

محاسبة العمليات المالية في ظل القانون المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي رقم :

07-23 المؤرخ في : 21 جوان 2023

Accounting of financial operations in light of the law related to the rules of public accounting and financial management No. 07-23 June 21, 2023.

شخاب حمزة

- جامعة عباس لغرور خنشلة

chekhab.hamza@gmail.com

علوان رمزي\*

- جامعة العربي بن مهيدي- أم البواقي -

ramzialouane@yahoo.fr

تاريخ القبول: 25-05-2024

تاريخ الإيداع: 08-09-2023

### ملخص:

تهدف هذه الورقة البحثية إلى التعرف على محاسبة العمليات المالية في إطار التنظيم القانوني والتقني للمحاسبة العمومية في الجزائر، وهذا بناء على الأعوان المكلفين بها وهم الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، ولقد خلصت الدراسة إلى أن تقنيات المحاسبة العمومية تتكون من توليفة محاسبات تسعى جميعها إلى إتاحة نظام معلومات عمومي متكامل، مع ذلك هناك العديد من النقائص والاختلالات التي تقتضي إعادة النظر في القانون رقم 90 - 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية وقد تم ذلك فعلا من خلال القانون رقم: 07-23 المؤرخ في: 21 يونيو 2023. الكلمات المفتاحية: محاسبة العمومية ؛ قانون العضوي ؛ إيرادات عامة؛ نفقات عامة.

### Abstract:

This research paper aims to identify the accounting of financial operations under of the legal and technical regulation of public accounting in Algeria, Relying on each of ordering disbursement and public accountant attributed to them, The study concluded that public accounting techniques consist of several types of accounting, All aim to provide an integrated public information system, However there are many shortcomings and imbalances that necessitate a review of Law No 90 - 21 of August 15, 1990 related to public accounting, in line with local (Organic law No 18 - 15 of September 2, 2018 related to the finance laws) and international developments (The trend towards adopting international accounting standards in the public sector).

**Keywords :** Public accounting, Organic law, Public revenue, Public expenses

\* المؤلف المرسل.

## 1- مقدمة:

تعتبر المحاسبة العمومية الأساس الذي تقوم عليه عملية تسجيل وإثبات كافة العمليات المالية المتعلقة بالدولة وهيئاتها ومؤسساتها العمومية، أخذا بعين الاعتبار خصوصية وطبيعة الأنشطة في القطاع العام، وذلك بتضمينها إطارا تقنيا ينظم كفاءات إعداد الحسابات والقوائم المالية الشهرية والسنوية المعبرة عن نتائج تنفيذ الموازنة العامة وكذا محاولة الكشف عن الصورة الحقيقية للوضع المالي خلال السنة المدنية الواحدة، حيث يسهر على تسيير وتقييم هذه العمليات أعوان مكلفون بذلك وفي ظل تنظيم محاسبي عمومي ألزم كل عون من أعوان تنفيذ العمليات المالية بمسك أشكال مختلفة من المحاسبة.

### 1-1 الإشكالية:

بناءً على الطرح السابق تبرز لنا معالم الإشكالية في التساؤل التالي:

ما هي أشكال المحاسبة التي فرضها التنظيم المحاسبي العمومي في الجزائر على أعوان تنفيذ العمليات المالية؟

### 2-1 المنهج:

تقتضي طبيعة الموضوع المزج بين المنهجين الوصفي والتحليلي في عملية البحث، حتى تتمكن من تشخيص وتحليل محتوى المحاسبة العمومية في الجزائر وبلوغ الأهداف المرجوة من الدراسة، وعلى اعتبار المحاسبة العمومية من المفاهيم ذات الطابع القانوني أي يوجد قانون يحكمها وتخضع إلى العديد من النصوص التنظيمية ذات الصلة المباشرة وغير المباشرة، تم الاستناد إلى القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتعلق بالقوانين المالية والقانون رقم 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، وكذا النصوص القانونية والتنظيمية ذات العلاقة الوطيدة بموضوع الدراسة.

### 3-1 الأهمية

يكتسي موضوع الورقة البحثية أهمية بالنظر إلى موقع ودور المحاسبة العمومية في تنظيم وتسيير المالية العامة في البلاد، فضلا عن ذلك تتطرق الدراسة إلى التنظيم التقني للمحاسبة العمومية في الجزائر في ظل القانون الجديد المنظم للمحاسبة العمومية والتسيير المالي رقم 23-07 المؤرخ في 21 يونيو 2023، على اعتباره مجموعة الأسس والمبادئ التي تحكم محاسبة الدولة والهيئات والمؤسسات العمومية من جهة والإطار المتضمن آليات عرض الحسابات المالية والمحاسبية من الجهة الأخرى.

### 4-1 الأهداف:

تسعى دراستنا إلى بلوغ الأهداف التالية:

- التعرف على التنظيم القانوني والتقني للمحاسبة العمومية في الجزائر؛
- الوقوف على مضمون العمليات المالية، ويتعلق الأمر بكل من عمليات الميزانية وعمليات الخزينة؛
- بيان محتوى محاسبة العمليات المالية تبعا للأعوان المكلفين بها وهم الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين.

### 5-1 الدراسات السابقة:

من الدراسات السابقة ذات العلاقة الوثيقة بموضوع الدراسة ما يلي:

أ- باللغة العربية:

■ أبوبكر الصديق بن يحي (2018/2019): المحاسبة العمومية للأجهزة الإدارية وطرق رقابتها

تتمحور إشكالية الباحث حول مدى توفيق المشرع الجزائري في إرساء قواعد نظام محاسبة عمومي متكامل للتسيير والمراقبة، وما مدى فعاليته في حماية المال العام، وهذا سعيا نحو تقييم واقع المحاسبة العمومية في الجزائر عن طريق

تحليل نقاط القوة والضعف لنظام محاسبة الخزينة العمومية، وتقديم الاقتراحات لمعالجة نقائص النظام الحالي، بالإضافة إلى عرض وتحليل مشروع إصلاح النظام المحاسبي المقترح من طرف وزارة المالية، وتحليل مزايا وعيوب مشروع المخطط المحاسبي الجديد للدولة بهدف تقييمه وتقديم التوصيات الضرورية لتفعيل تطبيق هذا الإصلاح.

#### ■ سلوى بوستة (2016/2015): المحاسبة العمومية وسبل تطويرها: حالة الجزائر 2015/2005

تهدف هذه الدراسة بشكل عام إلى الوقوف على واقع المحاسبة العمومية في الجزائر ومدى مواكبتها للتحويلات والتطورات على الصعيد العالمي، و إبراز مساعي السلطات الوصية الجزائرية لتطوير نظامها المحاسبي العمومي، في ظل التوجه التدريجي نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS).

#### ■ محمد الصالح بلول وميلود عبود (2019): الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر

يرمي هذا المقال إلى التعريف بنظام المحاسبة العمومية الحالي في الجزائر عن طريق توضيح مفهومها وخصائصها ومجال تطبيقها والتمييز والتفريق بين مفاهيم المحاسبة العمومية وأشكال المحاسبة الأخرى، من أجل التحكم الجيد في أسس المحاسبة العمومية بالجزائر في إطار المبادئ المتعلقة بها، كذلك التعرف على الأعوان المكلفون بالتنفيذ وتحديد الأدوار والمهام الخاصة بهم وكذا صلاحياتهم ومسؤولياتهم في ظل التشريع الجزائري المعمول به، سعيا نحو ضمان تسيير أمثل وحماية أفضل للأموال العمومية.

ب- باللغة الأجنبية:

#### ■ Hocine BOUMEDIENE (2021) : Réforme de la comptabilité publique en Algérie

تهدف هذه الورقة البحثية إلى دراسة مسألة إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر، استنادا إلى التجربة الفرنسية لإصلاح كل من المالية العامة والنظام المحاسبي العمومي من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)، والتوجه نحو استعمال أشكال جديدة من المحاسبة لاسيما: المحاسبة العامة القائمة على أساس الاستحقاق، محاسبة تحليل التكاليف وغيرها.

#### ■ Nabil CHEURFA (2022) : La réforme de la comptabilité publique Algérienne: épiphénomène

##### Technique ou métamorphose paradigmatique ?

يسعى هذا البحث إلى التأكيد على ضرورة إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر، وهذا انطلاقا من الإصلاحات الميزانية والمحاسبية التي انتهجتها وزارة المالية الجزائرية خلال السنوات الماضية، والتي أسفرت عن القانون العضوي رقم 18 – 15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتعلق بالقوانين المالية المزمع تطبيقه ابتداء من الفاتح جانفي 2023.

#### 2- التنظيم القانوني والتقني للمحاسبة العمومية في الجزائر

يعتبر النظام المحاسبي العمومي من بين الأنظمة المحاسبية المرتبطة بالنشاط المالي للدولة ومختلف هيئاتها ومؤسساتها العمومية (ذات الاستقلال المالي والشخصية المعنوية)، الذي يهدف إلى تحديد وضبط العلاقات بين كافة الفاعلين في مجال العمليات المالية والمحاسبية ذات الطابع العام والموجه بالأساس إلى حماية الأموال العمومية، من خلال عرض وبيان حسابات الدولة وفرض رقابة مستمرة عليها . (سلامة، 2011، صفحة 14)

وفي هذا السياق، تعرف المحاسبة العمومية على أنها مجمل القواعد القانونية والإجراءات التقنية والإدارية المتعلقة بتنفيذ وبيان كافة العمليات المالية المرتبطة بميزانية الدولة ومؤسساتها وهيئاتها العمومية، من خلال عرض حساباتها ومراقبتها، بالإضافة إلى ذلك تحديد التزامات ومسؤوليات كل عون من الأعوان المكلفين بها (وعليه، يمكن النظر إلى المحاسبة العمومية من ثلاث زوايا مختلفة كالتالي:

■ الأولى قانونية: والتي تشير إلى أنها تخضع إلى نص قانوني صريح متعلق بها وكذا إلى قواعد وأحكام تنظيمية أخرى

ذات الصلة المباشرة وغير المباشرة؛

■ الثانية تقنية: كونها تتضمن مجموعة الأسس، المبادئ وطرق بيان الحسابات المالية والمحاسبية وكيفية تقييدها وعرضها ومراقبتها (التنظيم المحاسبي التقني)؛  
■ الثالثة إدارية: على اعتبارها التنظيم المتضمن آليات تسيير وتحديد التزامات ومسؤوليات كل عون من الأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية.

#### 1- قانون المحاسبة العمومية والنصوص القانونية ذات الصلة

يعد القانون رقم 07-23 المؤرخ في 21 يونيو 2023 النص القانوني الجديد والصرح المتعلق بالمحاسبة العمومية في الجزائر، إلى جانب القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتعلق بالقوانين المالية، فضلا عن ذلك هناك العديد من النصوص القانونية والتنظيمية ذات الصلة بالمحاسبة العمومية.

#### أ- القانون رقم 84 – 17 المؤرخ في 07 جويلية 1984

يعرف كذلك بالقانون العضوي المتعلق بالقوانين المالية، حيث يعتبر الدعامة الأساسية والمرجع الوحيد لإعداد قوانين المالية السنوية في الجزائر، تضمن واحد وثمانون (81) مادة موزعة سبعة (07) أبواب، جاءت مضامينها على النحو الموالي:

تناول في بابه الأول الأحكام العامة التي تعرف قوانين المالية، أنواعها وهيكلتها، ثم الباب الثاني تطرق إلى الميزانية العامة للدولة، أنواعها ومكوناتها (مواردها ونفقاتها)، يليه الباب الثالث الذي أشار إلى الأنواع الأخرى من الميزانية ويتعلق الأمر بالميزانيات الملحقة والمجموعات والمؤسسات العمومية وعلاقتها بالميزانية العامة للدولة، في حين الباب الرابع تناول الحسابات الخاصة بالخرينة وعمليات الخرينة ومحتواها، أما الباب الخامس فلقد تم تخصيصه إلى قوانين المالية انطلاقا من عملية التحضير، التصويت إلى غاية التنفيذ، مروراً بالباب السادس الذي تناول قانون ضبط الميزانية، أما الباب الأخير فلقد تطرق إلى مختلف الأحكام المتعلقة بمجال ونطاق القانون (المادة 89 من القانون المتعلق بقوانين المالية ، 1984)<sup>1</sup>.

وتجدر الإشارة إلى أنه تم تعديل القانون رقم 84 – 17 مرتين فقط خلال سنتي 1988 و1989 بموجب القانون رقم 88 - 05 المؤرخ في 12 جانفي 1988 والقانون رقم 89 – 24 المؤرخ في 31 ديسمبر 1989 على الترتيب، وينتظر إلغاءه تدريجيا ابتداءً من سنة 2023 بموجب القانون العضوي رقم 18 – 15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتعلق بالقوانين المالية<sup>2</sup>.

#### ب- القانون رقم 90 – 21 المؤرخ في 15 أوت 1990

تضمن قانون المحاسبة العمومية رقم 90 – 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 على اثنان وسبعون مادة موزعة على أربعة أبواب، حيث تطرق إلى الميزانية، العمليات المالية وآليات تنفيذها (الباب الأول) وكذا الإجراءات والأحكام التي تنظم صلاحيات الأعوان المكلفين بالتنفيذ بتحديد مختلف الأحكام القانونية التي تخص التزامات ومسؤوليات الأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية العمومية ويتعلق الأمر بكل من الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين (الباب الثاني)، كما أشار إلى آليات المراقبة وتحديد وظيفة مراقبة النفقات المستعملة، رقابة التنفيذ ومراقبة التسيير (الباب الثالث)، وأخيرا الأحكام المرتبطة بالعقوبات المالية والديون الأخرى (الباب الرابع).

<sup>1</sup> - القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية ، الجريدة الرسمية رقم: 53 / 2018 ، المادة: 28 . ص: 12-13 .

<sup>2</sup> القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية ، (نفس المرجع) . ص: 89.

ولقد أشار في مادته الأولى إلى أن أحكام هذا القانون تسري على كل من: "الميزانيات والعمليات المالية للدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري"<sup>1</sup>

### ج- نصوص قانونية وتنظيمية أخرى

من النصوص القانونية التنظيمية ذات الصلة المباشرة بالمحاسبة العمومية الآتي:

#### ج-1- المرسوم التنفيذي رقم 91 – 311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991:<sup>2</sup>

يتعلق هذا المرسوم بتعيين المحاسبين العموميين (بجميع أصنافهم: الثانويين، الرئيسيين والمركزيين) من طرف الوزير المكلف بالمالية واعتمادهم.

#### ج-2- المرسوم التنفيذي رقم 91 – 312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991:<sup>3</sup>

يرتبط هذا المرسوم بالمحاسبين العموميين على وجه الخصوص، بتحديد شروط الأخذ والإعفاء الكلي والجزئي من المسؤولية وإجراءات مراجعة باقي الحساب، ناهيك عن كفاءات اكتتاب التأمين الذي يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين بمختلف أصنافهم.

#### ج-3- المرسوم التنفيذي رقم 91 - 313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991:<sup>4</sup>

يعد من النصوص القانونية المهمة كونه يتعلق بالتنظيم المحاسبي للدولة وهيئاتها ومؤسساتها العمومية (الإطار التقني)، حيث يتمحور حول أشكال المحاسبة التي يتوجب على كل من الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون مسكها عند تسجيل العمليات المالية.

#### ج-4- المرسوم التنفيذي رقم 91 - 314 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991:<sup>5</sup>

يتضمن هذا المرسوم أحد أهم الإجراءات القانونية التي تتعلق بالأمرين بالصرف ألا وهو التسخير، والذي يشير إمكانية قيام الأمر بالصرف وعلى مسؤوليته بإجراء تسخير كتابي موجه إلى المحاسب العمومي بصرف النفقة العمومية بعد رفض هذا الأخير دفعها.

#### د- القانون رقم: 07-23 المؤرخ في: 21 يونيو 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي:<sup>6</sup>

تضمن هذا القانون، والذي جاء ليُلغي أحكام القانون رقم: 90-21 المؤرخ في: 15/08/1990، مئة وسبعة عشرة مادة موزعة على خمسة أبواب، حيث تطرق الأعوان المكلفون بتنفيذ الميزانية والعمليات المالية (الباب الأول) العمليات

<sup>1</sup> القانون رقم 90 - 21 المؤرخ في 24 محرم 1411 الموافق لـ 15 أوت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 35، الصادرة بتاريخ 24 محرم 1411 الموافق لـ 15 أوت 1990، (المادة الأولى)، ص 1132.

<sup>2</sup> المرسوم التنفيذي رقم 91 – 311 المؤرخ في 28 صفر 1412 الموافق لـ 07 سبتمبر 1991، المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 43، الصادرة بتاريخ 09 ربيع الأول الموافق لـ 18 سبتمبر 1991، ص ص 1645 – 1646.

<sup>3</sup> المرسوم التنفيذي رقم 91 – 312 المؤرخ في 28 صفر 1412 الموافق لـ 07 سبتمبر 1991، المحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحساب وكفاءات اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 43، الصادرة بتاريخ 09 ربيع الأول الموافق لـ 18 سبتمبر 1991، ص ص 1646 – 1647.

<sup>4</sup> المرسوم التنفيذي رقم 91 - 313 المؤرخ في 28 صفر 1412 الموافق لـ 07 سبتمبر 1991، المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكفاءاتها ومحتواها، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 43، الصادرة بتاريخ 22 ذي الحجة 1439 الموافق لـ 18 سبتمبر 1991، ص ص 1648 – 1654.

<sup>5</sup> المرسوم التنفيذي رقم 91 - 314 المؤرخ في 28 صفر 1412 الموافق لـ 07 سبتمبر 1991، المتعلق بإجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 43، الصادرة بتاريخ 22 ذي الحجة 1439 الموافق لـ 18 سبتمبر 1991، ص ص 1648 – 1654.

<sup>6</sup> القانون رقم 07-23 المؤرخ في 03 ذي الحجة 1444 الموافق لـ 21 يونيو 2023، المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، الجريدة الرسمية رقم: 42، 2023.

المتعلقة بالإيرادات العامة والعمليات الخاصة بالنفقات العامة (الباب الثاني)، كما أشار إلى آليات مسك الحاسبة وحسابات الدولة (الباب الثالث)، وأشار إلى إجراءات الرقابة والمسؤوليات لكل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي (الباب الرابع)، وأخيرا أشار إلى أحكام إنتقالية ونهائية خاصة بهذا القانون (الباب الخامس).

### 3- العمليات المالية العمومية

تصنف العمليات المالية للدولة والهيئات والمؤسسات العمومية في ظل النظام المحاسبي العمومي إلى عمليات الميزانية تتعلق بتحصيل الإيرادات وصرف النفقات، وعمليات الخزينة مرتبطة أساسا بتسيير الحسابات على مستوى مراكز ومصالح الخزينة (البلدية، الولائية، الرئيسية، المركزية)، ويمكن تلخيص مضمونها على النحو الموالي:<sup>1</sup>

#### أ- عمليات الميزانية

تتضمن تحصيل الإيرادات العمومية المرخص بها صراحة في قوانين المالية السنوية وكذا صرف النفقات العمومية في ظل الاعتمادات المالية السنوي وتشمل ما يلي:

أ-1- تحصيل الإيرادات: تشمل إيرادات الدولة أصناف حددتها المادة: 15 من القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية، تخص كل من:

- الإيرادات المتحصل عليها من الإخضاعات مهما كانت طبيعتها وكذا من حاصل الغرامات؛

- مداخيل الأملاك التابعة للدولة؛

- مداخيل المساهمات المالية للدولة وكذا أصولها الأخرى؛

- المبالغ المدفوعة مقابل الخدمات المقدمة من قبل الدولة وكذا الأتاوى؛

- مختلف حواصل الميزانية العامة التي ينص عليها القانون بتحصيلها؛

- الأموال المخصصة للمساهمات والهبات والوصايا . وكذا الفوائد والحواصل المتحصل عليها من القروض والتسبيقات وتوظيف أموال الدولة .

أ-2- صرف النفقات: نصت المادة: 28 من القانون العضوي رقم: 18-15 على أنه تجمع أعباء ميزانية الدولة حسب التصنيفات التالية:

- حسب النشاط: يتكون هذا التصنيف من البرنامج وتقسيماته،

- حسب الطبيعة الاقتصادية للنفقات: ويتكون هذا التصنيف من أبواب النفقات أقسامها

- حسب الوظائف الكبرى للدولة: ويتكون هذا التصنيف من خلال تعيين القطاعات المكلفة بتحقيق الأهداف حسب الوظيفة .

- حسب الهيئات الإدارية المكلفة بإعداد الميزانية وتنفيذها: ويعتمد هذا التصنيف على توزيع الإعتمادات المالية على الوزارات والمؤسسات العمومية<sup>2</sup>.

ب- عمليات الخزينة: تتعلق بتسيير حسابات الدولة على مستوى مصالح الخزينة العمومية عبر كامل القطر الوطني ويقصد بها جميع حركات الأموال، الحسابات، القيم والمواد وما شابه ذلك، وتشمل هذه الحسابات: الحسابات التجارية، حسابات التخصيص الخاص، حسابات التسبيقات، حسابات القروض، وحسابات التسوية مع الحكومات الأجنبية .

<sup>1</sup> القانون رقم 18-15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018، المادة: 05 ص ص 1041 – 1045.

<sup>2</sup> القانون العضوي رقم: 18-15، (مرجع سبق ذكره)

وبالتالي يقصد بالميزانية من وجهة نظر المشرع الجزائري الوثيقة التي تقدر وترخص بها مجموع الإيرادات والنفقات العمومية (التسيير والتجهيز العمومي والاستثمار) وبطبيعة الحال للسنة المدنية المحددة، بتكليف كل من الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين بتنفيذ العمليات المرتبطة بها، حيث يكلف كل واحد في مجال اختصاصه ووفقاً لمرحلتين منفصلتين، الأولى إدارية والأخرى محاسبية كما يلي:

الجدول رقم (01): مراحل تنفيذ عمليات الميزانية

وفقاً للقانون رقم 07-23 المؤرخ في 21 يونيو 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي

| المرحلة<br>المجال | الإدارية (الأمر بالصرف) |   | المحاسبية (العمومي)                      |                 |
|-------------------|-------------------------|---|--|-----------------|
|                   | الإجراءات               | طبيعة الإجراءات                                       | الإجراءات                                | طبيعة الإجراءات |
| الإيرادات         | الإثبات                 | تكريس حق الدائن العمومي.                              | التحصيل<br>الإيرادات<br>ودياً أو جبرياً. | التحصيل         |
|                   | التصفية                 | تحديد المبلغ الواقع على المدين لفائدة الدائن العمومي. |  |                 |
|                   | الأمر بالتحصيل          | إصدار سند الإيراد وتوجيهه إلى المحاسب العمومي.        |  |                 |
| النفقات           | الالتزام                | إثبات نشوء الدين على عاتق المؤسسة العمومية.           | إبراء الدين العمومي.                     | الدفوع          |
|                   | التصفية                 | تحديد المبلغ الصحيح للنفقة العمومية.                  |  |                 |
|                   | الأمر بالدفع            | إصدار حوالة الدفعة وتوجيهها إلى المحاسب العمومي.      |  |                 |

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على:

- القانون رقم 07-23 المؤرخ في 03 ذي الحجة 1444 الموافق لـ 21 يونيو 2023، المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42، الصادرة بتاريخ 07 ذي الحجة 1444 الموافق لـ 25 يونيو 2023، ص 04.

من الجدول أعلاه نلاحظ أن النظام المحاسبي العمومي حدد لكل عون من أعوان تنفيذ العمليات المالية دوراً ومجالاً ينشطه فيه وبطبيعة الحال في ظل أحكام القانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، كما أنه لا يمكن في أي حال من الأحوال تدخل الأعوان في الوظائف الموكلة لهم في إطار ما يسمى بمبدأ الفصل بين وظيفتي الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، نحاول التعرف عليه في العنصر الموالي من الورقة البحثية.

#### 4- مبادئ المحاسبة العمومية

تقوم المحاسبة العمومية على أربعة مبادئ أساسية هي:

أ- مبدأ التناهي بين وظيفتي الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين

ينظر إلى هذا المبدأ من الجانب العملي أكثر من الإداري، كونه يسعى إلى إتاحة مناخ تنظيمي ملائم، متوازن وفعال لمختلف المهام والوظائف ذات الطابع المالي دون الإخلال بوحدة، تكامل وانسجام الوظائف الإدارية.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Ali BISSAAD, Comptabilité publique : Budgets, Agents et Comptes, 1ère édition, Ecole Nationale des Impôts, Kolea, Tipaza, Algeria, Février 2001, p 09.

ولقد أقرت المادة الثالثة والثلاثون من القانون رقم 07-23 على أنه "تتنافي وظيفة الأمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي"<sup>1</sup>، وهذا معناه أن تنفيذ العمليات المالية للدولة والهيئات والمؤسسات العمومية يتم وفق مرحلتين (الإدارية والمحاسبية) متميزتين ومن طرف فئتين مختلفتين ومنفصلتين من الأعوان. إن هذا التنافي القانوني بين الوظائف هو الذي منح أهمية خاصة لمبدأ الفصل بين وظيفتي الأمر بالصرف والمحاسب العمومي في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر، فهو لا يمثل إجراءً آمناً أو نظام توزيع وتقسيم للمهام والصلاحيات فحسب، وإنما يرمي إلى فرض نوع من الرقابة الصارمة والفعالة على تنفيذ عمليات الميزانية<sup>2</sup>، وهو ما يبين سلطة الميزانية إلى جانب سلطة الخزينة، فالأولى يجسدها الأمر بالصرف والثانية المحاسبون العموميون.

### ب- التمييز بين مجالي المشروعات والملاءمة

مفاده أن كل إجراء شرعي أو ذو طابع قانوني وفي ظل مفهوم الميزانية العامة فإنه يندرج ضمن دائرة اختصاص المحاسب العمومي، أما كل ما هو صادر عن قرارات شخصية للأمر بالصرف فإنه يدخل في مجال الملاءمة<sup>3</sup> بصيغة أخرى، الشرعية أو القانونية تتعلق بكل ما هو قانوني أي العمل في ظل القوانين السارية المفعول ولا يجوز الخروج عن إطارها القانوني المسطر للقيام بمختلف المهام والصلاحيات المالية للمحاسب العمومي، بينما الملاءمة يقصد بها ترك المبادرة للأمر بالصرف للقيام بمهامهم وصلاحياتهم أخذاً بعين الاعتبار التشريع والقوانين المعمول بها.

### ج- مسؤولية نوعية وخاصة بالمحاسب العمومي والأمر بالصرف، وكذا المراقب الميزانياتي

المسؤولية في مفهومها الواسع هي الالتزام بإصلاح الضرر الناتج عن خطأ مهني وعملي أي عدم التقيد بالقواعد والأحكام القانونية المعمول بها، وبشكل عام مسؤولية الأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية العمومية هي مسؤولية محددة بموجب القانون سواء القانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي أو القوانين الأخرى ذات الصلة، فإلى جانب المسؤولية التأديبية أو الجزائية أو المدنية التي تسري على كافة أعوان وموظفي الإدارة والهيئات العمومية<sup>4</sup>، هناك مسؤولية مالية وشخصية تتعلق على وجه الخصوص بالمحاسبين العموميين، والأمر بالصرف، وكذا المراقبون الميزانياتيون، وهذا ما استحدثه القانون رقم: 07-23 بعدما كانت خاصة فقط بالمحاسبين العموميين<sup>5</sup>.

إن مسؤولية كلا من المحاسب العمومي، والأمر بالصرف، والمراقب الميزانياتي المالية والشخصية هي مسؤولية ذات طابع موضوعي كونها تستند إلى معاينة التصرفات التالية: عدم تحصيل إيراد محدد، العجز في الصندوق، دفع نفقة عمومية بدون وجه حق، ثبوت مخالفة قانونية وغيرها، كما استحدث كذلك القانون رقم: 07-23 في المادة: 112 منه، على أن مفوضي المحاسبين العموميين، والأعوان الموضوعون تحت تصرفهم، والوكلاء الماليون مسؤولون شخصياً ومالياً عن العجز الحاصل في الصندوق<sup>6</sup>، كما أن تحريك المسؤولية يتم تلقائياً أي متى تمت معاينة المخالفات (من طرف الجهات الرقابية لاسيما مفتشيات وزارة المالية ومجلس المحاسبة)، ففي حالة ثبوت المسؤولية المالية فإنه يقتضي الأمر منه تسديد المبالغ محل التصفية بناءً لإجراء يطلق عليه "تصفية باقي الحساب"، من جهة أخرى حول القانون للمحاسبين العموميين اكتتاب تأمين يسمح لهم بتغطية مسؤولياتهم المالية<sup>7</sup>.

<sup>1</sup> القانون رقم 07-23 المؤرخ في 03 ذي الحجة 1444 الموافق لـ 21 يونيو 2023، المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، مرجع سبق ذكره، (المادة 32)، ص 07.

<sup>2</sup> محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى، الجزائر، 2003، ص 52.

<sup>3</sup> Ali BISSAAD, *Droit de la comptabilité publique*, Dar Houma, Alger, 2004, p 22

<sup>4</sup> محمد مسعي، مرجع سبق ذكره، ص 52.

<sup>5</sup> القانون رقم: 07-23 (مرجع سبق ذكره)، ص 04.

<sup>6</sup> القانون رقم: 07-23 (مرجع سبق ذكره)، ص 12.

<sup>7</sup> المرسوم التنفيذي رقم 91 - 312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، مرجع سبق ذكره، ص ص 1646 - 1647.

#### د- مبدأ عدم تخصيص إيراد محدد لنفقة عمومية محددة

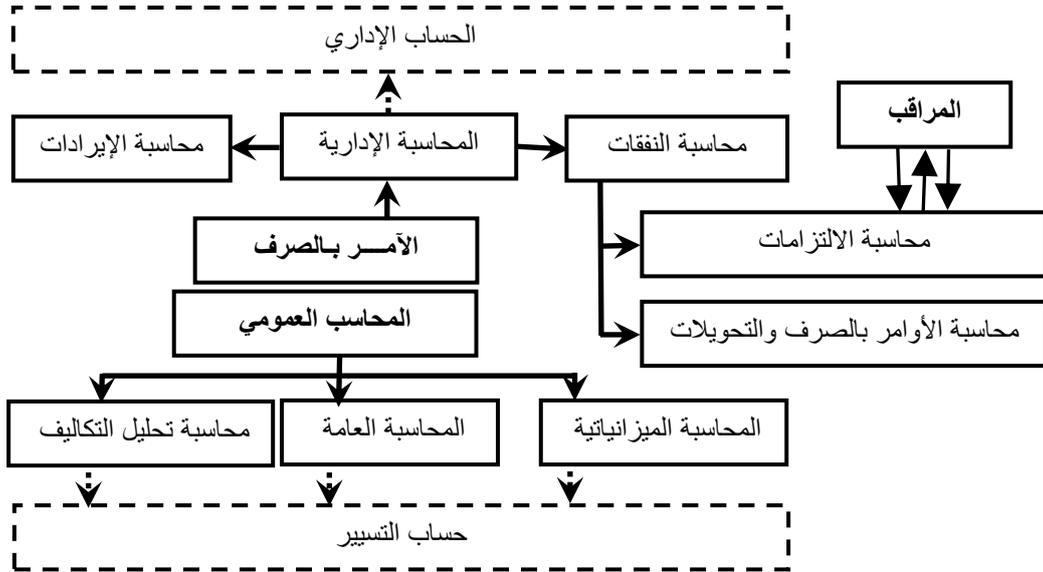
يتعلق هذا المبدأ عموماً بإعداد وتنفيذ الميزانية العامة للدولة، والذي يشير إلى أن كل الإيرادات العمومية تكفل تغطية جميع النفقات العمومية دون تمييز، بصيغة مغايرة لا يمكن إقامة علاقة وظيفية تربط بين إيراد محدد ونفقة معينة<sup>1</sup>، فضلاً عن ذلك للمبدأ مدلول محاسبي مرتبط بالخزينة، حيث لا يمكن تحديد حسابات بالشكل الذي يؤدي إلى تفضيل نفقة معينة على أخرى بتخصيص حساب إيراد معين لتغطيتها، وعلى هذا الأساس يطلق أيضاً على هذا المبدأ "مبدأ وحدة الصندوق"<sup>2</sup>.

#### 5- محاسبة الأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية العمومية

إن الهدف الأساسي من المحاسبة العمومية هو بيان وعرض العمليات المالية العمومية وإطلاع مختلف سلطات الرقابة والتسيير عليها كلما اقتضى الأمر ذلك، فكل عون من أعوان تنفيذ عمليات الميزانية والخزينة ملزم بمسك محاسبة في مجال اختصاصه ووفقاً للتنظيم المحاسبي المعمول به، كما هو مبين في الشكل الموالي:

الشكل رقم (01): محاسبة الأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية في ظل القانون رقم: 07-23 المؤرخ في: 21 يونيو

2023



المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على:

القانون رقم 07-23 المؤرخ في 03 ذي الحجة 1444 الموافق لـ 21 يونيو 2023، المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42، الصادرة بتاريخ 07 ذي الحجة 1444 الموافق لـ 25 يونيو 2023، ص 11.

يمكن لنا قراءة الشكل رقم (01) السابق على النحو الموالي:

يشير الإطار التقني للتنظيم المحاسبي العمومي في الجزائر، وقد عرف المشرع في المادة: 79 من القانون رقم: 07-23 السالف الذكر، المحاسبة العمومية على أنها: نظام يسمح بتنظيم المعلومة المالية من خلال: إدخال وتصنيف وتسجيل ومراقبة بيانات العمليات الميزانية والمحاسبية، وعرض القوائم المالية التي تعكس الصورة الصادقة عن الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة عند إقفال السنة المالية، الأمر بالصرف بالصرف ملزمون بمسك محاسبة عامة ويتم إرسالها

<sup>1</sup> محمد ساحل، المالية العامة، جسر للنشر والتوزيع، المحمدية، الجزائر، 2017، ص 245.

<sup>2</sup> يحيى ديدني، المالية العمومية، دار الخلدونية، الجزائر، 2014، ص 114.



## ب-2- محاسبة الأوامر بالصرف والتحويلات

تتعلق بعرض جميع الاعتمادات السنوية المالية الممنوحة أو المفوضة، التفويضات بالاعتمادات الممنوحة إلى الأمرين بالصرف الثانويين، مبالغ الأوامر بالصرف والتحويلات الصادرة وكذا الاعتمادات المتاحة. ومنه نستنتج أن الهدف من المحاسبة الإدارية هو تمكين العون المكلف بها (الأمر بالصرف) من تتبع استغلال الاعتمادات المرخص لها بموجب الميزانية، فهي تسمح باستظهار العمليات المالية المتمثلة في الإيرادات وأوامر تحصيلها والالتزام بالنفقات والأمر بدفعها. من ناحية أخرى تساعد المحاسبة الإدارية الأمرين بالصرف من إنجاز حسابهم الختامي والذي يعرف بالحساب الإداري، لغرض تقديمه إلى السلطة الوصية والهيئات الرقابية (مجلس المحاسبة).

### 2- محاسبة المحاسبين العموميين

وفقاً لما ورد في المادة الثالثة من المرسوم التنفيذي رقم 91 - 313 السالف الذكر، المحاسبون العموميون بأصنافهم المتعددة، مجبرون على مسك ثلاثة أشكال من المحاسبة تعبر في مجملها على ما يعرف بمحاسبة الدولة أو محاسبة الخزينة، تتمثل في المحاسبات التالية:

#### أ- المحاسبة العامة

من المعلوم أن المحاسبة العامة في مفهومها الواسع تشير إلى تلك القواعد والمبادئ التي تستخدم في تسجيل العمليات المالية للمؤسسات بمختلف أشكالها، سعياً نحو إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للكيان من خلال تحديد نواتج الدورة والتي عادة ما تكون سنة مالية واحدة.

غير أن المحاسبة العامة التي يمسكها المحاسب العمومي تختلف نوعاً ما عن تلك المطبقة في المؤسسات التجارية والاقتصادية (الهادفة إلى الربح)، وهذا راجع إلى طبيعة عمليات الميزانية والخزينة المكلف بتنفيذها أعوان المحاسبة العمومية من جهة، وخضوع الميزانيات العمومية إلى قوانين المالية السنوية من الجهة الأخرى، حيث تقوم المحاسبة العامة المكلف بها المحاسب العمومي على قاعدة القيد المزدوج ومبدأ وحدة الخزينة على النحو الموالي<sup>1</sup>:

#### ❖ قاعدة القيد المزدوج

أي أنه يجب أن تسجل كل العمليات المالية وفقاً لقاعدة القيد المزدوج سواء تعلق الأمر بالنفقات أو الإيرادات، ومن المعروف أن نظام القيد المزدوج في المحاسبة العامة يعبر عن حسابين أحدهما مدين يقابله آخر دائن.

#### ❖ مبدأ وحدة الخزينة

يقصد به أن كل التسجيلات المحاسبية التي يقوم بها جميع المحاسبون العموميون (الثانويون والرئيسيون) ينبغي تركيزها وتجميعها على المستوى المركزي للدولة (لدى العون المحاسبي المركزي للخزينة)، والجدير بالذكر أن هذا المبدأ يعمل على تكريس مبدأ آخر مهم جداً من مبادئ المحاسبة العمومية ألا وهو مبدأ وحدة الصندوق السالف الذكر. وفيما يلي نستعرض المحتوى العام للمحاسبة العامة المكلف بها المحاسبون العموميون التابعون للدولة (مثل: أمين الخزينة المركزي، أمين الخزينة الرئيسي، أمين الخزينة في الولاية، ... الخ) وفقاً لطبيعة العمليات المالية العمومية<sup>2</sup>:

#### أ-1- عمليات الميزانية

- في مجال الإيرادات: ترمي على وجه الخصوص إلى التكفل بكل من: أوامر تحصيل الإيرادات العمومية، التحصيلات المنجزة والبواقي قيد التحصيل.

<sup>1</sup> محمد مسعي، مرجع سبق ذكره، ص 119.

<sup>2</sup> المرسوم التنفيذي رقم 91 - 313 المؤرخ في 28 صفر 1412 الموافق لـ 07 سبتمبر 1991، مرجع سبق ذكره، ص 1651.

- في مجال النفقات: بالنسبة إلى نفقات التسيير تعرض الاعتمادات المفتوحة والأوامر بالصرف (حوالات الدفع) والرصيد المتاح أو المتبقي. أما في مجال نفقات التجهيز نجد البرامج المرخص لها، التزامات الدفع حسب كل عملية وكذا الاعتمادات المفتوحة وأوامر الصرف والبواقي تبعا للأبواب المقيدة في الميزانية.

#### أ-2- عمليات الخزينة

تحتوي مختلف حسابات حركة الأموال سواء نقدا أو قيما في حسابات ودائع أو في حسابات جارية أو في حسابات دائنة أو مدينة، فضلا عن ذلك حركات الأموال المودعة لفائدة الخواص والعمليات الداخلة والخارجة من الصندوق وعمليات التحويل، بالإضافة إلى ذلك فقد خصص المشرع في المادة 59 من القانون العضوي رقم: 15-18 السالف الذكر، العديد من العمليات التي تنتج منها موارد الخزينة وأعباؤها وهي:

- توظيف المتوفرات المالية للدولة، وفقا للرخص السنوية العامة والخاصة التي يمنحها قانون المالية السنوي،

- إصدار وتحويل وتسديد الافتراضات،<sup>1</sup> وهذا لا يكون إلا وفقا للرخص السنوية التي يمنحها قانون المالية،

- تسيير الأموال المودعة من قبل المكتتبين لدى الخزينة،

- خصم وقبض السندات، مهما كانت طبيعتها، والصادرة لصالح الدولة

وتجدر الإشارة إلى أن مجمل البيانات والمعطيات الناتجة عن مسك المحاسبة العامة والمدرجة في السجلات والتقارير الصادرة عنها، تساعد المحاسبين العموميين على انجاز حسابهم النهائي للسنة المالية المعنية والمتمثل في "حساب التسيير".

#### ب- المحاسبات الخاصة

تنص المادة الثانية والأربعون من المرسوم التنفيذي رقم 91 - 313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 على أنه "تعرض المحاسبات الخاصة الجرد العيني والمالي للمواد والقيم والسندات التي تطبق عليها".

بمعنى آخر، يسمح هذا النوع من المحاسبات بشكل عام بمتابعة حركات الأموال المنقولة للهيئات والمؤسسات العمومية من: عتاد، مواد، قيم وسندات وما شابه ذلك، وبيان الموجودات منها بصفة دورية.

ولقد أطلق عليها المحاسبات الخاصة لأنه يمكن إنشاء محاسبة خاصة بكل صنف من أصناف الأموال المنقولة لاسيما محاسبة المواد، محاسبة القيم، ... إلخ وهذا بناءً على ما تقتضيه متطلبات التسيير للإدارة العمومية.

#### ج- المحاسبة التحليلية

من المعلوم أن المحاسبة التحليلية تطبق على نطاق واسع في المؤسسات الاقتصادية الهادفة إلى الربح، إلا أنه مع ظهور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) وسعي الحكومات نحو تقييم أداء الأنشطة العمومية، اتجهت الأنظار نحو تطبيق المحاسبة التحليلية على مؤسسات وهيئات الدولة الخاضعة لأسس وقواعد المحاسبة العمومية، كونها أداة قادرة على توفير البيانات اللازمة للإدارات العمومية في مجالات التخطيط، اتخاذ القرارات، التنفيذ والرقابة، فضلا عن ذلك إمكانية تحديد تكاليف النشاط العمومي والخدمات المقدمة.<sup>2</sup>

إذا رجعنا إلى نص المادة الثالثة من المرسوم التنفيذي رقم 91 - 313 والتي مفادها "محاسبة تحليلية تمسك في حينها وتسمح بحساب أسعار الكلفة وتكاليف الخدمات"، نستنتج أنه الهدف من المحاسبة التحليلية المفروضة على المحاسب العمومي هو تحديد تكاليف الخدمات والأنشطة العمومية، إلا أن الواقع العملي يشير إلى أن تطبيقها الفعلي غائب تماما.<sup>3</sup>

1

<sup>2</sup> عيد صلاح بسيوني وآخرون، نظم محاسبة التكاليف، منشورات كلية التجارة، القاهرة، مصر، 2017، ص 02.

<sup>3</sup> محمد مسعي، مرجع سبق ذكره، ص 131 - 132.

ولقد بقي الأمر على هذا الحال إلى غاية يومنا هذا، أي غياب التطبيق العملي لها، وهذا راجع إلى طبيعة المصالح الإدارية والعمليات المالية الخاضعة إلى نظام المحاسبة العمومية في الجزائر الذي يقتضي الإصلاح لتكييفه مع المستجدات الدولية في مجال المحاسبة في القطاع العام.

على الرغم من أن القانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، وكذا النصوص القانونية ذات الصلة به وفرت القدر الكافي من الأحكام والقواعد الكفيلة بتسيير العمليات المالية العمومية، إلا أن التطبيق الميداني كشف عن العديد من النقائص والعيوب التي تعترى التنظيم التقني المحاسبي، خاصة أنه أصبح كلاسيكيا وغير مكيف مع التطورات العالمية التي شهدتها المحاسبة في القطاع العام (التوجه العالمي نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS))، حيث يعاب على تقنيات المحاسبة العمومية في كثير من النواحي، كونها تتميز بضعف إطارها التنظيمي وتحديد مدونة حسابات الدولة (غير المضبوطة)، لينعكس ذلك سلبا على جودة ونوعية المعلومات المحاسبية.<sup>1</sup> من ناحية أخرى لا يوفر التنظيم المحاسبي العمومي الحالي البيانات المالية والمحاسبية الضرورية التي يمكن الاعتماد عليها في تقييم أداء الهيئات والمؤسسات العمومية للدولة، لاسيما قياس التكاليف ومدى استغلال الموارد المالية المتاحة (غياب تطبيق المحاسبة التحليلية)، ناهيك عن صعوبة تركيز ودمج الحسابات بين المصالح المحاسبية المركزية واللامركزية لمختلف القطاعات على المستوى الوطني، نتيجة لتشعب مدونة حسابات الدولة وكذا الاستناد إلى جداول إحصائية خارج المدونة واستعمالها في إعداد القوائم المالية والحسابات النهائية.<sup>2</sup>

والجدير بالذكر أن أول خطوات الإصلاح المالي والمحاسبي العمومي في الجزائر تعود إلى منتصف التسعينات من القرن الماضي، عندما طرحت السلطات الوصية مشروع المخطط المحاسبي للدولة، إلا أنه لم يستمر وقتا طويلا، نتيجة لل صعوبات التي واجهت تجسيده على أرض الواقع، ليتم التخلي عنه سنة 2002، لتتجه الجزائر إلى مشروع عصرنه أنظمة الميزانية مطلع سنوات الألفين، كخطوة أولية وسابقة لإصلاح النظام المحاسبي العمومي، والذي أسفر عن صدور القانون العضوي رقم 18 - 15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم بالقانون العضوي 19 - 09 المؤرخ في 11 ديسمبر 2019، يحمل في طياته العديد من المستجدات على الصعيدين الميزانياتي والمحاسبي.

وفي سياق موضوع مداخلتنا، أشار الفصل الرابع الموسوم بـ "حسابات الدولة" من الباب الرابع "موارد الدولة وأعبائها وحساباتها" من القانون العضوي رقم 18 - 15 إلى أنواع المحاسبات التي يجب أن تمسك من طرف الأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية للدولة ومؤسساتها وهيئاتها العمومية وهي: المحاسبة الميزانياتية (تنقسم إلى محاسبة الالتزامات ومحاسبة الإيرادات والنفقات)، محاسبة عامة، محاسبة تحليل التكاليف، إلا أنه لم يتطرق إلى تفاصيل كثيرة حولها وكيفية تطبيقها، وإنما تركها إلى قانون المحاسبة العمومية كونه الإطار القانوني والتقني للنظام المحاسبي العمومي في الجزائر، وعليه تستدعي الضرورة إعادة النظر في القانون رقم 90 - 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، بصياغته وفق ما تقتضيه المستجدات المحلية (الإصلاح الميزانياتي) والدولية (تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام)، خاصة أن القانون العضوي رقم 18 - 15 ينتظر تطبيقه ابتداء من جانفي 2023.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> أحمد يوسف السعيد، واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات التطوير وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)، مجلة أبعاد اقتصادية، جامعة أمجد بوقرة بومرداس، 12(01)، 2022، ص 81.

<sup>2</sup> ميلود عبود، متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر: "دراسة استطلاعية لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد درارية، أدرار، الجزائر، 2018 - 2019، ص 292.

<sup>3</sup> القانون العضوي رقم 18 - 15 المؤرخ في 22 ذي الحجة 1439 الموافق لـ 02 سبتمبر 2018، مرجع سبق ذكره، (المادة 89)، ص 20.

## خاتمة:

تعد المحاسبة العمومية الإطار القانوني، التقني والإداري المتعلق بتنفيذ الميزانية العامة للدولة ومختلف ميزانيات الهيئات والمؤسسات العمومية. من خلال تحديد القواعد والإجراءات التي تحكم عرض العمليات المالية وبيان حساباتها وكذا فرض رقابة مستمرة عليها، بهدف حماية الأموال العمومية والمصلحة العامة، حيث يسهر كل من الأمرين بالصرف والمحاسبون العموميين على تنفيذ، تسيير وتسجيل هذه العمليات، كل عون في مجال صلاحياته والتزاماته ونطاق تدخله، وفي ظل تنظيم محاسبي عمومي أجبر كل عون بمسك أشكال معينة من المحاسبة.

وفي هذا السياق حاولنا من خلال هذه الورقة البحثية إبراز أشكال المحاسبة التي فرضها التنظيم المحاسبي العمومي في الجزائر على الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين عند تسجيلهم العمليات المالية العمومية، ولقد أسفرت الدراسة عما يلي:

### 1- النتائج

من النتائج الأساسية التي خلصنا إليها التالي:

- التنظيم المحاسبي العمومي هو الإطار التقني للمحاسبة العمومية المتضمن مجموعة الأسس، المبادئ وطرق بيان الحسابات المالية والمحاسبية وكيفية تسجيلها وعرضها؛

- الأمرين بالصرف والمحاسبون العموميون هم الأعوان المكلفون بالعمليات المالية (عمليات الميزانية وعمليات الخزينة)، من حيث التسيير، التنفيذ، التسجيل، ... الخ؛

- الأمرين بالصرف ملزمون بمسك محاسبة إدارية من جانبي الإيرادات والنفقات، تتكون من:

✓ محاسبة الإيرادات: تسعى إلى تسجيل جميع الإيرادات المثبتة بسند تحصيل؛

✓ محاسبة النفقات: تنقسم إلى محاسبة الأوامر بالصرف والتحويلات ومحاسبة الالتزامات بالتوازي مع المراقب المالي في ظل رقابة مالية قبلية.

- المحاسبون العموميون ملزمون بمسك ثلاثة أشكال من المحاسبة تعبر على ما يعرف بمحاسبة الدولة أو محاسبة الخزينة، هي:

✓ محاسبة عامة ذات طابع كلاسيكي تقوم على الأساس النقدي، بمعنى آخر تأخذ بعين الاعتبار تاريخ تحصيل

الإيرادات العمومية أو دفع النفقات العمومية المدرجة في الميزانية بموجب قانون المالية السنوي، عكس المحاسبة العامة في إطار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي تقوم على مبدأ إثبات الحقوق والالتزامات؛

✓ محاسبة تحليلية، إلا أن تطبيقها على أرض الواقع منعدم تماما؛

✓ المحاسبات الخاصة، تتعلق بالجرد العيني والمالي للمواد والقيم والسندات، إلا أنه من المفروض تطبيق بالتنسيق مع الأمرين بالصرف (رقابة متكاملة)، كونها الأداة الأساسية للمحافظة على الممتلكات العمومية.

### 2- التوصيات

إذا انطلقنا من منظور القانون العضوي رقم 18 - 15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتعلق بالقوانين المالية، المنتظر تطبيقه على أرض الواقع ابتداءً من الفاتح جانفي من سنة 2023، كونه تناول في الفصل الرابع وتحديدا في المادة الخامسة والستون إلى حسابات الدولة بإشارته إلى أشكال المحاسبة التي يجب أن تمسك من طرف الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين عند تنفيذ العمليات المالية للدولة ومؤسساتها وهيئاتها العمومية، فإنه يجب إعادة النظر في القانون رقم 90 - 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية لاسيما الإطار التقني، وعلى وجه الخصوص النقاط التالية:

- صياغة محاسبة عمليات الميزانية لكل من الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين في إطار ما يسمي بالمحاسبة الميزانية الوارد في القانون العضوي رقم 18 - 15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018؛  
- الانتقال التدريجي من محاسبة الأساس النقدي إلى محاسبة الاستحقاق كأحد أوجه التوجه نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛  
ضرورة تفعيل تطبيق المحاسبة التحليلية في مؤسسات الدولة وهيئاتها ومؤسساتها العمومية، نظرا لأهميتها في عملية تقييم الأداء.

## قائمة المراجع

### المصادر

- القانون العضوي رقم 18 - 15 المؤرخ في 22 ذي الحجة 1439 الموافق لـ 02 سبتمبر 2018، الجريدة الرسمية العدد رقم: 2018/53  
- القانون رقم 90 - 21 المؤرخ في 24 محرم 1411 الموافق لـ 15 أوت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 35، الصادرة بتاريخ 24 محرم 1411 الموافق لـ 15 أوت 1990،  
- القانون رقم 07-23 المؤرخ في 03 ذي الحجة 1444 الموافق لـ 21 يونيو 2023، المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد رقم: 2023/42.

### المراسيم والقرارات

- المرسوم التنفيذي رقم 91 - 311 المؤرخ في 28 صفر 1412 الموافق لـ 07 سبتمبر 1991، المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 43، الصادرة بتاريخ 09 ربيع الأول الموافق لـ 18 سبتمبر 1991، ص ص 1645 - 1646.  
- المرسوم التنفيذي رقم 91 - 312 المؤرخ في 28 صفر 1412 الموافق لـ 07 سبتمبر 1991، المحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحساب وكيفيات اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 43، الصادرة بتاريخ 09 ربيع الأول الموافق لـ 18 سبتمبر 1991، ص ص 1646 - 1647.  
- المرسوم التنفيذي رقم 91 - 313 المؤرخ في 28 صفر 1412 الموافق لـ 07 سبتمبر 1991، المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرين بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 43، الصادرة بتاريخ 22 ذي الحجة 1439 الموافق لـ 18 سبتمبر 1991، ص ص 1648 - 1654.  
- المرسوم التنفيذي رقم 91 - 314 المؤرخ في 28 صفر 1412 الموافق لـ 07 سبتمبر 1991، المتعلق بإجراء تسخير الآمرين بالصرف للمحاسبين العموميين، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 43، الصادرة بتاريخ 22 ذي الحجة 1439 الموافق لـ 18 سبتمبر 1991، ص ص 1648 - 1654.  
- القرار - بدون رقم - المؤرخ في 24 رمضان 1433 الموافق لـ 12 أوت 2012، المحدد لإجراءات وكيفيات ومحتوى محاسبة الالتزامات بالنفقات، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42، الصادرة بتاريخ 14 شوال 1434 الموافق لـ 21 أوت 2013، ص 106.

### الكتب:

- محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى، الجزائر، 2003،

- محمد ساحل، المالية العامة، جسور للنشر والتوزيع، المحمدية، الجزائر، 2017
- يحيى دنيدي، المالية العمومية، دار الخلدونية، الجزائر، 2014
- عبد اللطيف حاج عمر وزين العابدين عالم مصطفى أحمد، المحاسبة الإدارية، دار الكتاب الجامعي، صنعاء، 2011.
- عيد صلاح بسيوني وآخرون، نظم محاسبة التكاليف، منشورات كلية التجارة، القاهرة، مصر، 2017.

- Ali BISSAAD, **Comptabilité publique : Budgets, Agents et Comptes**, 1ère édition, Ecole Nationale des Impôts, Kolea, Tipaza, Algeria, Février 2001.

- Ali BISSAAD, **Droit de la comptabilité publique**, Dar Houma, Alger, 2004.

### المقالات

- أحمد يوسف السعيدي، واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات التطوير وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)، مجلة أبعاد اقتصادية، جامعة أمجد بوقرة بومرداس، 12(01)، 2022، ص 81.

### الرسائل

- شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة أمجد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2014/2013 .
- السعيدي، أحمد يوسف، نظام المحاسبة العمومية ومدى ملائمتها لمعايير المحاسبة العمومية الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة البليدة 02، الجزائر، 2016/ 2015 .
- ميلود عبود، متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر: "دراسة استطلاعية لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد درارية، أدرار، الجزائر، 2018 – 2019