

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة عمار ثليجي - الأغواط -  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



قسم علوم التسيير  
تخصص: تسيير عمومي  
مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في التسيير بعنوان:

دور المحاسب العمومي في تنفيذ  
الميزانية العامة

تحت إشراف الدكتورة:  
- نورالدين هناء

من إعداد الطالب:  
- عطية هشام

لجنة المناقشة

رئيسا

أستاذ محاضر أ

- د. أحمد بوجلال

مقررا

أستاذة مساعدة أ

- د. هناء نورالدين

ممتحنا

أستاذ

- أ. قرادي

السنة الجامعية: 2020/2019

## اهداء

احمد الله عز وجل علي منه وعونه لاتم هذا البحث . الي الذي وهبني كل ما يملك حتي احقق له اماله ، الي من كان ييدفعني قد اما نحو الامام لنيل الي الذي سهر على تعليمي بتضحيات جسام ، الي الانسان الذي امتلك الانسانية بكل قوة ، المبتغى . الي مدرستي الاولى في الحياة ، مترجمة في تقديسه للعلم ابي الغالي على قلبي اطال الله في عمره .

الي التي مرعتني ، الي التي صبرت على كل شيء الي التي وهبت فلذة كبدها كل العطاء والحنان الرعاية وكانت سندي في الشدائد ، وكانت دعواها لي بالتوفيق ، تتبني خطوة خطوة في عملي ، الي من امرتحت كلما تذكرت ابتسامتها في وجهي نبع الحنان امي اعز ملاك على القلب والعين جزاها الله عني خير الجزاء في الدارين ؛ اليهما اهدي هذا العمل المتواضع لكي ادخل على قلبها شيئاً من السعادة الي اخواتي واخواتي الذين تقاسموا معي تعب الحياة .

كما اهدي ثمرة جهدي لأستاذتي الكريمة الدكتورة : هناء نور الدين التي كلما أظلت الطريق امامي لجأت اليها فأنامرتها لي وكلما دب الياس في نفسي نمرعت فيا الامل لأسير - قدما وكلما اسألت عن معرفة نرودتني بها وكلما طلبت كمية من وقتها الثمين وفرته لي بالرغم من مسؤولياتها المتعددة ؛ و الي كل اساتذة قسم العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ؛ و الي كل من يؤمن ببان بذور نجاح التغيير في ذاتنا وفي انفسنا قبل أن تكون في اشياء اخرى . . . قال الله تعالى : " إن الله لا يغير ما يقوه حتى يغيروا ما بأنفسهم . . . . " من سورة الرعد 11 الاية .

الي كل هؤلاء اهدي هذا العمل .

اعداد الطالب : عطية

## شكر وعرفان

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: "من لم يشكر الناس لم يشكر الله" صدق رسول الله صلى الله عليه وسلم الحمد لله على احسانه والشكر له على توفيقه وامتنانه ونشهد أن اله الا الله وحده لا شريك له تعظيماً لشانه ونشهد أن سيدنا نبينا محمد عبده ومرسوله الداعي الي مرضوانه صلى الله عليه على اله وأصحابه واتباعه وسلم . بعد شكر الله سبحانه وتعالى على توفيقه لاتمام هذا البحث المتواضع اتقدم بجزيل الشكر الى الوالدين العزيزين الذين اعانوني شجعوني على الاستمرار في مسيرة العلم والنجاح، و اكمال الدراسة الجامعية والبحث؛ كما اتوجه بالشكر الجزيل الي من شرفتنني بإشرافها على مذكرة بحثي الاستاذة الدكتورة "هنا نور الدين" الذي لن تكفي حروف هذه المذكرة لإيفائها حقها وصبرها الكبير علي، وتوجيهاتها العلمية التي لا تقدر بتمن؛ والتي ساهمت بشكل كبير في اتمام استكمال هذا العمل؛ الي كل اساتذة القسم العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير؛ كما اتوجه بخالص شكري وتقديري الي كل من ساعدني من قريب أو من بعيد علي انجاز وإتمام هذا العمل .

"مرب اوزيرعني أن أشكر نعمتك التي انعمت علي وعلى والدي وأن اعمل صالحاً ترضها وخليني برحمتك في عبادك الصالحين"

## مقدمة:

تعد الرقابة المالية على ميزانية الجماعات الإقليمية الممارسة من طرف المحاسب العمومي والمفتشية العامة للمالية آلية هامة للحفاظ على المالية المحلية . لكن دراسة الإطار القانوني للمكلفين بالرقابة من محاسب عمومي كعون يختص برقابة مالية قبلية وقائية على مدى مشروعية العمليات المالية والمحاسبية التي تشمل نفقات وإيرادات الميزانية المحلية عبر مختلف مراحلها إلى غاية آخر إجراء، وكذا المفتشية العامة للمالية كهيئة تابعة لوزارة المالية مهمتها تحقيق رقابة بعدية لتصحيح الأخطاء الواقعة عند تنفيذ ميزانية الجماعات المحلية يظهر ثغر القانونية وعملية، لعل أهمها تقرير المشرع لإجراء التسخير بالنسبة للمحاسب العمومي من طرف الأمرين بالصرف وكذا عدم إلزامية تقارير المفتشية العامة للمالية، الذي من شأنه أن يكبح فعالية القيام بالمهام الرقابية بشكل يحقق ويضمن حماية مال الجماعات الإقليمية.

وان الميزانية العامة أداة لقياس مدى تطور الممارسة الديمقراطية في المجتمع « ومن خلالها تقوم الحكومة بتخصيص الموارد المتاحة لتغطية النفقات اللازمة لإشباع الحاجات العامة. مما يحقق أهداف السياسة الاقتصادية والاجتماعية والثقافية لأفراد المجتمع وبالنظر إلى أهمية الدور الذي تقوم به الميزانية فقد كانت دوما محل اهتمام كبير من طرف السلطتين التنفيذية والتشريعية « بالإضافة إلى الباحثين والدارسين « وغيرهم من المهتمين ورصد تغيراتها من سنة إلى أخرى.

إن التطورات التي شهدتها العالم في الثلث الأخير من القرن العشرين كان من أبرز معالمها التخلي عن الاقتصاد المخطط و الانتقال إلى اقتصاد السوق أفرزت تحولات اقتصادية واجتماعية وسياسية في الجزائر أصبحت تسعى للبحث عن آليات الرقابة التي تهدف من خلالها إلى الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة .

وتتضمن الميزانية المالية الأكثر فعالية كلا من خطة قصيرة المدى، من شهر إلى شهر لمدة عام على الأقل وخطة طويلة الأمد، ربع إلى ربع لمدة ثلاث سنوات على الأقل والتي تستخدمها للإبلاغ عن التقرير المالي. ويجب أن تُعد خلال الشهرين اللذين يسبقان نهاية السنة المالية لإتاحة متسع كبير من الوقت لجمع المعلومات الكافية. ويجب أن تُحدث الميزانية طويلة الأمد عندما تُجهز الخطة قصيرة المدى.

### 1-الإشكالية: تتمثل إشكالية البحث في طرح السؤال التالي:

- ما هو دور المحاسب العمومي في اعداد الميزانية ؟
- وللتعمق أكثر في معالجة هذه الإشكالية تم طرح التساؤلات الفرعية التالية :
- من هو المحاسب العمومي ؟ وما هي أصنافه؟
- ماهي مهام ومسؤوليات المحاسب العمومي ؟ ماهي مجالاته الرقابية ؟
- ما علاقة المحاسب العمومي بالأعوان الأخرى للمحاسبة ؟
- ماهي الميزانية العامة ؟

### 2-فرضيات الدراسة :

- للإجابة على الإشكالية المطروحة ومختلف التساؤلات السابقة نقترح الفرضيات التالية :
- يقصد المحاسب العمومي في اغلب التشريعات الدول العون الذي يتداول الاموال العمومية وفق للنصوص والقوانين المعول بها.
- الميزانية هي عبارة عن برنامج سنوي يعتمد على التوقع والإجازة.

### 3-أسباب اختيار الموضوع :تم اختيار هذا الموضوع إلى أسباب موضوعية وأخرى ذاتية .

#### ١ - الأسباب الذاتية :

- التعرف على مهام المحاسب العمومي .
- الأهمية الكبيرة التي يكتسبها هذا الموضوع في المالية العامة .

## المقدمة

- إعطاء قيمة مضافة لأهمية الميزانية في المالية العامة .  
ب - الأسباب الموضوعية :

- الكشف عن مختلف العراقيل التي تواجه المحاسب العمومي .
- معرفة أهم أساسيات ومشاكل للأعداد الميزانية وطرق معالجتها .
- الإجابة على مختلف التساؤلات والانشغالات المطروحة في هذا المجال

### 4-أهداف الدراسة :

- لكي نعيش في مجتمع منظم ويتمتع بالرفاهية لابد من وجود آليات لتنظيم شؤونه الاقتصادية والاجتماعية
- وبذلك تحقق العدالة الاجتماعية والتوازن الاقتصادي مما يستوجب ،على الدولة والهيئات العمومية وضع برنامج عملي يكون مستقبلا حيز التنفيذ، ولهذا فأنا من خلال هذا البحث نهدف الى .
- ابرز اهمية المحاسب العمومي بحيث يقوم بتسهيل عملية تحصيل الإيرادات ودفع النفقات .
  - التأكيد على الحفاظ على المال العام من خلال الاستخدام الأمثل للموارد وترشيد النفقات العمومية وصرفها جيدا بالأعداد الجيد للميزانية والرقابة عليها.

### 5-أهمية الدراسة :

تظهر اهمية هذه الدراسة في

- الدور الذي يقوم به المحاسب العمومي من اجل الحفاظ على المال العام .
- أهمية الميزانية العمومية باعتبارها مصدر أساسي يعتمد عليها في الحسابات الإدارية وتحقيق الاستمرارية للمجتمع في شتي المجالات وتطوير المشاريع واختبار وتنفيذ البرامج وزيادة فرص جني الأرباح.

### 6-صعوبات الدراسة :

- لكل دراسة عراقيل وصعوبات من بينها :
- الازمة الصحية العالمية الناتجة عن انتشار الفيروس المستجد كوفيد 19بحيث لم نتمكن من القيام بدراسة حالة مركز البريد والمواصلات بقصر الحيران نتيجة لرفض هذه المؤسسة لاستقبالنا مما اثر على الجانب التطبيقي لهذه المذكرة .

### 7-المنهج المتبع :

للإجابة على الإشكالية المطروحة ومناقشة الفرضيات فقد اعتمدت على المنهج الوصفي في الفصول النظرية

### 8-تقسيمات الدراسة :

- انطلاقا من المعلومات المتوفرة والأهداف المسطرة قمنا بتقسيم الموضوع إلى فصلين :
- حيث تناول :
- الفصل الأول** دور المحاسب العمومي مع ذكر تعريفه واصنافه والمهام التي يقوم بيها المحاسب العمومي ومسؤولياته ومجالات الرقابة التي تفرض عليه .

أما الفصل الثاني فتكلمت فيه عن أساسيات الميزانية العامة وتعريفها وأهميتها ومبادئها ،وكذلك أنواع الميزانيات والفرق بينها .

إضافة الى إعداد واعتماد الميزانية العامة في السلطة المختصة لتحضيرها ميزانية . وكذا تنفيذ والرقابة على الميزانية العامة

### تمهيد:

بعد التحديد المسبق لمجمل إيرادات ونفقات الدولة في وثيقة قانونية ملزمة وهي الميزانية، ينتظر بالأساس تنفيذها، هذه العملية تخول الي صنفين مختلفين من الموظفين هما الامر بالصرف والمحاسبون العموميون أو كما يطلق عليهم أعوان المحاسبة العمومية أو الأعوان المكلفون بتنفيذ الميزانيات، وحيث أن المحاسب العمومي يحتل مكانة هامة في هذه العملية باعتباره اخر حلقة في صرف النفقات أو تحصيل الإيرادات العمومية كان لزاما على اغلب التنظيمات في العالم وحتى الجزائر في مجال المحاسبة العمومية ان تولي لهذا العون أهمية خاصة من خلال تقنيين هذه المهنة و تحديد صلاحياته ومسؤولياته وحتى حمايته بواسطة تقنيات خاصة وإجراءات محددة قانونا والقصد من ذلك هو المتابعة المستمرة والدائمة للوضعية المالية للدولة وكضرورة ملحة لحماية المال العام.

### المبحث الأول: المحاسب العمومي

يقصد بالمحاسب العمومي في اغلب التشريعات الدول العون الذي يتداول الاموال العمومية وفقا للنصوص والقوانين المعمول بها . إن وظيفة المحاسب العمومي شهدت تطور ملحوظا في القانون الفرنسي ، حيث كان مجرد موظف تنفيذي بسيط نظرا لعدم تقديره للنفقات والإيرادات ، ثم اضحى بفضل اختصاصاته المالية من الموظفين الاكثر نفوذا في الادارة الفرنسية .<sup>1</sup>

### المطلب الأول: تعريف المحاسب العمومي .

على اساس ومن خلال التعريف المقدم في التعريف القانون الفرنسي اين عرف المحاسب العمومي الصلاحيات المخولة له وذلك طبقا لنص المادة 11 من المرسوم الخاص المحاسبة العمومية كالاتي :<sup>2</sup>

1 - احتكار المحاسبون في مجال معالجة الاموال العامة من حيث الإيرادات، والنفقات والحفظ،

2 - وضعيتهم المدعومة من الإجراءات والطبيعة الملزمة والضرورية لتأسيس عمل المحاسبة.

3 - دورهم في مسك المحاسبة حفظ الوثائق المثبتة لها.

وبعرف الفقيه الفرنسي جاك ماني "Magnet Jacques" المحاسب العمومي: بأ انه الموظف أو العون العمومي المرخص له قانون « للتصرف في الأموال العمومية أو الاموال الخاصة للمنظمة »<sup>3</sup>

على غرار المشرع الفرنسي فقد جاء التعريف المشرع الجزائري للمحاسب العمومي في المادة 33 من القانون المتعلق بالمحاسبة العمومية السالف الذكر وذلك بتعداد الاختصاصات المخولة له كما يلي " :يعد محاسبا عموميا لكل شخص يعين للقيام بالعمليات التالية :

1- ضمان حراسة الاموال أو السندات أو القيم أو الاشياء أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها وحفظها،

2- تداول الاموال أو السندات والقيم و الممتلكات العائدات والمواد تحصيل الإيرادات ودفع النفقات حركة حسابات الموجودات،"

الرجوع الى القانون السالف وفي مادته 34 حيث جاءت كما يلي : "يتم تعيين المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية ويخضعون اساسا لسلطته"<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - زيوش رحمة ، الميزانية العامة للدولة في الجزائر، اطروحة دكتوراه علوم، تخصص قانون، كلية الحقوق، جامعة محمد معمر، تيزي وزوو، -2010، ص 236.

<sup>2</sup> - Décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique, journal officiel de la république française, au 30 décembre 1962, p12828

<sup>3</sup> - محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، ط2، 2003، ص 41

## الفصل الأول: الإطار العام للمحاسب العمومي

للإشارة فقط فان :

- التعيين (Nomination) خاص بالموظفين التابعين لوزارة المالية.<sup>2</sup>
- أما الاعتماد (Agreement) فهو خاص بالمحاسبين الخارجين عن وزارة المالية من خلال استقراء هذه المادة يتضح أن تعيين المحاسب العمومي على المستوي المحلي يتم وفقا للتعيين المباشر من طرف الوزير المكلف في المالية، بناء على اختياره هو دون الحاجة لاقتراح من جهة ادارية اخرى وهذا ما يخولنا الى احكام المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 11/331 المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم من الوزير المكلف المالية وهم:<sup>3</sup>
- العون المحاسب المركزي للخزينة،
- أمين الخزينة المركزي،
- أمين الخزينة الرئيسي ،
- امناء الخزينة في الولايات ،
- امناء الخزينة في البلديات؛ - امناء الخزينة في المراكز الاستشفائية الجامعية والمؤسسات العمومية الاستشفائية المؤسسات العمومية للصحة الجوارية .
- قابضو الضرائب ،
- قابضو املاك الدولة ،
- قابضو الجمارك،
- محافظو الرهون. على العكس من الامرين الصرف الذين تعتبر اختصاصا المالية ملحقة أو مكملة لوظائفهم الادارية.
- فان المحاسبين العموميين يمارسون صلاحيات اصلية حيث أن دورهم ومهامهم تكمن في تنفيذ الميزانيات المختلفة العمليات.

### المطلب الثاني: اصناف المحاسب العمومي

تنص المادة 9 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 على انه:" يكون المحاسبون العموميون اما رئيسيين وثانويين ويتصرفون بصفة مخصص أو مفوض"<sup>4</sup>

### اولا: التصنيف بحسب الشخص المعنوي العمومي

المحاسب الرئيسي هو المكلف بتنفيذ العمليات المالية التي تحرر اطار المادتين 35 و 36 من القانون

90/21 والتي يتم التطرق اليها في مهام المحاسبون العموميون اما المحاسبون الثانويون فهم الذين يتولون جميع عمليات محاسب رئيسي

1- المحاسبون الرئيسيون العموميون les tables principaux publics comp

المحاسبون العموميون الذين يأخذون صفة محاسب عمومي رئيسي يتمثلون في:<sup>5</sup>

- العون المحاسب المركزي للخزينة ،
- امين الخزينة المركزي ،
- أمين الخزينة الرئيسي،

<sup>1</sup> - قانون رقم 90-21 مؤرخ في 15 أوت 1990 ، المتعلق المحاسبة العمومية ، الجريدة الرسمية، العدد 35، بتاريخ 15 أوت 1990، ص 1134

<sup>2</sup> - منصورى الزين ، دروس في المحاسبة العمومية، جامعة سعد دحلب ، البليدة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، بدون سنة ، ص 43.

<sup>3</sup> - مرسوم تنفيذي رقم 11/331 المؤرخ في 19 سبتمبر 2011 ، يعدل ويتم المرسوم التنفيذي رقم 91/311 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 والمتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم ، الجريدة الرسمية ، العدد 52 ، الصادر بتاريخ 21 سبتمبر 2011 ، ص 27

<sup>4</sup> - مرسوم تنفيذي رقم 91/313 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991، يحدد إجراءات المحاسبة التي بمسكها الامرون بالصراف والمحاسبون العموميون ومحتواها، الجريدة الرسمية، العدد 43، الصادر بتاريخ 17 سبتمبر 1991، ص 1649

<sup>5</sup> - المادة 31، المرجع نفسه، ص 1650

## الفصل الأول: الإطار العام للمحاسب العمومي

- أمين الخزينة في الولاية،
- الأعوان المحاسبون للميزانيات الملحقة،
- وسوف تفصل كل نوع من أنواع المحاسبين العموميين الرئيسيين في الآتي:
- العون المحاسب المركزي للخبزينة: ويتولى إدارة الوكالة المحاسبية المركزية للخبزينة.<sup>1</sup>
- يقوم العون المحاسب المركزي للخبزينة بالمهام التالية<sup>2</sup>،
- تجميع الوضعيات المحاسبية الدورية التي يقدمها المحاسبون العموميون؛
- تفحص تدوينات المحاسبين العموميين اعتمادا على الوثائق؛
- تنفيذ العمليات المتعلقة بالحسابات الجارية التي تفتحها الخزينة لدى الصكوك البريدية والبنك المركزي؛
- اعداد تقرير أو وضعية أو عرض حساب أو حصيلة ذات طابع ظرفي أو دوري.

### ب- أمين الخزينة المركزي:

من خلال القرار المؤرخ في 07 سبتمبر 2005 المتضمن تنظيم الخزينة المركزية، فان أمين الخزينة المركزية هو المسؤول عن تنفيذ الميزانية على المستوى المركزي، خاصة ميزانية الوزارات، فله مهمة انجاز عمليات الدفع الخاصة بنفقات التسيير وكذا ميزانيات التجهيز.

### ج- أمين الخزينة الرئيسي:

يتكفل بعمليات الخزينة، ولا يهتم بعمليات الميزانية، وإذا كان في الواقع يتكفل بها بصفة مباشرة عند تغطية المديونية، كما يتكفل بمعاشات هذين لا نها تعتبر شبه ديون على عاتق الدولة.<sup>3</sup>

### د- أمين الخزينة الولائي:

- هو محاسب رئيسي يعين من طرف وزير المالية على راس الخزينة كل ولاية، والمكلف بتنفيذ عمليات الإيرادات والنفقات لميزانية الدولة وميزانية الولاية والهيئات العمومية ذات الطابع الإداري الموجودة في إقليم الولاية، ويقوم كذلك بمراقبة صناديق التسبيقات وللإيرادات لأعوان المحاسبين، إضافة الى اعداد حساب التسيير الى جانب الارسال الشهري للوضعية المالية لخبزينة الولاية الى العون المحاسب المركزي للخبزينة.<sup>4</sup> وهذا ما اكدته المادة 53 من ذات المرسوم المذكور سابقا التي تنص على أن "أمين خزينة الولاية هو المحاسب الرئاسي لميزانية الولاية"<sup>5</sup>

## 2- المحاسبون العموميون الثانويون Les comptes publics seconds فيتمثلون في:

- قابض املاك الدولة؛
- قابض الضرائب،
- قابض الجمارك،
- محافظو الرهون،

<sup>1</sup> - 3 المادة 04، مرسوم تنفيذي رقم 91/495 المؤرخ 21 ديسمبر 1991 المعدل والمتمم للمرسوم رقم 86/225 المتضمن إحدات وكالة محاسبة مركزية للخبزينة وتنظيمها و عملها، الجريدة الرسمية، العدد 67، الصادرة بتاريخ 23 ديسمبر 1991، ص.2608 المادة 4.

<sup>2</sup> - مرسوم تنفيذي رقم 86/225 المؤرخ في 02 ديسمبر 1986 المتضمن إحدات وكالة محاسبية مركزية للخبزينة وتنظيمها و عملها، الجريدة الرسمية، العدد 36 الصادر بتاريخ 03 سبتمبر 1986، ص.1518، 1519.

<sup>3</sup> - احمد بوجلل، مدي فعالية المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة للدولة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة عمار ثلجي بالأغواط، 2010، ص.22.

<sup>4</sup> - بوسته سلوي، المحاسبة العمومية وسبل تطويرها في الجزائر 2005-2015، رسالة ماجستير، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2017، ص.17.

<sup>5</sup> مرسوم تنفيذي رقم 91/313، مرجع سابق، ص.1652.

## الفصل الأول: الإطار العام للمحاسب العمومي

إضافة إلى هاته الأصناف من المحاسبين الثانويين يكون امين خزينة البلدية محاسبا عموميا على مستوى البلدية وهذا ما اكدته المادة 205 من قانون البلدية رقم 11/10 كما يلي: "يمارس مهام امين خزينة البلدية محاسب عمومي معين طبقا للتنظيم"<sup>1</sup>.  
يتولى المحاسبون العموميون الثانويون تجميع عملياتهم محاسب عمومي رئيسي،<sup>2</sup> وعليه فيمكن تعريفه على هذا الأساس انه الشخص الذي يتولى القيام بالرقابة و تنفيذ العمليات المالي في وحدة من وحدات الجهة -يقوم هذه العمليات دون أن يكون معنيا قانونا، يعتبر محاسبا فعليا أو شبه محاسب وذلك حسب المادة 51 من قانون المحاسبة العمومية السالف الذكر وهذا الأخير يخضع لنفس الرقابة ونفس العقوبات المطبقة على المحاسب ومسؤوليات المحاسب العمومي.

### ثانيا- التصنيف حسب الوظيفة :

حسب هذا التصنيف ، هناك ثلاثة انواع :

### 1- المحاسبون المخصصون . les comptable les assignataires

هم أولئك المعينون لتنفيذ العمليات المالية العمومية بعد مراقبة شرعيتها شخصيا وتحمل المسؤولية عنها واعتبارا لدورهم الرئيسي في مجال النفقات ، فإن المحاسبين المخصصين يسمون احيانا بمحاسبين الدفع.<sup>3</sup>

### 2- المحاسبون الموكلون :

قد يكلف محاسبون آخرون بالتنفيذ المادي لعمليات المحاسبين المخصصين ولاسيما قبض مبالغ إيرادات وادخالها في الصندوق أو دفع مبالغ نفقات أي إخراجها من الصندوق لحساب هؤلاء أي لحساب المحاسبين مخصصين تحت مسؤولياتهم فيتخذون صفة محاسبين موكلين<sup>4</sup>. فالمكلف لضريبة مثلا الذي يغير مكان اقامته يمكن دفع المبلغ الذي على عاتقه في صندوق قابض الضرائب لمكان اقامته الجديدة، أو الدائن لهيئة عمومية بعيدة عن محل اقامته الذي يمكنه قبض مبلغ دينه المسدد نقدا من صندوق محاسب موكل قريب من مكان اقامته.<sup>5</sup> كما أن هناك نفقات أو إيرادات عمومية نظرا لطابعها الاستثنائي الاستعجالي لا تنتظر الأجل الطبيعية<sup>6</sup> للمراحل محددة قانونا (الاثبات، الالتزام، التصفية، الأمر لصرف والدفع، التحصيل) لهذا السبب احدث القانون وكالات لتحويل الإيرادات ودفع النفقات.

### 3- محاسبو الترتيب : les comptables d'ordre

إن محاسبو الترتيب لا يشاركون في تنفيذ العمليات ، وانما يقومون بتركيز البيانات المحاسبية المتعلقة بها والمراسلة إليهم دوريا من قبل المحاسبين المعنيين من اجل ترتيبها ، ثم ادماجها في ندواتهم المحاسبية وعرضها في حساباتهم ، بالإضافة إلى فحص الصحة المادية للأرقام ومختلف البيانات الواردة دون تجاوزها الى الرقابة على شرعية العمليات ذاتها ، ويعتبر العون المحاسب المركزي للخزينة اهم محاسب ترتيب في الجزائر :

ويمكن تلخيص أصناف المحاسبين العموميين من خلال الشكل الموضح :

الشكل رقم1 شبكة المحاسبين العموميين .

<sup>1</sup> - المادة 32 ، المرجع نفسه، ص.1650

<sup>2</sup> - المادة 11 ، المرسوم التنفيذي رقم 313/91 ، المرجع السابق ، ص 1649.

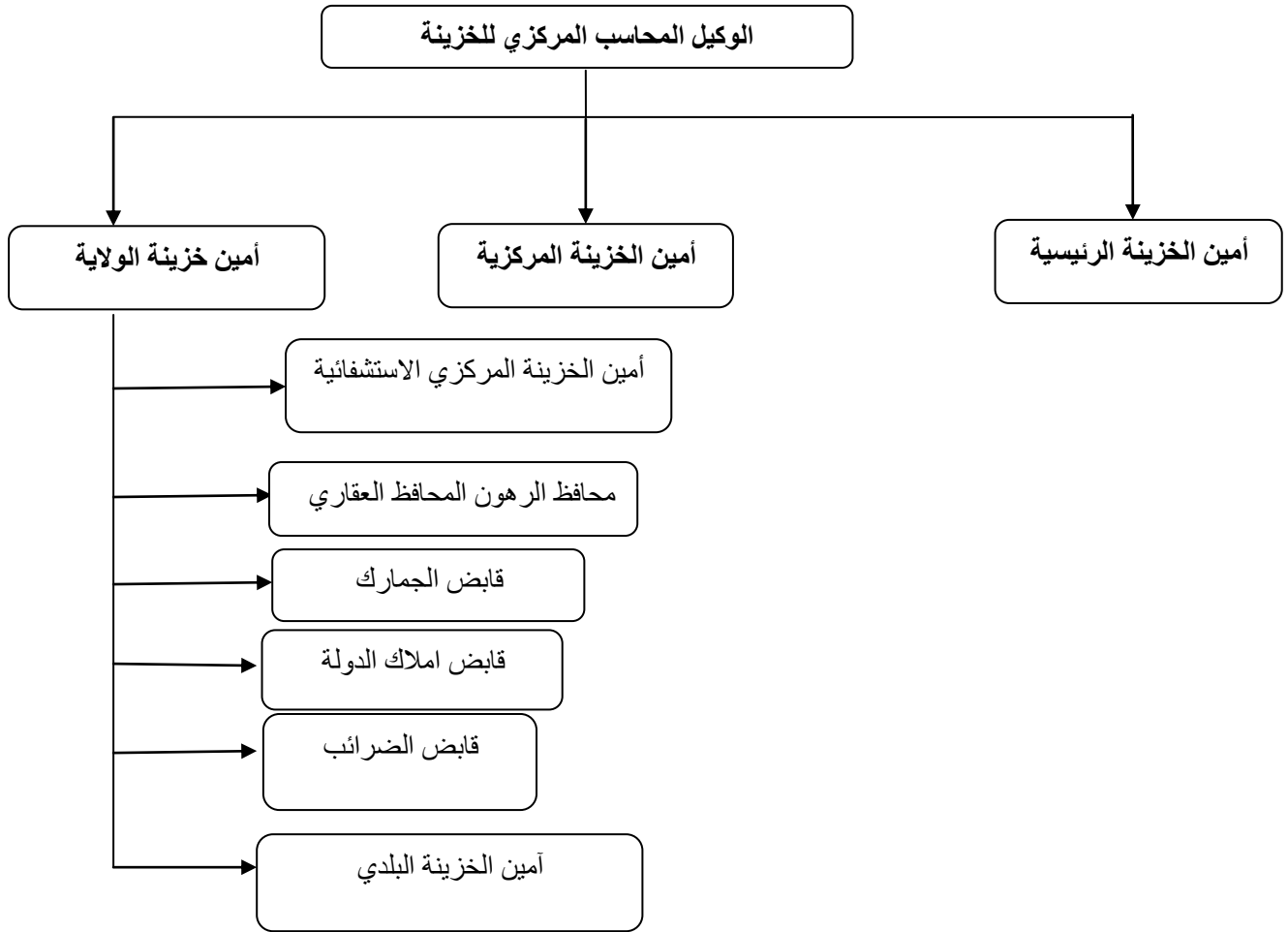
<sup>3</sup> - قاوي السعيد ، النظام القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر بعد 1889،، ذكره ماجستير قانون عام ، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2013، ص 68

<sup>4</sup> - Ali BISSAAD, d root de la comp tabulate pulique, éditions Houma, Alger, 2004, p 108.

<sup>5</sup> - قاوي السعيد ، المرجع السابق ، ص 69

<sup>6</sup> - المادة 02، م المرسوم تنفيذي رقم 93/108 مؤرخ في 05 ماي 1993، المحدد لكيفيات إحداث وكالات الإيرادات والنفقات وتنظيمها، وسيرها الجريدة الرسمية، العدد 30، الصادر بتاريخ 09 ماي 1993، ص.8.

## الفصل الأول: الإطار العام للمحاسب العمومي



المصدر: من إعداد الطالب بناء على المرسوم التنفيذي رقم 313/91 المؤرخ في 07 1991/09/

### المبحث الثاني : الاداء الرقابية للمحاسب العمومي .

-يتناول هذا الفصل عرض المفاهيم الأساسية لمبدأ الفصل بين الامر بالصرف والمحاسب العمومي كمبدأ من شأنه أن يحقق فعالية الرقابة المالية في مجال النفقات العامة بصفة عامة

### المطلب الاول : مهام المحاسب العمومي

يعد محاسبا عموميا في مفهوم القانون كل شخص يعين للقيام ، فضلا عن العمليات المشار إليها في المادتين 18 و22 المتعلقة بالتحصيل والدفع ، بالعمليات التالية:

- تحصيل الايرادات ودفع النفقات ،
- ضمان حراسة الاموال او السندات او القيم او الاشياء او المواد المكلف بها وحفظها ،
- تداول الاموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد ،
- حركة حسابات الموجودات،
- ويتعين عليه قبل التكفل بسندات الأمر بالإيرادات التي يصدرها الامر بالصرف ان يتحقق من ان هذا الاخير مرخص له بموجب القوانين والأنظمة المعمول بيهما، وفضلا عن ذلك يجب

## الفصل الأول: الإطار العام للمحاسب العمومي

عليه على الصعيد المادي مراقبة صحة إلغاءات سندات الإيرادات والمستويات ، وكذا عناصر الخصم التي يتوفر عليها<sup>1</sup>.

- كما يجب عليه قبل قبول أية نفقة ، ان يتحقق ما يلي : -
- مطابقة العملية مع القوانين التي نصت عليها القوانين والانظمة المعمول بها ،
- تأشيرات عمليات المراقبة التي نصت عليها القوانين والأنظمة المعمول بها ،
- القيام بالتحويلات و الرقابة على حركة الحسابات الموجودة النقدية وهذا حساب : الدولة والمؤسسات والعمومية ذات الطابع الاداري<sup>2</sup>.
- المحافظة على الاوراق الثبوتية للعمليات المالية ومستندات المحاسبة.
- الرقابة المالية على عمل الأمر بالصرف للتأكد من مدى قانونيتها ومطابقتها مع التشريع الساري به في ما يخص اصدار اوامر التحصيل للإيرادات العامة والدفع للنفقات العامة<sup>3</sup>.

**1- بالنسبة للإيرادات :** تنص المادة 35 من القانون 21/90 على ان المحاسب العمومي قبل التكفل بسندات الإيرادات التي يصدرها الأمر بالصرف ، عليه ان يتحقق من ان هذا الاخير مرخص له بموجب القوانين والانظمة ، فضلا عن ذلك يجب له على الصعيد المادي ومراقبة صحة إلغاءات سندات الإيرادات والتسويات وكذلك عناصر الخصم التي يتوفر عليها .

**2- بالنسبة للنفقات :** نصت المادة 36 من نفس المادة للقانون السالف الذكر على انه يجب على المحاسب العمومي قبل قبوله لدفع أي نفقة يجب ان يتحقق مما يلي :

- مطابقة العملية للقوانين والانظمة المعمول بها ،
- صفة الأمر بالصرف او المفوض له،
- أن الديون لم تتسقط آجالها ان محل معارضة<sup>4</sup>،

### المطلب الثاني : مسؤولية المحاسب العمومي .

بحسب المادة 42 من القانون المحاسبة العمومية مسؤولية مالية وشخصية عندما يثبت اي نقص في الاموال او القيم فأى مخالفات يتم اثباتها عند تدقيق حسابات التسيير من طرف مجلس المحاسبة تلزم المحاسب العمومي بأن يغطي بأمواله الخاصة أي عجز مالي في الصندوق وكذا كل حسابي مستحق.

إضافة إلى ذلك يمكن أن تكون المسؤولية تضامنية بين المحاسبين العموميين والموظفين الموضوعيين تحت أوامرهم ، ومن أجل تغطية المخاطر المرتبطة بطبيعة مهام ومسؤولية المحاسب العمومي ، فإنه مطالب قانونيا بتقديم عقد التأمين عن مخاطر المهنة المحاسب العمومي عند تنصيبه على رأس مصلحة عمومية ، وذلك وفقا لأحكام المادة 54 من قانون 21/90 والمتعلق بالمحاسبة العمومية والتي تنص على ان يتعين على المحاسب العمومي قبل مباشرة وظيفته أن يكتب تأميناً على المسؤولية المالية<sup>5</sup>.

ونظرا للطبيعة الخاصة لمسؤولية المحاسب العمومي فإنه لا يتم الاخذ بمسؤولية إلا عن طريق وزير المالية أو مجلس المحاسبة بواسطة تنفيذ إجراء وضع المحاسب في وضعية تجاه الخزينة العمومية في حساب خاص وذلك في حالة ادانته بارتكاب مخالفات صريحة ، ومن أجل تسديد

<sup>1</sup> - المادة 33 من القانون رقم 21-90 ج، عدد 35 ص 1134

<sup>2</sup> - المادة 35 من القانون ج. عدد 35 . ص 1135

<sup>3</sup> - المادة 36 من القانون ج عدد 35 ص 1135

<sup>4</sup> - شلال زهير ، أفق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات العامة للدولة اطروحة ، جامعة محمد بوقرة

بوقرة ، بومرداس ، كلية العلوم الاقتصادية ، 2013-2014 ، ص 111

<sup>5</sup> - المادة 53 من القانون 21/90 ، المرجع السابق ، ص 1136

## الفصل الأول: الإطار العام للمحاسب العمومي

العجز في الصندوق أو تعويض الضرر الذي ألحق بالخزينة العمومية دون ان يخل ذلك بالمتابعات الجزائية حسب درجة وطبيعة المخالفة المرتكبة ، لكن من اجل التحقيق من ضغط المسؤولية الشخصية والمالية على عاتق المحاسب العمومي الذي ارتكب خطأ مهنيا وثبت حسن نيته وطلب الاستفادة من الاجراءات الموالية :

### 1- إجراء الإعفاء من المسؤولية:

طلب المحاسب الموضوع في حالة مدني إعفائه من تسديد المبالغ المستحقة من وزير المالية الذي يقدر قبول أو رفض الاعفاء الكلي أو الجزئي للمبالغ المستحقة الدفع للخزينة العمومية ، وذلك وفقا لأحكام المادة 38 من القانون رقم 21/91 المؤرخ في 07 أوت 1991 المتعلق بقانون المالية التكميلي لسنة 1991

### 2- طلب الايراد الإرجائي :

يستطيع المحاسب العمومي الموضوع في حالة مدني تجاه الخزينة العمومية أن يقدم طلبا ثانيا لوزير المالية لإعفائه من تسديد الدين ، وبعد انتشار لجنة المنازعات التي تقوم بالتحري عن الوضعية المالية والمادية الفعلية للمحاسب من أجل تقدير استحالة الدفع ،بناء على ذلك يقرر وزير المالية لإعفاء الكلي أو الجزئي للمبالغ المستحقة<sup>1</sup>.

ان المحاسب العمومي مسؤول شخصيا وماليا عن الديون التي تصبح غير قابلة للجباية بسبب تقاسه السهو عن الجباية في المدة المعينة وبسبب عدم قطع مدة التقادم وفقا للقانون كإبلاغ تنبيه عن طريق حامل بطاقات الجبر الاجل القانوني لسقوط الحق .

كغيرهم من الموظفين ،يمكن ان يتعرض المحاسبون العموميون الي المسؤولية التأديبية او الجزئية او المدنية ، وازافة الي ذلك ،يمكن ان يتعرضوا الي مسؤولية اخري خاصة بهم وهي المسؤولية الشخصية والمالية ، والتي تقوم عند عدم مراعاتهم لقواعد المحاسبة العمومية ، وتهدف الي اجبارهم على تعويض الضرر الذي يلحق الهيئات العمومية المعنية جراء مخالفة هذه القواعد<sup>2</sup>.

### اولا: المسؤولية المالية الشخصية للمحاسبين العموميين :

تطبيقا لمبدأ الفصل بين الامرين بالصرف والمحاسبين العموميين ، فان هؤلاء الاخرين هم وحدهم المخولون لتنفيذ العمليات المالية الداخلة في اختصاصاتهم ولا سيما تحصيل الإيرادات ودفع النفقات ، والتصرف في الاموال والقيم العمومية والمحافظة عليها ، وهم ملزمون تطبيقا لأحكام قانون المحاسبة العمومية خاصة المادتين 35 و36 ومنه ، بمراقبة شرعية تلك العمليات قبل تنفيذها . وبما ان إجراءات مراقبة وتنفيذ العمليات المالية محددة بدقة عن طريق القوانين والانظمة المتعلقة بالمحاسبة العمومية ، والمحافظة على الاموال والقيم يمكن التحقق منها بسهولة عن طريق فحص الصندوق وتدقيق الحسابات المتعلقة بها فانه الامكان تحميل المسؤولية الشخصية للمحاسبين بمجرد معاينة مخالفة في تنفيذ العمليات او نقص في الاموال والقيم . اما الضرر الذي يلحق الهيئات العمومية جراء ذلك ، فيمكن تحديده بدقة ، حيث يمكن ان يتمثل في مبلغ الايراد غير المحصل ، او النفقة المسددة لا شرعا ، او النقص في الصندوق او الحافظة ، ومن هنا فان المحاسبين العموميين المعنيين يصبحون مطالبين بتعويض هذا الضرر من اموالهم الخاصة ، ان اقتضى الامر ، وهو ما يؤدي الي اقامة مسؤولياتهم المالية الشخصية .

فهذه المسؤولية التي يمكن اعتبارها مسؤولية مدنية خاصة بالمحاسبين العموميين تقوم اذا على اساس موضوعي يتمثل في مجرد معاينة للوقائع التي يمكن ان تكيف قانونا على انها مخالفات عدم تحصيل ايراد متكفل به ، تسديد نفقة غير شرعية ، عجز في

<sup>1</sup> - شلال زهير ، المرجع السابق ، ص 112

<sup>2</sup> - حمود الهور ، أساسيات المحاسبة العمومية ، دار وائل للنشر ، عمان ، ط 1 ، 1998 ، ص 90

## الفصل الأول: الإطار العام للمحاسب العمومي

الصندوق... الخ ، دون البحث في الخطأ الشخصي للمحاسب وتقديره ، فمعايينة المخالفة تكفي كقرينة على تقصير المحاسب في الوفاء بالتزاماته . فالعبرة ، كقاعدة عامة ، باثر التقصير معايينة المخالفة ، وليس بطبيعته او الظروف والملابسات المحيطة به.<sup>1</sup> اما فيما يخص فكرة الضرر المرتبطة بالمسؤولية المالية والشخصية للمحاسبين العموميين ، فهي اوسع في مدلولها من تلك المتعلقة بالمسؤولية المدنية بصفة عامة ، حيث يصعب تصورهما ، في بعض الحالات بالرجوع الي احكام العامة لالتزامات . ففي حالة تقصير المحاسب ، مثلا ، في تحصيل ايراد ، او تسديده لنفقة غير قابلة للتسديد مثل دفع علاوة لموظف ليس له حق الاستفادة منها قانونا ، فان الضرر كلتا الحالتين يتمثل في خسارة المالية التي لحقت الهيئة العمومية المعنية جراء عدم ايفاء المحاسب بالتزاماته المهنية بذل العناية الازمة لاستخلاص دين الهيئة العمومية في الحالة الاولى ، ومراقبة امر الدفع الصادر عن الامر بالصرف للتحقق من شرعية النفقة المطلوبة تسديدها في الحالة الثانية ، ويمكن تحديده بمبلغ الايراد غير المحصل او النفقة المسددة لا شرعيا .

لكن ماذا عن الضرر في حالة دفع نفقة دون توفر اعتمادات مقابلة لها في الميزانية في هذه الحالة تبدو فكرة الضرر غامضة او حتى مفقودة ومع ذلك فهناك ضرر ، لكنه ضرر غير مباشر ، ولا يمكن تصوره الا بالرجوع الى قواعد المحاسبة العمومية والغاية من وجودها.<sup>2</sup> فمن الاسباب الرئيسية لوجود هذه القواعد هو منع تبذير ايرادات الهيئات العمومية الاعتمادات في نفقات غير مقرررة في الميزانية ، اي غير مفروضة على هذه الهيئات من خلال السنة المالية المعنية ، مما يسمح بالتغطية العادية لبقية النفقات ، ومن ثمة ، فان المحاسبين العموميين يقومون بدور اساسي في فرض الانضباط الميزانية على الامرين بالصرف ، والا فان الميزانية كونها ترجمة العملية الترخيصات الممنوحة لهؤلاء من طرف هيئات المداولة المعنية البرلمان مثلا بالنسبة للميزانية الدولة لا نجاز إيرادات ونفقات معينة ، سوف تفقد معناها .

ومن جهة اخرى ، فان مصدر إيرادات الهيئات العمومية الرئيسي هو الضرائب المفروضة على المواطنين ، وان النفقات المقابلة لها ترمي بصفة مباشرة او غير مباشرة الى تلبية حاجات هؤلاء المواطنين في وقت معين ، فاذا تركت الحرية لمديري تلك الهيئات الامرين بالصرف في استعمال الاعتمادات ، فمن المحتمل ان يكون لديهم نزوع للقيام بعض النفقات على حساب تلك المرصودة في الميزانية والرامية الى اشباع حاجات للمواطنين ، ولو بطريقة غير مباشرة ، مثل تحسين اداء مرفق عمومي بصرف الاعتمادات المخصصة لسد نقص في تجهيزه . فلا شك ان عدم تحقيق هذا الهدف يعد ضرار للمواطنين المعنيين ، وان كان تحديده لا يخضع لأي مقياس مالي .

### 1- نطاق المسؤولية المالية الشخصية للمحاسبين العموميين

- تمتد مسؤولية المحاسبين العموميين لتشمل اعمالهم الشخصية وعمل الغير .
- ا- المسؤولية عن الاعمال الشخصية :
  - تتعلق هذه المسؤولية بكل المهام التي يقوم بها المحاسبون العموميون قانونا ، وهي :
  - تحصيل الايرادات ،
  - دفع النفقات ،
  - حراسة الاموال والقيم والمواد او الاشياء عند الاقتضاء وحفظها ،
  - تداول الاموال والقيم ،

<sup>1</sup> - محمد مسعي ، المحاسبة العمومية ، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع ، المنطقة الصناعية ص.ب.193. عين مليلة ، الجزائر ، ص78

<sup>2</sup> - حمود الهور ، المرجع السابق ، ص 102

-مسك الاموال والقيم ،

-المحافظة على سندات الاثبات ووثائق المحاسبة ،

**ب- المسؤولية عن عمل الغير :**

يكون المحاسبون العموميون مبدئيا ،مسؤولين عن عمل الاعوان التابعين لهم اي الذين هم تحت سلطتهم ومراقبتهم في المصالح التي يديرونها .<sup>1</sup> كما يمكن ان تكون المسؤولية تضامنية بين المحاسبين العموميين والاشخاص الموضوعين تحت اوامرهم المادة 40من قانون المحاسبة العمومية .

تكون المسؤولية المالية للمحاسبين العموميين عن تسير وكلاء الايرادات والنفقات التسبيقات المرتبطين بهم تضامنية من هؤلاء في حدود المراقبة التي يتعين عليهم ممارستها المادة 49من قانون المحاسبة العمومية .

وكقاعدة عامة ،لا يكون المحاسبون الرئيسون مسؤولين عن عمل المحاسبين الثانويين المرتبطين بهم الا في حدود التجميع المحاسبي الذي يقومون به.

ولا يكون المحاسبون العموميين مسؤولين عن تسير اسلافهم الا في حدود العمليات التي يتكفون بها ،بعد التحقيق ،دون تحفظ او اعتراض عند تسليم المهام ،او بعد انقضاء المهلة المقررة لهم قانونا للقيام بهذا التحقيق المادة 41من قانون المحاسبة العمومية .

ومن المسلم به في اجتهاد القضاء ،ان المحاسبين القانونيين لا يكونون مسؤولين عن عمل المحاسبين الفعليين اشباه المحاسبين الذين يتدخلون في تسيرهم ،الا اذا ثبت عملهم بالتسيير الفعلي غير الشرعي وتسترهم عليه .

**ثالثا- جزاء المسؤولية المالية الشخصية للمحاسبين العموميين :**

يجب التفرقة هنا بين قيام المسؤولية واقحامها ،حيث تعتبر المسؤولية المالية الشخصية لأي محاسب عمومي قائمة بمجرد معاينة عدم ايفائه بأحد التزاماته المهنية عدم تحصيل ايراد متكفل بأمر تحصيله مثلا فهذه المعاينة التي تكون عادة من طرف احدى هيئات الرقابة تتمثل في الكشف عن واقعه موضوعية اي دون تقدير للظروف والملابسات المحيطة بها يمكن اعتبارها خطأ او مخالفة في التسيير ،وترتب قرينه على مسؤولية المحاسب المعني عنها ،يؤدي الي القول بانها مسؤولية افتراضية . اما اقحام المسؤولية الاخذ بها حسب تعبير المرسوم التنفيذي رقم 91-312 السالف ذكره ،فمعناه باختصار تطبيق الاجراءات القانونية الرامية الي المجازاة عن تلك المخالفة اذا بقيت غير مبررة ،وذلك بوضع المحاسب بقرار صحيح - في حالة مدين للهيئة العمومية المعنية ،اي مطالبته بتسديد باقي الحساب مبلغ الايرادات غير المحصل في المثال المذكور اعلاه من ماله الخاص .

اما السلطات المخولة قانونا لاقحام المسؤولية المالية الشخصية للمحاسبين العموميين فهي الوزير المكلف بالمالية ومجلس المحاسبة ، لا غير المادة 46من قانون المحاسبة العمومية .

**المطلب الثالث: المجالات الرقابية للمحاسب العمومي .**

- تظهر الطبيعة القانونية للرقابة الممارسة من طرف المحاسب العمومي من خلال مجموعة العناصر المحددة قانونا والتي يلتزم التأكد من صحتها اثناء ممارسة مهامه الرقابية ، سواءا تعلق الامر بالعناصر الواجب توافرها في النفقات او الايرادات اثناء ممارسة الرقابة.

**اولا : رقابة واسعة على النفقات :**

بالرجوع الى احكام المادة 36 من القانون المحاسبة العمومية نستخلص ان العناصر التي تصب عليها هذه الرقابة التي تشتمل في :

**1- مطابقة العملية مع القوانين والانظمة المعمول بها :** هذه المطابقة يعني بمفهومها ان العملية المالية المتمثلة في تنفيذ النفقة التي صدر الامر بدفعها من طرف الامر بالصرف للمحاسب

<sup>1</sup> - بالعروسي احمد التيجاني ، قانون المحاسبة العمومية ، ط1 ، دار هومة للنشر و التوزيع ، للتوزيع بوزيعة ، ص 94 ، 2011 ،

## الفصل الأول: الإطار العام للمحاسب العمومي

- العمومي ، هي عملية ستطابق مع جميع النصوص التشريعية والتنظيمية المرتبطة في المجال المالي والمحاسبي .
- 2- **صفة الأمر بالصرف أو المفوض له** : مضمون هذا العنصر التأكيد من طرف المحاسب العمومي ان المفوض له مطابقة مع المعلومات التي قدمت للمحاسب العمومي عند اعتماد هذا الامر بالصرف طبقا للمادة 24 من القانون المتعلق بالمحاسبة العمومية<sup>1</sup>.
- 3- **توفر الاعتمادات** : يتم التحقق خلاله من عدم صرف أية نفقة بقيمة تفوق مبلغ الاعتمادات المفتوحة لها.
- 4- **شرعية عمليات تصفية النفقات** : والتي هي من المداخل الادارية التي يختص بها الامر بالصرف ومن خلالها يتم التأكيد من أداء. فإن الادارة ملزمة بالدفع بعد انجاز مهام العمل المتفق عليه.
- 5- **مراقبة التأشير** : عملية المراقبة المنصوص عليها في القوانين والانظمة المعمول بها المتعلقة بتأشير المراقب المالي وتأشير لجنة الصفقات .
- 6- **الصفة القانونية للمكسب الإبراءين** : ان ذمة الجهة الادارية تبرأ الا بعد التأكيد من ان الامر بالدفع الموجه يكتسي طابع الشرعية<sup>2</sup>.
- ضف الى ذلك ان الرقابة ان هذه الرقابة المزدوجة في مجال النفقات قد تخلف عدة اشكالات منها ان النفقة قد يُوْشر عليها من طرف المراقب المالي إلا أنها قد تفرض من طرف المحاسب العمومي وذلك لمجموعة من الأسباب .
- أ- **خطأ في الإسناد** : ويرجع ذلك بسبب المدونة المالية التي تعود إلى السنة 1996، ولم يتم تحديثها لذلك تعارض الآراء حول تكييف العملية وطبيعتها واسناد العملية إلى الباب والبند المخصص في الميزانية.
- ب- **نقص خبرة الموظفين** : تعاني الاجهزة الرقابية من نقص فعالية الرقابية ان معظم موظفي الاجهزة الرقابية المالية يحملون درجات جامعية غير مخصصة في المجال المالي ولم تكلف الاجهزة الرقابية المالية عناء تكوينهم في المجال المالي على الاطلاق<sup>3</sup>.
- ت- **انعدام التنسيق بين مختلف المصالح الرقابية**: كمصالح التوظيف العمومي مع مصلحة المراقب المالي مما يؤدي كذلك الى ارتكاب الأخطاء.
- كما ان المحاسبة تتميز ستبقى محلا للانحرافات لاسيما انحرافات الميزانية منها فالمحاسب يفضل الاتفاق الشكلي على المردودية والنوعية العمومية وهذا ما يؤدي إلى كبح المبادرة بحكم المراقبة الشديدة للمسيرين المحليين عوض عن تحسين مستواهم<sup>4</sup>.
- ثانيا : محدودية الرقابة على الإيرادات :**

<sup>1</sup> - موفق عبد القادر ، الرقابية المالية على البلدية في الجزائر ، دراسة تحليلية ونقدية ، اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتورا ، علوم في علوم التسيير ، قسم علوم التسيير ، شعبة تسيير للمؤسسات ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير ، جامعة الحاج لخضر باتنة 2014-2015، ص 152

<sup>2</sup> - فنيش محمد صالح ، المرجع السابق ، ص 161

<sup>3</sup> - زيوش رحمة ، المرجع السابق ، ص 242

<sup>4</sup> - اوديع عيسى وعبد الحق علاء الدين ، إشكالية الرقابة المالية على تنفيذ الميزانية العامة في الجزائر ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق ، تخصص الجماعات المحلية والهيئات الإقليمية ، قسم القانون العام كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة عبدالرحمان مسيرة بجاية، 2013-2014 ، ص38.

## الفصل الأول: الإطار العام للمحاسب العمومي

تنص المادة 35 من القانون 90-21 المحاسب العمومي قبل التكفل بسندات الإيرادات التي يصدرها الأمر بالصرف أن يتحقق من أن هذا الأخير مرخص له بموجب القوانين والأنظمة بتحصيل الإيرادات

يظهر الدور الرقابي للمحاسب العمومي في مجال إيرادات الميزانية المحلية في التحقيق من أن الأمر بالصرف مرخص له بموجب القوانين والتنظيمات بتحصيل الإيرادات إلا أن هذه الرقابة لا تكون إلا في الحدود المرسومة لصلاحيات المحاسب العمومي وفي إمكانية إجرائها ومن ثم فإن الدور الرقابي للمحاسب العمومي فيما يتعلق بتحصيل الإيرادات هو دور محدود جدا لأن الرقابة على الإيرادات لا يشكل جزءا من مختلف المراحل السابقة ذكرها.

- هناك في هذا المجال حالتين شائعتين وهما حالة الجبائي نقدا ووكالات الإيرادات التي سيتم التطرق اليهما فيما بعد عند دراسة مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي<sup>1</sup>

**- قبول دفع النفقة :**

تهدف مراقبة المحاسب العمومي إلى دفع النفقات وتحصيل الإيرادات وذلك في الأجل المحددة قانونا، فإذا كان ملف الالتزام بالنفقة مطابق للقوانين والتنظيمات المعمول بها فإن المحاسب الآلة الدفع وأوامر الدفع وبالتالي تكون المراحل الخاصة بتنفيذ النفقة العمومية قد انتهت.

**أ : طبيعة عملية الدفع:**

تنص المادة 22 من القانون 90 / 21 المتعلق بالمحاسبية العمومية على أن الدفع هو ذلك الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي، وعليه تعتبر عملية الدفع ذات طابع قانوني وما يلي:

**-عملية قانونية:** قبل قبول المحاسب العمومي لأية نفقة يجب أن يتحقق من قانونيتها وهو لا يخضع في هذا المجال لأية سلطة، ولقد وفق المشرع الجزائري في هذه النقطة إلى حد بعيد لكون أن ذات الأمر يقي من الفساد الذي يمكن أن يحصل نتيجة تواطئ المحاسب العمومي مع الأمر بالصرف.

**-عملية مادية:** أوجب القانون على المحاسب العمومي المختص التأكد من هوية الدائن الذي حررت له حوالة الدفع وهذا قبل دفع مبلغ النفقة، لهذا على الدائن أن يسلم إلى المحاسب إيصال الدفع الذي بلغ له من طرف الأمر بالصرف وتجدر الإشارة إلى أن المحاسب العمومي هذه الوظيفة يتم التسديد (عن طريق تحويل الحسابات البريدية والبنكية في حالة المبالغ الكبيرة)<sup>2</sup>.

**ب : آجال دفع مبلغ النفقة:**

يقوم الأمر بالصرف بإصدار الأوامر بالصرف والحوالات وإرسالها إلى المحاسبين العموميين بين اليوم الأول واليوم العشرين (1 إلى 20) من كل شهر ويحول المحاسبون العموميين أوامر الصرف وحوالات الدفع في أجل أقصاه 10 أيام من تاريخ استلامها ويتم احتسابها ابتداء من تاريخ إصدارها يخص الصفقات العمومية فإن المحاسب العمومي يمارس مهمة الرقابة على الصفقة العمومية بعد أن يصله الملف من الأمر بالصرف بعد مرورها على لجان الصفقات العمومية والمراقب المالي. في هذا الصدد لا يحدد التشريع الفرنسي أي أجل للمحاسب العمومي لإنجاز رقابته على العملية المالية فإذا قدر أن النفقة صحيحة من الناحية القانونية أشر عليها وقام بالدفع وان قدر أن النفقة غير صحيحة قانونا رفض . (2) (الدفع وبلغ قرار الرفض إلى الأمر بالصرف)<sup>3</sup>.

**2- حالة عدم قبول دفع النفقة :**

<sup>1</sup> - سميل رمضان، الاستقلالية الجماعية المحلية في الجزائر: "وهم أم حقيقة"، مذكرة ماجستير في القانون. فرع "تحويلات اتو"، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزوو، 2009، ص 122.

<sup>2</sup> - تيا ب نادية، آليات مواجهة الفساد في مجال الصفقات العمومية، أطروحة دكتوراه في العلوم السياسية، جامعة مولود معمري - تيزي وزوو-كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2013/2014، ص 68

<sup>3</sup> - حفيظة نوار، رقابة الهيئات المالية على الصفقات العمومية، مذكرة ماستر في الحقوق الشعبة: حقوق، التخصص: قانون عام للأعمال، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق 2017. ص 95

## الفصل الأول: الإطار العام للمحاسب العمومي

يقوم المحاسب العمومي عند عدم مطابقة ملف الالتزام برفض إجراء عملية الدفع الخاصة بالملتزم بها وهذا بعد قيامه بإعلام الأمر بالصرف بقرار رفض النفقة الملتزم بها مع ذكر الأسباب المبررة لذلك، وهنا نكون أمام حالتين إما (3) (أن يكون الرفض مؤقتاً وإما أن يكون الرفض نهائياً). (1)- (المادة رقم 02 و 10 من المرسوم التنفيذي 46/93 المؤرخ في 1993/02/06 والمتعلق بتمديد أو ال دفع النفقات وتحصيل أوامر اجراءات قبول القيم المدومة الايرادات والهيئات التنفيذية<sup>1</sup>.

السؤال الذي يطرح بمناسبة رفض المحاسب العمومي بدفع النفقة لسبب من الأسباب هل أن قراره هذا قابل للطعن فيه أمام القضاء بدعوى تجاوز السلطة؟ تقتضي الإجابة على هذا التساؤل التطرق إلى حالتين: الحالة الأولى: كيف قرار المحاسب العمومي المتعلق برفض دفع النفقة من الأعمال الإدارية الداخلية وبالتالي لا يمكن الطعن فيه أمام القضاء، وهذا ما توصل إليه مجلس الدولة الفرنسي في قراره الصادر في 1955 حيث جاء في هذا القرار " أن تأشيرة الخزينة العمومية ما هي إلا إجراء من مجموع الإجراءات الخاصة بتأمين الرقابة المالية لحوالة الدفع وتشكل شكلية إدارية ذات طابع داخلي، وبالتالي فإن قرار الرفض لأي تأشيرة غير قابل للطعن فيه أمام القاضي الإداري على أساس دعوى تجاوز السلطة، لأن صاحب المصلحة المتضرر من قرار الرفض أمامه طعن موازي وهو الطعن أمام الأمر بالصرف والطلب منه تسخير المحاسب العمومي من أجل دفع النفقة "؛ الحالة الثانية: ففي حال عدم إمكانية لجوء الأمر بالصرف إلى تسخير المحاسب العمومي، فإنه يمكن الطعن في قرار هذا الأخير على أساس تجاوز السلطة أمام القاضي الإداري وهذا ما توصل إليه مجلس الدولة الفرنسي في قراره الصادر سنة 1971.<sup>2</sup>

### أ : الرفض المؤقت لدفع قيمة النفقة:

إن من واجبات المحاسب العمومي ألا يقبل صرف أي أمر بالدفع يكون معيباً أو ناقصاً غير مطابق للقوانين واللوائح الجاري العمل بها، ويكون الرفض المؤقت للسماح للأمر بالصرف بتكملة أو تصحيح الأمر بالصرف المرفوض من طرف المحاسب العمومي وفقاً للقانون ثم يأمر بدفعها من جديد ويستلزم القانون أن يكون الرفض المؤقت بواسطة مذكرة رفض موضوع إرسال واحد<sup>1</sup> يشمل كل الأخطاء ومبرراتها<sup>3</sup> لتصحيحه.<sup>4</sup>

### ب : الرفض النهائي لدفع النفقة:

إذا لاحظ المحاسب العمومي أن الحوالات تتضمن أخطاء أو المخالفة للقوانين والأنظمة المعمول بها في مجال المحاسبة العمومية أو أن الملاحظات المدونة بمذكرة الرفض لم تؤخذ بعين الاعتبار يقوم المحاسب العمومي بإصدار مذكرة الرفض النهائية تكون مرفقة بالحوالات موضوع الرفض النهائي. خول القانون في هذه الحالات للأمر بالصرف كونه الساهر على السير الحسن والمضطرد للمرافق العامة ولتلبية المصلحة العامة، وسيلة أخرى تمكنه من تمرير الأمر بالصرف رغم رفض المحاسب العمومي هذا ما يعرف بالتسخير المكتوب عملاً بنص المادة 47 من قانون المتعلق بالمحاسبة العمومية والتي مفادها أنه إذا رفض المحاسب العمومي القيام بالدفع يمكن للأمر بالصرف أن يطلب منه كتابياً وتحت مسؤوليته أن يصرف النظر عن هذا الرفض إذ يطلب هذا الأخير كتابياً وتحت مسؤوليته دفع النفقة. كما أن التسخير هو إعطاء الأمر لشخص غير موجود في النظام السلمي وفي هذا الاجمال هو الأمر الذي يعطيه الأمر بالصرف للمحاسب العمومي الذي لا يوجد ضمن السلم الإداري للأمر بالصرف. ويجب

<sup>1</sup> - حروفش ليلة وإفراج فروجة، دور المحاسب العمومي والمفتشية العامة للمالية في الرقابة على مالية الجماعات المحلية، مذكرة ماستر، فرع القانون العام، تخصص قانون الهيئات الإقليمية والجماعات المحلية، جامعة عبد الرحمان ميرة - بجاية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم القانون العام، السنة الجامعية 2015/2016، ص 128

<sup>2</sup> - حفيظة نوار، المرجع السابق، ص 35.

<sup>4</sup> - لونيبي عبد اللطيف، الرقابة على مالية، مذكرة ماستر في الحقوق، تخصص قانون اداري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012-2013، ص 93.

## الفصل الأول: الإطار العام للمحاسب العمومي

أن يتضمن الأمر بالصرف في حالة التسخير، زيادة على الأسباب المبررة لذلك عبارة: (يطلب من المحاسب العمومي أن يدفع تحت مسؤوليتي).<sup>1</sup>

### ثالثاً- تجاوز رقابة المحاسب العمومي عن طريق إجراء التسخير:

تعتبر تأشيرة المحاسب العمومي آخر مرحلة في مجال مراقبة العمليات المالية قبل صرف المال العام، فهو ملزم قانوناً برفض تنفيذ أوامر الأمر بالصرف إذا تحقق بأشكال مخالفة صريحة للنصوص القانونية والتنظيمات المعمول بها. لهذا السبب، قدم المشرع الجزائري الحماية التامة للمحاسب العمومي أثناء أداء مهامه، وذلك حسب نص المادة 30 من القانون رقم 21 /90 المتعلقة بالمحاسبة العمومية والتي تؤكد على بطلان كل عقوبة سلطت على المحاسب العمومي إذا ثبت أن الأوامر التي رفض تنفيذها من شأنها أن تحمله المسؤولية الشخصية والمالية.

يعتبر المحاسب العمومي في مركز قوة مقارنة مع الأمر بالصرف عند رفض تسديد حوالات الدفع الذي يجب أن يكون مبرراً ولكن من أجل تفادي وضعية الانسداد وضمان السير الحسن للمرافق العامة وعدم تعطيل المصلحة العامة، رخص المشرع للأمر بالصرف استعمال إجراءات تسخير المحاسب العمومي وذلك وفق المادتين 47 و 48 من القانون 21 /90 و المرسوم التنفيذي رقم 314 /91، لا سيما المادة الأولى منه والتي تؤكد على أنه يمكن للأمرين بالصرف إذا ما قام المحاسبون العموميون بإيقاف عملية تسديد النفقة أن يطلبوا منهم كتابياً وتحت مسؤوليتهم دفعها (فرع أول).

يهدف اللجوء إلى استعمال إجراءات التسخير إلى تقييد سلطة المحاسب العمومي بمقابل انتقال المسؤولية الشخصية والمالية من المحاسب إلى الأمر بالصرف، الذي يصبح المسؤول المباشر أمام هيئات الرقابة عن مشروعية النفقات التي تم تسديدها عن طريق استعمال هذا الإجراء (فرع ثاني).

### 1 - إمكانية تقييد سلطة المحاسب العمومي عن طريق تسخير

يتجسد إجراءات التسخير في الطلب الكتابي المحرر من طرف الأمر بالصرف وتحت مسؤوليته المباشرة والذي يطلب من خلاله المحاسب بشكل صريح وواضح تسديد النفقة، وبالتالي إذا امتثل المحاسب العمومي للتسخير تبرأ ذمته من المسؤولية الشخصية والمالية، بشرط أن يرسل تقريراً مفصلاً عن العملية لوزير المالية خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تنفيذ العملية .

### 2- : حدود استعمال إجراء تسخير المحاسب العمومي

يعتبر اللجوء إلى استعمال إجراءات تسخير المحاسب العمومي الاستثناء وليس القاعدة العامة عند تسديد النفقات، حيث لا يستطيع الأمر بالصرف استعمال هذا الإجراء بصفة مطلقة وفي كل حالات رفض الدفع من طرف المحاسب لأن مجال استعماله محدود قانوناً، بحيث يجب على كل محاسب عمومي أن يرفض الامتثال لإجراءات التسخير إذا كان رفض دفع النفقة مبرراً بأحد العناصر الآتية على الأقل والواردة في الفقرة 2 من المادة 48 من القانون 21/90 المتعلقة بالمحاسبة العمومية وهي الحالات التي لا يمكن فيه.<sup>2</sup>

### للمحاسب العمومي الامتثال لعملية التسخير:

- 1 -عدم توفر السيولة النقدية ما عدا بالنسبة للدولة،
- 2 -عدم توفر أموال الخزينة،
- 3 -انعدام إثبات أداء الخدمة،
- 4 -طابع النفقة غير الإبرائي ،
- 5 -انعدام تأشيرة مراقبة النفقات الموظفة أو تأشيرة لجنة الصفقات المؤهلة إذا كان ذلك منصوباً عليه في التنظيم المعمول به. وتطبيقاً للفقرة الأولى من نفس المادة، يعفى المحاسب

<sup>1</sup> -مجد م سعي .نفس المرجع، ص82

<sup>2</sup> - الفقرة الأولى من المادة 48 من القانون 21/90 المتعلقة لمحاسبة العمومية، المرجع السابق ، ص25

## الفصل الأول: الإطار العام للمحاسب العمومي

العمومي من مسؤوليته المالية الشخصية عن دفع النفقة المعنية إذا امتثل للتسخير؛ حيث تحل محلها مسؤولية الأمر بالصرف، الذي يمكن أن يكون عرضة للمساءلة من طرف مجلس المحاسبة (غرفة الانضباط المالي والميزانية) إذا ثبت أن التسخير كان تعسفياً ولاسيما عند انعدام الأساس التشريعي أو التنظيمي للنفقة المسددة ولكن المحاسب العمومي يبقى ملزماً في هذه الحالة، بتقديم تقرير عن ذلك إلى الوزير المكلف بالمالية في ظرف خمسة عشر 15 يوماً وذلك حسب المادة 3

من المرسوم التنفيذي رقم 314/91 كما أن، هذا الأخير يمكنه طلب معلومات إضافية من الأمر بالصرف. ومما هو ملاحظ هنا هو صرامة إجراءات التسخير، والتي تجعل من الأمرين بالصرف يفكرون ملياً، قبل أن يقدموا على استعمال حقهم في تسخير المحاسبين العموميين لدفع النفقات. وهو ما يفسر ندرة استعمال إجراء التسخير في الواقع العملي، الذي هو مقرر في الحقيقة لمواجهة حالات استثنائية مثل تعسف المحاسبين العموميين في رفض الدفع والذي يمكن أن يؤدي إلى نوع من الشلل في تنفيذ النفقات محل الصفقات العمومية. عند تحليل الأسباب المانعة لاستعمال إجراءات 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 فالهدف منها حماية المال العام.

### المبحث الثالث : علاقة المحاسب العمومي بالأعوان الأخرى للمحاسبة

- يقصد بالمحاسب العمومي في اغلب تشريعات الدول الذي يتداول الاموال العمومية وفقاً للنصوص والقوانين المعمول بها. كما له عدة علاقات مرتبطة بالأعوان الأخرى للمحاسبة.

#### المطلب الأول: اعوان المحاسبة العمومية.

يتمثل اعوان المحاسبة العمومية.

#### اولا- الامرين بالصرف :

- الأمرين بالصرف هو كل مسؤول إداري مخول له من طرف القانون إمكانية تنفيذ عمليات مالية مشار إليها في ميزانية عمومية ، ولكن فيما يتعلق بالشطر الإداري فقط.
- بحكم المادة 23 من قانون 21-90 إداري المخول له من طرف القانون إمكانية تنفيذ عمليات مالية مشار إليها في المواد 16-17-21
- المادة 16: خاصة اثبات عملية الانفاق لان له إمكانية معرفة اذا كانت النفقة مستحقة او غير مستحقة، أما المادة 17 تخص تصفية الإيرادات وهي تحديد المبلغ النهائي الذي يجب تقبله من طرف الخزينة.

وقد ميزت المادة 25 من القانون 21-90 ميزه بين نوعين من الأمرين بالصرف : الأمرين بالصرف الابتدائي أو الأمرين بالصرف الرئيسي – والأمرين بالصرف الثانوي – المادة 06 من المرسوم التنفيذي 90/313 المؤرخ في 1991/12/07 والمتعلق بإجراءات المحاسبة التي يمسكها .

#### 1- الأمرين بالصرف الرئيسيون والابتدائيون :

\* مسؤولي التسيير بالنسبة للمجلس الدستوري لمجلس المحاسبة لمجلس الشعبي الوطني ، وعلى اثر احداث الغرفة الثانية للبرلمان بإضافة مسؤولي التسيير بالنسبة لمجلس الأمة ، مجلس الدولة مع صدور دستور 1996

\*: الفئة الثانية متعلقة بالوزراء

## الفصل الأول: الإطار العام للمحاسب العمومي

\* الولاية بالنسبة لتدخلاتهم في تنفيذ ميزانية الولاية بالإضافة إلى رؤوسا المجالس الشعبية البلدية عندما يتصرفون في تنفيذ ميزانية البلدية  
\* كل مسؤولي في مؤسسة عمومية ذات طابع اداري .

2- الامر بالصرف الثانوي :

وهم مشار إليهم في المادة 27 من القانون 90/21 التي عدلت به وجب قانون المالية التكميلي لسنة 1992 في مادته 73 ، وهي تعرف الامر بالصرف الثانوي بأنه الشخص المسؤول على تنفيذ العمليات المالية بالنسبة لميزانية التسيير بصفة وفي مصلحة ادارية غيرت له صلاحيات بإمكانه ز بتنفيذ العمليات المنصوص عليها في المادة 23 من القانون 21-90

-المصالح المعنوية التي تشرف عليها الامر بالصرف الثانوي :

بالنسبة للأمر بالصرف الثانوي والابتدائي فإن مسؤوليتهم تبقى ثابتة في انجاز العمليات المالية ولكن يبقى مطالباً باحترام الاوامر التي تأتيه من طرف السلطة المركزية.

3- الامر بالصرف بالتفويض :

ان يكون أمر بالصرف – ان يكون التفويض الامضاء لصالح موظف مرسم ، وهذا التفويض شخصي بمجرد انتهاء مهام أحد الطرفين – أن يكون الموظف موضوعا تحت سلطه ادارية مباشره للأمر بالصرف – الامر بالصرف المفوض لصالحه ينفذ العمليات المالية ولكن تبقى المسؤولية تابعة للأمر بالصرف الاصلي وتنتمي مهام الامر بالصرف بالتفويض بنيابة

ثانيا: المحاسبون العموميون :

أ- المحاسبون العموميون الرئيسيون : ورد ذكرهم في المادة رقم 31 من المرسوم التنفيذي 91/313 المؤرخ في 07/09/1991 المتعلق بإجراءات المحاسبة ، وهو المحاسب الذي له مهمة تركيز الحسابات على مستوى التقسيم الاقليمي .

1- العون المحاسبي المركزي للخزينة : ويتولى مهمتين :

تركيز كل الحسابات التي يتكفل بها المحاسبون الرئيسيون الاخرون أمين خزينة ولائي + أمين الخزينة المركزي + أمين الخزينة الرئيسي.

- متابعة الحساب المفتوح باسم الخزينة العمومية على مستوى البنك المركزي

2- أمين الخزينة المركزي : هو المسؤول عن تنفيذ الميزانية على مستوى المركزي خاصة بميزانيات التسيير وكذا ميزانيات التجهيز.

3- أمين الخزينة الرئيسي: ويتكفل بعمليات الخزينة و لا يتم بتنفيذ العمليات الميزانية وأن كان في الواقع يتكفل بها بصفه غي مباشرة عند تغطية المديونية ، ويتكفل بمعاشات المجاهدين لانها تعتبر شبه ديون على عاتق الدولة.

4- أمين الخزينة الولائي : له جميع الصلاحيات السابقة ، كما يتكفل بمهام تركيز العمليات التي يجريها المحاسبون الثانويون على مستوى ولايته ، ويتولى اتفاق نفقات الدوائر الوزارية على المستوى المحلي اي تلك التي يأمر بصرفها الأمرون

2/2- المحاسبون العموميون الثانويون:

\* قابض الضرائب ،

\* قابض املاك الدولة ،

\* قابض الجمارك ،

\* محافظ الرهون ،

\* أمين الخزينة البلدي ،

### المطلب الثاني : مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

يتناول هذا المطلب عرض مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي كما يلي :

**أولاً:** تعريف مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

يقضي تطبيق هذا المبدأ "التفريق بين الوظائف الإدارية التي لها صلاحيات الأمر والتقرير،<sup>1</sup> والوظائف المحاسبية التي لها صلاحيات التنفيذ"، حيث تم تكريس تطبيق هذا المبدأ في نظام المحاسبة العمومية الجزائري وفق القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 و المتعلق بالمحاسبة العمومية، والذي يحدد مجال و اختصاص كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي دون أن يتدخل كل عون في مجال اختصاص الآخر " هذه الازدواجية في أعوان تنفيذ العمليات المالية تعتبر قاعدة أساسية لسلامة المطابقة على الهيئات العمومية".<sup>2</sup>

تنقسم عملية "تنفيذ الموازنة إلى مرحلتين أساسيتين، الأولى إدارية تتضمن اتخاذ القرار اللازم للتنفيذ، والثانية تنفيذية محاسبية تتضمن تنفيذ القرار الإداري والقيام بصرف النفقة أو جباية الإيراد"، ولكن رغم هذا الفصل تعتبر المرحلة المحاسبية مكملة للمرحلة الإدارية لتنفيذ الميزانية العامة للدولة.<sup>3</sup>

يركز مفهوم هذا المبدأ على تقسيم المهام والسلطات بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي ، إذ يكون لكل منهما سلطة مستقلة عن الآخر دون أن توجد علاقة رئيسية بينهما، حيث يختص الأمر بالصرف تحت مسؤوليته الشخصية بتنفيذ إجراءات الالتزام والتصفية و إصدار سند الأمر بالدفع من جانب النفقات، وتنفيذ إجراءات الإثبات والتصفية و إصدار سند الأمر بالتحصيل من جانب الإيرادات في حين يختص المحاسب العمومي وتحت مسؤوليته الشخصية والمالية بتنفيذ مرحلة تسديد النفقات وتحصيل الإيرادات

### ثانياً: أهداف تطبيق مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي :

يؤدي تطبيق هذا المبدأ إلى تقسيم المهام، بحيث من يتداول المال العام ( المحاسب العمومي) لا يملك سلطة التصرف فيه، ومن يملك سلطة التصرف في المال العام لا يملك سلطة حيازة وتداول المال العام، ونتيجة لذلك فإن تطبيق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي يسمح بتحقيق الأهداف الآتية :

#### 1- تقسيم المهام:

تمر عملية تنفيذ الميزانية بمراحل متكاملة إدارية و أخرى محاسبية، فالمهام الإدارية هي من اختصاص الأمر بالصرف وتدرج في نطاق الملاءمة ( السعر، الكمية، النوعية، وقت الانفاق، ... )، الخ

الوحدات القطاع العام لدى الأمر بالصرف . والتي تتطلب توفر مؤهلات في التسيير ادارة و أما مهام المحاسب ، فنقتصر على تنفيذ الجانب المحاسبي الذي يدرج ضمن نطاق التحقق من مشروعية العمليات المالية ومطابقتها للقوانين و التنظيمات 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

<sup>1</sup> - جمال لعامرة، أساسيات الموازنة العامة للدولة المفاهيم والقواعد والمراحل والاتجاهات الحديثة ، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2004، ص:148

<sup>2</sup> - Ali B i s a a d, d r o i t de la comp tabilité publique, Houma, Algeria, 2004, p:15.

<sup>3</sup> - عصام بشور، المالية العامة والتشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 1994، ص: 306.

والمحاسبية .<sup>1</sup>

### 2- المراقبة المزدوجة:

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

### 3 - تطبيق وحدة الصندوق :

المحاسبة عن طريق مطابقة الحسابين من أجل تحديد أي مخالفات .<sup>2</sup> يسمح تطبيق مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف و المحاسب العمومي بتحقيق و حدة الصندوق للخرينة العمومية، لأن سلطة حيازة وتداول وحراسة المال العام هي من اختصاص المحاسب العمومي فقط

والذي يكون تابعاً لسلطة وزير المالية، مما يسمح بتطبيق وحدة الصندوق حيث إن السيولة المتاحة للمحاسبين العموميين تودع تحت حساب واحد من طرف الخزينة العمومية . أما الأمر بالصرف ، يخضع لسلطات تنفيذية مختلفة لا يملك حساب الصندوق ولا يمكنه تداول الأموال والقيم العمومية بصفة مباشرة إلا في حالات استثنائية بترخيص من وزارة المالية عن طريق إنشاء الوكالات المالية.

### 4. محاربة الغش والاختلاس :

يسمح تطبيق هذا المبدأ بممارسة رقابة مزدوجة على أعوان المحاسبة العمومية بهدف حماية المال العام من الاختلاسات، عن طريق تقييد وتحديد وصلاحيات كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي لأن من يملك سلطة حيازة المال العام لا يملك سلطة التصرف فيه ، حيث إن المحاسب العمومي لا يستطيع أن يقوم بالتحصيل أو الدفع دون استلام الأمر بتنفيذ هذه العمليات من الأمر بالصرف . وفي المقابل ، لا يقوم هذا الأخير بعملية التسديد لأنه لا يملك صلاحيات تداول المال العام لأن من يحدد مجال صرف المال العام ليس هو من يدفع .

### ثالثاً : استثناءات مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

يتبنى نظام المحاسبة العمومية تطبيق مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف و المحاسب العمومي كقاعدة أساسية لتنفيذ العمليات المالية للدولة، لكن لا يخلو هذا المبدأ من استثناءات مرخصة قانوناً لتسهيل تنفيذ عمليات ذات طابع خاص . وعلى هذا الأساس، يقبل هذا المبدأ استثناءات من جانب تنفيذ الإيراد و ات أخرى من جانب تنفيذ النفقات والتي سيتم عرضها كما يلي :

### 1 - استثناءات مبدأ من جانب تنفيذ الإيراد ات:

يرخص وزير المالية للأمر بالصرف فتح صناديق تحصيل الإيراد ات تحت مسؤوليته المباشرة إذا كانت طبيعة عمل مصالح الأمر بالصرف تتطلب ذلك، بشرط أن تودع المبالغ المحصلة بواسطة هذه الصناديق بصفة دورية لدى المحاسب العمومي المرتبط به، الذي يقوم بتدقيق المبالغ المحصلة عن طريق الصناديق المفتوحة والمسيرة لدى مصالح الأمر بالصرف الذي يقوم بتحضير سند الأمر بالتحصيل تصحیح لمجموع المبالغ المحصلة من تسوية العملية وتقيدها في سجلات المحاسب العمومي . وعلى هذا الأساس ، يشكل إجراء فتح صناديق تحصيل الإيراد ات استثناء ل مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي لأنه يسمح للأمر بالصرف بتنفيذ مرحلة التحصيل والتي تعتبر في الأصل من مهام المحاسب العمومي .<sup>3</sup>

### 2- استثناءات مبدأ من جانب تنفيذ النفقات :

<sup>1</sup> - محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، مكتبة الصفحات الذهبية، الرياض، 1988، ص: 112.

<sup>2</sup> - Ali B is s ad, O p .C it, 2001, p:11.

<sup>3</sup> - محمد مسعي المرجع السابق ، ص85

## الفصل الأول: الإطار العام للمحاسب العمومي

يمكن للأمر بالصرف وترخيص مسبق من وزارة المالية فتح صناديق التسبيقات، من أجل تسديد النفقات ذات طابع استعجالي دون المرور بالمراحل العادية لتنفيذ النفقات، تحت مراقبة المحاسب العمومي .

عند فتح صندوق التسبيقات لدى مصالح الأمر بالصرف يقوم هذا الأخير بطلب تسبيق نقدي من المحاسب العمومي، حيث يقوم الأمر بالصرف بتسديد النفقات الاستعجالية بشرط أن يقوم بتحرير سند الأمر بالدفع إجمالي تصحيحي لتسوية العمليات التي قام بها مع المحاسب العمومي الذي يسترجع الأموال المسبقة ويقوم بالقيود النهائي للعمليات في سجلات المحاسبة . وفي هذا الإطار تحدد المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم -93 108 المؤرخ في 05 ماي 1993 والمتعلق بكيفيات إحداث وكالات الإيرادات والنفقات وتنظيمها وسيرها، و التي تحدد طبيعة النفقات التي تدفع عن طريق الوكالات على النحو الآتي :

- نفقات صغيرة تخص الأدوات والتسيير .
- أجور الموظفين العاملين بالساعة و باليوم.
- تسبيقات عن مصاريف المهمات .
- الأشغال المنجزة في الوكالات .

بناء على ما سبق تشكل هذه العمليات استثناء ل مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي لأن التسديد سبق مرحلة إصدار الأمر بالدفع، إضافة إلى أن الأمر بالصرف هو الذي قام بتنفيذ عملية تسديد النفقات مكان المحاسب العمومي.<sup>1</sup> وقد حددت المادة 153 من المرسوم التشريعي رقم -93 01 المؤرخ في 19 جانفي 1993 المتضمن لقانون المالية 1993 ،جميع النفقات التي تشكل استثناء لهذا ال مبدأ كما يلي :

### أ- النفقات التي تدفع من دون مرأ بالصرف مسبق:

تتكون النفقات التي تدفع من دون أمر بالصرف مسبق من النفقات الموالية : - المدفوعات التي تمت عن طريق صندوق التسبيقات . - الدين الأصلي والفوائد واجبة الدفع الخاصة بديون الدولة وأيضا خسائر الصرف على رأس المال الأصلي .

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

### ب- النفقات التي تدفع من دون رام بالصرف:

تتضمن النفقات المدفوعة من دون أمر بالصرف النفقات الآتية :

- معاشات المجاهدين ومعاشات التقاعد المدفوعة من ميزانية الدولة . - المرتبات المدفوعة لأعضاء القيادة السياسية وأعضاء الحكومة . - المصاريف والأموال الخاصة<sup>2</sup>

### المطلب الثالث : حماية المحاسب العمومي :

إن مسؤولية المحاسب العمومي كبيرة وثقيلة، لذلك يمنحه القانون امتيازات وظيفية وشخصية مقابلة .قبل التعيين في منصب المحاسب العمومي يجرى تحقيق في السيرة الذاتية.

- يجب ان تكون له اقدمية في شغل الامور المحاسبية،
- يجب ان يعطي احتياجاته المادية ولو جزئيا ،
- سكن وظيفي،
- ضمان المسار المهني والترقية،
- تنمية المحاسبة العمومية تكون عن طريق وزير المالية ،وهذا ما يجعله بعيدا عن تدخلات الادارة الخارجية فهو خاضع مباشرة لسلطة وزير المالية.

<sup>1</sup> - المادة 48 من القانون رقم 21-90 المؤرخ في 15 أوت 1990 ،المتعلق بالمحاسبة العمومية.

<sup>2</sup> - جمال لعامرة، المرجع السابق ، 2004: ص 151

## الفصل الأول: الإطار العام للمحاسب العمومي

المحاسب العمومي محمي من قبل قانون الوظيف العمومي حيث تنص المادة 19 من المرسوم 59/85 على انه المؤسسة أو الإدارة العمومية الملحق بها المحاسب العمومي تحميه من جميع التعديلات التي يتعرض لها من الغير.

فتقوم بمتابعة الأشخاص المتسببين في الضرر عن طريق الوكيل القضائي للخبزينة ويمكن له الحصول على تعويضات من وزير المالية بالنسبة لأضرار التي تعرض لها من الآخرين اذا قامت مسؤولية المحاسب العمومي المالية فإنه بإمكانه الاستفادة من إجراءات حمايته.

- **الإعفاء من المسؤولية :** حسب المادة 38 من القانون 91-12 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1992 فإن المحاسب العمومي يمكن ان يستفيد في حالة قيامه بمسؤوليته المالية من اعفاء من المسؤولية وهذا في حالة إثباته ان الخطأ كان ناجما عن القوة القاهرة

- **الإيراد المجاني :** تنص الفقرة الثانية من المادة 46 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية على ان المحاسب العمومي القائمة مسؤوليته المالية يمكن أن تستفيد من ابراء المجاني كامل أو جزئي في حالة إثباته في حسن النية.

- حيث يستطيع المحاسب العمومي أن يقدم طلبا ثانيا لوزير المالية للإعفاء من تسديد الدين وبعد استشارة لجنة المنازعات التي تقوم بالتقصي عن الوضعية المالية والمادية الفعلية للمحاسب من أجل تغيير إمكانية أو استحالة العمل وبناء على ذلك قرر وزير المالية الاعفاء

- الكلي الجزئي للمبالغ المستحقة الدفع للخبزينة العمومية.<sup>1</sup>

### خلاصة الفصل :

نستخلص من هذا الفصل أن أحد الاعوان العموميين المهمين المخولين قانونا بتنفيذ النفقات والإيرادات العمومية الا هو المحاسب العمومي ، وذكرنا بتفصيل مختلف اصنافه من حيث عدة تقسيمات بحسب الوظيفة او بحسب شخص معنوي العمومي والتي نرها الاقرب لدرستنا .

وقد وتم التطرق للمهام والمسؤوليات والملقاة على عاتقه باعتباره حجر الزاوية والاساس في تنفيذ الميزانيات العمومية ، وكجهاز رقابي يحافظ على المال العام وفق التشريعات والانظمة المعمول بها ، وانطلاقا من الدور المنوط به كان لزاما علينا تبيان كل العمليات المالية التي يقوم بها، وتطرقنا بعدها الى جميع المراحل التي يتم من خلالها تنفيذ هذه العمليات من نفقات وارادات عمومية اضافة الى العمليات المتعلقة بالخبزينة والتي تعتبر العمليات خارج الميزانية، وتم التركيز على المرحلة المحاسبية التي تقوم بها هذا العون العمومي في كل من العمليات المذكورة سالفا والتحديد بدقة مجال تدخله فيها.

<sup>1</sup> - المادة 38 من القانون 91-12 سنة المتضمن قانون المالية التكميلي 1992م

### تمهيد:

إن المالية العامة ذا أهمية كبيرة ،فهي تختص بدراسة المال العام بكل جوانبه من اين يحصل ،اين ينفق وكيف ،ومن هنا تبرز أهمية هذا العلم في الاقتصاد فأساس تطور المجتمع اقتصاديا واجتماعيا مرتكز على مدى فعالية السياسات الاقتصادية ومنها السياسات المالية التي تعني بتحقيق الرفاهية الاقتصادية للموطن.

### المبحث الأول : ماهية الميزانية العامة .

تعتبر الميزانيات العامة الاطار المالي لعمل الامريين بالصرف والمحاسبين العموميين ،وفي الفصل سيتم التعريف بالميزانيات العامة وأنوعها وكيفيات إعدادها وتنفيذها.

### المطلب الأول: تعريف الميزانية العامة وأهدافها .

تعرف المادة 3من قانون المحاسبة العمومية 21/90 الميزانية العامة بأنها:  
الوثيقة التي تقدر للسنة المدنية مجموع الإيرادات والنفقات الخاصة بالتسيير والاستثمار.

### -أولا : تعريف الميزانية العامة .

تعددت التعريفات بموضوع الميزانية وتفاوتت ، من حيث شموليتها وتكاملوها . ويعود ذلك بالدرجة الاولى إلى طبيعية النظرة التي ينظر بها من خلال الباحثون ومن بين هذه التعريفات نجد

المفهوم العام للميزانية فتعرف على أنها عبارة عن عملية توقع وإجازة لنفقات وإيرادات الدولة العامة عن فترة زمنية مقبلة عادة ما تكون سنة ، تعبر عن اهدافها الاقتصادية او المالية<sup>1</sup> . كما تعرف أيضا بأنها وثيقة معتمدة تتضمن ترتيبا للإيرادات المقدره للدولة لفترة مقبلة تكون عادة لمدة سنة .

الميزانية هي تقدير مفصل ومعتمد لنفقات الدولة وإيراداتها لمدة سنة مقبلة من الزمن ، وهي الاداة الرئيسية التي تستخدمها السياسة المالية لتحقيق الرفاهية ، والنمو و الاقتصادي والعدالة الاجتماعية .

الميزانية العامة هي عبارة عن برنامج عمل مبين فيها تقدير لإنفاق الدولة وموردها خلال فترة مقبلة ، وتلتزم به الدولة وتكون مسؤولة عن تنفيذه أمام السلطة التشريعية<sup>2</sup> . الميزانية هي تقدير الإيرادات والنفقات العامة ونقطة الارتكاز هو تحديد حجم الخدمات العامة التي تتولي الدولة القيام بها خلال الفترة التي تغطيها الميزانية ثم تقدير النفقات ويعكس هذا التقدير عملا ، أي تحليل الإنفاق العام والإيراد العام ، ومن ثم يتم التقدير الملائم مع السياسة المالية لتلك السنة .

من خلال ما تطرقنا اليه من تعاريف مختلفة نستخلص التعريف التالي : ان الميزانية هي تعبير عن برنامج العمل المعتمد الذي تعتمده الحكومة تنفيذه ، فهي توقع وإجازة لنفقاتها و إيراداتها عن فترة زمنية مقبلة<sup>3</sup> .

### ثانيا : أهداف الميزانية .

-تتمثل أهداف الميزانية العامة فيما يلي :

1-الأهداف المالية والسياسية والميزانية :

<sup>1</sup> - حسين الصغير ، دروس في المالية والمحاسبة العمومية ، دار المعجدة ، الطبعة الثانية ، الجزائر ، 2011 ، ص 129

<sup>2</sup> - محمود حسين الوادي ، زكرياء احمد عزام ، مبادئ المالية العامة ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، الاردن . الطبعة الاولى ، 2007 ، ص 157

<sup>3</sup> - عبد المطلب عبد الحميد ، اقتصاديات المالية العامة ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2004/2005 ، ص 51

## الفصل الثاني: أساسيات الميزانية العامة

بمان الهدف المالي الوحيد للدولة منصبا على إقتصاد النفقات العامة من أجل تحقيق العبد الضريبي على المجتمع .

بمأن الميزانية تعكس المركز المالي للدولة لتحقيق المساواة بين الإيرادات والنفقات العامة فمأن هدفها الوحيد هو جباية الإيرادات وصرف النفقات ، ومع توسع دور الدولة اتسع نطاق الإيرادات والنفقات العامة يشمل المدفوعات التحولية والاستثمار العام وإيرادات الدولة من الاستثمار العام والقروض الخارجية والداخلية ، وعلى هذا الأساس لم يعود الهدف المالي الوحيد هو توازن الميزانية بل أعطيت الأولوية الي تحقيق اهداف اقتصادية واجتماعية حتى لو تطلب الأمر عدم وجود التوازن أي الحصول على عجز او فائض .

2-الاهداف الاجتماعية للميزانية :

يمكن ان يتحقق التوازن الاجتماعي من خلال الميزانية العمومية ففي حالة الحصول على إيرادات من الضرائب المباشرة التصاعدية التي يتحمل عبئها ذوي الدخل الكبيرة واستخدمها في تغطية أنواع النفقات العامة التي يستفيد منها ذوي الدخل الصغيرة والمتوسطة كإعانات البطالة والضمان الاجتماعي ..... إلخ .

وتستخدم أيضا كوسيلة للتوجه الاجتماعي لتقديم بعض الإعفاءات الضريبية او العلاوات العائلية ، كما يمكن في مقابل فرض ضرائب عالية بعض السلع الغير مرغوب فيها اجتماعيا .

### 3-الاهداف الاقتصادية للميزانية :

بعد الاتساع الذي حصل في نطاق دور الدولة تحملت المالية العامة عبئ تحقيق الاهداف الاقتصادية كإعادة تخصيص الموارد الاقتصادية والاستقرار والنمو الاقتصادي ، واستخدمت الميزانية كأداة للتنفيذ السياسة المالية من أجل تحقيق الاهداف المطلوبة ، وعندما تكون الميزانية في حالة فائض الإيرادات أكبر من النفقات تستخدم سياسة المالية مقيدة لكبح جماح التضخم وتقليل من اضراره .

- اما في حالة العجز نفقات اكبر من الإيرادات فتلجأ الى سياسية المالية التوسعية بهدف نقل الاقتصاد الى مستوى الاستخدام كامل والاستقرار التام ، ومن ثم يأتي دور الدولة في استخدام السياسة الهادفة فـ\_\_\_\_\_في النمو الاقتصادي.

### المطلب الثاني : أهمية ومبادئ الميزانية العامة .

تحضي الميزانية العامة في وقتنا الحالي بأهميته متزايدة ولقد صاحب هذا التزايد في الأهمية ، تغير وتطور كبيرين في نطاق الدور الذي أصبحت تقوم به الميزانية في المالية الحديثة عن الأفكار التي كانت سائدة عن هذا الدور لدى مفكري المالية العامة التقليدية .

أولا : أهمية الميزانية العامة .

تظهر أهمية الميزانية العامة في مختلف النواحي الخاصة السياسة ، والاقتصادية .

- من ناحية السياسة : يشكل إعداد الميزانية واعتمادها مجالا حساسا من ناحية السياسية ، حيث تعتبر وسيلة ضغط يستعملها البرلمان للتأثير على عمل الحكومة لإتباع نهج سياسي معين تحقيقا لبعض الأهداف :

السياسية والاجتماعية : ثانيا : من الناحية الاقتصادية : تعكس الميزانية العامة في الدول كثيرة الحياة الاقتصادية والاجتماعية في مجتمعات الدول ، فهي اداة تساعد على ادارة وتوجيه الاقتصاد القومي حيث لم تعود الميزانية أرقاما وكميات كما كانت في المفهوم التقليدي ، بل لها آثار في كل حجم الانتاج القومي وفي مستوى النشاط لكافة فروع وقطاعاته .

فالميزانية العامة تؤثر وتتأثر في هذه القطاعات الاقتصادية ، فغالبا ما تستخدم الدولة الميزانية ومحتوياتها لإشباع الحاجات العامة التي يهدف الي تحقيقها .

فالعلاقة وثيقة بين النشاط المالي للدولة والميزانية والاضاع الاقتصادية بكل ظواهرها من التضخم وانكماش وانتعاش ..... إلخ ، بحيث يصبح من المعتذر فصل الميزانية العامة عن الخطة الاقتصادية ، وخاصة بعد ان أصبحت الموازنة اداة مهمة من أدوات تحقيق اهداف .

**ثانيا : مبادئ الميزانية العامة :**

تخضع الميزانية العمومية لمجموعة من القواعد من شأنها تدعيم الرقابة في تسيير الاموال العمومية وتتمثل في : مبدأ السنوية ، مبدأ الوحدة ، مبدأ العمومية ، مبدأ التوازن ، مبدأ عدم التخصيص ، نستعرض هذه الانواع بتفصيل .

**1-مبدأ السنوية الميزانية :** يقصد به ان يتم التحضير والإعداد والتصديق للنفقات الدولة وإيراداتها بصفه دورية أي كل عام اذ ينبغي ان تعتمد السلطة التشريعية الميزانية سنويا ، ويتم اختيار مدة سنة للاعتبارات السياسية والمالية التالية :

- الاعتبارات السياسية : تم اختيار مدة سنة لاعتبارها مدة مناسبة لدوام الرقابة البرلمان على اعمال السلطة التنفيذية فلو طالقت فترة الميزانية عن سنة فإنها تؤدي الى ضعف الرقابة والسلطة التشريعية ، وتحول ايضا دون القدرة على التنبؤ بحركة المتغيرات الاجتماعية والاقتصادية التي تحيط بالمجتمع ، بينما قصر الفترة الزمنية عن سنة يؤدي الى ارهاق وظيفي للدوائر المختصة ومضاعفة التكاليف والجهود المبذولة في اعداد الميزانية

## الفصل الثاني: أساسيات الميزانية العامة

-الاعتبارات المالية نجد ان فترة تتلا ثم وتقدير الإيرادات العامة المستمدة من الضرائب المباشرة التي يجري فرضها على أساس الدخل السنوي ، كما انها تتلاءم مع النفقات العامة ، التي تختلف باختلاف فصول السنة، مما يجعل السنة وحدة متكاملة ، يضاف الى ذلك ان تحضير الميزانية ومناقشتها واعتمادها تتطلب وقتا وجهدا كبيرين ، وليس من السهل ان تتكرر كل فترة قصيرة من الزمن وبالعكس فلو كانت مدة الميزانية اكثر من سنة ادى ذلك الى صعوبة ووضع تقديرات ووقت تحقيقها ، وتختلف الدول فيما بينها في تحديد تاريخ بداية السنة المالية .وهناك بعض الاستثناءات التي ترد على هذا المبدأ وهذه الاستثناءات هي : استثناءات اقل من سنة واستثناءات لأكثر من سنة .<sup>4</sup>

### 2 : مبدأ وحدة الميزانية :

تعني هذه القاعدة ان كل إيرادات والنفقات الدولة يجب ان تدرج في ميزانية واحدة وعلى السلطة التشريعية عملية التصديق على الميزانية العمومية وإجراء المقاصة بين كافة اوجه الانفاق وقرار ما تراه مناسباً واستبعاد ما تراه غير ضروري بسهولة ، كما يتسنى لها ولكل من يتطلع على الميزانية الدولة التعرف بسرعة على اهدافها المستقبلية وعلى بنود الإيرادات والنفقات في وقت واحد ويرد تبرير هذه القاعدة من الناحيتين التاليتين :

-الناحية المالية : يسهل التطبيق لهذه القاعدة السلطة التشريعية على القيام بمهمة مراقبة الميزانية المال العام ، وبالتالي سهولة اكتشاف الانحرافات والاختلاسات ومحاسبة .

على الرغم من اهمية تطبيق لهذه القاعدة الا ان هناك بعض الاستثناءات التي ترد عليها الميزانية المستقلة ، الميزانية الملحقة بالحسابات الخاصة الخزينة ، الميزانية غير العادية .<sup>5</sup>

### 3- مبدأ عمومية الميزانية :

المقصود منه ان الميزانية يجب ان تشمل كل الإيرادات والنفقات المتعلقة بدولة مهما كان اسمها ومبلغها ومصدرها بدون ضغط ولا تقصير ، يقضي هذا المبدأ عدم إجراء مقاصة بين الإيرادات والنفقات التي تصرف في سبيل تحصيلها ، بمعنى انه يجوز ادخال صافي الإيرادات الى الدولة من الضرائب والرسوم والارباح اكثر من النفقات التي تتحملها كالأجور والفوائد وتكلفة المواد الأولية وغيرها عن قيامها بالنشاط الخدماتي او الزراعي او الصناعي او التجاري ، كما يظهر هذا المبدأ حقيقة المركز المالي للدولة ويسهل المراقبة على المال العام من حيث جباية الاموال وانفاقها ، ولا يستطيع أي كان يجبي مالا عام او ينفقه دون اذن مسبق من السلطة التشريعية ، وهذا يساعد على الصدق في التعامل مع المال العام .

ففي حالة ما اذا ما سمح للحكومة اجراء مقصات بين جانبي النفقات والإيرادات فان هذا يؤدي الى اخفاء الكثير من الحقائق والمعلومات على السلطة التشريعية ويدفع الوحدات الحكومية الإسراف ، طالما ان الوحدة تظهر رصيد فائض في ميزانيتها المساعدة على تحقيق اهداف العمومية وبتاح الظروف المتهينة لفاعليته ، ويقضي الامر من الحكومة مراعات قاعدتين أساسيتين هما :

#### أ-قاعدة عدم التخصيص الإيرادات :

يقضي هذا المبدأ انه لا يختص أي إيراد من إيرادات الدولة لتغطية نفقة معينة بل تدخل كل إيرادات للخزينة العمومية بدون تخصيص ، ثم توزع بعد ذلك حسب احتياجات كل مصلحة .

#### ب -قاعدة تخصيص النفقات :

اذا كان مبدأ عدم التخصيص يحكم الإيرادات فإن النفقات يحكمها مبدأ التخصيص ، بمعنى ان الاعتمادات المالية مفتوحة في الميزانية العمومية يجب ان تخصص بكل دقة لكل نوع من اوجه الانفاق وذلك لكي لا تترك فرصه للاميرين بصرف لكي يتصرف في ميزانية بحرية .

يصلح هذا المبدأ بمنع الإسراف من جهة لإحاطة المحاسبة العمومية بالانضباط الضروري والكثير لتمكين الهيئات المعنية بالمراقبة<sup>6</sup>

### 4 - مبدأ توازن الميزانية :

<sup>4</sup> - مؤيد الدوري ، ادارة الموازنات العامة ، عمان ، الطبعة الاولى ، الاردن ، 2000 ، ص 29

<sup>5</sup> - دراز عبد المجيد و آخرون ، مبادئ لمالية العامة ، الاسكندرية ، الطبعة الاولى ، مصر ، 2000 ، ص 110

<sup>6</sup> - حسن محمد سمحان ، المالية العامة ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، الطبعة الاولى ، عمان ، 2010 ، ص 186- 187

## الفصل الثاني: اساسيات الميزانية العامة

تقتضي هذه القاعدة ان مجموع الايرادات والنفقات ان يكون متساويا في كل ميزانية الا ان عرف الذي جرى به قانون المالية يعتبرها في حلة توازن حتى ولو كانت الايرادات اكبر من النفقات بقليل ، في حين انها تعتبر في حالة عجز اذا كانت النفقات اكبر من الايرادات ، و ذلك لأنه في حالة الاخيرة تضطر الدولة الى الاخذ من المال الاحتياطي او الاقتراض لسداد هذا العجز ، يرجع العجز المالي الى احد الاسباب التالية :

### أ-العجز المفروض :

تتميز النفقات العمومية بزيادة المفرطة في كل دول ، لمواجهة هذه الزيادة تسعى الحكومة الى زيادة الايرادات ، يمكن ان تعبر هذه الزيادة في النفقات عن ظاهرة عادية يمكن توقعها وحسابها وبالتالي معالجتها ، في حين ان النفقات تطراً على الدولة في فترات الحروب والازمات الاقتصادية تسبب العجز الحقيقي في الميزانية .

### ب -العجز المقصود :

يعتبر في الوقت الحالي التوازن السنوي في الميزانية غير ضروري لان الدولة تعتمد اظهار العجز في الميزانية ، وهذا ما يسمى العجز المقصود إذ تلجأ اليه الدولة في حالة ما اذ كانت تعاني من أزمة اقتصادية وتخشى من اقتصادها من الشلل ، وهكذا تخفض من سعر الضرائب وتتوسع في الانفاق وتنشأ مناصب شغل كثيرة وتحافظ على القدرة الشرائية للجمهور وتنعش المشاريع الاقتصادية الكاسدة الامر الذي سبب في عجز في ميزانية الا انه يكون مقصودا من طرف الحكومة التي تسعى من ورائه الى تخطي الازمة بسلام وتحقيق الرخاء ، وفي فترة الرخاء تزايد الدولة بنسبة الضرائب وعددها ، وترتفع الايرادات وفيما يخص النفقات تكفي بالضروري المعقول دون التوسع في الاعانات للمشاريع الاقتصادية ، وهكذا ينتج فائض في ميزانية ، الامر الذي يتحقق معه التوازن بين ميزانيات فترة الازمة وميزانيات فترة الرخاء .

### المطلب الثالث : انواع الميزانيات والفرق بينهما وبين الميزانية

تبرز أهمية الفرق بين الميزانيات فما بينها وبين الميزانية العامة وبعض الوثائق المالية والمفاهيم المختلفة والمتداولة .

#### أولاً: انواع الميزانيات

هناك العديد من الميزانيات يمكن ذكرها كالتالي :

#### 1-ميزانية الرقابة :

ميزانية الرقابة تعنى انها الميزانية التي يتم بموجبها تحديد النفقات العامة للدولة واللازمة لقيامها بالمرافق العامة التي تؤدي الحاجات العامة وتحديد الايرادات التي ينبغي تحصيلها لتغطية النفقات بحيث يحتاج من خلال هذه الميزانية للسلطة التشريعية الرقابة على النشاط المالي للدولة بامتلاك البرلمان - الذي يمثل السلطة التشريعية في حق الاعتماد الميزانية السنوية ، كما انه يقوم بدوره الرقابي كذلك على تحصيل الإيرادات العامة ، وتصرف بيها من خلال مطابقة انفاقها على الأوجه المحددة لها وفقاً للمبالغ المعتمدة من قبله الواردة في الميزانية .ان الميزانية الرقابة يتم فيها مراعات التقسيم الاداري لها وان مثل هذا التقسيم للنفقات في مثل هذه الميزانية يتم على الوحدات الادارية واقسامها على اساس فقرات رئيسية ، تتفرع الى فقرات فرعية وهذه تتفرع الى بنود اخرى .

ويعتبر هذا النوع من الميزانيات العامة من اقدم انواع الميزانيات والتي شاع استخدامها بدرجة كبيره والعمل بيها لا يزال في العديد من الدول ، وذلك نتيجة البساطة التي يتسم بيها الذي يؤدي الى تفادي التعقيد في الميزانية حيث يوفر امكانية الرقابة على الميزانية بسهولة ويحدد لجهات التنفيذ لسلطات المحددة عن طريق خضوع عملياتها للقواعد والإجراءات التي تتضمنها الانظمة والتشريعات المالية والمحاسبية.

الا ان الميزانية الرقابة هذه ترد عليها ملاحظات ترتبط بانها اعدادها لا يتيح التحقق من فاعلية استخدام ايرادات العامة في اوجه الانفاق المخصصة لها ، من اجل قياس مدى كفاءة الاداء عند ممارسة الحكومة

## الفصل الثاني: اساسيات الميزانية العامة

ونشاطها المالي ، بنتيجة تبويبها الذي يتم على اساس اداري كما ان هذا التقسيم لا يوضح بدرجة كافية اهداف الميزانية<sup>7</sup>.

### 2 - ميزانية الاداء :

ان ميزانية الاداء تحاول ان تفادي القصور في الميزانية الرقابة من خلال اظهار الميزانية ليس فقط نفقاتها حسب الوحدات الادارية بل انها تربط ذلك بها بتحقيق لنتيجة لهذا لانفاق أي المقارنة المدخلات التي يتم الانفاق عليها وبين المخرجات التي تتحقق من هذا الانفاق ويطلق عليها عند تسميات اخرى كميزانية البرامج ، ميزانية الانجاز مثل هذه الميزانيات تسمح بالحكم على فاعلية الاداء عن طريق الربط ما بين ما تم تحقيقه من منتجات ومأم انفاقه .

وهو الامر الذي ال يتيح معه لا الحكم الكفاءة في الاداء فحسب ، بل وامكانية المفاضلة بين البدائل المختلفة للانفاق حيث يتم اختيار البديل الافضل وهو الامر الذي يوفر كفاءة اكبر في اعداد الميزانية ويحفز عل تحقيق اكبر في تنفيذها الا ان صعوبة في هذه الميزانية هو انا الجوانب التي يتم الانفاق عليها يصعب تحديد ما يتحقق من نتائج قابلة للقياس الكمي كما هو حال الانفاق على تأمين الدفاع الخارج

### 3- ميزانية التخطيط والبرمجة :

تعرف هذه الميزانية تطورا مقارنة مع الميزانية الاداء ، ويتم الاخذ بها نتيجة الصعوبات التي لاقتها ميزانية الاداء وتتطور دور الدولة وزيادة درجة تداخلها لتحقيق اهداف اقتصادية واجتماعية اي ان توضح خطة ، حيث يتم اختيار اساليب اكثر تطورا ، وبذات ما يتصل منها بتحليل الكمي وخصوصا المرتبط منه بتحليل الكلفة حيث تسمح المساعدة على اتخاذ القرارات ورسم سياسات الخاصة بالانفاق الحكومي والارتباط مع ترشيد اداء الاقتصاد ككل .

الا ان الاخذ بهذه الميزانية يرتبط بالعديد من الصعوبات منها الصعوبة في تحديد الاهداف التي يراد تحديدها اي صعوبة في اجراء المقارنة بين ما يتم انفاقه ، وما يتحقق نتيجة له ببدائل عديدة البرامج ، خاصة ف يضعف درجة توفر المعلومات والبيانات ، وضعف درجة توفير القدرات الفنية ، والبشرية المطلوبة للقيام به اضافة الى ضعف درجة التزام الجهات ذات العلاقة ، وضعف حرصها على ضمان تحقيق الجدية عند التعامل معه في حالة الاخذ في ميزانية التخطيط والبرمجة.

الا انها تتضمن توجهها من اجل تطوير الميزانية ، حيث تتضمن اختيار البرنامج الافضل بين البدائل في استخدام وسائل الانسب والاجراءات ، لأقل قدر من التكاليف والنفقات .

### 4- : الميزانية الصفرية :

وهو النوع والشكل الاحدث في استخدام الميزانية وهي البدئ من نقطة الصفر ، وهي محاولة حديثة ضمن المحاولات العديدة حيث لا يتم اسناد في الميزانية الصفرية هذه الا النشاطات السابقة ، بل انها تتم استنادا الى اعتبار ان البرامج والانشطة التي يراد تضمونها في الميزانية كأنها أنشطة وبرامج جديدة التي تجري دراستها دراسة جديدة تقود هذه الدراسة وما تتضمنه من تحليل الى تطوير وتحسين البرامج والنشاط ، بالشكل الذي قد يتضمن زيادة اعتماداته وتخصيصها او حتى الغاء برامج النشاط ذاته اذا تأكدت عدم جدواه ، وبالتالي الميزانية واعتمادها عن طريق تقسيمهم للنشاطات والبرامج .

ان المشكلات التي تعترض بالأخذ بميزانية الاساس الصفري تكاد تقترب وتتماثل مع المشكلات والصعوبات التي تفرض بالميزانية الاداء ، الا انها يمكن الاخذ وتطبيقها ، وذلك عن طريق اجراءات الدراسات والتحليل والتقييم والمناقشات للبرامج والنشاطات في ميزانية ببدء من الصفر ، وكأنه جديدة ان معظم اموال واشكال الميزانيات تتطلب قدرات فنية ، ادارية وخبرات وتخصصات يمكن ان توفر الامكانية لما تتضمنه من اساليب متطورة في دراسة ، التحليل والتقييم واختيار البدائل الافضل وفي ضوء المعلومات والبيانات التي تساعد في القيام فيها ، وهو الامر الذي لا يكون متاحا الاخذ بيها وتطبيقها بفاعلية الا في دول محدودة وهي دول المتقدمة ، الا ان الدول النامية تضع ميزانيته على

<sup>7</sup> - فليح حسن خليف ، المالية العامة ، عالم الكتب الحديث ، الاردن ، 2007 ، 316ص

## الفصل الثاني: أساسيات الميزانية العامة

أساس تقديري لإيراداتها ونفقاتها ، اذا يتم الاعتماد في التقدير هذا على بيانات السابقة في الغالب ، وأن يكون وقت التقدير اقرب الى وقت التنفيذ من اجل تقليل عدم الدقة في التقدير .<sup>8</sup>

### ثانيا : الفرق بين الميزانية العامة وغيرها من الميزانيات :

تبرز اهمية التفرقة بين الميزانية العامة وبعض الوثائق المالية والمفاهيم المختلفة والمتداولة معها ، فكل نوع من الميزانيات مختصة بدائرة نشاط محددة وجميعها تضم مختلف الصفات والمعاملات الاقتصادية التي تتم داخل هذه الدوائر والمقارنة ستكون بين الميزانية العامة وكل من ميزانية المشروع والميزانية التقديرية للمشروع ، الحساب الختامي لدولة والحسابات القومية فيما يلي وثم تحديد النقاط التشابه وأوجه الاختلاف لكل منهما كما يلي:

### 1- ميزانية الدولة و ميزانية المشروع :

ميزانية الدولة هي تعبير مالي عن برنامج العمل المعتمد الذي تعتزم الحكومة في تنفيذه في السنة القادمة تحقيقا لأهداف المجتمع ، اما الميزانية المشروع فهي تعبر عن المركز المالي الحقيقي للمشروع فالأول تعبر عن البرنامج عمل للسنة القادمة اما الثانية تعبر عن قائمة مالية للمشروع من اصول وما عليه من ديون والتزامات في لحظه ماضية اتخذت توقيت لإعداد ميزانية . ميزانية الدولة برنامج عمل درس ونوقش واعتمد من طرف السلطة التشريعية قبل البدئ في تنفيذه اما الميزانية المشروع فهي اعداد محاسبي يعبر عن واقع معين في لحظه معينه وفقا لأسس محاسبية معينه ، ولا يمكن لاحد اعتمادها لذلك الاعتماد يتضمن حق الاقرار او الرفض .

### 2- الميزانية العامة للدولة و ميزانية التقديرية :

تعرف الميزانية التقديرية للمشروع والميزانية التخطيطية على انها :برنامج عمل يعتزم المشروع تنفيذه في الفترة المقبلة تحقيقا لأهدافها وسياستها مسبقا . بالرغم من التشابه الظاهر بينهما ، حيث ان الارقام الواردة في كل منهما تقديرية وتتعلق بالمستقبل ،كلاهما يعبر عن خطة العمل التي تنوي جهات الاختصاص تنفيذهما مستقبلا واعتمادها من جهة الاختصاص الا ان هناك اختلافات جوهرية بينهما تتمثل في :<sup>9</sup> - اختلاف طبيعة الاهداف التي تسعى كل منهما الى تحقيقها ،فأهداف الميزانية التقديرية للمشروع يغلب عليها الطابع الكمي، اذ يمكن تحديدها تحقيقا لمنفعة خاصة بينما اهداف الميزانية العمومية تتعلق بالمنفعة العامة للمجتمع ورفاهية الافراد ،ومن ثم يصعب تحديدها كميا بدقة . -اختلاف طول الفترة بينهما، -اختلاف جهة الاعتماد،

### 3- الميزانية العامة للدولة و الميزانية القومية :

تقوم الدولة المتقدمة في وقتنا الحاضر في اعداد ما يسمى بالميزانية القومية او الاقتصادية التي تعبر عن مجموع التقديرات لما ينتظر ان تكون عليه كافة اوجه النشاط الاقتصادي في المجتمع في فترة زمنية مقبلة ، من خلال توقعات خاصة بحجم الدخل القومي ومكوناته وتداوله وتوزيعه على مختلف القطاعات والاستخدامات خلال فترة عادة ما تكون سنة ، بينما الميزانية تعكس الدولة مختلف اوجه نشاط الدولة في فترة مقبلة .

- النفقات القومية التي تمثل جملة الاموال والخدمات المتوقعة ان يستهلكها او يذخرها المجتمع ، و الإيرادات القومية التي تتمثل نتائج النشاط الاقتصادي في مختلف انواعه ، مقارنة العناصر التي تتألف منها الميزانية القومية ويساعده الدولة في اعداد سياستها الاقتصادية بصفه عامة وميزانية دولة بصفة خاصة ، اذ يجب ان تأخذ البيانات الواردة في هذه الميزانية بعين الاعتبار حتى تكون للحكومة فكرة صحيحة عن حياة الاقتصاد القومية .

### 4- الميزانية العامة للدولة والحساب الختامي :

<sup>8</sup> - فليح حسين خليف ، المرجع السابق ، ص 317- 318

<sup>9</sup> - دراز عبد المجيد ، المرجع السابق ، ص 89

يتمثل وجه الشبه بين الحساب الختامي وميزانية الدولة في ان الفترة الزمنية التي يعد فيها الحساب الختامي تعادل تماما الفترة الزمنية التي تعد فيها الميزانية الدولة ، بحيث ان أي ميزانية عامة يتعين ان يكون لها حساب ختامي ، كما ان تسبيقات الواردة في الحساب الختامي ومدلولات وتسميات تلك التقسيمات يتعين وتتماشى مع تلك الواردة في ميزانية الدولة بالإضافة الى ذلك فان كل منهما يعتمد من طرف السلطة التشريعية.<sup>10</sup>

### المبحث الثاني: إعداد واعتماد الميزانية العامة

تمر الميزانية العمومية من بدء الإعداد لما حتى ظهورها بعدة مراحل أساسية وهي مرحلة الإعداد والتحضير « ثم مرحلة الاعتماد والإجازة بعد أن تتم مناقشتها والموافقة عليها من قبل السلطة التشريعية» وذلك بوضع تصور شامل وكامل جموع نشاطها المستقبلي في السنة المقبلة بهدف تحقيق الأهداف المسطرة « وفقا لخطة عمل مدروسة تأخذ بعين الاعتبار كل المشاكل التي من الممكن أن تكون عائقا أمام الهيئة أو الدولة أثناء سير عملها وذلك من خلال وضع ميزانية موضوعية مرنة تسمح لها بالتأقلم مع الواقع المستقبلي للهيئة العمومية.

وستتناول في هذا المبحث العناصر التالية :

- السلطة المختصة بتحضير الميزانية العمومية .

- إجراءات تحضير الميزانية العمومية .

- اعتماد الميزانية العمومية.

### المطلب الأول: السلطة المختصة بتحضير الميزانية العامة

إعداد الميزانية يعتبر صميم الإدارة العمومية لهذا فالسلطة التنفيذية هي التي يقع على عاتقها عبء إعداد الميزانية أي الأمر بالصرف وذلك لعدة اعتبارات هي<sup>11</sup>

- لأن السلطة التنفيذية على معرفة أكثر من غيرها من السلطات الأخرى بالإيرادات والنفقات لكونها مسؤولة على تنفيذ الميزانية. لكون الميزانية خطة سنوية» والسلطة التنفيذية ملزمة بتجسيدها على أمر واقع.

- نظرا لتعدد الميزانية وتعدد أقسامها وبنودها فإنما تحتاج إلى تحقيق التنسيق والترابط بين مختلف هذه التقسيمات. وتتولى السلطة التنفيذية مهام تحضير الميزانية العامة» فوزير المالية هو الذي يتكفل بالإعداد التقني لها فهو المسؤول المباشر عن المديرية العامة للميزانية المكلفة بتحضير مشروع الإعداد "سواء تعلق الأمر بميزانية التسيير» أو التجهيز بعدما تم تحويل المصالح المكلفة بما من مندوبية التخطيط التابعة لرئاسة الحكومة إلى المديرية العامة للميزانية بوزارة المالية . فتدخل السلطات يمكنها من إعادة النظر في القرارات التي اتخذتها الإدارة»؛ وهذا يمثل حدا لنظام تفوق الإدارة التقنية.

### أولا: تفوق الإدارات التقنية في تحضير مشروع الميزانية

تتمتع الإدارات التقنية بدور مرجح بإعداد مشروع الميزانية العامة بالنظر لما لها من صلاحيات تمنحها هيمنة

فعلية على الهياكل الأخرى .ولذلك فإن المديرية العامة للميزانية هي أهم مسؤول عن تحضير هذا المشروع « هذه الإدارة مكلفة بتجميع طلبات الاعتمادات التي تقدمها كل الدوائر الوزارية و تكيفها مع التوجهات الحكومية وتقدير الموارد الضرورية لذلك .

### 1- دور المديرية العامة للميزانية:

تحتل المديرية العامة للميزانية في التنظيم الإداري للدولة مكانة مميزة « تعطىها إمكانيات واسعة التأثير في القرارات المالية للدولة . وتمثل المديرية العامة للميزانية هيكل السلطة في تسلسل إجراءات الميزانية « والتي منها ضرورة الموافقة على كل قرار له أثر مالي « وتتضمن دور التحكيم في بحال النفقات .

لذلك فالدور الأساسي للمديرية العامة للميزانية يكون عند قيام المناقشات مع مختلف الوزارات "من أجل إعداد الوثائق المتعلقة بالموازنة . كذلك فإن المديرية العامة للميزانية تراقب الموازنة» وتدرس

10 - سعيد عثمان ، المالية العامة ، دار الجامعية ، بيروت ، 2008 ، ص 106

11 - حسين مصطفى ؛ المالية العامة ؛ سلسلة في دروس الاقتصاد « ، الجزائر ؛ 1999 ص 82 .

## الفصل الثاني: أساسيات الميزانية العامة

انعكاسات كل مشاريع واقتراحات القوانين والقرارات الحكومية على الميزانية العامة وتسهر على انتظام عمليات النفقات بواسطة المراقبين الماليين المتواجدين في كل وزارة<sup>12</sup>

**2- هيكل المديرية العامة للميزانية:**

تتكون المديرية العامة للميزانية من المديرية التالية:

- أ - **مديرية التنظيم والرقابة:** وتضم المديرية الفرعية التالية:
  - المديرية الفرعية للدراسات المتعلقة بالميزانية والقوانين والضبط.
  - المديرية الفرعية للتنظيم والرقابة .
  - المديرية الفرعية لأنظمة دفع الرواتب والمعاشات.
  - المديرية الفرعية للمالية المحلية .
- ب - **مديرية ميزانية التسيير:** والتي تضم المديرية الفرعية التالية :
  - المديرية الفرعية لميزانيات القطاع الإداري.
  - المديرية الفرعية لميزانيات القطاعات الاجتماعية والاقتصادية.
  - المديرية الفرعية لميزانيات قطاعات التربية والتكوين.
  - المديرية الفرعية لإدارة المصالح الخارجية.
- ج - **مديرية ميزانية التجهيز :** وتضم الهياكل التالية :
  - قسم الدراسات الاستراتيجية للتنمية الاقتصادية.
  - قسم تنمية المنشآت القاعدية.
  - قسم تنظيم التخطيط والبرامج .
  - قسم الإدارة العامة والوسائل .

### 3- الأجهزة الأخرى التي تساهم في إعداد مشروع الميزانية :

بالإضافة إلى المديرية العامة للموازنة « تتدخل هيئات أخرى في تحضير الميزانية العامة للدولة منها :  
أ- **المديرية العامة للضرائب والأملاك الوطنية والجمارك:** وتساهم في إعداد مشروع الميزانية وخاصة فيما يتعلق بالإيرادات المتوقعة بالنظر إلى الإجراءات الجبائية والجمركية و كذا تلك الخاصة بالأسلاك الولائية .

ب- **المديرية المركزية للخزينة:** تقوم بوظائف أهمها تسيير أموال عمومية لذلك تتجسد مساهمة الخزينة في إعداد مشروع الميزانية العامة من خلال جرد مختلف وسائل التمويل النهائية» وفي تسوية العمليات المالية.  
ثانياً: وزارة المالية

تحتل وزارة المالية مرتبة في الهيكل الإدارية للدولة و لذلك يكون من المناسب التساؤل عن الذين يحزرون سلطة الميزانية على مستوى الجهاز التنفيذي فمن الناحية العملية تتسع الحكومة بصلاحيات واسعة في بحال الميزانية العامة يمكن توضيحها من خلال:<sup>13</sup>

1- **مساهمة رئيس الدولة:** يتمتع رئيس الدولة بسلطة كبيرة فيما يتعلق بالميزانية العامة لسببين أساسيين هما :

أ- ترأسه بجلس الوزراء "ولذلك يمكن أن يكون له تأثير على سير المناقشات المتعلقة بالموازنة عندما يعرض المشروعة الأول للميزانية على مجلس الوزراء.

ب - باعتباره أعلى سلطة للتحكيم « ولو أن النزاعات المتعلقة بالميزانية لا تصل إليه على العموم» بحيث تتوصل الإدارات إلى حل الصعوبات التي تواجهها في المستويات الدنيا بحكم العادة.

2- **مساهمات رئيس الحكومة :** إن مواد الدستور هي التي تبين مساهمات رئيس الحكومة فيما يتعلق بالميزانية العامة

<sup>12</sup> - لعمارة جال ، منهجية الميزانية العامة ؛ دار الفجر الطبعة الأولى :الإسكندرية ، 2004 ، ص 159.

<sup>13</sup> - لعمارة جمال ، المرجع السابق ، ص 162

نظرا للصلاحيات التي يتمتع بها في نصوص الدستور السالفة «بالإضافة إلى المشاكل المالية المرتبطة بمدى وضوح سياسة الحكومة؛ وهو ما يجعله يمارس وظيفة التعديل والتحكيم في مرحلة تحضير مشروع ميزانية الدولة؛ مثلما يستعمل سلطة لإعطاء تعليمات تتعلق بالميزانية تكون مطابقة لأولويات الحكومة.

### المطلب الثاني: تحضير الميزانية العامة

تقوم السلطة التنفيذية في معظم دول العالم من خلال الإدارات الحكومية المعنية بالأمر بالإنفاق أو تحصيل

الإيرادات العامة بإعداد تقديرات الميزانية.<sup>14</sup> ويتم ذلك بوضع بيان بالنفقات والموارد العامة عن فترة مقبلة وبصورة مفصلة.

### أولاً: اختصاص السلطة التنفيذية بإعداد تقديرات الميزانية العامة

هناك العديد من الاعتبارات التي تدعو إلى قيام السلطة التنفيذية دون غيرها « بإعداد تقديرات الميزانية. فمن ناحية تعتبر هذه السلطة هي التي تتولى إدارة المصالح الحكومية وبالتالي فهي أقدر من غيرها على معرفة ما تطلبه الإدارات المختلفة من الإنفاق ولذلك يجب أن تكون مسؤولة على وضع ميزانية المصروفات كما أنها تعتبر أكثر السلطات العامة في الدولة إحاطة بالمقدرة المالية القومية فيها وذلك بحكم درايتهما بمجريات الاقتصاد القومي وتطوراته؛ ويمكنها بما يتوافر لديها من معلومات وبيانات وتقديرات في هذا الشأن أن تحسن تقدير المصادر المختلفة التي تتخذ أساسا للموارد العامة. ويتطلب إعداد تقديرات الميزانية في المرحلة الحالية مراعاة عدد من القواعد التي تقتضيها سلامة الإدارة المالية من الناحية الفنية وضمان رقابة السلطة التشريعية لتنفيذ الميزانية مراقبة فعالة.

ثانياً: طرق و ضوابط تقدير نفقات و الإيرادات في الميزانية

كانت الميزانية بطبيعتها تقدر المبالغ التي تنتظر إنفاقها وتلك التي يتوقع إنفاقها خلال سنة مالية مقبلة". فإن طرق التقدير وأساليبه يعدان من أهم خصائص مرحلة الإعداد أو التحضير وأدق متطلباتها. وهذا ومن الممكن تقدير النفقات والإيرادات في الميزانية طبقاً لعدة طرق<sup>15</sup>

### 1: بالنسبة لتقدير النفقات:

فإنه لا يثير في المعتاد صعوبات فنية كثيرة ولا يتطلب أن يكون صادقا وتقدر النفقات مباشرة تبعاً للحاجات المنتظرة مع مراعاة الدقة ويطلق على المبالغ المقترحة للنفقات (اعتمادات).

و بعض الدول كفرنسا يفرقون عند تقدير النفقات العامة بين نوعين من الاعتمادات الأول اعتمادات تحديدية ويقصد بها تلك الاعتمادات التي تمثل الأرقام الواردة بما للحد الأقصى لما تستطيع الحكومة إنفاقه دون الرجوع إلى السلطة التشريعية «والثانية اعتمادات تقديرية تختص بالنفقات التي لا يمكن تقديرها إلا على وجه التقريب.

وإلى جانب هذين النوعين فإنه يوجد نوع حديث من الاعتمادات يعرف باعتمادات (البرامج) وهو خاص بالمشروعات يستغرق تنفيذها عدة سنوات تتوزع عليها وقد جرى العمل على استخدام طريقتين لتنفيذ هذه البرامج :

أ - الطريقة الأولى وتعرف ب ( اعتمادات الارتباط) : وتتخلص في أن يدرج المبلغ كله في ميزانية السنة الأولى ولكن في شكل اعتمادات تقديرية و هو ما يسمح بتقدير النفقات من الجهة القانونية و الارتباط بها من الواجهة الفنية دون فعلها فعلاً و يدرج في ميزانية كل سنة من السنوات اللاحقة الجزء الذي ينتظر دفعه فعلاً من النفقات<sup>16</sup>.

ب - الطريقة الثانية ( اعتمادات البرامج) : و تفضل هذه الطريقة؛ على طريقة اعتمادات الارتباط و تتلخص في أن توافق السلطة التشريعية على قانون خاص مستقل عن الميزانية يطلق عليه "قانون البرنامج" و هو يقرر تنفيذ برنامج مالي لعدة سنوات و يوافق على الاعتمادات اللازمة له» و يقسم هذا

14 - عادل أحمد حشيش ، أساسيات المالية العامة ، دار النهضة العربية ، بيروت ، 1992 ، ص 300 .

15 - عادل احمد حشيش ، المرجع السابق، ص 301 .

1616 عادل احمد حشيش ، المرجع السابق، ص ،

## الفصل الثاني: أساسيات الميزانية العامة

القانون ذاته على عدة سنوات و يوافق على الاعتمادات اللازمة له» و يقسم هذا القانون ذاته البرنامج على عدة سنوات و يقرر كل جزء منها والاعتمادات الخاص بها.

2: **بالنسبة لتقدير الإيرادات العامة:** المتوقعة خلال السنة المالية المقبلة فالمشكلة أكثر صعوبة و أشد تعقدا ؛ إذ يقتضى الأمر هنا التنبؤ بكافة المتغيرات الاقتصادية تمهيدا لتحديد المصادر الإيرادية المختلفة - وعلى الأخص الضرائب باعتبارها أهم هذه المصادر جميعا - للفترة التالية. و من أشهر الطرق المستخدمة في هذا مجال طرق أهمها :

### أ - طرق التقدير الآلي:

تحقق إلى التوصل لوضع قواعد لتقدير الإيرادات تنبأ للاجتهادات الشخصية و من أمثلها:  
**\* طريقة السنة الأخيرة:** وفيها يتم تقدير موارد الميزانية الجديدة على أساس الإيرادات الفعلية المدرجة في الحساب الختامي لأخير سنة مالية منتهية ( وهى عادة السنة قبل الأخيرة ) . و **\* طريقة الزيادة أو النقص النسبي:** و التي تقتضى بأن يدون في المشروع الميزانية الجديدة أرقام الإيرادات وفق آخر السنة مالية منقضية بعد زيادتها ب: إذ كان من المتوقع ازدياد النشاط الاقتصادي « أو بعد تخفيضها بمعدل محدد .

**\* طريقة المتوسطات:** يتم تقدير الإيرادات للميزانية الجديدة على أساس متوسط الإيرادات المختلفة بالفعل في العامين أو ثلاثة أعوام المالية السابقة .

### ب - طرق التقدير المباشرة:

ترمي بصفة أساسية إلى التنبؤ باتجاهات كل مصدر من مصادر الإيرادات العامة على حدى وتقدير حصيلته بناءات على هذه الدراسة المباشرة فيطلب من كل مشروع أو (شركة ) في القطاع العام التنبؤ بحجم مبيعاته وإيراداته للعام القادم ويترك لكل وزارة أو هيئة عامة أو مصلحة حكومية تقدير ما تتوقع تحصيله من رسوم وإيرادات أخرى» وتقوم وزارة المالية أو الخزينة بتقدير مباشر لأوعية الضرائب المختلفة ومقدار ما يتوقع تحصيله منها في السنة المالية المقبلة .<sup>17</sup>  
**المطلب الثالث: اعتماد الميزانية العامة.**

تمثل حلقة وصل بين السلطتين التنفيذية والتشريعية على اعتبار أن السلطة التشريعية هي الممثل الحقيقي لاحتياجات المواطنين التي تحرص على ضرورة التصرف الحسن في الأموال العمومية ولذلك ومنذ فترة زمنية بعيدة نصت الدساتير لمختلف الدول على حق إقرار الميزانية العامة حق إقرار الميزانية العامة حق أصيل للمجالس التشريعية دون الحكومة»؛ ولذا يمكننا أن نتصور مثلا قيام الحكومة بإعداد مشروع الميزانية العامة والانتهاى منها ثم لا تستطيع القيام بتنفيذه» وذلك بسبب عدم موافقة السلطة التشريعية عليها "وهكذا فإن الاعتماد يجيز للحكومة القيام بتنفيذ الموازنة العامة . أما قبل الاعتماد فليس من حق الحكومة أن تقوم بتنفيذ الميزانية لأنها لم تحصل على الشرعية الدستورية" والاعتماد البرلمان ينبغي أن يسبق تنفيذها وإلا أصبح الاعتماد شكليا لا فائدة منه .<sup>18</sup> ويتم إقرار الموازنة العامة وفق ثلاثة مراحل :

### أولاً: مرحلة المناقشة:

بعد تقرير اللجنة المالية يدعى بجلس الشعب للانعقاد حيث يقوم وزير المالية بإلقاء خطاب بعد أن يتم توزيعه على أعضاء المجلس كما يستمع إلى تقرير لجنة الخطة الميزانية ويشترك في المناقشة. والحقيقة أن المناقشة العامة لمشروع الميزانية العامة نظرية أكثر منها عملية» وسياسية أكثر منها مالية» حيث ترتبط

بسياسات الحكومة الاقتصادية والاجتماعية وغيرها وعادة ما تعتمد الأحزاب المختلفة والكتل النيابية باختيار أحد

أعضاءها للاشتراك في المناقشة العامة للميزانية والحديث باسمها وبعد انتهاء هذه المناقشات يعمد رئيس المجلس إلى

17 - عادل أحمد حشيش ، المرجع السابق ، ص 302 .

18 - سعيد علي العبيدي ؛ اقتصاديات المالية العامة ، دار الدجلة الطبعة الأولى ، الأردن ، 2011، ص 211 .

## الفصل الثاني: أساسيات الميزانية العامة

التصويت على مشروع الموازنة بأكمله « فإذا اجتاز الأغلبية يعتبر مقبول مبدئياً وينقل إلى المناقشة التحليلية .

### ثانياً: مرحلة المناقشة التفصيلية:

في هذه المرحلة تبدأ المناقشة بجانب النفقات العامة عملاً بمبدأ أولوية النفقات ويتم التصويت في هذا الحال على كل باب على حدى ثم تنتقل إلى جانب الواردات بنفس الأسس في مناقشة نفقاتها ، في الجزائر يمكن للنواب والحكومة

وأعضاء اللجنة التقدم باقتراح تعديلات مكتوبة أمام اللجنة المختصة ومناقشتها مع الوزير المعني +شريطة التقيد بأحكام المادة 121 من الدستور.<sup>19</sup>

### ثالثاً: مرحلة الاقتراع على الميزانية بكاملها:

بعد الانتهاء من التصويت على كل باب على حدى في كل من جانبي النفقات العامة واليرادات العامة :

#### 1: جانب النفقات العامة :

يعني التصديق على النفقات العامة ما يلي:<sup>20</sup>  
أ- ليس من الضرورة إنفاق الأموال التي تم اعتمادها : ذلك لأن الاعتماد لجانب النفقات ليس من شأنه أن ينشأ

حقوقاً للغير» بل يشكل شرطاً ضرورياً لتمكين السلطة التنفيذية المختصة بتنفيذ الميزانية من دفع النفقات موضع التنفيذ وفقاً للأصول القانونية المعتمدة .

ب-يشكل الاعتماد المصادق حداً أقصى لا يجوز للحكومة تجاوزه .

ت-يحضر على الحكومة إنفاق إي مبلغ لم تجزه السلطة التشريعية عن طريق رصد الاعتمادات اللازمة له في الموازنة؛ ويعني هذا ألا تنفق النفقة إلا إذا تقرر لا الاعتماد في الميزانية .

ث- التصديق على النفقات ينطوي على التخصيص؛ بمعنى أن كل اعتماد يخصص لغاية معينة وذلك من أجل ضمان حسن استخدام الأموال العمومية؛ عن طريق تقييد حق السلطة التنفيذية في إنفاق الأموال العمومية وتمكين البرلمان من الرقابة الفعالة على الاعتمادات الواردة بالميزانية، وهذا ما يؤكد قانون المحاسبة العمومية في البيان.

#### 2-جانب الإيرادات العامة :

يعني الاعتماد على هذا الجانب ما يلي<sup>21</sup>  
أ-تطبيق النظام الضريبي القائم وسائر النصوص المتعلقة بالواردات خلال السنة التي توضع للميزانية العامة.

ب- الإذن بجباية الضرائب والرسوم .

ت- أرقام الواردات المعتمدة عليها ذات صفة تقديرية فحسب معنى انه يمكن جمع إيرادات أكبر أو أقل مما ورد طالما أنها تجبي في حدود القوانين المعمول بها بذلك أن الالتزام المترتب على الحكومة بجباية وتحصيل واردات الموازنة يتعلق بنوعية الواردات وليس بمقدارها .

ث-الإذن بالجباية ذو صفة إلزامية « أي أن الحكومة ملزمة بواسطة أجهزتها المختصة بتحصيل الواردات .

#### رابعاً: إجراءات الاعتماد :

يتكون المجلس الشعبي الوطني من مجموعة النواب ذوي الثقافة والاختصاصات المختلفة؛ منهم من يفقه في علم المالية ومنهم لا يدري إلا على الخطوط العريضة فقط «ولهذا السبب لا يناقش مشروع الميزانية من طرف كل أعضاء البرلمان وإنما تتكون لجنة مالية من بين اللجان الأخرى في البرلمان تتألف من النواب الذين لديهم دراية بقواعد المالية العامة» ويتولى مناقشة النواب المشروع مع الحكومة ثم يصوت المجلس الشعبي الوطني على كل فصل من فصول الميزانية وإذا تم التصويت بأغلبية

19 - وزارة العدل الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، دستور 1996 ، المادة 120 .

20 - المرسى السيد حجازي ؛ مبادئ الاقتصاد العام ، الدار الجامعية ، بيروت ، 2009 ، ص 89 .

21 - السيد عطية عبد الواحد ، مبادئ واقتصاديات مالية العامة ؛ دار النهضة العربية ، الإسكندرية ؛ 1990 ، ص 85 .

الأعضاء على هذا المشروع نقول بأن الميزانية قد اعتمدت «وبعد اعتمادها تساق الى رئيس الدولة ليصادق عليها في إطار قانون المالية لكي تصبح واجبة التطبيق ابتداء من أول يوم في السنة المدنية الجديدة»<sup>22</sup>.

### المبحث الثالث : تنفيذ و الرقابة الميزانية العامة .

تتكون الميزانية العمومية من جانبين أساسيين هما الإيرادات والنفقات باعتبار هاتين الأخيرتين تتخذان بموجب قانون المالية السنوي» فبعد تطرقنا في المبحث الثاني لمرحلة الإعداد والتحضير للميزانية» تأتي في هذا المبحث لنتكلم عن النفقات والإيرادات العمومية « وكيفية تنفيذ الميزانية من خلال مختلف عمليات صرف النفقات وطرق تحصيل الإيرادات العمومية بحيث يقوم بهذه العمليات أعوان المحاسب العمومي و هذا عبر الخزينة العمومية و لا تكون هذه العمليات السالفة الذكر ذات مصداقية إلا بوجود رقابة فعالة تمارسها الهيكل الرقابية .

### المطلب الأول : النفقات والإيرادات العمومية

سنتناول في هذا المطلب جانبين أساسيين اللذان يمثلان القسمين الأساسيين للميزانية العمومية « وهما جانب الإيرادات وجانب النفقات .

#### أولا : النفقات العمومية

تطور مفهوم النفقة العامة مع تطور الدولة « حيث كان في الفكر التقليدي لا تخرج عن نطاق المصاريف التي تسمح للدولة القيام بوظائفها واقتصر مالا في تحقيق النفع العام والشامل لجميع المواطنين دون أن يتعدى ذلك إلى النشاط الاقتصادي<sup>23</sup>. بدأ الاهتمام أكثر بالنفقات العامة مع تزايد دور الدولة في النشاط الاقتصادي وأصبحت تعد من أهم أدوات السياسة المالية « التي من خلالها يتم التأثير في مختلف حالات الاقتصادية .

نتعرض من خلال هذا المطلب إلى مفهوم النفقة وتقسيمها والآثار المترتبة عنها .

#### 1- تعريف النفقة:

يقصد بالنفقات العامة كل الأموال التي تصرفها الدولة من مالهاتها لإشباع الحاجات العامة للمواطنين والتي تأخذ عدة صور تتمثل في دفع مرتبات الموظفين . كما عرف علماء المالية النفقة العامة على أنها "كم قابل للتقويم النقدي يأمر بإنفاقه شخص من أشخاص القانون العام إشباعا لحاجات عامة" .

من خلال هذا التعريف نستنتج الخصائص التالية :

- **النفقة العامة كم قابل للتقويم النقدي**: ذلك أن النفقة العامة تتخذ طابعا نقديا "أي تتم في صورة تدفقات نقدية ويترتب على ذلك استبعاد جميع الوسائل غير النقدية التي كانت تستخدم في السابق كالوسائل العينية أو تقديم مزايا معنوية من أجل الحصول على ما تحتاجه من خدمات عامة تقدمها للمجتمع. فقد كانت الوظائف العامة غير مأجورة ،ويمنح الشخص الذي يقوم بهذه الخدمة شيء عيني أو معنوي كمنحه جزء من أملاك الدولة أو الألقاب والأوسمة - النفقة العامة في صورة نقدية و نفقة في صورة عينية .

- **النفقة العامة تستهدف إشباع حاجة عامة**: أي تحقيق الصالح العام للمجتمع حيث يستفيد أفراد المجتمع بصورة عامة من تلك الخدمة التي تقدمها الحكومة «وذلك لأن الأموال التي تغطي هذه النفقات العامة تمت جبايتها من الأفراد ويعتبر مفهوم الحاجة العامة أمرا نسبيا يختلف من مجتمع لآخر حسب التطور الحضاري والاجتماعي والثقافي لكل مجتمع ولهذا تركت هذه الأمور للمجالس النيابية التي تمثل الشعب لتحديد الحاجات العامة للشعوب من أجل عدم إساءة استعمال النفقات العامة والمحافظة على المال العام<sup>24</sup> .

#### 2- تقسيمات النفقة:

هناك عدة معايير تقسم على أساسها النفقات العامة نذكر منها :  
- **النفقة العامة من حيث دوريتها** : تنقسم إلى عادية وغير عادية

22 - حسن الصغير ، المرجع السابق ، ص 124

23 - الوادي محمود حسين ، مبادئ المالية العامة ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، طبعة الأول ، عمان ، 2007 ، ص 117

24 - الوادي محمود حسين ، المرجع السابق ، ص 121

## الفصل الثاني: أساسيات الميزانية العامة

-تقسيم النفقة من حيث الطبيعة : ينقسم هذا النوع إلى نفقات حقيقة وأخرى تحويلية .  
-تقسيم النفقات من حيث الغرض : نفقات اقتصادية « إدارية » اجتماعية « مالية »<sup>25</sup> .  
- تقسيم النفقات من حيث الهيئات التي تقوم بها : نفقات قومية وأخرى محلية .  
التقسيمات الوضعية للنفقات العامة .

- تقسيم النفقات حسب المعيار الشكلي : يمكن تقسيم النفقات إلى أربع أنواع :

أ - حسب المعيار الشكلي .

ب- أثمان الأشياء والأدوات التي تشتريها الدولة .

ت- الإعانات.

ث - نفقات خدمة الدين العام .

-تقسيم النفقات في التشريع الجزائري : حيث تشمل أعباء الدولة على ما يلي :

أ - نفقات التسيير: تجمع في أربعة أبواب:

- الباب الأول: أعباء الدين العمومي.

- الباب الثاني : تخصيصات السلطة العمومية.

- الباب الثالث: النفقات الخاصة بوسائل المصالح.

- الباب الرابع : التدخلات العمومية .

ب- نفقات التجهيز : تجمع في ثلاث أبواب :

- الاستثمارات المنفذة من قبل الدولة .

- إعانات الاستثمارات الممنوحة من قبل الدولة .

- النفقات الأخرى بالرأس مال .

**3- اسباب تزايد النفقات العامة:**

تعتبر ظاهرة ازدياد النفقات إحدى السمات المميزة للمالية العامة في هذا العصر» وهي ظاهرة عامة ومستمرة» تتحقق في جميع الدول على السواء.<sup>26</sup>

أ - الأسباب الظاهرية:

هي الأسباب التي تؤدي إلى تضخم الرقم الحسابي للنفقات العامة دون أن يقابلها زيادة في

التكلفة الحقيقية، وترجع هذه الأسباب إلى :

- انخفاض قيمة النقود ،

- التغير في أساليب واليات وضع الميزانيات،

- التغيرات على مستوى سكان الدولة او اقليمها ،

ب - الأسباب الحقيقية :

هي تلك المعطيات التي تؤدي إلى زيادة المنفعة الفعلية في القيمة الحقيقية للنفقات العامة في بلد معين إذا بقي سكانه ومساحته دون تغيير مثل توسع في النفقة عامة لإشباع نفس الحاجة السابقة أو إشباع حاجات عامة جديدة أو كليهما معا ، وتقسيم الأسباب الحقيقية لازدياد النفقة العامة إلى أسباب رئيسية قسمت على مجموعات اقتصادية « وسياسية واجتماعية وإدارية ومالية .ونستعرض هذه الأسباب بشيء من التفصيل كما يلي.

1- - الأسباب السياسية :

يترتب على انتشار مبادئ الديمقراطية والعدالة الاجتماعية زيادة اهتمام الدولة بالطبقات المحدودة الدخل وكفالة كثير من خدماتها « كما تستغل النفقات العسكرية بندا هاما في التزايد المطرد للنفقات .

2- الأسباب الاقتصادية :

3- و تأخذ مظهر عديدة لزيادة النفقات العامة نذكر منها :

<sup>25</sup> - علي العربي ، المالية العامة ، دار هومة ، الجزائر ، 2003 ، ص 38 .

<sup>26</sup> - سوزي عدلي ناشد ، أساسيات المالية العامة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، 2009 ، ص 63

## الفصل الثاني: أساسيات الميزانية العامة

- زيادة الثروة تترتب عنها زيادة إيرادات الضرائب الخاصة .

- التوسع في إنشاء المشروعات .

- المنافسة الاقتصادية من حيث الدعم المالي لبعض الصناعات الوطنية .

### 3- الأسباب الإدارية :

أدى التوسع في وظائف الدولة ومهامها إلى اتساع جهازها الإداري «وزيادة عدد العاملين فيه من عمال وموظفين» ورافق ذلك ارتفاع في حجم المستلزمات السلعية والخدمية «اللازمة لتسهيل مهمة هذا الجهاز» وما لا شك فيه أن التوسع يؤدي إلى زيادة النفقات العامة . سواء ما كان منها في شكل رواتب وأجور أو ما كان منها ثمنًا لمشتريات الحكومة . ومن العوامل الإدارية التي تساهم في زيادة النفقات العامة «سوء التنظيم الإداري وازدياد عدد العاملين وهي ظاهرة ملموسة في كثير من الدول النامية ويزيد الأمر سوء انخفاض إنتاجية العمل وكفاءة العاملين في أجهزة الدولة في تلك الدول» وخاصة أن الخدمات التي تقدمها الدولة تعتمد على كثافة عنصر العمل مما يزيد الحاجة إلى عدد أكبر من العاملين وزيادة حجم الأجور والرواتب المدفوعة وبالتالي زيادة النفقات العامة للدولة،<sup>27</sup>

### 4- الأسباب المالية :

تركز على سببين أساسيين هما :

- سهولة الاقتراض في العصر الحديث فهذا أدى إلى زيادة الإنفاق العام، فالدولة تلجأ إلى إصدار سندات للاكتتاب للأفراد بشروط سهلة ومناسبة مثل إعفاء فوائد السندات من الضرائب « وهذا يؤدي إلى توسع الدولة بالإنفاق العام في المشاريع الرأسمالية الاجتماعية فالجزء المتبقي بعد توزيع الأرباح على الأفراد يذهب للنفقة العامة هذا من ناحية ومن ناحية أخرى يزيد من أعباء الدولة في تسديد خدمة الدين من فوائد وسداد أصل الدين .

- وجود فائض في الإيرادات العامة ؛ غير المخصص لغرض معين ففي الوضع الطبيعي للدولة يتعين إلا من الإيرادات ما يزيد عن حاجة نشاطها وإلا أدت هذه الإيرادات إلى قيام الإدارات الحكومية بعدم الالتزام بالقواعد السلمية للإنفاق أما التبذير أو باستخدام أوجه جديدة للإنفاق مما يصب التراجع عنها ولهذا فمن الأفضل أنه كلما تمكنت الدولة من زيادة مواردها المالية كلما مكنها ذلك من زيادة الإنفاق العام، وهذا يعتمد على قدرتها في تنويع مصادر الإيرادات الحكومية والأساليب المستخدمة في تحصيلها .

### 5- لاجتماعية: الأسباب :

أدى تركيز السكان في المدن والمراكز الصناعية إلى زيادة النفقات العامة المخصصة للخدمات التعليمية «التقافية ومن المعلوم أن متوسط الفرد من الخدمات العامة في المدن أكبر من الريف. وعلى هذا فإن زحف السكان إلى المدن يتطلب زيادة الخدمات العامة في المدن مثل مشروعات المياه « الإنارة « المرور « المواصلات « بالإضافة إلى زيادة النفقات العامة في حالات التقليدية للحكومة مثل المحافظة على الأمن وتحقيق العدالة. وذلك نتيجة تفكك الروابط الاجتماعية التي كانت تحكم مجتمع الريف بالإضافة إلى ذلك نمو الوعي الاجتماعي بين الأفراد كالمطالبة بإعادة توزيع الدخل والثروة من أجل إزالة الفوارق الاجتماعية «وكذلك توفير الخدمات العامة في مختلف الميادين فزاد بذلك الإنفاق العام في المجال الاجتماعي .<sup>28</sup>

### 6 - الأسباب العسكرية:

تعد الأسباب العسكرية من أهم الأسباب المؤدية إلى زيادة النفقات العامة «وإلى دفع هذه النفقات باتجاه التزايد المستمر «والنفقات الحربية (نفقات الدفاع) هي من أهم فقرات النفقات الحكومية التي تتضمن رواتب وأجور العاملين من العسكريين وفنيين « وفنيين « وإلى قيمة الآلات والمعدات ونفقات الصيانة سواء في فترة الحرب أم في فترة السلم ، وكذلك تشمل المعاشات للمحاربين المتقاعدين وتعويضات

27 - أحمد زمير شامية ، المالية العامة ، دار وائل للنشر ، الطبعة الثالثة ، الأردن ، 2002، ص 82 .

28 - المرجع نفسه ، ص 88 .

## الفصل الثاني: أساسيات الميزانية العامة

لمنكوبي ضحايا الحرب « وما تدفعه الدولة سدادا للديون الخارجية والداخلية» التي ترتبت بذمتها نتيجة الحرب «وكذلك ما تقدمه من مساعدات للاقتصاد الوطني في وقت الحرب .

4 : أثار النفقات العمومية :

من أهم المتغيرات الاقتصادية الرئيسية في الاقتصاد والتي يؤثر عليها الإنفاق هي :<sup>29</sup>

### أ- أثر النفقة على الإنتاج القومي :

يقصد به مجموع السلع والخدمات المنتجة في دولة معينة وفي فت زمنية محددة غالبا ما تكون سنة ولزيادة هذا الإنتاج يتخذ الإنفاق العام عدة أشكال مثل: نفقات التعليم والصحة ومساعدة المستثمرين بمنحهم امتيازات مختلفة إذا كان هذا الإنفاق الاستثماري يرفع من الإنتاج القومي ؛فإن ذلك لا يعني أن النفقات الجارية عليه الجدوى اقتصاديا لأنه بدونها لا يمكن النهوض بالاقتصاد .

### ب- أثر النفقة على الاستهلاك :

يظل الاستهلاك منخفضا إذا اقتصر على الفعاليات المنتجة « لذلك تنفق الدولة في إطار النفقات الاجتماعية أموالا كثيرة لزيادة الطلب الكلي على السلع والخدمات من قبل الطبقات الفقيرة مما يزيد في حجم الاستهلاك .

### ت- أثر النفقة على الدخل :

إن توزيع المداخل يتوقف على الشراء القومي « فإذا كان اقتصاد الدولة قويا تزداد الضريبة ومداخل الأملاك الوطنية « وفي حالة الركود والأثر النفقة على الدخل: إن توزيع المداخل يتوقف على الشراء القومي فإذا كان اقتصاد الدولة قويا تزداد الضريبة ومداخل الأملاك الوطنية «وتي حالة الركود والافتقار للموارد الطبيعية تقل إيرادات الدولة مما يعكس سلبا على مداخل الأفراد .

### ث- أثر النفقات العامة على الأسعار:

قد تدعم الدولة بعض السلع لتكون في متناول الأغلبية وقد تقدم إعانات للمنتجين للحد من تكلفة الإنتاج أو تمنح امتيازات ضريبية لتفادي ارتفاع الأسعار . يمكن للدولة من خلال الإصدار التضخمي للنقود أن تساهم في حماية القدرة الشرائية للمستهلكين «وحماية بعض المنتجات من انخفاض أسعارها .

### ج- أثر النفقة العامة على التشغيل :

في إطار المساهمة الكلية أو الجزئية للدولة في الرأس مال الاجتماعي للمؤسسات العامة الاقتصادية يساعد على خلق فرص التشغيل «كما أن تقديم المساعدات للمنتجين قد يحول دون تسريح العمال وقد يؤدي إلى خلق فروع إنتاجية جديدة تستوعب اليد العاملة الإضافية .فإن النفقات التي تتحملها في هذا المجال تساعد على خلق التشغيل لأبناء تلك المناطق .

ثانيا :الإيرادات العمومية:

تقوم الدولة بالإنفاق العام لكي تستطيع أن تؤدي دورها الاقتصادي والاجتماعي « فيتعين عليها أن تحدد مصادر الإيرادات العامة « والتي تعد دخولا للدولة تمكنها من تغطية نفقاتها العامة في شتى الجوانب الاقتصادية»؛ الاجتماعية والسياسية ، وتستخدم لتشجيع الاستثمارات في بحالات معينة . كما تعتبر أداة لمحاربة بعض الأزمات الاقتصادية كالتضخم والانكماش وإعادة توزيع الدخل... الخ.

ل يعد دور الإيرادات العمومي قاصرا على تغطية النفقات بل امتد إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية معينة

### 1-تعريف الإيرادات :

تمثل الإيرادات بجموع الأموال التي تحصل عليها الحكومة سواء بصفتها السيادية أو من أنشطتها وأملاتها الذاتية أو من مصادر خارجية عن ذلك « سواء قروض خارجية أو داخلية « أو مصادر تضخمية « لتغطية الإنفاق العام خلال فترة زمنية معينة وذلك للوصول إلى تحقيق عدد من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والمالية<sup>30</sup>

### 2 - مصادر الإيرادات

<sup>29</sup> - الوادي محمود حسين ، المرجع السابق ، ص151-143 .

<sup>30</sup> - عبد المطلب عبد الحميد ، اقتصاديات المالية العامة ، الدار الجامعية ، القاهرة ، 2004 ، ص 223.

## الفصل الثاني: أساسيات الميزانية العامة

لقد صاحب تطور دور الدولة في النشاط الاقتصادي تطور دور الدولة في النشاط الاقتصادي تطور مصادر الدولة في الحصول على إيراداتها وزيادة الأهمية النسبية لبعض المصادر . فمع زيادة الدور الاقتصادي والاجتماعي للدولة كان من المنطقي أن يبحث كتاب المالية العامة عن المصادر الإرادية والتي سوف تتناولها بالتحليل والدراسة كما يلي:<sup>31</sup>

أ- الضرائب:

هي من أهم مصادر إيرادات الدولة في العصر الحديث « وأصبح ينظر إليها على أنها فريضة إلزامية تقوم الدولة بتحديد ما تتمتع من سيادة » ويلتزم الممول بأدائها متى انطبقت عليه شروطها دون مقابل تحقيقاً لأهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية .

### ب- الرسوم:

الرسم مبلغ من النقود يدفعه الفرد لهيئة عامة « نظير خدمة معينة ذات نفع عام تؤديها له بناء على طلبه وهذه الخدمة يستفيد منها الفرد الذي طلبها ومجموع أفراد المجتمع ؛ كتوثيق عقود الملكية وقيد الدعاوى القضائية ودخول الامتحان » وتحديد قيمة الرسم بناء على نسبة المنفعة الخاصة إلى المنفعة العامة من توفير الخدمة المطلوبة ولذا يكون الرسم عادة اقل من تكلفة أداء الخدمة ويلاحظ أن المستفيد هو الذي يدفعه ويلاحظ أيضاً أن مقدار الرسم لا يختلف باختلاف المركز المالي للمستفيد من الخدمة. وفي الدول الديمقراطية ينبغي أن يوافق المجلس التشريعي على الرسم « حيث لا يمكن فرض أعباء على المواطنين دون موافقة السلطة التشريعية ودون صدور قانون أو بناء على قانون يكتفي فيه بتقرير مبدأ الرسم على أن يترك للسلطة التنفيذية تحديد مقداره لاحقاً .

### ج- الأثمان العامة :

يمكن تعريف الثمن العام بأنه مبلغ يدفعه بعض الأفراد مقابل انتفاعهم ببعض الخدمات العامة التي تقدمها الحكومة ومن أمثلة هذه الخدمات « مرافق السكك الحديدية والكهرباء والمياه والبريد والتلغراف والتلفزيون ويلاحظ على الثمن العام ما يلي

- أن الثمن العام يدفع اختياريًا بحيث لا يدفعه إلا من ينتفع بالخدمة العامة أما الضرائب تدفع إجبارياً .

- يختلف الثمن العام عن الرسم من حيث طبيعة الخدمات التي تؤديها الحكومة مقابل كل منهما تختلف تمام الاختلاف فبالنسبة للثمن العام تؤدي الخدمات دون قيود لجميع الأفراد « أما الرسم فهو مقابل خدمات من نوع خاص مثل خدمات الأحكام القضائية + خدمات التعليم .... الح

- يوجد تشابه بين الخدمات العامة التي تؤديها الحكومة مقابل ثمن عام .<sup>32</sup>

### د- إيرادات الدولة من ممتلكاتها:

تعتبر أحد المصادر الإرادية التي يمكن الاعتماد عليها لتمويل النفقات الحكومية وتختلف الأهمية النسبية التي يتمتع بها هذا العنصر من دولة إلى أخرى وفقاً لاختلاف الفلسفة الاقتصادية التي تؤمن بها ودرجة تقدمها الاقتصادي ففي الدول الاشتراكية حيث تمتلك الدولة غالبية عوامل الإنتاج من المتوقع أن تحتل إيرادات الدولة من ممتلكاتها مركز الصدارة في هيكل إيراداتها إلى أقصاها في الدول الرأسمالية حيث تقتصر ملكية الدولة على جزء ضئيل نسبياً من وسائل الإنتاج كما أن الجزء المملوك لا يدار بهدف تحقيق أقصى ربح و تنقسم إيرادات الدولة من أملاكها إلى عدد من الإيرادات منها:

- إيرادات الدومين المالي،
  - إيرادات الدومين العقاري،
  - إيرادات الدومين الزراعي و الصناعي،
- هـ -مصادر أخرى:

<sup>31</sup> - فوزي عطوي ، المالية العامة ، منشورات الحلبي ، بيروت ، 2003 ، ص 45 .

<sup>32</sup> - عبد المطلب عبد الحميد ، المرجع السابق ، ص 227 .

## الفصل الثاني: أساسيات الميزانية العامة

بالإضافة إلى الموارد المالية السابقة للدولة توجد بعض الموارد المالية الأخرى تختلف أهميتها النسبية كمصدر إيرادي من دولة إلى أخرى و لنفس الدولة من فترة زمنية لأخرى» ومن بين أهم تلك المصادر :

- الغرامات .
- القروض العامة.
- اليانصيب العام
- الهبات والإعانات وأرباح الإصدار النقدي.

### المطلب الثاني : تنفيذ الميزانية العامة

يقصد بعمليات تنفيذ الميزانية تلك التي بواسطتها يتم إنفاق المبالغ المدرجة في اعتمادات الميزانية وتحصيل المبالغ الواردة في إيراداتها . وتتولى الخزانة العامة تجميع إيرادات الدولة من مختلف مصادر ها ودفع نفقات الدولة في الحدود الواردة في اعتمادات الميزانية . ولا يقصد بالخزانة العامة مكان مادي تتجمع فيه إيرادات الدولة وتخرج منه نفقاتها بل بالأحرى حسابات مملوكة للدولة موجودة بوزارة الخزانة وبالبنك المركزي تسجل فيه الإيرادات المحصلة لحساب الدولة وتحسب منها النفقات التي تلتزم هذه الأخيرة بدفعها .

وفي ما يلي نعرض لعمليات تنفيذ الميزانية الخاصة بعمليات الإيرادات و النفقات.

### أولاً: عمليات النفقات:

إن إجازة البرلمان لاعتماد النفقات لا يعني التزام الحكومة بإنفاق كافة مبالغ هذه الاعتمادات» لكنه يعني الترخيص لها بأن تنفق هذه المبالغ على الوجوه المعتمدة من أجلها و عدم تجاوز هذه الحدود قبل موافقة البرلمان على هذا التجاوز وهي تستطيع دائماً عدم إنفاق هذه المبالغ كلها أو بعضها إذا لم تدع لذلك حاجة.

وتستهدف عمليات النفقات منع أية إساءة لاستعمال أموال الدولة و وضع رقابة على تنفيذ الميزانية العامة . ويتحقق هذا الهدف بتعدد الخطوات التي لا بد من إجرائها حتى يخرج مبلغ ما من خزانة الدولة من جهة و بأن يختص بهذه الخطوات موظفون مختلفون و تابعون لجهات متعددة من جهة أخرى مما يحقق لها الوضوح. و الوقت الذي يتعين على الدولة فيه قضاء الدين بدفع مبلغه إلى صاحبه الحق فيه أي دائن الدولة.<sup>33</sup>

### 1- الارتباط بالنفقة:

ينشأ نتيجة اتخاذ السلطة الإدارية لقرار بالقيام ما يتضمن إنفاقاً من جانب الدولة وإما نتيجة واقعة معينة عليها التزام الدولة بإنفاق مبلغ ما ومثال النوع الأول من الارتباط القرار الصادر بالقيام ببعض أعمال المنفعة العامة ومثال النوع الثاني التزام الدولة بدفع مبلغ تعويض عن خطأ معين تسأل عنه.

### 2 - تحديد النفقة:

ويقصد بهذا القرار الصادر بتحديد المبلغ الذي تلتزم الدولة بدفعه نتيجة النفقة السابق الارتباط بما ويتضمن هذا القرار أيضاً التأكد من أنه لم يسبق دفع الدينين « وتبرز خطوة تحديد النفقة وانفصالها عن خطوة الارتباط بنفقة دون أن تعرف دقة المبلغ الذي تلتزم بدفعه نتيجة لهذا الارتباط إلا بعد تمام تنفيذ العمل موضوع الارتباط والتوصل إلى التحديد الفعلي لهذا المبلغ.

### 3 - الأمر بالدفع:

وهو قرار صادر من الجهة الإدارية المختصة يتضمن أمراً بدفع مبلغ النفقة التي ارتبطت بها الإدارة والتي سبق تحديدها وغالباً ما يصدر هذا الأمر في وقت واحد مع القرار الصادر بتحديد النفقة . و يقوم بإصدار الأمر بالدفع و كذلك الارتباط بالنفقة و تحديدها رئيس الجهة الإدارية القائمة بالنفقة « أي الوزير ينوب عنه وكلاء الوزارة و رؤساء المصالح التابعة لهم . ويجب عليهم مراعاة القواعد المالية المقررة :<sup>34</sup>

### 4- الصرف:

<sup>33</sup> - زيب حسين عوض الله ، مبادئ المالية العامة ، الدار الجامعية ، «الطبعة الأولى»، القاهرة ، 1995 ، ص 294 .

<sup>34</sup> - المرسي السيد حجازي ، المرجع السابق ، ص 218.

ويقصد به الدفع الفعلي للمبلغ الصادر به أمر الدفع إل صاحب الحق فيه « أي دائن الدولة وغالبا ما يتم هذا في

صورة شيك على البنك المركزي الذي تحتفظ فيه الدولة بحساباتها .  
ويقوم بالصرف موظفون تابعون لوزارة الخزانة؛ موجودون في إدارات بالحسابات للوزارات والمصالح العامة . وعلى هؤلاء الموظفون قبل صرف المبالغ الصادرة بحا أوامر الدفع التحقق من شخصية الدائن وأهليته القانونية و أخذ إيصال منه بالاستلام المبلغ الدائن به للدولة من جهة و التحقق من سلامة أمر الدفع و مراعاته للقواعد المالية المقررة» و خاصة وجود اعتماد يسمح بالصرف من جهة أخرى.

ثانيا :عمليات الإيرادات

تختلف القيمة القانونية لإجارة السلطة التشريعية عن قيمتها فيما يتعلق بإجارة النفقات» فبينما تعني إجازتها للنفقات الترخيص للحكومة بالإنفاق في حدود مبالغ الاعتمادات « فإن إجازتها للإيرادات تنشئ التزاما على عاتق الحكومة بتحصيل كافة المبالغ الواردة في الإيرادات بحيث و لا تملك هذه عدم تحصيل جزء منها إلا تكون قد ارتكبت خطأ تحاسب عليه أمام البرلمان . أما الأساس القانوني لتحصيل الحكومة لإيرادات الضرائب و الرسوم منشأه القوانين الوضعية المختلفة السارية في الدولة « و قد سبق لنا تعرضنا لكيفية تحصيل الضرائب» وكذلك مبالغ القروض التي تعقدها الدولة . أما الرسوم فتقوم بتحصيلها الوزارات والمصالح المختلفة التي تؤدي الخدمات التي تستحق عنها هذه الرسوم تقوم بتوريدها إلى الخزانة العامة .و أخيرا فإن هذه المشروعات الصناعية و التجارية المملوكة للدولة هي التي تتولى توريد أمن و خدمات منتجاتها إلى خزانة الدولة.<sup>35</sup>

### ثالثا :الاختلافات بين الأرقام التقديرية والأرقام الفعلية في جانبي الإيرادات والنفقات:

تتم عمليات التقدير والتنبؤ في مرحلتي إعداد النفقة والإيراد واعتمادهما لفترة مقبلة. فإن على مرحلة التنفيذ أن تواجه كافة النتائج التي تترتب على مقارنة التقديرات بالواقع وتختلف طريقة المواجهة هنا تبعا لنوع الاختلافات الناشئة والتي قد تكون بين الأرقام التقديرية والأرقام الفعلية في جانب النفقات وقد تكون في جانب الإيرادات .

#### 1- جانب النفقات :

تتوقف على مدى تخصيص في اعتمادات النفقات فإذا كانت السلطة التشريعية تعتمد على جانب النفقات كمبلغ إجمالي ولرئيس السلطة التنفيذية أو من ينوب عنه توزيع هذه الاعتمادات على الوزارات والوحدات الجارية المختلفة» أما إذا كانت السلطة التشريعية تعتمد جانب النفقات لكل وزارة على حدى أو نوع من الإنفاق فهي بذلك تخصص كل مبلغ معتمد لنوع معين من النفقة» وبالتالي لا يمكن التعديل في هذا التوزيع المعتمد لنوع معين من النفقة سواء بالزيادة والنقصان إلا بموافقة السلطة .

#### 2- جانب الإيرادات:

تحدث الاختلافات المشار إليها في الكثير من أنواعها بحيث تعوض أخطاء التقدير بعضها البعض بمعنى أن الأخطاء بالزيادة تلغي الأخطاء بالنقص ولا يترتب على ذلك تعويض لعمليات التمويل المطلوب للإنفاق العام وقد يزيد المجموع الإجمالي لجانب الإيرادات الفعلية عن الإيرادات المقدره فيتم التصرف في هذه الزيادة تبعا للنظم والقوانين المعمول بها في كل دولة على حدى أما إذا تترتب على أخطاء التقدير إن انخفض مجموع الإيرادات الفعلية عن الإيرادات المقدره وبالتالي على الدولة في هذه الحالة عليها أن تفرض ضرائب جديدة أو تزيد في سعر الضرائب القائمة أو تحسب الأموال الاحتياطية أو تطرق سبيل الائتمان وعلى الأخص القروض العامة .

المطلب الثالث :الرقابة على الميزانية العامة.

## الفصل الثاني: أساسيات الميزانية العامة

لضمان حسن تسيير الميزانية وتنفيذها يجب على الهيئات المختصة أن تراقب مرحلة التنفيذ مراقبة مستمرة، حتى تتأكد الدولة من كافة تنفيذ البرامج المعتمدة وعدم خروج الحكومة من السياسات المرسومة. ثم كان على الدولة أن تؤمن جهاز رقابة محدد ومتكامل يتضمن تحقيق الأهداف التي تصبو إليها دون الوقوع في الأخطاء» ويعتبر هذا الجهاز المرأة الحقيقية التي تعكس وجه الدولة ومدى تقييمها .

### اولا : مفهوم الرقابة

يقصد بالرقابة على تنفيذ الميزانية التأكد من أنه قد تم تنفيذها وفق مضمون الإجازة التي منحتها السلطة التشريعية وبواسطة يتم التحقق من أن صرف النفقات العامة وجباية الإيرادات العامة المالية المعنية قد أتى وفق الأهداف المحددة في الميزانية العامة.

تكشف الرقابة عن الأخطاء وتبين مراكز الضعف والانحراف وتحدث الموازنة بقصد اقتراح الحلول وضمان حسن تطبيق الميزانية للدولة» ولا بد من سبيل كل ذلك أن يقوم بأعمال الرقابة جهاز مستقل يتمتع أعضائه بالتجربة والاختصاص في العمل المخول لهم، تختلف أشكال الرقابة وتعدد أنواعها وفقا للمعايير المختلفة سنبرز أهمها فيما يلي:<sup>36</sup>

### 1- الرقابة السابقة على التنفيذ :

تتخذ صورة الموافقة السابقة من أجهزة الرقابة على القرارات المتعلقة بالتصرف في الأموال وتتم إلى جانب النفقات دون الإيرادات وتعني الموافقة مقدما على تقدير الإيرادات وتوزيعها على بنود المصروفات وقد تمتد إلى أكثر من ذلك وتشمل فحص المستندات والتأكد من سلامتها.

### 2- الرقابة أثناء عملية التنفيذ:

هي رقابة ذاتية تقوم بما أجهزة داخل الوحدة الإدارية أو الاقتصادية للتأكد من أن ما يجري عليه العمل داخلها يتم وفقا لما تم التخطيط له .

### 3- الرقابة اللاحقة:

تتم بعد التنفيذ وتقوم بها أجهزة رقابة خارجية تتمثل في فحص ومراجعة العمليات المالية التي ثمت فعلا للكشف عن المخلفات المالية.

### 4- الرقابة الداخلية:

تتم داخل السلطة التنفيذية نفسها، وهي رقابة ذاتية تمارسها الوحدات القائمة بالتنفيذ.

### 5: الرقابة الخارجية:

هي الرقابة التي تتولاها أجهزة خارجية غير خاضعة للسلطة التنفيذية « وهي في الغالب رقابة لاحقة وقد تكون رقابة قضائية أو تشريعية.

### 6- الرقابة التنفيذية :

تقوم بهذه الرقابة أجهزة حكومية بغرض التأكد من حسن استخدام المال العام» وغالبا ما تكون رقابة لاحقة؛ ونأخذ على سبيل المثال رقابة المجلس المحاسبي.

### 7 - الرقابة التشريعية:

تتولاها الهيئة التشريعية ، بما لها سلطة في الرقابة المالية وحق الإشراف في جميع المجالات وبالاستناد إلى هذا الحق يجوز لها أن تطلب من الحكومة الإيضاحات والمعلومات التي ترغب فيها عن سير العمليات الخاصة بالإيرادات والنفقات.

### ثانيا: الهيئات المكلفة بالرقابة

تتعدد صور و أنواع الرقابة و تتخذ أشكالا متعددة «ومما سبق فإنه لا يوجد خلافا حول الأهداف الرئيسية لها في

الأنظمة الاقتصادية والاجتماعية المختلفة إلا أن هناك اختلاف في الجهات التي تباشر هذه الرقابة من حيث العمليات التي تقوم بها أو السلطات الممنوحة لجهات و علاقتها بالهيئات المختلفة في الدولة نذكر

<sup>36</sup> - عوف محمود الكفراوي ، الرقابة المالية في الإسلام ، بدون دار النشر ، الطبعة الأولى ، القاهرة ، 1997 ، ص 25.

## الفصل الثاني: أساسيات الميزانية العامة

في الجزائر رقابة المجلس العمومي رقابة المراقب المالي رقابة المفتشية العامة للمالية و أخيرا رقابة بـجلس المحاسبة و البرلمان ( المجلس الشعبي الوطني )<sup>37</sup>.

### 1- رقابة المحاسب العمومي:

يعد محاسب عموميا كل شخص يعين بقانون ليقوم بالمهام المخولة ومن بين هذه لهام الرقابة على تنفيذ الميزانية العمومية ونذكر الأمور التي يجب على المحاسب العمومي التأكد منها:

- مطابقة العملية مع القوانين والأنظمة المعمول بها ،
- توفر وكفاية الاعتمادات المالية،
- صحة الخصم أي تناسب النفقة مع نوع الاعتماد المخصص لها،
- صحة توقيع الأمر بالصرف المعتمد لديه،
- صحة الدين « تبرير الخدمة المنجزة » صحة التصفية وتقديم الوثائق المبررة،

### 2: رقابة المراقب المالي:

المراقب المالي هو عون من الأعوان المكلفين بالرقابة القبلية لتنفيذ النفقات العمومية ويمكن أن يساعده في ذلك مراقبين مساعدين ومعينين من طرف الوزير المكلف بالميزانية وهذا حسب المادة (4) من المرسوم التنفيذي 92/414 وتكون مسؤولية كل من المراقب المالي والمراقب المساعد في:

- المراقب المالي مسؤول عن سير مجموع المصالح الموضوعة تحت سلطته و عن التأثيرات التي يسلمها،

- المراقب المالي المساعد مسؤول في حدود الاختصاصات التي يفوضها إليه المراقب المالي « عن الأعمال التي يقوم بها وعن التأثيرات التي يسلمها بعنوان الرقابة المسبقة ، مهام المراقب المالي فيما يلي:

يتكفل المراقب فضلا عن الاختصاصات التي يسندها إليه القانون الأساسي الخاص بالمهام التالية:

- يقوم بمسك تعداد المستخدمين ومتابعة حسب كل باب من أبواب الميزانية،
- يمسك سجلات تدوين التأثيرات والرفض ،
- يمسك محاسبة الالتزامات،
- يرسل المراقب المالي المهام التي يقوم بها إلى الوزير المكلف بالميزانية حالات دورية معدة لإعلام المصالح المختصة بتطور الالتزام بالنفقات وبتعداد المستخدمين،
- يرسل في نهاية كل سنة مالية إلى الوزير المكلف بالميزانية على سبيل العرض وإلى الأمرين بالصرف على سبيل الإعلام تقريرا يستعرض فيه شروط التنفيذ والصعوبات التي لقيها.

### 3- رقابة المفتشية العامة :

هي هيئة مكلفة قانونا بالرقابة توضع تحت السلطة المباشرة لوزير المالية ويضبط هذا الأخير عملياته بقرار حسب الأهداف المحددة. تنصيب رقابة المفتشية العامة على التسيير المالي والمحاسبي لمصالح الدولة والجماعات الإقليمية والهيئات والأجهزة والمؤسسات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية، وتمثل مهام المفتشية العامة فيما يلي :

- تقوم بالدراسات و التحاليل المالية و الاقتصادية لتقدير فعاليته التسيير و النجاعة،
- تراقب و تفتش دوريا المصالح في الإيرادات و الهيئات الموضوعة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية،

- بتدخلاتها تقوم باستغلال المعطيات الاقتصادية و المالية و القياسية التي تتولد عن ذلك ،
- تقدم آراء اقتراحات لاتخاذ التدابير أو القيام بالتنظيم فيما يخص الطرق و الإجراءات المطلوب استخدامها في مجال التفتيش و الفعالية و النجاعة.<sup>38</sup>

### 4- رقابة مجلس المحاسبة:

37 - الجريدة الرسمية العدد 82 ، المرسوم التنفيذي ، 92-414 ، المؤرخ في 14 فيفري ، 1992 ، المعلى بالرقابة السابقة لمادة 31 .  
38- الجريدة الرسمية ، العدد 82 ، المرجع السابق ، المادة 25

## الفصل الثاني: أساسيات الميزانية العامة

يعتبر مجلس المحاسبة المؤسسة العليا للرقابة البعيدة لأموال الدولة و الجماعات الإقليمية و المرافق العمومية و لهذه الصفة يدقق في شروط استعمال المختلف للمواد و الوسائل المادية و الأموال العامة التي تدخل في نطاق اختصاصه كما يتسع الأمر بالاختصاص الإداري و القضائي في ممارسته لمهمته الموكلة إليه و هو يتمتع بالاستقلال الضروري ضمانا للموضوعية و الحياد و الفعالية في أعماله.<sup>39</sup> و تتمثل مهام مجلس المحاسبة فيما يلي :

- يكلف بجلس المحاسبة بممارسة الصلاحيات الإدارية المخولة إياه برقابة حسن استعمال الجهات الخاضعة لرقابة الموارد و الأموال و القيم و الوسائل المادية العمومية» و يقيم نوعية تسييرها من حيث الفعالية و الأداء و الاقتصاد،

- يمارس رقابته اللاحقة معتمدا على الحسابات و السجلات و الوثائق،

- يهتم بالرقابة اللاحقة و التي تشمل شرعية الحسابات الخاصة بالعمليات المتعلقة بأموال الدولة العمومية و الجماعات محلية و مطابقتها و مسك جرد عام عنها،

- يدرس كل ملف يتعلق بالمالية العامة للدولة أو الجماعات الإقليمية التي تقدمها إليه الحكومة،

### خلاصة الفصل الثاني :

من خلال تطرقنا للفصل الثاني الذي يعد فصل تمهيدي للميزانية بشكل عام وجدنا أن هذه الأخيرة ذات أهمية بالغة في تحقيق التوازنات الاقتصادية و الاجتماعية . كما بينا السلطات المختصة بإعداد هذا المشروع بالإضافة إلى مراحل تسيير الميزانية العمومية للدولة التي تعتبر أهميتها و وظيفتها حلقة أساسية من حلقات الفصل ما بين السلطة التشريعية و التنفيذية.

تطرقنا كذلك إلى دراسة مكونات الميزانية العامة للدولة التي لها وظائف يتحتم علينا القيام بها ؛ و على سبيل ذلك نحتاج إلى الحصول على بعض الإيرادات التي يمكن أن تساعدنا في تغطية النفقات اللازمة للقيام بتلك الوظائف على أكمل وجه. و هذا ما يؤدي إلى تحقيق أهداف السياسة المالية و التحكم الحسن في سير الحياة الاقتصادية و الاجتماعية للدولة مما يؤدي إلى تحقيق أكبر فائدة ممكن للمجتمع .

39 - الجريدة الرسمية؛ العدد 39 ، المادة 03.

خاتمة عامة:

- تمحورت إشكالية موضوع الدراسة حول معرفة دور المحاسب العمومي في تنفيذ الميزانية العامة للدولة ، وتمت معالجة هذه الإشكالية وفق ثلاثة فصول ، اثنتين نظريين والآخر تطبيقي ، وابتاع المنهج والأدوات المبينة سابقا،  
- النتائج النظرية.

على ضوء مراجعة الادبيات واستناد إلى التراكم المعرفي الذي تم الوصول إليه استنتجت ما يلي:  
\* يعتبر المحاسب العمومي الموظف أو العون العمومي المرخص له قانونا للتصرف في الاموال العمومية من خلال ضمان وحراسة الأموال أو السندات أو القيم ،وكذا القيام بحركة حسابات الموجودات ودفع النفقات وتحصيل الإيرادات العمومية ،كما أن المحاسبين العموميين على العكس من الامرين بالصرف يمارسون صلاحيات أصلية حيث أن دورهم ومهامهم تكمن في تنفيذ الميزانيات ومختلف العمليات .

\* يكون المحاسب العمومي إما رئيسي والذي يكلف بتنفيذ الميزانية العامة للدولة التي تجري في إطار التكفل بسندات الإيرادات و أوامر الصرف أما المحاسبون الثانويين فهم الذين يتولى تجميع محاسب رئيسي ،وقد يكون المحاسب العمومي أيضا إما مختص أو موكل أو محاسب ترتيب .  
\* يتميز المحاسب العمومي بمسؤولية ذات طابع خاص تتوافق مع طبيعة المهام الموكلة له، فهو يعتبر صمام الأمان الأخير خاصة قبل صرفه للمال العام ، لهذا السبب وصفت مسؤولية المحاسب العمومي بأنها مسؤولية شخصية ومالية، والذي ينتج عنها ضرورة تعويض الضرر الذي لحق بالميزانية العامة من ماله الخاص في حالة التأكد من ارتكابه لمخالفات صريحة للقوانين والتنظيمات المعمول بها ، غير أنه وفي حالة إثبات القوة القاهرة يستفيد المحاسب العمومي من اعفاء جزئي أو كلي .

\* تشمل الميزانية العامة للدولة كل من عمليات تحصيل الإيرادات العمومية وصرف النفقات وكذا عمليات الميزانية العامة.

\* تنفذ النفقات العامة عن طريق إجراءات : الالتزام ، التصفية، الأمر بالصرف والتي يقوم بها الامرين بالصرف وإجراء الدفع الذي يكون من مهمة المحاسبين العموميين ،كما تمر عملية تنفيذ الإيرادات العمومية بأربعة مراحل ، فالعمليات الثلاثة الأولى ( الإثبات ،التصفية، الأمر بالتحصيل ) مبدئيا من اختصاص الامرين بالصرف ، أما العملية الأخيرة (التحصيل) فيطلع بها المحاسبين العموميين .

\* تعتبر الحسابات الخاصة بالميزانية العامة للدولة والتي تسمى " حسابات خارج الميزانية " وهي تنجز بالتجاوز على مبدئين من مبادئ الميزانية هما : عمومية الميزانية وعدم تخصيص الإيرادات ، ويرتكز تسير هذه الحسابات على مجموعة من الميزانية العامة للدولة المرتبة عن أموال من الميزانية العامة أو دخولها إليها بصور غير نهائية ،فهي لا تعبر إنفاقا أو إيرادا بالمعنى الصحيح للكلمة بل عبارة عن أموال تدخل للمزانية العامة للدولة على أن تخرج منها فيما بعد ، كما أنها تنقسم الى ستة انواع هي : الحسابات التجارية ،حسابات التخصيص الخاص (أهمها) ،حسابات القروض ، حسابات التسبيقات، حسابات التسوية مع الحكومة الأجنبية ، حسابات مساهمة الدولة.

\* إن حركات الأموال التي تجريها بالميزانية العامة والتي تدخل ضمن الميزانية العامة تسمح بإجراء تحويلات بين المحاسبين وهذا ما يعتبر حلا لتأخر تحصيل الإيرادات أي مشكلة سيولة الخزينة المؤقتة، فأعطت حركات الأموال نوعا من التوازن بين الميزانية النفقات والإيرادات والتي لا تتحقق في كل وقت ولحظة على مدار السنة .

1	الإهداء
li	شكر وعرفان
II	قائمة المحتويات
أ-ث	مقدمة
24	الفصل الأول : الاطار العام للمحاسب العمومي
6	المبحث الأول : محاسب عمومي
6	المطلب الأول : تعريف المحاسب العمومي
7	المطلب الثاني : اصناف المحاسب العمومي
10	المبحث الثاني: الاداء الرقابية للمحاسب العمومي
10	المطلب الاول: مهام المحاسب العمومي
11	المطلب الثاني : مسؤولية المحاسب العمومي
14	المطلب الثالث: المجالات الرقابية للمحاسب العمومي
19	المبحث الثالث : علاقة المحاسب العمومي بالاعوان الاخري للمحاسبة
19	المطلب الاول:اعوان المحاسبة العمومية
21	المطلب الثاني :مبدأ الفصل بين المحاسب العمومي والامر بالصرف
23	المطلب الثالث : حماية المحاسب العمومي
24	خاتمة فصل
66	فصل الثاني: اساسيات الميزانية العامة
25	المبحث الاول: ماهية الميزانية العامة
25	المطلب الأول: تعريف الميزانية العامة واهدافها
26	المطلب الثاني: اهمية ومبادئ الميزانية العامة
29	المطلب الثالث : انواع الميزانيات والفرق بينها وبين الميزانية العامة
32	المبحث الثاني :اعداد واعتماد الميزانية
32	المطلب الاول: السلطة المختصة بتحضير الميزانية العامة
34	المطلب الثاني: تحضير الميزانية العامة
35	المطلب الثالث: اعتماد الميزانية العامة

37	المبحث الثالث: تنفيذ ورقابة الميزانية العامة
37	المطلب الاول: النفقات والايردات العامة
42	المطلب الثاني: تنفيذ الميزانية العامة
43	المطلب الثالث: الرقابة على الميزانية العامة
46	خلاصة الفصل
47	خاتمة
	قائمة المصادر والمراجع

#### المراجع :

- زيوش رحمة، الميزانية العامة للدولة في الجزائر، الاطروحة دكتوراه علوم تخصص قانون، كلية الحقوق جامعة محمد معمرى، تيزي وزو، 2010، ص 236
- محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى للطباعة و النشر والتوزيع، عين مليلة ط2، 2003، ص41
- قانون رقم -90-21 مؤرخ في 15 اوت 1990، المتعلق المحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية العدد 35، بتاريخ 15 اوت 1990، ص 1134
- منصورى الزين، دروس في المحاسبة العمومية، جامعة سعد دحلب، البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بدون سنة، ص34
- مرسوم تنفيذي رقم 11/331 المؤرخ في 19 سبتمبر 2011، يعدل ويتم المرسوم التنفيذي رقم 91/311 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 والمتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم، الجريدة الرسمية، العدد 52، الصادر بتاريخ 21 سبتمبر 2011، ص 27
- مرسوم تنفيذي رقم 91/313 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991، يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الصرف والمحاسبون العموميون ومحتواها، الجريدة الرسمية، العدد 43، الصادر بتاريخ 17 سبتمبر 1991، ص 1649
- المادة 04، مرسوم تنفيذي رقم 43/495 المؤرخ 21 ديسمبر 1991 المعدل والمتمم رقم 86/225 المتضمن احداث وكالة محاسبية، مركزية للخزينة وتنظيمها و عملها، الجريدة الرسمية، العدد 67 الصادر بتاريخ 23 ديسمبر 1991 ص 2608 المادة 4
- مرسوم تنفيذي رقم 86/225 المؤرخ في 2 ديسمبر 1986 المتضمن احداث وكالة محاسبية مركزية للخزينة وتنظيمها و عملها، الجريدة الرسمية، العدد 36 الصادر بتاريخ 03 سبتمبر 1986، ص 1518 1519.
- احمد بوجلال، مدى فعالية المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة للدولة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة عمار تليجي بالأغواط 2010، ص 22.
- بوسته سلوي، المحاسبة العمومية وسبل تطويرها في الجزائر 2015-2005، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2017، ص 22.
- مرسوم تنفيذي رقم 91/313.
- قاوي السعيد، النظام القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر بعد 1889، مذكرة ماجستير قانون عام، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2013، ص 68.
- المادة 02، المرسوم التنفيذي رقم 93/108 مؤرخ في 05 ماي 1993، المحدد لكيفيات احداث وكالات الايرادات والنفقات وتنظيمها وسيرها، الجريدة الرسمية العدد 30، الصادر بتاريخ 09 ماي 1993، ص 8.
- المرسوم التنفيذي رقم 313/91 المؤرخ في 07/09/1991 .
- المادة 33 من القانون رقم 90-21 ج، عدد 35 ص 1134.
- المادة 35 من القانون ج عدد 35 ص 1135.
- المادة 36 من القانون عدد 35 ص 1135.
- شلال زهير، افاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات العامة للدولة اطروحة، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية، 2013-2014، ص 111.

- حمود الهور، اساسيات المحاسبة العمومية، دار وائل للنشر، عمان، ط1، 1998، ص 90.
- محمد مسعى، المحاسبة العمومية، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع المنطقة الصناعية ص، ب 193، عين ميله الجزائر.
- بالعروسي احمد تيجاني، قانون المحاسبة العمومية، ط1، داو هومة للنشر والتوزيع، للتوزيع بوزريعة ص94، 2001.
- موفق عبد القادر، الرقابة المالية على البلدية في الجزائر، دراسة تحليلية ونقدية، اطروحة شهادة دكتوراه، علوم في علوم التسيير، قسم علوم التسيير، شعبة تسيير للمؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر بائنة 2014-2015.
- اوديع عيسى وعبد الحق علاء الدين، اشكالية الرقابة المالية على تنفيذ الميزانية العامة في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص الجماعات المحلية والهيئات الاقليمية، قسم القانون العام كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان مسيرة بجاية 2013-2014 ص38.
- سمبال رمضان، الاستقلالية الجماعات المحلية في الجزائر، وهم ام حقيقة، مذكرة ماجستير في القانون فرع تحولات اتو كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2009، ص122.
- تياب نادية، اليات مواجهة الفساد في مجال الصفقات العمومية، اطروحة دكتوراه في العلوم السياسية جامعة مولود معمري - تيزيوزو - كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2013/2014 ص68.
- حفظة نوار، رقابة الهيئات المالية على الصفقات العمومية، مذكرة ماستر في حقوق الشعية، حقوق التخصص قانون عام للأعمال، جامعة قاصدي مرباح- ورقلة- كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق 2017، ص95.
- حرفوش ليلة وافوراح فروجة، دور المحاسب العمومي والمفتشية العامة للمالية في الرقابة على مالية الجماعات المحلية، مذكرة ماستر، فرع القانون العام، تخصص قانون الهيئات الاقليمية والجماعات المحلية، جامعة عبد الرحمان ميرة- بجاية، كلية الحقوق العلوم السياسية قسم القانون العام 2015/2016 ص128.
- لونيبي عبد اللطيف، الرقابة على مالية بيه، مذكرة ماستر في الحقوق، تخصص قانون اداري كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012-2013 ص93.
- جمال لعمارة، اساسيات الموازنة العامة للدولة في المفاهيم والقواعد والمراحل والاتجاهات الحديثة، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة 2004 ص148.
- عصام بشور، المالية العامة والتشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 1994 ص306.
- محمد شاكر عصفور، اصول الموازنة العامة، مكتبة الصفحات الذهبية، الرياض 1988، ص112.
- المادة 48 من القانون رقم 21-90 المؤرخ في 15 اوت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية.
- المادة 38 من القانون 91-21 سلة المتضمن المالية التكميلي 1992م.
- حسين الصغير، دروس في المالية والمحاسبة العمومية، دار المحمدية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2011 ص129.
- محمود حسين الوادي، زكرياء احمد عزام، مبادئ المالية العامة دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الاردن الطبعة الاولى، 2007 ص157.
- عبد المطلب عبد الحميد، اقتصاديات المالية العامة الدار الجامعية الاسكندرية، 2004/2005 ص51.
- احمد يونس البطريق، اقتصاديات المالية العامة، دار الزهران، الاسكندرية، ص302-304.
- يسرى ابو العلاء، المالية العامة، دار العلوم والنشر والتوزيع، القاهرة، 2003، ص90.
- مؤيد الدوري، ادارة الموازنات العامة، عمان، الطبعة الاولى، الاردن، 2000، ص29.
- دراز عبد المجيد واخرون، مبادئ المالية العامة و الاسكندرية، الطبعة الاولى، مصر 2000، ص110.
- حسن محمد سمحان، المالية العامة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، عمان 2010، ص186-187.
- حسن الصغير، في دروس المالية العامة، دار المحمدية الطبعة الثانية، الجزائر، 2001 ص118.
- فليح حسن خليف، المالية العامة، عالم الكتب الحديث، الاردن 2007 ص316.
- سعيد عثمان، المالية العامة، المالية العامة، بيروت ص2008 ص106.
- حسين مصطفى، المالية العامة، سلسلة في دروس الاقتصاد، الجزائر 1999، ص82.
- لعمارة جال، منهجية الميزانية العامة، دار الفجر الطبعة الاولى، الاسكندرية 2004، ص159.
- عادل احمد حشيش، اساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، 1992 ص300.
- سعيد علي العبيدي، اقتصاديات المالية العامة دار الدجلى الطبعة الاولى، الاردن، 2011، ص211.
- وزارة العدل الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، دستور، 1996، لمادة 120.
- المرسي السيد الحجازي، مبادئ الاقتصاد العام، الدار الجامعية، بيروت 2009 ص89.
- السيد عطية عبد الواحد، مبادئ اقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، الاسكندرية 1990، ص85.
- الوادي محمود حسين، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى عمان، 2007، ص117.
- علي العربي، المالية العامة، دار هومة، الجزائر، 2003، ص38.
- سوزي عدلي ناشد، اساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت 2009، ص63.
- احمد زمير شامية، المالية العامة، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، الاردن 2002، ص82.
- عبد المطلب عبد الحميد، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، القاهرة، 2004، ص223.
- فوزي عطوي، المالية العامة، منشورات الحلبي بيروت، 2003، ص45.
- زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، الطبعة الاولى، القاهرة 1995، ص294.
- عوف محمد الكفراوي، الرقابة المالية في الاسلام، بدون دار النشر، الطبعة الاولى، القاهرة 1997، ص25.

- الجريدة الرسمية العدد 82، المرسوم التنفيذي، 92/414، المؤرخ في 14 فيفري، 1992، المعلى بالرقابة السابقة لمادة 31.  
- الجريدة الرسمية العدد، 39 ص 03.

#### المراجع الاجنبية :

- Décret n 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique; journal officiel de la république française , au 30 décembre 1962,
- Ali Bisa ad, droit de la comptabilité publique, Houma, Alegria, 2004p15