

الموازنة العامة في التشريع الجزائري General budget in Algerian legislation

تاريخ قبول المقال للنشر : 24/08/2017

تاريخ إرسال المقال : 02/07/2017

دردوري لحسن / جامعة محمد خيضر - بسكرة
لقليطي الأخضر / جامعة محمد بوضياف - المسيلة

الملخص:

لقد احتلت دراسة الموازنة العامة جزءا هاما من الدراسات المالية في السنوات الأخيرة باعتبارها أداة من أدوات السياسة المالية التي تستعملها الدولة من أجل بلوغ أهدافها الاقتصادية، ويظهر لنا ذلك جليا في الآونة الأخيرة بسبب تزايد الإنفاق العام وشح الإيرادات العامة، بحيث زاد تأثيرها على التوازن الاقتصادي العام، ومن أجل أن تصل الموازنة العامة لتحقيق أهدافها فلا بد لها أن تتصف بالشفافية والشمول وأن تكون مبنية على قواعد وإجراءات وأسس واضحة توثق العلاقة بين السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية، لذلك تسعى الجزائر جاهدة من أجل إرساء مبدأ الشفافية وذلك بوضع مبادئ تحكم الموازنة العامة للدولة تمكّنها من تحقيق الأهداف المرجوة.

الكلمات المفتاحية: الموازنة العامة، الإيرادات العامة، النفقات العامة، السياسة المالية.

Abstract :

The public budget study has been an important part of financial studies in recent years as one of the fiscal policy tools used by the state to achieve its economic objectives. This is evident in recent times due to the increase in public expenditure and the scarcity of public revenues, , And in order for the budget to reach its objectives, it must be transparent and inclusive and be based on rules and procedures and clear foundations that document the relationship between the legislative authority and the executive, so Algeria is striving to establish the principle of transparency and Bo Put the principles of state budget control to enable it to achieve the desired goals.

Keywords: public funding, public revenue, overhead, fiscal policy

تمهيد:

تعتمد الموازنة العامة للدولة على العديد من الأطر القانونية والتنظيمية التي تحكمها ، بحيث تبين لنا هذه الأطر والضوابط الهيئات المسؤولة عن الموازنة وكل الإجراءات والعمليات الخاصة بها لا سيما التصنيفات التي تعتمد عليها الدولة في تصنيف النفقات والإيرادات ، والمراحل التي تمر بها الموازنة والقواعد والمبادئ التي تحكمها ، فلقد عرفت الموازنة العامة في الجزائر العديد من التغييرات في القوانين التي تنظمها ، ولكن بصدر قانون 17/84 المعدل في 1988 تحددت المعالم الرئيسية للموازنة العامة في الجزائر بحيث أظهر وتناول معظم الجوانب المتعلقة بالموازنة العامة للدولة ، وعليه سوف نقوم في هذا المبحث بالإلمام بكل الجوانب المتعلقة بالموازنة العامة في الجزائر ومختلف القوانين التي حددت أطرها.

من خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما هي أهم الضوابط التشريعية التي تحكم الموازنة العامة في الجزائر؟

ومن أجل الإجابة عن الإشكالية قسمنا هذه الورقة البحثية للمحاور التالية:

المحور الأول: مفهوم الموازنة العامة في التشريع الجزائري

المحور الثاني: مبادئ الموازنة في الجزائر

المحور الثالث: دورة الموازنة العامة في الجزائر

المحور الأول : مفهوم الموازنة العامة في التشريع الجزائري

يعتبر التشريع المالي الفرنسي المرجع الرئيسي الذي كان يحكم جل مواد الموازنة العامة في الجزائر بعد الإستقلال إلى غاية صدر قانون 84/17 والمتعلق بقوانين المالية لذلك كان يعرف بالقانون المجسد لقانون الموازنة في الجزائر.

أولاً: تعريف الموازنة العامة حسب القانون 84/17

لقد عرف المشرع الجزائري الميزانية العامة للدولة على أنها: «تشكل الميزانية العامة للدولة من الإيرادات والنفقات النهائية للدولة المحددة سنوياً بموجب قانون المالية والموزعة وفق الأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها»¹.

ويعرفها القانون المتعلق بالمحاسبة العمومية 90/21 المؤرخ في 15 أوت 1990 على أنها «الوثيقة التي تقدر للسنة المدنية مجموع الإيرادات والنفقات الخاصة بالتسيير والاستثمار ومنها

نفقات التجهيز العمومي ونفقات برأسمال وترخص بها».² ومن خلال المادة الثالثة من قانون 84/17 والتي تم تعديلها بالقانون 88/05 يكتمل تعريف الميزانية العامة للدولة ، فهذه المادة تؤكد على أنه بناء على قانون المالية يتم تقدير وإجازة الميزانية العامة بحيث جاء نص المادة 03 كما يلي: « يقر ويرخص قانون المالية للسنة بالنسبة لكل سنة مدنية مجمل موارد الدولة وأعبائها وكذا الوسائل المالية الأخرى المخصصة لتسيير المرافق العمومية كما يقر ويرخص علاوة على ذلك المصاريف المخصصة للتجهيزات العمومية وكذلك النفقات برأسمال».³ ومنه ومن خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف الموازنة العامة للدولة في الجزائر بأنها وثيقة تشريعية سنوية تقرر الموارد والنفقات النهائية للدولة وترخص بها بهدف تسيير وتجهيز المرافق العمومية.

ثانيا : قوانين المالية في الجزائر

لقد تم تعريف قانون المالية في الجزائر وذلك من خلال القانون 84/17 وذلك في المادة 06 والذي ينص على « إن الإيرادات والنفقات النهائية للدولة تحدد سنويا بموجب قانون المالية كما توزع وفق الأحكام التشريعية وهي شكل الموازنة العامة للدولة».⁴ وبالتالي نلاحظ أن القانون 84/17 بمختلف مواد الستة الأولى جاءت لتعطي مفهوما واسعا وشاملا لقانون المالية في الجزائر ، بحيث بين كيفية تحديد قانون المالية وقدم أهم أنواع قوانين المالية ثم بعد ذلك بين العلاقة بين قانون المالية وقانون ضبط الميزانية وصولا للمادة السادسة التي أعطت تعريفا شاملا لقانون المالية. ومنه يمكن القول أن قانون المالية هو عبارة عن وثيقة مالية سنوية تتضمن الميزانية العامة للدولة ، والميزانيات الملحقه والحسابات الخاصة للخرينة كما يتم من خلاله تأسيس أو إلغاء ضريبة أو إقتطاع إجباري ومنه فقانون المالية هو الإطار القانوني الذي تصدر فيه الميزانية العامة للدولة ، وعليه نلاحظ أن العلاقة بين قانون المالية والميزانية تم تحديدها بالعبارة التي وردت في المادة 06: « تتشكل الميزانية العامة للدولة من الإيرادات والنفقات النهائية المحددة سنويا بموجب قانون المالية والموزعة وفق الأحكام التشريعية» ، وهو ما يبين أن قانون المالية ما هو إلا الوجه القانوني للميزانية العامة للدولة، ومنه لا يمكن إعتداد وتنفيذ الميزانية إلا من خلال قوانين المالية لأن المصادقة عليها من قبل السلطات التشريعية يكون في شكل قانون.

ومن القانون 84/17 المادة: 02 يكتسي طابع قانون المالية:

I- قانون المالية وقوانين المالية التكميلية والمعدلة .

-II- قانون ضبط الميزانية.

وبعدها جاء القانون 88/17 المتعلق بقانون المالية الأساسي وحدد طبيعة مختلف قوانين المالية الأخرى التي تحكم الميزانية العامة للدولة وهي قانون المالية السنوي وقانون المالية التكميلي والمعدل وقانون ضبط الميزانية.⁵

1- قانون المالية السنوي

لقد تم تعريف قانون المالية السنوي من قبل المشرع بأنه «يقدر ويرخص قانون المالية للسنة مجمل موارد الدولة وأعبائها وكذا الوسائل المالية الأخرى المخصصة لتسيير المرافق العمومية ، كما أنه يقدر ويرخص النفقات الموجهة للتجهيزات العمومية وكذا النفقات بالأسمال».⁶

ويعرف أيضا هذا القانون بقانون ربط الميزانية ، وقانون المالية الأولي بحيث يتضمن هذا القانون مختلف النشاطات المالية للدولة سواء فيما تعلق بتحصيل الإيرادات أو تنفيذ للنفقات العامة ويتميز هذا القانون بتعدد قوانينه ومرونتها مع الظروف والأحداث الاقتصادية للدولة ، ومنه قانون المالية السنوي هو القانون الذي يقوم بتحديد التوازنات العامة للاقتصاد الوطني للنفقات والإيرادات التي تكفل تحقيق هذا التوازن ، بحيث تظهر لنا في الميزانية العامة مجموع النفقات والإيرادات العامة المخصصة لتحقيق خطة الحكومة والتي تتناسب مع مجموع أهداف المجتمع.

ومنه فبموجب قانون المالية السنوي يتم تخصيص الإعتمادات وذلك بتقسيمها إلى نفقات التسيير والاستثمار ويحدد الأعباء الأخرى من قروض وتسبيقات كما أنه وبناء عليه يتم تبويب بيانات الميزانية حتى تتماشى مع مبدأ وضوح الميزانية من أجل تسهيل تنفيذها ، وبالرجوع للقانون 84/17 المادة 67 ،⁷ والذي ينص على «يحتوي المشروع السنوي لقانون المالية على قسمين منفصلين» :

ينص القسم الأول منه على الإقتراحات المتعلقة بتحصيل الموارد العمومية وكذا السبل والوسائل الكفيلة بضمان التوازنات المالية التي أقرها المخطط الإنمائي السنوي.

ويقترح في القسم الثاني منه المبلغ الإجمالي للإعتمادات المطبقة في إطار الميزانية العامة للدولة ، بشأن نفقات التسيير والاستثمارات العمومية ، كما يقترح فيه المبلغ الإجمالي للإستثمارات المخططة وتقترح في القسم الثاني كذلك:

- الترخيصات الإجمالية للإيرادات والنفقات بالنسبة لكل ميزانية ملحقة.
- الإجراءات ذات الطابع التشريعي المطبقة على الحسابات الخاصة للميزانية.
- الأحكام المختلفة المطبقة على العمليات المالية للدولة.

وعموما يتكون قانون المالية السنوي من جزئين رئيسيين فالجزء الأول يتضمن شروط التوازن المالي من موارد وأعباء وذلك في شكل أحكام قانونية مفهومة ومبوبة بشكل مقنن، أما الجزء الثاني فيتناول مختلف أنواع ميزانية الدولة بحيث يتم التركيز في هذا الجزء على تقديم الأعباء والتي تأخذ بمعيار النفقات النهائية والنفقات المؤقتة، وكل هذه النقاط سوف نتناولها بالتفصيل عندما نتناول نفقات وإيرادات الموازنة.

وما تجدر إليه الإشارة أنه من بين النقاط الأساسية التي يتناولها قانون المالية الأساسي هي سبل ووسائل تغطية عجز الموازنة رغم أنه لا يتطرق إليها بشكل مباشر حيث يمكن ملاحظتها من خلال اللجوء إلى القروض بشتى أنواعها، ويتم إلحاق هذا القانون بثلاث جداول رئيسية وهي:⁸

- الجدول « أ » يبين مختلف موارد الدولة وفق التقسيم المعمول به.

- الجدول « ب » يبين الأعباء الخاصة بميزانيات التسيير.

- الجدول « ج » يبين الإعتمادات المخصصة للتجهيزات ذات الطابع النهائي إضافة إلى نفقات الإستثمار التي تتكفل بها مؤسسات القطاع العمومي.

2- قانون المالية التكميلي (المعدل)

يتم إصدار قانون المالية التكميلي أو المعدل وذلك خلال السنة المالية من أجل تكملة وتعديل محتوى قانون المالية السنوي، لأنه عند القيام بتنفيذ الموازنة العامة للدولة المقررة في قانون المالية السنوي قد تحدث تغييرات إقتصادية أو إجتماعية تحدث إختلالات لذلك يتم اللجوء إلى قانون المالية التكميلي أو ما يعرف عادة بقانون المالية المعدل ومنه عندما تحدث حالة عدم توازن بين الإيرادات والنفقات بسبب ظهور ظروف غير متوقعة سوف يؤثر ذلك على البيانات التقديرية فتلجأ الحكومة إلى مشروع مالية معدل ليتمشى مع تلك الأوضاع الجديدة.

وتنص المادة 04 من القانون 84/17 على: « يمكن لقوانين المالية التكميلية أو المعدلة دون سواها إتمام أحكام قانون المالية للسنة أو تعديلها خلال السنة الجارية »،⁹ ويتم المصادقة على قانون المالية التكميلي من قبل البرلمان بغرفتيه، ومنه قانون المالية التكميلي والمعدل يدخل في

إطار تكييف وتقييم زيادة الإيرادات مع الواقع الحالي ، إضافة إلى مراجعة الإعتمادات المفتوحة لنفقات التسيير والتجهيز والتي من شأنها التكفل بالمصاريف الإضافية المستجدة من جهة أخرى.

3- قانون ضبط الميزانية

من خلال المادة 05 من القانون 84/17 يمكن التوصل لمفهوم قانون ضبط الميزانية ، « يشكل قانون ضبط الميزانية الوثيقة التي يثبت بمقتضاها تنفيذ قانون المالية وعند الاقتضاء قوانين المالية التكميلية أو المعدلة الخاصة بكل سنة مالية».¹⁰

ويتطابق هذا القانون مع الحسابات الختامية والهدف منه هو ضبط النتائج المالية لكل سنة وإجازة الفروقات بين ما تم تنفيذه فعلا وما كان متوقعا ، إضافة إلى ذلك يعد وسيلة من وسائل الرقابة على تنفيذ الميزانية من قبل البرلمان ، ويتم الاعتماد عليه في وضع تقديرات السنوات المقبلة.

وما تجدر إليه الإشارة إلى أنه في التشريع الجزائري لم يحدد تاريخ معين للمصادقة على هذا القانون سواء في القانون 84/17 والقانون 88/05 إلا أن تحضير هذا القانون مرتبط بفكرة طرق التسوية وتحديد فترتها ، ولكن عندما نلاحظ كيفية سير قانون ضبط الميزانية في الجزائر نجد أنه يتم المصادقة عليه بعد سنتين من تنفيذ الميزانية فمثلا قانون ضبط الميزانية لسنة 2010 يتم المصادقة عليه سنة 2012 وقانون ضبط الميزانية لسنة 2011 يصادق عليه من قبل البرلمان في سنة 2013 ، ومنه نلاحظ أن هناك تأخر ملحوظ على المصادقة على هذا القانون.

المحور الثاني: مبادئ الموازنة في الجزائر

تستند الموازنة العامة في الجزائر في مرحلة إعدادها للعديد من المبادئ والقواعد التي تنظمها وتحكمها ، وفي الإجمال تهدف هذه المبادئ والقواعد إلى تسهيل عملية التحضير والرقابة على الموازنة وتعتبر ركيزة أساسية لدورة الموازنة بحيث أن المراحل والخطوات التي تمر بها تستند بشكل رئيسي لهذه المبادئ ، وسوف نتطرق في هذا المطلب إلى المبادئ والقواعد الفنية للموازنة في الجزائر والمراحل والخطوات التي تمر بها.

و من أجل السير الجيد للموازنة العامة للدولة تستلزم عمليات تحضيرها وتنفيذها الإلتزام بالعديد من القواعد والمبادئ ، ولقد وضع المشرع الجزائري مبادئ وقواعد أساسية تحكم الموازنة العامة للدولة ، وتتخلص أهم هذه القواعد في أربعة قواعد رئيسية هي: مبدأ السنوية ، مبدأ الوحدة ، مبدأ العمومية ، ومبدأ التوازن.¹¹

1- مبدأ السنوية

يظهر لنا مبدأ السنوية من خلال تعريف الموازنة العامة للدولة في الجزائر فالموازنة هي الوثيقة التي تقدر للسنة

المالية والبيان الذي من خلاله ترخص وتقدر الإيرادات والنفقات السنوية للدولة ، ومنه نلاحظ أن التحديد الدوري لترخيص الموازنة يتوافق مع السنة ، فالنفقات المرخص بها في قانون المالية لا تكون صالحة إلا لسنة واحدة ، فالسنة المالية في الجزائر تبدأ في الفاتح جانفي من كل سنة وتنتهي في 31/12 من كل سنة ، بحيث أن الموازنة سنوية في إعدادها شاملة في محتواها ومضمونها لأنها تترجم الجزء السنوي من برنامج التنمية للدولة ، وفيما يتعلق بالإيرادات العامة فتجد قاعدة السنوية تطبيقا دقيقا فيكون الترخيص بتحصيل الضرائب والرسوم سنويا .

أما فيما يخص النفقات العامة يجب أن تبرر الإعتمادات اللازمة لتغطية نفقات التسيير في كل سنة وفي مجموعها ولا يمكن تحويل الإعتمادات المفتوحة لسنة مالية معينة للسنة المالية التالية ، وهو ما يعني أنه لا يتم التجديد الآلي لإعتمادات التسيير وبالتالي فإن تغطية النفقات الأكثر استقرارا ورصيدها لا ينبغي أن تؤجل إلى الموازنة العامة للسنة المقبلة .
وهناك بعض الإستثناءات على هذا المبدأ وهي:

أ- رخص البرامج

وهي متعلقة بنفقات التجهيز بحيث يمكن أن تستعمل التخصيصات المالية لمدة تفوق السنة لأنها مرتبطة بمشاريع الإستثمار الطويلة الأجل والتي تفوق السنة.

ب- ترحيل الإعتمادات

وفي هذه الحالة يتم ترحيل الإعتمادات والمخصصات المالية التي لم تصرف في السنة المالية وتأجيلها إلى سنوات القادمة.

ج- الميزانية الإثنى عشر

ويتم اللجوء إليها عند مواجهة الحكومة لظروف معينة تحول دون مصادقة البرلمان على الموازنة في وقتها المحدد ، وهو ما يتطلب من الحكومة تقديم طلب إلى البرلمان من أجل إجازة الإعتمادات الشهرية ، بحيث يتم العمل بنود قانون المالية السابق فيما يخص تنفيذ إيرادات ونفقات الموازنة العامة للدولة ، أي تفوض إستثناء بفتح إعتمادات شهرية مؤقتة على حساب الموازنة المقبلة إلى حين المصادقة وذلك بعد أن يتم الاعتماد على الموازنة السابقة كأساس في

تحديد المبالغ ، وهو ما جاء به القانون 84/17 في مادته 69 والذي ينص صراحة أنه " في حالة ما إذا كان تاريخ المصادقة على قانون المالية لسنة معينة لا يسمح بتطبيق أحكامه عند تاريخ أول يناير من السنة المالية المعتمدة:¹²

1- يواصل مؤقتا تنفيذ إيرادات ونفقات الموازنة العامة للدولة حسب الشروط التالية:

أ- بالنسبة إلى الإيرادات طبقا للشروط والنسب وكيفيات التحصيل المعمول بها تطبيقا لقانون المالية السابق.

ب- بالنسبة لنفقات التسيير في حدود من مبلغ الإعتمادات المفتوحة بالنسبة إلى السنة المالية للموازنة السابقة وذلك شهريا ولمدة ثلاثة أشهر.

ج- بالنسبة لإعتمادات الاستثمار في حدود ربع الحصة المالية المخصصة لكل قطاع ولكل مسير كما تنتج عن توزيع إعتمادات الدفع المتعلق بالمخطط السنوي للسنة المالية السابقة.

2- يواصل تنفيذ مشاريع الموازنة الملحقه والأحكام ذات الطابع التشريعي والمطبقة على الحسابات الخاصة للخزينة طبقا للأحكام التشريعية والتنظيمية التي تيسرها قبل بداية السنة المالية الجديدة للموازنة.

أ- الموازنة المؤقتة: ويتم إقرارها نتيجة لظروف اقتصادية أو سياسية معينة .

ب- الإعتمادات التكميلية: وهنا يتم صرف إعتمادات إضافية تكميلية بموجب قانون المالية التكميلي المعدل وذلك خلال نفس السنة المالية وهو ما يعني إدخال تعديلات على الموازنة الأولية.»

2- مبدأ الوحدة

يعني هذا المبدأ أن يتم إدراج كل عناصر الموازنة في بيان واحد أي أن تخصص موازنة واحدة تكون ملزمة بجميع النفقات والإيرادات وذلك مهما كانت طبيعتها ، بحيث يقوم البرلمان بالتصويت عليها مرة واحدة وبصورة عامة ، فالنفقات العامة والإيرادات العامة المدرجة في وثيقة واحدة تمكن من تبسيط التعرف على الوضعية المالية للدولة وتسهيل الدور الرقابي على موازنة الدولة ، وفي الجزائر أدخلت بعض التعديلات لقاعدة الوحدة وظهرت بعض الإستثناءات على هذه القاعدة ومن أهم التعديلات التي أدخلت على قاعدة وحدة الموازنة هي إدراج الميزانيات الملحقه والحسابات الخاصة بالخزينة.¹³

أ- الميزانيات الملحققة

بالرجوع للمادة 44 من القانون 84/17: «يجوز أن يكون موضوع الميزانيات الملحققة العمليات المالية لصالح الدولة التي لم يضيف عليها القانون الشخصية الاعتبارية والتي يهدف نشاطها أساسا إلى إنتاج بعض الموارد أو تأدية بعض الخدمات المدفوعة الثمن»¹⁴، ومن أمثلة الميزانيات الملحققة ميزانية البريد والمواصلات والتي تتضمن مجموع الإيرادات والنفقات إضافة إلى ذلك إعتمادات الاستثمارات غير انه يتم تسجيل النفقات التي تكون مخصصة لتسيير الإدارة المركزية لوزارة البريد والمواصلات وأيضا النفقات المخصصة لتسيير المصالح التنفيذية الولائية المكلفة بمتابعة وتقدير نشاط مصالح البريد والمواصلات في الموازنة.

ومنه يمكن القول أن الميزانيات الملحققة هي ميزانيات يركز عليها حسن سير بعض المرافق العامة والتي تمارس نشاط صناعي أو إداري حيث توضع لهذه المرافق ميزانيات مستقلة تشتمل على إيراداتها وتلحق بموازنة الدولة، وكما أشرنا سابقا للميزانية الملحققة للبريد والمواصلات .

ب- الحسابات الخاصة بالخزينة

وتعني هذه الحسابات الإطار الذي يسجل دخول أموال إلى خزينة الدولة جراء بعض العمليات الخاصة التي تقوم بها، ولا تعتبر إيرادات عامة ويسجل خروج أموال منها ولا يتم إعتبارها نفقات عامة، فهي حسابات وجدت كإستثناء لبعض القواعد كقاعدة وحدة الموازنة ، وجاء في الفصل الأول من القانون 84/17 إجازة فتح الحسابات الخاصة للخزينة على النحو التالي: لا يجوز فتح الحسابات الخاصة بالخزينة إلا بموجب قانون المالية ولا تشمل هذه الحسابات الخاصة سوى الأصناف التالية:¹⁵

- حسابات التجارة.
- حسابات التخصيص الخاص.
- حسابات التسبيقات.
- حسابات القروض.
- الحسابات السنوية مع الحكومات الأجنبية.

أما الإستثناءات الواردة على قاعدة وحدة الموازنة في الجزائر فهي:¹⁶

• الإعتمادات التكميلية أو الإضافية

تعتبر عملية تصحيح إعتمادات موازنة الدولة أثناء التنفيذ بسبب العديد من الظروف يؤدي إلى المساس بطبيعة سير قاعدة وحدة الموازنة لذلك تعتبر الإعتمادات التكميلية أو الإضافية من أهم الإستثناءات الواردة على قاعدة وحدة الموازنة في الجزائر، بإعتبار أن هذه الأخيرة تلجأ إلى قانون المالية التكميلي في الكثير من السنوات.

• تعدد وثائق الميزانية العامة

يعتبر وجود تعدد في وثائق الموازنة العامة في الجزائر من بين النقاط التي تخل بقاعدة وحدة الموازنة ، لذلك

يعتبر تعدد وثائق الموازنة العامة للدولة من إستثناءات مبدأ وحدة الموازنة العامة في الجزائر ، ومنه من الضروري إحلال بدل المفهوم الشكلي لقاعدة وحدة الموازنة معنى جديد هو وحدة الحصيلة وبشكل آخر فإن فكرة النظرة الواحدة لمالية الدولة تستدعي وثيقة واحدة قد إستبدلت في العصر الحديث بنظرة تأليفية فرضت تعدد الوثائق.

• الميزانيات المستقلة

وهي الميزانيات الخاصة بالمرافق العمومية والتي تتمتع بالشخصية الاعتبارية المستقلة بحيث يكون لهذه المرافق موازنة خاصة بها مستقلة عن موازنة الدولة ، تمثل هذه الميزانيات خرقا لقاعدة وحدة الموازنة بسبب عدم إرتباطها بالموازنة العامة للدولة وقانون المالية ، ومن الميزات التي تتميز بها هذه الميزانيات عن الميزانيات الملحقة أنها تمنح للمصالح العامة التي لها الشخصية الاعتبارية ، فالميزانيات المستقلة عموما تتمثل في ميزانية المرافق العمومية والتي لها شخصية اعتبارية بحيث تمنحها الدولة نوعا من الإستقلالية في التسيير والإدارة بغية تسهيل مهمة أداء وظائفها.

3- مبدأ الشمولية أو العمومية

يعني هذا المبدأ أن تظهر كافة تقديرات النفقات وكافة تقديرات الإيرادات في وثيقة الموازنة دون أي مقاصة بينهما ، ويعتبر هذا المبدأ مكمل لمبدأ وحدة الموازنة ، ويقوم هذا المبدأ على قاعدتين رئيسيتين وهما: 17

أ- قاعدة عدم تخصيص الإيراد

تظهر لنا هذه القاعدة بشكل جلي بقراءة المادة 08 من قانون 84/17 و التي تنص أنه: « لا يمكن تخصيص أي إيراد لتغطية نفقة خاصة ، وتستعمل موارد الدولة لتغطية نفقات الميزانية للدولة بلا تمييز.»

غير أنه يمكن أن ينص قانون المالية صراحة على تخصيص الموارد لتغطية بعض النفقات وتكتسي هذه العمليات حسب الحالات الأشكال التالية:

- الميزانيات الملحقه.

- الحسابات الخاصة للخزينة.

- أو الإجراءات الحسابية الخاصة ضمن الموازنة العامة والتي تسري على الأموال المخصصة للمساهمات أو إستعادة الإعتمادات.

ب- قاعدة المنتج الخام

تعني هذه القاعدة إلزامية تسجيل النفقات والإيرادات بمبلغها الخام أي بمبالغها الكاملة وهو ما يمنع مقاصة الإيرادات والنفقات .

ومنه نلاحظ أن أساس هذه القاعدة هو التسجيل المنفصل لنفقات الدولة وإيراداتها في موازنة الدولة وذلك بدون إجراء أية مقاصة بينهما، بحيث لا يمكن أن تستخدم بعض الإيرادات لتغطية بعض النفقات العامة ، لكي لا يتم الخروج عن قاعدة شمول الموازنة.

4- مبدأ توازن الميزانية

تعني قاعدة توازن الموازنة العامة للدولة ، ألا تزيد النفقات العامة على الإيرادات والعكس ، ففي الجزائر يأخذ مبدأ توازن الموازنة طابعا خاصا فحتى سنة 1965 فان جميع النفقات العامة تظهر في الموازنة العامة حيث بدأت تظهر بعض الإختلالات منذ بداية الجزائر بتطبيقها لمخططات التنمية خلال المخطط الثلاثي (1967/1969) عرفت الخزينة مشاكل في التمويل ومع تزايد الإنفاق العام ظهرت مشكلة التوازن في الموازنة العامة للدولة فقامت الحكومة من أجل حل هذه المشكلة بإدخال ما يعرف بالموارد المؤقتة ضمن مكونات الموازنة (التسبيقات والقروض) ، وهو الأمر الذي أدى للتخفيف من ثقل النفقات على الخزينة العمومية والتقليص من عجز الموازنة العامة للدولة ، ولكن بعد سنة 1971 شرعت الجزائر بالعديد من الإصلاحات وذلك من أجل تسهيل عملية التمويل لمختلف المخططات ، فالجزائر منذ هذه الفترة أصبحت

تستند إلى ما يعرف بالعجز المؤقت أو المقصود أو المنظم من أجل زيادة الطلب والتوسع في المشاريع الاستثمارية ومحاولة تحقيق مناصب عمل والوصول لتحقيق التوازن الاقتصادي ، ومنه أصبحت الجزائر لا تركز على مبدأ التوازن في الموازنة لكي تتمكن من الوصول لتحقيق أهدافها الاقتصادية ، ولكن ذلك لا يعني التمادي في خلق عجز في الموازنة.

المحور الثالث : دورة الموازنة العامة في الجزائر

تمر دورة الموازنة العامة للدولة بأربعة مراحل رئيسية وهي مرحلة التحضير والإعداد ومرحلة المناقشة والمصادقة ومرحلة التنفيذ وأخيرا مرحلة الرقابة بحيث تتولى كل من السلطة التنفيذية والتشريعية السهر على هذه المراحل.

1- مرحلة تحضير الميزانية

تقوم السلطة التنفيذية بعملية تحضير وإعداد مشروع ميزانية الدولة ، بحيث أنه في الجزائر تقوم وزارة المالية بهذه العملية باعتبارها مختصة ومؤهلة لذلك فتتم هذه العملية بالتنسيق بين وزارة المالية والوزارات الأخرى من إعداد كل التقديرات ويمكن أن تمر عملية إعداد الموازنة العامة للدولة بالمراحل التالية:

- التنسيق بين كل العناصر المعنية بالموازنة العامة في الدولة ووضع الخطوط العريضة للخطة المالية والبحث في آليات تجسيدها ميدانيا من خلال وضع الأهداف المرجوة.
- تقوم السلطة التنفيذية بالتنسيق مع كل الأعضاء وتكلف كل وزراء القطاع بتحديد التقديرات لإحتياجات قطاعه.
- يقوم كل وزير بالتنسيق مع مسؤولي قطاعه من أجل تحديد الاحتياجات اللازمة والضرورية لقطاعه.
- تقوم المديرية العامة للدراسات والتخطيط بوزارة المالية بجمع كل المعلومات والمعطيات حول كل الوزارات من أجل إستعمالها كوسيلة لقياس المؤشرات الإقتصادية وإستنتاج الخطوط العريضة المساعدة في بناء مشروع الموازنة.
- تقوم وزارة المالية بدراسة التقديرات الموجودة لديها وبعد مطابقة هذه التقديرات مع سقف النفقات المحدد مسبقا تقوم بإعداد المشروع الأولي لقانون المالية الذي يكون محل دراسة على طاولة مجلس الوزراء ، بحيث تتم المناقشة بين مختلف الوزراء ، كل وزير على حسب قطاعه ووزير المالية والذي يكون متمسكا بالخطة المالية للدولة من جهة وبالتركيز

على الظروف الإقتصادية من جهة أخرى فمن غير الممكن أن تلبي إحتياجات كل الوزارات بشكل كامل ومنه يمكن لوزير المالية أن يرفض كل مطلب يمكن أن يخل بالتوازنات المالية للدولة ويحدث أزمة ، وعند إنتهاء المناقشات بين مجلس الوزراء يتم إعداد مشروع قانون المالية ليمرر للبرلمان من أجل المصادقة عليه.

2- مرحلة المصادقة على قانون المالية والميزانية

عندما تنتهي الحكومة من إعداد مشروع قانون المالية تمرره للبرلمان من أجل المصادقة عليه وذلك بعد مناقشته بحيث يجب أن يقوم البرلمان بالمصادقة على قانون المالية في أجل لا يتعدى 75 يوم من تاريخ إيداعه لدى البرلمان وتتم عملية المصادقة على قانون المالية بالمراحل التالية:

- يتم إحالة مشروع قانون المالية على طاولة لمجلس الشعبي الوطني من أجل مناقشته والمصادقة عليه.
- يحال مشروع قانون المالية للجنة مختصة وتسمى بلجنة الشؤون المالية والتي تقوم بدراسة المشروع من كل جوانبه
- لتقدم نتائج دراستها لهذا المشروع في الأخير ، فتقوم بإعطاء حصيلة دقيقة للمشروع توضح فيه الخطوط العريضة له لأعضاء البرلمان من أجل أن تسهل لهم عملية مناقشته.
- عندما يطلع أعضاء المجلس على تقرير لجنة المالية بخصوص مشروع قانون المالية يقومون بمناقشته وإعطاء آرائهم وانتقاداتهم ويكون ذلك بحضور وزير المالية الذي يعتبر طرف دفاع على مشروع قانون المالية ، وأيضا يجب أن يكون وزراء القطاعات موجودين من أجل توضيح خطة كل قطاع من خلال هذا المشروع.
- يقوم وزير المالية والوزراء بالإجابة على كل التساؤلات التي قدمها النواب سواء كانت مكتوبة أو شفوية ، بحيث يحاولون توضيح توجيهات ومعاليم السياسة الميزانية للدولة وبالتالي إقناعهم بالمصادقة على مشروع القانون.
- يتم تخصيص جلسة خاصة لأعضاء المجلس للمصادقة على مشروع قانون المالية وبعد موافقة أغلبية أعضاء المجلس على المشروع أي المصادقة عليه يحال على مجلس الأمة بحيث يمر بنفس الخطوات التي مر بها في المجلس الشعبي الوطني بهدف المصادقة عليه من قبل أعضاء

مجلس الأمة وعندما تتم المصادقة عليه يعرض مشروع قانون المالية على رئيس الجمهورية ليوقع عليه ويتم إقراره بعد نشره في عدد خاص من الجريدة الرسمية.

3- مرحلة تنفيذ الميزانية

تسند مهمة تنفيذ الميزانية لوزارة المالية بإعتبارها عضو من أعضاء السلطة التنفيذية وذلك بكونها مختصة في هذا المجال ، فهي تسهر على تحصيل إيرادات الميزانية وتسهر على صرف النفقات العامة من جهة أخرى بحيث تعتبر مرحلة التنفيذ من أهم المراحل الأساسية في دورة الميزانية وذلك لما لها من تأثيرات كبيرة على الوضعية الإقتصادية للدولة ، فعندما تنجح السلطة التنفيذية في تحصيل الإيرادات وتسهر على سلامة صرف النفقات تكون بذلك قد وصلت لتحقيق أهدافها المسطرة لذلك تعنى هذه المرحلة بإهتمام كبير من قبل الحكومة.

أ- تنفيذ النفقات العمومية

ترتكز عملية تنفيذ النفقات العامة على مبدأ رئيسي وهو الفصل بين وظائف الأمر بالصرف والمحاسب العمومي ، فهناك فصل تام في المهمة والمسؤولية بين كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي بحيث يقوم الأمر بالصرف بالتنفيذ الإداري للميزانية العامة بينما يقوم المحاسب العمومي بالتنفيذ الفعلي المالي والمحاسبي فهناك استقلالية سلطة الأمر بالصرف عن المحاسب العمومي ويعني ذلك انه لا توجد هناك سلطة للأمر بالصرف على المحاسب العمومي بحيث لا يمكن لشخص واحد أن يشغل منصب الأمر بالصرف والمحاسب العمومي في نفس الوقت وذلك من أجل إحترام الإستقلالية في إتخاذ القرارات ، فيتم تنفيذ النفقات العامة عن طريق البدء في صرفها على تغطية إحتياج كل قطاع فعندما يتسلم الأمر بالصرف الإشعار المتعلق بالإعتمادات المالية يباشر مهامه والمتمثلة في إستهلاك وصرف هذه الإعتمادات وذلك بإختلاف أنواعها بين نفقات تسيير ونفقات التجهيز وعندما يتم إثبات النفقة يقوم المحاسب بتسديدها.

4- تحصيل الإيرادات

يلزم قانون المالية الحكومة بتحصيل كل الإيرادات المقدرة في الموازنة ففي الجزائر نجد أن أهم الإيرادات التي يتم تحصيلها تتمثل في الإيرادات الجبائية وإيرادات أملاك الدولة ويجب توفر شرطين رئيسيين وهما أصل الديون

ورخصة الموازنة أما الإجراءات العامة لتحصيل الإيرادات فتتمثل في العمليات التالية:¹⁸

أ- الإثبات

وهي عملية إدارية من إختصاص الأمر بالصرف وهو إجراء يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي.

ب- الإحالة على التحصل

وتعرف بالتصفية وتسمح بتحديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على المدين لفائدة الدائن العمومي والأمر بتحويلها.

ج- التحصيل

وهي عملية من إختصاص المحاسب العمومي بحيث يعتبر التحصيل الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الديون العمومية.

5- مرحلة الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة

تعتبر عملية الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة للدولة عملية هامة وأساسية لأنها تمكن من توجيه الأموال العمومية إلى قنواتها الصحيحة دون أي تسرب ودون أي إهمال وغش وتلاعب هذه المرحلة تعد من المراحل الرئيسية الهامة في إنجاح السياسة الميزانية للدولة وتحقيق أهدافها ، بحيث نجد أن هناك العديد من أنواع الرقابة تختلف في مناهجها ولكن تشترك في غاياتها وأهدافها:

أ- الرقابة الإدارية

الرقابة الإدارية هي عبارة عن رقابة داخلية وهي تعني رقابة الهيئة التنفيذية على نفسها، فتتم الرقابة الإدارية في الجزائر من قبل السلطة الإدارية الوصية من خلال أجهزة المفتشين الدائمين على مستوى الوزارة أو الإدارة الوصية ، ومن قبل السلطة المالية المختصة عن طريق الأجهزة المختصة التابعة لوزارة المالية والتي تقوم بالرقابة المالية على مستويين وهما:¹⁹

- الرقابة المالية على كل الوزارات والهيئات العمومية والجماعات المحلية وتتم من قبل المراقب والمحاسب العمومي.

- الرقابة المالية على الأجهزة المالية نفسها بحيث تتم هذه الرقابة من قبل المفتشية العامة للمالية.

ويمكن للرقابة الإدارية أن تكون رقابة سابقة تتم من قبل الأجهزة التالية:

● رقابة مفتش الوظيفة العمومية .

● رقابة المراقب المالي (تابع لوزارة المالية).

فالرقابة أثناء التنفيذ فيقوم بها المحاسب العمومي أما رقابة المفتشية العامة للمالية فهي تعتبر رقابة لاحقة على ما تم دفعة وتحصيله.

وعموما يكون الهدف من هذه الرقابة هو السهر على صحة صرف النفقات العمومية من أجل تجنب العشوائية في صرفها والعمل على توجيهها توجيها سليما يتماشى مع الخطة المالية للدولة والوصول لتحقيق النفع العام والذي يؤدي الوظيفة الرئيسية للدولة.

ب- رقابة مجلس المحاسبة

مجلس المحاسبة هو أعلى مؤسسة للرقابة في مجال المالية العمومية بحيث يعتبر من أهم الهيئات الفعالة في الرقابة لما يتميز به من خصائص مؤهلة ليكون على هرم الهيئات الرقابية على أموال الدولة ، فهو عبارة عن هيئة مستقلة خولت له صلاحيات واسعة في مجال الرقابة اللاحقة للأموال العمومية للدولة ، فمجلس المحاسبة يختص في مراقبة مختلف الحسابات التي يقدمها المحاسبون العموميون والأمرون بالصرف بحيث يقوم بمراجعتها مراجعة دقيقة ، ومع صدور الأمر 95/20 المؤرخ 17/07/1995 والذي وضع الإطار العملي لمجلس المحاسبة بحيث أصبح مجلس المحاسبة يتمتع باختصاصات واسعة تشمل الإختصاص القضائي والإختصاص الإداري تمكنه من ممارسة أدائه لوظيفة الرقابة على أكمل وجه وذلك من خلال تتبع الحسابات التي تبين عمليات الإنفاق ومراقبتها مراقبة دقيقة تمكن من معاقبة المتلاعبين بالأموال العمومية ، ومن جهة أخرى يقوم مجلس المحاسبة بمراقبة وتقييم أداء تسيير المؤسسات العمومية ومدى كفاءته. 20

ومنه يمكن القول أن مجلس المحاسبة من خلال رقابته على الهيئات العمومية والإدارات العمومية يمكن أن يتم التسيير الفعال والعقلاني للأموال العمومية وصرفها في أطرها الصحيحة دون أي تبذير واختلاس وبالتالي يتم التحكم الفعال في عملية صرف الأموال العمومية.

هـ- الرقابة السياسية

تقوم بهذه الرقابة السلطة التشريعية والممثلة بالبرلمان بغرفتين المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة ، فالهدف من هذه الرقابة هو التأكد من احترام التنفيذ الصحيح والسليم لميزانية

الدولة سواء في عملية صرف النفقات العامة أو تحصيل الإيرادات وبالتالي يقوم بالرقابة على مدى تنفيذ الخطة المالية للدولة التي صادق عليها في بداية السنة المالية، فالحكومة ملزمة أن تقدم الحساب الختامي للميزانية في نهاية السنة المالية للبرلمان بغرفتيه المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة وتكون فيه كل التفاصيل الفعلية والحقيقية للإيرادات التي تم تحصيلها والنفقات الفعلية التي تم صرفها وبالتالي مقارنتها بالمشروع الأولي للميزانية. فهذه الرقابة تمكن من :²¹

- مراقبة مدى إلتزام المؤسسات العمومية بالقوانين المعمول بها والصادرة من قبل الحكومة.
- الحكم على تسيير المؤسسات للأموال العمومية وذلك من أجل عدم إهدارها وتنميتها.
- الوقوف أمام كل التلاعبات بأموال الدولة .
- العمل على تفادي كل النقائص سواء لتحصيل الإيرادات العامة أو صرف النفقات وبالتالي العمل على سلامة المركز المالي للدولة.

الخاتمة :

بعد الدراسة والتحليل نستخلص النتائج التالية :

- تختص السلطة التشريعية باعتماد الموازنة 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 والتي تمثل الشعب، وتعتبر هذه الخاصية من أهم الخصائص للموازنة العامة والتي تميزها عن الموازنات الخاصة، فهي تبين لنا مدى تقسيم الصلاحيات بين هيئات الدولة (السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية).
- تحضر الموازنة العامة للدولة لمدة سنة واحدة في الجزائر، فيكون التقدير في الموازنة العامة سنة، حيث يعطي الإذن بالجباية والإنفاق عن سنة واحدة ولقد تم ترسيم سنوية الموازنة بسبب أن تحضير الموازنة ودراستها والتصويت عليها يتطلب مجهودًا كبيرًا لا يمكن أن يتم إذا ما كانت المدة أقل، ولا يمكن وضع موازنة عامة للدولة لفترة زمنية غير محدودة.
- تعتبر الموازنة العامة وسيلة لتحقيق العمالة الكاملة، وتفعيل القوى الاقتصادية

العاطلة، وتساهم في زيادة الدخل الوطني ورفع مستويات المعيشة، لذا أصبح من أهم الأهداف الرئيسية للموازنة العامة هو السعي لتحقيق الاستقرار الاقتصادي ولواستلزام الأمر الخروج على مبدأ التوازن؛ ففي حالات الرواج وعندما تتزايد قوى التضخم تستخدم الموازنة في سحب جزء من القوة الشرائية من أجل الحد من الطلب الفعلي المتزايد، وبالتالي يمكن الحد من موجات التضخم، أما في فترات الكساد يستخدم التمويل بالعجز من أجل رفع النشاط الاقتصادي بالقوة الشرائية، وبالتالي تظهر لنا مدى أهمية الموازنة العامة بالنسبة للدولة لأنه من خلال بنود الموازنة، والتأثير فيها يمكن الوصول لتحقيق مختلف الأهداف الاقتصادية.

- للموازنة العامة أهمية سياسة كبيرة ويظهر لنا ذلك من خلال ممارسة السلطة التشريعية لرقابتها على السلطة التنفيذية، فالموازنة العامة للدولة يتم اعتمادها من قبل البرلمان، وبالتالي مناقشة البرنامج السياسي للحكومة، فهي تحتوي على مؤشرات انفاقية، وموارد مالية تبين لنا السياسة العامة للحكومة تجاه الأفراد.

- تلعب الموازنة العامة دورًا بارزًا في إعادة توزيع الدخل الوطني بواسطة زيادة النفقات الاجتماعية والصحية والترفيهية والموجهة لأصحاب الدخل المحدود أو عن طريق السياسة الضريبية، والتي من خلالها تقوم الدولة بتطبيق الضرائب التصاعدية من أجل تقليل الفوارق بين طبقات المجتمع.

- إن عملية الرقابة على الموازنة العامة تسير جميع مراحلها، وذلك من أجل التأكد من سلامة تنفيذ الخطة المالية للدولة، فبعد أن تتم دورة الموازنة المتمثلة في التحضير والاعتماد والتنفيذ تبدأ مرحلة أخرى وهي مرحلة الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة، وذلك للتأكد من حسن إدارة الأموال العمومية، ومن مدى تطابق تقديرات الموازنة على ما تحقق منها فعلا، لأن السلطة التنفيذية يمكن أن تخرج عن الحدود التي حددها لها قانون المالية، ومن هنا تأتي أهمية الرقابة على تنفيذ موازنة الدولة من أجل أن يتم التنفيذ وفقا للحدود والتوجيهات والتعليمات الصادرة من السلطة التشريعية، فكل التشريعات المالية تتفق في مختلف الأنظمة على أهمية الرقابة على تنفيذ بنود الموازنة العامة للدولة بغية التأكد من تحقيق النشاط المالي للدولة وفقا لما تقرر في الموازنة العامة دون تبذير للأموال العمومية وحفاظا على حسن السير المالي للمرافق العمومية، وتنوع الرقابة على تنفيذ الموازنة من دولة إلى أخرى.

الهوامش :

- 1 الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، بدون وزارة قانون رقم 84/17 المؤرخ في 08 شوال 1440 هـ الموافق لـ 07 يوليو 1984 بقوانين المالية، الجريدة الرسمية العدد، 28 المؤرخة 10 يوليو 1984، ص 1040 المادة رقم 06.
- 2 الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون 90/21 المؤرخ في 24 محرم 1411 الموافق لـ 15 أغسطس 1990 المتعلق بالمحالية العمومية الجريدة الرسمية عدد 35 الصادرة بتاريخ 15 أغسطس 1990، ص 1132.
- 3 الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون 88/05 مؤرخ في 22 جمادى الأولى عام 1408 الموافق بـ 12 يناير 1988 يعدل ويتم القانون رقم 84/17 المتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية العدد 02 الصادرة في 23 جمادى الأولى عام 1408 هـ الموافق لـ 13 يناير 1988 م.
- 4 الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون 84/17، مرجع سابق، المادة 06.
- 5 الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون 84/17، مرجع سابق، المادة 02.
- 6 الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون 84/17 المعدلة بقانون 88/05.
- 7_ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون 84/17 مرجع سابق المادة 67
- 8 لعمارة جمال، "منهجية الميزانية العامة للدولة في الجزائر"، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2004، ص ص 70 71.
- 9 الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون 84/17 مرجع سابق المادة 03.
- 10 الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون 84/17 مرجع سابق المادة 05
- 11 جمال لعمارة، مرجع سابق، ص 85.
- 12 القانون 84/17 مرجع سابق المادة 69
- 13 جمال لعمارة، مرجع سابق، ص 98.
- 14_ القانون 84/17 مرجع سابق المادة 44 الجريدة الرسمية، عدد 28 المؤرخة في 10 يوليو 1984
- 15 القانون 84/17 المادة 48.
- 16 جمال لعمارة، مرجع سابق، ص 114.
- 17 نفس المرجع السابق، ص 123.
- 18 القانون 90/21 مرجع سابق المادة 16-17-18
- 19 جمال لعمارة، مرجع سابق، ص 221
- 20 محمد مسعي، "المحاسبة العمومية"، دار الهدى، الجزائر، 2003، ص 148
- 21 جمال لعمارة، مرجع سابق، ص 228.