التاريخ، ص14.
- عاطف وليم اندراوس، "الاقتصاد المالي العام في ظل التحولات الاقتصادية المعاصرة"، الإسكندرية، دار الفكر الجامعي، 2010، ص525.
- محمود حسين الوادي ، زكرياء، احمد عزام، المالية العامة من منظور إسلامي، عمان، دار صفاء، 2010 .
- المادة 1 من القانون 84-17 المؤرخ في 07/07/1984 المتعلق بقوانين المالية. ج.ر عدد 28 لسنة 1984.

- المادة 3 من القانون 90-21 المؤرخ في 5 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية ج.ر عدد 35 لسنة 1990.
- أيلس شاوش البشير، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الأولى 2008.
- د. خياطة عبد الله، أساسيات في اقتصاد المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، 2009.
- عزوز منصرة، " أثر الزكاة على الموازنة العامة للدولة في مجتمع معاصر " ،مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير في الاقتصاد الإسلامي، السنة الجامعية 2006-2007.
- سعيد عبد العزيز عثمان، المالية العامة، الدار الجامعية، سنة 2008.
- حسن عوض الله زينب ،مبادئ المالية العامة ،الفتح للطباعة والنشر ،الإسكندرية ، 2003.
- عادل فليح العلي، "مالية الدولة"، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2008.
- د. عادل فليح علي، د طلال محمود كراوي، "اقتصاديات المالية العامة"، دار الكتب للطباعة والنشر، الطبعة الثانية، 1989.
- إبراهيم علي عبد الله، أنور عجارمة، "مبادئ المالية العامة"، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، عمان الأردن، بدون ذكر سنة نشر.
- درواسي مسعود، "السياسة المالية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي" ، حالة الجزائر 1990-2004"، رسالة دكتوراه دولة، جامعة الجزائر، 2005/2006.
- د. محمد الصغير بعلي د. يسري أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم، الجزائر، 2003.

المراجع باللغة الأجنبية :

- Eric Devaux, "Finances Publiques", Bréal éditions, 2002, p 28
- Ministère de finance, Nomenclature des comptes du trésor, Direction général de trésore, 1992
- J .C.Martinet et P. Dimalta, Droit budgétaire, LITC, Paris, 1999
- Le budget de l'état nouvelles règles, nouvelles pratiques" les études de la documentation française, df Paris 2006.