جامعـــة يحي فارس بالمديـــة
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير
تخصص تسيير عمومي

دور المحاسب العمومي في تنفيذ العمليات المالية في خزينة الدولة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير

إعداد الطالبتين :
✓ إيمان عواد
✓ خليدة بودينى

إشراف الأستاذة:
* شراطي نسيمة

السنة الجامعية: 2020/2019

الـشكـر

أولا نتقدم بالشكر الجزيل لله عزوجل الذي أنعم علينا بإتمام هذا العمل المتواضع

ونتقدم بالشكر للأستاذة المشرفة شراطي نسيمة التي أقبلت في الأشراف على مذكرتنا

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ برابح الذي لم يبخل علينا بالمعلومات والنصائح

وإلى كل من ساعدنا من قريب أو بعيد على إتمام هذا العمل.

إهداء

بداية الكلام الحمد لله حمدا لا ينتهي وصلاة على حبيبنا المصطفى

أهدي ثمرة جهدي إلى أعز ما أملك في الوجود إلى الوالدين الغاليين

اللذان انتظرا هذه اللحظة بفارغ الصبر أطال الله في عمرهما.

إلى سندي في هذه الحياة اخوتي واخواتي حفظهم الله

إلى كل العائلة الكريمة

إلى الذين لم يبخلوا علي بمساعدتهم ومساندتهم

إلى من شاء الله مؤاخاتهم من الأصدقاء

إلى كل من هو في ذاكرتي ونستهم مذكرتي .

إيمان

الإهداء

الحمدلله حمدا كثيرا على توفيقه وعونه أما بعد

أهدى ثمرة هذا العمل المتواضع إلى :

من أسقوني حنان لا ينتهي ،وأعطوني الحب الدائم وربوني على دين والخلق والعلم وهيئوني بكل وسائل وطرق إلى هذا المستوى "والديا" أطال الله في عمرهما .

إلى أخي الوحيد وسندي "فاتح" وإلى أخواتي "وئام ،شيماء ،نصيرة"

وإلى أخوالى وأعمامي وكل عائلة " بن سعيدي " وعائلة "بوديني "

وإلى كل صديقاتي وأصدقائي وإلى كل من كان له يد في نجاحي المدرسي

وإلى صديقاتي في العمل " إيمان عواد".

أثاب الله جميع .

خليدة

تهدف هذه دراسة إلى تعرف على قواعد ومبادئ المحاسبة العمومية طريق المعاملات المالية للدولة وكذا جل المهام الموكلة للمحاسب العمومي ومسؤوليه المنحصرة بينه وبين الآمر بالصرف، حيث تعتبر هذه الأخيرة من أهم المبادئ في المحاسبة العمومية ألا وهي مبدأ الفصل بين الوظيفتين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي .

إضافة إلى كيفية أداء العمليات المحاسبية المتمثلة في النفقات والإرادات .

الكلمات المفتاحية :المحاسبة العمومية، المحاسب العمومي، الآمر بتصرف، النفقات والإرادات، الحساب الختامي

Résumé

Cette étude vise a diagnostiquer les régles et principes de la compatibilité publique**,** la méthode des transactions financières pour l'Etat ,ainsi que la plupart des tàches comfiées à l'expert- comptable et sa responsabilité confinée entre lui et l'ordre de décaissement.

Comment effectuer les opérations comptables représentées dans les dépenses et les revenus.

Mots –clés :comptabilité public, Ministère des finances, comptable public l'ordonnateur, dépenses et recettes.

فهرس
المحتويات

فهرس المحتويات	الصفحة
شكر	
إهداء	
مستخلص الدراسة باللغة العربية واللغة الفرنسية	
فهرس المحتويات	
قائمة الجداول	
قائمة الأشكال	
مقدمة	أ-ج
الفصل الأول: أساسيات ومفاهيم حول المحاسبة العمومية	
تمهيد	
المبحث الأول :الإطار النظري للمحاسبة العمومية	3
المطلب الأول :مفهوم المحاسبة العمومية وخصائصها	4
المطلب الثاني : أهداف المحاسبة العمومية	5
المطلب الثالث : الوظائف المحاسبة العمومية	6
المبحث الثاني :قواعد المحاسبة العمومية ومبادئها	7
المطلب الأول :قواعد المحاسبة العمومية	10
المطلب الثاني :مبادئ محاسبة العمومية	11
المطلب الثالث :مجالات تطبيق المحاسبة العمومية	14
المبحث الثالث :أعوان المحاسبة العمومية	15
المطلب الأول :آمرون بالصرف	15
المطلب الثاني :محاسبين العموميون	18

المطلب الثالث :مبدأ المتنافي بين مهام الآمر بالصرف والمحاسب العمومي .	22
خلاصة الفصل	26
الفصل الثاني :العمليات المالية المنفذة على مستوى الخزينة العمومية	
تمهيد	28
المبحث الأول :تحصيل إيرادات العمومية	29
المطلب الأول : تعريف إيرادات العمومية	29
المطلب الثاني : التصنيفات الإيرادات العمومية	30
المطلب الثالث :مراحل تنفيذ إيرادات العمومية	31
المبحث الثاني: صرف النفقات العمومية	34
المطلب الأول :تعريف النفقات العمومية	34
المطلب الثاني :تصنيفات النفقات العمومية	35
المطلب الثالث :مراحل تنفيذ النفقات العمومية	36
المبحث الثالث :دور المحاسب العمومي في تنفيذ العمليات المالية للدولة والحساب الختامي	38
المطلب الأول : دور المحاسب العمومي في تنفيذ العمليات المالية للدولة	
المطلب الثاني :تعريف الحساب الختامي	38
المطلب الثالث :فائدة إعداد الحساب الختامي	39
خلاصة الفصل	40
الخاتمة	42

قائمةالجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
1	أصناف آمرين بالصرف	**17**

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
2-1	مراحل تنفيذ إيرادات العمومية	33
2-2	مراحل صرف النفقات العمومية	37

مقدمة

نظرا لتطورات التي تشهدها الدولة وتزايد المستمر لنشطاتها، بعدما كان ينحصر على الوظائف السيادية كالدفاع والعدالة مما رافقه تطورا في المحاسبة العمومية والتي كانت تعتمد على تسجيل عمليات الإنفاق وتحصيل الإيرادات بمبالغ بسيطة تبعا لنشاط المحدود للدولة ومع تلك التطورات والتي متمثلة أساسا في التخطيط الاقتصادي والاجتماعي الشامل والذي تبعه زيادة في الإيرادات وتنوع مصادرها وزيادة في نفقات وتنوع مجالاتها ومن ثم أصبحت المحاسبة العمومية تهتم بشكل كبير ودقيق على تقديم البيانات المالية الكاملة ضمن تقارير مناسبة في الوقت المحدد وإلى الجهات الوصية وتحولت إلى أداة من أدوات الأساسية للإدارة العامة لتراقب الأموال العامة إنفاقا وتحصيلا وللمحاسبة العمومية تسميات أخرى تختلف من بلد على آخر كالمحاسبة الأموال العامة والمحاسبة العمومية .....الخ، كما أن الميزانية العامة هي إحدى خيارات السلطة العامة السياسية والاقتصادية التي تسعى إلى إشباع الحاجات العامة وذلك بتنفيذ وضبط الأموال العمومية ومراقبتها مراقبة العامة ،ولضبط الإسراف وتبذير والفساد بصفة عامة كان لازما وضع إجراءات بما يسمى بتنفيذ الميزانية العامة للدولة والتي نقصد بها تلك العمليات التي تهدف إلى توفير الأموال العامة اللازمة لتسيير المرافق والهيئات العمومية للدولة والذي يهتم بتنفيذ العمليات هي المحاسبة العمومية.

والجزائر كغيرها من الدول قامت بتخصيص المحاسبة العمومية بإطار قانوني يهدف إلى ضبط آليات تحصيل الإيرادات العمومية وتنظيم مراحل تصريف النفقات العمومية في ظل احترام تبويب الميزانية العامة لدولة لفرض رقابة المستمرة على الأعوان المحاسبة العمومية وذلك بتحديد صلاحياتهم ومسؤولياتهم عند تنفيذ العمليات المالية.

ولعل الأمر الذي يدور في أذهاننا هو دور أعوان عموميين في تحصيل وتسديد هذه الأموال ومن الذي يحرص على كل تلاعبات التي تمسها وكذلك العمليات والإجراءات التي يقوم بمتابعتها هؤلاء الأعوان من أجل تسيير الأمثل للأموال العمومية.

ومن هنا سوف نحاول من خلال دراستنا هذه أن نبرز دور أحد أعوان العموميين في تنفيذ الأموال العمومية من خلال العمليات المالية

1.إشكالية الدراسة

من خلال ما سبق تتضح إشكالية دراستنا في الآتي:

❖ كيف يتم تنفيذ العمليات المالية في خزينة الدولة من طرق المحاسب العمومي ؟

الأسئلة الفرعية :

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

✓ ماهية المحاسبة العمومية؟

✓ من هم الأشخاص القانونيين المكلفين بتنفيذ العمليات المالية؟

✓ ما هو دور المسند للمحاسب العمومي عند تنفيذه للنفقات العمومية؟

2.فرضيات الدراسة

نتطرق إلى مجموعة من الفرضيات :

1 – **الفرضية الأولى** :تعد المحاسبة العمومية فرعا من فروع المحاسبة والتي تطبق على المؤسسات العمومية وتهدف من خلالها إلى الحفاظ على الأموال العامة والرشادة في الإنفاق.

2– **الفرضية الثانية:** الأشخاص المكلفين بتنفيذ العمليات المالية هم المحاسبين العموميين والآمرون بالصرف.

3– **الفرضية الثالثة:** يتمثل دور المحاسب العمومي في تحصيل الإيرادات وصرف النفقات.

3.أهداف الدراسة

نلخص الأهداف في النقاط التالية :

1– تعرف على الإطار العام للمحاسبة العمومية.

2- تعرف على الأعوان المكلفون بتنفيذ المحاسبة العمومية بصفة عامة وإبراز المهام الموكلة لهم.

3- التعرف بصفة خاصة على حجم الدور الذي يقوم بيه المحاسب العمومي كعون من أعوان تنفيذ الميزانية العامة للدولة.

4- الوقوف على جميع أصناف المحاسبين العموميين كل في مجال وحدود اختصاصه.

4.أهمية الدراسة

تكمن أهمية هذه الدراسة في معرفة ماهية المحاسبة العمومية والدور المحاسب العمومي في الحفاظ على المال العام ،وكذا تكمن أهمية هذه الدراسة في الاهتمام المتزايد للدولة عموما والجزائر خصوصا بهذا الجهاز التنفيذي والرقابي للأموال العموميةوتأتي أهمية الموضوع كذلك من خلال الدور المغيب للمحاسب العمومي من جهة وقلة البحوث الأكاديمي من جهة أخرى.

.5.الصعوبات

والتي تلخص في نقاط التالية :

- ✓ قلة المراجع والمصادر وذلك راجع لغلق الجامعات سبب الأزمة الصحية العالمية
- ✓ عدم القيام بالجانب التطبيقي بسبب جائحة كورونا وصعوبة التنقل للمؤسسة
- ✓ صعوبة الحصول على المعلومات من المؤسسة محل الدراسة وتحليل نتائجها.

.6.المنهج المستخدم

بالنظر لطبيعة الموضوع وقصد معالجة الإشكالية بطريقة مبسطة قمنا بالاعتماد على المنهج الوصفي لضبط مختلف المفاهيم، انطلاقا من مفهوم المحاسبة العمومية إضافة إلى ذلك تعريف الأعوان المكلفين بذلك وإسقاط الضوء على المحاسب العمومي مرورا بأصنافه ومهامهم ،إلى العمليات المالية المنفذة وغيرها من المفاهيم .

7.هيكل الدراسة

من أجل دراسة هذا الموضوع قمنا بتقسيم الدراسة إلى فصلين بحيث تم التطرق في الفصل الأول إلى أساسيات المحاسبة العمومية والذي سنحاول تطرق فيه إلى مفهوم المحاسبة وأعوانها... وفي الفصل الثاني تم تطرق إلى جميع العمليات المالية للدولة .

الفصل الأول

أساسيات ومفاهيم حول المحاسبة العمومية

تمهيد

المحاسبة بصفة عامة تعني الكتابات التي تعبر بالأرقام العمليات الحسابية الخاصة بتنفيذ الإرادات والنفقات بواسطة تقنيات خاصة وإجراءات محددة قانونيا، والقصد من ذلك هو متابعة مستمرة ودائمة للوضعية المالية لمعرفة في كل وقت وكل زمان برصيد المالي المتوفر والاعتمادات المتبقية في كل بند من البنود الخاصة بالميزانية ومبلغ النقود المتوفرة والبضائع المتوفرة من جهة ومراقبة استعمالها من جهة أخرى .

تعد المحاسبة العمومية أو المحاسبة الحكومية علما أكثر تميزا عن الفروع أنواع المحاسبات الأخرى مثل، المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف....وهذا لما لها من طابع خاص يميزها عن غيرها ،لا سيما مجال تطبيقها ومفاهيمها والمبادئ التي تركز عليها وهو ما سنحاول التعرف عليه في هذا الفصل والذي قسم إلى ثلاثة مباحث :

المبحث الأول:الإطار النظري للمحاسبة العمومية.

المبحث الثاني:قواعد ومبادئ المحاسبة العمومية.

المبحث الثالث:أعوان المحاسبة العمومية.

المبحث الأول :الإطار النظري للمحاسبة العمومية

إذا رجعنا إلى التاريخ فإن المحاسبة العمومية ممارسة قديمة قدم الحضارات الإنسانية ،بدأت تطور تقنيا منذ ظهور جهاز الدولة كإطار تنظيمي ،سياسي،اقتصادي وإداري وقد تطورت بوتيرة أسرع مع تطور الإداري وخاصة منذ الثورة الفرنسية 1789،إلى أن أصبحت علما قائما بذاته له قواعده الثابتة وقواعد أخرى محلية تعكس خصوصيات الدول التي تمارس فيها.

وسنحاول من خلال هذا البحث تطرق إلى تعريف المحاسبة العمومية وخصائصها وأهدافها ووظائفها.

المطلب الأول: تعريف المحاسبة العمومية وخصائصها

عرفت المحاسبة العمومية عدة مصطلحات تدل على مضمونها فهي: تنظيم المحاسبة العمومية ,قانون المحاسبة العمومية، المحاسبة الإدارية، قواعد المحاسبة العمومية، محاسبة الخزينة والتسيير المالي العمومي ورغم إختلاف صيغ هذه المصطلحات إلا أنها تدل على نقس المضمون .

الفرع الأول: تعريف المحاسبة العمومية

يمكن إعطاء عدة تعريف منها :

1. المحاسبة العمومية هي مجموع القواعد القانونية والقواعد التقنية المطبقة في وصف تنفيذ ومراقبة العمليات المالية للهيئات العمومية.

وعلى هذا الأساس نستنتج أن قواعد المحاسبة العمومية هي قواعد قانونية وقواعد تقنية، تحدد الإجراءات العملية لتنفيذ ومراقبة العمليات المالية للدولة ومصالحها وفق طرق إثبات خاصة ومميزة .[1]

[1]– العربي بعمران محمد، المحاسبة العمومية ،دروس مع أسئلة وتمارين محلولة ،دار المسيرة للنشر والتوزيع ،براقي الجزائر ،2017،ص08 .

2. يمكن تعريف المحاسبة العمومية بأنها المجال المحاسبي المتخصص بعملية التقدير وتسجيل تبويب العمليات المالية، في وحدات الجهاز الحكومي، تم إنتاج المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرارات وتوصيلها إلى جهات ذوات العلاقة وفق تشريعات الرسمية والمبادئ الخاصة بذلك.[1]

3. يعرف المحاسبة العمومية تقليديا بأنها دراسة لمجموعة المبادئ والأسس والمعاير المتعارف عليها وهي دراسة تطبيقية لأساليب فنية من تجميع وتبويب وتلخيص وتحليل البيانات المتعلقة بالنشاط الحكومي، بغرض فرض الرقابة المالية والقانونية على إرادات ومصرفات الحكومة وبغرض اتخاذ القرارات المناسبة في لوقت والمكان المناسب.[2]

4. وتعرف كذلك بأنها: الإطار القانوني الذي يحدد مهام وصلاحيات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين وتحديد مسؤولياتهم في تحصيل الإرادات وصرف النفقات العامة وكذلك الرقابة المسلطة عليها .[3]

5. وتعرف أيضا: المحاسبة العمومية في الجزائر على أنها كل القواعد والأحكام التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الموازنات والحسابات والعمليات الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة ومجلس الأمة والموازنات الملحقة، الجماعات الإقليمية، المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري .

كما تبين أيضا الالتزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين ومسؤولياتهم وكيفية مسك الحسابات [4]

---

[1]– شلال زهير ،أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائرية الخاص بتنفيذ العمليات المالية لدولة ،أطروحة دكتورة في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، تخصص تسير المنظمات ، جامعة بومرداس ،2014/2013 ص 03 .

[2] – صلاح الدين عبد المنعم مبارك، محاسبة الحكومية مدخل المعاصر، دار النشر الإسكندرية ،مصر، 2008،ص05.

[3]– خربوس إشراف، بن تغريبية يمينه ،محاسبة العمومية ودورها في التنمية المحلية ، دراسة حالة ميزانية بلدية البرواقية خلال فترة 2017/2016/2015 ،مذكرة ماستر في المحاسبة ، جامعة المدية ، 2019 ، ص 03 .

[4]– محمد الصغير ،دروس في المالية العمومية،والمحاسبة العمومية ،دار المحمدية للنشر والتوزيع ،2001،ص118.

ومن خلال التعريف يمكن القول أن المحاسبة العمومية هي مجموعة القواعد القانونية والتقنية المطبقة على تنفيذ ورقابة الميزانيات والعمليات الخاصة بالدولة وكذلك تعمل على تحديد مسؤوليات والالتزامات الأمرين بصرف والمحاسبين العموميين .

الفرع ثانيا: خصائص المحاسبة العمومية

تتميز المحاسبة العمومية بمجموعة من الخصائص تميزها عن غيرها من أنواع المحاسبات الأخرى والمتمثلة فيها يلي :

- ✓ تطبق المحاسبة العمومية في الوحدات الحكومية والتي تقوم بأنشطة مالية متعددةإلا أنها لاتسعى لتحقيق الربح،بل تهدف لتحقيق جملة من الحاجات العامة.
- ✓ لا يوجد للوحدات الحكومية رأس مال بالمعنى المحاسبي المعروف،إنما تعتمد على الموارد المتخصصة لها سنويا.[1]
- ✓ تؤدي الوظائف الأساسية للمحاسبة العمومية إلى قياس وتسجيل وتبويب وإنتاج وتوصيل للمعلومات المالية التي تفيد متخذي القرار.
- ✓ تأخذ المحاسبة العمومية أساس تسميتها من الوحدات العمومية .
- ✓ المحاسبة العمومية مزيج بين القواعد القانونية والقواعد التقنية .
- ✓ مجال محاسبي متخصص بتقديم العمليات المالية في وحدات الجهاز الحكومي ،أي أنها تعتمد على وضع التقديرات لعمليات مالية متوقعة في فترات قادمة .
- ✓ لا توجد علاقة مباشرة بين الإرادات الحكومية ومصروفات وهذا ما تعرف بمبدأ عمومية إيرادات الحكومة ومصروفاتها.
- ✓ المحاسبة العمومية هي فرع متخصص

[1]– إسماعيل حسين احمدو،المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة ،دار المسيرة للنشر عمان،الأردن ،2003،ص35.

المطلب الثاني: أهداف المحاسبة العمومية

تهدف المحاسبة العمومية على الرقابة على الأموال العامة باعتبار هذه الأخيرة ملك للشعب وهذا هدف رئيسي منذ بداية النظام المحاسبي ارتكز على مفهوم الأموال العامة والحرص على حماية هذه الأموال لتفادي أشكال التلاعب كالغش والاختلاس والتبذير وغيرها تشمل في مايلي :

- **توفير المعلومات اللازمة للمساءلة :**

تساعد المحاسبة العمومية في إيجاد المعلومات من أجل الالتزام بتقديم تفسيرات و تبريرات عن الأعمال الوحدة الحكومية إلى السلطة التشريعية أو الجهاز التنفيذي والقضائي له الحق أو المبرر في طلب ذلك ،بما يتفق مع الإطار التشريعي لذلك .[1]

- **توفير المعلومات اللازمة لأغراض الرقابة**

لابد من وجود من وجود حسابات مراقبة في المستوى الإداري لتربط بالحسابات الواردة بالموازنة المعتمدة والموازنة نفسها ينبغي اعتمادها من المشروع في خطوط عريضة أي بتخصيص مبالغ إجمالية ما أمكن حتى تتوفر المرونة في العمليات الإدارية وإعتمادات الموازنة يجب أن تبنى على سجلات وحسابات التنفيذ في الماضي .[2]

- **توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات**

تعمل المحاسبة العمومية على توفير المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات، عن طريق توفير تقارير دورية أو خاصة، تفيد في المقارنة بين نتائج لعام الحالي والسنوات السابقة وتقييم البرامج والأنشطة والمفاضلة بين البدائل وتقدير حجم الموارد اللازمة لتحقيق أهداف الوحدة وتحليل المدخلات بالمخرجات في العمليات التي تقدمها الوحدة الحكومية واقترح أساليب من شأنها زيادة فاعلية الأداء

1- رحموني إلياس ، رحماني حميد ،المحاسبة العمومية كأداة لترشيد الإنفاق العام ، دراسة حالة بلدية وأمري ،مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية ، التخصص مالية وبنوك ، جامعة المدية ، 2017/20160 ، ص 44 .

2- خربوش إشراف ،بن غريبة أمينة ، مرجع سابق الذكر ، ص 07 .

وترشيده، من أجل تقديم المقترحات اللازمة بخصوصية التوسيعات المستقبلية والاستفادة الكفؤة والرشيدة من الموارد .[1]

❖ **توفير المعلومات اللازمة لأغراض الإعلام عن النشاط الحكومي**

تتمثل في توفير المعلومات اللائمة للجهات التي لها اهتمامات بهذه المعلومات، يمكن تقسيم هذه الجهات في المحاسبة العمومية إلى ست مجموعات متميزة:

1. **الإداريون:**وهم المسئولون عن الإدارة اليومية للأعمال الحكومية وتحديد مراكزها المالية .

2. **مجلس الشعب:** الذي توفر له المعلومات من قبل بعض الجهات الرقابة للتأكد من تنفيذ السياسات وأن الأموال العامة تنفق في الأوجه المخصصة لها،كما تساعد تلك المعلومات في رسم السياسات المستقبلية.[2]

3. **الدولة الدائنة والبنوك الدولية وصندوق النقد الدولي:**حيث يهتمون بدراسة الأحوال المالية للحكومة ومدى قدرتها على الوفاء بالتزامها وخدمة ديونها

4. **المستثمرين ورجال الأعمال** :الذين يدرسون هذه البيانات والمعلومات للاطمئنان على استقرار الوضع الاقتصادي وبالتالي الاطمئنان على استثمارهم .

5. **الباحثون** :من أمثال الدارسين في المالية العامة وفي العلوم السياسية وفي كثير من فروع العلوم الاجتماعية والذين يحتاجون إلى هذه البيانات لمتابعة دراساتهم.

6. **أفراد الجمهور**:وهي مجموعة خاصة لها بعض الاهتمامات بالأحوال المالية والإدارة المالية لحكومتهم.

[1] – إسماعيل حسين أحمد أحمرو ، مرجع سابق الذكر ، ص 37 .

[2] – خربوش إشراف ، بن غريبة يمينه، مرجع سابق الذكر ،ص 07 .

❖ **توفير المعلومات اللازمة لإعداد الحسابات الوطنية**

الحسابات الحكومية لابد وأن تصمم بطريقة تعطي المعلومات اللازمة للتحليل والتخطيط الاقتصادي للنشاط الحكومي لأن مسؤولية الحكومة الحفاظ على الاقتصاد القومي بحالة وجيدة.[1]

المطلب الثالث: وظائف المحاسبة العمومية

تؤدي المحاسبة العمومية مجموعة من الوظائف تعتبر من أهم الأركان التي تتشكل منها الإدارة المالية العامة للنشاط الحكومي وتتمثل فيما يلي:

❖ **على مستوى الرقابة**

تمثل المحاسبة العمومية جزءا هاما في نظام الرقابة الذي تعتمد عليه الإدارة المالية العامة وتعتبر الموازنة العامة للدولة إذ أنها تمثل خطة المؤسسة العمومية لمدة سنة مقبلة تتضمن مجموعة من المخصصات المالية ،وتقوم المحاسبة العمومية بالتركيز على بيان النتائج تنفيذ هذه الموازنة وتوفير المعلومات ضمن تقاريرها المختلفة .

❖ **على مستوى التخطيط :**

أصبحت عملية التخطيط أهم الواجبات التي تواجهها الحكومة المعاصرة حتى يتم وضع الخطط المختلفة على أسس تراعي تحديد الأولويات .

دور المحاسبة العمومية في هذا المجال توفير البيانات والمعلومات المالية والاقتصادية المناسبة من أجل المساهمة في وضع الخطط المختلفة وتتمثل هذه البيانات في :[2]

- ✓ بيان عن حجم الإنفاق على الخدمات لكل الوزارة .
- ✓ بيانات عن حجم الإنفاق على المشاريع المختلفة المدارس، الطرق ...
- ✓ بيان عن توزيع جغرافي للمشاريع .

[1] – نفس مرجع سابق ،ص7.

2– محمد أحمد الحجازي ، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة المالية العامة ، عمان الأردن، 1998،ص 05.

- ✓ بيان عن حكم الإرادات عن حجم الإرادات ومصادرها الضرائب والرسوم.. .
- ✓ بيان عن حجم ومصادر لتمويل قروض داخلية وقروض خارجية ...

❖ **على مستوى اتخاذ القرار**:تهتم الجهات متعددة بالبيانات التي تقدمها المحاسبة العمومية لأهميتها ودورها الكبير في التأثير على قراراتها المتعلقة عموما بما يلي :

- ✓ قرارات الاستثمار في المشاريع الرأس مالية.
- ✓ قرارات لتصويب وحدات الحكومية.
- ✓ قرارات لتوفير التمويل اللازم لخدمة الدين العمومي وحول التوزيع العادل للموارد.[1]

[1]– محمد أحمد حجاري ،مرجع سابق الذكر ،ص5.

المبحث الثاني: قواعد ومبادئ المحاسبة العمومية

تطرقنا في هذا المبحث إلى التركيز على مبادئ المحاسبة العمومية من أجل التحكم في سير المال العام وضبطه لصالح المصلحة العامة وتقوم كذلك على مزج بين القواعد القانونية والتقنية وذلك لتوحيد الهيكل المحاسبي في القطاع العمومي .

المطلب الأول: قواعد المحاسبة العامة.

تركز المحاسبة العمومية على المزج بين نوعين من القواعد قواعد قانونية وقواعد تقنية:

الفرع الأول: القواعد القانونية

تتشكل من النصوص التشريعية والنصوص التنظيمية لتي يتم إصدارها لتأطير التسيير المالي للمرفق العمومية ،أهمها :

- ✓ القانون 21/90 الصادر في 15 أوت 1990 المتعلق بقانون المحاسبة العمومية.
- ✓ القانون 17/84 الصادر في 1984/07/07 في بعض من بنود .
- ✓ القانون المالي السنوي الذي لا يخلو من التوجيهات وفي هذا الصدد.[1]

الفرع الثاني: القواعد التقنية

تتكون من كل التعليمات والمذكرات والمناشير والتي تعدها كل من المديرية العامة للمحاسبة والمديرية العامة للميزانية بهدف توجبه أعوان التنفيذ من آمرين بالصرف ومحاسبين فيها يخص المعالجة المحاسبية للعمليات المالية وكذا تحديد شكل ومضمون السندات والدفاتر وطريقة مسكها ،تكون هذه القواعد سجل تعديل دوريا حسب ما تقضيه الضرورية ،أهمها :

- ✓ التعليمة w1.w2لميزانية الولاية.
- ✓ التعليماتc1.c2 لميزانية البلدية.

[1] – نفس المرجع السابق،ص5.

- ✓ التعليمات الخاصة بقطاع الصحة .
- ✓ التعليمات الخاصة بميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري .

بعد الإستقلال صدرت مجموعة معتبرة من النصوص التنظيمية التي عوضت النصوص الفرنسة المطبقة في مختلف الجوانب عن مجال المحاسبة العمومية ، وعملت على تكييفها مع الواقع الجزائري ن ولعل أهم نص تنظيمي يمكن ذكره هو رقم 62-295 المحدد للالتزامات ومسؤوليات المحاسبين .

كما وجدت عدة أحكام تشريعية متعلقة بالمحاسبة العمومية ،ولا سيما تلك الواردة بالقانون رقم 84-17 المؤرخ ب -/1984/7/7 المعدل والمتمم والمتعلق بالقوانين المالية ومختلف قوانين لمالية السنوية .

وإذا كان التشريع والتنظيم يعدان المصدرين الرئيسيين لقواعد المحاسبة العمومية فهناك مصادر أخرى لهذه القواعد تتمثل على وجه الخصوص في

.1.الدستور:

وهي الأحكام التي نص عليها الدستور سنة 1996 والمتعلقة برقابة البرلمان على استعمال الاعتمادات المالية التي يقرها من طرف الحكومة

.2.الاجتهاد القضائي:

الذي يمكنه إعطاء تفسير القواعد المحاسبية العمومية عندما تكون غامضة أو محل انتقاد أول جدل أثناء التطبيق وكذا سدا للفراغ القانوني في بعش الحالات .[1]

المطلب الثاني :مبادئ المحاسبة العمومية .

تستند المحاسبة العمومية في إنجاز العمليات المالية على عدة المبادئ تحكم التسيير المالي للمصلحة العمومية:

[1] – نفس مرجع سابق ،ص8

المبدأ الإداري: مبدأ الفصل بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي LesComptables principe de séparation des ordonnateurs des

يعتبر هذا المبدأ أساسيا في المحاسبة العمومية وهو أساس العمل الإداري الذي يرتكز عليه كل فلسفة الإدارية والمالية العمومية، وهو يعتبر كمبدأ ضروري لكل تنظيم عقلاني ، المتوازن والفعال .

أول مايتضمنه هذا المبدأ هو تقسيم العمل ومهام المالية مابين الأعوان المكلفين بتنفيذ مختلف المراحل للعمليات العمومية ،حيث أن تنفيذ العمليات المالية العمومية للهيئات العمومية يتطلب التعاون والتنسيق مابين المستويين والسلطتين من الأعوان المختلفين والمنفصلين ألا وهما الأمرين بصرف والمحاسبين العموميين وعلى مرحلتين الأولى مرحلة إدارية ويتولاها الأمر بصرف، أما الثانية فهي محاسبية ويتولاها المحاسب العمومي .

1. مبررات الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي :

إن مهام الآمرين بصرف والمحاسبين العموميين متكاملة على الرغم من اختلاف الأدوار ، وتكمن مبررات وفوائد هذا الفصل في الآتي :

- **تقسيم المهام:** فقانون المحاسبة العمومية يفرق بوضوح مابين تسيير الميزانية وتسيير الأموال ،فتسيير اعتمادات الميزانية من مهام الآمرين بالصرف في حين إن تسيير الأموال فهي مهمة المحاسبين العموميين واعتبارا من هذا الفصل في المهام فإن كل العمليات المالية العمومية من إيرادات ونفقات تتضمن مجموعتين من الأفعال الأولى أفعال قانونية وإدارية وتقنية تسمية الموظف ،منح صفقة ،إصدار سند تحصيل الإيراد .... فهي أفعال تدخل ضمن اختصاص ومهام الأمر بصرف أما الأفعال الأخرى التي

تتطلب استخدام وتسخير الأموال العمومية فهي أفعال محاسبية ومن اختصاص المحاسب العمومي.[1]

هذه التفرقة مابين المهام الإدارية والمحاسبية تشكل أساس النظام المالي العمومي فهي تضمن أساس كون الذي يعطي الأمر ليس هو نفس الشخص الذي ينفذه ،إذ ممكن أن المحاسب العمومي في بعض الحالات تسديد نفقة معينة، إذا رأى أن هناك نقص أو خطأ قانوني في ملف النفقات المعنية يكون قد غفل عنها الأمر بصرف ،والأمر الذي نجده في المؤسسات الخاصة وهي ميزة تنفرد بها المؤسسات العمومية التي تخضع لنظام المحاسبة العمومية .

- **وحدة الصندوق:**كل الأموال العمومية توضع في صندوق واحد تحت مراقبة وزارة المالية ،وعلى هذا الأساس نجد أن كل المحاسبيين هم تحت وصاية ومراقبة ومتابعة واحد ألا وهي وزارة المالية ويعود لها الأمر في قبول اعتماد المحاسبين العموميين وترقيتهم وكل مايتعلق بمسارهم الوظيفي ،وذلك استنادا للمادة 34 من القانون 21/90 ،في حين نجد الآمرين بالصرف يخضعون للقوانين أساسية مختلفة كما نجدهم إما يعينون أو منتخبون ،كما أنهم يخضعون لسلطات مختلفة ومتعددة.[2]

وحدة الصندوق تسمح بالخصوص لوزارة المالية بالرقابة الدائمة على تنفيذ العمليات المالية العمومية، كما يسهل عليها جمع المعلومات المالية عن طريق مركزية العمليات على المستوى الوطني وعرضها على الحكومة والبرلمان....

- **سهولة المراقبة:** كل آمر بالصرف نجده مرافق بمحاسب العمومي محدد الذي يتولى مراقبة أعمال الآمر بالصرف لأنه يتوفر على كل المعلومات المتعلقة بالميزانية المخصصة للهيئة المعنية وفي الواقع الرقابة متبادلة بين الآمر بالصرف والمحاسب

[1] –محاسبة عمومية ، منصوري الزين ،أستاذ محاضر بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة ،سعد دحلب البليدة .ص7.

[2] مرجع سبق ذكره ,ص8

العمومي، الأمر بالصرف يراقب الصندوق ويطلع على حركة الأموال أعمال المحاسب والمحاسب العمومي يطلع ويتابع الأعمال التي تخص المرحلة الإدارية للأعمال المالية التي يقوم بها الآمر بالصرف لمحاسب العمومي تسهل مراقبة الهيئات الخارجية بمجرد المقارنة بين المحاسبين الإدارية الحساب الإداري للأمر بالصرف والمحاسبة المالية الحساب المالي للمحاسب العمومي الذين يتم إعدادهما السنة المالية .

- **محاربة كل أنواع الغش** :بعد إقرار أن الشخص الذي يلزم بالنفقة ليس هو نفس لشخص التكلف بدفعها والذي يقرر الإيراد العمومي ليس هو نفس الشخص لمكلف بتحصيله لها ،لذلك فإن مبدأ الفصل جعل من الصعب تحويل الأموال عن غير الوجهة المخصصة لها أو سرقتها واستعمالها في غير محلها ،حيث الآمر بالصرف يراقب المحاسب والعكس صحيح والواحد منهما لا يستطيع التصرف بمعزل عن الآخر لذلك أعتبر مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي كمبدأ أساسي كرس للحفظ على المال العام وحمايته من كل أنواع التلاعب وكل أساليب الغش .

- **المبدأ القانوني** :مبدأ التمييز بين مجال الملائمة ومجال الشرعية: بموجب هذا المبدأ فإن كل ما هو شرعي أو قانوني يدخل في مفهوم الميزانية ومن اختصاص المحاسب العمومي، بينما يدخل في مجال الملائمة كل ما هو صادر من قرارات شخصية لأمر بالصرف .

فالشرعية أو القانونية تتعلق بكل ما هو قانوني أي العمل وفق القوانين السارية المفعول ولا يجوز الخروج عن الإطار القانوني المسيطر للقيام بمختلف المهام المالية للمحاسب

أما الملائمة فتعني ترك المبادرة للموظفين العموميين للقيام بمهامهم و لكن دائما في إطار القوانين المعمول بها.

إن الشرعية والملائمة هي في الواقع ركيزة عمل كل من لآمر بالصرف والمحاسب العمومي، حيث أن كلاهما مرتبط ارتباطا وثيقا بتطبيق القوانين، ولكن في

بعض الحالات يسمح لهم بحرية اتخاذ القرار الذي يرونه ملائما في إطار مهامهم و لكن بشرط عدم التعارض مع القوانين المعمول بها.[1]

- **المبدأ المحاسبي أو التقني:** عدم تخصيص الإيرادات للنفقات الفكرة التي يتضمنها هذا المبدأ هي أن كل الأموال العمومية الناتجة عن تحصيل الإيرادات لا يمكن الغلق عليها في الخزانة و تخصيصها في نفس الوقت لتسديد نفقات معينة و محددة.

- **مبدأ تخصيص النفقات** : إذا كان مبدأ عدم التخصيص هو الذي يحكم الإيرادات فإن النفقات يحكمها مبدأ التخصيص بمعني أن الاعتمادات المالية المفتوحة في الميزانية يجب أن تخصص بدقة وذلك لإرساء الانضباط وتسهيل المراقبة من قبل الهيئات الرقابية المختلفة.[2]

المطلب الثالث: مجالات تطبيق المحاسبة العمومية.

بصفة عامة يتم تطبيق المحاسبة العمومية على الوحدات الإدارية غير هادفة لتحقيق الربح والتي تتداول المال العام من أجل تقديم خدمة عامة أو تحقيق منفعة عامة بغض النظر عن مفهوم الربح أو الخسارة حيث تمول نشاطاتها من الاعتمادات المالية المخصصة لتنفيذ الميزانية العامة لدولة وعلى هذا الأساس فإن المحاسبة العمومية تطبق في وحدات الخدمات العامة ووحدات الجهاز الإداري لدولة وهي وحدات تقدم خدماتها للجمهور بدون مقابل أو بمقابل رمزي ليس له علاقة بالتجربة .

أما في الجزائر فقد حصر مشرع مجال تطبيق المحاسبة العمومية وفقا للأحكام المادة الأولى من القانون رقم 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتي تنص عليها لأسس والقواعد المحاسبة العمومية تطبق تنفيذ ميزانيات التالية:

- ✓ الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة

[1]– نفس المرجع السابق ، ،ص11.

[2]نفس مرجع سابق ,، ص12

- ✓ الميزانيات العمليات الخاصة بالمجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني، مجلس الأمة ومجلس المحاسبة
- ✓ العمليات المالية للميزانيات المحققة
- ✓ العمليات المالية للجماعات الإقليمية الميزانية الولاية والبلدية.
- ✓ المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري

وبناءا على ذلك يمكن الاستنتاج أن مجال اختصاص المحاسبة العمومية يمتد ليشمل مختلف وحدات قطاع العام التي تستفيد من العمومية لتمويل نشاطها بهدف تحقيق الخدمة العام.[1]

[1] أستاذ الشارف بن عطية تواتي ، دور المحاسبة العمومية في تحقيق التوازن المالي لدى الهيئات العمومية ،دراسة حالة بلدية مستغانم ، مذكرة التخرج لنيل شهادة ماستر ، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسير .جامعة مستغانم2018/2017 ص 09.

المبحث الثالث: أعوان المحاسبة العمومية.

حسب ما جاء به القانون 21/90 المؤرخ في 15أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية فإن الأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية هم الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وعلى الرغم من الدور الفعال الذي يلعبه المراقب المالي لتنفيذ النفقات العمومية إلا أن القانون 21/90 لم يمنحه صفة عون مكلف بتنفيذ بل أدمجه في الباب الخاص بالرقابة وتدخل هذه الأعوان في عمليات تنفيذ النفقات العمومية يكون على مختلف مراحلها بشكل ينظم ومحدد قانونا وهذا من أجل إعطاء أكثر شفافية في تسير الأموال.

ومنها سنتطرق في هذا المبحث إلى الآمرين بالصرف والمحاسبيين العموميين:

المطلب الأول : الآمرون بالصرف

يعد الآمر الصرف كل شخص يخول له القانون القيام بعمليات مالية تتعلق بالمال العام ،سواء كانت هذه العمليات تخص الإيرادات أو النفقات العامة.

أولا: تعريف ومهام الآمرون بالصرف

الآمر بالصرف كما تعرفه المادة 23من القانون 21/90 يعد الآمر بالصرف في مفهوم هذا القانون" هو كل شخص مؤهل لتنفيذ العمليات المشار إليها في المواد 16،17،19،20،21وهذه العمليات هي الإثبات التصفية بالنسبة للإيرادات وعمليات الالتزام والتصفية والأمر بالصرف بالنسبة للنفقات ويخول التعيين أو الانتخاب لوظيفة صفة الآمر بالصرف وتزول هذه الصفة مع انتهاء هذه الوظيفة .[1]

وقد يكون الآمر بالصرف معينا مثل: الوالي والمدير العام في إدارة عمومي كما يمكن أن يكون منتخبا: كرئيس المجلس الشعبي البلدي.

[1] – المادة 23 من قانون المحاسبة العمومية (21/90)، المتلعق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية رقم 35 الصادرة بتاريخ 15اوت 1990

1. **الإثبات :نصت عليها المادة 16**، يعد الإثبات الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي.

2. **التصفية :المادة 17** :تسمح تصفية الإيرادات بتحديد المبلغ الصحيح كالديون الواقعة على المدين لفائدة الدائن العمومي ،والأمر بتحصيلها .

3. **التحصيل** :تنص المادة 18 من قانون المحاسبة العمومية : يعد تحصيل الإجراء الذي يتم بموجبه إجراء الديون العمومية.

4. **التصفية :المادة 20**:تسمح التصفية بالتحقيق على أساس الوثائق الحسابية وتحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية .

5. **الأمر بالصرف للنفقة :المادة 21** :يعد الأمر بالصرف أو تحرير الحوالات الإجراء الذي يأمر بموجبه دفع النفقات العمومية.

6. **الدفع :المادة 22** :يعد الدفع الإجراء الذي يتم بموجبة إجراء الدين العمومي.

وبناءا على نص المادة 25 من القانون 21/90 والمادة 063 من المرسوم التنفيذي 313/91 فإن هناك آمر بالصرف رئيسي أو ابتدائي وآمر بالصرف ثانوي، في حين أن المادة 29 من القانون 21/90 ذكرت إمكانية تفويض الآمر بالصرف، كما أتى قانون المادة التكميلية لسنة 1992 بصنف آخر والآمر بالصرف الوحيد.[1]

مهام الآمر بالصرف بالنسبة للإيرادات

- ✓ إثبات حقوق الهيئات التي يشرفون عليها.
- ✓ تصفية الإرادات .
- ✓ إصدار أوامر الإيرادات التي تضمن تحصيلها والمصادقة عليها للمحاسبين العموميين المكلفين بعملية التحصيل.

[1]– المادة 25،22،21،20،18 من القانون المذكور أعلاه .

مهام الآمر بالصرف بالنسبة للنفقات

تعرف النفقة العمومية بأنها مبلغ نقدي يخرج من الذمة المالية لشخص معنوي عام بقصد إشباع الحاجة العامة وبالتالي فإن كل نفق عمومية متوقعة ومرخصة في الميزانية حيث لا يمطن للأمر بالصرف أن يصرف في الأموال العمومية كيف يشاء بل هو مقيد بتنفيذ النفقات في حدود الاعتمادات المفتوحة في تخصيص الأبواب والبنود الميزانية وتطبيقا لمبدأ الفصل بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي ،فان مهام الأمر بالصرف تمر وفق مراحل الآتية:

- ✓ مرحلة الالتزام
- ✓ مرحلة التصفية[1]
- ✓ مرحلة إصدار السند الآمر بالدفع

.1.مرحلة الالتزام:

تعتبر هذه المرحلة من مراحل صرف النفقات وهي الواقعة التي تنشئ الالتزام في ذمة الدولة ويتم متابعة عمليات الالتزام بالنفقات العمومية عن طريق إعادة بطاقة الالتزام من طرف الأمر بالصرف وإرسالها مع وثائق إثبات النفقة إلى المراقب المالي وفق رقم تسلسلي غير متقطع، وتنتهي مرحلة الالتزام مما يسمح للآمر بالصرف بتنفيذ المرحلة الثانية المتعلقة بتنفيذ إجراءات التصفية.

.2.مرحلة التصفية:

بعد أن يتم الارتباط بالنفقة تأتي الخطوة الثانية المتعلقة بتحديد مبلغ النفقة الواجب على الدولة دفعه، يقوم الآمر 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 ،تنتهي مرحلة التصفية بوضع ختم شهادة إثبات أداة

[1] – مرجع سبق ذكره, منصوري الزين ,ص 39

الخدمة على ظهر الفاتورة موضوع الدفع مصادق عليها بختم وتوقيع الأمر بالصرف مع تحديد المبلغ الفعلي للدفع بالأرقام والحروف.

.3.مرحلة إصدار السند الآمر بالدفع :

تعتبر مرحلة إصدار السند الأمر بالدفع آخر المراحل الإدارية الإجبارية لتنفيذ النفقات العمومية والتي تتمثل في الإذن بالصرف الذي يصدر عم الآمر بالصرف، كما يتم في هذه المرحلة تحرير سند الأمر بالدفع من طرف الآمر بالصرف من أجل إرسالها مع وثائق إثبات النفقة وبطاقة الالتزام وبطاقة الدفع إلى المحاسب العمومي من أجل تنفيذ مرحلة الدفع في الآجال المحدد قانونيا .

ثانيا: أصناف الأمرين بالصرف [1]

وفقا للمادة 25 من القانون 21/90 تم تصنيف الآمرون بالصرف إلى مايلي :

1. الآمرون بالصرف الإبتدائيون أو الرئيسيون

وهم الذين يصدرون أوامر بالدفع لفائدة الدائنين وأوامر الإيرادات ضد المدينين وأوامر تفويض الاعتمادات لفائدة الآمرين بالصرف الثانويين.

وحسب المادة 26من قانون المحاسبة العمومية فإن الآمرون بالصرف الأساسينهم:

- ✓ المسؤولون المكلفون بالتسيير المالي للمجلس الدستوري والمجلس الشعبي المحاسبة ثم وقع تعديل وأضيف مسؤولية تسيير مجلس الأمة ومجلس الدولة .
- ✓ الوزراء.
- ✓ الولاة عندما يتصرفون لحساب الولاية.
- ✓ رؤساء المجالس الشعبية البلدية عندما يتصرفون لحساب البلديات .
- ✓ المسؤولون المعنيون قانونيا على المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري .

[1] خالد شحادة الخطيب واحمد زهير شامية، أسس المالية العامة ،دار وائل للنشر ،عمان ،2008،ص315

- ✓ المسؤولون المعنيون قانونيا على مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة ،وقد يكون الآمر بالصرف معين أو منتخب مثل :البريد والمواصلات في الجزائر.

2. الآمرون بالصرف الثانويين

حسب نص المادة 27 من قانون 21/90 هم رؤساء المصالح الغير الممركزة المعينون .

والآمرون بالصرف الثانويين هم الذين يصدرون حوالات الدفع لفائدة الدائنين في حدود الإعتمادات المفوضة وأوامر الإيرادات ضد المدينين .

كما يعتبر كل مسؤول على هيئة عمومية غير متمتعة بالإستقلال المالي وإنما على سبيل تفويض إعتمادات لصالحها آمر بالصرف ثانوي كالوالي بالنسبة لميزانية الدولة .

لابد من الإشارة أن الآمر بالصرف الثانوي يجب أن يحترم الأوامر التي تأتيه من طرف السلطة المركزية وفي حالة تناقض الأوامر الإدارية والإعتمادات الموضوعية تحت تصرفه فيجب عليه أن يمتنع عن تنفيذ العمليات التي قد لا تحترم قانون المحاسبة العمومية وإلا سيكون مسؤولا مسؤولية شخصية ومالية عن الأموال التي ينفقها.[1]

3. الآمرون بالصرف بالتفويض

يعطي القانون 21/90 في نص المادة 29 لكل آمر بالصرف الحق في تفويض صلاحياته في حدود اختصاصاته وتحت مسؤولياته وفي إعطاء تفويض بالإمضاء إلى موظفين دائمين مرسمين ويكونون تحت سلطته المباشرة[2]

الشروط الخاصة بتفويض الصلاحيات

- ✓ أن يكون آمر بالصرف .
- ✓ أن يكون التفويض في حدود اختصاص الآمر بالصرف .

[1]– المادة 25،26،27 من قانون المحاسبة العمومية.

[2]– المادة 29 من قانون 21/90.

- ✓ أن يكون تفويض الإمضاء لصالح موظف مرسوم وهذا التفويض شخصي يزول بمجرد إنهاء مهام أحد طرفيه.
- ✓ أن يكون الموظف المفوض له موضوعا تحت السلطة الإدارية المباشرة للآمر بالصرف.
- ✓ الآمر بالصرف المفوض لصالحه ينفذ العمليات المالية ولكن تبقى المسؤولية تابعة للآمر بالصرف الأصلي.[1]

الجدول رقم (01-01): أصناف الأمرين بالصرف

المستوى	الدولة		الولاية		البلدية		المؤسسات العمومية	
الآمر بالصرف	**رئيسي**	**ثانوي**	**رئيسي**	**ثانوي**	**رئيسي**	**ثانوي**	**رئيسي**	**ثانوي**
	الوزير	الوالي	الوالي		رئيس المجلس الشعبي البلدي		مدير المؤسسة	المكلف بتسيير مصالح المؤسسة

المصدر: من إعداد الطالبتين.

ثالثا: طبيعة المحاسبة التي يمسكها الآمر بالصرف

يلتزم الآمر بالصرف في نهاية كل سنة بإعداد الحساب الإداري ويتضمن هذا الحساب ما يلي:

1. **محاسبة الإيرادات:** وهي جداول تظهر إجمالي أوامر تحصيل الإيرادات التي تم إصدارها بما في ذلك الحسومات أو الإلغاءات ...
2. **محاسبة الالتزامات:** وهي جداول تظهر كل من :

- ✓ حجم نفقات التسيير.

[1]– أ:لوني نصيرة ،محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية ،كلية حقوق وعلوم سياسية ،جامعة البويرة ،2014/2013،ص9.

- ✓ حجم نفقات التجهيز الملتزم بها بالنسبة إلى رخص البرامج واعتمادات الدفع السنوية.[1]

المطلب الثاني :المحاسبون العموميون

المحاسب العمومي هو كل موظف أو عون له صفة تؤهله لتنفيذ عمليات النفقات وتسيير الأموال والممتلكات كما يعتبر محاسبا عموميا كل عون مكلف بالتنفيذ المالي الفعلي للميزانية سواء من حيث دفع النفقات أو تحصيل الإيرادات ،فهو منفذ ومراقب في نفس الوقت.

أولا :تعريف ومهام المحاسبون العموميون

تعرف المادة 33 قانون المحاسبة العمومية 21/90 المحاسب العمومي بأنه:كل شخص معين قانونيا للقيام بالعمليات المحددة في المادتين 18و21أي التحصيل للإيرادات ودفع النفقات العامة إضافة إلى العمليات التالية [2]

- ✓ المحافظة على الأموال والسندات والقيم والمواد و الأشياء المودعة لديه .
- ✓ إدارة الأموال والسندات والقيم والممتلكات المكلفون .
- ✓ القيام بالتحويلات والرقابة على حركة حسابات الموجودات النقدية وهذا لحساب:الدولة والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري .
- ✓ المحافظة على الأوراق الثبوتية للعمليات المالية ومستندات المحاسبية .
- ✓ الرقابة المالية على عمل الآمر بالصرف للتأكد من مدى قانونيتها ومطابقتها مع التشريع الساري المفعول به في ما يخص إصدار أوامرالتحصيل للإيرادات العامة والدفع للنفقات العامة .

[1] – عبد الحميد مرغيت ،مرجع سابق الذكر ،ص21.

[2] – قانون 21/90 مؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالحاسبة العمومية ،الجريدة الرسمية ،العدد35 ،ص 1135.

ويعين المحاسب العمومي من طرف الوزير المكلف بالمالية وعليه أن يقوم بتأدية القسم المهني قبل توليه ممارسة المهام الموكلة إليه.[1]

ثانيا: أصناف المحاسبين العموميين

يكون المحاسبون العموميون إما رئيسيين أو ثانويين ويتصفون بصفة مخصص أو مفروض.

1. **المحاسبون العموميون الرئيسيون :**

المحاسب الرئيسي هو المكلف بتنفيذ العمليات المالية التي تجري في إطار المادتين35و36من القانون21/90والتي يتم التطرق إليها في مهام المحاسبون العموميون أما المحاسبون الثانويين فهم الذين يتولى تجميع عملياتهم محاسب رئيسي .

وهم حسب نص المادة 31 من المرسوم التنفيذي 91-313 يتمثلون في :[2]

- ✓ العون المحاسبي المركزي للخزينة .
- ✓ أمين الخزينة المركزي.
- ✓ أمين الخزينة الولائية .
- ✓ العون المحاسبي المركزي للميزانيات الملحقة :

كان موجود على مستوى وزارة البريد والمواصلات وهو موظف فيها لكن يعين من طرف وزير المالية وهو يتكلف فقط بتركيز الحسابات الخاصة بالميزانية الملحقة باعتبار أنه ليس له صندوق وهو غير موجود حاليا بعد إلغاء الميزانية الملحقة للبريد والمواصلات

وسوف نفصل كل نوع من أنواع المحاسبين العموميين الرئيسيين في الآتي:

[1]– المصدر سابق ص 1135.

[2] – المادة 31 ،المرسوم التنفيذي رقم 313/91 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 ،يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيتها ومحتواها،الجريدة الرسمية ،العدد43 ،الصادر17سبتمبر 1991،ص 1950.

2. **العون المحاسب المركزي للخزينة:** يتولى إدارة الوكالة المحاسبية المركزية للخزينة[1]

ويقوم العون المحاسب المركزي للخزينة بالمهام التالية:[2]

- ✓ تجميع الوضعيات المحاسبية الدورية التي يقدمها المحاسبون العموميون .
- ✓ تفحص تدوينات المحاسبين العموميين اعتمادا على الوثائق .
- ✓ تنفيذ العمليات بالحسابات الجارية التي تفتحها الخزينة لدى الصكوك البريدية والبنك المركزي .
- ✓ إعداد تقرير أو وضعية أو عرض حساب أو حصيلة ذات طابع ظرفي أو دوري.

3. **أمين الخزينة المركزي :**

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

4. **أمين الخزينة الرئيسي :**

يتكفل بعمليات الخزينة ولا يهتم بعمليات الميزانية وإذا كان في الواقع يتكفل بها بصفة مباشرة عند تغطية المديونية، كما يتكفل بمعاشات المجاهدين لأنها تعتبر شبه ديون على عاتق الدولة.[3]

---

[1]– المادة 04 ، مرسوم تنفيذي رقم 91/ 495 المؤرخ في 21 ديسمبر 1991 المتضمن إحداث وكالة محاسبة مركزية للخزينة وتنظيمها وعملها ،الجريدة الرسمية والعدد67 ،الصادر 23 ديسمبر 1991 ،ص 2608.

[2]المادة 02 ،مرسوم تنفيذي رقم 225/86 المؤرخ في 02 ديسمبر 1986 المتضمن إحداث وكالة محاسبية مركزية للخزينة وتنظيمها وعملها ،الجريدة الرسمية والعدد36 ،الصادر ب 03 سبتمبر 1986 ،ص 1519،1518.

[3]–أحمد بجلال، مدى فعالية المحاسبة العمومية في تنفيذ الميزانية العامة للدولة ،رسالة ماجستير ،كلية العلوم الاقتصادية ،جامعة عمار ثلجيي،الأغواط،2010،ص22.

5. أمين الخزينة الولائي:

هو محاسب رئيسي يعين من طرف وزير المالية علي رأس خزينة كل ولاية والمكلف بتنفيذ عمليات الإيرادات والنفقات لميزانية الدولة وميزانية الولاية والهيئات العمومية ذات الطابع الإداري الموجود في إقليم الولاية ويقوم كذلك بمراقبة صناديق التسبيقات والإيرادات للأعوان المحاسبين إضافة إلى إعداد حساب التسيير إلى جانب الإرسال الشهري للوضعية المالية لخزينة الولاية إلى عون المحاسب المركزي للخزينة .[1]

وهذا ما أكدته المادة 53 من ذات المرسوم المذكور سابقا التي تنص على أن أمين الخزينة الولاية هو المحاسب الرئيسي لميزانية الولاية [2]

1. **المحاسبون العموميون الثانويين:** ويتمثلون في :

- ✓ قابض أملاك الدولة .
- ✓ قابض الضرائب .
- ✓ قابض الجمارك .

إضافة إلى هاته الأصناف من المحاسبيين الثانويين يكون أمين الخزينة البلدية محاسبا عموميا على مستوى البلدية وهذا ما أكدته 205 من قانون البلدية رقم 10/11 كما يلي "يمارس مهام أمين خزينة البلدية محاسب عمومي معين طبقا للتنظيم "[3]

يتولى المحسبيون العموميون الثانويين تجميع حساباتهم محاسب رئيسي ولهم اختصاص يقتصر على نوع من الصلاحيات ،حيث يرسلون كل شهر وبصورة مباشرة إلى المحاسبين الرئيسين الذين هم على صلة بهم ،الوثائق والبيانات الحسابية قصد تجميع الإيرادات والنفقات[4]

---

[1] – بوستة سلوى ،المحاسبة العمومية وسبل تطويرها حالة الجزائر 2005–2015 ،رسالة ماجستير ،كلية العلوم الإقصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر 3 ،2017،ص17.

[2]– مرسوم تنفيذي رقم 3130/91،مرجع سابق ،ص1652.

[3]– المادة 32 ،المرجع نفسه ،ص 1652.

[4]– المادة 11 ، مرسوم تنفيذي رقم 313/91 ،مرجع سابق ،ص1649.

ثالثا: طبيعة المحاسبة التي يمسكها المحاسب العمومي

تمتد السنة المحاسبية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر من01 جانفي إلى غاية 31 ديسمبر من كل سنة ،وخلالها يستلم المحاسب العمومي حوالات الدفع أو أوامر التحصيل من الآمر بالصرف مع وثائق إثبات العمليات المالية وعندئذ يقوم المحاسب مع نهاية كل شهر بتسوية العمليات التي استلمها سواء بقبولها أو رفضها من أجل تحقيق الإيقاف الشهري المحاسبي للعمليات المالية التي قام بقيدها في سجلات المحاسبية وبحلول 31 ديسمبر من كل عام يتم إيقاف تسجيل العمليات المالية للسنة حتى يتسنى للمحاسب العمومي إعداد حساب التسيير الذي يوضح دخول وخروج الأموال في الوحدة الحكومية التي يعمل فيها، يتضمن وثائق إثبات كل العمليات التي تم تنفيذها خلال السنة.[1]

المطلب الثالث: مبدأ التنافي بين مهام الآمر بالصرف والمحاسب العمومي

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

الفرع الأول: تعريف وأهمية مبدأ التنافي بين المهام

نصت المواد 55،56،57 من قانون المحاسبة العمومية 21/90 على مبدأ التنافي بين مهام الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين ،والذي يقصد به تقسيم المهام بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي ،مع استقلالية كل طرف من الآخر .

ويتمثل الهدف من إقرار المشرع لهذا المبدأ في ضمان حسن إدارة المال العام عبر التنفيذ الجيد للميزانيات العمومية وهذا من خلال تقسيم المهام وتحقيق الرقابة المزدوجة.

[1] – عبد الحميد مرغيت ،محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية ،مرجع سابق ،ص18.

.1.تقسيم المهام :

يقصد به أن لا يكون العون الذي يصدر الأوامر هو نفسه الذي ينفذها ،وتبعا لذلك فإن عملية "تنفيذ الميزانيات العمومية " تنقسم إلى مرحلتين أساسيتين وهما :

.1.1.مرحلة الإدارية: تتضمن اتخاذ القرار اللازم للتنفيذ إنفاق أو تحصيل وهي من اختصاص الآمر بالصرف.[1]

2.1.مرحلة المحاسبية: تتضمن تنفيذ الإداري صرف النفقة أو تحصيل الإيراد وهي من اختصاص المحاسب العمومي .

هذا الفصل بين المهام يسمح لكل عون من أعوان المحاسبة العمومية من أداء مهامه بكفاءة.

.2.الرقابة:

يسمح التنافي بين مهام الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين بضمان الرقابة المستمرة على العمليات المالية العمومية ،فالآمر بالصرف يأمر بتنفيذ الإيرادات العامة والنفقات العامة ولكن المحاسب لعمومي الذي يتلقى هذه الأوامر ملزم بالتأكد من مدى شرعيتها وقانونيتها مع إمكانية رفضها في حالة عدم تطابقها مع التعليمات المالية الصادرة عن السلطة التشريعية .

بالإضافة إلى ما سبق فإن مبدأ التنافي يسهل الدور الرقابي "مجلس المحاسبة " على تنفيذ الميزانيات العمومية وهذا من خلال مقارنة الحساب الإداري الذي يقوم بإعداده الآمر بالصرف مع حساب التسيير الذي يقوم بإعداده المحاسب العمومي ، حيث يفترض أن يكون متطابقين بشكل تام .

[1]– المرجع نفسه ،ص:20.

الفرع الثاني: الاستثناءات على مبدأ التنافي بين المهام

وهناك بعض الاستثناءات في تطبيق مبدأ التنافي بين المهام حيث أقر المشرع بعض الحالات التي لا يتم فيها احترام هذا المبدأ وهي [1]

.1.بالنسبة للنفقات :ويتعلق بالحالات الآتية

- ✓ الدفع بواسطة وكالات التسبيقات .
- ✓ أصل رأس المال والفوائد المستحقة على قروض الدولة وكذا خسائر الصرف .
- ✓ النفقات ذات الطابع النهائي المنفذة في إطار عمليات التجهيز العمومي .
- ✓ وهناك ثلاثة حالات للدفع بدون الآمر بالصرف وهي:
- ✓ معاشات المجاهدين ومعاشات التعاقد المحددة من ميزانية الدولة .
- ✓ رواتب أعضاء القيادة السياسة والحكومة .
- ✓ المصاريف والأموال الخصوصية .

.1.1.بالنسبة للإيرادات: تتعلق بتحصيل الإيرادات من قبل المحاسب العمومي دون تدخل الآمر بالصرف وهي الجباية نقدا وتتمثل في الضرائب غير مباشرة ،الحقوق الجمركية، حقوق التسجيل .[2]

الفرع الثالث: نتائج الفصل بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي

من نتائج هذا المبدأ :

- ✓ تحديد المسؤوليات بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي.
- ✓ طبيعة المراقبة التي يجريها المحاسب العمومي على الآمر بالصرف .

1. تحديد المسؤوليات بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي :على المحاسب العمومي ألا يقبل صرف نفقة يكون الآمر بصرفها معيبا أو ناقصا أو غير مطابق للقوانين واللوائح العمل بها ،الرفض الذي يصدره من طرف المحاسب العمومي يجب أن

[1]– لوني نصيرة ،محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية ،مرجع سابق ،20.

[2]– نفس المرجع .ص21.

يكون أي لا يكون شفاهة أو سكون وعلى الآمر بالصرف وعلى الآمر بالصرف أن يصحح أو يكمل الآمر بالصرف المرفوض من طرف المحاسب العمومي طبقا للقانون .

وبما أن الآمر بالصرف يعد مسؤولا عن مرفق عمومي يستوجب عليه التسيير المستمر والمطرد أي بدون توقف ،فلا بد أن يحرص على دفع النفقة ،فإذا تعذر عليه الامتثال لرسالة الرفض من طرف المحاسب العمومي فإن القانون منحة رخصة تمرير بالصرف وهو بما يعرف بالأمر المكتوب أو تسخير المكتوب وفي حالة إذا امتثل المحاسب العمومي لهذا التسخير وفق الشروط التي سنذكرها فيما بعد تعفى ذمته من المسؤولية الشخصية والمالية وتحل مسؤولية الآمر بالصرف محل مسؤولية المحاسب العمومي عندما يكون التسخير في إطار الحدود المقرر قانونا.

على المحاسب العمومي أن يرسل تقرير إلى وزارة المالية في آجال محددة قانونا لإعلامها بهذا التسخير.ورغم تسخير المكتوب على المحاسب العمومي أن يرفض الامتثال إذا كان الرفض معا م المادة 48 من قانون 21/90.

- ✓ عدم توفر الإعتمادات المالية ماعدا بالنسبة لدولة.
- ✓ عدم توفر أموال الخزينة.
- ✓ انعدام إثبات الخدمة .
- ✓ طابع النفقة غير الإبرائي .
- ✓ انعدام تأشيرة مراقبة النفقات الموظفة أو تأشيرة لجنة الصفقات المؤهلة إذا كان منصوب عليه في التنظيم المعمول به .[1]

2. طبيعة المراقبة التي يجريها المحاسب العمومي على الآمر بالصرف:إن المحاسب العمومي ملزم عليه مراقبة مدى شرعية الآمر بالصرف وليس دوره مراقبة مدى ملائمته، فالمراقبة الملائمة من اختصاص السلطة الوصية على الآمر بالصرف.

[1] – المادة 45،نفس القانون سابق ص:1135.

على المحاسب العمومي أن يؤكد من البيانات الآتية :

- ✓ صحة توقيع الأمر بالصرف المعتمد لديه.
- ✓ وجود وكفاءة إعتمادات المالية.
- ✓ صحة الخصم ،أي تناسب النفقة مع نوع الاعتماد المخصص لها أي مع المادة والفصل والسنة..
- ✓ صحة الدين، تبرير الخدمة المنجزة ،صحة التصفية ،تقديم الوثائق المبررة.
- ✓ شرعية الوثائق المقدمة تطابق البيانات، كتابة المبالغ بالأحرف، الشهادات الإدارية، إذا أستوجب الأمر ذلك.
- ✓ مراعات بعض الأحكام الخاصة بنفقات معينة كنفقات المستخدمين ونفقات العتاد والصفقات العمومية.
- ✓ عدم وجود معارضة للدفع كالحجز على الحساب بمقتضى حكم قضائي .
- ✓ عدم انقضاء الدين بالسقوط الرباعي أي سقوط حق دائني الدولة المتماطلين بمرور 04 سنوات
- ✓ تأشيرة المراقب المالي على قرار التعيين وعلى النفقات الملتزم بها الأخرى .[1]

[1] – مرجع سابق الذكر ،ص13.

خلاصة الفصل

من خلال ما درسناه تعتبر المحاسبة العمومية نظاما خاصا للمعلومات المحاسبية يحكم النشاط المالي لوحدات القطاع العمومي ذات الطابع الإداري أوغير الربحي ،وترتبط المحاسبة العمومية إرتباطا وثيقا مع النصوص التشريعية قانون 21/90 ،حيث خصها المشرع بقانون يهدف إلى ضبط آليات التحصيل الإيرادات العمومية وتنظيم مراحل تسديد النفقات العمومية في ظل احترام تبويب الميزانية العامة للدولة أو الجماعات المحلية

من أجل فرض الرقابة مستمرة على أعوان المحاسبة العمومية وتحديد صلاحياتهم ومسؤولياتهم عند تنفيذ العمليات المالية لوحدات القطاع لضمان مشروعية تنفيذ الميزانية ومطابقتها لأنظمة والقوانين المعمول بها وحماية المال العام من الاختلاسات في استعمال الموارد العمومية.

الفصل الثاني:

العمليات المالية المنفذة على مستوى الخزينة العمومية

تمهيد

تتولى الوزارة المالية باعتبارها عضوا من أعضاء السلطة التنفيذية مهمة تنفيذ الميزانية، عن طريق تجميع إيرادات الدولة من مختلف مصادرها وإيداعها في الخزينة العمومية وفقا لنظام حسابات الحكومية المعمول بها، كما يتم إنفاق في حدود إعتمادات الميزانية ومن خلال هذه العمليات التي تقوم بها الميزانية سوف نتطرق إلى مباحث التي توضح كل عنصر يخص عملية :

وعليه فإن تنفيذ عمليات المالية تنقسم إلى تحصيل الإيرادات ودفع النفقات:

المبحث الأول :تحصيل الإيرادات العمومية.

المبحث الثاني :صرف النفقات العمومية.

المبحث الثالث :حساب ختامي.

المبحث الأول: تحصيل الإيرادات العمومية.

إن اتساع دور الدولة في الحياة الاقتصادي والاجتماعية وتطورها من الدولة الحارسة إلى دولة المتداخلة أدى إلى اتساع وزيادة حجم النفقات العامة ومن ثم وعلى نحو حتمي اتساع نطاق الإيرادات العامة لتتمكن من تغطية النفقات العامة وترتب على ذلك تطور هيكل الإيرادات العامة وأصبحت الدولة تحصل على إيراداتها من مصادر مختلفة.

المطلب الأول: تعريف الإيرادات العمومية

تعددت تعريف الإيرادات العمومية غير أننا سنذكر بعض منها:

تعريف1: هي الإيرادات التي تحصل عليها الدولة مقابل الخدمات التي تقدمها للأفراد ويحصلون على نفع منها سواء كان نفعا عاما أو خاصا وهي بذلك تشمل دخل الدمين العام والدمين الخاص وحصيلة الرسوم.[1]

تعريف 2: تعرف الإيرادات على أنها الموارد الاقتصادية التي تحصل عليها الدولة ،فتشكل تدفقات نقدية النفقات العامة بهدف إشباع الحاجات العامة[2]

المطلب الثاني: تصنيفات الإيرادات العمومية.

1. **من حيث المصدر**: تنقسم الإيرادات العمومية إلى:

أ. **إيرادات أصلية أملاك الدولة:** هي الأموال العقارية والمنقولة التي تملكها الدولة والمؤسسات والهيئات العامة سواء ملكية عامة أو خاصة.

[1]– طارق الحاج ،المالية العامة ،دار الصفاء للنشر والتوزيع ،الطبعة الأولى ،عمان ،2009ص51.

[2]– محمود حسين، زكريا أحمد عزام ،مبادئ المالية العامة ، دار المسيرة ، الأردن 2007،ص52.

ب. **إيرادات مشتقة:** تحصل عليها الدولة عن طريق اقتطاعها لجزء من الأموال الأفراد الضريبة.

2. **من حيث الالتزام:** تقسم الإيرادات العمومية:

أ. **إيرادات إجبارية:** تفرضها السلطة العامة جبرا على الأفراد الضرائب، الغرامات الجنائية

ب. **إيرادات اختيارية** تحصل عليها الإدارة العامة عن طريق الاختيار مثل: الرسوم القروض الاختيارية.

3. **من حيث الانتظام:** تقسم الإيرادات العمومية:

أ. **إيرادات عادية** :هي تلك التي تحصل عليها الدولة سنويا بصورة دورية كالإيرادات ممتلكات الخاصة والرسوم والضرائب.

ب. **إيرادات غير عادية** :هي تلك التي تحصل عليها الدولة بصورة غير دورية وغير منتظمة بل تلجأ إليها الدولة في وقت آخر كالقروض والإصدار النقدي ،وبيع جزء من ممتلكات الدولة.

المطلب الثالث :مراحل تنفيذ الإيرادات العمومية

تخضع عملية تنفيذ الإرادات العمومية إلى عدة شروط قانونية وتنظيمية وضعها المشرع الجزائري لتقنين عملية تحصيل الإيرادات العمومية ،حيث لا يستطيع المحاسب العمومي تحصيل الإيرادات عن طريق استعمال السلطة العمومية إلا في حدود ترخيص قانون المالية المصادق عليه من طرق الجهاز التشريعي، حيث أن الموازنة العامة تضع موضع التنفيذ الأحكام التي تتضمنها قوانين الضرائب والرسوم لمدة عام وتمر عملية التنفيذ بأربعة مراحل، فالعمليات الثلاثة الأولى (الإثبات، التصفية والأمر بالتحصيل)

مبدئيا من اختصاص الآمرين بالصرف، أما العملية الأخيرة(التحصيل) من اختصاص المحاسبين العموميون .

1.الإثبات :

يعد الإثبات الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي [1]

هذا الإجراء له طابع مادي وطابع قانوني، فمن الناحية المادية يتم تحقيق من وجود الواقعة المنشئة لحق الدائن العمومي (العمليات المتعلقة بالمنتجات أو الخدمات المقدمة....) أما الناحية القانونية فيجب أن يكون تكريس هذا الحق مطبقا للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها .

2.التصفية

بعد عملية الإثبات ، يتم تحديد مبلغ الدين العمومي القابل لتحصيل لفائدة الدائن العمومي و الأمر بتحصيلها .[2]

3. التحصيل

وهو الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الديون العمومية ،أي إدماج الحقوق المالية في الخزينة العمومية وتحصيل الإيرادات يجب أن يتم في إطار الشرعية بمراعاة الشرطين التاليين

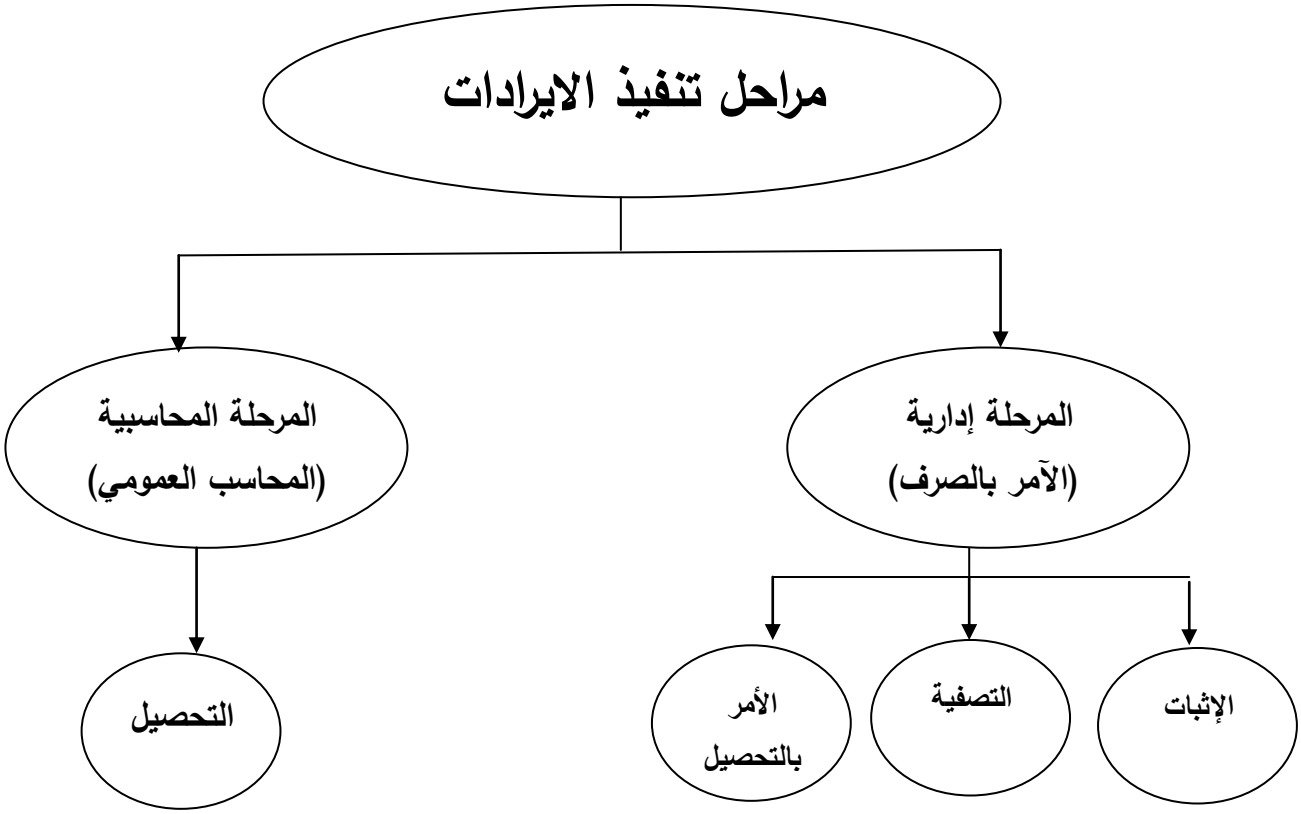
1. الذين يجب أن يكون مستحق أي واجب الأداء.
2. الذين لا يجب أن يكون متقادم .[3]

[1] – المادة 16,من القانون 21/90ص:1133.

[2] –المادة 17 من القانون 21/90ص:1133.

[3] – المادة 18 من نفس القانون ص:1133.

الشكل رقم: (02-01): مراحل تنفيذ الايرادات



من إعداد الطالبتين

المبحث الثاني: صرف النفقات العمومية

في هذا المبحث سوف نقوم بتعريف النفقات العمومية التي تمثل الأموال التي تصرفها الدولة على الحكومة والجماعات المحلية، المؤسسات، الهيئات العمومية وتنقسم النفقات العامة إلى أنواع عديدة تختلف باختلاف معايير وهذا ما سوف نقوم ب

المطلب الأول: تعريف النفقة العمومية

تعددت تعريف النفقة العمومية غير أنها لا تختف في مضمونها:

يقصد بالنفقات العمومية تلك الأموال التي تصرفها الدولة، الحكومة، الجماعات المحلية، المؤسسات، الهيئات العمومية.

تعرف كذلك بأنها مجموع المصروفات التي تقوم الدولة بإنفاقها خلال فترة زمنية معينة، بهدف إشباع حاجات عامة معينة للمجتمع الذي تنظمه هذه الدولة.[1]

ومن خلال التعريف نستنتج ثلاثة عناصر أساسية لنفقة العامة:

1. ذات شكل نقدي.
2. صدورها من هيئة عامة الوزارات والمصالح والمؤسسات العامة....
3. ذات هدف وهو نفع العام .

المطلب الثاني :تصنيفات النفقات العمومية

تنقسم النفقات العامة إلى أنواع عديدة تختلف باختلاف معيار التقسيم وأهمها ما يلي:

[1]– كردودي صبرينة ،تمويل عجز الموازنة العامة للدولة في الإقتصاد الإسلامي، دار الخلدونية، الجزائر، الطبعة الأولى 2007ص83.

الفرع الأول :النفقات التحويلية والنفقات الحقيقية

1. **النفقات الحقيقية:** يقصد بها تلك تقوم بها الدولة مقابل الحصول على سلع وخدمات أو رؤوس أموال إنتاجية، فالنفقات العامة هنا تؤدي إلى حصول الدولة على مقابل .

2. **النفقات التحويلية:** النفقات التحويلية تشكل النفقات التي تقوم بها الدولة دون أن تحصل مقابلها على سلع وخدمات فهي تهدف من ورائها إلى تحويل جزء من الموارد المتاحة من مساره الأصلي بغرض تحقيق هدف إقتصادي أو مالي أو إجتماعي .[1]

الفرع الثاني: النفقات من حيث أغراضها

تنقسم حسب الوظائف الأساسية إلى :

1. **النفقات الإدارية:** يقصد بها النفقات التي تتعلق بسير المرافق العامة واللازمة لقيام الدولة، مثل :الدفاع، الأمن، العدالة ،السلك الدبلوماسي .

2. **النفقات الاجتماعية** :هي النفقات المرتبطة بالوظائف والتدخلات الاجتماعية للدولة ،مثل :نفقات الصحة ، التعليم .

3. **النفقات الاقتصادية:**[2] وهي نفقات متعلقة بخدمات الدولة ذات الطابع الاقتصادي كخدمات النقل والمواصلات وتسمى أيضا نفقات استثمارية حيث تهدف الدولة من ورائها لزيادة الإنتاج القومي.

[1]–عادل أحمد حشيش، مقدمة في الاقتصاد العام، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية –مصر ،1998وص153.
[2]نفس المرجع، سابق ،ص154

الفرع الثالث :نفقات حسب خصائصها الاقتصادية

إذ تنقسم النفقات العامة حسب خصائصها الاقتصادية إلى نفقات جارية وأخرى استثمارية:

1. **النفقات الجارية نفقات التسيير:** يقصد بها تلك النفقات المستمرة اللازمة لسير المرافق العمومية للدولة وتمثل مرتبات الموظفين ولوازم الإدارة والخدمات كالتعليم والقضاء وغيرها وتسمى بالمصروفات الجارية باعتبارها دورية وتكرر سنويا.

2. **النفقات الاستثمارية:** تضم النفقات الرأسمالية الإنفاق على أصول الرأسمالية الثابتة التي يزيد عمرها العادي عن عام واحد والتي تزيد قيمتها عن حد الأدنى معين وتستعمل لغرض الإنتاج.

الفرع الرابع :النفقات العادية وغير العادية

تنقسم النفقة من حيث تكرارها الدوري إلى نوعين :

1. **النفقات العادية:** هي التي تتجدد كل فترة زمنية كل سنة كمرتبات العاملين والمهام اللازمة لسير المرافق العامة .
2. **النفقات غير العادية:** هي تلك التي لا تتكرر كل سنة وبصفة منتظمة في الميزانية ،بل تدعوا الحاجة إليها في فترات متباعدة مثل: حروب الكوارث الطبيعية الاستثمارات الكبرى .[1]

المطلب الثالث :مراحل تنفيذ النفقات العامة

ويتم تنفيذ النفقات العمومية عن طريق إجراءات: الالتزام، التصفية، الأمر بالصرف أو تحرير الحوالات والدفع ويجري تنفيذ عمليات العامة من قبل عونين منفصلين هما الآمر بالصرف والمحاسب العمومي .

[1]–مفتاح فاطمة ،تحديث النظام الميزاني في جزائر. مرجع سابق الذكر ،ص28.

1.الإلتزام

هو تصرف الذي بمقتضاه تنشئ هيئة عمومية ما أو تثبت عليها التزاما ينتج عنه عبء.[1]

2.الصفية

تسمح بالتحقيق على أساس الوثائق الحسابية وتحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية والتصفية تتم لعمليتين متفرقتين ومتكاملتين:[2]

1. إثبات أداء الخدمة من طرق الدائن ومطابقة هذا الأداء لشروط الالتزام بالنفقة .
2. ضبط مبلغ النفقة على أساس الإثباتات التي تمت أثناء التحقيق في أداء الخدمة

3.الأمر بالصرف أو تحرير الحوالة

ويعد الإجراء الذي يأمر بموجبه دفع النفقات العمومية، أي أنه عبارة عن قرار إداري يعطى بموجبه الأمر للمحاسب العمومي المخصص لدفع النفقة

4.الدفع

يعد الدفع الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي ولتنفيذ النفقات العمومية يجب أن يحترم شرطين أساسين :[3]

الشرط الشكلي :توفير الإعتمادات أي أن نفقات الهيئات العمومية يجب أن تكون مقدرة في ميزانيتها وترتكز على إستعمال الإعتمادات المبررة

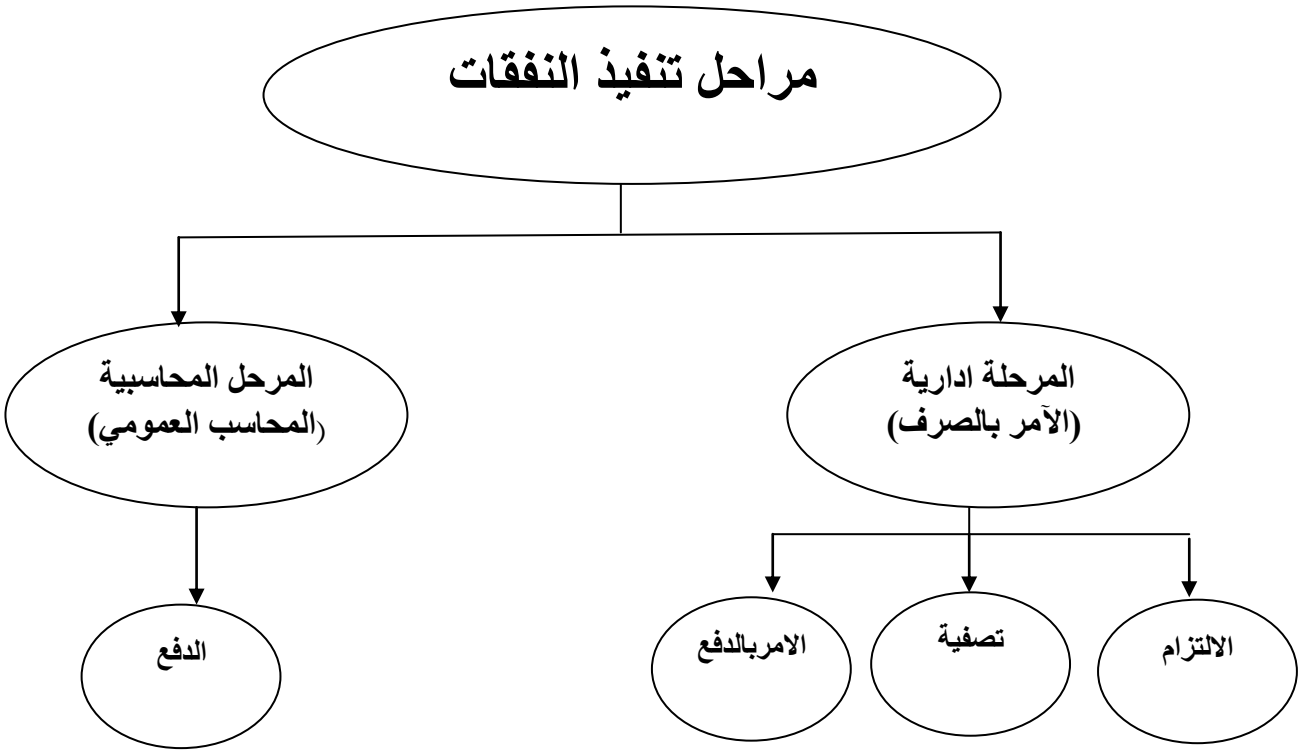
[1]– المادة 19 من القانون 90/ 21ص:113

[2]المادة 21 من نفس القانون ص:1133

[3]المادة 22 نفس المرجع ص:1133.

- **الشرط الموضوعي :** تواجد الدين على عاتق الدولة

الشكل رقم: (02-02): مراحل تنفيذ النفقات



من إعداد : الطالبتين

المبحث الثالث: دور المحاسب العمومي في تنفيذ العمليات المالية للدولة والحساب الختامي

يعتبر المحاسب العمومي الشخص الذي خول له القانوني بتنفيذ العمليات المالية لدولة وذلك حسب المادة 14من القانون 90-21. والمحافظة عن السندات والإثبات

يعد الحساب الختامي النتيجة النهائية لما تم صرفه وما تم تحصيله حيث يعمل على دراسة الحسابات الحقيقة التي وقعت فعلا وفي هذا الطلب سوف نتطرف إلى مفهومه وأهم فوائده

المطلب الأول: دور المحاسب العمومي في تنفيذ العمليات المالية

1-رقابة مشروعية الدين[1]

ليس للمحاسب العمومي دورا سلبيا بالنسبة الأمر بالقبض إذ أنه مطالب بالتثبيت الدين المكلف بجبايته ناتج عن وثيقة قانونية يمكن اعتمادها في اتجاه المطالب بالدين وإن تلك الوثيقة قابلة للتنفيذ بكل الوسائل التي أقرها القانون .

فكل جباية لا تعتمد وثيقة قانونية تحجز تحجيزا باتا وكل مخالف لها يعتبر مختلسا لمال الغير ويمكن تتبعه لدى المحاكم المختصة .

2-دور محايد بالنسبة للمبلغ:[2]

وفي خصوص مبلغ الدين إن كان أداء فإن دور المحاسب العمومي يقتصر على تنفيذ أوامر القبض الموجهة إليه إذ تشعب التشريع الجبائية ودقة تقنياتها جعلت المحاسب

[1] بن يوسف اسماعيل ، مسؤولية المحاسب العمومي ، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في الحقوق ، جامعة بلحاج بوشعيب عين تيموشنت ، 2018 ،ص 63.

2بن يوسف اسماعيل مرجع سابق ص65

العمومي غير مطالب بما قد يحدث من أخطاء أثناء تصفية المورد وضبط أسسها إذا تعلق الأمر بسوء النية.

وهكذا مبلغها على أن المحاسب العمومي لا يسأل عن الاختلاسات التي قد تعتري عمليات إحقاق الإرادات وضبط مبلغها على انه يبقى مسؤولا عن شرعية الإرادات نفسه .

وتشتمل مهمة المحاسب العمومي على ثلاث صلاحيات :

- ✓ الأولى خزن الأموال وهي مهمة تتمثل في إنجاز عمليات القبض والصرف ماديا باستلام المال أو بتأديته إلى صاحبه .

وهذه الصلاحية تنجم عنها مسؤولية كبيرة تتمثل في المحافظة على الأموال والقيم الراجعة على الدولة أو المودعة لديها . وهذا يفسر القول المعروف أن المحاسب العمومي حارس لصندوقه ويتعين عليه الإقامة بجانبه .

- ✓ أما الصلاحية الثانية فتتمثل في الرقابة على الإرادات التي توكل إليه جبايتها وعلى المصاريف التي تخصم مقاديرها ومن الميزانية .

ويقوم بدوره الرقابي من حيث شرعية العمليات قبضا وصرفا تحت مسؤوليته الشخصية والمادية فالمخالفة التي ترتكب من قبل آمر بالصرف يسأل عنها المحاسب العمومي إن لم يتفطن إليها

- ✓ الرقابة هذه تميز المحاسب العمومي عن محاسب الشركات الخاصة الذي يأتمر بأوامر رئيسه دون أن يتجاوز دوره إنجاز العمليات المادية وتدوينها .

- ✓ أما الصلاحية الأخيرة فتتمثل في مسك الحسابات فهو مطالب بمسك الحسابات العمومية وبتقديمها سواء إلى السلطة الإدارية المعنية (وزير المالية أو مجلس المحاسبة).
- ✓ وهكذا فإن المحاسب العمومي يقوم بدور خازن بالأموال ومراقبتها ومسك حساباته.

المطلب الثاني: الحسابي الختامي

التعريف الحساب الختامي:

يعرف الحساب الختامي للدولة على أنه سجل حسابي تفصيلي تسجل فيه كافة المبالغ التي قامت الدولة بإنفاقها فعليا على مختلف المصادر الإرادية وخلال فترة زمنية معينة عادة ما تكون سنة.[1]

ووجه الشبه بين الحساب الختامي وميزانية الدولة يتمثل في أن الفترة الزمنية التي يعد عنها الحساب الختامي تعادل تماما الفترة الزمنية التي تعد عنها ميزانية الدولة ويتوجب على كل ميزانية أن يكون لديها حساب ختامي.

أما الفرق بينهما فيشمل في أن الميزانية تعتبر تقديرات لخطة عمل سابقة لأوانها في بداية الدورة المرسومة، أما الحساب الختامي فهو ختام الدورة يحلل ويدرس الحسابات الحقيقية التي وقعت فعلا بمقارنتها مع التنبؤات المسجلة في الميزانية العامة من نفقات وإيرادات في فترة زمنية معينة .[2]

[1] – د. سعيد عبد العزيز عثمان ،مقدمة في الإقتصاد العام ،الجزء الأول الدار الجامعية للطباعة والنشر ،لبنان ،بدون سنة النشر ،ص112.

[2] – عبد الحميد بن ناصر ،التخطيط وترشيد الإختيارات الموازية ،رسالة ماجستير ،فرع تخطيط وتحت إشراف د.قدي عبد المجيد ،جامعة الجزائر،معهد العلوم الإقتصادية ،السنة الجامعية 1997-1998،ض6.

المطلب الثالث: فائدة إعداد الحساب الختامي

بما أن حساب الختامي للدولة يمثل النتيجة النهائية لما تم صرفه ،وما تم تحصيله من إيرادات مقارنة بما تم رصده لتلك النفقات ولهذه الإيرادات، مما يحدد ما تحقق من فائض أو نتج عجز في نهاية ذلك العام ،يمكن أن نحصر الفوائد من إعداده فيما يلي:

1. أداة من أدوات الرقابة على نشاط الحكومي ،فمن خلال البيانات الواردة فيه تتأكد السلطة التشريعية مدى إلتزام السلطة التنفيذية بما أقرته وأجازته السلطة التشريعية من النفقات .
2. يعد وسيلة لمتابعة ما أعدته السلطة التشريعية من برامج وسياسات تتعلق بنفقات الدولة وإيراداتها من مختلف المصادر الفعلية .
3. يعتبر وسيلة لاكتشاف نقاط الضعف ونقاط القوة في أداء الحكومي.
4. يساعد على تصويب تقديرات الميزانية العامة في السنوات المقبلة وبالتالي من المتوقع أن تقل احتمالات الخطأ في تقديرات الميزانية.[1]
5. تساعد الحسابات الختامية على كشف التغيرات التي اعترضت نواحي التنفيذ خلال السنة والمخالفات المالية التي ارتكبت والخلل المحاسبي فيمكن فيما بعد أن يوضع على ضوئها خطط وسياسات الإصلاح .
6. تظهر الحسابات الختامية الإيراد الحقيقي لكل ضريبة وكذلك الرسوم وإيرادات الخدمات والموارد الأخرى ويفيد ذلك في رسم سياسة ضريبية أو سياسة المالية الملائمة.[2]

[1]– د.سعيد العزيز عثمان ،مقدمة في الاقتصاد العام ،مرجع سبق ذكره ،ض113.

[2] – د.عادل فليج علي ،مالية الدولة ،دار زهران للنشر والتوزيع عمان ،2008،ص56.

خلاصة الفصل

تناولنا في هذا الفصل دور المحاسب العمومي في الدولة من حراسة الأموال ومسك الحسابات والعمليات المهمة التي تنفذ في الخزينة العمومية ألا وهي تحصيل الإيرادات وصرف النفقات وذكرها بالتفصيل، الذي كان لزاما علينا تبيان كل عمليات المالية التي تقوم بها وتطرقنا إلى جميع مراحل التي يتم من خلالها تنفيذ هذه العمليات من نفقات وإيرادات عمومية من طرف الآمر بالصرف والمحاسب العمومي وتوضيح كل منها مرحلته .

إضافة إلى ذلك حساب الختامي للدولة الذي يمثل نتيجة النهائية لما تتم قيام به وتطرق إلى أوجه الشبه بينه وبين الميزانية وفرق بينهما وتحديد بدقة فوائده.

الخاتمة

الخاتمة

تمحورت إشكالية موضوع الدراسة حول معرفة دور المحاسب العمومي في تنفيذ العمليات المالية للدولة وتمت معالجة هذه الإشكالية وفق فصلين وبإتباع المنهج والأدوات السابقة ،حيث توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج ،ساهمت في حل إشكالية الدراسة والإجابة عن تساؤلات وفرضياتها وفيما يلي سوف نحاول الإشارة إلى ابرز النتائج هما :

النتائج النظرية:

- ✓ تعتبر المحاسبة العمومية أحد فروع المحاسبة المتعلقة بالإيرادات المالية للدولة ونفقاتها والموازنة بينهما ،تتمتع بمجموعة من الخصائص في فرع متخصص ومزيج من القواعد القانونية والتقنية ،كما تضمنت مجموعة من المبادئ فهي تقوم على مبدأ قانوني المتمثل في فصل بين الفرصة والعمل ومبدأ إداري المتمثل في الفصل بين أعوان التنفيذ أما المبدأ التقني الشامل لعدم تخصيص الإيرادات لدفع النفقات .
- ✓ هدف المحاسبة العمومية الرئيسي هو حماية الأموال العامة من كافة التلاعب أو التبذير.
- ✓ يتم تنفيذ المحاسبة العمومية من طرق أعوان مكلفين وهم الآمر بالصرف والمحاسب العمومي أما المراقب المالي تم حصر وظيفته في رقابة فقط.
- ✓ من بين أنواع المكلفين بالعملية، المحاسب العمومي والذي يعتبر العون المرخص له القانون للتصرف في الأموال العمومية من خلال ضمان وحراسة الأموال أو السندات.
- ✓ كما أن المحاسبيين العموميين على العكس من الآمرين بصرف يمارسون صلاحيات أصلية حيث أن دورهم ومهامهم تكمن في تنفيذ الميزانيات ومختلف العمليات.
- ✓ تشمل العمليات المالية كل من تحصيل الإيرادات وصرف النفقات وفي نهاية الأمر إعداد حساب الختامي.

- ✓ يتم تنفيذ عمليات المالية عن طريق إجراءات، حالة الإيرادات تمر بأربعة مراحل الإثبات ،التصفية والأمر بتحصيل ،التحصيل .
- ✓ أما النفقات فتتم عن طريق: الالتزام، التصفية، الأمر بالصرف، الصرف.
- ✓ يعد الحساب الختامي النتيجة النهاية للعمليات والذي يتم فيه مقارنه بين ما تم توقعه وبين ما تم تحقق .

✓ **الاقتراحات والتوصيات :**

- ✓ توفير شبكة المعلومات تربط بين مختلف المحاسبين العموميين على المستوى الوطني.
- ✓ الاعتماد على النظام التحفيز الوظيفي من خلال دورات تكوينية وتقديم حوافز مادية ومعنوية .
- ✓ ضرورة إدماج جميع المحاسبين العموميين تحت وصاية واحدة وتفعيل مبدأ الفصل بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف .
- ✓ تحديث القوانين والمراسيم القديمة بصورة واضحة ودمج ما يتشابه منها في القوانين الخاصة

✓ **أفاق الدراسة:**

انطلاقا من النتائج التي توصلنا إليها والتوصيات التي تم تقديمها ورغم الجهود المبذولة والسعي بإلمام بكل جوانب الدراسة إلا أنها لا تخلو بعض النقاط التي لم نوفها حقها ولهذا يمكن أن تمثل محور العديد من الإشكاليات التي يمكن التطرق إليها في مشاريع البحث المستقبلية وهي:

1. دور المحاسبة العمومية في الرقابة على المال العام في الجزائر .

2. تحديات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

قائمة المراجع

أولا: الكتب

1. بن يوسف إسماعيل، مسؤولية المحاسب العمومي، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في الحقوق، جامعة بلحاج بوشعيب عين تيموشنت، 2018
2. إسماعيل حسين احمد، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار المسيرة وتوزيع، عمان، ط1.
3. د. سعيد عبد العزيز عثمان، مقدمة في الاقتصاد العام، الجزء الأول الدار الجامعية للطباعة والنشر ،لبنان ،بدون سنة النشر .
4. د:عبد الحميد مرغين ،محاضرات في مقياس العمومية ،2019/2018.
5. صلاح الدين عبد المنعم مبارك، محاسبة الحكومية مدخل المعاصر، دار النشر الإسكندرية، مصر، 2008.
6. عادل فليج علي، مالية الدولة ،دار زهران ، للنشر والتوزيع ،عمان ،2008.
7. العربي بعمران محمد، المحاسبة العمومية، دروس مع أسئلة وتمارين محلولة، دار النشر والتوزيع جزافي في الجزائر، 2017.
8. محاسبة العمومية، منصوري الزين، أستاذ محاضر بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة سعد دحلب ،البليدة .
9. محمد أحمد الحجاري، المحاسبة حكومية إدارة المالية العامة، عمان، الأردن ،1998.
10. محمد الصغير ،دروس في المالية العمومية والمحاسبة العمومية ،دار المحمدية ،لنشر والتوزيع ،2001،.

ثانيا: الأطروحات والمذكرات

1. بوسنه سلوى، المحاسبة العمومية وتطويرها، حالة الجزائر، 2015-2015، رسالة ماجستير، كلية علوم اقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر3، 2017.

2. خريوش إشراف ،بن غربية يمينه ،محاسبة عمومية ودورها في التنمية المحلية ،دراسة حالة الميزانية بلدية البرواقية،خلال الفترة 2017/2016/2015،مذكرة ماستر تخصص محاسبة .
3. رحموني الياس،رحماني حميد،المحاسبة العمومية كأداة لترشيد الإنفاق عام،دراسة حالة بلدية وآمري ،مذكرة ماستر في علوم اقتصادية ،تخصص مالية وبنوك ،جامعة المدية ،2017/2016.
4. الشارف بن عطية تواتي ،دور محاسبة عمومية في تحقيق التوازن المالي لدى الهيئات العمومية ،دارسة حالة بلدية مستغانم ،مذكرة ماستر ،تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة تسيير، جامعة مستغانم2018/2017. اقتصادية ،جامعة عمار.
5. عبد الحميد بن ناصر، التخطيط وترشيد الإختيارات الموازية، رسالة ماجستير ،فرع تخطيط ، جامعة جزائر ،معهد علوم اقتصادية 1998/1997.
6. لوني نصيرة محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية ،كلية الحقوق وعلوم سياسية ،جامعة البويرة ،2014/2013.- احمد بجلال ،مدى فعالية المحاسبة العمومية في تنفيذ ميزانية العامة لدولة ،رسالة ماجستير ،كلية علوم اقتصادية ،جامعة عمار تلجي ،الأغواط 2017.

ثالثا:أطروحة:

1. شلال زهير ،أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائرية الخاص بتنفيذ العمليات المالية لدولة، أطروحة في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،تخصص تسيير المنظمات ،جامعة بومرداس ،2014/2013.

رابعا: القوانين

1. قانون رقم 21/90 مؤرخ في 15أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية ،الجريدة الرسمية ،العدد 35 ،بتاريخ 15أوت 1990.

2. مرسوم التنفيذي رقم 108/93 مؤرخ في 05ماي 1993 المحدد لكيفيات إحداث وكالات الايرادات والنفقات وتنظيمها وسيرها،جريدة الرسمية العدد30بتاريخ 09ماي 1993

3. مرسوم تنفيذي،رقم 495/91 المؤرخ في 21 ديسمبر 1991، المعدل والمتمم للمرسوم رقم 225/86 المتضمن إحداث وكالة محاسبية مركزية للخزينة وتنظيمها وعملها ،الجريدة الرسمية ،العدد 61،الصادر بتاريخ 23 ديسمبر 1991

4. المادة 02،مرسوم تنفيذي رقم 225/86 المؤرخ في 02 ديسمبر 1986 المتضمن إحداث وكالة محاسبية مركزية للخزينة وتنظيمها وعملها،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية والعدد36،الصادر بـ:03 سبتمبر 1986 .