



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة أكلي محند أولحاج - البويرة -  
كلية الحقوق والعلوم السياسية



قسم القانون العام

# دور المحاسب العمومي في مراقبة الميزانية العامة في الجزائر

مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون العام

تخصص: قانون إداري

تحت إشراف الأستاذ:

د. لوني نصيرة

إعداد الطالبين:

\* عمران لبنى عائشة

\* بوخالفة أماني

لجنة المناقشة

رئيسا

مشرفا ومقررا.

ممتحنا

الأستاذ (ة): أ. باحمد الطاهر

الأستاذ (ة): د. لوني نصيرة

الأستاذ (ة): د. كمون حسين

تاريخ المناقشة: 2021/07/11

السنة الجامعية: 2021/2020

## كلمة شكر

نشكر الله العلي القدير الذي أماننا ووفقنا لإتمام هذا العمل المتواضع و سخر

لنا من عباده من كان لنا سراجا منيرا . على رأسهم :

كل أساتذة كلية الحقوق الذين ساندونا و أشرفوا علينا طوال

مشوارنا الدراسي .

كما نخص بالشكر للدكتورة " لوني نصيرة " لقبولها الإشراف على هذا العمل

و متابعتها لنا بتوجيهاتها و نصائحها السديدة في سبيل انجاز هذه المذكرة .

كما نشكر لجنة المناقشة على تحمل عناء مناقشة هذه المذكرة ، وكل من

ساندنا في انجاز هذا العمل من قريب أو بعيد.

أمانبي و لبنى عائشة

# إهداء

وصلت رحلتي الجامعية الى نهايتها بعد تعب و مشقة، و ها انا ذا أختتم بحث

تخرجي بكل همة و نشاط

أهدي ثمار جهدي و عملي المتواضع إلى :

جدتي الغالية و روح جدي رحمه الله

إلى من ضحت من أجلي و وقفت إلى جانبي، أمي الغالية

إلى سندي، أبي الفاضل

إلى إخوتي " بلقاسم " و " نور الدين " و أختي " لامية "

إلى رفيقة دربي و توأم روحي " أماني "

إلى صديقتي " ياسمين "

إلى كل الزملاء و الصديقات

# إهداء

وصلت رحلتي الجامعية إلى نهايتها بعد تعب و مشقة ، و ها أنا ذا أختتم بحرف

تخرجي بكل همة و نشاط

أهدي ثمار جهدي و عملي المتواضع إلى:

أمي الحبيبة و أبي الغالي أطال الله في عمرهما

إلى إخوتي "محمد و رياض" حفظهم الله

إلى أخواتي "سارة و شروق" وفقهم الله

إلى رفيقة دربي و توأم روحي "البنى عائشة"

إلى صديقتي "ياسمين"

إلى كل الأصدقاء ، و من كان برفقتي أثناء الدراسة الجامعية "لونيس"

## قائمة أهم المختصرات:

### أولاً- باللغة العربية:

- إلخ... : إلى آخره
- ص: صفحة
- ص ص: من الصفحة إلى الصفحة
- ج ر: الجريدة الرسمية
- (ج.ر.ج.ج.د.ش): الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
- ع: عدد
- (د.ذ.ط): دون ذكر الطبعة

### ثانياً- باللغة الفرنسية:

P: page

PP: de page à page

Op.cit: **O**uvrage **P**récité.

Ibid: ibidem, même endroit.

# مقدمة

إن تطور دور الدولة من المفهوم التقليدي (دولة حارسة) إلى دولة متدخلة في النشاط الاقتصادي أدى إلى توسيع إنفاقها كنوع من أنواع التدخل، حيث تخطى نفقات التسيير إلى نفقات الاستثمار مما أثر على مالية الدولة. فالملاحظ خلال العقدین الاخيرین، ميول المنظمات العالمية إلى الاهتمام بمدى فعالية تسيير المال العام، وبدأت تظهر مبادرات للوجود بالتوازي مع ظهور الأزمات المالية في آسيا وأمريكا جاعلة المتعاملين الاقتصاديين يتساءلون حول شفافية إدارة المال العام.

فالدولة لديها أهداف وواجبات يجب أن تحققها، من أجل ذلك يجب أن تمتلك الوسائل المالية والقانونية لتسيير كل ما يخص عمليات الدولة لصالح المجتمع والاقتصاد وترشيد إدارة المال العام، والدولة هي ذلك القطاع الذي يسيير مصالحه القانون العام.

تضم الميزانية العامة جميع الإيرادات والنفقات المتعلقة بالمصالح العمومية بحيث تعد النفقات العامة الأداة الرئيسية التي تجسد سياسة الحكومة ونجاحها التي تعرف تزايداً مستمراً استجابة لمختلف المتغيرات مما أدى الدولة إلى صب مختلف مواردها لمواجهة وتغطية هذه النفقات عبر تبني آلية تدعى الرقابة المالية تكون كفيلة لمختلف أساليبها لحماية المال العام من كل فساد واختلاس وترشيده وعدم إسرافه.

وقد انتهجت الدولة الجزائرية على غرار الكثير من الدول إلى اعتماد تقنيات تكون كفيلة بذلك منها تقنية المحاسبة العامة التي تحكم النشاط المالي حيث تحدد مختلف القواعد المتعلقة بعرض الحسابات العمومية في شكل إجراءات وقرارات إدارية إلزامية تسمح بالمتابعة الدقيقة لخطوات ومراحل إعداد وتنفيذ العمليات المتعلقة بالميزانية العامة.

اهتم المشرع الجزائري بجانب المحاسبة العمومية وتطويرها حيث خصها بإطار قانوني يتمثل في القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية الذي يهدف لتنظيم مهنة المحاسبة العمومية في المؤسسات الجزائرية وكذا حملة من المراسيم التنفيذية تعني المحاسبة العمومية والأعوان المكلفين بها من بينهم المحاسب العمومي الذي يسهر على ضمان الصرف الحسن

للميزانية العامة للدولة، بصفته المكلف الرسمي للتنفيذ الفعلي للنفقات والإيرادات وكذا عمليات الخزينة، وكذلك لفائدة المؤسسات العمومية. وهو موضوع دراستنا مما يدفعنا ل طرح الإشكالية الآتية:

- ما مدى فعالية مساهمة دور المحاسب العمومي في تنفيذ الميزانية العامة في الجزائر ؟

• الأسئلة الفرعية :

تندرج تحت هذا التساؤل الرئيسي مجموعة من التساؤلات الفرعية نذكر منها:

- من هم الأعوان المكلفون بتنفيذ الميزانية العامة ؟
- ما مفهوم كل من الإيرادات والنفقات العمومية ؟
- كيف يبرز الطابع الشخصي والمالي للمحاسب العمومي في تنفيذ الميزانية العامة ؟

• أسباب اختيار الموضوع :

الأسباب الذاتية :

الميول الشخصي للباحث والاهتمام بفعالية دور المحاسب العمومي في مجال تنفيذ الميزانية العامة، إضافة إلى تخصص الباحث والمتمثل في القانون الإداري.

الأسباب الموضوعية :

- التعرف على الميزانية العامة من خلال دراستها.
- التعرف على دور المحاسب العمومي في ضبط الإيرادات والنفقات العامة.
- إبراز كيفية حماية المال العام وضبط وترشيد الإنفاق العام.

• حدود الدراسة :

التركيز على مدى مساهمة المحاسب العمومي في اعداد وتنفيذ الميزانية العامة وترشيد نفقاتها.

اعتمدنا في دراستنا على المنهجين الوصفي والتحليلي، فالمنهج الوصفي لتحديد المفاهيم التي تنطوي عليها الدراسة، والمنهج التحليلي لتحليل النصوص القانونية ذات صلة بالموضوع متبعين التقييم الآتي:

حيث قسمنا موضوع بحثنا إلى فصلين، كل فصل يندرج تحته مبحثين. **الفصل الأول** خصصناه لدراسة الإطار المفاهيمي لدراسة دور المحاسب العمومي في تنفيذ الميزانية العامة، حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى بيان مفهوم المحاسب العمومي، أما المبحث الثاني بينا من خلاله مفهوم الميزانية العامة. بينما في **الفصل الثاني** فقد خصصناه لدراسة المهام المنوطة بالمحاسب العمومي في إطار تنفيذ الميزانية العامة ومسؤولياته، حيث تطرقنا في المبحث الأول منه إلى بيان مهام المحاسب العمومي في تنفيذ الميزانية العامة، بينما في المبحث الثاني إلى مسؤوليات المحاسب العمومي المترتبة على تنفيذ الميزانية العامة.

كما تجدر بنا الإشارة إلى بعض الصعوبات التي واجهتنا أثناء القيام ببحثنا هذا مما أدى الاستعانة بالخبرة الشخصية للأستاذة المشرفة لاختصاصها في مجال المالية العامة وتزويدنا بالمعلومات القيمة. ومن بين هذه العراقيل :

- معظم النقاط التي تم التطرق إليها مصدرها اقتصادي أثر بشكل كبير على البحث القانوني.

- اعتمادنا على بعض المراجع الاقتصادية والعامة.

## الفصل الأول

الإطار المفاهيمي لدراسة دور المحاسب

العمومي في تنفيذ الميزانية العامة

نظم المشرع الجزائري منصب المحاسب العمومي بموجب المرسوم التنفيذي 90-334 المؤرخ في 27 أكتوبر 1990 المتضمن القانون الأساسي الخاص بالعمال التابعين للأسلاك الخاصة بالإدارة المكلفة بالمالية، ثم تم إلغائه بموجب المرسوم التنفيذي رقم 10-298 خاص بإدارة الخزينة والمحاسبة والتأمينات المؤرخ في 29 نوفمبر 2010 الذي نظم هذا المنصب في عدة أسلاك، إلا أن القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية يبقى المرجع الرئيسي المحدد للإطار القانوني للمحاسب العمومي.

تعتبر رقابة المحاسب العمومي وجها آخر للرقابة المالية، وآلية من آليات الوقاية من الفساد، لا أهمية عن رقابة المراقب المالي، والتي تتوج هي الأخرى بمنح أو رفض تأشيرة صرف النفقة.

تعد الميزانية العامة إطارا قانونيا تصوغ الحكومة عبره أهدافها العامة المرسومة في السنة المالية في ظل التحولات السياسية أو الاقتصادية أو التشريعية التي تواجهها الدولة.

تقوم الميزانية على أسس ومبادئ يتم من خلالها رسم السياسات المالية والاقتصادية للدولة كما يمر تحضيرها وإعدادها عموما بإجراءات وخطوات معينة تلتزم السلطة التنفيذية بتتبعها مراعية بتلك القواعد التي يقرها علم المالية العامة.

## المبحث الأول

### مفهوم المحاسب العمومي

إن تنفيذ الميزانية العامة مسؤولية يتقاسمها الأمرين بالصرف والمحاسبون العموميون، حيث يلعب هذا الأخير دوراً هاماً في كل العمليات المنوطة بتنفيذ الميزانية، فهو الشخص المؤهل للقيام بالعمليات الحسابية اللازمة لتحصيل الموارد وصرف الاعتمادات، وهذا الدور الهام الذي يقوم به هو ما دفعنا إلى البحث من أجل تحديد تعريف المحاسب العمومي وأصنافه (المطلب الأول)، ومعرفة تأهيله (المطلب الثاني).

### المطلب الأول

#### تعريف المحاسب العمومي و أصنافه

يقوم المحاسب العمومي بمهام حساسة في مجال تنفيذ الميزانية لأنه يختص دون غيره بمسؤولية حيازة و تداول المال العام و للإحاطة بمختلف هذه الجوانب سيتم التطرق إلى النقاط التالية :

#### الفرع الأول: تعريف المحاسب العمومي.

المحاسب العمومي هو كل موظف أو عون له الصفة القانونية للممارسة باسم الدولة و الجماعات المحلية والهيئات العمومية عمليات الإيرادات والنفقات وحيازة وتداول الأموال و القيم العمومية<sup>1</sup>.

ويعرفه الفقيه جاك ماني **Jacque Magnet**: المحاسب العمومي بأنه الموظف أو العون العمومي المرخص له قانوناً للتصرف في الأموال العمومية أو الأموال الخاصة المنظمة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> J C MARTINET ET P DJMALTA. Droit budgetaire.edition L.I.T. paris 1999.PP.745-746

كما يعرف على أنه هو الشخص المكلف بتسيير المحاسبة في المؤسسة العمومية الإدارية، وهو المكلف بصفة رسمية بالتنفيذ الفعلي للنفقات والإيرادات وكذا عمليات الخزينة وكذلك لفائدة المؤسسات العمومية.

عرف المشرع الجزائري المحاسب العمومي من خلال تحديد المهام الموكلة اليه و ذلك وفق نص المادة 33 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية, حيث يعد محاسبا عموميا كل شخص يعين قانونا للقيام بالعمليات الموالية:

1-تحصيل الإيرادات و دفع النفقات.

2-ضمان حراسة و حفظ الأموال و السندات و القيم و الموارد المكلف بها و حفظها.

3-تداول الأموال و السندات و القيم و الممتلكات و الموارد العمومية.

و من خلال هذه المهام يمكن ملاحظة ان المحاسب يختص بتنفيذ المراحل المحاسبية للعمليات المالية لوحدات القطاع العام لأنه العون المكلف قانونا بقبض و صرف المال العام. لهذا السبب, فإن طريقة تعيين و اعتماد المحاسب العمومي تتطلب اجراءات خاصة محددة قانونا و تشترط توفر مؤهلات تتلاءم مع طبيعة المهام الموكلة له<sup>2</sup>

**الفرع الثاني: أصناف المحاسب العمومي.**

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

**أولا- المحاسب العمومي الرئيسي.**

<sup>1</sup>محمد مسعي، المحاسبة العمومية، الطبعة 2، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2003، ص 41.  
<sup>2</sup>شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، شعبة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2014/2013، ص 109.

وهو المكلف بمراقبة وتنفيذ جميع العمليات المالية التي تجرى في الجهة الإدارية التي يتواجد على مستواها، ويتصرف بصفته محاسباً مخصصاً، بحيث يقيد بصفة نهائية في كتاباته الحسابية كل العمليات المأمور بدفعها من صندوقه التي يحاسب عنها أمام مجلس المحاسبة.

وحسب نص المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 313/91<sup>1</sup>، فالمحاسبون العموميون هم المكلفون بتنفيذ العمليات المالية الواردة في إطار المادة 26 من قانون رقم 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، إلا أنه وبالرجوع إلى ذات المادة نجد أنها تخاطب الأمرين بالصرف وليس المحاسبين العموميين، فكان يجدر الإحالة إلى نص المادة 33 من القانون رقم 21/90 السالف ذكره، هذا من حيث المهام، أما المحاسبون العموميون الذين يأخذون صفة محاسب عمومي رئيسي فقد حددتهم المادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم 313/91 السالف ذكره، وهم كل محاسب يكون مكلفاً بإجراءات القيد النهائي في سجلات المحاسبة للعمليات المالية للدولة، حيث يقوم بإعداد حساب التسيير الذي يخضع لمراقبة مجلس المحاسبة، وبالتالي يتصف بصفة المحاسبين الرئيسيين التابعين للدولة كل من:

### 1. العون المركزي للخزينة (Acct):

يتولى مهمتين أساسيتين:

- تركيز كل الحسابات التي يتكفل بها المحاسبون الرئيسيون الآخرون أي 48 أمين الخزينة ولائي، أمين الخزينة الرئيسي.
- متابعة الحساب المفتوح باسم الخزينة على مستوى البنك المركزي ( le compte courant de trésor).

يمنع القانون العون المحاسبي المركزي من التداول النقدي، فهو لا يملك الصندوق.

<sup>1</sup>المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 313/91 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، (ج، ر، ج، د، هـ، ش) العدد 43 والمحدد لإجراءات المحاسبة التي يمكها الأمر بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةها ومحتواها.

## 2. أمين الخزينة المركزي (Le trésorier centrale TC):

هو المسؤول عن تنفيذ الميزانية على المستوى المركزي خاصة ميزانيات الوزارات، فله مهمة انجاز عمليات الدفع الخاصة بميزانيات التسيير وكذا ميزانيات التجهيز.<sup>1</sup> يصعب في بعض الحالات على أمين الخزينة المركزي أن يتابع عمليات خاصة بمؤسسات وطنية بعيدة عن العاصمة، لهذا يمنح تفويضا لأمين الخزينة الولائي.

## 3. أمين الخزينة الرئيسي (Le trésorier principale TP):

يتكفل بعمليات الخزينة ولا يهتم بتنفيذ العمليات الميزانية، وإن كان في الواقع يتكفل بها بصفة غير مباشرة عند تغطية المديونية.

يتكفل بمعاشات المجاهدين (Les pensions) لأنها تعتبر شبه ديون على عاتق الدولة وجميع ما يتعلق بالمديونية يكون من اختصاص أمين الخزينة الرئيسي وليس المركزي.

## 4. أمين الخزينة الولائي: (Le trésorier de wilaya TW):

يتكفل بمهام تركيز العمليات التي يجريها المحاسبون الثانويون على مستوى ولايته ويتولى نفقات الدوائر الوزارية على المستوى المحلي أي تلك التي يأمر بصرفها الآمرون الثانويين.

ينوب أمين الخزينة الولائي عن أمين الخزينة الرئيسي فيما يتعلق بتوزيع الأموال الخاصة بالخبزينة وتوزيع المعاشات، ولا يجب إغفال مهمته الأساسية المتمثلة في دفع نفقات ميزانية الولاية وتحليل إيراداتها.<sup>2</sup>

## ثانيا - المحاسب الثانوي<sup>3</sup>

<sup>1</sup>طالب سليمان، ربوح نور الدين، المحاسبة العمومية أداة للرقابة على المال العام، مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون العام، تخصص الإدارة و المالية العامة، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة ألكلي أولحاج، البويرة، 2016، ص 36.  
<sup>2</sup>طالب سليمان، ربوح نور الدين، المحاسبة العمومية أداة للرقابة على المال العام، مرجع سابق، ص 37.  
<sup>3</sup>المادة 32 المرسوم التنفيذي 91-313، مرجع سابق.

وهو الذي يتولى القيام برقابة وتنفيذ العمليات المالية في وحدة من وحدات الجهة الإدارية التي يشرف عليها بصفة كاملة محاسبا رئيسيا، ويتصرف بصفته محاسبا عموميا مساعدا عند قيامه بتلك العمليات المالية لحساب المحاسب العمومي الرئيسي، ويتولى تجميع محاسبته محاسب رئيسي الذي يقوم بدوره شهريا بتدقيق ودمج القيود المحاسبية التي قام بها المحاسب الثانوي الواقع في إقليم سلطته المحاسبية، وعليه يمتلك صفة محاسب عمومي ثانوي للدولة كل من:

### 1) قابض الضرائب (Le receveur des impôts):

يقوم بتحصيل الإيرادات ذات الطابع الجبائي، كان سابقا منفذ ميزانية البلدية و المؤسسات الصحية، أما حاليا فقد أوكلت هذه المهمة إلى محاسبين ثانويين آخرين.

### 2) قابض أملاك الدولة (Le receveur des domaines):

أصبح بموجب المرسوم التنفيذي 03-42 يسمى مفتش أملاك الدولة.

### 3) قابض الجمارك (Le receveur des domaines):

و ينقسم إلى ثلاث أصناف:

- قابض جمارك من الصنف الأول.
- قابض جمارك من الصنف الثاني.
- قابض جمارك من الصنف الثالث.

### 4) محافظ الرهون (Le conservateur des hypothéqués):

اصبح الآن يسمى المحافظ العقاري.

### 5) أمين خزينة البلدية (Le trésorier de la commune):

يقوم بتنفيذ ميزانية البلدية، كما ينفذ النفقات التي تدخل في إطار المخطط البلدي للتممية بصفته Comptable mandataire.

## 6) أمين خزينة المراكز الاستشفائية الجامعية CHU و المؤسسات الصحية المتخصصة EHU<sup>1</sup>.

ويقوم المحاسب الثانوي بإرسال كل شهر وبصورة مباشرة إلى المحاسب الرئيسي الذي على صلة به، الوثائق والبيانات الحسابية قصد تجميع الإيرادات والنفقات وترحيلها إلى حساباته. كما يقوم المحاسب الرئيسي بإرسال في نهاية كل سنة موازنة الأموال والقيود المسجلة في دفاتره المحاسبية إلى الوكيل المحاسب المركزي للخبزينة.

من هذا يتضح دور المحاسبين الثانويين و المتمثل في تنفيذ العمليات المالية.

### المطلب الثاني

#### تأهيل المحاسب العمومي

يؤهل الشخص ليكون محاسبا عموميا بكيفيات تتماشى مع وضعية الجهات الإدارية التي سيمارس مهامه بها، ويصنف وفقا للمنصب الذي يتولاه.<sup>2</sup>

فقد جاء في المادة 34 من قانون المحاسبة العمومية بأنه: "يتم تعيين المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية ويخضعون أساسا لسلطته.

يمكن اعتماد بعض المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية.

"تحدد كيفيات تعيين بعض المحاسبين العموميين أو اعتمادهم عن طريق التنظيم".<sup>3</sup>

يفهم من هذا النص أن صلاحية تعيين المحاسبين العموميين تعود بصفة أساسية للوزير المكلف بالمالية، ولكن كاستثناء، يمكن ان يعين المحاسبون العموميون من قبل هيئات

<sup>1</sup>طالب سليمان، ربوح نور الدين، مرجع سابق، 37.

<sup>2</sup>فنينش محمد الصالح، الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة الجزائر، 2012، ص130.

<sup>3</sup> المادة 34 من القانون 90-21، ج.ر عدد 35، ص1134.

أخرى، على أن يتم اعتماده من قبل الوزير المكلف بالمالية، و هذا ما نص عليه المرسوم التنفيذي رقم 311-91 المتعلق بتعيين المحاسبين و اعتمادهم الذي تضمن الكيفية التي يتم وفقها التعيين و الاعتماد من طرف الوزير المكلف بالمالية، حيث يعين هذا الأخير المحاسبين العموميين حسب الشروط القانونية الخاصة بكل صنف من أصنافهم<sup>1</sup>، ويعتمد هو أو ممثله المؤهل قانونا المحاسبين لدى بعض الجهات الإدارية.<sup>2</sup>

يجب على المحاسب العمومي أن يقوم بتأدية القسم المهني قبل توليه ممارسة المهام الموكلة إليه ومن أجل تصحيحه الرسمي على رأس مصلحة محاسبية يجب عليه أن يقدم الوثائق التالية:

- نسخة من قرار التعيين.
- محضر تأدية القسم.
- نسخة من عقد التأمين لتغطية مسؤولية المحاسب العمومي.

فالأصل اذا، أن صلاحية تعيين المحاسبين العموميين تعود للوزير المكلف بالمالية، وهذا التعيين من قبله قد يكون تعيينا مباشرا أو قد يقتصر دور الوزير المكلف بالمالية على اعتماد المحاسبين العموميين.

#### الفرع الأول: التعيين المباشر.

التعيين المباشر هو ذلك التعيين الذي يجريه الوزير المكلف بالمالية للمحاسبين العموميين بناء على اختياره هو دون حاجة لاقتراح من أي جهة إدارية أخرى، وهو بهذه الكيفية يتولى تعيين محاسبي الدولة الآتي بيانهم:

- العون المحاسب المركزي للخزينة،
- أمين الخزينة المركزي،

<sup>1</sup> نفس المادة من نفس المرسوم.  
<sup>2</sup> فنينش محمد الصالح، مرجع سابق، ص 135.

- أمين الخزينة الرئيسي،
- أمناء الخزينة في الولايات،
- أمناء الخزينة للبلديات،
- أمناء خزائن القطاعات الصحية و المراكز الاستشفائية الجامعية،
- العون المحاسب الجامع للموازنات الملحقة،
- قابضو الضرائب،
- قابضو أملاك الدولة،
- قابضو الجمارك،
- محافظو الرهون.<sup>1</sup>

يتم تعيين المحاسب العمومي على مستوى الخزينة الولائية وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 92-118 المؤرخ في 14 مارس 1992 الذي يحدد قائمة المناصب العليا في المصالح الخارجية للخزينة وشروط التعيين فيها وتصنيفها، والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 93-81 المؤرخ في 23 مارس 1993. في هذا الإطار تنص المادة 04 من هذا النص على ما يلي: "يعين أمناء الخزينة للولاية المنصوص عليهم في المادة 02، من بين موظفي الخزينة الذين له مرتبة مفتش رئيسي على الأقل وخمس (5) سنوات من الأقدمية بصفة وكيل مفوض، أو خمس عشرة (15) سنة من الأقدمية في مصالح الخزينة".<sup>2</sup>

بعد تعيين المحاسب العمومي أو اعتماده من قبل الوزير المكلف بالمالية، وأدائه اليمين القانونية في حالة تعيينه لأول مرة، واكتتاب تأمين على مسؤوليته المالية، يتم تنصيب المحاسب العمومي في مهامه من طرف الوزير المكلف بالمالية أو ممثله (المادة 04 من

<sup>1</sup>فينيش محمد الصالح، مرجع سابق، ص 131.  
<sup>2</sup> المادة 4 فقرة 2 من المرسوم التنفيذي 91-311، سابق الذكر.

القرار الوزاري المؤرخ في 1991/01/06 والمتعلق بتتصيب وتسليم المهام للمحاسبين العموميين)<sup>1</sup>.

تجدر الإشارة هنا إلى أن سلك محاسبي الدولة تدعم تدريجياً بكثير من النصوص التنظيمية، لاسيما المرسوم التنفيذي رقم 03-40 المؤرخ في 2003/01/19 المعدل والمتمم للمرسوم رقم 91-129 المؤرخ في 1991/05/11 المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للخزينة وصلاحياتها وعملها، حيث تم بموجب المادة 02 منه جعل خزائن البلديات وخزائن القطاعات الصحية والمراكز الاستشفائية الجامعية من ضمن المصالح الخارجية للخزينة، بعد أن كانت تابعة من قبل لإدارة الضرائب، وجعلها كذلك خاضعة من حيث تصفياتها ورقابتها لخزينة الولاية بمقتضى المادة 04 من نفس النص على أنه : "تكلف الخزينة بالمهام الآتية : ...

– تصفية عمليات خزائن البلديات وخزائن القطاعات الصحية والمراكز الاستشفائية الجامعية.

– مراقبة ميزانيات البلديات والقطاعات الصحية والمراكز الاستشفائية الجامعية.

وتطبيقاً لذلك، صدرت قرارات من وزير المالية في 2006/09/07 حددت التنظيم و الصلاحيات لكل من الخزينة المركزية والخزينة الرئيسية، المديرية الجهوية للخزينة وخزينة الولاية، كما نظمت خزائن البلديات والقطاعات الصحية والمراكز الاستشفائية الجامعية، من حيث تكوينها وصلاحياتها ومعايير تصنيفها.

هذه القرارات أنجزت شيئاً من التوحيد بين مختلف حسابات التسيير، مما يمكن معه القول بأن هذه الأحكام جميعها كونت خطوة نحو تشكيل سلك موحد للمحاسبين.<sup>2</sup>

**الفرع الثاني : التعيين أو الاعتماد.**

<sup>1</sup> محمد مسعي، مرجع سابق، ص 49.

<sup>2</sup> فنيش محمد الصالح، مرجع سابق، ص 135.

جاء في نص المادة 03/34 من قانون المحاسبة العمومية بأنه : "تحدد كفاءات تعيين بعض المحاسبين العموميين أو اعتمادهم عن طريق التنظيم"<sup>1</sup>، لهذا فإن الوزير المكلف بالمالية قد يعين بعض المحاسبين ويكتفي باعتمادهم فقط وفقا لما يقضي به التنظيم المعمول به.

فالوزير المكلف بالمالية تبعا لهذه الكيفية، يعين أو يعتمد الأعوان المحاسبين في المجلس الشعبي الوطني والمجلس الدستوري ومجلس المحاسبة، وفي المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري باستثناء المحاسبين العاملين في مؤسسات التربية والتكوين<sup>2</sup>، بينما يقتصر دور الوزير المكلف بالمالية على الاعتماد فقط بالنسبة للأعوان المحاسبين العاملين لدى البعثات الدبلوماسية أو القنصلية الجزائرية في الخارج، كما يعتمد هو أو من يمثله محاسبين ثانويين إذا كان النص المتضمن إنشاء المؤسسة يتوخى وجود أمرين بالصرف ثانويين كما هو الشأن في اعتماد المحاسبين العاملين في المؤسسات التابعة للتربية والتكوين الذي يتم من قبل أمين خزانة الولاية المختص إقليميا، وذلك بناء على تفويض من الوزير المكلف بالمالية<sup>3</sup>.

غير أن الذي يلاحظ في هذا الخصوص، أن نص الفقرة الأولى من المادة 34 المذكورة أعلاه، غير منسجم في اللغتين العربية والفرنسية، فالنص العربي يقتضي بأنه: "يتم تعيين المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية، ويخضعون أساسا لسلطته"، وهذا يعني أن المحاسبين العموميين يخضعون بصفة أساسية "Fondamentalement" لسلطة رئاسية واحدة هي السلطة المتمثلة في الوزير المكلف بالمالية.

لكن بالرجوع إلى نفس النص باللغة الفرنسية، نجد المشرع يعبر عن كلمة "أساسا" بمصطلح "Exclusivement" الذي يعني أن المحاسبين العموميين يخضعون حصريا

<sup>1</sup> المادة 34 فقرة 3 من قانون 21-90 المؤرخ في 15-08-1990 يتعلق بالمحاسبة العمومية ج.ر عدد 35.

<sup>2</sup> أنظر المادة 4 فقرة 1 من المرسوم التنفيذي رقم 311-91 المؤرخ في 07-09-1990، المتضمن تعيين المحاسبين العموميين و اعتمادهم، ج.ر عدد 43، المعدل و المتمم بمرسوم التنفيذ رقم 41-03 المؤرخ في 19-01-2003، ج.ر عدد 04، و المرسوم التنفيذي رقم 379-04 المؤرخ في 28-11-2004، ج.ر عدد 76. و كذا المادة 67 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 سابق الذكر.

<sup>3</sup> فنيش محمد الصالح، مرجع سابق، ص 132.

لسلطة الوزير المكلف بالمالية دون سواها<sup>1</sup> ، وهذا يتناقض كذلك مع الفقرتين الثانية والثالثة من نفس النص، والفقرة الثانية منه تنص على أنه: "يمكن اعتماد بعض المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية"، بمعنى أنه يمكن تعيين بعض المحاسبين العموميين من سلطة إدارية أخرى غير وزير المالية، وفي هذه الحالة يقتصر دوره على اعتماد هؤلاء المحاسبين فقط، الأمر الذي يؤدي إلى التساؤل عن الجهة التي يخضع لها المحاسبون العموميون لتكون سلطة رئاسية لهم، فهل هي سلطة التعيين أم سلطة الاعتماد التي يمثلها وزير المالية؟

أما الفقرة الثالثة من نفس النص المادة 34 فإنها تنص على أنه: "تحدد كفاءات تعيين بعض المحاسبين العموميين أو اعتمادهم عن طريق التنظيم".

وبالرجوع إلى النصوص التنظيمية التي تضمنها المرسوم رقم 91-311 المذكور أعلاه، فنجدها تقدم شيئاً من التوضيح لمسألة السلطة الرئاسية التي يخضع لها المحاسبون العموميون، فالمادة 02 منه تنص على أنه: "يعين الوزير المكلف بالمالية المحاسبين العموميين حسب الشروط القانونية الخاصة بكل صنف من أصناف المحاسبين".

ينجم الاعتماد عن الموافقة التي يعطيها الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المؤهل قانوناً لتعيين عون محاسب يخوله صفة المحاسب العمومي".

وتنص المادة 2/6 منه أيضاً على أنه: "ويمنح هذا الاعتماد للأعوان الذين تتوفر فيهم من وجهة القانون الأساسي صفة العون المحاسب وإن لم يوجدوا، فالأعوان الذين تتوفر فيهم المؤهلات المطلوبة، فالأعوان الذين تتوفر فيهم المؤهلات المطلوبة، بناء على اقتراح الأمر بالصرف أو السلطة التي لها صلاحية التعيين".

<sup>1</sup> Art 34/01 : " les comptables publiques sont nommés par le ministre des finances. Ils relèvent exclusivement de son autorité ".

وجاء في المادة 07 من نفس المرسوم بأنه: "يتولى سحب الاعتماد الوزير المكلف بالمالية أو ممثله بناء على اقتراح السلطة السلمية...".

ما يجب ملاحظته هنا أن سلك محاسبي الدولة تدعم تدريجيا بكثير من النصوص التنظيمية، لاسيما المرسوم التنفيذي رقم 03-40 المؤرخ في 19/01/2003 المعدل و المتمم للمرسوم رقم 129/91 المؤرخ في 11/05/1991 المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للخزينة وصلاحياتها وعملها، حيث تم بموجب المادة 02 منه جعل خزائن البلديات وخزائن القطاعات الصحية والمراكز الاستشفائية الجامعية، من ضمن المصالح الخارجية للخزينة، بعد أن كانت تابعة من قبل إدارة الضرائب، وجعلها كذلك خاضعة من حيث تصفيتها ورقابتها لخزينة الولاية بمقتضى المادة 04 منه التي تنص على أنه: "تكلف الخزينة الولائية بالمهام الآتية:..

8- تصفية عمليات خزائن البلديات وخزائن القطاعات الصحية والمراكز الاستشفائية الجامعية.

9- مراقبة ميزانيات البلديات والقطاعات الصحية والمراكز الاستشفائية الجامعية.

وتطبيقا لذلك صدرت قرارات من وزير المالية في 07/09/2006، حددت التنظيم والصلاحيات لكل من الخزينة المركزية والخزينة الرئيسية، المديرية الجهوية للخزينة وخزينة الولاية، كما نظمت خزائن البلديات والقطاعات الصحية والمراكز الاستشفائية الجامعية، من حيث تكوينها وصلاحياتها ومعايير تصنيفها.

هذه القرارات أنجزت شيئا من التوحيد بين مختلف حسابات التسيير، مما يمكن معه القول بأن هذه الأحكام جميعها كونت خطوة نحو تشكيل سلك موحد للمحاسبين<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> سكوتي خالد، "دور المحاسب العمومي في مراقبة الميزانية العامة"، مجلة الإجهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد: 09، العدد: 03، 2020، الجزائر، ص ص 99-101.

يخضع بعض هؤلاء المحاسبين لسلطة رئاسية أخرى، وفي هذه الحالات يقتصر دور الوزير المكلف بالمالية أو من يمثله قانونا على منح الاعتماد أو سحبه بناء على اقتراح السلطة السلمية أو السلطة التي لها صلاحية التعيين.

## المبحث الثاني

### ماهية الميزانية العامة

تعد الميزانية العامة للدولة من أهم أدوات التخطيط المالي، كونها الأداة الأساسية التي تحدد أهداف الحكومة وسياستها وبرامجها في كيفية استغلال الموارد وعملية توزيعها، ومن المعلوم أنه ليس هناك دولة تملك قدرة للحصول على موارد غير محدودة بصرف النظر عن مدى ثرائها، لذلك فإن أسس إعداد الميزانية العامة للدولة تركز في عملية المفاضلة بين البدائل المتاحة، وبمعنى آخر الكيفية التي يتم من خلالها تحقيق أكبر قدر ممكن من المنافع باستخدام موارد، وقد تطور مفهوم الموازنة العامة مع تطور مفهوم الدولة وتطور دورها في الميادين الاقتصادية والاجتماعية.

### المطلب الأول

#### مفهوم الميزانية العامة

الميزانية هي الوسيلة القانونية التي تستخدمها الدول بغرض إقامة تنسيق بين النفقات و الإيرادات، قصد الوصول إلى التوازن المالي و الاقتصادي الذي يسمح بتحقيق اهداف المجتمع السياسية و الاجتماعية و الاقتصادية. حيث سنتطرق إلى تعريفها (الفرع الأول) و خصائصها (الفرع الثاني).

#### الفرع الأول: تعريف الميزانية العامة.

نبين فيما يلي أهم تعريفات الميزانية العامة حيث تم تعريفها على أنها:

"هي وثيقة مصادق عليها من طرف السلطة التشريعية المختصة تحدد الدولة وإيراداتها خلال فترة زمنية متصلة"<sup>1</sup>.

وتعرف كذلك على أنها: "العملية التي من خلالها يرخص لتحديد النفقات العامة والإيرادات العامة التي تمكن من تنفيذ السياسة المالية للدولة خلال مدة زمنية محددة"<sup>2</sup>.

أما في التشريع الجزائري فنجد أنه قد أفرد تعريفا للميزانية العامة تضمنه القانون رقم 17/84 الصادر في 1984/07/07 المعدل والمتمم والمتعلق بقانون المالية في الجزائر في المادة 06 منه والتي تنص على:

"تتشكل الميزانية العامة للدولة من الإيرادات والنفقات النهائية للدولة المحدد سنويا بموجب قانون المالية والموزعة وفقا لأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها"<sup>3</sup>.

كما عرفها القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية في المادة 03 على أنها:

"الميزانية هي الوثيقة التي تقدر للسنة المدنية مجموع الإيرادات والنفقات الخاصة بالتسيير والاستثمار ومنها نفقات التجهيز العمومي والنفقات بالرأس المال وترخص بها"<sup>4</sup>.

حيث يبدو واضحا من خلال التعاريف السابقة أن الميزانية تركز على الإيرادات والنفقات.

إذ يتضح أهمية الميزانية كونها أداة ووسيلة رقابية تستعمل للتأكد من طرف الإنفاق والتحصيل من خلال تدخل مختلف الأجهزة الرقابية والإشراف عليها لتحقيق الأهداف المسطرة.

<sup>1</sup> زينب عوض الله، أساسيات المالية العامة، د.ذ.ط، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2006، ص 247.

<sup>2</sup> عبد المجيد دراز، سمير أيوب، مبادئ المالية العامة، د.ذ.ط، دار الجامعة، مصر، 2002، ص 53.

<sup>3</sup> المادة 03 من قانون رقم 88-05 المؤرخ في 12-01-1988 المعدل و المتمم بالقانون رقم 84-17 المؤرخ في 07-07-1984 المتعلق بقوانين

المالية، ج.ر عدد 01.

<sup>4</sup> المادة 03 من قانون رقم 90-21، مرجع سابق.

ونستنتج من التعريف السابق أن الميزانية وثيقة مصادق عليها من طرف السلطة التشريعية، أي أنها قبل المصادقة كانت عبارة عن مشروع ثم أصبحت في حكم القانون واجب التطبيق من طرف السلطة التنفيذية، أي تحصيل الإيرادات بهدف تغطية النفقات.

### الفرع الثاني: خصائص الميزانية العامة.

من خلال التعريفات السابقة يمكن استخلاص الخصائص التالية للميزانية العامة:

#### أولاً- الميزانية عمل تشريعي.

تختص السلطة التشريعية باعتماد الميزانية العامة، فهي السلطة التي تعطي الضوء الأخضر لهذه الوثيقة، فتوافق على تقديرات وتوقعات الحكومة للنفقات والإيرادات للسنة المقبلة، فالحكومة ليس لها الحق بمباشرة تنفيذ الموازنة العامة إلا بموافقة السلطة التشريعية، فلا يمكن لها أن تصبح وثيقة رسمية جاهزة للتنفيذ إلا بعد جوازها من قبل السلطة التشريعية و التي تمثل الشعب، و تعتبر هذه الخاصية من أهم الخصائص للموازنة العامة و التي تميزها عن الموازنات الخاصة، فهي تبين لنا مدى تقسيم الصلاحيات بين هيئات الدولة (السلطة التشريعية و السلطة التنفيذية)<sup>1</sup>.

#### ثانياً- الميزانية تكون في وثيقة واحدة.

عندما نقول أن الميزانية العامة "هي القانون" بصيغة المفرد نعني بذلك أن تكون في وثيقة واحدة و يتبين من مقتضاها مشكل قانون المالية، و هذا سيسهل من معرفة الوضع المالي للدولة كما يسهل على البرلمان عملية مراقبة الحكومة عند استعمالها السلطة المالية، فلو كانت في عدة قوانين ووثائق لتعذر على البرلمان مراقبة الحكومة مراقبة فعالة باعتبارها

<sup>1</sup> د. لوني نصيرة، محاضرات في مقياس المالية العامة، ملقاة على طلبة السنة الثالثة (ل م د) حقوق، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة ألكلي محند، الجزائر، 2019-2020. ص 94.

تصدر عن جهة رسمية في الدولة هي الحكومة، و هي بذلك تمثل اعترافا علنيا و محددًا من الحكومة<sup>1</sup>.

### ثالثا- الميزانية العامة تقديرية.

أي أن الميزانية العامة للدولة تقدر أو توقع بصورة مسبقة قبل بداية السنة و بذلك تختلف الميزانية العامة عن الحساب الختامي، لأن هذا الأخير يشمل الإيرادات و النفقات الفعلية و المحققة في نهاية السنة المالية، و بمقاربة أرقام الميزانية بأرقام الحساب الختامي يمكن معرفة مدى صحة التقديرات التي جاءت في الميزانية و مدى مطابقتها للواقع، و عليه حتى و لو اعتمد أثناء وضع الميزانية على عناصر موضوعية، إلا انها تبقى موصوفة بعدم اليقين، لأنها مجرد أرقام تقديرية احتمالية التنفيذ للتأكد من مدى دقتها، السبب راجع في ذلك الى تأثير المتغيرات الخارجية المتعددة و التي لها تأثيرات مباشرة على عنصر الميزانية<sup>2</sup>.

### رابعا - الميزانية العامة دورية كل سنة.

أي ان الميزانية العامة توضع لمدة سنة واحدة فيأتي التقدير لهذه السنة و يعطي الإذن بالإتفاق خلال نفس السنة، بحيث تعبر الميزانية عن مجموعة الأنشطة و العمليات ذات الطابع الدوري و التي تحدث في دائرة تدخل الدولة في مختلف المجالات معبرا عنها في صورة ارقام تتضمن التدفقات النقدية من إيرادات و نفقات عامة خلال كل سنة<sup>3</sup>. غير أن هناك قسم من النفقات التي لا يمكن تحديدها كنفقات اللوازم و الأشغال.

## المطلب الثاني

### المبادئ الأساسية لتحضير الميزانية العامة

<sup>1</sup> جمال لعامرة، "تطور فكرة و مفهوم الموازنة العامة للدولة"، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الأول، 2001، جامعة محمد خيذر، بسكرة، ص 115.

<sup>2</sup> دلوني نصيرة، مرجع سابق، ص 95.

<sup>3</sup> برحماني محفوظ، المالية العامة في التشريع الجزائري، (د.ذ.ط)، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2015، ص 117.

بعد أن تطرقنا لمفهوم الميزانية العامة وخصائصها سنتعرض لأهم الأسس التي تقوم عليها الميزانية العامة، ذلك أن صياغة مشروع قانون الميزانية و كذا المصادقة عليه يعتمد على احترام جملة من المبادئ العامة تتشكل مجتمعة النواة القانونية للميزانية.

تخضع المالية العامة لمجموعة من القواعد والمبادئ العامة الاتي سوف نبينها فيما يلي:

### الفرع الاول: مبدأ سنوية الميزانية.

#### أولاً-تعريف مبدأ السنوية

يقصد بهذا المبدأ أن يحدث توقع وإجازة لنفقات وإيرادات الدولة بصفة دورية، منتظمة كل عام، ويعني هذا المبدأ أيضا أن الميزانية يجب ان تقرر باعتماد سنوي من السلطة التشريعية<sup>1</sup>.

لقد وردت الإشارة إلى مبدأ السنوية في المادتين 3 و 6 من قانون المالية الإطار لقوانين المالية في الجزائر لسنة 1984. حيث تعتبر مد السنة المالية رخصة لتنفيذ الميزانية العامة نظرا لكونها أكثر ملائمة وتكيفاً مع توقعات الهيئات والأجهزة المكلفة بإعداد وتحضير الميزانية<sup>2</sup>، ذلك أن مدة السنة المالية تسمح بتجسيد جيد للنفقات والايادات المتوقعة وكذا المصادقة عليها من جهة وإعطاء فعالية للرقابة عليها من جهة أخرى، كذلك أشارت إليه المادة 03 من قانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

#### ثانياً- القيود الواردة على مبدأ السنوية

يرد على مبدأ السنوية قيدين هما:

1. المصادقة على قانون المالية: يقصد بها الإجازة التي يمنحها البرلمان للسلطة

التنفيذية من أجل الشروع في تنفيذ قانون المالية وذلك استنادا لأحكام المادة 138

<sup>1</sup>سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2006-ص 336.

<sup>2</sup> François CHOUVEL, Finances publiques, Guliano éditeur, Paris, 2007, P 26.

من التعديل الدستوري لسنة 2016، حيث تحدد السنة المالية في 1 جانفي من كل سنة مدنية، وذلك وفق نص المادتين 3 و 69 من قانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية في الجزائر.

2. قيد الحساب الختامي: تتم عملية إقفال الحساب الختامي عن طريق تصفية كل النفقات التي تم تفعل أو تسجيل كل الإيرادات التي حصلت فعلا، ويقفل الحساب الختامي عند نهاية كل سنة 31 ديسمبر وفق إجراءات حساب الخزينة<sup>1</sup>، أي برصد كل النفقات التي تم إنفاقها وليس تم إنشائها.

### ثالثا - الاستثناءات الواردة على مبدأ السنوية

غالبا ما يتأثر تنفيذ الميزانية بأسباب اقتصادية أو سياسية أو مالية وهو ما ينعكس سلبا على تطبيق مبدأ السنوية وبالتالي على افتتاح السنة المالية عند تاريخ 1 جانفي، الأمر الذي أدى إلى ظهور قواعد جديدة تشكل خروجاً عن مبدأ السنوية تتمثل في:

1. برامج التجهيز: هي ميزانيات خاصة بنفقات الاستثمار دون نفقات التسيير وتتعلق بعمليات تجهيز أو إنشاء مشاريع قاعدية أو حيوية تتطلب مبالغ مالية ضخمة ومدة طويلة لإنجازها تتجاوز السنة بالإضافة إلى إجراءات معقدة لتمويلها<sup>2</sup>.
2. ترحيل الاعتمادات: هي رخصة بموجبها يمكن للحكومة استعمال الاعتمادات الغير مستهلكة عند نهاية السنة المالية وذلك بالنسبة للسنة المقبلة<sup>3</sup>.
3. الاعتمادات الشهرية (الاثني عشر): يرجع سبب وجود قاعدة الاعتمادات الشهرية إلى تأخر وصول الاعتمادات المالية نظرا لتأخر مناقشة البرلمان لمشروع قانون الميزانية وبالتالي إجراء المصادقة على قانون المالية قبل 31 ديسمبر من السنة المعنية<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> جمال لعمارة، مرجع سابق، ص 86.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 89.

<sup>3</sup> المرجع نفسه، ص 92.

<sup>4</sup> François DERUEL, Jacque Buisson, Budget et pouvoir financier, Edition Dalloz. Paris, 2001, pp 26-27.

4. الاعتمادات التكميلية: تتم بواسطة قوانين المالية المكملة والمعدلة التي تجربها الحكومة نظرا لتوافر أسباب جدية لم يكن بمقدور المصالح المكلفة بإعداد الميزانية التنبؤ بها سابقا: كتقلبات سعر الصرف أو انخفاض قيمة الصادرات أو زيادة في تكلفة النفقات الإجمالية مما يؤدي عموما إلى عجز مؤكد في أداء الموازنة العامة، لذلك تقوم الحكومة بتخصيص اعتمادات تكميلية لبعض القطاعات، أو تلجأ إلى تعديل بعض بنود الميزانية مما يسمح بنقل الاعتمادات الغير مستعملة وتحويلها إلى الخزينة العمومية أو بتعديل نسب الضرائب المفروضة لزيادة تحصيل الإيرادات<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: مبدأ وحدة الميزانية.

#### أولاً- تعريف وحدة الميزانية

يفيد إدراج مبدأ الوحدة في أن كل الإيرادات والنفقات العمومية يكون محتواه في وثيقة قانونية واحدة فقط<sup>2</sup>، ويستند هذا المبدأ على مبررين أحدهما مالي وآخر سياسي، فمن الناحية المالية سيساعد هذا المبدأ على بيان المركز المالي للدولة من خلال جمع الإيرادات والنفقات العامة في وثيقة واحدة، أما من الناحية السياسية فإن المبدأ يسهل مهمة البرلمان في اعتماد الميزانية والرقابة على تنفيذها، حيث يصعب عليه ذلك لو كانت هناك موازنات متعددة ومتفرقة، كما أن عدم إدراج جميع إيرادات الدولة ونفقاتها في وثيقة واحدة قد يؤدي إلى سوء الاستخدام، حيث قد تتمتع استخدامات أقل حيوية بموارد هامة في حين تحرم استخدامات أخرى أكثر حيوية من الأشباع الكافي لنقص موارد الخزنة العامة<sup>3</sup>.

وهي نفسها التي تعرض للرقابة التشريعية وهذا للمصادقة عليها من طرف البرلمان.

#### ثانياً - خصائص مبدأ الوحدة

<sup>1</sup> جمال لعمارة، مرجع سابق، ص 96.

<sup>2</sup> François CHOUVEL, op cit, p 37.

<sup>3</sup> هجيرة ديملي، "الميزانية العامة في ميزان الحكمة الجيدة"، مجاميع المعرفة، العدد 05، 2007، مركز الجمعي، تندوف، ص 167.

يمكن إيجاز خصائص الوحدة في النقاط التالية<sup>1</sup>:

1. تقتضي قاعدة الوحدة تضمين كافة النفقات والإيرادات العمومية في وثيقة واحدة وهذا بغية تحقيقه دفع موحد من خلال انجاز الميزانية العامة في الدولة كتحقيق تنمية اقتصادية، مشاريع إعمار أو بني تحتية، رخاء اقتصادي وغيرها من الأهداف المسطر في المخطط الاقتصادي للدولة والتي يجري تنفيذها بواسطة الميزانية العامة.
2. تساعد قاعدة الوحدة على تسهيل عملية الرقابة في إعداد الميزانية، حيث تشكل وحدة وثائق الميزانية نمودجا يسهل فحص مناقشته من طرف نواب البرلمان.
3. تضي وحدة وثيقة الميزانية نوعا من الشفافية والوضوح حول عمليات وحسابات الدولة وعلى كافة أوجه الإنفاق ومصادر التمويل (الإيرادات).
4. يؤدي إدراج كل من النفقات العامة والإيرادات العامة في وثيقة واحدة إلى عدم وجود أي نفقات أو إيرادات خارج الميزانية.

### ثالثا - الاستثناءات الواردة على قاعدة الوحدة

إن التطبيق الصارم لقاعدة وحدة الميزانية العامة يستوجب الجمع في وثيقة الميزانية العامة بين مدخلات ومخرجات مالية من طبيعة مختلفة تماما كالجمع بين إيرادات نهائية وأخرى مؤقتة كالضرائب مع القروض العامة، بالإضافة إلى أن خصوصية بعض المرافق والقطاعات الاقتصادية تقتضي وضع حساباتها في ميزانية خاصة بها تسمح لها بتقدير مردوديتها وأدائها بشكل أفضل كما تمكنها من فرص التمويل الذاتي وبالتالي إمكانية الحصول على مصادر تمويل بطريقة أنجح وأسرع من تلك المنظمة في الميزانية العامة<sup>2</sup>.

ومن أجل الاستجابة لهذه التغيرات تطلب الأمر إضفاء بعض التعديلات على قاعدة وحدة الميزانية العامة مما أدى إلى ظهور الاستثناءات التالية:

<sup>1</sup> François CHOUVEL, op cit, p 37.

<sup>2</sup> جمال لعمارة، مرجع سابق، ص 98.

1. الميزانية الملحقة: يقصد بها الميزانيات التي تتمتع بموارد خاصة كبعض المرافق العمومية ذات الطابع الاقتصادي والتجاري حيث تتمتع باستقلالية مالية في التسيير، والسبب في ذلك يرجع لتفادي التقيد بالروتين الإداري، وتكون ميزانيتها منفصلة عي الميزانية العامة للدولة لكنها غير مستقلة عنها لأنها تظهر في وثيقة الميزانية العامة في شكل وثيقة ملحقة بها<sup>1</sup>.

وقد عرف المشرع الجزائري الميزانية الملحقة في المادة 44 من قانون المالية الإطار، حيث جاء فيها: "إن العمليات المالية لمصالح الدولة التي لم يمنحها القانون الشخصية المعنوية والتي تهدف نشاطاتها أساسا إلى إنتاج أشياء أو تقديم خدمات تتحصل من خلالها على دفع ثمن يمكن أن يكون لها ميزانيات ملحقة خاصة بها". ومن أمثلة المؤسسات العمومية في الجزائر التي تعتمد في تسييرها المالي على ميزانيات ملحقة نذكر على سبيل المثال: البريد، المطبعة العمومية<sup>2</sup>.

2. الحسابات الخاصة بالخرينة: هي مجموعة من الحسابات المالية التي تدخل الخريضة على أن تخرج منها في مدة لاحقة لأنها حسابات مؤقتة وليست حسابات نهائية كالقروض والتسيبقات المالية والضمانات المالية<sup>3</sup>.

حيث لا تعد هذه المبالغ إيرادات حقيقية أو نفقات حقيقية يمكن إدراجها في الميزانية العامة نظرا لطابعها المؤقت، لذلك قام المشرع بوضعها في حسابات خاصة نصت عليها أحكام قانون المالية الإطار وذلك في المواد من 48 إلى 61، حيث تخضع الحسابات الخاصة للخرينة لنفس إجراءات التصويت مثلما هو الحال بالنسبة لقانون المالية كما أنها تظهر في

<sup>1</sup> François CHOUVEL, Finances publiques, op cit, p 38.

<sup>2</sup> جمال لعامرة، مرجع سابق، 101.

<sup>3</sup> François CHOUVEL, Finances publiques, op cit, p39.

وثيقة الميزانية العامة وذلك في الملحق الخاص بها بعد الميزانية الملحقة، غير أنها تنفذ خارج الميزانية العامة<sup>1</sup>.

3. الميزانية المستقلة: الميزانية المستقلة هي تلك المتعلقة بالمصالح والمرافق الاقتصادية التي تتمتع بالشخصية المعنوية أي عكس الميزانيات الملحقة، حيث تمنح لها استقلالية في تسيير شؤونها المالية فلا تلحق بالميزانية العامة ولا ترتبط بقانون المالية. بحيث لا تخضع لأحكام التصويت ولا تظهر في وثيقة الميزانية العامة للدولة.

### الفرع الثالث: مبدأ توازن الميزانية.

#### أولاً-تعريف مبدأ التوازن

يقصد به أن تتساوى جملة الإيرادات العامة التي تتوقع الحكومة تحصيلها مع جملة النفقات العامة التي تتوقع الحكومة صرفها خلال سنة معتبرة<sup>2</sup>.

ولهذا نجد المشرع الجزائري يشدد على ضرورة التقيد بمبدأ توازن الميزانية وذلك في نص المادة 139 من التعديل الدستوري لسنة 2016: "لا يقبل اقتراح أي قانون مضمونه أو نتيجته تخفيض الموارد العمومية أو زيادة النفقات العمومية إلا إذا كان مرفقا بتدابير تستهدف الزيادة في إيرادات الدولة أو توفير مبالغ من النفقات العمومية تساوي على الأقل المبالغ المقترح إنفاقها".

#### ثانياً- أسباب عدم توازن الميزانية

يرجع عدم توازن الميزانية إلى عاملين رئيسيين هما:

<sup>1</sup>Ibid, p40.

<sup>2</sup>منصور يونس، مبادئ المالية العامة، (د.ذ.ط)، دار النشر، لبنان، 2004، ص 197.

1) الفائض في الميزانية: يتم تحقيق الفائض في الميزانية عن طريق تخفيض حجم النفقات العامة مقارنة بحجم الإيرادات العامة، الأمر الذي يحدث فارقاً مالياً يظهر في الحساب الختامي للميزانية في نهاية السنة، كما يتم كذلك بواسطة توسيع حجم الإيرادات العامة مقارنة بحجم النفقات العامة<sup>1</sup>.

2) العجز في الميزانية: ينشأ العجز في الموازنة نتيجة زيادة حجم النفقات العامة عن حجم الإيرادات العامة أو نتيجة تقليص الإيرادات العامة مقارنة بالنفقات العامة<sup>2</sup>.

الفرع الرابع: مبدأ عمومية أو شمولية الميزانية.

#### أولاً- تعريف مبدأ العمومية

تسمى قاعدة العمومية بقاعدة الشمولية، ومعناها إدراج كافة الإيرادات والنفقات في الميزانية دون إجراء لأي مقاصة بينهما أي عدم الاقتطاع أو إنقاصها منها ودون إغفال جزء منها، فتسجل كل النفقات والإيرادات في وثيقة الميزانية أي الأخذ بفكرة الميزانية الإجمالية، فهي عكس طريقة الناتج الصافي تدلنا عما إذا كان المرفق العام مصدر إيرادات أو باب إنفاق<sup>3</sup>.

#### ثانياً- أسس مبدأ العمومية

يقوم مبدأ العمومية على أسسین هما:

1) قاعدة عدم المقاصة: وتعني عدم إجراء أي مقاصة بين الإيرادات والنفقات لأي قطاعاً ومرفق عام، وذلك يتم بواسطة إظهار الناتج الخام لكل قطاعاً بدون خصم النفقات من الإيرادات (الناتج الصافي) لذلك يعرف إجراء منع المقاصة بقاعدة المنتج الخام<sup>4</sup>، وتسمح قاعدة عدم المقاصة أو المنتج الخام بتقديم النفقات العامة والإيرادات العامة بمبالغها الإجمالية في وثيقة الميزانية العامة، بحيث تظهر فيه

<sup>1</sup> زينب عوض الله، مرجع سابق، ص 279.

<sup>2</sup> سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 303.

<sup>3</sup> برحماني محفوظ، مرجع سابق، ص 121.

<sup>4</sup> François DERUEL, Jacque BOUISSON, op cit, p83.

كثلتين رئيسيتين في وثيقة الميزانية: كتلة الإيرادات الإجمالية وكتلة النفقات الإجمالية<sup>1</sup>.

(2) قاعدة عدم التخصيص: ومفادها منع توجيه حصيلة إيراد عام معين إلى نفقة محددة، لذلك اصطلح على تسميتها بقاعدة عدم تخصيص الإيرادات<sup>2</sup>، وفي الممارسة الجزائرية يتم تطبيق هذه القاعدة بصراحة حيث لا يسمح إطلاقا بتخصيص الإيرادات أي إيراد عام لتغطية أي نفقة معينة، إذ تستخدم موارد الدولة كلها لتغطية النفقات المدرجة في قانون الميزانية دون تمييز وهذا ما تنص عليه المادة 8 من قانون 17-84 المتعلق بقانون المالية.

ومنه فإن مبدأ العمومية يركز على ضرورة التسجيل المنفصل للنفقات والإيرادات في وثيقة الميزانية وذلك دون إجراء مقاصة أو تخصيص بينهما.

### ثالثا - الاستثناءات الواردة على مبدأ العمومية

تتشارك قاعدة العمومية في نفس الاستثناءات التي تقوم بالنسبة لتطبيق مبدأ الوحدة، ويمكن اظهار ذلك وفقا للحدود التالية:

(1) الميزانية الملحقة: بالإضافة إلى كونها تشكل استثناء على قاعدة الوحدة، تعتمد الميزانية الملحقة في صرف نفقاتها على مجمل الإيرادات التي يتم تحصيلها لذلك تشكل الميزانية الملحقة استثناء على قاعدة عدم تخصيص الإيرادات للنفقات التي تستند عليها قاعدة العمومية<sup>3</sup>، كما تشكل استثناء على قاعدة عدم المقاصة (المنتوج الخام) لأن الفائض المالي المحقق في آخر السنة (الناتج الصافي) يعود إلى الخزينة العمومية<sup>4</sup>.

<sup>1</sup>Ibid. p 84

<sup>2</sup>François DERUEL, Jacque BOUISSON, op cit, p32.

<sup>3</sup> François CHOUVEL, op cit, p34.

<sup>4</sup> Yahia DENIDNI, La pratique du système budgétaire de l'état en Algérie, OPU, Alger, 2002, p 134.

2) الحسابات الخاصة بالخرينة: بحكم اعتبارها مجموعة من الحسابات المالية تفتح لدى كتابة الخرينة العمومية من أجل القيام بعمليات مالية مؤقتة كالقروض والتسيقات المالية والتأمينات، أو من أجل تخصيص اعتمادات مالية قصد تحقيق غرض معين بالذات كتقديم إعانات مالية لتدعيم نشاطات تجارية معينة<sup>1</sup>، لذلك فإن الحساب الخاص للخرينة يشكل استثناء على قاعدة عدم تخصيص الإيرادات التي يقوم عليها مبدأ الشمولية، ذلك أن مفهوم حسابات الخرينة يركز أساساً على تخصيص الاعتمادات المالية لمرافق معينة دون بقية المرافق التي تشملها الميزانية العامة.

وفي الأخير يمكن القول أن هذه القواعد ليست مطلقة بحيث أن الكثير من الدول تخرج عنها، ولعل السبب يكمن في أن هذه القواعد نشأت في ظل الفكر المالي التقليدي الذي تزامن مع فكرة الدولة الحارسة، أم الفكر المالي الحالي فقد تطور في ظل سيادة مفهوم الدولة المتدخلة، فمبدأ السنوية يعرقل الأعمال والمشاريع الكبرى التي تتطلب أكثر من سنة لإنجازها وهذا ما يجعل الحكومة تبقى بعض الاعتمادات المالية اللازمة لاستمرار المشروع، وكذا الأمر بالنسبة لقاعدة الوحدة حيث تتجاوز الدول هذه القاعدة الوحدة حيث تتجاوز الدول هذه القاعدة عندما تلجأ إلى القروض لتمويل بعض نفقاتها.

### الفرع الخامس - قاعدة عدم التخصيص

قاعدة عدم التخصيص، ويسميتها البعض بمبدأ شيوع الميزانية معناها أن لا تخصص بعض الإيرادات لأنواع معينة ومحددة من المصروفات أو النفقات مثلاً: لا يجوز أن تخصص حصيلة الضريبة الإضافية على وقود السيارات لإصلاح وصيانة الطرق، أو تخصص حصيلة الرسوم الإضافية على صحف الدعاوى والأوراق القضائية لإنشاء دور المحاكم وإصلاحها وتأسيسها...إلخ. وإنما ينبغي وفقاً لهذه القاعدة أن يتم تحصيل جميع الإيرادات، أي كان نوعها وأياً كانت الوحدة التي تقوم بتحصيلها، لحساب الخزنة العامة دون تخصيص

<sup>1</sup> François CHOUVEL, op cit, p 34-35.

حتى تتاح الفرصة لاستخدام إجمالي الإيرادات العامة وتوزيعها على كافة أوجه الإنفاق دون التقيد بتوزيع محدد<sup>1</sup>.

هذا فضلا عن أن الإخلال بهذه القاعدة، أي تخصيص حصة إيراد معين لوجه معين من أوجه الإنفاق، قد يؤدي على أحد وضعين هما:

- أن تكون حصة الإيراد أكثر من اللازم فيدفع هذا الوحدة الحكومة إلى الإسراف في الإنفاق دون ما ضرورة تبرر ذلك.
- أن تكون الحصة أقل من اللازم فتؤدي إلى عدم تنفيذ الأعمال أو تنفيذها بدرجة منخفضة من الجودة مما ينعكس بدوره على الاقتصاد<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> رضا خلاصي، شذرات المالية العامة، د.ط، دار هومة للطباعة و النشر، و التوزيع، الجزائر، 2016، ص 152.

<sup>2</sup> رضا خلاصي، مرجع سابق، ص 153.

## الفصل الثاني

المهام المنوطة بالمحاسب العمومي

ومسؤولياته في تنفيذ الميزانية العامة

المحاسب العمومي يتدخل في آخر مرحلة قبل صرف المال العام، فقد خصه المشرع الجزائري بمهام محددة تحت طائلة المسؤولية المالية والشخصية خاصة دون غيره من أعوان المحاسبة العمومية، لكونه ملزم بتعويض الضرر الذي لحق بالخزينة العمومية من ماله الخاص، الأمر الذي يدفعه إلى أن يحرص كل الحرص على التطبيق الدقيق لكل المتطلبات القانونية قبل قبول تسديد النفقات أو تحصيل الإيرادات.

ولا تعتبر عملية تنفيذ المعاملات المالية للدولة والتي يقوم بها المحاسب العمومي، مجرد تحويلات مالية بسيطة، لذلك خصها المشرع بإجراءات قانونية وتنظيمه تهدف إلى ضبط وتقنين شروط صرف النفقات وتحصيل الإيرادات العمومية، وهذا يظهر من خلال مهام المحاسب العمومي بالنسبة للإيرادات ومهامه بالنسبة للنفقات.

## المبحث الأول

### مهام المحاسب العمومي في إطار تنفيذ الميزانية العامة

يعتبر المحاسب العمومي عوناً من أعوان الرقابة على تنفيذ العمليات المالية للدولة لأنه مكلف بتطبيق رقابة اثناء تنفيذ الميزانية، فهو مطالب بالتحقق من مشروعية سندات الأمر بالتحصيل و سندات الأمر بالصرف و مطابقتها للقوانين و الأنظمة المعمول بها قبل تنفيذها، حيث يتدخل المحاسب العمومي في المرحلة الأخيرة من تنفيذ الميزانية حيث يقوم بتنفيذ مرحلة تحصيل الإيرادات و تسديد النفقات المرخصة في الميزانية و نتيجة لذلك، يعتبر المحاسب العمومي العون المكلف قانوناً بحياسة و حراسة و تداول الأموال و القيم العمومية إضافة الى المهام المرتبطة بإجراء القيود المحاسبية و مسك السجلات المحاسبية القانونية للعمليات التي يقوم بتنفيذها، و إعداد حساب التسيير سنوياً و إيداعه في الآجال المحددة قانوناً لدى مجلس المحاسبة، و المحافظة على وثائق إثبات العمليات المالية و المستندات و السجلات المحاسبية لجميع العمليات التي يقوم بها.

### المطلب الأول

#### مهام المحاسب العمومي بالنسبة للإيرادات

تُعرف الإيرادات على أنها " الموارد الاقتصادية التي تحصل عليها الدولة فتشكل تدفقات من أجل تغطية النفقات العامة بهدف إشباع الحاجات العامة"<sup>1</sup>.

"تتم عمليات الإيرادات بواسطة تحصيل الحواصل الجبائية أو شبه الجبائية أو الأتاوى أو الغرامات وكذا جميع الحقوق الأخرى باستعمال كافة الوسائل القانونية المرخص بها صراحة بموجب القوانين والأنظمة"<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> محمود حسين، زكريا أحمد عزام، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة، الأردن، 2007، ص 52.

<sup>2</sup> المادة 10، القانون 90-21، مرجع سابق، ص1133.

يقصد بها كذلك " مجموعة الدخول التي تحصل عليها الدولة من المصادر المختلفة من أجل تغطية نفقاتها العامة وتحقيق التوازن الاقتصادي أو الاجتماعي".<sup>1</sup>

تخضع عملية تنفيذ الإيرادات العمومية إلى عدة شروط قانونية وتنظيمية وضعها المشرع الجزائري لتقنين عملية التحصيل العمومية، حيث لا يستطيع المحاسب العمومي تحصيل الإيرادات عن طريق استعمال السلطة العمومية إلا في حدود ترخيص قانون المالية المصادق عليه من طرف الجهاز التشريعي، حيث إن الموازنة العامة تضع موضع التنفيذ الأحكام التي تتضمنها قوانين الضرائب والرسوم لمدة عام.<sup>2</sup>

يتناول هذا المطلب دراسة مختلف الشروط والإجراءات القانونية المتعلقة بتحصيل الإيرادات المسجلة في الميزانية العامة للدولة التي تمر بمراحل إدارية ومحاسبية وفق التسلسل الآتي:

- مرحلة الإثبات.
- مرحلة التصفية.
- مرحلة إصدار سند الأمر بالتحصيل.
- مرحلة التحصيل.

#### الفرع الأول: مرحلة الإثبات.

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

تسند مهمة تنفيذ مرحلة الإثبات الإيرادات العمومية لمصالح وزارة المالية حسب اختصاص كل إدارة مع طبيعة الإيراد الواجب تحصيله، حيث تتكفل مفتشات الضرائب بإثبات إيرادات

<sup>1</sup> سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 87.  
<sup>2</sup> جمال لعامرة، مرجع سابق، ص 151.

الضرائب. أما مفتشيات الجمارك، فتخص بإثبات وعاء الحقوق الجمركية في حين تتكفل مفتشيات أملاك الدولة بإثبات حقوق الدومين العام<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: مرحلة التصفية.

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

### الفرع الثالث: مرحلة إصدار السند الأمر بتحصيل الإيراد.

بعد إتمام إجراءات الإثبات والتصفية، يقوم الأمر بالتحصيل بتحرير سند المر بتحصيل الإيراد الذي يرسله إلى المحاسب العمومي من أجل تنفيذ التحصيل الفعلي، حيث يتضمن هذا الأخير كل البيانات الضرورية لضمان تحصيل الإيراد بما فيها المبلغ الواجب تحصيله بالأرقام والحروف وطبيعة الإيراد إضافة إلى البيانات المتعلقة بالمدين<sup>2</sup>.

### الفرع الرابع: مرحلة التحصيل.

يختص المحاسب العمومي حصريا بعملية التحصيل النقدي للديون المستحقة من طرف الدولة والهيئات العمومية المرخصة في الميزانية، حيث يقوم هذا الأخير بعملية التكفل بسندات الامر بتحصيل الإيرادات في حساباته ويصح عندئذ مسؤولا شخصيا وماليا بمتابعة تحصيلها. ولكن قبل التكفل بأوامر تحصيل الإيرادات، يجب على المحاسب العمومي أن يتحقق من توفر كافة الشروط القانونية للتحصيل لاسيما في مجال تطبيق آجال استحقاق الإيرادات والتحقق من صحة عمليات الإثبات والتصفية وذلك عن طريق مراقبة مدى

<sup>1</sup> شلال زهير، مرجع سابق، ص 126.

<sup>2</sup> زهير شلال، مرجع سابق، ص 126.

مشروعية ومطابقته للقوانين والأنظمة المعمول بها، وأن الإيراد موضوع التحصيل لا يستفيد من إجراء التقادم.

في هذا المجال يمكن التمييز بين إجراءات التحصيل الآتية:

- إجراءات تحصيل الإيرادات ذات الطابع الجبائي.
- إجراءات تحصيل الإيرادات الخارجة عن الضرائب وأملاك الدولة.

### 1. إجراءات تحصيل الإيرادات ذات الطابع الجبائي:

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

### 2. إجراءات تحصيل الإيرادات الخارجة عن الضرائب و أملاك الدولة:

فيما يلي عرض لمختلف إجراءات تحصيل الإيرادات الخارجة عن نطاق الضرائب.

#### 2.1 التحصيل عن طريق التراضي:

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

يصدر الأمرون بالصرف الإيرادات المتعلقة بتحصيل الديون الخارجة عن الضرائب و أملاك الدولة في اجل أقصاه ثلاثين (30) يوما من إثباتها و يجب أن تشمل على أسس تصنيفيتها و البيانات الضرورية للتعرف على المدين و اقتطاع الدين، حيث ترسل أوامر الإيرادات إلى المحاسب العمومي المتواجد في محل إقامة المدين من اجل التحصيل.

ويقوم المحاسب العمومي بإجراءات التكفل بسند الأمر بالتحصيل في سجلات المحاسبة المخصصة لهذا الغرض، ثم يقوم بإرسال الإشعار بإصدار الأمر بالإيراد إلى المدين في أجل أقصاه ثمانية (08) أيام ابتداء من تاريخ التكفل بالسند، عن طريق رسالة مختوم عليها مع الإشعار بالاستلام ممضي من طرف المدين. وفي حالة عدم الدفع من طرف المدين في اجل (30) يوما ابتداء من تاريخ ابلاغ الإشعار بإصدار سند الأمر بتحصيل الإيراد، يجب على المحاسب العمومي تذكير المدين بإرسال إنذار بدفع الدين المستحق خلال أجل (20) يوما، و بعد انتهاء هذا الأجل يستطيع المحاسب اللجوء إلى استعمال أدوات التحصيل.

## 2.2 التحصيل الإجباري:

إذا لم يدفع المدين الدين المستحق عليه، بعد انتهاء اجل الدفع للإنذار بالدفع الموجه إليه، يقوم المحاسب العمومي بإرسال الأمر بالتحصيل تنفيذا، وهو الإجراء الذي يسمح للمحاسب العمومي استعمال السلطة العمومية لتنفيذ التحصيل الإجباري لحقوق الدولة.

و حسب المادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 93-46 المؤرخ في 26 فيفري 1993 و الذي يحدد آجال دفع النفقات و تحصيل الأوامر بالإيرادات و البيانات التنفيذية و إجراءات قبول القيم المعدومة " تتمثل الوثيقة التي تجعل سند الأمر بالتحصيل تنفيذا، بأن توضع على نسخة الامر بالإيراد المصادق على مطابقتها من طرف المحاسبين العموميين المختصين المعنيين، التأشير التالية المتبوعة بإمضاء الأمر بالصرف، (يحدد هذا الأمر بالصرف مبلغا

ليصبح بيانا تنفيذيا)، ثم يرجع الأمر بالصرف أوامر الإيرادات التي أصبحت تنفيذية إلى المحاسب العمومي المعني بالأمر في أجل أقصاه خمسة عشر (15) يوم".

بعد إتمام هذا الإجراء، تأخذ أوامر الإيرادات التي أصبحت تنفيذية، يرسلها المحاسب العمومي إلى قابض الضرائب بمحل إقامة الدائنين حتى يتم التحصيل الإجباري تبعا لحافطة إرسال تحرر في نسختين، و يتكفل قابض الضرائب بالبيانات التنفيذية في أجل أقصاه ثمانية (08) أيام لإبلاغ المحاسب العمومي عن طريق نسخة من حافطة إرسال تحمل إشارة الاستلام و التكفل بالبيان التنفيذي حيث يفتح البيان التنفيذي لقابض الضرائب أبواب استعمال قوة السلطة العمومية من أجل تنفيذ التحصيل الإجباري عن طريق:

- إصدار إشعار بدين لدى الغير، بواسطته يتم الاقتطاع من المصدر للتحويلات المالية للمدين، وترسل هذه الإشعارات إلى البنوك والمحاسبين العموميين والمؤسسات المالية التي يتعامل معها المدين من أجل خصم مبلغ الحقوق الواجب دفعه من رصيد حسابه البنكي.
- الحجز التحفظي وهو حجز غير متبوع بالبيع في المزاد العلني، أي الحجز غير متبوع بالتنفيذ حيث تبقى الأملاك موضوع الحجز كضمان لدى قابض الضرائب حتى يدفع المعني بالأمر كل المبالغ المستحقة للخزينة العمومية.
- الحجز التنفيذي وهو حجز متبوع بالبيع في المزاد العلني في حالة عدم تحصيل الحقوق بعد تطبيق الحجز التحفظي<sup>1</sup>.

## المطلب الثاني

### مهام المحاسب العمومي بالنسبة للنفقات

تعرف النفقة العمومية بأنها "مبلغ نقدي يخرج من الذمة المالية لشخص معنوي عام بقصد إشباع حاجة عامة"<sup>2</sup>. وبالتالي فإن كل النفقات العمومية تكون متوقعة ومرخصة في

<sup>1</sup> زهير شلال، مرجع سابق، ص 128-129.

<sup>2</sup> حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995، ص 11.

الميزانية، حيث لا يمكن للمحاسب العمومي ان يتصرف في الأموال العمومية كيف ما يشاء بل هو مقيد بتنفيذ النفقات في حدود الاعتمادات المفتوحة في تخصيص أبواب وبنود الميزانية.

من اجل ضمان التوظيف الأمثل للموارد العمومية، وضع المشرع الجزائري عدة قيود قانونية و تنظيمية لتفادي تبديد و اختلاس الأموال العمومية، بواسطة تطبيق رقابة مستمرة على تنفيذ النفقات و عن طريق الرقابة السابقة للنفقات و التي يمارسها المراقب المالي قبل تنفيذ النفقة على أوامر الأمر بالصرف، أو الرقابة أثناء التنفيذ و التي يمارسها المحاسب العمومي، أو الرقابة اللاحقة الممارسة من طرف مجلس المحاسبة و المفتشية العامة للمالية، حيث تهدف هذه القيود الى مراقبة مدى احترام السلطة التنفيذية للترخيص التشريعي الممنوح من طرف البرلمان في مجال توظيف النفقات العمومية.

تمر عملية تنفيذ النفقات العمومية على المراحل الآتية:

- مرحلة الالتزام.
- مرحلة التصفية.
- مرحلة إصدار سند المر بالدفع.

#### الفرع الأول: مرحلة الالتزام.

تعتبر مرحلة عقد النفقة أو ربط النفقة "المرحلة الأولى من مراحل صرف النفقات العامة، وهي الواقعة التي تنشأ في ذمة الدولة، وبمعنى آخر ينشأ الارتباط بالنفقة نتيجة اتخاذ السلطة التنفيذية لقرار ما، يترتب عنه دين في ذمة الحكومة يتطلب سداد هذا الدين إنفاقاً من جانب الحكومة"<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> خالد شحادة وأحمد زهير شامية، 2008، ص 314.

حسب المادة رقم 19 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، تعرف عملية الالتزام بأنها " العمل الذي يترتب عنه إنشاء الدين<sup>1</sup>، وما يمكن استنتاجه من هذا التعريف أن عملية الالتزام تتمثل في الإجراء الذي ينتج عنه عبء مستقبلي على عاتق الدولة التي توضع في وضعية مدين، ولا تعقد النفقة إلا في حدود الاعتمادات المالية المبرمجة في الميزانية، وبالتالي، لا يجوز تغيير مجال صرف النفقة العمومية إلا في حدود الغاية التي رصدت لها الاعتمادات المالية في ظل احترام بنود وأبواب الميزانية.

وتجدر الإشارة، في هذا المجال، أنه يجب التفرقة بين المفهوم القانوني لإجراء الالتزام والذي يتمثل في العقد الذي يتم بواسطته إنشاء الدين تجاه الدولة، وبين المفهوم المحاسبي لمرحلة الالتزام الذي يتجسد في عملية تخصيص مبلغ النفقة الملتزم بها من الاعتمادات المالية التي تصبح غير متاحة لتغطية باقي النفقات.

ويتم متابعة عمليات الالتزام بالنفقات العمومية عن طريق إعداد بطاقة الالتزام من طرف الأمر بالصرف وإرسالها مع وثائق إثبات النفقة إلى المراقب المالي وفق رقم تسلسلي غير متقطع، حيث يقوم هذا الأخير بتدقيق ومراقبة مدى مشروعية النفقة العمومية، عندما يمنح المراقب المالي تأشيرته على وثيقة الالتزام، تنتهي، تنتهي مرحلة الالتزام مما يسمح للأمر بالصرف بتنفيذ المرحلة الثانية المتعلقة بتنفيذ إجراءات التصفية وذلك بعد الاعتمادات المالية لتغطية النفقة محل الدفع.

يسمح هذا الإجراء بتقييد صلاحيات المحاسبين العموميين وتقادي النفقة من دون توفر التغطية المالية والحد من تحقق الدين على عاتق الدولة بسبب سوء تسيير المرافق العمومية، حيث إن المتعامل الاقتصادي لم يتم أداء الخدمة وبالتالي يمكن إلغاء الالتزام بالنفقة من دون أن يترتب عن ذلك دين على الدولة.

<sup>1</sup> المادة 19 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، سابق الذكر.

**الفرع الثاني: مرحلة التصفية.**

بعد أن يتم الارتباط بالنفقة، تأتي الخطوة الثانية المتعلقة بتحديد مبلغ النفقة الواجب على الدولة دفعه، فيتم "تقدير المبلغ المستحق للدائن و خصمه من الاعتماد المقرر في الميزانية، مع ضرورة التأكد من أن شخص الدائن غير مدين للدولة بشيء حتى يمكن إجراء المقاصة بين الدينين".<sup>1</sup>

يقوم الأمر بالصرف في مرحلة التصفية بالتأكد من صحة العمليات الحسابية في وثائق إثبات النفقة بهدف تحديد المبلغ النهائي الواجب دفعه مقابل قيمة التوريدات أو الخدمات الفعلية المؤداة للمرفق العام، حيث يمكن أن يكون المبلغ الفعلي الواجب دفعه أقل من مبلغ الالتزام بالنفقة في حين لا يجب أن يكون مبلغ التصفية أكبر من مبلغ الالتزام حيث لا يمكن تسديدها لعدم توفر التغطية المالية للفرق.

بعد تحديد مقدار المبلغ النهائي مستحق الدفع لصالح الدائن على أساس الوثائق والمستندات المحاسبية يقوم الأمر بالصرف بالتأكد من إثبات أداء الخدمة موضوع الدفع، عن طريق التحقق الميداني من الاستلام الفعلي للسلع والخدمات موضوع الدفع ومطابقتها مع بيانات الوثائق المحاسبية والشروط التعاقدية من حيث الكمية والنوعية.

تنتهي مرحلة التصفية بوضع ختم شهادة إثبات أداء الخدمة على ظهر الفاتورة موضوع الدفع مصادق عليها بختم وتوقيع الأمر بالصرف مع تحديد المبلغ الفعلي للدفع بالأرقام والحروف، مما يسمح بالانتقال إلى تنفيذ مرحلة تحرير سند الأمر بالصرف.

**الفرع الثالث: مرحلة إصدار الامر بالصرف.**

تعتبر مرحلة إصدار سند الامر بالصرف آخر المراحل الإدارية الإجبارية لتنفيذ النفقات العمومية والتي تتمثل في "الإذن بالصرف الذي يصدر عن الأمر بالصرف، الوزير أو من

<sup>1</sup> سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة - الإيرادات العامة - الميزانية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2008، ص 383.

ينيب عنه، أو من يحدده القانون والنظام الأساسي للجهة صاحب العلاقة، بدفع مبلغ الدين كما تحدد في مرحلة التصفية<sup>1</sup>.

يتم في هذه المرحلة تحرير سند الأمر بالدفع من طرف الأمر بالدفع أو ما يعرف بحوالة الدفع، من أجل إرسالها مع وثائق إثبات النفقة وبطاقة الالتزام وبطاقة الدفع إلى المحاسب العمومي من أجل تنفيذ مرحلة الدفع في الآجال المحددة قانوناً.

وفي هذا الإطار، تعتبر حوالة الدفع بمثابة أمر بدفع النفقة موجه للمحاسب العمومي، حيث تتضمن هذه الأخيرة بيانات خاصة باسم ولقب المستفيد، رقم حسابه البنكي أو البريدي والمبلغ الواجب دفعه بالأرقام والحروف إلى جانب بيانات متعلقة بطبيعة النفقة تبويبها في الميزانية، مصادق عليها بختم وتوقيع الأمر بالصرف وفق رقم تسلسلي غير متقطع.

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

#### الفرع الرابع: مرحلة الدفع.

يتكفل المحاسب العمومي حصرياً بعملية تسديد النفقات عن طريق تحويل المبالغ المالية إلى صاحب الحق وتصفية ذمة الدولة من الدين بصفة نهائية، إضافة إلى مسك القيود والسجلات المحاسبية للعمليات المالية التي تقوم بتنفيذها.

وعلى هذا الأساس، فإن العمليات المالية التي يقوم بتنفيذها المحاسب العمومي في إطار تنفيذ النفقات العمومية لا تعتبر بمثابة تحويلات مالية بسيطة من حساب إلى آخر، بل تخضع لإجراءات وقيود قانونية تهدف إلى ضبط ومراقبة تنفيذ النفقات العمومية قبل

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق، ص 315.

تسديدها، حيث يضطلع المحاسب العمومي بصلاحيات الرقابة أثناء التنفيذ من حيث الشكل على سندات الأمر بالدفع المحررة من طرف الأمر بالصرف.

وعلى هذا الأساس، فإن العمليات المالية التي يقوم بتنفيذها المحاسب العمومي في إطار تنفيذ النفقات العمومية لا تعتبر بمثابة تحويلات مالية بسيطة من حساب إلى آخر، بل تخضع لإجراءات وقيود قانونية تهدف إلى ضبط ومراقبة تنفيذ النفقات العمومية قبل تسديدها، حيث يضطلع المحاسب العمومي بصلاحيات الرقابة أثناء التنفيذ من حيث الشكل على سندات الامر بالدفع المحررة من طرف الأمر بالصرف<sup>1</sup>.

وفي هذا الإطار، قبل قبول دفع أي نفقة عمومية يجب على المحاسب العمومي وتحت مسؤوليته الشخصية والمالية، ان يتحقق من توفر جميع الشروط القانونية لضمان مشروعية تنفيذ النفقات العمومية، وذلك وفقا لأحكام المادة 36 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15/08/1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، حيث يجب على المحاسب العمومي قبل قبول دفع أي نفقة عمومية أن يتحقق من توفر كل الشروط الآتية:

- مراقبة مدى مطابقة العملية مع القوانين والأنظمة المعمول بها.
- التحقق من صفة الامر او المفوض له.
- التأكد من شرعية عمليات تصفية النفقات.
- التحقق من توفر الاعتمادات المالية.
- التحقق من أن الديون لم تسقط آجالها أو انها ليست محل معارضة.
- التأكد من الطابع الابرائي للدفع.
- مراقبة توفر تأشيرات عمليات المراقبة التي نصت عليها القوانين والأنظمة المعمول بها.
- التحقق من الصحة القانونية للمكسب الابرائي.
- التأكد من صحة إنشاء وتبويب النفقة العمومية.

<sup>1</sup> زهير شلال، مرجع سابق، ص 132.

### 1. مراقبة مدى مطابقة العملية مع القوانين والأنظمة المعمول بها:

قبل قبول دفع النفقة يقوم المحاسب العمومي بمراقبة احترام مختلف الإجراءات والمراحل الإدارية لتنفيذ النفقات العمومية، إضافة إلى التحقق من استثناء جميع الشروط القانونية لعقد الالتزام واحترام ضوابط اختيار الموردين و تطبيق إجراءات إبرام الصفقات العمومية.

### 2. التحقق من صفة الأمر بالصرف أو المفوض له:

يجب على المحاسب العمومي التأكد من أن الأمر بالصرف يمتلك صلاحيات إصدار سندات الأمر بالدفع عن طريق إجراء الاعتماد لدى المحاسب العمومي، حيث مباشرة بعد تنصيبه على الأمر بالصرف إيداع نسخة من قرار التنصيب ونموذج عن التوقيع والختم في سجل الاعتمادات، عن طريق هذا النموذج يستطيع المحاسب العمومي مطابقة الإمضاء مع حوالات الدفع المرسلة من طرف الأمر بالصرف.

### 3. التأكد من شرعية عمليات تصفية النفقات:

في هذه المرحلة يتحقق المحاسب من صحة العمليات الحسابية المحددة للمبلغ الواجب دفعه ومطابقته في مختلف وثائق إثبات النفقة، إضافة إلى التحقق من توفر شهادة أداء الخدمة مصادق عليها من طرف الأمر بالصرف في ظهر الفاتورة وتوفر القيد في سجل الجرد بالنسبة إلى السلع المستلمة، كما يتحقق المحاسب من تطبيق جميع الاقتطاعات والرسوم القانونية لتحديد المبلغ الصافي للدفع.

### 4. التحقق من توفر الاعتمادات المالية:

يقوم المحاسب العمومي بمسك محاسبة يومية تختص بمتابعة استهلاك الاعتمادات المالية وفقا لأبواب الميزانية لكل أمر بالصرف معتمد لدى مصالحه، حيث تمكنه هذه المحاسبة من معرفة في أي وقت قيمة الاعتمادات المالية المفتوحة وقيمة الاعتمادات المستهلكة والباقية المتعلقة بكل باب من أبواب الميزانية، قبل قبول دفع

النفقة يجب على المحاسب العمومي التأكد من كفاية الاعتمادات المالية لتغطية النفقة موضوع الدفع.

5. التحقق من أن الديون لم تسقط آجالها أو انها ليست محل معارضة:

يرفض المحاسب العمومي دفع النفقات التي سقطت نتيجة التقادم الرباعي (أربع سنوات)، كما يجب عليه التأكد من تنفيذ المقاصة مع معارضات الدفع المرسلة من المحاسبين العموميين على مستوى التراب الوطني لتنفيذ التحصيل الإجباري لحقوق الدولة.

6. التحقق من الطابع الابرائي للدفع:

ويقصد بهذا الاجراء التحقق بأن الدولة سوف تتخلص نهائيا من الدين المترتب عليها عند تنفيذ الدفع النهائي للنفقة لفائدة المستفيد الحقيقي، والذي يحميها من كل متابعة قانونية مستقبلية<sup>1</sup>.

7. مراقبة توفر تأشيرات عمليات المراقبة التي نصت عليها القوانين والأنظمة المعمول بها:

عن طريق التحقق من توفر تأشيرة المراقب المالي على بطاقة الالتزام وتوفر تأشيرة لجنة الصفقات العمومية المختصة في حالة تنفيذ الصفقات العمومية.

8. التحقق من الصحة القانونية للمكسب الابرائي:

ويقصد به أن يتحقق المحاسب العمومي من أن الدفع يتم لصالح الدائن الأصلي الذي قام بأداء الخدمة، عن طريق التحقق من مطابقة اسم ولقب المستفيد ورقم حسابه في مختلف وثائق إثبات النفقة.

9. التأكد من صحة إنشاء وتبويب النفقة العمومية:

<sup>1</sup> زهير شلال، مرجع سابق، ص 133

يجب على المحاسب العمومي ان يتحقق من مدى مطابقة باب و بند النفقة المسجلة في سند الأمر بالصرف مع أبواب و بنود نفس النفقة المسجلة في الميزانية، بهدف خصم الاعتمادات المالية لتغطية تسديد النفقة من الباب الذي يتناسب مع تبويب الميزانية.

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

أما في حالة الإخلال بأحد الشروط القانونية المذكورة أعلاه يجب على المحاسب العمومي رفض دفع تسديد النفقة، و يقوم بإبلاغ الأمر بالصرف المعني بالرفض عن طريق إرسال إشعار برفض دفع النفقة مبررا فيه الأسباب القانونية للامتناع عن الدفع، حيث يحتفظ المحاسب العمومي بالنسخة الصفراء لسند الامر بالدفع و يرسل باقي النسخ ووثائق إثبات النفقة إلى الأمر بالصرف من أجل تصحيح الأخطاء.

يقوم المحاسب العمومي بمراقبة تنفيذ النفقات العمومية على أساس الوثائق فهو ليس مسؤول في حالة تزوير وثائق إثبات النفقة العمومية، كما لا يحق له التدخل في مجال اختصاص الأمر بالصرف لا سيما في ميدان اختيار نوع أو سعر السلع أو الخدمات أو اختيار الموردين، لأن الهدف الأساسي لمراقبة المحاسب العمومي هو ضمان مشروعية تنفيذ النفقات العمومية من حيث الشكل ومطابقتها للقوانين والتنظيمات المعمول بها في مجال صرف المال العام<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> زهير شلال، مرجع سابق، ص 134.

## المبحث الثاني

### مسؤوليات المحاسب العمومي في إطار تنفيذ الميزانية العامة

وضع المشرع الجزائري صلب المادة 38 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية إطار ونطاق المسؤولية المترتبة على عاتق المحاسب العمومي أثر تصرفه اللاشرعي إخلاله بقواعد للانضباط عند ممارسة مهامه المحاسبية والمالية والتي حددتها المادة صراحة، المادة 88 من الأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة المعدل والمتمم، لا سيما ما يتعلق منها بتعدد المخالفات والمنصوص عليها في الفقرة التاسعة وكذا في المادة 91 من نفس القانون.

وحسب نص المادة 38 من القانون 90-21 فإن المحاسبين العموميين مسؤولون شخصيا وماليا عن العمليات الموكلة إليهم، ولا تقوم هذه المسؤولية إلا بقرار من وزير المالية، وبقرار من مجلس المحاسبة.

المادة 42 من القانون 90-21 صريحة في تطبيق المسؤولية النقدية، حيث ان المحاسب العمومي مسؤول عن تعويض الأموال والقيم الضائعة أو الناقصة من الخزينة وتغطية العجز الذي تسببه وليس بإمكانه ان يصلح الإجراءات فبمجرد وجود خلل في الحسابات يجب عليه التعويض مباشرة أي لا يؤخذ بالنية بالخطأ وغالبا ما يكون إثبات حالة العجز من طرف المحاسب العمومي نفسه<sup>1</sup>.

يعتبر المحاسبون العموميون مسؤولون مسؤولية مالية وشخصية عن الأموال والحقوق المالية التي تحت تصرفهم، وعلى هذا الأساس سنتطرق في المطلب الأول الى طبيعة المحاسب العمومي، والمطلب الثاني إجراءات الاعفاء من مسؤولية المحاسب العمومي.

### المطلب الأول

#### طبيعة مسؤولية المحاسب العمومي

<sup>1</sup> المادة 42 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، سابق الذكر.

يتميز المحاسب العمومي بمسؤولية ذات طابع خاص تتوافق مع طبيعة المهام المكلف بها، رغم ان المشرع قدم له الحماية الكاملة اثناء ممارسة مهامه الا انه يعتبر صمام الأمان الأخير قبل صرف المال العام، لهذا السبب توصف مسؤولية المحاسب العمومي بأنها شخصية ومالية، والذي ينتج عنها ضرورة تعويض الضرر الذي لحق بالخزينة العمومية من ماله الخاص في حالة التأكد من ارتكابه لمخالفات صريحة للقوانين والتنظيمات المعمول بها للعمليات التي قام بتنفيذها.

فمسؤولية المحاسب العمومي ليست بالسهلة فهو يتحملها إما شخصياً أو مع الأعوان العاملين معه إذا سجل أي نقص حساب، وهو مسؤول أيضاً عن كل مخالفة في تنفيذ أحكام 35 و 36 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية والمتعلقين بإجراءات التحقق من صفة الأمر بالصرف ومن التحقق من العناصر الواجب توفرها قبل قبول أية نفقة، فإذا كشف الملف موضوع التحقيق عن وجود مخالفات مضرّة بالخزينة العمومية، فإن المراقب العام لمجلس المحاسبة يقوم بإعلام السلطات المعنية ويبلغ النائب العام المختص إقليمياً ويرسل الملف إليه.

وقد ينتج مبلغ النقص إما عجز في حسابات الصندوق أو عن إيراد غير محصل أو عن نفقة مدفوعة خطأ أو عن ضياع ملك من أملاك الدولة، ما إذا كان المحاسب العمومي يمسك محاسبة عينية.<sup>1</sup>

ويتعين على المحاسب العمومي أن يسدد من أمواله الخاصة مبلغ النقص<sup>2</sup>، غير ان المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب لا يمكن إقامتها إلا من طرف وزير المالية أو مجلس المحاسبة.<sup>3</sup>

### الفرع الأول: المسؤولية المالية.

المادة 42 من القانون 90-21 صريحة في تطبيق المسؤولية النقدية، حيث ان المحاسب مسؤول على تعويض الأموال والقيم الضائعة او الناقصة من الخزينة، وتغطية العجز الذي

<sup>1</sup> المادة 04 من المرسوم التنفيذي 93-81، ج.ر، عدد 43، ص 1645.

<sup>2</sup> المادة 03، مرجع سابق، ص 1646.

<sup>3</sup> المادة 46 من القانون 90-21، المتعلق بالمحاسبة العمومية، سابق الذكر.

سببه، وليس بإمكانه ان يصلح الإجراءات فبمجرد وجود خلل في الحسابات يجب عليه التعويض مباشرة، وغالبا ما يكون إثبات حالة العجز من طرف المحاسب العمومي نفسه<sup>1</sup>.

عند ثبوت نقص في الأموال والقيم، يكون المحاسب العمومي مسؤولا عن تعويض الأموال والقيم الضائعة أو الناقصة من الخزينة لتغطية العجز الذي سببه<sup>2</sup> وليس بإمكانه إصلاح الإجراءات، فبمجرد ثبوت وجود خلل في الحسابات<sup>3</sup> يجب عليه التعويض، الذي تدفعه إما شركة التأمين التي تعاقد معها المحاسب أو تعاضدية المحاسبين العموميين.

### الفرع الثاني: المسؤولية الشخصية

حسب المادة 42 من القانون 21/90 فإن المحاسب مسؤول شخصيا عن كل مخالفة في تنفيذ العمليات المالية بمعنى ان المحاسب العمومي محل عقوبات جزائية تتراوح بين الغرامة المالية و سحب الاعتماد في حالة ما اذا تحققت هيئات المراقبة من وجود مخالفة صريحة للقواعد القانونية او التنظيمية المتعلقة بتنفيذ العمليات المالية و المحاسبية التي ألحقت ضرر بالخزينة العمومية، دون الإخلال بالعقوبات الإدارية و هذه المسؤولية الشخصية مرتبطة بالمهام المسندة اليه بموجب القوانين والأنظمة المعمول بها و لا سيما المادة 33 من قانون المحاسبة العمومية التي تتمثل في:

- تحصيل الإيرادات.
- دفع النفقات.
- ضمان حراسة الأموال او السندات او القيم او الأشياء والمواد المكلف بحفظها.
- تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد.
- حركة حسابات الموجودات.

إضافة الى المحافظة على السجلات المحاسبية والوثائق الثبوتية.

<sup>1</sup> زغاد نصير، بن صوشة الساسي، النظام القانوني للمحاسب العمومي، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون اداري، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2017/2018، ص42

<sup>2</sup> المادة 3 المرسوم التنفيذي 312/91 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، (ج.ر.ج.د.ش)، العدد 43 و المحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين و إجراءات مراجعة باقي الحسابات، و كفييات اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين. على انه " يتعين على المحاسب العمومي الماخوذ بمسؤوليته المالية ان يسدد وجوبا من أمواله الخاصة مبلغا يساوي البواقي الحسابية المكلف بها".

<sup>3</sup> فنيش محمد صالح، مرجع سابق، ص140.

تكون مسؤولية المحاسب العمومي شخصية عندما يثبت وجود مخالفة في تنفيذ العمليات المنصوص عليها في المادتين 35 و 36 من قانون المحاسبة العمومية<sup>1</sup>، وتجد فكرة المسؤولية الشخصية أساسها في المادة 43 من ذات القانون " يكون المحاسب العمومي مسؤولاً شخصياً عن كل مخالفة في تنفيذ العمليات المشار إليها في المادتين 35 و 36 من هذا القانون".

### الفرع الثالث: المسؤولية عن عمل الغير.

تمتد مسؤولية المحاسبين العموميين إلى عدد من الأشخاص التابعين لهم والذين هم تحت سلطته، كما يمكن ان تكون المسؤولية تضامنية بين المحاسبين العموميين والأشخاص الموضوعين تحت أوامرهم<sup>2</sup>.

وتجدر الإشارة إلى أن مسؤولية المحاسب الفعلي لا تقع على المحاسب القانوني، إلا إذا ثبت عملهم بالتسيير الفعلي (غير الشرعي) وتسترهم عليه.

يلاحظ من خلال القواعد التقليدية المطبقة في مجال المسألة المالية للمحاسبين انها محافظة على صلاحياتها إلى جانب ما استجد من قواعد جديدة في هذا الخصوص، كما هو الحال في كل من فرنسا والمغرب والتي يأمل ان يستفيد منها النظام المالي الجزائري، فتصبح مسألة المحاسب العمومي وكل الفاعلين في مجال تنفيذ النفقات العمومية على أساس الأداء في تحقيق الأهداف فضلا عن قيامها على أساس القواعد التقليدية<sup>3</sup>.

## المطلب الثاني

### إجراءات الإعفاء من مسؤولية المحاسب العمومي

وضع المشرع الجزائري من اجل التخفيف من ضغط المسؤولية الشخصية والمالية التي تقع على عاتق المحاسب العمومي الذي ارتكب خطأ مهنيا، إجراءات من

<sup>1</sup> راجع المادتين 35 و 36 ن قانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، سابق الذكر.  
<sup>2</sup> شويخي سامية، أهمية الإستفادة من الآليات الحديثة و المنظور الإسلامي في الرقابة على المال العام، رسالة لنيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، تخصص تسيير المالية العامة، كلية العلوم و العلوم التجارية، جامعة أبو بكر بلقاسم، تلمسان، 2010-2011 ص 22.  
<sup>3</sup> فنيش محمد صالح، مرجع سابق، ص 144-145.

شأنها ان تخفف من مسؤوليته الشخصية والمالية وذلك عن طريق طلب الإعفاء من المسؤولية في الفرع الأول أو بواسطة الإبراء الرجائي في الفرع الثاني وهي كما يلي:

### الفرع الأول: الاعفاء من المسؤولية **La décharge de responsabilité**

الإعفاء من المسؤولية هو حق يتمتع به المحاسب العمومي في حالة إثباته ان الخطأ كان ناجما عن قوة قاهرة وهذا حسب المادة 38 من القانون 12/91 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1992، أما عن قرار الإعفاء فيتخذه وزير المالية ويمكن ان يكون كلياً او جزئياً.

عندما يقدم المحاسب العمومي أدلة تثبت عدم ارتكابه للخطأ، المبالغ موضوع الإعفاء تتحملها الدولة<sup>1</sup>. وذلك من خلال إرسال طلب إعفاء جزئي من المسؤولية إلى مجلس المحاسبة حسب ما نصت عليه المادة 3 من المرسوم 312-91، كما اعطي الوزير المكلف صلاحية الإعفاء الكلي او الجزئي من المسؤولية المالية والشخصية حسب ما جاء في المادة 38 من القانون 38 من قانون المالية التكميلي رقم 91-12.

إلا ان كل القوانين لم تشير على مدة دراسة طلب الإعفاء والإجراءات الواجب اتباعها<sup>2</sup>

### الفرع الثاني: الإبراء الرجائي **La remise gracieuse**

تنص الفقرة الثانية من المادة 46 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية على ان المحاسب العمومي القائمة مسؤوليتها المالية *comptablemise en debit* يمكن ان يستفيد من إبراء رجائي كامل أو جزئي في حالة إثباته لحسن النية.

يمكن للمحاسب العمومي الذي لم يقدم طلبا بالإعفاء الجزئي من المسؤولية أن يطلب من الوزير المكلف بالمالية إبراء رجائي من المبالغ الموضوعة على عاتقه<sup>3</sup> ويمنح الوزير المكلف بالمالية الإبراء الرجائي بعد استشارة لجنة المنازعات والتي تقوم قبل ذلك بالتحري

<sup>1</sup> علي بساعد، المالية العمومية، محاضرات، المدرسة العليا للقضاء.

<sup>2</sup> نصيرة عباس، آليات الرقابة الإدارية على النفقات العمومية، أطروحة ماجستير، غير منشورة، تخصص إدارة و مالية، كلية الحقوق، جامعة

أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2012/2011، ص 74.

<sup>3</sup> المرسوم التنفيذي رقم 311-91، سابق الذكر.

عن الوضعية المالية والمادية الفعلية للمحاسب من اجل تقدير إمكانية أو استحالة الدفع<sup>1</sup>، ولقد أعطى القانون للمحاسب العمومي الحق في اكتتاب تأمين يخصه شخصيا يضمن له المخاطر المتعلقة بمسؤوليته، وذلك عند تسلمه لمهامه، لا ان هذا الإجراء لم يطبق لحد الآن.

يطلب المحاسب الموضوع في حالة مدين إعفائه من تسديد المبالغ المستحقة من وزير المالية، الذي يقدر قبول أو رفض الإعفاء الكلي أو الجزئي للمبالغ المستحقة الدفع للخرينة العمومية، وذلك وفقا احكام المادة 38 من القانون رقم 21/91 المؤرخ في 07 اوت 1991 المتعلق بقانون المالية التكميلي لسنة 1991.

وفي حالة إثبات القوة القاهرة يرخص القانون لمجلس المحاسبة الإعفاء الجزئي او الكلي للمحاسب الموضوع في حالة مدين<sup>2</sup>.

يستطيع المحاسب العمومي الموضوع في حالة مدين تجاه الخزينة العمومية ان يقدم طلبا ثانيا لوزير المالية لإعفائه من تسديد الدين، وبعد استشارة لجنة المنازعات التي تقوم بالتحري عن الوضعية المالية والمادية الفعلية للمحاسب من أجل تقدير إمكانية أو استحالة الدفع، بناء على ذلك يقرر وزير المالية الإعفاء الكلي او الجزئي للمبالغ المستحقة الدفع للدفع للخرينة العمومية<sup>3</sup>.

وتتص المادة 10 من المرسوم 312-91 على انه "يمكن للمحاسب العمومي الذي لم يقدم طلبا بالإعفاء الجزئي من المسؤولية أو الذي رفض طلبه كليا أو جزئيا أن يطلب من الوزير المكلف بالمالية إبراء رجائي من المبالغ المتروكة على عاتقه"، ولا يتحقق ذلك إلا بعد النظر إلى الوضعية المالية للمحاسب العمومي للتأكد من إمكانية المحاسب العمومي الدفع من عدمه<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> زهير شلال، سابق الذكر، ص 113.

<sup>2</sup> المادة 10 من المرسوم التنفيذي 312-91، مرجع سابق، أنظر كذلك حول هذه النقطة، عمار غريب، علاقة الأمر بالصراف بالمحاسب العمومي، مذكرة تخرج مفتش مركزي للخرينة و المحاسبة، الدفعة الثالثة، المدرسة الوطنية للضرائب، الجزائر، 2013، ص 09.

<sup>3</sup> المادة 8 من المرسوم التنفيذي رقم 312/91، مرجع سابق، ص 9

<sup>4</sup> نفس المرجع السابق، ص 9.

# خاتمة

تناولنا في موضوعنا هذا أحد الأعوان العموميين المهمين المخولين قانونا بتنفيذ النفقات والايرادات العمومية ألا وهو المحاسب العمومي، وذكرنا بالتفصيل مختلف أصنافه من حيث عدة تقسيمات بحسب الوظيفة أو بحسب الشخص المعنوي، ثم تم التطرق إلى المهام والمسؤوليات الملقاة على عاتقه باعتباره الأساس في تنفيذ الميزانيات العمومية، وكجهاز رقابي يحافظ على المال العام وفق التشريعات والأنظمة المعمول بها.

ومن خلال ما تقدم يتجلى لنا الدور الهام الذي يقوم به المحاسب العمومي في عملية مراقبة وتنفيذ الميزانية أو ما يصطلح به بالرقابة على تنفيذ النفقات العمومية، حيث أنه المكلف بتسيير المحاسبة في المؤسسات العمومية الإدارية، كونه معين قانونا للقيام فضلا عن عمليات التحصيل والدفع بضمان حراسة الأموال والسندات والقيم.

وكي تصبح عملية الرقابة أكثر نجاعة وفعالية، توصلنا إلى بعض الاقتراحات والتوصيات التي يمكن إيجازها فيما يلي:

- ضرورة إرساء نظام الرقابة ودعم الأجهزة القائمة بها والمكلفين بها، لأنها هي الأهم كونها تحول دون الأخطاء والاختلاسات وما شابها قبل وقوعها.
- وتبعاً لما سبق، يجب أن تتوفر مثل هذه الهيئات الرقابية على الوسائل البشرية والمادية الضرورية لمزاولة مهامها على أكمل وجه، وأن تسعى دائماً لتوظيف الكفاءات العالية في مختلف الاختصاصات.
- وجوب اعتماد الأنظمة الرقابية التي يسهل فهمها وتطبيقها بما يضمن الداء الحسن والفعال، والكف عن الاستيراد الجاهز للقوانين بما لا يتلاءم مع واقعنا ولا أنظمتنا السائدة.

## قائمة المراجع

### ❖ الكتب بالعربية:

1. برحماني محفوظ، المالية العامة في التشريع الجزائري، (د.ذ.ط)، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2015.
2. حسين مصطفى، المالية العامة، (د.ذ.ط)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995.
3. خلاصي رضا، شذرات المالية العامة، (د.ذ.ط)، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2016.
4. دراز عبد المجيد، سمير أيوب، مبادئ المالية العامة، (د.ذ.ط)، الدار الجامعية، مصر، 2002.
5. سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2006.
6. سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة - إيرادات العامة - الميزانية العامة، (د.ذ.ط)، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2008.
7. عوض الله زينب، أساسيات المالية العامة، (د.ذ.ط)، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2006.
8. لعامرة جمال، منهجية الميزانية العامة في الجزائر، (د.ذ.ط)، دار الفجر للنشر و التوزيع، مصر، 2001.
9. محمود حسين، زكريا أحمد عزام، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة، الاردن، 2007.

10. مسعي محمد، المحاسبة العمومية، الطبعة 02، دار الهدى للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2003.

11. منصور يونس، مبادئ المالية العامة، (د.ذ.ط)، (د.د.ن)، لبنان، 2004،

### ❖ الرسائل و المذكرات الجامعية:

#### أ- رسائل الدكتوراه:

1. شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، شعبة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات، كلية العلوم و علوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2013-2014.

2. فنينش محمد الصالح، الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في القانون الجزائري، اطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2012،

#### ب- مذكرات الماجستير:

1. شويخي سامية، أهمية الاستفادة من الآليات الحديثة و النظم الاسلامي في الرقابة على المال العام، مذكرة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، تخصص تسيير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية، جامعة أبو بكر بالقائد، تلمسان، 2011-2012.

2. نصيرة عباس، آليات الرقابة الادارية على النفقات العمومية، اطروحة ماجستير، غير منشورة، تخصص إدارة و مالية، كلية الحقوق، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2011-2012.

#### ت- مذكرات الماستر:

1. زغاد نصير، بن صوشة الساسي، النظام القانوني للمحاسب العمومي، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون اداري، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2017-2018.

2. طالب سليمان، ريوح نورالدين، المحاسبة العمومية اداة للرقابة على المال العام، مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون العام، تخصص الادارة و المالية العامة، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2006.

#### ❖ المقالات:

1. سكوتي خالد، "دور المحاسب العمومي في مراقبة الميزانية العامة"، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية و الاقتصادية، المجلد 09، العدد 03، 2020. الجزائر. ص ص 91-104.
2. لعمارة جمال، "تطور فكرة و مفهوم الموازنة العامة للدولة و علاجه في الاقتصاد الوضعي"، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 14، 2013، جامعة محمد خيضر، بسكرة.

3. هجيرة ديملي، "الميزانية العامة في ميزان الحوكمة الجيدة"، مجلة مجاميع المعرفة، العدد 05، 2017، الجزائر.

### ❖ المحاضرات :

1. لوني نصيرة، محاضرات في مقياس المالية العامة، لقاء على طلبه السنة الثالثة ليسانس، تخصص قانون عام، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة اكلي محند اولحاج، البويرة، 2019-2020.

### ❖ النصوص القانونية و التنظيمية:

- 1- قانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، الصادر في الجريدة الرسمية عدد 35 ، المؤرخ في 15 اوت 1990.
- 2- قانون 88-05 المؤرخ في 12-01-1988، المعدل و المتمم للقانون 84-17 المؤرخ في 07-07-1984 المتعلق بقوانين المالية.
- 3- مرسوم تنفيذي 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، العدد 43، و المتعلق بتعيين و اعتماد المحاسبين العموميين.
- 4- مرسوم تنفيذي 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، ( ج.ر.ج.ج.د.ش)، العدد 43 المحدد لشروط الاخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين و اجراءات مراجعة باقي الحسابات و كفيات اكتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين.
- 5- مرسوم تنفيذي 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، (ج ر. ج. ج. د. ش) ، العدد 43 و المحدد لإجراءات المحاسبة التي

يمسكها الآمرون بالصرف و المحاسبون العموميون و كفياتها و  
محتواها.

### ❖ المراجع باللغة الفرنسية:

- 1- François CHOUVEL, Finances publiques, Guliano éditeur, Paris, 2007.
- 2- François DERUEL, Jacque Buisson, Budget et pouvoir financier, Edition Dalloz. Paris, 2001.
- 3- Yahia DNEDNI, La pratique du systeme budgétaire de l'Etat en Algerie, OPU, Alger, 2002

# الفهرس

1	مقدمة
5	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لدراسة دور المحاسب العمومي في تنفيذ الميزانية
6	المبحث الأول: مفهوم المحاسب العمومي
6	المطلب الأول: تعريف المحاسب العمومي وأصنافه
6	الفرع الأول: تعريف المحاسب العمومي
7	الفرع الثاني: أصناف المحاسب العمومي
11	المطلب الثاني: تأهيل المحاسب العمومي
12	الفرع الأول: التعيين المباشر
14	الفرع الثاني: التعيين أو الاعتماد
17	المبحث الثاني: ماهية الميزانية العامة
18	المطلب الأول: مفهوم الميزانية العامة
18	الفرع الأول: تعريف الميزانية العامة
19	الفرع الثاني: خصائص الميزانية العامة
21	المطلب الثاني: مبادئ الأساسية لتحضير الميزانية العامة
22	الفرع الأول: مبدأ سنوية الميزانية
23	الفرع الثاني: مبدأ وحدة الميزانية
26	الفرع الثالث: مبدأ توازن الميزانية
27	الفرع الرابع: مبدأ عمومية أو شمولية الميزانية
29	الفرع الخامس: قاعدة عدم التخصيص
31	الفصل الثاني: المهام المنوطة بالمحاسب العمومي ومسؤولياته في تنفيذ الميزانية
33	المبحث الأول: مهام المحاسب العمومي في إطار تنفيذ الميزانية العامة
33	المطلب الأول: مهام المحاسب العمومي بالنسبة للإيرادات
34	الفرع الأول: مرحلة الإثبات
35	الفرع الثاني: مرحلة التصفية
35	الفرع الثالث: مرحلة إصدار سند الأمر بتحصيل الأيراد

35	الفرع الرابع: مرحلة التحصيل
38	المطلب الثاني: مهام المحاسب العمومي بالنسبة للنفقات
39	الفرع الاول: مرحلة الالتزام
41	الفرع الثاني: مرحلة التصفية
41	الفرع الثالث: مرحلة إصدار الأمر بالصرف
42	الفرع الرابع: مرحلة الدفع
47	المبحث الثاني: مسؤوليات المحاسب العمومي في إطار تنفيذ الميزانية العامة
47	المطلب الأول: طبيعة مسؤولية المحاسب العمومي
48	الفرع الاول: المسؤولية المالية
49	الفرع الثاني: المسؤولية الشخصية
50	الفرع الثالث: المسؤولية عن عمل الغير
50	المطلب الثاني: اجراءات الإعفاء من مسؤولية المحاسب العمومي
51	الفرع الأول: الإعفاء من المسؤولية
51	الفرع الثاني: الإبراء الرجائي
53	خاتمة
56	قائمة المراجع
60	الفهرس