

الملتقى العلمي الوطني حول: تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) بالجزائر بين المتطلبات الدولية والضرورات الوطنية -نحو رؤية جديدة في التسيير المالي العمومي للمرفق العام-
المحور الرابع: متطلبات تحسين التسيير المالي العمومي للقطاع العام في الجزائر في ظل تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS): مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

عنوان المداخلة:

مستجدات إصلاح محاسبة العمليات المالية على ضوء مشروع قانون المحاسبة العمومية في الجزائر
Financial operations accounting reform updates in the light of public accounting law project in Algeria

د. شخاب حمزة¹، جامعة عباس لغرور، خنشلة، الجزائر
د. بوحفص سميحة²، جامعة عباس لغرور، خنشلة، الجزائر

Abstract:

This study aims to show the one of the novelties of the reform of public accounting in Algeria under preliminary project on public accounting, which relates to the accounting of the financial operations of the state and its administrative apparatus and public institutions, which are entrusted by the ordering disbursement and public accountant, The research paper concluded that the draft reform of the public accounting law includes new forms of accounting related to the presentation and statement of public financial operations, Except if the possibility of applying the organic law N° 18 - 15 of September 2, 2018 related to the finance laws in January 2023, he puts the guardian authorities (The Ministry of Finance) in front of a very urgent necessity that requires expediting the process of approving the draft public accounting law as soon as possible.

Key-words: Law N° 90 – 21, Public accounting, Financial operations, Public accounting reform.

JEL classification: H61 ; H83 ; M41 ; M48

المخلص:

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على أحد مستجدات إصلاح النظام المحاسبي العمومي بالجزائر في ظل المشروع التمهيدي المتعلق بالمحاسبة العمومية، ويتعلق الأمر تحديداً بمحاسبة العمليات المالية للدولة وأجهزتها الإدارية ومؤسساتها العمومية، المكلف بها كل من الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، ولقد خلصت الورقة البحثية إلى أن مشروع إصلاح قانون المحاسبة العمومية طرح عدة أشكال جديدة من المحاسبات تخص عرض وبيان العمليات المالية العمومية، إلا أن إمكانية تطبيق القانون العضوي رقم 18 – 15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية بحلول جانفي 2023 يضع السلطات الوصية (وزارة المالية) أمام ضرورة جد ملحة تقتضي الإسراع في عملية المصادقة على مشروع قانون المحاسبة العمومية في أقرب وقت ممكن.

الكلمات المفتاحية: القانون رقم 90 - 21، المحاسبة العمومية، العمليات المالية، إصلاح المحاسبة العمومية.

تصنيف JEL: H61 ; H83 ; M41 ; M48

¹ chekhab.hamza@gmail.com

² bouhafs.samiha@yahoo.fr

مقدمة:

يعتبر تسجيل وعرض العمليات المالية العمومية أساس المحاسبة العمومية، كونها تتعلق بإثبات عمليات تحصيل إيرادات وصرف نفقات الدولة وهيئاتها الإدارية ومؤسساتها العمومية على مدار السنة المالية، فعلى الرغم من أن النظام المحاسبي العمومي في الجزائر وفر القدر الكافي والوافي من الأحكام القانونية والقواعد التنظيمية والتقنية الكفيلة بتسيير هذه العمليات المالية، إلا أن التطبيق الميداني كشف عن العديد من النقائص والعيوب التي تعتري التنظيم المحاسبي العمومي، خاصة أن هذا الأخير أصبح تقليديا وغير متوافق مع التغيرات العالمية التي شهدتها المحاسبة في القطاع العام وعلى وجه الخصوص التوجه العالمي نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS).

وبالتالي تستدعي الضرورة من السلطات الوصية في الجزائر إعادة النظر في القانون رقم 90 – 21 المتعلق بالمحاسبة العمومية وتحديد التنظيم التقني للعمليات المالية العمومية، وهو الأمر الذي أدى إلى صياغة المشروع التمهيدي لإصلاح قانون المحاسبة العمومية سنة 2020، تضمن أشكال مختلفة من المحاسبة المرتبطة بالأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية للدولة وهيئاتها الإدارية ومؤسساتها العمومية. بناء على الطرح السابق، تبرز لنا إشكالية الدراسة في التساؤل الموالي:

ما هي مستجدات محاسبة العمليات المالية في ظل مشروع إصلاح قانون المحاسبة العمومية في الجزائر؟ يكتسي موضوع الورقة البحثية أهمية بالنظر إلى مكانة المحاسبة العمومية في المنظومة الميزانية والمحاسبية للدولة، فضلا عن ذلك تتطرق الدراسة إلى أحد مستجدات إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر ألا وهي محاسبة العمليات المالية للدولة وهيئاتها الإدارية ومؤسساتها العمومية في إطار المشروع التمهيدي المتعلق بالمحاسبة العمومية، وعلى هذا الأساس نحاول من خلال دراستنا بلوغ الأهداف التالية:

- الوقوف على نظام المحاسبة العمومية الحالي في الجزائر؛
- توضيح محاسبة العمليات المالية العمومية في ظل القانون رقم 90 – 21 المتعلق بالمحاسبة العمومية؛
- التعرف على أهداف المشروع التمهيدي المتعلق بإصلاح قانون المحاسبة العمومية؛
- عرض محاسبة العمليات المالية العمومية الواردة في المشروع التمهيدي المتعلق بالمحاسبة العمومية. ولبلوغ الأهداف المرجوة من الدراسة وللإجابة على الإشكالية المطروحة، تم تقسيم الورقة البحثية إلى ثلاثة محاور على النحو الموالي:

I. نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

II. محاسبة العمليات المالية في ظل نظام المحاسبة العمومية الحالي

III. محاسبة الأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية تبعا لمشروع قانون المحاسبة العمومية

I. نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

يعمل النظام المحاسبي العمومي على ضبط مجمل العلاقات بين كافة المتدخلين في مجال العمليات المالية والمحاسبية ذات الطابع العام والموجه أساسا إلى حماية الأموال العمومية، عن طريق عرض حسابات الدولة وفرض نوع من الرقابة الصارمة والمستمرة عليها، حيث يندرج هذا النظام من بين الأنظمة المحاسبية المرتبطة بنشاط الدولة والخزينة العمومية، كونه يؤدي وظيفة عرض عمليات صرف النفقات العمومية وتحصيل الإيرادات العمومية وبيان مختلف الحسابات والقوائم المالية المرتبطة بها، بالإضافة إلى ذلك تقديم كافة التقارير الدورية عن تلك العمليات ونتائجها خلال السنة المالية المحددة، وهذا استنادا إلى أداة ذات طابع إداري، تقني وقانوني تعرف بالمحاسبة الحكومية أو المحاسبة العمومية (Public accounting).

1.1. ماهية المحاسبة العمومية

تعد المحاسبة العمومية نظام معلومات محاسبي يرتبط بصفة عامة بالنشاط المالي للدولة وأجهزتها الإدارية ووحدات القطاع العام غير الهادفة إلى تحقيق الربح⁽¹⁾، لأنها تختص بتسجيل، عرض ومراقبة عمليات تحصيل وصرف وتداول الأموال العمومية على مدار السنة المالية⁽²⁾.

1.1.1. تعريف المحاسبة العمومية

عرف البنك الدولي المحاسبة العمومية على أنها "عمليات تسجيل، وصف، تحليل وتصنيف البيانات المالية للدولة، والقيام بجميع الأعمال المحاسبية وفق الطرق الموثوقة وفي الوقت المخصص لذلك، مع ضرورة الأخذ بعين الاعتبار كافة الضوابط والقيود المالية الضرورية اللازمة"⁽³⁾.
بناء على التعريف السابق، المحاسبة العمومية تختص بالإشراف على النفقات والإيرادات العمومية من خلال إعداد التقارير المالية المفصلة بالشكل الذي يحافظ على النزاهة والشفافية ويحد من الفساد المالي في مؤسسات وهيئات القطاع الحكومي.

وتعرف المحاسبة العمومية كذلك على أنها تلك الأحكام القانونية والإجراءات الإدارية والتنظيمية والقواعد التقنية المتعلقة بتنفيذ وبيان كافة العمليات المالية المرتبطة بميزانية الدولة ومؤسساتها وهيئاتها العمومية، من خلال عرض حساباتها وكذا مراقبتها، بالإضافة إلى ذلك تحديد وضبط التزامات ومسؤوليات كل عون من الأعوان المكلفين بها⁽⁴⁾. وبالتالي ينظر إلى المحاسبة العمومية من ثلاث زوايا كما يلي:
من المنظور القانوني: كونها تخضع إلى نص قانوني صريح متعلق بها وكذا إلى قواعد وأحكام تنظيمية أخرى ذات الصلة المباشرة وغير المباشرة، ومن المنظور التقني: بتضمينها مجموعة الأسس، المبادئ وطرق بيان الحسابات المالية والمحاسبية وطرق تقيدها وعرضها ومراقبتها، ومن المنظور الإداري: باعتبارها التنظيم المتضمن آليات تسيير وتحديد مسؤوليات الأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية للدولة والخزينة.

2.1.1. مجالات المحاسبة العمومية

تطبق المحاسبة العمومية على هيئات الجهاز الإداري للدولة ووحدات الخدمات العامة، بصيغة أخرى تلك الوحدات التي تقدم خدمات عمومية من دون مقابل أو بمقابل رمزي ليس له علاقة بالتكلفة (غير هادفة للربح)، حيث تشمل جميع المؤسسات والهيئات الإدارية التي تخضع للإشراف الكامل من طرف الجهاز الحكومي وتحديدًا تسيير الأموال العمومية وآليات إنفاقها⁽⁵⁾. ومن منطلق الاختلاف القائم بين الوحدات الهادفة إلى تحقيق الربح ونظيرتها التي لا تهدف إلى تحقيق الربح، فإن النظام المحاسبي العمومي لا يهتم بقياس الربح بل يرمي بالدرجة الأولى إلى تحقيق الأهداف الرقابية والمحافظة على المال العام، وعليه لا بد من:⁽⁶⁾

- احترام النصوص والأحكام القانونية والالتزام بالقواعد التشريعية؛
- تصميم وإعداد الحسابات اليومية، الشهرية والسنوية بطرق واضحة ومفهومة تمكن من توفير جميع البيانات والمعلومات المتعلقة بنشاط الدولة والخزينة العمومية، وبالشكل الذي يسهل من عمل هيئات الرقابة؛
- التوافق والانسجام بين النظام الميزانياتي والنظام المحاسبي العمومي؛

- تنظيم كافة الحسابات، القوائم المالية والتقارير بطريقة شفافة وصادقة تعكس الوضعية المالية الحقيقية للدولة؛
- أن يدعم نظام المحاسبة العمومية عمليات التحليل الاقتصادي، من خلال ربط جميع العمليات المالية العمومية بالحسابات القومية.

إذا تكتسي المحاسبة العمومية أهمية كبيرة بالنظر إلى موقعها في المنظومة الميزانية ونظيرتها المحاسبية للدولة، خاصة في ظل توسع نطاق الخدمات والأنشطة العمومية التي تقدمها الحكومات في الوقت الحالي، على اعتبار أن التقارير والقوائم المالية الصادرة عن النظام المحاسبي العمومي باتت تشكل دورا حيويا في عمليات الرقابة على العمليات المالية العمومية، فلقد أصبحت أكثر حرصا على السعي نحو الاستقرار نتيجة لما تعكسه كتنظيم قانوني وتقني لتوفير المعلومات لتتبع تطور مسار تحصيل الإيرادات وصرف النفقات العمومية ومدى فعاليتها.

3.1.I. أسس المحاسبة العمومية

تختلف الأسس المحاسبية التي تقوم عليها عملية تقييد وعرض العمليات والحسابات المالية للدولة وأجهزتها الإدارية ومؤسساتها العمومية من بلد إلى آخر، فكل دولة تطبق الأساس الذي يتماشى وطبيعة أنشطة قطاعها العام وعلى وجه التحديد الأهداف التشغيلية للكيان العمومي والبيئة الاقتصادية والاجتماعية والقانونية التي تنشط فيها، ضف إلى ذلك درجة ونوع المساءلة، أهداف التقارير المالية، احتياجات مستخدمي البيانات والتقارير المالية⁽⁷⁾، وفي هذا السياق نميز بين أساسين رئيسيين⁽⁸⁾ للمحاسبة العمومية الأول الأساس النقدي والثاني أساس الاستحقاق:

■ الأساس النقدي: (Cash accounting)

يعمل الأساس النقدي على تسجيل مختلف العمليات المالية المتعلقة بصرف النفقات وتحصيل الإيرادات التي تمت بشكل فعلي خلال السنة المالية الواحدة، وذلك بغض النظر عما إذا كانت هذه العمليات تخص السنة الحالية أو السابقة أو اللاحقة، وبالتالي فالأساس النقدي واضح وسهل التطبيق والفهم، كما أنه يؤدي إلى سرعة إعداد وغلط الحسابات الختامية للدولة نهاية السنة المالية، من جهة أخرى يعاب عليه كونه يخفي المركز والصورة المالية الحقيقية للدولة، حيث أنه لا يُظهر الالتزامات المترتبة على الهيئات والمؤسسات الحكومية المستحقة وغير المدفوعة⁽⁹⁾.

■ أساس الاستحقاق (Accrual accounting)

تعتمد المحاسبة على أساس الاستحقاق على تسجيل جميع عمليات النفقات والإيرادات التي تحققت فعلا خلال تلك السنة المالية، وذلك بصرف النظر عما إذا كانت هذه النفقات قد صرفت أو لم تصرف والإيرادات حصلت أم لم تحصل، وبالتالي فإن البيانات المالية المعدة على أساس الاستحقاق تتيح معرفة الالتزامات والموارد المالية التي سيتم دفعها أو تحصيلها مستقبلا، ما يُمكن من سهولة المقارنة بين إيرادات ونفقات الدولة لسنوات مختلفة من جهة وبيان الصورة الحقيقية للمركز المالي للدولة من الجهة الأخرى، إلا أن تبني هذا الأساس يتطلب إجراء قيود التسوية نهاية السنة المالية، الأمر الذي يؤدي إلى تأخير عملية غلق الحسابات الختامية⁽¹⁰⁾.

2.I. قانون المحاسبة العمومية في الجزائر والنصوص القانونية ذات الصلة بها

يتكون الإطار القانوني الحالي للمحاسبة العمومية في الجزائر من قانونين أساسيين، الأول يتمثل في القانون رقم 90 – 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، والثاني القانون رقم 84 – 17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المتعلق بقوانين المالية، إضافة إلى ذلك هناك العديد من النصوص القانونية والتنظيمية التي تُفصل وتوضح الأحكام الواردة في القانونين السابقين.

1.2.I. القانون رقم 84 – 17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المتعلق بقوانين المالية

يعد القانون رقم 84 – 17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المتعلق بقوانين المالية من بين القوانين التي ساهمت في البناء القانوني للدولة فهو بمثابة امتداد وتطبيق لأحكام جميع الدساتير، كونه يستمد مبادئه من

الدستور أولاً ثم من النصوص التشريعية والتنظيمية الأخرى⁽¹¹⁾ لذلك يطلق عليه أيضاً القانون العضوي⁽¹²⁾ المتعلق بقوانين المالية، باعتباره المرجع والإطار المنهجي الوحيد لإعداد الميزانية العامة للدولة في ظل قوانين المالية السنوية في الجزائر، ولقد تمحور هذا القانون حول عدة نقاط أهمها: الميزانية العامة للدولة، أنواعها ومكوناتها، قوانين المالية السنوية، أشكالها وهيكلتها، عمليات الميزانية والخزينة ومحتواها، الحسابات الخاصة بالخزينة وكذا قانون ضبط الميزانية، ... الخ⁽¹³⁾.

وتجدر الإشارة إلى أنه ينتظر إلغاء القانون رقم 84 - 17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المتعلق بقوانين المالية تدريجياً وعلى مراحل ابتداءً من سنة 2023 بموجب القانون العضوي رقم 18 - 15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتعلق بالقوانين المالية⁽¹⁴⁾، حيث تقوم أحكام هذا الأخير على ضوء مفاهيم جديدة ناجمة عن تطوير النظام الميزانياتي في الجزائر⁽¹⁵⁾، سعياً نحو تعزيز شفافية الإستراتيجية الميزانياتية في البلاد التي شرعت فيها وزارة المالية خلال السنوات الماضية⁽¹⁶⁾.

2.2.I. القانون رقم 90 - 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية

يشكل القانون رقم 90 - 21 الركيزة الأساسية التي تقوم عليها المحاسبة العمومية في الجزائر، كونه يتكون من مجموعة الأحكام القانونية والتنظيمية التي تحكم النظام المحاسبي للدولة ومختلف هيئاتها ومؤسساتها العمومية. ولقد تطرق هذا القانون في الباب الأول إلى الميزانية، العمليات المالية وآليات تنفيذها، ثم إلى الإجراءات والأحكام التي تنظم صلاحيات الأعوان المكلفين بالتنفيذ (الأميرين بالصرف والمحاسبين العموميين) في بابه الثاني، ثم الباب الثالث تناول آليات المراقبة وتحديدًا وظيفة مراقبة النفقات المستعملة، رقابة التنفيذ ومراقبة التسيير، وأخيراً الباب الرابع خصصت أحكامه إلى العقوبات المالية والديون الأخرى⁽¹⁷⁾.

3.2.I. نصوص قانونية ذات الصلة بالمحاسبة العمومية

هناك خمسة مراسيم تنفيذية رئيسية ذات الصلة بالمحاسبة العمومية، تعمل على توضيح بعض النصوص والأحكام الواردة في كل من القانون رقم 90 - 21 والقانون رقم 84 - 17 وهي:

- **المرسوم التنفيذي رقم 91 - 311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991:** يتعلق بتعيين المحاسبين العموميين (جميع أصنافهم: الثانويين، الرئيسيين والمركزيين) من طرف الوزير المكلف بالمالية واعتمادهم.⁽¹⁸⁾
- **المرسوم التنفيذي رقم 91 - 312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991:** يحدد شروط الأخذ والإعفاء الكلي والجزئي من المسؤولية وإجراءات وآليات مراجعة باقي الحساب للمحاسب العمومي، وكذا كيفية وآليات اكتاب التأمين الذي يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين بمختلف أصنافهم.⁽¹⁹⁾
- **المرسوم التنفيذي رقم 91 - 313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991:**⁽²⁰⁾ المحدد لأشكال المحاسبة التي يتوجب على الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين مسكها عند تسجيل العمليات المالية العمومية.⁽²¹⁾
- **المرسوم التنفيذي رقم 91 - 314 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991:** المتعلق بالإجراءات التي تتعلق بالأمرين بالصرف خلال القيام بعملية التسخير. والذي يشير إلى إمكانية قيام الأمر بالصرف وعلى مسؤوليته بإجراء تسخير كتابي موجه إلى المحاسب العمومي بصرف النفقة العمومية بعد رفض هذا الأخير دفعها.⁽²²⁾
- **المرسوم التنفيذي رقم 97 - 268 المؤرخ في 21 جويلية 1997:** يتعلق هذا المرسوم بالإجراءات المرتبطة بعملية الالتزام بالنفقات العمومية وتنفيذها وضبط صلاحيات ومسؤوليات الأمرين بالصرف.⁽²³⁾

3.I. العمليات المالية العمومية (Public financial operations)

تصنف العمليات المالية العمومية في ظل النظام المحاسبي العمومي بالجزائر إلى عمليات الميزانية تتعلق بتحصيل الإيرادات وصرف النفقات، وعمليات الخزينة مرتبطة بتسيير الحسابات على مستوى مراكز ومصالح الخزينة عبر كامل القطر الوطني، كما يلي:⁽²⁴⁾

1.3.I. عمليات الميزانية (Budget operations)

تتعلق عمليات الميزانية بتحصيل جميع الإيرادات العمومية المرخص لها صراحة في قوانين المالية السنوية ذات الطابع الجبائي وغير الجبائي، وكذا صرف النفقات العمومية في إطار الاعتمادات المالية السنوية ويتعلق الأمر هنا بكل من نفقات التسيير والتجهيز والاستثمار العمومي.

2.3.I. عمليات الخزينة (Treasury operations)

تختص عمليات الخزينة بتسيير حسابات الدولة على مستوى مصالح الخزينة (المركزية واللامركزية) ويقصد بها جميع حركات الأموال، الحسابات، القيم والمواد، وتتكون من: الحسابات التجارية، حسابات التخصيص الخاص، حسابات التسيقات، حسابات القروض، وحسابات التسوية مع الحكومات الأجنبية. إن الميزانية من وجهة نظر المشرع الجزائري هي الوثيقة التي تقدر وترخص بها مجموع الإيرادات والنفقات وبطبيعة الحال للسنة المدنية المحددة، بتكليف كل من الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين بتنفيذ العمليات المرتبطة بها، حيث يكلف كل واحد في مجال اختصاصه ووفقاً للتشريع والتنظيم المعمول بهما، وفي هذا السياق تنص المادة الرابعة عشر من القانون رقم 90 - 21 المتعلق بالمحاسبة العمومية على أنه:

"يتولى الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين تنفيذ الميزانيات والعمليات المالية..." (25)

وهذا يشير إلى أن هذان العنوان يشكّلان ركيزة المحاسبة العمومية كونهما مكلفان بتنفيذ عمليات الميزانية والخزينة، حيث أن:

- **الأمر بالصرف (Ordering disbursement):** هو كل شخص مؤهل بصفة قانونية لتنفيذ عمليات تتعلق بأموال الدولة وهيئاتها مؤسساتها العمومية، سواء كانت هذه العمليات تخص الإيرادات أو النفقات العمومية، ويأخذ الأمر بالصرف صفة: ابتدائيين أو أساسيين أو ثانويين. (26)
- **المحاسب العمومي (Public accountant):** يعد محاسباً عمومياً كل شخص معين قانوناً للقيام بالعمليات الخاصة بتسيير أموال الدولة والخزينة العمومية (مباشرة أو بواسطة محاسبين آخرين) المتعلقة بتحصيل الإيرادات وصرف النفقات العمومية، كما يعتبر محاسباً عمومياً كل من يكلف بشكل قانوني وعلى وجه الخصوص بمسك الحسابات المتعلقة بالأموال العمومية أو حراستها (27)، ويكون المحاسبون العموميون إما مركزيون أو رئيسيون أو ثانويون (28) ويتصرفون بصفة مختص أو مفوض (29).

II. محاسبة العمليات المالية في ظل نظام المحاسبة العمومية الحالي

تسعى المحاسبة العمومية إلى 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، حيث تطرقت المادة الثالثة من المرسوم التنفيذي رقم 91 - 313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 إلى طبيعة المحاسبات التي يمسكها كل من المحاسبين العموميين والأمرين بالصرف، نحاول التعرف عليها في العرض الموالي:

1.II. محاسبة المحاسب العمومي

يتعين على المحاسب العمومي مسك ثلاثة أشكال من المحاسبة عند تنفيذ العمليات المالية، حيث يستند إلى معطياتها لإعداد حسابه الختامي (حساب التسيير) نهاية السنة المالية، نلخصها في الجدول الموالي:

الجدول رقم (01): محاسبة المحاسب العمومي في ظل النظام المحاسبي العمومي الحالي بالجزائر

الإطار العام	المحاسبة
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.	المحاسبة العامة (General accounting)
إذا رجعنا إلى نص المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 91 - 313 والتي مفادها "محاسبة تحليلية تمسك في حينها وتسمح بحساب أسعار الكلفة وتكاليف الخدمات"	المحاسبة التحليلية (Analytical accounting)

<p>نستنتج أن الهدف منها هو تحديد تكاليف الخدمات والأنشطة العمومية، إلا أن الواقع العملي يشير إلى غياب تطبيق المحاسبة التحليلية في مصالح المحاسب العمومي.</p>	
<p>تنص المادة 42 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". أي أن المحاسبات الخاصة تسمح بمتابعة جميع حركات الأموال المنقولة للهيئات والمؤسسات العمومية من: أدوات، عتاد، مواد، قيم وسندات وغيرها، وبيان الموجودات منها بشكل دوري، 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 العمومي.</p>	<p>المحاسبات الخاصة (Private accounting)</p>

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على:

- المرسوم التنفيذي رقم 91 - 313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، المحدد لإجراءات المحاسبة التي يسكها الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةها ومحتواها، الجريدة الرسمية، العدد 43، الصادرة بتاريخ 18 سبتمبر 1991، (المادة الثالثة)، ص 1648.
 - محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى، الجزائر، 2003، ص ص 131، 132.
- 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 للمؤسسة من خلال تحديد نتيجة الدورة والتي عادة ما تكون سنة مالية واحدة، وفي هذا الإطار تقوم المحاسبة العامة المكلف بها المحاسب العمومي على قاعدة القيد المزدوج ومبدأ وحدة الخزينة:⁽³⁰⁾

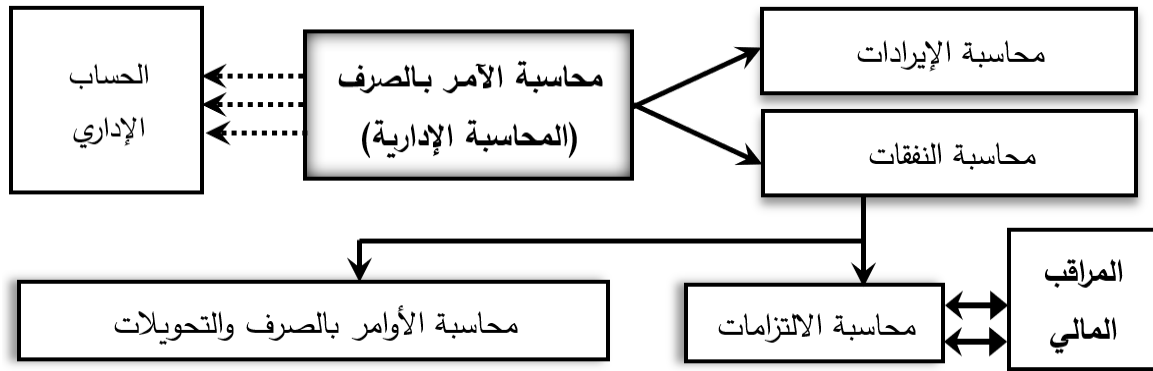
- **قاعدة القيد المزدوج (The double-entry rule):** أي أن تسجيل جميع العمليات المالية يتم وفق قاعدة القيد المزدوج، التي تعبر عن حسابين أحدهما مدين يقابله آخر دائن وينفس المبلغ.
- **مبدأ وحدة الخزينة (The principle of the treasury unit):** يقصد به أن كل التسجيلات المحاسبية التي يقوم بها كافة المحاسبون العموميون (الثانويون والرئيسيون) يجب تجميعها على المستوى المركزي للدولة.

أما بالنسبة إلى غياب تطبيق المحاسبة التحليلية، فالأمر يرجع إلى طبيعة النظام المحاسبي العمومي المسير للعمليات المالية، الذي يقتضي الإصلاح لتكيفه مع مستجدات المحاسبة في القطاع العام، ومن المعلوم أن المحاسبة التحليلية تطبق على نطاق واسع في المؤسسات الاقتصادية الهادفة إلى الربح، إلا أنه مع ظهور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)، اتجهت الأنظار نحو تطبيق المحاسبة التحليلية على مؤسسات الدولة الخاضعة لنظام المحاسبة العمومية، على اعتبارها أداة قادرة على توفير المعلومات الضرورية في مجال التخطيط، اتخاذ القرارات، التنفيذ والرقابة، مع إمكانية تحديد تكاليف النشاط والخدمات العمومية المؤداة.⁽³¹⁾

2.II. محاسبة الأمر بالصرف

الأمرون بالصرف ملزمون بمسك محاسبة إدارية (Managerial accounting) تتكون من محاسبة الإيرادات ومحاسبة النفقات، حيث أن هذه الأخيرة بدورها تنقسم إلى محاسبة الأوامر بالصرف والتحويلات ومحاسبة الالتزامات في ظل رقابة مالية قبلية يشرف عليها المراقب المالي، حيث تساهم المحاسبة الإدارية في إعداد الحساب الختامي للأمرين بالصرف يعرف بالحساب الإداري، ويمكن توضيح ذلك في الشكل التالي:

الشكل رقم (01): محاسبة الأمر بالصرف في ظل النظام المحاسبي العمومي الحالي بالجزائر



المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على:

المرسوم التنفيذي رقم 91 - 313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، مرجع سبق ذكره، (المادة الثالثة)، ص 1648.

إن المحاسبة الإدارية نظام معلومات شامل موجه إلى تفعيل وظائف الإدارة بالمؤسسة لتحقيق أهدافها وتوجهاتها المسطرة، حيث تكمن أهميتها في العلاقة التكاملية بين الوظيفتين الإدارية والمحاسبية، كونها تتمثل في تجميع، عرض وتبويب المعطيات والبيانات لغرض إعداد القوائم المالية والتقارير الدورية التي من شأنها مساعدة الإدارة على ممارسة كافة أنشطتها الإدارية والمالية ومن ثم فرض الرقابة عليها⁽³²⁾. ولقد أُلزم المرسوم التنفيذي رقم 91 - 313 الصادر سنة 1991 جميع أصناف الأمرين بالصرف بمسك المحاسبة الإدارية بالشكل الذي يسمح لهم بمتابعة عمليات الميزانية من جانبي الإيرادات والنفقات كما يلي:⁽³³⁾

- **محاسبة الإيرادات (Revenue accounting):** تهدف محاسبة الإيرادات إلى تقييد وعرض جميع العمليات العمومية المرتبطة بالإيرادات المرتبطة بقوانين المالية السنوية، ويتعلق الأمر بكافة الديون الدائنة المثبتة والموفى بها وكذا الأوامر الصادرة بتحصيل الإيرادات العمومية.
- **محاسبة النفقات (Expense accounting):** تتكون محاسبة النفقات من محاسبة الالتزامات ومحاسبة الأوامر بالصرف والتحويلات، كما هو مبين في الشكل رقم (01) السابق حيث أن:

✓ **محاسبة الالتزامات (Commitment accounting):** ترمي إلى القيام في أي لحظة بتحديد كل ما التزم بدفعه في مجال النفقات العمومية المرخص لها، وكذا تتبع مسار الأرصدة المتاحة والمتبقية خلال السنة المالية، حيث تمسك وفقا للمدونة الميزانية السارية المفعول من خلال تطبيقات الإعلام الآلي أو عن طريق سجلات محاسبية، مع ضرورة التمييز بين النفقات العمومية بتحديد محاسبة الالتزامات الخاصة بنفقات التسيير ونظيرتها نفقات التجهيز العمومي ومحاسبة النفقات بعنوان الحسابات الخاصة للخرينة، مع العلم أن الأمرين بالصرف لا يمكنهم تسجيل هذه العمليات المالية إلا بعد منح التأشيرة من طرف المراقب المالي في إطار ما يسمى بالرقابة القبيلة على النفقات العمومية⁽³⁴⁾.

✓ **محاسبة الأوامر بالصرف والتحويلات (Accounting of exchange orders and transfers):** تتعلق محاسبة الأوامر بالصرف والتحويلات بشكل عام بتسجيل وعرض جميع الاعتمادات السنوية المالية الممنوحة أو المفوضة، التفويضات بالاعتمادات الممنوحة إلى الأمرين بالصرف الثانويين، مبالغ الأوامر بالصرف والتحويلات الصادرة وكذا الاعتمادات المتاحة.

وبالتالي الهدف من المحاسبة الإدارية هو تمكين العون المكلف بها من تتبع مسار استغلال الاعتمادات المالية، فهي تسمح باستظهار العمليات المالية العمومية المتمثلة في الإيرادات وأوامر تحصيلها والالتزام بالنفقات والأمر بدفعها. من ناحية أخرى تساعد المحاسبة الإدارية الأمرين بالصرف على وجه الخصوص من إنجاز حسابهم الختامي والذي يعرف بالحساب الإداري، لغرض تقديمه إلى السلطة الوصية والهيئات ذات الطابع الرقابي.

III. محاسبة الأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية تبعا لمشروع قانون المحاسبة العمومية

تزامنا مع ظهور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) نهاية سنوات الثمانينات من القرن الماضي، كغيرها من البلدان اتجهت الجزائر نحو إصلاح المنظومة الميزانية ونظيرتها المحاسبية، حيث انطلقت سلسلة إصلاحات المالية والمحاسبة العمومية منتصف التسعينات مست عدة جوانب مهمة، ولقد أسفرت سلسلة إصلاحات المالية العامة في الجزائر عن طرح القانون العضوي رقم 18 - 15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المعدل والمتمم بالقانون العضوي رقم 19 - 09 المؤرخ في 11 ديسمبر 2019 يحمل في طياته العديد من الإصلاحات التي شملت النظامين الموازئيين والمحاسبي للدولة على حد سواء⁽³⁵⁾.

وعلى اعتبار العلاقة الوطيدة بين القانون العضوي والنظام المحاسبي العمومي فإنه تقتضي الضرورة إعادة النظر في القانون رقم 90 - 21 المتعلق بالمحاسبة العمومية وتحديد الإطار التقني، وهو الأمر الذي أدى إلى صياغة المشروع التمهيدي لإصلاح قانون المحاسبة العمومية (2020).

1.III. مشروع إصلاح قانون المحاسبة العمومية بالجزائر

بشكل عام لم يتخلى مشروع إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر على المبادئ المتعارف عليها التي تخص التسيير الكلاسيكي للعمليات المالية ومحاسبة الدولة، بل أكد على ضرورة الانتقال من المحاسبة ذات الأساس النقدي إلى المحاسبة القائمة على مبدأ الاستحقاق المستوحاة من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)⁽³⁶⁾، وذلك في ظل أهداف السياسة الموازئانية المنتهجة وتوجهات الإصلاح الميزانية.

1.1.III. أهداف المشروع التمهيدي لإصلاح قانون المحاسبة العمومية

إن المحاسبة العمومية من وجهة نظر المشروع التمهيدي للقانون المتعلق بها، هي نظام لتنظيم المعلومات المالية للدولة وأجهزتها الإدارية ومؤسساتها، التي تسمح للعون المكلف بإدخال، تصنيف، تسجيل ومراقبة بيانات عمليات الميزانية والخزينة، من أجل إعداد حسابات تتسم بالمصداقية وعرضها بصيغة شفافة تعكس الصورة الحقيقية للوضع والنتيجة المالية عند غلق السنة المالية⁽³⁷⁾. من هذا المنطلق يسعى المشروع التمهيدي لإصلاح قانون المحاسبة العمومية في الجزائر إلى بلوغ الأهداف الأساسية التالية:⁽³⁸⁾

- إعداد تنظيم محاسبي يتوافق مع الإصلاح الميزانية (القانون العضوي رقم 18 - 15)؛
- فرض تسيير أمثل وكفاء للمصالح المالية للدولة لاسيما الرقابة المالية والخزينة العمومية؛
- تحسين الوظيفة المحاسبية للدولة، من خلال تقسيم المسؤوليات مناصفة وفي مجال تدخل كل من الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين على وجه الخصوص؛
- إعادة النظر في أسس وقواعد عرض بيانات العمليات المالية العمومية؛
- تحديث الإجراءات الرقابية تبعا للهيئات المكلفة بها وبأشكالها المختلفة؛
- تطوير عمليات التدقيق الداخلي بمؤسسات القطاع العام؛
- الرفع من جودة التقديرات، عن طريق التكفل بجزء من التكاليف الناتجة عن برمجة ميزانية الدولة؛
- صياغة نظام معلوماتي يتسم بالمصداقية والشفافية ويعكس الصورة الحقيقية للمركز المالي للدولة.

2.1.III. محتوى المشروع التمهيدي لإصلاح قانون المحاسبة العمومية

كما سبقت الإشارة، يهدف المشروع التمهيدي لإصلاح قانون المحاسبة العمومية في الجزائر إلى إلغاء القانون رقم 90 - 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، حيث تضمن المشروع مائة وثمانين وأربعون مادة موزعة على ستة أبواب جاءت عناوينها كالاتي:⁽³⁹⁾

- الباب الأول: "أحكام عامة"؛ - الباب الثاني: "الأعوان المكلفون بتنفيذ الميزانية والعمليات المالية"؛
- الباب الثالث: "العمليات"؛ - الباب الرابع: "المحاسبة وحسابات الدولة"؛
- الباب الخامس: "الرقابة"؛ - الباب السادس: "أحكام نهائية".

2.III. مستجدات محاسبة الأمر بالصرف والمحاسب العمومي وفقاً لمشروع قانون المحاسبة العمومية

حدد الفصل الرابع الموسوم بـ "حسابات الدولة" من القانون العضوي رقم 18 - 15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتعلق بالقوانين المالية، وتحديدًا في المادة الخامسة والستون، مختلف أشكال المحاسبة التي يجب على أعوان المحاسبة العمومية (الأميرين بالصرف والمحاسبين العموميين) مسكها عند تسجيل العمليات المالية العمومية⁽⁴⁰⁾.

وعلى اعتبار النظام المحاسبي العمومي هو التنظيم المتضمن مجموعة الأسس، المبادئ وطرق بيان الحسابات المالية والمحاسبية وكيفية تقييدها وعرضها ومراقبتها، قدم المشروع التمهيدي لإصلاح قانون المحاسبة العمومية الجانب التقني لهذه الحسابات وفقا لطبيعتها وتبعاً للأعوان المكلفين بها، ويمكن توضيح ذلك أكثر من خلال العرض الموالي:

III.1.2. محاسبة المحاسب العمومي

طرح القانون العضوي رقم 18 - 15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 مفهوماً جديداً غير وارد في النظام المحاسبي العمومي الحالي ألا وهو المحاسبة الميزانية (Budgetary accounting)، ترمي إلى بيان ومراقبة العمليات المتعلقة بتحصيل الإيرادات وصرف النفقات العمومية للسنة المالية⁽⁴¹⁾. ومن هذه الناحية ألزم المحاسب العمومي بمسك محاسبة ذات طابع ميزانياتي يطلق عليها محاسبة الإيرادات والنفقات (Revenue and expense accounting) إلى جانب المحاسبة العامة (General accounting) ومحاسبة القيم غير المتحركة (Non-moving value accounting) على النحو الوارد في الجدول التالي:

الجدول رقم (02):

محاسبة المحاسب العمومي في ظل مشروع إصلاح قانون المحاسبة العمومية بالجزائر

الإطار العام	المحاسبة
تقوم محاسبة الإيرادات والنفقات على محاسبة الصندوق، كونها تستند إلى الأساس النقدي في تقييد العمليات المالية المرتبطة بالميزانية، حيث تهتم بما تم تحصيله وإنفاقه بشكل فعلي أي وقت ثبوت العملية، وهذا يعني أنها تتجاهل تحديد المبالغ الواجب تحصيلها أو صرفها مستقبلاً.	محاسبة ميزانية: محاسبة الإيرادات والنفقات (Budgetary accounting : Revenue and expense accounting)
تمسك المحاسبة العامة المستوحاة من المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS) من طرف المحاسبين العموميين بمختلف أصنافهم (ثانويين، رئيسيين ومركزيين) اعتماداً على مبدأ القيد المزدوج لدورة محاسبية واحدة ووفقاً لمدونة حسابات الدولة (الخزينة العمومية)، حيث تسجل من خلالها العمليات الميزانية، عمليات الخزينة، العمليات المنجزة مع الغير وعمليات الانتظار والتسوية، المخزونات وحركات الذمم والقيم، تدفقات التسيير الداخلي والاهتلاكات، المؤنات والنواتج والأعباء الملحقة.	المحاسبة العامة (General accounting)
نص المشروع التمهيدي للقانون المتعلق بالمحاسبة العمومية إلى أن: "تمسك هذه المحاسبة من قبل المحاسب العمومي، يرمي من خلالها إلى وصف الموجودات والحركات المتعلقة بالقيم والسندات والتذاكر والطابع والقسيمة الموجهة للإصدار والبيع، وكذا القيم والأشياء المسلمة من قبل الغير". وهذا معناه أن هذا النوع من المحاسبة يهتم بالموجودات من القيم والسندات وغيرها.	محاسبة القيم غير المتحركة (Non-moving value accounting)

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على:

- المديرية العامة للمحاسبة، المشروع التمهيدي للقانون المتعلق بالمحاسبة العمومية، وزارة المالية، الجزائر، 2020، ص ص 28، 29.
 - المديرية العامة للميزانية، معجم المصطلحات، وزارة المالية، الجزائر، 2021، ص 22.
 - Direction générale du budget, **Glossaire : Propre A la LOLF**, Ministère des finances, Alger, 2021, p 10.
- بناءً على معطيات الجدول رقم (01) التي تبين لنا أشكال محاسبة المحاسب العمومي في ظل النظام المحاسبي العمومي الحالي بالجزائر، ومقارنةً بمعطيات الجدول رقم (02) الذي يشير إلى محاسبة المحاسب

العمومي في ظل المشروع التمهيدي المتعلق بإصلاح قانون المحاسبة العمومية في الجزائر، نلاحظ أن المشرع الجزائري تخلى عن المحاسبة التحليلية التي هي أصلا غير مطبقة في الواقع العملي، وحافظ على شكل من أشكال المحاسبات الخاصة ألا وهي محاسبة القيم غير المتحركة، من جهة أخرى تم الإبقاء على المحاسبة العامة إلا أنها مستوحاة من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPASA) أي محاولة الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في تسجيل العمليات المالية العمومية.

III.2.2. محاسبة الأمر بالصرف

في نظام المحاسبة العمومية الحالي يمسك الأمر بالصرف محاسبة إدارية تتكون من محاسبة الإيرادات ومحاسبة النفقات، أما المشروع التمهيدي المتعلق بقانون المحاسبة العمومية في الجزائر فلقد فرض على الأمر بالصرف المحاسبة الميزانية، لكنها تختلف عن تلك المفروضة على المحاسب العمومي كونها تتعلق بالنفقات فقط يطلق عليها محاسبة الالتزامات (Commitment accounting)، بالإضافة إلى ذلك يمسك الأمر بالصرف محاسبة تحليل التكاليف (Cost analysis accounting) ومحاسبة المواد (Material accounting) كما يلي:

الجدول رقم (03):

محاسبة الأمر بالصرف في ظل مشروع إصلاح قانون المحاسبة العمومية بالجزائر

الإطار العام	المحاسبة
تتعلق محاسبة الالتزامات بالنفقات العمومية فحسب وفي ظل رقابة مالية سابقة تشرف عليها هيئة رقابية (المراقب المالي)، ولقد ورد تعريفها على النحو الموالي: "محاسبة خاصة بتسيير رخص الالتزام واستهلاكها. ويتم مسك هذه المحاسبة لتحديد في أي وقت مبلغ الالتزامات التي تم الالتزام بها بعنوان رخص الالتزام وكذا مبلغ الرصيد الناتج".	محاسبة ميزانية: محاسبة الالتزامات (Budgetary accounting : Commitment accounting)
من أوجه تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) هو تطبيق محاسبة تحليل التكاليف في النظام المحاسبي العمومي، باعتبارها الأداة التي تتيح البيانات والمعطيات الضرورية للإدارات العمومية لاسيما عمليات التخطيط، اتخاذ القرارات، التنفيذ والرقابة، ناهيك عن ذلك تسمح بتحديد تكاليف النشاط العمومي والخدمات المؤداة والمقدمة من طرف الدولة. ولقد أكدت المادتين 116 و117 من مشروع قانون المحاسبة العمومية الجديد بالجزائر إلى أن محاسبة تحليل التكاليف تمسك من طرف الأمر بالصرف بهدف قياس تكاليف الأنشطة العمومية.	محاسبة تحليل التكاليف (Cost analysis accounting)
تشير محاسبة المواد إلى تلك الإجراءات المحاسبية التي تستهدف المتابعة الكمية والمنتظمة لجميع مدخلات ومخرجات المؤسسة العمومية، إذا فهي تعبر عن تقديرات محاسبية موجهة بالأساس إلى عمليات الجرد الدائم باستخدام أنظمة معلوماتية حديثة تهدف إلى وصف، متابعة ومراقبة الموجودات المنقولة وغير المنقولة، المخزونات وغيرها.	محاسبة المواد (Material accounting)

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على:

- المديرية العامة للمحاسبة، المشروع التمهيدي للقانون المتعلق بالمحاسبة العمومية، مرجع سبق ذكره، ص 29.
 - المديرية العامة للميزانية، معجم المصطلحات، مرجع سبق ذكره، ص 22.
 - رمضان أحمد السيد، المحاسبة الحكومية الحديثة، دار النور للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2018، ص 92.
- إن المحاسبة الميزانية سواء للأمر بالصرف أو للمحاسب العمومي تهدف إلى متابعة مسار تنفيذ عمليات تحصيل الإيرادات وصرف النفقات العمومية، بالتسجيل والتقيد المحاسبي لها وفقا للبرامج وأبواب وبنود الميزانية خلال السنة المالية، حيث: (42)
- تعمل على تسجيل جميع الإيرادات والنفقات بعنوان ميزانية السنة التي تم فيها التحصيل أو الدفع من طرف المحاسبين العموميين، ويمكن أيضا تقيد الإيرادات والنفقات التي تمت خلال الفترة التكميلية للسنة (شرط عدم تجاوز تاريخ 31 جانفي من السنة الموالية)؛
 - تُسجل نتيجة الفرق بين الإيرادات المحصلة والنفقات المصروفة بعنوان السنة المالية.

تجدر الإشارة إلى أن المحاسبة الميزانية تمسك من طرف أعوان تنفيذ الميزانية، بتغطيتهم المرحلتين الإدارية (من اختصاص الأمرين بالصرف) والمحاسبية (تخص المحاسبين العموميين) من عمليات تحصيل الإيرادات وصرف النفقات العمومية، حيث أن:

- الأمر بالصرف على أساس القيد البسيط وتنتهي بإعداد الحساب الإداري؛
- المحاسب العمومي على أساس القيد المزدوج وتنتهي بإعداد حساب التسيير.

خاتمة:

تعد المحاسبة العمومية الركيزة التي تقوم عليها عملية تسجيل وإثبات كافة العمليات المالية المتعلقة بالدولة ومؤسساتها العمومية، كونها تتيح تنظيماً تقنياً يتعلق بكيفيات إنجاز الحسابات والقوائم المالية المعبرة عن نتائج تنفيذ الميزانية العام للدولة وكذا محاولة الكشف عن الصورة الحقيقية للوضع المالي خلال السنة المالية الواحدة، وفي هذا الإطار يسهر على تسيير وتقييد هذه العمليات كل من الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين في ظل النظام المحاسبي العمومي الذي أزمهما على مسك أشكال مختلفة من المحاسبة.

واستجابة للإصلاح الميزانياتي في الجزائر الذي أسفر عن إصدار القانون العضوي رقم 18 - 15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية، ومحاولة التوجه نحو تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، طرحت وزارة المالية الجزائرية ممثلة في المديرية العامة للمحاسبة المشروع التمهيدي لإصلاح قانون المحاسبة العمومية.

وفي ظل الهدف العام من دراستنا المتمثل في التعرف على مستجدات محاسبة العمليات المالية من منظور مشروع قانون المحاسبة العمومية الجديد، خلصت الدراسة أن الأمر بالصرف والمحاسب العمومي ملزمان بمسك أشكال متعددة من المحاسبات أثناء تسجيل عمليات الميزانية والخزينة تتمثل في:

- **الأمر بالصرف:** يمسك محاسبة ميزانية يطلق عليها محاسبة الالتزامات، إلى جانب كل من محاسبة تحليل التكاليف ومحاسبة المواد؛
 - **المحاسب العمومي:** يمسك محاسبة ميزانية تعرف بمحاسبة الإيرادات والنفقات، إضافة إلى ذلك كل من المحاسبة العامة ومحاسبة القيم غير المتحركة.
- وبالتالي فإن التنظيم التقني للمشروع التمهيدي المتعلق بقانون المحاسبة العمومية تضمن توليفة من المحاسبات المتكاملة، تسعى جميعها إلى التسيير الكفء للمال العام من خلال البحث عن عرض مفصل وشامل للحسابات المالية توحى بالشفافية والمصادقية وتعكس الوضعية المالية الحقيقية للدولة، حيث أن:
- المحاسبة الميزانية تعمل على تتبع مسار التنفيذ الفعلي للعمليات المالية العمومية بتسجيل عمليات النفقات والإيرادات خلال السنة المالية وتبعاً للبرامج المحددة في الميزانية بموجب قانون المالية السنوي؛
 - المحاسبة العامة المستوحاة من المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS)، تعمل على تسجيل العمليات التي تؤثر على الذمم، الوضعية المالية والنتيجة؛
 - محاسبة تحليل التكاليف، تستند إلى معطيات المحاسبة الميزانية والمحاسبة العامة، تسمح بمراقبة مردودية البرامج ونجاعة الخدمات العمومية؛
 - محاسبة المواد ومحاسبة القيم غير المتحركة، هدفها الحفاظ على ممتلكات وموجودات الدولة.

إلا أنه إذا انطلقنا من القانون العضوي رقم 18 - 15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية المنتظر تجسيده على أرض الواقع ابتداءً من الفاتح جانفي 2023، فإنه يجب على السلطات الوصية بوزارة المالية الجزائرية الإسراع في المصادقة على مشروع قانون المحاسبة العمومية، حيث أنه هناك تأخر كبير من هذه الناحية خاصة أن المشروع في حد ذاته يحتاج إلى عدة نصوص قانونية وتنظيمية تفصل وتشرح الأحكام الواردة فيه وعلى وجه التحديد الإطار التطبيقي للمحاسبات التي تعرضنا لها من خلال هذه الورقة البحثية.

- (1) أسعد محمد علي وهاب العواد، أساسيات المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى، دار الكتاب، العراق، 2012، ص ص 03، 04.
- (2) Jacques MAGNET, *Eléments de comptabilité publique*, 5^{ème} édition, LGDJ, France, 2001, p 09.
- (3) Sanjay VANI, *Basis of Public Sector Accounting and Accounting Standards*, World Bank, p 02. Available online : https://web.worldbank.org/archive/website01531/WEB/IMAGES/BASIS_OF.DOC (Consulted 25/10/2022).
- (4) يحي دنيدني، المالية العمومية، دار الخلدونية، القبة القديمة، الجزائر، 2014، ص 208.
- (5) محمد جمال علي هيلالي، المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2002، ص 13.
- (6) سلوى بوسنة، المحاسبة العمومية وسبل تطويرها: حالة الجزائر 2015/2005، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2015 – 2016، ص ص 07، 08.
- (7) أمينة هناء جابي وحكيم ملياني، أهمية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في ظل عصرنة المحاسبة العمومية: - تجربة رام الله الفلسطينية نموذجاً -، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الشهيد حمزة لخضر الوادي، المجلد 10، العدد 2، 2017، ص ص 138، 139.
- (8) بالإضافة إلى الأساس النقدي وأساس الاستحقاق، أدرج مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASB) كل من الأساس النقدي المعدل (Modified cash accounting) وأساس الاستحقاق المعدل (Modified accrual accounting)، فالأول هجين بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق لكن يغلب عليه الأساس النقدي، والثاني العكس أي يغلب عليه أساس الاستحقاق.
- (9) Loredana CULTRERA & Guillaume VERMEYLEN, *Analysis of Public Accounting Systems in the European Union*, Research in World Economy, vol 06, N° 03, August 2015, p 25.
- (10) عظيم نعيم باجي الجناي، أساس الاستحقاق المحاسبي ودوره في إعداد وتحديد أولويات الموازنة التخطيطية للحكومات المحلية "دراسة تطبيقية في محافظة القادسية"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد 08، العدد 04، 2018، ص 40.
- (11) Yahia DENIDENI, *La pratique du système budgétaire de l'Etat*, OPU, Alger, 2002, p 52.
- (12) القانون العضوي: هو القانون الذي يصدر عن طريق المشرع العادي (السلطة التشريعية) غير أنه يتضمن موضوعات دستورية بتكليف من المشرع الدستوري، أي أن الدستور هو من يأمر السلطة التشريعية بسن قوانين تسمى بالقوانين العضوية في مجالات محددة، على غرار المادة 140 من الدستور الجزائري المعدل والمتمم، التي تنص: "يشرع البرلمان بقوانين عضوية فيما يخص القانون المتعلق بقوانين المالية".
- (13) القانون رقم 84 - 17 المؤرخ في 07 جويلية 1984، المتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية، العدد 28، الصادرة بتاريخ 10 جويلية 1984، (المواد من 01 إلى 81)، ص ص 1040 – 1049.
- (14) القانون العضوي رقم 18 - 15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018، المتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية، العدد 53، الصادرة بتاريخ 02 سبتمبر 2018، (المادة 89)، ص 20.
- (15) يهدف القانون العضوي رقم 18 - 15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 إلى دعم وتحقيق التوازن الهيكلي للميزانية العامة للدولة، حيث تناول شقين رئيسيين من الإصلاح، الأول يتعلق بالتسيير يخص كل من الميزانية القائمة على البرامج والتسيير القائم على النتائج، والثاني بالميزانية يشمل مقارنة متعددة السنوات للميزانية والإطار الميزانياتي المتوسط المدى،
- (16) مصباح حراق، اقتصاديات المالية العمومية مع الإسقاط على حالة الجزائر بالإشارة إلى القانون العضوي رقم 18 - 15 المتعلق بقوانين المالية، النشر الجامعي الجديد، الجزائر، 2021، ص 25.
- (17) القانون رقم 90 - 21 المؤرخ في 15 أوت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية، العدد 35، الصادرة بتاريخ 15 أوت 1990، (المواد من 01 إلى 72)، ص ص 1131 – 1138.
- (18) المرسوم التنفيذي رقم 91 - 311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم، الجريدة الرسمية، العدد 43، الصادرة بتاريخ 18 سبتمبر 1991، ص ص 1645، 1646.
- (19) المرسوم التنفيذي رقم 91 - 312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، المحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحساب وكيفيات اكتشاف تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين، الجريدة الرسمية، العدد 43، الصادرة بتاريخ 18 سبتمبر 1991، ص ص 1646، 1647.
- (20) للإشارة عدل وتمم المرسوم التنفيذي رقم 91 - 313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 مرتين وهذا بموجب: المرسوم التنفيذي رقم 03 - 42 المؤرخ في 19 جانفي 2003 والرسوم التنفيذية رقم 11 - 332 المؤرخ في 19 سبتمبر 2011.
- (21) المرسوم التنفيذي رقم 91 - 313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمور بالصرف والمحاسبون العموميين وكيفياتها ومحتواها، الجريدة الرسمية، العدد 43، الصادرة بتاريخ 18 سبتمبر 1991، ص ص 1648 – 1654.
- (22) المرسوم التنفيذي رقم 91 - 314 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، المتعلق بإجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين، الجريدة الرسمية، العدد 43، الصادرة بتاريخ 18 سبتمبر 1991، ص ص 1654.
- (23) المرسوم التنفيذي رقم 97 - 268 المؤرخ في 21 جويلية 1997، المحدد لإجراءات المتعلقة بالالتزام بالنفقات العمومية وتنفيذها وضبط صلاحيات الأمرين بالصرف ومسؤولياتهم، الجريدة الرسمية، العدد 48، الصادرة بتاريخ 23 جويلية 1997، ص ص 13 – 15.
- (24) القانون رقم 84 - 17 المؤرخ في 07 جويلية 1984، مرجع سبق ذكره، ص ص 1041 – 1045.
- (25) القانون رقم 90 - 21 المؤرخ في 15 أوت 1990، مرجع سبق ذكره، (المادة 14)، ص 1133.
- (26) المرجع السابق، (المواد من 23 إلى 25)، ص 1134.
- (27) المرجع السابق، (المادة 33)، ص 1134.
- (28) للتعرف على مختلف أصناف المحاسبين العموميين الثانويين، الرئيسيين والمركزيين راجع المرسوم التنفيذي رقم 91 - 311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم، الجريدة الرسمية، العدد 43، الصادرة بتاريخ 18 سبتمبر 1991.

(29) المحاسب العمومي المختص هو الشخص المؤهل قانوناً والمعين من قبل وزير المالية، بينما المحاسب المفوض هو الشخص الذي حل محل المحاسب المختص.

(30) محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى، الجزائر، 2003، ص 119.

(31) عاصم محمد أيمن، توجهات حديثة في المحاسبة الحكومية، دار النور للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2019، ص 112.

(32) ناصف عبد الرحمن، المحاسبة الإدارية في مؤسسات القطاع العام، مكتبة الأنوار، العراق، 2018، ص 51.

(33) المرسوم التنفيذي رقم 91 - 313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، مرجع سبق ذكره، (المواد من 14 إلى 28)، ص ص 1649، 1650.

(34) القرار - بدون رقم - المؤرخ في 12 أوت 2012، المحدد لإجراءات وكيفيات ومحتوى محاسبة الالتزامات بالنفقات، الجريدة الرسمية، العدد 42، الصادرة بتاريخ 21 أوت 2013، (المواد من 02 إلى 06)، ص 106.

(35) Ahmed Sadoudi, *Les principaux éléments de la reforme budgétaire en Algérie*, revue Algérienne de finances publiques, Volume 7, Numéro 1, 2017, pp 09 – 23.

(36) المديرية العامة للمحاسبة، المشروع التمهيدي للقانون المتعلق بالمحاسبة العمومية، وزارة المالية، الجزائر، 2020، ص 03.

(37) المرجع السابق، ص 26.

(38) المرجع السابق، ص 04.

(39) المرجع السابق، ص ص 09 - 34.

(40) القانون العضوي رقم 18 - 15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018، المتعلق بقوانين المالية، مرجع سبق ذكره، (المادة 65)، ص 16.

(41) Direction générale du budget, *Glossaire: Propre A la LOLF*, Ministère des finances, Alger, 2021, p 10.

(42) المديرية العامة للمحاسبة، المشروع التمهيدي للقانون المتعلق بالمحاسبة العمومية، مرجع سبق ذكره، ص ص 27 - 28.

المراجع:

1) باللغة العربية:

- أسعد محمد علي وهاب العواد، أساسيات المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى، دار الكتاب، العراق، 2012.
- أمينة هناء جابي وحكيم ملياني، أهمية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في ظل عصرنة المحاسبة العمومية: - تجربة رام الله الفلسطينية نموذجاً -، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الشهيد حمزة لخضر الوادي، المجلد 10، العدد 2، 2017.
- القانون العضوي رقم 18 - 15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018، المتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية، العدد 53، الصادرة بتاريخ 02 سبتمبر 2018.
- القانون رقم 84 - 17 المؤرخ في 07 جويلية 1984، المتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية، العدد 28، الصادرة بتاريخ 10 جويلية 1984.
- القانون رقم 90 - 21 المؤرخ في 15 أوت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية، العدد 35، الصادرة بتاريخ 15 أوت 1990.
- القرار - بدون رقم - المؤرخ في 12 أوت 2012، المحدد لإجراءات وكيفيات ومحتوى محاسبة الالتزامات بالنفقات، الجريدة الرسمية، العدد 42، الصادرة بتاريخ 21 أوت 2013.
- المديرية العامة للمحاسبة، المشروع التمهيدي للقانون المتعلق بالمحاسبة العمومية، وزارة المالية، الجزائر، 2020.
- المديرية العامة للميزانية، معجم المصطلحات، وزارة المالية، الجزائر، 2021.
- المرسوم التنفيذي رقم 91 - 311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم، الجريدة الرسمية، العدد 43، الصادرة بتاريخ 18 سبتمبر 1991.
- المرسوم التنفيذي رقم 91 - 312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، المحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحساب وكيفيات اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين، الجريدة الرسمية، العدد 43، الصادرة بتاريخ 18 سبتمبر 1991.
- المرسوم التنفيذي رقم 91 - 313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمكها الأمور بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها، الجريدة الرسمية، العدد 43، الصادرة بتاريخ 18 سبتمبر 1991.
- المرسوم التنفيذي رقم 91 - 314 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، المتعلق بإجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين، الجريدة الرسمية، العدد 43، الصادرة بتاريخ 18 سبتمبر 1991.
- المرسوم التنفيذي رقم 97 - 268 المؤرخ في 21 جويلية 1997، المحدد للإجراءات المتعلقة بالالتزام بالنفقات العمومية وتنفيذها وضبط صلاحيات الأمرين بالصرف ومسؤولياتهم، الجريدة الرسمية، العدد 48، الصادرة بتاريخ 23 جويلية 1997.
- رمضان أحمد السيد، المحاسبة الحكومية الحديثة، دار النور للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2018.
- سلوى بوسنة، المحاسبة العمومية وسبل تطويرها: حالة الجزائر 2005/2015، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2015 - 2016.
- عاصم محمد أيمن، توجهات حديثة في المحاسبة الحكومية، دار النور للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2019.

- عظيم نعيم باجي الجنابي، اساس الاستحقاق المحاسبي ودوره في إعداد وتحديد اولويات الموازنة التخطيطية للحكومات المحلية "دراسة تطبيقية في محافظة القادسية"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد 08، العدد 04، 2018.
 - محمد جمال علي هيلالي، المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2002.
 - محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى، الجزائر، 2003.
 - مصباح حراق، اقتصاديات المالية العمومية مع الاسقاط على حالة الجزائر بالإشارة إلى القانون العضوي رقم 18 - 15 المتعلق بقوانين المالية، النشر الجامعي الجديد، الجزائر، 2021.
 - ناصف عبد الرحمن، المحاسبة الإدارية في مؤسسات القطاع العام، مكتبة الأنوار، العراق، 2018.
 - يحي دنيدي، المالية العمومية، دار الخلدونية، القبة القديمة، الجزائر، 2014.
- (2) باللغة الأجنبية:**

- Ahmed Sadoudi, **Les principaux éléments de la reforme budgétaire en Algérie**, revue Algérienne de finances publiques, Volume 7, Numéro 1, 2017, pp 09 – 23.
- Direction générale du budget, **Glossaire : Propre A la LOLF**, Ministère des finances, Alger, 2021.
- Jacques MAGNET, **Eléments de comptabilité publique**, 5^{eme} édition, LGDJ, France, 2001.
- Loredana CULTRERA & Guillaume VERMEYLEN, **Analysis of Public Accounting Systems in the European Union**, Research in World Economy, vol 06, N^o 03, August 2015.
- Sanjay VANI, **Basis of Public Sector Accounting and Accounting Standards**, World Bank.
- Yahia DENIDENI, **La pratique du système budgétaire de l Etat**, OPU, Alger, 2002.