

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم الاقتصادية

مطبوعة في مادة : المحاسبة العمومية

(مَحِيَّنة بالقانون 07-23 والقانون 15-18)

إعداد: د. بوخالفي مسعود

boukhalfi.messaoud@univ-ghardaia.edu.dz

الموسم الجامعي : 2025/2024

مقدمة المقرر

عرفت سنة 2023 تغيير الإطار التشريعي لعدد من الأنظمة المالية والنقدية في الجزائر استجابة للتحويلات المتعلقة بحوكمة المالية العمومية، بداية بتطبيق القانون العضوي لقانون المالية 15-18 (تغيير فلسفة القانون 17-84 بالتحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء) في جانفي 2024. وصدر القانون 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي للدولة الذي سيلغي أحكام القانون 21-90 أول قانون للمحاسبة العمومية في الجزائر).

أشرنا لهذا التغييرات في التمهيد السابق نظرا للترابط الوثيق بين نصوص القانون 15-18 والقانون 23-07، فمثلا إعداد موازنة الدولة تحكمه نصوص القانون 15-18، وتصنيف الإيرادات يتم وفقا للمادة 15 من (ق 15-18) وكذلك عمليات الخزينة تتم وفقا للمادة 59 من (ق 15-18).

أدرك المشرع الجزائري أولوية تكامل الإصلاحات المالية مؤخرا بعد التعثرات التي عرفت وزارة المالية في تجسيد تحول ناجح لمشروع MSB، وذلك باعتماد محاسبة ميزانية تجميع بين الأساس النقدي (محاسبة الصندوق) وأساس الاستحقاق (محاسبة الذمة)؛ لأنّ التحول إلى موازنة البرامج والأداء يتطلب تحولا في الاعتراف من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق، وهو ما استدركه المشرع الجزائري في المادة 84 من (ق 23-07).

صدر القانون 07-23 المتعلق بالمحاسبة العمومية¹ (117 مادة) في جويلية 2023، والمراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه² في فيفري 2024.

نحاول تناول مضمون القانون والمراسيم الخاصة بتطبيقه بطريق منهجية تتوافق مع البرنامج المعتمد لتدريس مقياس المحاسبة العمومية .

¹ - https://www.mf.gov.dz/%20images/pdf/reglementation/A2023042comptabilitAR_1.pdf

² - <https://www.joradp.dz/FTP/jo-arabe/2024/A2024071.pdf>

الرقم	الموضوع	الصفحة
1	الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية	5
2	الأساس النظري للمحاسبة العمومية (الحكومية)	12
3	مضمون المحاسبة العمومية وفق القانون 07-23	18
4	إعداد وتنفيذ العمليات المالية	24
5	الأعوان المكلفون بتنفيذ الميزانية والعمليات المالية	35
6	تسيير وتفويض الاعتمادات المالية	49
7	الرقابة على تنفيذ العمليات المالية	57
8	الإصلاح الموازناتي في الجزائر	65
9	قضايا معاصرة في مجال المحاسبة العمومية	70
10	قائمة المراجع	77
11	الملاحق (نماذج عمليات المحاسبة العمومية)	82

عنوان الماستر: اقتصاد نقدي ومالي

السداسي: الأول

اسم الوحدة: الأساسية

الرمز: وت أس 1.1

اسم المادة: محاسبة عمومية

الرصيد: 4

المعامل: 2

نمط التعليم: حضوري

أهداف التعليم:

تزويد الطالب بمعارف أكاديمية ومهنية ضرورية لفهم واستيعاب كل ما يتعلق بالجوانب المختلفة لميدان المحاسبة العمومية، الذي يُعدّ تكملة لمادة المالية العمومية، بالإضافة للأهداف المرتبطة بإنجاز بحوث في المحاسبة بالإدارات العمومية.

المعارف المسبقة المطلوبة:

يتمتع الطالب بمكتسبات تتعلق بعدة مواد تؤهله لفهم هذه المادة، ويتعلّق الأمر بمادة مدخل للاقتصاد ومادة المالية العمومية، إضافة لمادة الاقتصاد الكلي، ونرى أنها مفيدة لفهم محتوى هذه المادة التي تعتبر مهمة أيضاً في الحياة المهنية بعد تخرج الطالب.

محتوى المادة:

- مدخل مفاهيمي للمحاسبة العمومية.
 - مفاهيم حول الموازنة/ الميزانية العمومية.
 - الاعوان المكلفون في المحاسبة العمومية.
 - إعداد وتنفيذ الموازنة العامة.
 - الرقابة على تنفيذ العمليات المالية.
 - مشروع تحديث نظام الميزانية في الجزائر.
 - نماذج عن المحاسبة العمومية في الجزائر.
- طريقة التقييم: تقييم مستمر + إمتحان نهائي ويقاس معدل المادة بالوزن الترجيحي للدروس (60%) والأعمال الموجهة (40%)

المراجع:

- 1- Ali BISSAAD, droit de la comptabilité publique, éditions Houma, Alger, 2004.
- 2- ابراهيم السيد المليحي، المحاسبة في الوحدات الحكومية، الإسكندرية مصر، 2002.
- 3- أسامة رشيد زنكة، سيمان زنكنة، النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية ومجالات تطويره، دار دجمة، عمان، 2008.

المحور الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية

الأهداف التعليمية

بنهاية دراسة هذا المحور، من المتوقع أن يكون الطالب قادراً على:

- تعريف المحاسبة العمومية وفهم دورها الأساسي في إدارة المال العام.
- شرح أهداف المحاسبة العمومية، مثل الشفافية والمساءلة.
- تمييز المحاسبة العمومية عن المحاسبة العامة من حيث الأهداف، المجالات، والإجراءات.
- التعرف على الأطر القانونية والتنظيمية التي تحكم المحاسبة العمومية في الجزائر.
- تحديد مجالات تطبيق المحاسبة العمومية (الهيئات العضوية)

المحور الأول : الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية

1.1 تعريف المحاسبة العمومية :المحاسبة العمومية هي مجموعة من الأنظمة والقواعد التي تهدف إلى تسجيل وتوثيق العمليات المالية في القطاع العام (مثل الحكومة، المؤسسات العامة، والهيئات الحكومية). تهدف هذه الأنظمة إلى ضمان الشفافية، المساءلة، والكفاءة في استخدام الأموال العامة. تعد المحاسبة العمومية أداة حيوية لمراقبة الإنفاق الحكومي وضمان تخصيص الموارد العامة بما يتماشى مع أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

2.1 تطور المحاسبة العمومية عبر التاريخ: لكي نفهم كيف تطورت المحاسبة في القطاع العام، من المهم أن نعود إلى تاريخها. المحاسبة العمومية نشأت في سياق الحاجة إلى تنظيم الشؤون المالية للدولة. تطورت هذه الممارسة عبر العصور بناءً على الاحتياجات المختلفة للحكومات والمؤسسات العامة. في البداية، كانت المحاسبة تهدف إلى السيطرة على الإيرادات والنفقات، ثم تطور الأمر ليشمل مبادئ الشفافية والمساءلة. تاريخ المحاسبة في القطاع العام يظهر كيف تأثرت بالتحولات السياسية والاقتصادية في مختلف أنحاء العالم، وكيف ساعدت هذه التطورات في تحسين إدارة الموارد العامة.

• القرن السادس عشر: ظهور الكاميرية:

- الكاميرية هي مصطلح تاريخي يعود إلى النظام المالي في العصور الوسطى، وكان يُستخدم للإشارة إلى إدارة الشؤون المالية للدولة. يعود أصل الكاميرية إلى استخدام الحكومات الأوروبية طرقاً منضبطة لمتابعة الإيرادات والنفقات، مع الحفاظ على سجلات مالية دقيقة وموثوقة. كان الهدف الأساسي من الكاميرية ضبط الإنفاق الحكومي وضمان استخدام الأموال العامة وفقاً للأغراض المقررة.
- مثال: في إنجلترا في القرن السادس عشر، كانت الكاميرية تُستخدم لمراقبة الإيرادات من الضرائب التي تُجمع من المواطنين وكيفية تخصيص هذه الأموال في مشاريع الدولة، مثل بناء الجسور والطرق.

• القرن الخامس عشر: مسك الدفاتر ذات القيد المزدوج:

- لوكا باسيولي، وهو رياضياتي إيطالي، طور نظام القيد المزدوج في القرن الخامس عشر. هذا النظام، الذي يُستخدم على نطاق واسع حتى اليوم، يعتمد على مبدأ تسجيل كل معاملة في حسابين متوازنين. في المحاسبة، ساعد هذا النظام في ضمان أن المعاملات المالية يتم تسجيلها بدقة، مما يعزز من المساءلة والشفافية داخل المؤسسات الحكومية.

■ مثال: في محاسبة الحكومة، إذا تم صرف مبلغ معين لبناء مدرسة، يتم تسجيل المصروفات في الحسابات بالإضافة إلى المورد الذي حصل على المبلغ، مما يضمن أن كل معاملة تم توثيقها بشكل دقيق.

• القرنين التاسع عشر والعشرين: حركات الإصلاح:

■ في هذه الحقبة، بدأت الحكومات في تطبيق إصلاحات تهدف إلى تحسين الشفافية في المحاسبة الحكومية. تم وضع معايير محاسبية أكثر حداثة، مع التركيز على التقارير المالية التي تظهر الصورة الكاملة للموقف المالي للقطاع العام.

■ مثال: إصلاحات المحاسبة في المملكة المتحدة في أوائل القرن العشرين، التي تضمنت وضع قوانين لضمان أن يكون للبرلمان إشراف مباشر على الميزانيات الحكومية.

• قانون الميزانية والمحاسبة لعام 1921 (الولايات المتحدة):

■ في الولايات المتحدة، أنشأ قانون الميزانية والمحاسبة لعام 1921 إطارًا موحدًا لإعداد الميزانيات الحكومية، مما سمح للكونغرس بمراقبة الإنفاق الحكومي. هذا القانون ساعد في تحقيق الرقابة المالية وحسن توزيع الموارد العامة.

3.1 أهداف المحاسبة العمومية: تهدف المحاسبة العمومية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف التي تساهم في تحسين الأداء المالي للقطاع العام، وزيادة المساءلة أمام المواطنين وأصحاب المصلحة أهمها:

• الشفافية والمساءلة: المحاسبة العمومية تضمن أن جميع المعاملات المالية الحكومية قابلة للتتبع والاطلاع عليها من قبل الجهات الرقابية والمواطنين، مما يعزز من المساءلة ويسمح بإجراء تحقيقات في حال وجود تجاوزات.

مثال: إذا أنفقت الحكومة مبلغًا كبيرًا على مشروعات بنية تحتية، فإن المحاسبة العمومية تتيح للمواطنين معرفة كيفية صرف هذا المال وما إذا كان تم استخدامه في الأغراض المحددة.

- الكفاءة والفعالية في استخدام الموارد: تساعد المحاسبة العمومية في تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد العامة. فهي تساهم في وضع الميزانيات بدقة ومراقبة النفقات الحكومية، مما يضمن تخصيص الأموال بشكل يتماشى مع الأهداف الوطنية.
- مثال: يمكن لحكومة ما أن تخصص الأموال لتحسين التعليم والصحة بناءً على التقارير المالية التي تعرض النفقات الحكومية في تلك المجالات.
- الرقابة المالية: تساعد المحاسبة العمومية على مراقبة الإنفاق الحكومي ومقارنته بالميزانية المعتمدة، مما يساهم في الكشف عن أي تجاوزات أو مخالفات قد تحدث.
- التوافق مع القوانين والأنظمة: المحاسبة العمومية تضمن أن كافة العمليات المالية تتماشى مع القوانين المالية المحلية والدولية، مما يساعد في بناء الثقة في إدارة الشؤون المالية العامة.

4.1 تطور معايير المحاسبة في القطاع العام: من أجل ضمان اتساق وشفافية التقارير المالية في القطاع العام، تم تطوير معايير محاسبية موحدة. هذه المعايير تهدف إلى توحيد الطريقة التي تُعد بها التقارير المالية عبر الحكومات والمؤسسات العامة، ما يتيح للمواطنين وأصحاب المصلحة مقارنة الأداء المالي للمؤسسات العامة بسهولة. وأهم هذه التطورات هي:

- المحاسبة على أساس الاستحقاق (Accrual Accounting)
 - التحول إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق كان نقطة تحول كبيرة في المحاسبة العمومية. هذا النظام يوفر صورة شاملة ودقيقة عن الوضع المالي للحكومة، حيث يتم تسجيل الإيرادات والمصروفات عندما تحدث وليس عندما يتم تحصيل أو دفع الأموال.
 - معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)
 - معايير IPSAS تهدف إلى توحيد طرق إعداد التقارير المالية في القطاع العام على مستوى العالم. هذه المعايير تعزز من المقارنة بين التقارير المالية للحكومات المختلفة وتعزز من المساءلة.
-

5.1 التطور التكنولوجي واستخدام الأنظمة المحاسبية الإلكترونية:

شهدت الأنظمة المحاسبية في القطاع العام تطورًا كبيرًا خلال العقود الأخيرة بفضل التقدم التكنولوجي، مما غير بشكل جذري الطريقة التي يتم بها جمع البيانات المالية، معالجتها، وتقديم التقارير عنها. في الماضي، كانت المحاسبة تتم يدويًا باستخدام دفاتر وسجلات ورقية، ولكن مع تقدم تكنولوجيا المعلومات، أصبحت الأنظمة المحاسبية الإلكترونية هي الأساس في المؤسسات الحكومية. تساهم هذه الأنظمة في تسريع العمليات المحاسبية، وتحسين دقتها، وتوفير معلومات مالية في الوقت الفعلي، مما يساهم في تعزيز الشفافية والمساءلة.

لقد أدى استخدام الأنظمة المحاسبية الإلكترونية إلى تحسين القدرة على تتبع النفقات والإيرادات، وتقديم تقارير مالية موثوقة بسرعة ودقة. بالإضافة إلى ذلك، توفر هذه الأنظمة مستويات متقدمة من الأمان والحماية للبيانات المالية، مما يقلل من فرص الأخطاء البشرية أو التلاعب بالبيانات.

اليوم، تستخدم العديد من الحكومات في جميع أنحاء العالم أنظمة ERP (Enterprise Resource Planning) مثل SAP أو Oracle لإدارة الموارد المالية والميزانيات. هذه الأنظمة تتيح تتبع النفقات والإيرادات بشكل متكامل عبر كافة الوحدات الحكومية، مما يعزز القدرة على إجراء التحليلات المالية بشكل فوري.

6.1 الإطار القانوني والتنظيمي للمحاسبة العمومية في الجزائر

قام المشرع الجزائري بتقديم تصور جديد لمفهوم المحاسبة العمومية في القانون 07-23 مقارنة بالقانون 90-21، حيث اعتبر المحاسبة العمومية نظام يسمح بتنظيم المعلومة المالية من خلال :

- إدخال وتصنيف وتسجيل ومراقبة بيانات العمليات الميزانية والمحاسبية وعمليات الخزينة بهدف إنشاء حسابات مطابقة للتنظيم وصداقة.
- عرض قوائم مالية تعكس صورة صادقة عن الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة عند قفل السنة المالية،
- المساهمة في حساب تكلفة الأنشطة أو الخدمات وكذا تقييم نجاعتها.

التعريف الذي قدمه المشرع الجزائري في القانون 07-23 يظهر التوجه الواضح نحو تعزيز الشفافية والدقة في إدارة المال العام، ويعكس تطورًا في فهم المحاسبة العمومية مقارنة بالقانون السابق 90-21. المشرع هنا

يحدد المحاسبة العمومية كأداة أساسية لتنظيم المعلومات المالية في القطاع العام، ويحدد خطوات تنفيذية ومقاصد عدة لضمان فعالية النظام المحاسبي في المؤسسات العامة. بالإضافة لذلك توجد المراسيم التطبيقية الخاصة بكيفيات تطبيق محتوى القانون 07-23 - انظر الجريدة الرسمية رقم 71 أكتوبر 2024 - (سيتم تفصيله مضمون هذا التعريف في المحور الثالث).

7.1 الهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية في الجزائر

الهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية في الجزائر تشمل جميع الهيئات التي تدير الأموال العامة، سواء كانت تابعة للدولة أو المؤسسات العامة أو الجماعات المحلية (أبرز هذه المواد تأتي في القانون رقم 15-18). يتعين على هذه الهيئات الالتزام بالقوانين والأنظمة المالية التي تضمن الشفافية والمراقبة المستمرة لجميع المعاملات المالية. يتم تطبيق المحاسبة العمومية على المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والاقتصادي، وكذلك الشركات المختلطة التي تتلقى تمويلًا من المال العام. كما يجب على الهيئات المستقلة، مثل المجلس الأعلى للمحاسبة، مراقبة تطبيق قواعد المحاسبة في هذه الهيئات. من المهم أن تقدم هذه الهيئات تقارير مفصلة عن معاملاتها المالية وتخضع لمراقبة مالية دقيقة من قبل المحاسبين العموميين لضمان التزامها بالقواعد المالية العامة.

الخلاصة

في هذه المحاضرة، تم تناول الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية والذي يشمل عدة جوانب أساسية في فهم النظام المحاسبي في القطاع العام. تم التعريف بالمحاسبة العمومية كأداة حيوية تهدف إلى تسجيل وتوثيق العمليات المالية في المؤسسات الحكومية، مع التركيز على ضمان الشفافية والمساءلة في استخدام الأموال العامة. كما تم تسليط الضوء على تطور المحاسبة العمومية عبر التاريخ، بدءًا من ظهور الكاميرية في القرن السادس عشر، وصولًا إلى حركات الإصلاح في القرنين التاسع عشر والعشرين، والتي ساهمت في تحسين الشفافية في العمليات المالية الحكومية.

تم التطرق أيضًا إلى أهداف المحاسبة العمومية مثل تعزيز الشفافية، زيادة الكفاءة، وضمان التوافق مع القوانين المحلية والدولية. كما تم استعراض أهم التطورات في معايير المحاسبة مثل التحول إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق ومعايير IPSAS التي تهدف إلى توحيد تقارير القطاع العام عالميًا.

بالإضافة إلى ذلك، تم الحديث عن التطور التكنولوجي واستخدام الأنظمة المحاسبية الإلكترونية في تسريع العمليات المحاسبية وتحسين دقتها، ما ساهم في تعزيز الشفافية والمسؤولية المالية. وفيما يخص الجزائر، تم استعراض الإطار القانوني والتنظيمي للمحاسبة العمومية بموجب القانون 07-23، مع التركيز على المراسيم التطبيقية التي تساهم في ضمان دقة البيانات المالية في المؤسسات العامة.

النشاط البحثي للمحور الأول

في ضوء تطور المحاسبة العمومية عبر التاريخ، كيف ساهمت الكاميرية ونظام القيد المزدوج في تحسين إدارة الشؤون المالية العامة؟ اشرح كيف أن هذه الأنظمة شكلت أساساً للمحاسبة العمومية الحديثة، مع ذكر أمثلة تاريخية على تطبيقاتها في الحكومة.

ما هي أهمية المحاسبة على أساس الاستحقاق في تحسين شفافية وفعالية النظام المحاسبي في القطاع العام؟ وكيف يمكن مقارنة هذا النظام مع المحاسبة النقدية من حيث دقة التقارير المالية؟ ناقش دور التطور التكنولوجي في تحديث الأنظمة المحاسبية في القطاع العام. كيف ساهمت الأنظمة المحاسبية الإلكترونية مثل ERP في تعزيز المساءلة والشفافية، وما هي الفوائد التي جلبتها هذه الأنظمة للمؤسسات الحكومية؟

بالاستناد إلى الإطار القانوني والتنظيمي للمحاسبة العمومية في الجزائر (القانون 07-23)، كيف ساهم هذا القانون في تعزيز الشفافية والدقة في إدارة المال العام؟ قم بمقارنة هذا مع القانون 21-90 ووضح الفرق في الممارسات والتوجهات.

في ضوء ما تم تناوله عن أهداف المحاسبة العمومية، كيف يمكن أن تساهم المحاسبة العمومية في تحسين الكفاءة في استخدام الموارد العامة في الجزائر؟ قدم مثالاً عملياً على كيفية مراقبة النفقات الحكومية وتخصيص الموارد بشكل يتماشى مع الأهداف الوطنية.

مراجع المحور الأول

المراجع العربية:

- إبراهيم، عبد القدّوس مفضل. (2013). *المحاسبة الحكومية*. جامعة العلوم والتكنولوجيا، اليمن.
- البدور، خالد، & عبد الجليل، توفيق. (2008). *المحاسبة الحكومية*. الشركة العربية المتحدة، القاهرة، مصر.
- مسعي، محمد. (2003). *المحاسبة العمومية*. دار الهدى، عين مليلة، الجزائر.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (1990). القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية. العدد 35.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (2018). القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 2 سبتمبر 2018، المتعلق بقوانين المالية. العدد 53.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (2023). القانون رقم 23-07 المؤرخ في 21 يونيو 2023، المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي. العدد 44.
- دار بلقيس للنشر. (بدون تاريخ). *مدونة الميزانية والمحاسبة العمومية*. الجزائر.
- بوخافي، مسعود. (2019). *متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير IPSAS* (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، الجزائر.
- شلال، زهير. (2014). *آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة* (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية، جامعة بومرداس، الجزائر.
- جامعة البصرة ملف متاح على <https://faculty.uobasrah.edu.iq/uploads/teaching/1693645009.pdf> :

المراجع الأجنبية:

- Garcia, F. M. (2014). Developments and challenges in public sector accounting. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 26(2), 349–364.

المحور الثاني : الأساس النظري للمحاسبة العمومية (الحكومية)

الأهداف التعليمية

- فهم الأسس النظرية للمحاسبة العمومية .
- التعرف على النظريات الرئيسية التي تشكل المحاسبة العمومية .
- تحليل كيف تطورت المحاسبة العمومية عبر الزمن.
- تقديم أمثلة واقعية من دول مختلفة لتوضيح تطبيق هذه النظريات.
- ربط تطور المحاسبة العمومية بالتحولات السياسية والاقتصادية

تمهيد : المحاسبة الحكومية تمثل أساسًا حيويًا لإدارة الموارد العامة وضمان الشفافية والمساءلة في القطاع العام. مع تطور البيئة السياسية والاقتصادية، ظهرت العديد من النظريات التي شكلت قواعد وأساليب المحاسبة في الحكومات، مثل نظرية الوكالة، الحوكمة، والمحاسبة على أساس الاستحقاق. هذه النظريات تساعد في توجيه الممارسات المحاسبية وتحديد كيف ينبغي للحكومات إدارة الأموال العامة بشكل فعال. في هذه المحاضرة، سنتناول أبرز النظريات المؤثرة في المحاسبة الحكومية، ونوضح دورها في تحسين الشفافية والمساءلة.

1.2 نظرية الأموال المخصصة:(Funds Theory)

الفكرة الرئيسية: تتعلق هذه النظرية بكيفية تخصيص الأموال في الحكومة لمشاريع محددة. بمعنى آخر، هي طريقة لتحويل الأموال الحكومية إلى "أموال مخصصة" يتم استخدامها لأغراض معينة. متى يتم استخدامها؟:

- عندما ترغب الحكومة في تخصيص الأموال بشكل خاص، مثل تمويل التعليم أو البنية التحتية.
- في هذا السياق، يجب أن تُخصص الأموال لمشاريع معينة ولا تُستخدم لأغراض أخرى.

مثال :

- إذا خصصت الحكومة مبلغًا من المال لبناء مدرسة جديدة في منطقة معينة، فإن هذا المبلغ يُعتبر "أموالًا مخصصة" لا يمكن استخدامها لأي غرض آخر إلا لبناء المدرسة.

2.2 نظرية الشخصية المعنوية:(Corporate Personality Theory)

الفكرة الرئيسية: تعني أن الحكومة أو الكيانات العامة تعتبر "شخصًا قانونيًا"، أي أن لها استقلالية قانونية ومالية. هذه الاستقلالية تُسهل عليها اتخاذ القرارات وفتح الحسابات البنكية، مثلما يفعل أي كيان تجاري. متى يتم استخدامها؟:

- عندما يتعلق الأمر بالحقوق والواجبات القانونية للحكومة.
- إذا تم رفع قضية ضد الحكومة، يمكن محاكمتها كما لو كانت شخصًا طبيعيًا.

مثال:

- إذا كانت هناك إدارة حكومية في الدولة تقوم بإدارة الشؤون الاقتصادية، فهي تعتبر "شخصاً معنوياً" يمكنها توقيع العقود وفتح حسابات مالية دون تدخل مباشر من السلطات.

3.2 نظرية الوكالة: (Agency Theory)

الفكرة الرئيسية: هذه النظرية تتعلق بالعلاقة بين الوكيل (مثل الحكومة) والمالك (المواطنون). الحكومة، كوكيل، يجب أن تكون مسؤولة أمام المواطنين عن إدارة الأموال العامة بطريقة شفافة وفعالة.

متى يتم استخدامها؟:

- هذه النظرية تُستخدم عندما تنتدب الحكومة لتولي المسؤولية عن أموال الشعب.
- هي تشدد على ضرورة وجود آليات رقابة ومساءلة على الحكومة.

مثال:

- عندما يتم فرض الضرائب على المواطنين، فإن الحكومة تتحمل المسؤولية في كيفية صرف هذه الأموال. إذا أساءت الحكومة استخدام هذه الأموال، فهي تعتبر وكيلاً فاشلاً أمام "مالكي" الأموال (المواطنين).

4.2 نظرية أصحاب المصلحة: (Stakeholder Theory)

الفكرة الرئيسية: تركز هذه النظرية على ضرورة أن تُخدم المحاسبة الحكومية كل أصحاب المصلحة، مثل المواطنين، والهيئات الرقابية، والعاملين في الحكومة.

متى يتم استخدامها؟:

- عندما نحتاج إلى أخذ جميع الأطراف المعنية بعين الاعتبار عند وضع السياسات أو اتخاذ القرارات المالية.
- هذه النظرية تؤكد على ضرورة أن تكون المحاسبة شاملة وشفافة لجميع الأطراف.

مثال:

- إذا كانت الحكومة تقرر بناء مستشفى جديد، فالمواطنون في تلك المنطقة (المستفيدون)، والمهندسون، والمقاولون، والهيئات الرقابية (مثل محاسبي الدولة) جميعهم يعتبرون "أصحاب مصلحة" في المشروع، ويجب أن تأخذ الحكومة جميع وجهات نظرهم بعين الاعتبار.

5.2 نظرية الحوكمة: (Governance Theory)

الفكرة الرئيسية: تعني هذه النظرية أنه يجب أن تكون هناك آليات رقابة وإدارة فعّالة تضمن المساءلة والشفافية في التعاملات الحكومية.

متى يتم استخدامها؟:

- عندما يتم وضع الأنظمة التي تحكم كيفية اتخاذ القرارات في الحكومة.
- هي مرتبطة بمفهوم "المساءلة" و "الشفافية".

مثال:

- إذا قررت الحكومة بناء مشروع ضخمة، فإن هناك حاجة إلى نظام رقابي يضمن أن هذه الأموال تُستخدم بالشكل الصحيح. مثلاً، يمكن وجود تقارير دورية أو مراجعة مالية لضمان الشفافية في صرف الأموال.

6.2 نظرية المحاسبة على أساس الاستحقاق: (Accrual Accounting Theory)

الفكرة الرئيسية: هي طريقة للمحاسبة تُسجل الإيرادات والمصروفات عندما تحدث، وليس عندما يتم دفع المال أو استلامه. هذا يوفر صورة أكثر دقة للوضع المالي للحكومة.

متى يتم استخدامها؟:

- عندما تكون الحكومة بحاجة إلى تسجيل النفقات والإيرادات في الوقت الفعلي، حتى لو لم تكن هناك حركة نقدية.
- تُستخدم بشكل رئيسي لتحسين دقة التقارير المالية.

مثال:

- إذا كانت الحكومة قد وقعت عقدًا مع شركة لتوريد مستلزمات تعليمية، فإنه يجب تسجيل المصروفات في السنة التي تم فيها توقيع العقد، حتى إذا لم يتم دفع المال للشركة إلا في السنة القادمة.

7.2 نظرية الإدارة العامة الجديدة: (New Public Management Theory)

الفكرة الرئيسية: تتعلق بتطبيق مبادئ القطاع الخاص (مثل الكفاءة والفعالية) في القطاع العام. تهدف إلى تحسين أداء الحكومة وتحقيق النتائج المرجوة بأقل تكلفة.

متى يتم استخدامها؟:

- عندما تسعى الحكومة إلى تحسين كفاءة وفعالية الخدمات العامة.
- تركيز على توظيف أساليب إدارة القطاع الخاص في الأعمال الحكومية.

مثال:

- إذا كانت الحكومة تدير مشروعًا لمد طريق جديد، فإن تطبيق هذه النظرية سيعني استخدام أساليب إدارة المشاريع في القطاع الخاص لضمان تنفيذ المشروع بأعلى كفاءة وأقل تكلفة.

8.2 نظرية المؤسسات: (Institutional Theory)

الفكرة الرئيسية: تعني هذه النظرية أن الأنظمة المحاسبية الحكومية تتأثر بشكل كبير بالبيئة الاجتماعية والسياسية والاقتصادية. وهي تدرس كيف تؤثر المؤسسات الاجتماعية على النظم المحاسبية.

متى يتم استخدامها؟:

- عند تفسير كيف تؤثر التغيرات الاجتماعية والاقتصادية على المحاسبة الحكومية.
- هي تُستخدم لفهم الأسباب التي تدفع الحكومات إلى اعتماد أساليب محاسبية معينة.

مثال:

- إذا قررت الحكومة تغيير طريقة تسجيل الإيرادات، فقد يكون هذا بسبب ضغوط اجتماعية أو اقتصادية من مؤسسات دولية أو منظمات غير حكومية تهدف إلى زيادة الشفافية.

خلاصة المحور الثاني

- المحاسبة الحكومية ليست مجرد عملية حسابية، بل هي آلية معقدة تديرها مجموعة من النظريات التي تتفاعل فيما بينها لتضمن الشفافية، الكفاءة، والمساءلة.
- كل من هذه النظريات تساعد على تعزيز قدرة الحكومات على إدارة أموال الشعب بشكل فعال وشفاف، مع الأخذ في الاعتبار كل الأطراف المعنية من مواطنين وكيانات رقابية.
- كل هذه النظريات تُعتبر أساسية في دراسة المحاسبة الحكومية، حيث تضمن تنفيذ ممارسات محاسبية سليمة وفعالة في القطاع العام.

النشاط البحثي للمحور الثاني

- ✚ كيف يمكن تفسير تأثير الأزمات الاقتصادية على القرارات المالية التي تتخذها الحكومة؟
- ✚ هل تعتقد أن تخصيص الأموال لمشاريع محددة يُحسن من فعالية استخدام الموارد العامة؟ ولماذا؟
- ✚ كيف يمكن للمواطنين التأكد من أن الحكومة تدير الأموال العامة بشفافية وفعالية؟
- ✚ إذا كنت مسؤولاً حكومياً، كيف يمكنك ضمان أن مصالح جميع الأطراف المعنية قد تم أخذها بعين الاعتبار عند اتخاذ قرار مالي؟
- ✚ كيف يمكن للتكنولوجيا أن تساهم في تحسين محاسبة الحكومة وزيادة الشفافية؟
- ✚ هل ترى أن تسجيل الإيرادات والمصروفات في وقت حدوثها يوفر صورة دقيقة للوضع المالي للحكومة؟ ولماذا؟
- ✚ ما هي التحديات التي قد تواجهها الحكومة في تطبيق أساليب القطاع الخاص (مثل الكفاءة) في المشاريع الحكومية؟

مراجع المحور الثاني

المراجع بالعربية :

- إبراهيم عبد القدّوس مفضل. (2013). *المحاسبة الحكومية*. جامعة العلوم والتكنولوجيا، اليمن.
- محمد مطر، موسى السويطي. (2008). *التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس، العرض، الإفصاح*. دار وائل للنشر، عمان، الأردن (الطبعة الثانية).

المراجع باللغة الأجنبية :

- Biondi, Y. (2023). *Specificities of public sector accounting: Insights for governmental accounting from history and theory*. https://doi.org/10.14195/978-989-26-2464-8_2
- Chan, J. L. (2003). *Government accounting: An assessment of theory, purposes and standards*. Public Money & Management. <https://doi.org/10.1111/1467-9302.0033>
- Chan, J. L., & Chan, J. L. (2003). *Government accounting: An assessment of theory, purposes and standards*. Social Science Research Network.
- Rayegan, E., Rayegan, E., Nazari, K., Emami, M., & Emami, M. (2012). *Government accounting: An*

المحور الثالث : مضمون المحاسبة العمومية وفق القانون 07-23

الأهداف التعليمية

- تمييز أنواع المحاسبة : استيعاب الأنواع المختلفة من المحاسبة المعتمدة في القانون 07-23، مثل المحاسبة الميزانية والمحاسبة العامة ومحاسبة تحليل التكاليف.
- معرفة عناصر الحساب العام للدولة: فهم كيفية إعداد القوائم المالية للحساب العام للدولة ودورها في تعزيز الشفافية والمساءلة المالية.

تمهيد : استخدم المشرع الجزائري في قانون المحاسبة العمومية 07-23 ثلاثة أنواع من المحاسبة ضمن توجهه لمسايرة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS وهي كالتالي:

■ محاسبة ميزانياتية

■ محاسبة عامة

■ محاسبة تحليل التكاليف.

1-3 المحاسبة الميزانياتية: تنقسم المحاسبة الميزانياتية إلى نوعين رئيسيين: محاسبة الالتزامات (ومحاسبة الصندوق (Cash Accounting) في محاسبة الالتزامات، التي تعتمد على أساس الاستحقاق (Accrual Basis)، تُسجل النفقات وفقاً للسنة التي التزمت فيها الجهة الحكومية بصرفها، بغض النظر عن موعد الدفع الفعلي. أما محاسبة الصندوق، التي تعرف أيضاً بالأساس النقدي (Cash Basis)، فتسجل الإيرادات والنفقات خلال السنة التي يتم فيها تحصيل أو دفع الأموال من قبل المحاسبين العموميين

نتيجة محاسبة الصندوق تعكس الفائض أو العجز في الميزانية، حيث تمثل الفرق بين الإيرادات المحصلة والنفقات المدفوعة خلال السنة المالية المعنية.

كما تدمج المحاسبة الميزانياتية المراحل المختلفة لعمليات الإيرادات والنفقات؛ إذ تشمل المرحلة الإدارية التي يُتخذ فيها القرار بالالتزام بالنفقات، والمرحلة المحاسبية التي يتم فيها تسجيل العمليات. يتيح هذا النظام متابعة دقيقة للالتزامات الحكومة واعتمادات الدفع، مما يساعد في إدارة فعّالة للميزانية العامة

■ مثال على المحاسبة الميزانياتية

لنفترض أن وزارة الصحة التزمت بشراء معدات طبية بقيمة 5 ملايين دينار خلال السنة المالية 2024. حسب محاسبة الالتزامات، سيتم تسجيل هذه النفقات في ميزانية 2024 لأنها السنة التي التزمت فيها الوزارة بدفع هذه المبالغ، حتى لو لم يتم دفع المبلغ فعلياً في 2024. أما وفقاً لمحاسبة الصندوق (Cash Accounting)، فلن يتم تسجيل هذا المبلغ كنفقة إلا عند دفعه فعلياً، ولننفترض أن ذلك تم في السنة المالية 2025.

2-3 المحاسبة العامة: تعد المحاسبة العامة أداة محورية في المحاسبة الحكومية، حيث تضمن توثيقاً دقيقاً وشاملاً لكل الأنشطة المالية التي تؤثر على ممتلكات الدولة ووضعها المالي. تستند المحاسبة العامة على مبدأ

"إثبات الحقوق والالتزامات" (المادة 87)، مما يعني أن كل عملية مالية تُسجل في السنة التي تتعلق بها، بغض النظر عن وقت التحصيل أو الدفع. فعلى سبيل المثال، إذا قامت الدولة بإبرام عقد في ديسمبر وتم دفع تكلفته في جانفي من السنة التالية، يتم تسجيل هذه التكلفة في ميزانية السنة التي تم الالتزام فيها بالعقد، ليكون السجل المالي أكثر دقة وارتباطاً بالأنشطة الفعلية.

تشمل المحاسبة العامة العديد من العمليات المالية، مثل العمليات الميزانية المرتبطة بالإيرادات والنفقات المتوقعة، وعمليات الخزينة التي تتعامل مع السيولة المالية، والجرد الذي يسجل جميع الممتلكات والمنقولات، بالإضافة إلى تسجيل الاهتلاكات والمؤونات المرتبطة بالأصول (المادة 88). هذه العمليات تمكّن الدولة من مراقبة أموالها وأصولها بصورة شاملة وتساعد في تجنب أي خسائر غير مبررة.

يعتمد النظام المحاسبي الحكومي على "نظام القيد المزدوج" (المادة 89)، حيث تُسجل كل عملية مالية في دفاتر متعددة لتحقيق التوازن المالي. يتم تطبيق هذا النظام بواسطة المحاسبين العموميين حصرياً لضمان الالتزام بالمخطط المحاسبي الموحد. على سبيل المثال، إذا تم شراء معدات جديدة، تسجل قيمة المعدات كإضافة للأصول، وفي المقابل تُسجل كخصم من السيولة، مما يحقق توازناً ويعكس حقيقة الوضع المالي.

يقوم "الأمرون بالصرف" بدور أساسي في توثيق الحقوق وتسجيل الالتزامات وجرد الممتلكات، ويقومون بتوفير الوثائق اللازمة للمحاسبين العموميين لضمان صحة ودقة السجلات المحاسبية (المادة 90). يعتمد المحاسبون العموميون على هذه المعلومات لضمان توثيق العمليات المالية بصورة دقيقة، ويحق لهم طلب أي وثائق إضافية تساعدهم في أداء مهامهم.

وأخيراً، تتيح المحاسبة العامة إعداد ميزان عام للحسابات وقوائم مالية تعكس جميع العمليات المالية للسنة المالية المنتهية (المادة 91). يمثل هذا الميزان العام أداة مهمة لتحليل الأداء المالي وإعداد التقارير المالية التي تعكس صورة شاملة عن الوضع المالي للمؤسسات الحكومية، مما يعزز الشفافية والمساءلة المالية في القطاع الحكومي.

3-3 محاسبة تحليل التكاليف: وهي أداة مالية مهمة تستخدمها المؤسسات الحكومية لتحليل وتحديد تكلفة الأنشطة المختلفة المرتبطة بالبرامج التي تنفذها الدولة. وتهدف هذه المحاسبة إلى تقديم رؤية واضحة حول النفقات المستخدمة، مما يساعد في تقييم فعالية هذه الأنشطة ومدى تحقيقها للأهداف المنشودة (المادة 92).

على سبيل المثال، إذا كانت هناك وزارة تخطط لتنفيذ برنامج لتحسين التعليم، فستقوم محاسبة تحليل التكاليف بتحليل جميع التكاليف المرتبطة بهذا البرنامج، مثل تكاليف إنشاء المدارس، وتدريب المعلمين، وتوفير المواد التعليمية. من خلال هذه التحليلات، يمكن للوزارة تقييم ما إذا كانت الأموال المستثمرة تؤدي إلى تحسين فعلي في جودة التعليم.

ويُعهد إلى الأمرين بالصرف بمسك محاسبة تحليل التكاليف، بحيث تعتمد هذه المحاسبة على المعلومات المستخلصة من المحاسبة العامة، مما يوفر بيانات دقيقة تسهم في اتخاذ قرارات مبنية على الكفاءة والفعالية (المادة 93). على سبيل المثال، إذا قام الأمرون بالصرف بتسجيل التكاليف المتعلقة بمشروع صحي، مثل تكاليف الأدوية والرعاية الطبية، فسيكون لديهم معلومات مفيدة عن مدى فعالية المشروع من خلال مقارنة التكاليف بالنتائج المحققة في تحسين صحة المجتمع.

بهذا الشكل، تسهم محاسبة تحليل التكاليف في تعزيز الشفافية والمسؤولية في استخدام الموارد العامة، وتساعد في توجيه القرارات المالية نحو تحقيق الأهداف الاستراتيجية للدولة.

4.3. الحساب العام للدولة : يتم تكليف المحاسبين العموميين بإعداد القوائم المالية التي تُستخدم في إعداد هذا الحساب، وتتضمن القوائم التالية، هي :

الجدول 1: القوائم المالية للحاسب العام للدولة

نوع القائمة	الوصف
الوضعية المالية	تعكس جميع الأصول والخصوم للدولة
قائمة النجاعة المالية	تُظهر الأداء المالي من حيث الإيرادات والمصروفات
جدول تدفقات الخزينة	تناول الحركة النقدية داخل وخارج الدولة.
جدول تباين الوضعية الصافية المالية	يُظهر التغيرات في صافي الأصول
الملحق	يحتوي على مذكرات تحدد القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة

المصدر: قانون المحاسبة العمومية 07-23

كما تُعد القوائم المالية وفق المادة 95 التي تحدد تفاصيل الحسابات المالية، مما يُسهم في إعداد الحساب العام للدولة، حيث يقدم معلومات تفصيلية تساعد على فهم الوضع المالي للدولة بشكل أفضل. يتضمن هذا

الحساب الميزان العام للحسابات والقوائم المالية، مما يعكس مدى صحة البيانات المالية، كما ذكر في المادة 96.

ولضمان جودة حسابات الأشخاص المعنوية، يجب الالتزام بمبادئ وقواعد المحاسبة والتقييم المحددة في المخطط المحاسبي، فوفقاً للمادة 97 ينبغي أن تكون الحسابات:

- مطابقة للقواعد والإجراءات المعمول بها: لضمان الشفافية والامتثال.
- منتظمة وصادقة: تعكس الحالة المالية بموضوعية.
- معدة وفق طرق دائمة: تتيح المقارنة بين السنوات المالية.
- شاملة: تأخذ بعين الاعتبار جميع الأحداث المالية الهامة مع مراعاة مبدأ الحذر.
- تعتمد على كتابات محاسبية موثوقة: تعكس الوضعية المالية بوضوح، مما يساهم في اتخاذ قرارات مستندة إلى بيانات دقيقة.

بالتالي، فإن هذه المواد تُبرز أهمية إعداد القوائم المالية ودورها في ضمان الشفافية والمساءلة المالية في إدارة الأموال العامة، مما يُعزز الثقة في الأنظمة المالية للدولة.

تهدف الإجراءات المتبعة من طرف الأعوان الماليون للدولة لحماية المال العام؛ من خلال احترام ترخيصات الموازنة وحسن تسيير الهيئات العمومية وتحقيق الرشادة في الإنفاق، بالإضافة إلى الأهداف الحديثة التي حددها المشرع في القانون العضوي لقوانين المالية (سبتمبر 2018³) مثل مبدأ التسيير المتمحور حول النتائج.

تقوم وزارة المالية بالجزائر بجهود متواصلة في إصلاح الإدارة المالية للقطاع العام، حيث تعمل المديرية العامة للمحاسبة DGC حالياً على تصور يسمح باستبدال مدونة حسابات الخزينة بالمخطط المحاسبي للدولة وفق توجه حديث هو: (معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS) وذلك باعتماد معايير مكيفة

3 - حدّد القانون العضوي الصادر سبتمبر 2018 أول تطبيق لنظام MSB سنة 2023، (لكن تأخر تطبيقه لسنة 2024)

راجع: الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 53، السنة الخامسة والعشرون، سبتمبر 2018، ص: 06.

وفق خصوصية بيئة المحاسبة العمومية في الجزائر. وتعتمد وزارة المالية في هذا الشأن على التجربة الفرنسية التي عرفت نجاحا في تطبيق معايير محاسبية عمومية خاصة بها بداية منذ سنة 2001.

أما الجانب الموازناتي فتعمل المديرية العامة للميزانية DGB على تطبيق مشروع عصرنه نظام الموازنة MSB في 2024 الذي يعتبر نقلة نوعية من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء، معتمدة في ذلك على مكتب الاستشارات الكندي الذي حدد معالم التصور والتجسيد لهذا المشروع.

خلاصة المحور الثالث

في هذا المحور ، تم التعرف على مفهوم المحاسبة العمومية كما حدده القانون 07-23، حيث يُعتبر نظامًا يتسم بتنظيم المعلومات المالية من خلال إدخال وتصنيف وتسجيل ومراقبة العمليات الميزانية والمحاسبية. تطرقنا إلى أنواع المحاسبة المعتمدة في هذا القانون، وهي المحاسبة الميزانية التي تنقسم إلى محاسبة الالتزامات ومحاسبة الصندوق، بالإضافة إلى المحاسبة العامة التي تعتمد على مبدأ إثبات الحقوق والالتزامات.

كما استعرضنا محاسبة تحليل التكاليف كأداة لتحليل نفقات الأنشطة الحكومية وتقييم كفاءتها. تم توضيح أهمية القوائم المالية التي تُعد للحساب العام للدولة، مثل الحصيلة أو الوضعية المالية وحساب النتائج، مما يساهم في تقديم صورة دقيقة عن الوضع المالي للدولة ويعزز الشفافية والمساءلة. من خلال فهم هذه العناصر، يصبح من الممكن تقييم الأداء المالي وتحسين إدارة الموارد العامة

النشاط البحثي للمحور الثالث

بناءً على تعريف المحاسبة العمومية وفقاً للقانون 07-23، ما هي الأبعاد الرئيسية التي تعكس التحول في مفهوم المحاسبة العمومية مقارنة بالقانون السابق (90-21)؟

قم بتحليل كيف يمكن أن تؤثر نوع المحاسبة المعتمدة (نقدية أو على أساس الاستحقاق) على إعداد الميزانية الحكومية وتقييم الأداء المالي للجهات الحكومية؟

كيف يساهم إعداد الحساب العام للدولة في تعزيز الشفافية والمساءلة في إدارة الأموال العامة؟ وما هي الآثار المحتملة لعدم الالتزام بمبادئ المحاسبة في إعداد هذا الحساب؟

مراجع المحور الثالث

المراجع بالعربية

- مسعي، محمد. (2003). *المحاسبة العمومية*. دار الهدى، عين مليلة، الجزائر.
- حاج جاب الله أمال، ضريفي نادية، إصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS ، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، العدد 07، جانفي 2018، جامعة الأغواط (الجزائر).
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (1990). القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية. العدد 35.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (2018). القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 2 سبتمبر 2018، المتعلق بقوانين المالية. العدد 53.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (2023). القانون رقم 23-07 المؤرخ في 21 يونيو 2023، المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي. العدد 44.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. (2025). قرار مؤرخ في 9 جانفي 2025، يحدد شكل ومحتوى الحساب العام للدولة. العدد 9، 11 فبراير 2025

المراجع باللغة الأجنبية

- Biondi, Y. (2023). *Specificities of public sector accounting: Insights for governmental accounting from history and theory*. https://doi.org/10.14195/978-989-26-2464-8_2

المحور الرابع : إعداد وتنفيذ العمليات المالية

الأهداف التعليمية :

- فهم مصادر الإيرادات وإجراءات تحصيلها.
- فهم مراحل صرف النفقات العمومية.
- معرفة إجراءات إدارة الخزينة ووحدة الصندوق.
- التعرف على أصول الممتلكات وكيفية إدارتها.

تمهيد: تتناول في هذا المحور العمليات المحددة في القانون 07-23 في سياق الإعداد والتنفيذ الخاص بالعمليات المالية والميزانية وهي 4 عمليات : الإيرادات، النفقات، الخزينة، الممتلكات .

1.4 الإيرادات : يهدف هذا الإطار إلى عرض المواد القانونية المتعلقة بإيرادات الدولة وكيفية تحصيلها حسب قانون المحاسبة العمومية في الجزائر. سيتم استعراض الخطوات من إثبات الإيرادات إلى تحصيلها، سواء بطرق ودية أو جبرية، مع توضيح مفاهيم التعاون المؤسسي وحقوق الدولة في الديون. وفيما يلي شرح لأهم المواد التي تناولت عمليات الإيرادات من المادة 35/53 مرتبة كالآتي:

■ إيرادات الدولة ومصادرها:

توضح المادة 35 أن إيرادات الدولة تشمل مختلف الأصناف المالية المنصوص عليها في المادة 15 من القانون العضوي رقم 15-18، بالإضافة إلى ما يُذكر في قوانين المالية السنوية. مثلاً، تشمل الإيرادات الضرائب والجمارك والرسوم التي يتم فرضها على المواطنين والشركات. هذه الإيرادات توفر للدولة الموارد المالية اللازمة لتمويل خدماتها العامة كالتيعليم والصحة.

■ إجراءات إثبات وتصفية الإيرادات

تنص المادة 36 على أن عملية إثبات وتصفية وتحصيل الإيرادات تخضع لشروط معينة منصوص عليها في قوانين المالية وقانون المحاسبة العمومية. على سبيل المثال، إذا أرادت الدولة تحصيل رسوم تسجيل السيارات، فيجب أولاً إثبات وتحديد قيمة الرسوم المستحقة، ثم العمل على تحصيلها وفق الإجراءات القانونية. وفقاً للمادة 38، يجب أن تكون هذه الخطوات موثقة لتفادي أي أخطاء في التقدير أو التحصيل.

■ المرحلة الإدارية لتنفيذ الإيراد العمومي

تُعرف المادة 39 إثبات الإيراد على أنه الإجراء الذي يرسخ حق الدولة (الدائن العمومي) في المبلغ المستحق. مثلاً، عندما يتم تقديم خدمة حكومية مثل إصدار رخصة بناء، يثبت الموظف المسؤول مبلغ الرسوم الواجبة الدفع ويبدأ في خطوات تحصيلها. أما تصفية الإيراد، حسب المادة 40، فهي عملية تحديد المبلغ الدقيق الواجب

تحصيله، كأن يحدد الموظف رسوم الرخصة وفق فئات البناء، ويصدر فاتورة توضح التكلفة. بعد ذلك، يُلزم القانون (المادة 41) بإصدار أمر إيراد لتوثيق المبلغ وتسهيل عملية التحصيل.

■ المرحلة المحاسبية لتحصيل الإيرادات

تصف المادة 43 التحصيل بأنه الإجراء الذي تتم من خلاله تسوية الدين العمومي لصالح الدولة. ويتم التحصيل بطرق مختلفة حسب حالة المدين، سواء التحصيل الودي أو التحصيل الجبري، كما ورد في المادة 44. في إطار التحصيل الودي (المادة 45)، يتم تشجيع المدين على السداد الطوعي، كما لو تلقى صاحب الشركة رسالة تذكير لسداد الضرائب المستحقة عليه بشكل طوعي خلال فترة معينة. أما التحصيل الجبري (المادة 46)، فيُستخدم كإجراء إلزامي بعد فشل طرق التحصيل الودية، مثل إجبار الشركة على السداد باستخدام أمر تنفيذي بعد تجاهل عدة تنبيهات.

■ إجراءات التحصيل الجبري

تطلب المادة 47 من الأمرين بالصرف إصدار سندات تنفيذية لتحصيل الديون غير المسددة والمتعلقة بغير الضرائب وأموال الدولة. مثلاً، إذا لم يقم أحد الأفراد بتسديد غرامة بناء غير مرخص، يمكن للأمر بالصرف إصدار سند تنفيذي لتحصيل المبلغ. وبموجب المادة 48، يحق للمحاسب العمومي إرسال إشعار للمدين لدى الغير أو اقتطاع المبلغ مباشرة من حسابات المدين إذا لم يتم سداد الدين طوعياً، مثل اقتطاع الغرامة من حساب المدين في البنك إذا رفض الدفع.

■ التعاون وتوفير المعلومات

وفقاً للمادة 49، يُلزم القانون الجهات العامة والخاصة بتقديم المعلومات الضرورية لدعم عملية التحصيل الجبري عند طلب المحاسبين العموميين، دون أن يكون هناك مجال للاعتراض بسرية المعلومات أو السر البنكي. على سبيل المثال، إذا احتاج المحاسب العمومي إلى معرفة تفاصيل حساب بنكي للمدين لتحصيل رسوم معينة، يجب على البنك تقديم المعلومات المطلوبة دون الاعتراض.

■ التنازل عن إصدار أوامر الإيراد وتقادم الديون

تسمح المادة 50 للأمرين بالصرف بعدم إصدار أوامر إيراد للديون ذات القيمة الصغيرة التي تُحدد بموجب قوانين المالية، مما يقلل من الإجراءات الإدارية. مثلاً، إذا كانت رسوم بسيطة لا تتجاوز 100 دينار، قد يُسمح بتجاهل تحصيلها لتقليل الوقت والتكاليف الإدارية. أما المادة 51، فتحدد قواعد استحقاق وتقادم الديون،

مما يعني أن الديون قد تسقط بعد فترة معينة إذا لم يتم تحصيلها، مثل سقوط رسوم المرور بعد مرور عدة سنوات من عدم السداد.

■ إجراءات المعارضة وسقوط الأوامر غير المحصلة

تشير المادة 52 إلى أن المحاسب العمومي يلتزم بإجراء المعارضة على المستحقات لصالح الدولة، ويمنع القانون المدينين من الاعتراض على هذا الإجراء لضمان تحصيل الديون المستحقة. مثلاً، إذا كان على شركة ديون ضرائب للدولة، يحق للمحاسب منعها من تلقي مدفوعات من جهات أخرى حتى تسدد ديونها. أما المادة 53، فتتضمن على أن الأوامر التي لم يتم تحصيلها بعد استنفاد كل الوسائل القانونية تُعتبر منعدمة القيمة، مثل إسقاط ديون قديمة على شركة أفلسست بعد فشل جميع إجراءات التحصيل.

تناولت الفقرات السابقة مفهوم الإيرادات العمومية من حيث مصادرها، وإجراءات إثباتها وتحصيلها وفق قانون المحاسبة العمومية. تشمل الإجراءات إثبات حق الدولة في الإيرادات، تصفيتها، ثم تحصيلها بطرق ودية أو جبرية، مع توثيق جميع الخطوات لتفادي الأخطاء. كما تتيح القوانين التنازل عن تحصيل الديون الصغيرة وتقدّم الديون بعد فترة معينة، مع ضمان التعاون المؤسسي لتوفير المعلومات اللازمة للتحصيل.

2.4 النفقات : تتضمن النفقات العمومية سلسلة من الإجراءات القانونية لضمان صرف الأموال وفق الميزانية المعتمدة، بدءاً من الالتزام وتحديد الدين وصولاً إلى الدفع النهائي. يهدف هذا العرض إلى توضيح هذه الإجراءات عبر شرح المواد القانونية مع أمثلة عملية لسهولة الفهم.

■ تحديد النفقات العمومية ضمن الميزانية

يؤكد القانون الجزائري على ضرورة أن تكون جميع النفقات العمومية معتمدة ضمن ميزانية الدولة أو مصدق عليها عبر قوانين المالية. ويشمل هذا المبدأ الجماعات المحلية التي تعتمد في نفقاتها على الاعتمادات المالية التي صوّت عليها مسبقاً. يتمثل هذا الشرط في المادة 54 التي تُلزم بأن تكون جميع النفقات العامة مخططة ومُعتمدة مسبقاً لضمان التزامها بالإطار المالي المتاح.

■ مثال توضيحي:

عند التخطيط لبناء مدرسة في إحدى الولايات، يجب أن تكون ميزانية هذا المشروع قد تم إدراجها في الميزانية الوطنية أو صُدق عليها من خلال قانون مالي خاص. أما على مستوى الجماعات المحلية، فإن

أي مشروع صيانة للطرق، على سبيل المثال، يجب أن يكون ضمن الاعتمادات التي وافقت عليها الجهات المختصة.

■ الإجراءات الإدارية لسير النفقات العمومية

يمر صرف النفقات العمومية بثلاث مراحل رئيسية، وذلك وفق المادة 55، التي تنص على أن النفقات يجب أن تمر بمرحلة الالتزام، ثم التصفية، وأخيراً إصدار أمر بالصرف، قبل الوصول إلى مرحلة الدفع. ومع ذلك، يمكن في بعض الحالات دفع بعض النفقات مباشرة دون الالتزام بجميع هذه المراحل إذا أقر قانون المالية ذلك.

أ. الالتزام

بحسب المادة 56، الالتزام هو إجراء يُثبت من خلاله الدين المستحق، الذي يؤدي بدوره إلى النفقة العمومية، ويشترط أن يكون ضمن الحدود المتاحة في الميزانية.

مثال توضيحي: تتعهد وزارة التربية بإنشاء مدرسة جديدة، ويجب أن يكون هذا التعهد ضمن ميزانية الوزارة للسنة المالية الحالية، بحيث يتم الالتزام بالمبلغ المخصص في الميزانية لهذا المشروع دون تجاوزه

ب. التصفية

تشير المادة 57 إلى أن التصفية تتضمن التحقق من صحة الدين وتحديد المبلغ الدقيق للنفقات بعد التأكد من الوثائق المثبتة، وكذلك شهادة أداء الخدمة من قبل الأمر بالصرف.

مثال توضيحي: بعد بدء العمل، تقوم الوزارة بمراجعة وتدقيق جميع الفواتير والمستندات المتعلقة بالمشروع، مثل تكلفة البناء وأجور العمال وتكاليف المواد. يتم التأكد من أن جميع النفقات مطابقة للالتزام الأصلي وأن العمل المنجز يتوافق مع الشروط المتفق عليها.

ج. إصدار الأمر بالصرف

وفق المادة 58، فإن إصدار الأمر بالصرف هو الإجراء الذي يعطي الموافقة النهائية على دفع النفقات العمومية، ويأتي بعد مرحلة الالتزام والتصفية.

مثال عملي: تصدر وزارة التربية أمراً بالصرف بناءً على تقارير التصفية، مما يعني إعطاء الأمر بصرف المبلغ المستحق للمقاول الذي أنجز المشروع.

د. الإجراءات المحاسبية للدفع

تُعتبر عملية الدفع هي المرحلة الأخيرة التي يتم فيها إبراء الدين العام، كما أوضحت المادة 59، حيث يتم دفع المبلغ المستحق بشكل نهائي لتسوية الدين العمومي.

مثال توضيحي: تم تحويل الأموال للمقاول عبر الخزينة العامة، وهي المرحلة النهائية التي تتم فيها تسوية الدين العمومي للوزارة تجاه المقاول

هـ. الدفع بالاعتماد

وفقاً للمادة 60، يمكن للأمرين بالصرف الاستفادة من "الدفع بالاعتماد" لبعض النفقات التي تتطلب ذلك، ويتم تحديد تفاصيل هذه الآلية عبر التنظيمات القانونية.

مثال تطبيقي: يمكن لرئيس بلدية أن يعتمد على الدفع بالاعتماد لتسوية نفقات بسيطة ومُلحة، مثل شراء معدات طارئة، دون الانتظار لدورة الإجراءات الطويلة.

■ إجراءات تسوية النفقات العمومية وتقادم الحقوق المالية

تعد تسوية النفقات العمومية وتنظيم الديون المستحقة على الدولة جزءاً أساسياً من إدارة المال العام. تشمل هذه الإجراءات تسخير المحاسب العمومي في حال رفض الدفع، بالإضافة إلى تحديد فترات التقادم التي تسقط فيها الديون المستحقة، مع استثناءات لبعض الحقوق مثل الأجور. كما تحدد أيضاً كيفية تعامل الدولة مع الودائع المالية التي لم تُسترد، مما يضمن حماية الحقوق المالية للأطراف المعنية (انظر المواد من 61-65 من ق 07-23). وفيما يلي شرح لأهم هذه الإجراءات:

أ. تسخير المحاسب العمومي: في حال رفض المحاسب العمومي دفع مستحقات مالية بسبب نقص الاعتمادات أو غياب الوثائق المطلوبة، يحق للأمر بالصرف إلزام المحاسب بالدفع. ولكن، إذا كانت هناك مشاكل في توفر الميزانية أو المستندات، يجوز للمحاسب الامتناع عن تنفيذ الدفع. مثل إذا رفض المحاسب دفع مستحقات أحد المشاريع بسبب نقص الاعتمادات، يمكن للأمر بالصرف إلزامه بالدفع، بشرط أن يكون هذا القرار مدعوماً من الناحية القانونية.

ب. تقادم الديون المستحقة على الدولة: الديون التي تستحق للدولة تسقط تلقائياً بعد مرور فترة زمنية معينة (أربع سنوات من تاريخ الاستحقاق) ما لم يحدد قانون المالية استثناءات لهذا الأمر.

مثل إذا تأخرت شركة مقاولات في مطالبة الدولة بمستحققاتها المالية لمدة أربع سنوات، فإن حقها في الحصول على الديون يسقط تلقائيًا إلا إذا كان هناك استثناء قانوني ينص على خلاف ذلك.

ج. استثناءات من التقادم: بعض الديون، مثل الأجور المستحقة للموظفين، تظل محفوظة حتى بعد مرور فترة التقادم، وذلك لضمان حقوق العمال والمستحقات المتعلقة بها. مثال: إذا تأخرت الدولة في دفع رواتب موظفيها، يظل حق الموظف في المطالبة براتبه محفوظًا بغض النظر عن مرور الوقت.

د. تقادم الودائع الإدارية والقضائية: الودائع التي لم يتم استردادها خلال فترة زمنية طويلة (15 سنة) تعتبر ملكًا للدولة، ويتم تحويلها إلى ميزانيتها. مثال: إذا تم إيداع مبلغ كضمان لمشروع معين من قبل أحد المتعاملين مع الدولة، ولم يتم استرداده بعد مرور 15 سنة، فإن المبلغ يضاف إلى ميزانية الدولة.

ختامًا، النفقات العمومية تشمل سلسلة من الإجراءات القانونية لضمان صرف الأموال وفق الميزانية المعتمدة، بدءًا من الالتزام وصولًا إلى الدفع النهائي. يتم تحديد النفقات ضمن الميزانية الوطنية أو عبر قوانين مالية خاصة مثل الجماعات المحلية، ويجب أن تمر النفقات بثلاث مراحل: الالتزام، التصفية، وإصدار أمر بالصرف. بعد ذلك، تتم عملية الدفع التي تسوي النفقة. في حالات خاصة، يمكن الدفع بالاعتماد، ويحق للأمر بالصرف إلزام المحاسب العمومي بالدفع في حال رفضه. كما تسقط الديون المستحقة بعد أربع سنوات، مع استثناءات خاصة للأجور والحقوق.

3.4 الخزينة : تنظم المواد القانونية المتعلقة بعمليات الخزينة إدارة وتداول الأموال العمومية في الخزينة، من خلال تحديد مهام المحاسب العمومي ومبادئ التعامل مع الأموال العامة، بما يضمن الشفافية والالتزام بالقوانين (المواد من 66/73). وفيما يلي شرح لأهم عناصر هذه العمليات:

■ **تسجيل عمليات ودائع الأمانات والضمانات:** يقوم المحاسب العمومي بتسجيل جميع عمليات ودائع الأمانات والضمانات التي تُنفذ في الخزينة العمومية، مع تصنيفها حسب طبيعتها دون تقليص، مما يسهل تتبع الأموال ومراقبتها. على سبيل المثال، عند إيداع مقاول لضمان مالي لمشروع بناء حكومي، يُسجل المحاسب العمومي هذا الإيداع كوديعة وفقًا لطبيعته.

- تنفيذ العمليات على الحسابات الخاصة والتجارية: تُدار العمليات على الحسابات التجارية، وحسابات التخصيص الخاص، وحسابات التسوية مع الحكومات الأجنبية بنفس الشروط المطبقة على الميزانية العامة، لضمان توحيد النهج المالي. فعند دعم مشروع بتمويل مشترك من حكومة أجنبية، يتم تنفيذ العمليات المالية بنفس معايير الميزانية العامة لتحقيق الشفافية .
- متعاملو الخزينة: يشمل متعاملو الخزينة الأفراد أو الهيئات التي تقوم بإيداع أو سحب الأموال، سواء كان ذلك إلزامياً أو اختيارياً. فمثلاً، مقاول يودع ضماناً مالياً لتنفيذ مشروع حكومي يعد من متعاملي الخزينة، ويُسمح له بإجراء عمليات سحب وإيداع ضمن اللوائح.
- حظر الدفع على المكشوف: لا يُسمح بالدفع على المكشوف في حسابات متعاملي الخزينة، مما يستلزم توفر رصيد كافٍ لكل عملية. إذا أراد المقاول سحب جزء من وديعته، لن يُسمح بذلك إلا إذا كان هناك رصيد يغطي الطلب .
- إدارة الهبات والمنح الأجنبية: تُدار الهبات من حكومات أجنبية وكيانات دولية وفق بروتوكولات الاتفاقيات المعمول بها وبـنفس شروط ميزانية الدولة. فعند تلقي الوزارة منحة دولية لمشروع، تدار الأموال حسب الاتفاقية مع الجهة المانحة لضمان الامتثال الكامل.
- التعامل بالدينار الجزائري: تُلزم المعاملات التي تُنفذ من خلال الخزينة العمومية بأن تكون بالدينار الجزائري، مما يوحد العملة المستخدمة في التعاملات المالية. إذا تلقى متعامل الخزينة وديعة بالعملة الأجنبية، يتم تحويلها إلى الدينار الجزائري قبل تسجيلها .
- مبدأ وحدة الصندوق: تلتزم جميع الأموال العمومية، بغض النظر عن طبيعتها أو مصدرها، بأن تكون ضمن إطار "وحدة الصندوق" التي يديرها المحاسب العمومي، مما يتيح تتبعاً شاملاً للأموال. على سبيل المثال، وديعة المقاول لضمان المشروع تُدمج في الصندوق الموحد للدولة، مما يسهل مراقبة العمليات.
- حظر تداول الأموال العمومية لغير المحاسبين: لا يجوز تداول الأموال العمومية إلا من قبل المحاسب العمومي أو وكيله المعتمد، مما يضمن حماية الأموال من أي سوء استخدام. مثلاً، وديعة المشروع لا يمكن لأي موظف آخر أن يتعامل معها مباشرة سوى المحاسب العمومي .

تهدف هذه المواد القانونية إلى ضمان الشفافية والأمان في إدارة الأموال العمومية، حيث يلتزم المحاسب العمومي بإجراءات دقيقة لتوثيق العمليات المالية، مما يضمن حماية المال العام وتوظيفه بما يخدم أهداف الدولة وفقاً للقانون.

4.4 الممتلكات

تعتبر ممتلكات الأشخاص المعنوية جزءاً أساسياً من الأصول التي تستند إليها المؤسسات لتحقيق أهدافها. وتنقسم هذه الممتلكات إلى أصول مالية وغير مالية، ولكل منها دورها الخاص في دعم النشاطات الاقتصادية.

■ مكونات ممتلكات الأشخاص المعنوية

تتكون ممتلكات الأشخاص المعنوية من الأصول المالية وغير المالية. فالأصول المالية تشمل كل الأموال المتاحة، بما في ذلك الودائع المالية سواء كانت تحت النظر (قابلة للسحب الفوري) أو ودائع آجلة، بالإضافة إلى الأوراق المالية والمستحقات على الآخرين. أما الأصول غير المالية فتشمل الممتلكات المادية، مثل العقارات والمعدات، وأيضاً الممتلكات غير المادية كالحقوق الفكرية. فعلى سبيل المثال، إذا امتلكت شركة حكومية عقارات وأجهزة صناعية، فهذه تعد أصولاً غير مالية، في حين تعتبر حساباتها البنكية وأرباحها من الأصول المالية.

■ تسيير الممتلكات غير المالية والصلاحيات الإدارية

يخضع تسيير الممتلكات غير المالية للأشخاص المعنوية إلى اختصاص كل مسؤول مالي (أمر بالصرف) بما يتوافق مع الجزء من الممتلكات الذي يشرف عليه، مع مراعاة صلاحيات إدارة أملاك الدولة. على سبيل المثال، مدير مؤسسة حكومية قد يكون لديه الصلاحية في إدارة الأصول غير المالية كالمركبات والأثاث، مع احترام القوانين وصلاحيات إدارة أملاك الدولة في الإشراف على الممتلكات العامة.

5.4 تبرير عمليات الإيرادات والنفقات والخزينة

تعد الشفافية المالية والتوثيق الدقيق أساسيات تسيير الأموال العامة والعمليات المالية في المؤسسات. يضمن التبرير القانوني لكل عملية الإيرادات والنفقات والخزينة الامتثال للتشريعات السارية والحفاظ على الثقة في الإدارة المالية، تناولت المواد من 76 إلى 78 القضايا التالية :

■ توثيق الإيرادات والنفقات والخزينة

تتطلب جميع عمليات الإيرادات والنفقات والخزينة تبريراً دقيقاً وموثقاً وفق التشريعات والتنظيمات السارية. يجب أن تكون كل عملية مالية مسجلة بوضوح ودقة لضمان الامتثال للقوانين المالية. فمثلاً، إذا كان موظف مسؤولاً عن النفقات في مؤسسة حكومية، عليه الاحتفاظ بفواتير الشراء والإيصالات ذات الصلة لضمان تبرير كل عملية عند المراجعة المالية.

■ التحول إلى الوثائق الرقمية في الإدارة المالية

يمكن إعداد، إرسال، وحفظ الوثائق الثبوتية بطريقة رقمية بشرط اتباع الشروط التي يحددها الوزير المكلف بالمالية. هذا الانتقال إلى الرقمية يهدف إلى تسهيل وتحديث الإدارة المالية. على سبيل المثال، قد تقوم مؤسسة حكومية بتخزين الفواتير وإيصالات النفقات ضمن نظام إلكتروني يتوافق مع القواعد التي تضعها وزارة المالية، مما يجعل عمليات التتبع والمراجعة أكثر سهولة وفعالية.

■ حفظ الوثائق والتزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين

يتعين على الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين حفظ الوثائق الثبوتية لعملياتهم لمدة تصل إلى عشر سنوات، أو حتى يتم تقديمها لمجلس المحاسبة لتصفية الحسابات. يحق للمحاسب العمومي أن يطلب الاطلاع على هذه الوثائق كاملة أو جزئياً في أي وقت عند حفظها من قبل الأمر بالصرف. على سبيل المثال، إذا كان مدير مالي يحتفظ بمستندات المعاملات المالية في مؤسسته، فإن عليه ضمان أن تكون الوثائق متاحة للمحاسب العمومي عندما يحتاج إلى مراجعتها، بما يضمن الشفافية والمساءلة في إدارة الممتلكات.

تتطلب جميع المعاملات المالية تسجيلاً وتوثيقاً واضحاً وفقاً للقوانين السارية، مما يضمن الشفافية والمساءلة في الإنفاق والإيرادات داخل المؤسسة.

خلاصة المحور الرابع

ينظم القانون الجزائري عمليات الإيرادات، النفقات، الممتلكات، والخزينة لضمان الشفافية والكفاءة في إدارة الأموال العامة. تبدأ عملية الإيرادات بتحديد مصادر الدولة، مثل الضرائب والجمارك، وفق قوانين المالية. يتم تحصيل هذه الإيرادات عبر مراحل الإثبات، التصفية، والتحصيل بطرق ودية أو جبرية، مما يضمن حقوق الدولة ويسمح بتعاون المؤسسات في توفير المعلومات اللازمة للمحاسبين العموميين.

فيما يخص النفقات، تمر بثلاث مراحل رئيسية: الالتزام بالمبلغ وفق الميزانية، التصفية للتأكد من صحة الدين، وإصدار أوامر الدفع. يهدف ذلك إلى إدارة النفقات وفق الميزانية المعتمدة. يمكن دفع بعض النفقات الملحة مباشرة، ويمنح القانون الحق للأمين بالصرف بتسخير المحاسب عند الضرورة وفق ضوابط معينة.

تتألف ممتلكات الأشخاص المعنوية من أصول مالية، مثل الأموال المودعة، وأصول غير مالية كالعقارات. يدير كل مسؤول مالي هذه الممتلكات ضمن اختصاصه، مع التزام بإجراءات تسيير تضمن الاستغلال الأمثل لهذه الموارد في خدمة الأهداف المؤسسية.

أما الخزينة، فهي مسؤولة عن إدارة وتداول الأموال العامة، وتتضمن تسجيل عمليات الأمانات والضمانات، وإدارة الحسابات التجارية والخاصة، والتعامل بالدينار الجزائري فقط. تلتزم الخزينة بوحدة الصندوق، ما يعني دمج جميع الأموال العامة ضمن نظام موحد يديره المحاسب العمومي، مما يعزز الرقابة على الأموال العامة.

أخيرًا، يلزم القانون بتوثيق وحفظ جميع الوثائق المالية لمدة عشر سنوات، ويشجع التحول الرقمي لتسهيل الإدارة والتدقيق المالي

النشاط البحثي للمحور الرابع

ما هي مصادر الإيرادات العمومية وفق القانون 07-23؟

ما هي الإجراءات التي يجب اتباعها لصرف النفقات العمومية؟

كيف يتم تحديد وتقادم الديون المستحقة للدولة؟

ما هي الأصول المالية وغير المالية في ممتلكات الأشخاص المعنوية؟

مراجع المحور الرابع

- مسعي، محمد. (2003). *المحاسبة العمومية*. دار الهدى، عين مليلة، الجزائر.
- منصوري الزين، محاضرات في المحاسبة العمومية، بدون سنة ودار نشر.
- شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة بومرداس، الجزائر، 2013./2014.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (2018). القانون العضوي رقم 15-18 المؤرخ في 2 سبتمبر 2018، المتعلق بقوانين المالية. العدد 53.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (2023). القانون رقم 07-23 المؤرخ في 21 يونيو 2023، المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي. العدد 44.

المحور الخامس : الأعوان المكلفون بتنفيذ الميزانية والعمليات المالية

الأهداف التعليمية :

- التعرف على دور ووظائف الأمر بالصرف والمحاسب العمومي في إدارة الميزانية وتنفيذ العمليات المالية.
- فهم العلاقة بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي من حيث الفصل بين المهام والصلاحيات.
- استيعاب مفهوم التنافي بين الوظيفتين وأهميته في ضمان الشفافية المالية.
- التمكن من تحليل الأحكام المشتركة المتعلقة بالتنسيق والتنظيم بين الأمر بالصرف والمحاسب

العمومي

تُعنى دراسة هذا المحور بتوضيح الأدوار والمسؤوليات المتعلقة بتنفيذ الميزانية، مع التركيز على العلاقة الوظيفية بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي. يهدف المحور إلى تحليل كيفية توزيع المهام والصلاحيات لضمان الشفافية والرقابة المالية، مع تسليط الضوء على الأحكام المشتركة التي تُنظم هذه العلاقة بما يعزز كفاءة إدارة الأموال العامة.

1.5 الأمرون بالصرف: يُعتبر تسيير الميزانية العامة للدولة عملية دقيقة تتطلب توزيعاً واضحاً للمسؤوليات، ومن هنا تبرز أهمية وظيفة الأمر بالصرف الذي يُمثل صلة الوصل بين التخطيط المالي وتنفيذه وفقاً للقوانين المعمول بها. تم تناول موضوع الأمر بالصرف من خلال التركيز على تعريفه، اختصاصاته الأساسية، وأصنافه المختلفة بما يتلاءم مع طبيعة المسؤوليات الموكلة إليه. كما تم توضيح آليات الاستخلاف، التفويض بالإمضاء، والاعتماد، لضمان سير العمل المالي وفقاً للأنظمة المعمول بها وبما يعكس دوره المحوري في تنفيذ الميزانية. وفيما يلي شرح لأهم القضايا المتعلقة بالأمر بالصرف:

■ **تعريف الأمر بالصرف :** الأمر بالصرف هو الشخص المعين أو المنتخب أو المكلف قانونياً بتنفيذ العمليات المالية المتعلقة بالإيرادات والنفقات وحماية الممتلكات الموضوعة تحت مسؤوليته كما ترتبط صفة الأمر بالصرف في ظل القانون 15-18 بمسؤول الوظيفة، مسؤول البرنامج الفرعي، مسؤول النشاط ومسؤول النشاط الفرعي عند الاقتضاء (المادة 21 من المرسوم التنفيذي 20-404).

■ **اختصاصات الأمر بالصرف:**

يتمثل دور الأمر بالصرف في تنظيم وتنفيذ العمليات المالية والإدارية في حدود صلاحياته. وفيما يلي أهم اختصاصاته:

✓ إثبات الحقوق والالتزامات: التحقق من وجود الحق المالي واتخاذ الإجراءات اللازمة لتنفيذه.

✓ تصفية الإيرادات والنفقات: تحديد المبالغ المستحقة سواء كإيرادات أو كنفقات.

✓ إصدار الأوامر: الأمر بدفع النفقات وتحصيل الإيرادات ضمن حدود الاعتمادات المالية.

✓ الحفاظ على الممتلكات: ضمان صيانة الممتلكات العامة الموضوعة تحت تصرفه.

✓ برمجة الاعتمادات: توزيع الموارد المالية وفق الأولويات والاحتياجات.

■ أصناف الأمرين بالصرف:

تختلف أصناف الأمرين بالصرف حسب مستويات المسؤولية والتفويض. يمكن تصنيفهم كما يلي:

الجدول 2 : أصناف الأمرين بالصرف

الصنف	الوصف	مثال
أمرون بالصرف الرئيسيون	مسؤولون عن العمليات المالية على المستوى المركزي.	وزراء، ولاية، رؤساء بلديات.
أمرون بالصرف الثانويون	ينفذون العمليات بتفويض من الرئيسيين.	مديري المؤسسات الإدارية المحلية.
أمرون بالصرف الإقليميون	يديرهم البرامج المالية على المستوى الإقليمي.	مدراء برامج الهيئات الإقليمية.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على ق 07-23

▪ الاستخلاف والتفويض بالإمضاء واعتماد الأمرين بالصرف:

لتنظيم العمل وضمان استمراريته في حالات الغياب أو تفويض الصلاحيات، توجد آليات محددة تشمل الاستخلاف، التفويض، والاعتماد.

▪ الاستخلاف:

يتم الاستخلاف عند غياب الأمر بالصرف أو وجود مانع يمنعه من أداء مهامه. يشمل ذلك جميع المهام الموكلة للأمر بالصرف، ويتم بموجب مقرر تعيين.

▪ تفويض الإمضاء:

يحق للأمر بالصرف تفويض إمضائه إلى موظفين مؤهلين مع تحمل المسؤولية الكاملة عن الإجراءات الناتجة عن هذا التفويض، يتم إعداد التفويض كتابياً وإبلاغ المحاسب العمومي والمراقب الميزانياتي.

▪ الاعتماد:

يتعين اعتماد الأمرين بالصرف ومستخلفهم لدى المحاسب العمومي لضمان قانونية الإجراءات وتحقيق الشفافية.

■ مسؤوليات الأمر بالصرف

الجدول رقم 3: أنواع المسؤوليات المتعلقة بوظيفة الأمر بالصرف

نوع المسؤولية	المخالفة	مضمون المسؤولية
السياسية	الانحرافات في استعمال الأموال المخصصة للدوائر الوزارية	مسألة الأمر بالصرف من طرف الهيئة التشريعية، سواء كان البرلمان بالنسبة للوزير أو هيئة المداولات بالنسبة لرئيس المجلس الشعبي البلدي.
التأديبية	مخالفات في تنفيذ الموازنة	تسليط العقوبات المقررة قانونا، وتكون من قبل المسؤول الأعلى في الرتبة الإدارية للأعوان الذين يقعون تحت سلطته في حالة ارتكاب مخالفة في تنفيذ الموازنة.
المدنية	الخطأ الشخصي	إقحام المسؤولية المدنية للأمر بالصرف، حيث يعوّض الضرر الناشئ على الهيئة العمومية من ماله الخاص.
الجزائية	الجريمة الجزائية مثل الاختلاس	مسألة جزائية من طرف الجهة القضائية المختصة
الانضباط المالي والميزاني	مخالفة قواعد الموازنة والمحاسبة العمومية	هي من اختصاص مجلس المحاسبة. وقد حدد لها عقوبة الغرامة التي قد يصل مبلغها الأقصى إلى المبلغ الذي يتقاضاه المسؤول كمرتب سنوي إجمالي عند ارتكاب الخطأ أو المخالفة.

المصدر: محمد مسعي، مرجع سابق، صص: 39-41. بتصرف

2.5 المحاسبون العموميون:

في إطار ضمان الشفافية المالية وتنظيم العمليات المالية، يُعد المحاسب العمومي حجر الزاوية في متابعة الإيرادات والنفقات، حيث يعمل على تحقيق الانضباط المالي وحماية الأموال العامة. تم تناول موضوع المحاسب العمومي من خلال تعريف دوره ومسؤولياته في تنفيذ العمليات المالية، مع تصنيف أنواعه وفقاً لمستويات الصلاحيات الممنوحة له. كما تم التركيز على التزاماته، ضماناته، وآليات إنهاء مهامه لضمان شفافية ودقة العمليات المالية وفقاً للقوانين المعمول بها.

▪ تعريف المحاسب العمومي : هو كل عون عمومي معين أو معتمد قانوناً للقيام بالعمليات الواردة في المادة 24 في القانون 07-23.

▪ أنواع المحاسبين العموميين: يمكن تصنيف المحاسبين العموميين بناءً على مستوى مسؤولياتهم ووظائفهم. يوضح الجدول التالي هذه الأصناف:

الجدول 4 : أنواع المحاسبين العموميين وفق القانون 07-23

نوع المحاسب العمومي	المهام
المحاسب الرئيسي	يقوم بمركزة العمليات المحاسبية التي ينجزها المحاسبون الثانويون
المحاسب الثانوي	يقوم بتنفيذ العمليات المالية التي يتم مركزة نتائجها عند المحاسب الرئيسي وهم خمس فئات: قابض الضرائب، قابض (الجمارك، قابض أملاك الدولة، محافظو الرهون العقارية)

المحاسب المختص	يتولى التقييد النهائي للعمليات المالية والمحاسبية المأمور بها في دفاتره.
المحاسب المفوض	ينفذ العمليات المالية لحساب المحاسب المختص.
محاسب الأموال والقيم	مكلف بحيازة وتداول الأموال والقيم والسندات التي يملكها الأشخاص المعنويون.
محاسب التركيز المحاسبي	يركز ويقيّد العمليات المالية المنفذة من قبل محاسبين آخرين في دفاتره وحساباته.
المحاسب المستخلف	يتم تعيينه في حالة غياب المحاسب العمومي الأصلي، ويكون مسؤولاً عن العمليات المنجزة.
المحاسب المفوض بالإمضاء	يُفوض بالإمضاء من قبل المحاسب العمومي الأصيل لتنفيذ بعض العمليات مع إمكانية الرقابة.
المحاسب الفعلي	شخص يقوم بالعمليات المحاسبية دون أن تكون له صفة المحاسب العمومي أو ترخيص قانوني.

المصدر: بن رمضان بلقاسم، المحاسبة العمومية، المديرية العامة للخزينة والتسيير المحاسبيين ، وزارة المالية 2023.

■ تعيين واعتماد المحاسبين العموميين

يهدف المرسوم التنفيذي رقم 24-343 إلى تنظيم عملية تعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم، مع تحديد المؤهلات والشروط اللازمة لذلك، بما يضمن كفاءة الإدارة المالية في المؤسسات العامة.

حيث يشمل المرسوم على النقاط التالية :

- شروط تعيين المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية، و التزامهم بالقوانين الأساسية لفئاتهم.
- تحديد كيفية منح الاعتماد للمحاسبين بناءً على اقتراح الأمر بالصرف أو السلطة المخولة بذلك.
- اختصاص المحاسبين المكلفين بتنفيذ ميزانيات الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العامة المختلفة.
- إجراءات إنهاء المهام وسحب الاعتماد في حالات محددة مثل الخروقات المالية.

أمثلة عملية

- **التعيين:** تكليف محاسب عمومي في مؤسسة جامعية للإشراف على تنفيذ ميزانية التجهيز.
- **سحب الاعتماد:** في حال اكتشاف تجاوزات مالية مثل إصدار مدفوعات دون مستندات، يتم سحب

اعتماد المحاسب وفق الإجراءات المحددة

■ الصلاحيات والمسؤوليات الأساسية للمحاسب العمومي

يُعتبر المحاسب العمومي المسؤول الأول عن تنفيذ وإدارة العمليات المالية للدولة والمؤسسات العامة وفقاً للقوانين والنظم السارية.

المهام الرئيسية:

✓ أداء اليمين القانونية: يُلزم المحاسب بأداء اليمين أمام الجهات القضائية المختصة لضمان الالتزام بالنزاهة واحترام القانون.

✓ مسك المحاسبة الميزانية على أساس مبادئ محاسبة الصندوق: تسجيل الإيرادات والنفقات عند تحصيلها أو دفعها فعلياً لضمان الشفافية في التدفقات النقدية.

✓ مسك المحاسبة العامة على أساس مبادئ الحقوق والالتزامات المثبتة: تسجيل العمليات المرتبطة بالسنة المالية بغض النظر عن توقيت التنفيذ.

✓ التقيد المحاسبي للقيم غير الثابتة: متابعة التغيرات في الأصول المتداولة مثل الأوراق المالية.

✓ إعداد القوائم المالية وحساب التسيير: تقديم وثائق مالية شاملة تعكس الوضع المالي في نهاية السنة.

✓ حفظ الوثائق الثبوتية والمستندات المحاسبية: الاحتفاظ بجميع المستندات الداعمة للعمليات لضمان المراجعة عند الحاجة.

✓ تفويض المهام: تفويض بعض الصلاحيات إلى موظفين مؤهلين مع تحمل المسؤولية النهائية.

■ شروط وإجراءات تنفيذ العمليات المالية

الشروط:

- ✓ التأكد من أن الأمر بالصرف مخول قانونيًا بإصدار الأوامر.
- ✓ مراجعة صحة الأوامر ومدى مطابقتها للتشريعات.
- ✓ ضمان توفر الاعتمادات المالية والسيولة لتنفيذ العمليات.
- ✓ التأكد من الوثائق المثبتة ووجود تأشيرات الجهات الرقابية المعنية.

الإجراءات:

- ✓ تنفيذ عمليات التحصيل أو الدفع فقط بعد استيفاء الشروط.
- ✓ مراجعة الفواتير وإثبات تقديم الخدمة أو تسليم المنتج.

■ المسؤولية وحماية المحاسب العمومي

يُحدد المرسوم التنفيذي رقم 24-345 المسؤوليات المالية للمحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة الحسابات ومعالجة العجز المالي.

- يلزم المرسوم المحاسبين العموميين بسداد أي عجز مالي ناتج عن مخالفتهم باستخدام أموالهم الخاصة.

- كيفية تدخل الخزينة العمومية مؤقتًا لتغطية العجز عند تعذر السداد من قبل المحاسب.

- يوفر آلية للطعن في قرارات تصفية الحسابات التي تصدر بحق المحاسبين.

كما يلتزم المحاسب العمومي بحماية المال العام مع ضمان الحماية القانونية عند رفض تنفيذ الأوامر غير القانونية حيث:

✓ يرفض تنفيذ أي أمر مالي يعرض المحاسب لمسؤولية غير قانونية.

✓ بطلان أي عقوبات إذا كان الرفض مستنداً إلى القانون.

أمثلة عملية

- المساءلة المالية: إذا تسبب محاسب عمومي في عجز مالي نتيجة صرف نفقة دون مبرر قانوني، يُطلب منه تغطية العجز وفقاً للإجراءات.

- التدخل المؤقت: عند عدم قدرة المحاسب على السداد، تتدخل الخزينة العمومية مع ضمان استرداد الأموال لاحقاً.

■ إنهاء المهام والإجراءات المرتبطة بها

الإجراءات:

✓ إنهاء المهام وفقاً لإجراءات التعيين.

✓ إعداد محضر تسليم يشمل الوثائق والقيم المالية.

✓ إمكانية تعيين محاسب مؤقت لضمان استمرارية العمل.

تبدأ رحلة المحاسب العمومي بالتعيين وفق إجراءات قانونية صارمة تضمن الكفاءة والمصداقية. تشمل مسؤولياته إدارة العمليات المالية، حفظ الوثائق، ومسؤوليات قانونية مثل رفض الأوامر المخالفة. كما تُنظم عمليات إنهاء المهام لضمان الانتقال السلس للمسؤوليات واستمرارية العمل.

3.5 أحكام مشتركة

تناولت الأحكام المشتركة القواعد التنظيمية التي تضمن الفصل بين وظائف الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، مع التركيز على منع تضارب المصالح وضمان استقلالية الأدوار. كما تم تسليط الضوء على مبادئ التنافي التي تهدف إلى تعزيز الشفافية والنزاهة في تسيير الشؤون المالية حيث :

✓ لا يجوز الجمع بين وظيفة الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، لضمان الفصل بين المسؤوليات المالية والتنفيذية.

✓ يمنع تعيين أقارب من الدرجة الأولى كأمرين بالصرف ومحاسبين عموميين في نفس المؤسسة لتجنب تضارب المصالح.

وفي حالة النزاع يسعى المرسوم المرسوم التنفيذي رقم 24-344 إلى وضع إطار قانوني لحل النزاعات بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، خاصة عند رفض المحاسب تنفيذ نفقة ما.

حيث :

- ✓ يُلزم المرسوم الأمر بالصرف بإصدار وثيقة تسخير رسمية تتضمن مبررات رفض المحاسب للنفقات.
- ✓ يُحدد المرسوم التزامات المحاسب العمومي بتنفيذ الأمر بالتسخير وتقديم تقرير مفصل عن التنفيذ خلال فترة زمنية محددة.
- ✓ يعالج حالات استثنائية تتعلق بالرقابة المالية لضمان عدم المساس بمبادئ الشفافية.

خلاصة

يتناول هذا القسم العلاقة المتكاملة بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي باعتبارهما ركيزتين أساسيتين في تسيير الشؤون المالية للدولة أو المؤسسات العامة

الأمر بالصرف هو المسؤول عن إدارة العمليات المالية من خلال البرمجة والتخطيط لإيرادات ونفقات المؤسسة، وإصدار الأوامر المتعلقة بالصرف أو التحصيل. يتمتع بصلاحيات كبيرة تشمل الحفاظ على الممتلكات الموضوعة تحت تصرفه وضمان الاستخدام الأمثل للاعتمادات المالية، مما يجعله مسؤولاً بشكل مباشر عن حسن التسيير المالي.

على الجانب الآخر، المحاسب العمومي يُعتبر الجهة المنفذة لهذه العمليات، حيث يقوم بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات وفقاً للقوانين والأنظمة، مع ضمان سلامة السجلات المالية والالتزام بالشفافية. وظيفته تتسم

بالدقة العالية، إذ يتحقق من صحة الأوامر المالية قبل تنفيذها، مما يعزز الرقابة المالية ويحمي الأموال العامة من أي اختلال أو سوء استخدام.

تُعد الأحكام المشتركة بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي إطاراً قانونياً وتنظيمياً لضمان التوازن بين الأدوار والصلاحيات، مع الالتزام بمبدأ التنافي الذي يمنع الجمع بين الوظيفتين لتجنب تضارب المصالح. هذا الفصل بين المهام يهدف إلى تحقيق النزاهة والشفافية في إدارة الميزانية والموارد المالية، ويعزز الثقة في النظام المالي العام. من خلال فهم هذه العلاقة التكاملية، يتضح أن كلاً من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي له دور محدد ولكن مترابط، يساهم في تعزيز الرقابة والفعالية في تسيير الأموال العامة، مما يدعم تحقيق الأهداف التنموية للمؤسسة أو الدولة.

النشاط البحثي للمحور الخامس

ما هي الوظائف الأساسية للأمر بالصرف؟

كيف يتم تصنيف المحاسبين العموميين وما هي أدوارهم؟

اشرح مفهوم التنافي بين وظيفة الأمر بالصرف والمحاسب العمومي وأهميته؟

ما هي الآليات المتبعة لضمان استمرارية العمل في حالة غياب الأمر بالصرف؟

كيف تساهم الأحكام المشتركة في تحقيق الشفافية والنزاهة في تسيير العمليات المالية؟

مراجع المحور الخامس

- بن رمضان بلقاسم. (2023). المحاسبة العمومية. المديرية العامة للخزينة والتسيير المحاسبي، وزارة المالية.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (2023). القانون رقم 07-23 المؤرخ في 21 يونيو 2023، المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي. العدد 44.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (2024). المرسوم التنفيذي رقم 24-343 المؤرخ في 14 أكتوبر 2024، يحدد كفاءات تعيين واعتماد المحاسبين العموميين. العدد 71.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (2024). المرسوم التنفيذي رقم 24-344 المؤرخ في 14 أكتوبر 2024، يحدد إجراء تسخيرة الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين. العدد 71.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (2024). المرسوم التنفيذي رقم 24-345 المؤرخ في 14 أكتوبر 2024، يحدد شروط الأخذ بالمسؤولية المالية للمحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحسابات. العدد 71.

المحور السادس : تسيير وتفويض الاعتمادات المالية

الأهداف التعليمية

- تعريف الطلاب بمفهوم الاعتمادات المالية وأهميتها في إدارة المال العام.
- شرح الإطار القانوني والتنظيمي لتسيير وتفويض الاعتمادات المالية وفقاً للمرسوم التنفيذي رقم 20-404 لسنة 2020.
- توضيح مسؤوليات الفاعلين في النظام المالي وأدوارهم في ضمان الشفافية والكفاءة.
- تحليل أمثلة عملية لتطبيق أحكام المرسوم في الواقع.

تمهيد: تلعب الاعتمادات المالية دوراً رئيسياً في تنفيذ السياسات العامة، حيث يتم من خلالها تمويل البرامج والأنشطة الحكومية. المرسوم التنفيذي 20-404 لسنة 2020 جاء ليحدد إطاراً قانونياً يضمن توزيعاً أكثر شفافية وكفاءة للموارد المالية..

1.6 مراحل توزيع الاعتمادات المالية والتحقق من توفرها

- المرحلة 1: تخصيص الاعتمادات المالية على البرامج

في البداية، يتم تخصيص المبالغ المالية في الميزانية العامة بين البرامج المختلفة، بناءً على الأولويات المحددة من قبل الحكومة. هذه البرامج قد تشمل مجالات متنوعة مثل الصحة، التعليم، والنقل. يتم تحديد المبالغ لكل برنامج بحسب احتياجات القطاع وحجم المشروعات المخطط لها. مثال: إذا قررت الحكومة تخصيص 10 مليار دينار جزائري لقطاع الصحة، يتم تخصيص جزء من هذه الأموال لبناء مستشفيات جديدة وجزء آخر لشراء الأدوية.

-المرحلة 2: توزيع الأموال بين الأنشطة داخل كل برنامج

بعد تخصيص المبالغ المالية لكل برنامج، يتم توزيع هذه الأموال بين الأنشطة المختلفة التي يتضمنها كل برنامج. على سبيل المثال، في قطاع الصحة، قد يتضمن البرنامج بناء مستشفيات، شراء معدات طبية، وتدريب العاملين في القطاع. يتم تخصيص المبالغ المالية لكل من هذه الأنشطة بناءً على احتياجات كل نشاط.

مثال: في وزارة الصحة، إذا تم تخصيص 10 مليار دينار لقطاع الصحة، فقد يتم تخصيص 4 مليار دينار لبناء مستشفيات جديدة، و3 مليار دينار لشراء معدات طبية، و2 مليار دينار لتدريب الأطباء والممرضين.

-المرحلة 3: التحقق من توفر الاعتمادات المالية

قبل البدء في تنفيذ الأنشطة المختلفة، من الضروري التحقق من توفر الاعتمادات المالية المخصصة لكل نشاط. هذا التحقق يضمن أن الأموال المخصصة موجودة في الميزانية قبل اتخاذ أي خطوات تنفيذية. الهدف هو تجنب حدوث أي نقص في التمويل أو تجاوز الميزانية المخصصة.

مثال: قبل بدء بناء المستشفى، يجب التأكد من أن المبالغ المخصصة لهذا النشاط متوفرة في الميزانية. إذا كانت الأموال غير كافية، يتم إعادة توزيع الأموال أو تعديل الخطة المالية.

2.6 البرمجة المالية للاعتمادات

تُعد البرمجة المالية أحد أهم عناصر إدارة الاعتمادات المالية، حيث تضمن التخطيط المسبق للموارد وتوجيهها لتحقيق الأهداف الحكومية بكفاءة. المواد 7 إلى 12 من المرسوم التنفيذي 20-404 توضح كيفية إعداد البرمجة، توزيع الاعتمادات بين الأنشطة، وإعداد التقارير لضمان الاستخدام الأمثل للموارد المالية. وفيما يلي شرح لمراحل برمجة الاعتمادات المالية:

■ إعداد البرمجة المالية

تُبنى البرمجة المالية وفق إطار مرجعي خاص بكل وزارة أو مؤسسة عمومية. يحدد هذا الإطار القواعد والأسس التي تُبنى عليها خطط الإنفاق وتوزيع الموارد، وهو ما يضمن التناسق بين أهداف المؤسسة واعتماداتها. مثال: وزارة النقل قد تضع إطاراً برمجياً يشمل تطوير شبكة الطرق الوطنية، ويحدد الأولويات مثل الطرق السريعة أو الجسور في المناطق النائية.

■ البرمجة الأولية للاعتمادات المالية

تشمل البرمجة الأولية تخصيص الأموال بين البرامج الفرعية والأنشطة، مع تقدير النفقات التي سيتم تغطيتها خلال السنة. تركز هذه البرمجة على تحديد الموارد المتاحة وتوزيعها بشكل يضمن تحقيق أهداف البرامج الحكومية.

مثال: إذا خصصت الحكومة 5 مليارات دينار لقطاع الصحة، قد توزع البرمجة الأولية المبلغ كالتالي: 3 مليارات لبناء مستشفيات جديدة، و2 مليار لشراء المعدات الطبية الأساسية.

■ برمجة الأنشطة الفرعية

إذا كان النشاط الرئيسي يتفرع إلى أنشطة فرعية، يتم إعداد وثيقة تفصيلية توضح الاعتمادات المالية لكل نشاط فرعي. هذه البرمجة تُسهم في تحقيق الشفافية وتجنب تجاوز النفقات المخصصة.

مثال: في برنامج بناء مستشفى، الأنشطة الفرعية قد تشمل:

- شراء الأرض: 1 مليار دينار.

- التعاقد مع شركات البناء: 2 مليار دينار.

- تجهيز المستشفى بالمعدات الطبية: 2 مليار دينار.

■ التوفيق بين الأنشطة والاعتمادات المالية

تتطلب البرمجة إعداد وثائق تضمن التوفيق بين الأنشطة المنفذة والاعتمادات المالية المخصصة لها. الهدف هو تحقيق التوازن بين الموارد المتاحة والاحتياجات المطلوبة لكل نشاط.

مثال: إذا كان هناك نشاط لتوسيع طريق رئيسي، فإن التوفيق يشمل التأكد من أن الأموال المخصصة لكل مرحلة من مراحل المشروع (الدراسة، التنفيذ، الصيانة) تغطي النفقات الفعلية دون عجز.

■ إعطاء الأولوية للنفقات الإجبارية والحتمية

تُركز البرمجة على تغطية نوعين من النفقات:

- النفقات الإجبارية: مثل تسديد مستحقات العقود والخدمات السابقة التي لم تُسدد.

- النفقات الحتمية: مثل الرواتب، وتكاليف تشغيل الخدمات الأساسية.

مثال: في قطاع التعليم، النفقات الإجبارية قد تشمل مستحقات المقاولين الذين أكملوا بناء مدارس العام الماضي، بينما النفقات الحتمية تشمل رواتب المعلمين وتكاليف صيانة المدارس.

■ تقديم التقارير الدورية

يُلزم المرسوم المسؤولون الماليين بتقديم تقارير دورية عن حالة تنفيذ الاعتمادات المالية. هذه التقارير تُساعد في متابعة الأداء وضمان الالتزام بالخطة المالية المقررة.

مثال: مدير برنامج تدريب الموظفين في وزارة الصحة يقدم تقريراً شهرياً يوضح حالة الإنفاق وعدد المتدربين الذين استفادوا من البرنامج مقارنةً بالخطة الموضوعية.

البرمجة المالية ليست مجرد عملية تخطيط، بل هي نظام متكامل يضمن إدارة الموارد المالية بكفاءة. تركز المواد 7 إلى 12 على تنظيم هذه البرمجة، بدءاً من إعداد الإطار المرجعي، وتوزيع الأموال على الأنشطة، وصولاً إلى إعداد تقارير الأداء التي تعزز الشفافية وتحسن اتخاذ القرار.

3.6 دورة النفقات

تُعتبر دورة النفقات المالية إحدى الركائز الأساسية في إدارة المال العام، حيث تضمن تخصيص الموارد المالية واستخدامها بشكل فعال وشفاف. تشمل هذه الدورة خمس مراحل متكاملة: تحديد الحاجات، الالتزام بالنفقات، التصفية، التحقق من الاعتمادات، وأخيرًا الدفع. يوضح الجدول التالي الإطار النظري لكل مرحلة مع الشرح الموجز لكل منها.

الجدول 5 : دورة النفقات العامة

المرحلة	النشاط الرئيسي	الشرح النظري
1. تحديد الحاجات	تقدير تكاليف المشروع والأنشطة الفرعية (مثل البناء، التجهيز).	إذا قررت وزارة الصحة بناء مستشفى جديد، فإن أول خطوة هي تحديد الحاجات المالية لهذا المشروع، مثل تقدير تكلفة البناء، شراء المعدات الطبية، وتوظيف الأطباء. بناءً على هذه الحاجات، يتم تحديد الميزانية المطلوبة.
2. الالتزام بالنفقات	توقيع عقود العمل مع الشركات أو الموردين.	عد تحديد الحاجات، تقوم الوزارة بتوقيع عقد مع شركة بناء لتنفيذ المشروع. هذا العقد يشمل التزامات مالية من قبل الدولة لدفع المستحقات للشركة عند تنفيذ المراحل المختلفة من المشروع.
3. التصفية	مراجعة الخدمة المؤداة أو المنتجات المستلمة وإعداد شهادة التنفيذ.	بعد الانتهاء من بناء المستشفى، تقوم الوزارة بالتحقق من استلام الأعمال المنجزة وفقًا للمواصفات، مثل التأكد من أن المبنى قد تم بناؤه حسب المواصفات المتفق عليها في العقد. بعد التحقق، يتم تجهيز شهادة الخدمة المؤداة.
4. التحقق من الاعتمادات	مراجعة الرصيد المالي المخصص للنشاط أو المشروع.	بل إصدار أمر الدفع، تقوم وزارة الصحة بمراجعة الميزانية للتأكد من أن المبالغ المخصصة للمستشفى متوفرة في حسابات الوزارة، لضمان أن الأموال التي تم تخصيصها لا تزال متوفرة

المرحلة	النشاط الرئيسي	الشرح النظري
5. الدفع	إصدار أوامر دفع إلى المحاسب العمومي، وتنفيذ التحويلات المالية.	بعد التحقق من استلام العمل وفقًا للمواصفات وتوافر الاعتمادات، تصدر الوزارة أمرًا للمحاسب العمومي لدفع مستحقات شركة البناء المتفق عليها في العقد.

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على المواد من 13-17 المرسوم التنفيذي المرسوم التنفيذي رقم 20-404

يساعد الجدول السابق على فهم كيفية إدارة النفقات المالية في الحكومة بطريقة منهجية ومنظمة. من خلال تحديد الحاجات، الالتزام بالنفقات، التصفية، التحقق من الاعتمادات، وأخيراً الدفع، تضمن الدولة إدارة مواردها المالية بفعالية وشفافية

4.6 تنظيم التسيير المالي والرقابة على الاعتمادات

نتناول فيما يلي العناصر الخمسة لكيفية تنظيم التسيير المالي في المشاريع الحكومية من خلال مثال واحد، وهو مشروع بناء مستشفى جديد. سنوضح كيفية تفويض التسيير، تحديد المسؤوليات، تخصيص الاعتمادات، التحقق من النفقات، وآلية تعديل التسيير المالي.

■ تفويض التسيير المالي

عندما تقرر وزارة الصحة بناء مستشفى جديد، قد تفوض الوزارة شركة خاصة لتولي تنفيذ المشروع بالكامل. يتم تحديد في العقد المبلغ المخصص للبناء، المدة الزمنية للمشروع، والمسؤوليات الخاصة بالشركة مثل التعاقد مع المقاولين وشراء المواد. الوزارة تظل مسؤولة عن مراقبة تنفيذ المشروع من خلال تقارير دورية تقدمها الشركة.

■ تحديد المسؤوليات بين الفاعلين الماليين

في هذا المشروع، الوزير هو المسؤول الأول عن الميزانية العامة للمستشفى، وتوزيع الأموال بين الأنشطة المختلفة مثل بناء المبنى وتجهيز المعدات الطبية. مسؤول الوظيفة المالية يتولى متابعة صرف الأموال وضمان الالتزام بالميزانية المخصصة، كما يقوم بتقديم تقارير دورية للوزير حول كيفية استخدام الأموال.

■ تخصيص الاعتمادات المالية

الميزانية الإجمالية التي تم تخصيصها لهذا المشروع هي 100 مليون دينار. يتم تخصيص 50 مليون دينار لبناء المستشفى، 30 مليون دينار لتوفير المعدات الطبية، و 20 مليون دينار لتدريب الكوادر الطبية. يُضمن أن الأموال موزعة بما يتناسب مع احتياجات المشروع والمراحل المختلفة.

■ التحقق والرقابة على النفقات

قبل أن تُصرف أي أموال على المشروع، وزارة الصحة تقوم بالتحقق من أن المبالغ المخصصة متوفرة في الميزانية. كما يتم إجراء رقابة دورية للتأكد من أن الأموال تُستخدم بشكل صحيح، مثل التأكد من أن بناء المستشفى قد تم وفقًا للمواصفات المطلوبة قبل صرف الدفعات لشركة البناء.

■ آلية تعديل التسيير المالي

إذا حدث انخفاض في الإيرادات العامة أو تقلبات اقتصادية، قد تقرر وزارة الصحة تعديل ميزانية المشروع. على سبيل المثال، في حال حدوث أزمة اقتصادية، يمكن تقليص ميزانية بناء المبنى، مع التركيز على تخصيص مزيد من الأموال لتوفير المعدات الطبية الضرورية لضمان استمرارية العمل في المستشفى.

من خلال هذا المثال، نرى كيف يُنظم التسيير المالي للمشاريع الحكومية عبر مراحل تفويض التسيير، تحديد المسؤوليات، تخصيص الأموال، الرقابة على النفقات، وأخيرًا التعديل المرن للميزانية عند الحاجة. كل خطوة في هذه الدورة تضمن الاستخدام الفعال للموارد المالية وتحقيق الأهداف الحكومية بكفاءة.

خلاصة المحور السادس

يغطي المرسوم التنفيذي رقم 20-404 تنظيم تسيير الاعتمادات المالية في الجزائر، ويتضمن عدة مراحل من إدارة المال العام لضمان تحقيق الأهداف الحكومية بكفاءة وشفافية. يبدأ المرسوم بتحديد كيفية تفويض التسيير المالي إلى الجهات المعنية مثل الشركات الخاصة أو المؤسسات الحكومية، ويحدد المسؤوليات بين مختلف الفاعلين الماليين داخل المؤسسات الحكومية، مثل الوزير و مسؤول الوظيفة المالية. بعد ذلك، يتطرق المرسوم إلى تخصيص الاعتمادات المالية بين الأنشطة المختلفة، مما يضمن توزيع الأموال بطريقة فعالة تحقق الأهداف المنشودة.

فيما يتعلق بالرقابة على النفقات، يُشدد المرسوم على أهمية التحقق من الاعتمادات المالية لضمان استخدامها في الأغراض المحددة، وكذلك تحديد آلية لضبط التسيير المالي عند حدوث تغيرات في الظروف الاقتصادية أو المالية. أخيرًا، يشمل المرسوم الإجراءات اللازمة لضمان المرونة في تعديل التسيير المالي بما يتماشى مع الأولويات الجديدة أو التغيرات غير المتوقعة في الموارد المالية.

- النشاط البحثي للمحور السادس

🔗 كيف يساهم تفويض التسيير المالي في ضمان فعالية استخدام الأموال العامة في المشاريع

الحكومية؟

🔗 ما هي المسؤوليات الرئيسية للفاعلين الماليين في المؤسسات الحكومية، وكيف يتم التنسيق

بينهم لتنفيذ الميزانية؟

🔗 كيف يتم تخصيص الاعتمادات المالية بين البرامج والأنشطة الفرعية في إطار المرسوم؟

🔗 ما هي الآليات المتبعة للتحقق من الاعتمادات المالية وضمان الشفافية في صرف الأموال؟

🔗 كيف يمكن تعديل التسيير المالي في حالة حدوث تغيرات غير متوقعة في الموارد المالية أو

الظروف الاقتصادية؟

مراجع المحور السادس

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (2020). *المرسوم التنفيذي رقم 404-20 المؤرخ في 29 ديسمبر 2020، يحدد كفاءات تسيير وتفويض الاعتمادات المالية في الجزائر*. العدد 80.
- عبد الحكيم، س. (2021). *دور تفويض الاعتمادات في تحقيق عدم التركيز المالي*. مجلة العلوم القانونية والسياسية، 12(1)، 45-60.
- Abdelhakim, S. (2023). L'exécution budgétaire déconcentrée de l'État à la lumière des dispositions de la loi organique n° 18-15 du 2 septembre 2018 relative aux lois de finances. *Revue Algérienne des Politiques Publiques*, 10, [pages]. <https://asjp.cerist.dz/en/article/213993>

المحور السابع : الرقابة على تنفيذ العمليات المالية

الأهداف التعليمية :

- فهم مفهوم الرقابة الإدارية وأهدافها في ضمان تنفيذ السياسات والإجراءات المالية بشكل فعال..
- تمكين المتعلم من فهم دور البرلمان في مراقبة تنفيذ الميزانية والاعتمادات المالية.
- شرح دور مجلس المحاسبة في مراقبة الحسابات والتأكد من الالتزام بالتشريعات المالية.
- الاطلاع على مضمون المرسوم التنفيذي رقم 24-347 المؤرخ في 14 أكتوبر 2024، الذي يحدد كيفية ممارسة الرقابة الميزانيةية .:

7. أنماط الرقابة في القطاع العمومي

تعد الرقابة ركنا أساسيا في نظام المحاسبة العمومية، لأنّ الهدف الأساسي لنظام المحاسبة العمومية هو الحفاظ على المال العام، لذلك تعتبر الرقابة التجسيد الواقعي لهذه الفكرة. تهدف الرقابة بشكل أساسي إلى التأكد من سلامة صحة العمليات المالية بشقيها (الإيرادات والنفقات) وهل تمت بما ينص عليه القانون عند تنفيذ الموازنة العامة.

رغم أهمية الجانب الرقابي في تنفيذ الموازنة العامة، إلا أنه يجب استخدامها بفعالية تجمع بين سلامة الإجراءات القانونية وعدم عرقلة الأنشطة الاقتصادية.

والتعريف الذي ينسجم مع موضوع الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة هو: " عملية تقوم بها أجهزة معينة يخولها القانون ذلك سواء كانت تنفيذية أو تشريعية أو قضائية أو مستقلة، وهي تهدف إلى التأكد أن التنفيذ تم وفق ما هو مقرر في الخطة (الموازنة العامة) وعلى ضوء القوانين والتنظيمات المعمول بها، ومقارنة النتائج المحققة مع الأهداف المخططة أي النتائج المتوقعة، والكشف عن الفروقات (الانحرافات)، والبحث في أسباب حدوثها وكيفية علاجها وتجنبها مستقبلا".

ولدراسة الرقابة على تنفيذ العمليات المالية للهيئات العمومية، يمكن الرجوع إلى تصنيفات عديدة مثل التوقيت الزمني: (رقابة سابقة ورقابة لاحقة)، الجهة التي تتولى الرقابة: (الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية)، نوعية الرقابة (رقابة حسابية، رقابة اقتصادية).

والصنيف المعتمد للرقابة في الجزائر ندرسه وفق ما حدده القانون 07-23 في المواد من (99- 113) بالإضافة إلى المرسوم التنفيذي رقم 24-347 المؤرخ في 14 أكتوبر 2024، الذي يحدد كفايات ممارسة الرقابة الميزانية.

1.7 الرقابة الإدارية:

الرقابة الإدارية هي مجموعة من الإجراءات والآليات التي تستخدمها السلطات الحكومية لضمان أن جميع العمليات والأنشطة تتم وفقاً للقوانين واللوائح المعمول بها، وللتأكد من أن الموارد العامة تُستخدم بشكل فعال وآمن. هذه الرقابة تتنوع إلى عدة أنواع، وهي:

الجدول 6: أنواع الرقابة الإدارية وفق ما حدده القانون 07-23

أنواع الرقابة	الدور
الرقابة الداخلية	الرقابة التي تُمارس داخل كل مصلحة أو مؤسسة للتأكد من سير العمل بشكل سليم.
الرقابة السلمية	رقابة الإدارة على مصالحها الداخلية أو الأنشطة التي تهمها مباشرة
الرقابة النظامية	الرقابة التي تقوم بها هيئات مختصة، مثل المفتشيات، والتي تُعتمد رسميًا وفقًا للقانون.
الرقابة الميزانية	الرقابة المتعلقة بالتأكد من أن العمليات المالية تتوافق مع الميزانية المعتمدة

المصدر : من إعداد الباحث بناء على القانون 07-23

وفيما يلي شرح لهذه الأنواع :

■ الرقابة الداخلية

الرقابة الداخلية هي عملية تهدف إلى التأكد من أن العمل داخل المصلحة يسير بشكل صحيح وفعال. وتتمثل هذه الرقابة في مجموعة من الإجراءات والآليات التي يستخدمها المسؤول في المصلحة لضمان:

- التحكم الجيد في المخاطر: هذا يعني أن المسؤولين في المصلحة يتخذون إجراءات لتحديد المخاطر المحتملة والتقليل من تأثيرها.
- التأكد من أن الأنشطة اليومية تتم بشكل سليم ومتوافق مع الأهداف والسياسات المعتمدة.

■ الرقابة السلمية

الرقابة السلمية هي رقابة الإدارة على مصالحها الخاصة، أي أنها تقتصر على الأنشطة التي تخص الإدارة نفسها. الهدف هنا هو التأكد من أن المصالح الداخلية للإدارة تُدار وفقًا للقوانين والإجراءات المعتمدة، وذلك لضمان سير العمل بشكل منظم وشفاف.

■ الرقابة النظامية

الرقابة النظامية هي الرقابة التي يتم تنفيذها من قبل هيئات مختصة مثل المفتشيات أو الهيئات الرقابية، التي تم تفويضها رسميًا بموجب القوانين واللوائح المعمول بها.

- هذه الهيئات تمتلك الصلاحية القانونية لمراجعة الأنشطة والإجراءات في المؤسسات المختلفة.
- هدف هذه الرقابة هو التأكد من أن الإجراءات والأنشطة تلتزم بالقوانين الوطنية، وأن هناك انضباطاً في التنفيذ.

■ الرقابة الميزانية

يحدد المرسوم التنفيذي بالمرسوم التنفيذي رقم 24-347 المؤرخ في 14 أكتوبر 2024، آليات ممارسة الرقابة الميزانية لضمان الامتثال للقوانين المالية. تُمارس هذه الرقابة تحت إشراف الوزير المكلف بالميزانية من خلال مراقب ميزانياتي مسؤول عن التحقق من شرعية العمليات المالية. تشمل الرقابة مختلف نفقات الدولة، الجماعات المحلية، والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، العلمي، والثقافي. وتُطبّق بأشكال مختلفة، منها الرقابة المسبقة، البعدية، ورقابة الملاءمة. كما يُمكن إعفاء بعض النفقات من التأشيرة المسبقة وفق شروط تحددها السلطة الوصية، مما يعزز المرونة في تنفيذ الميزانية مع الحفاظ على الضبط المالي تهدف إلى:

✓ السهر على مطابقة النفقات:

- التأكد من أن المشاريع المالية تتوافق مع التشريع والتنظيم المعمول بهما.
- ضمان أن الاعتمادات المالية التي تم الترخيص بها تم استخدامها بشكل قانوني، والتأكد من أن مناصب الشغل المفتوحة أو المصرح بها تتم وفقاً للقوانين.

✓ التأكد من المطابقة:

- يتم التأكد من تطابق الوثائق المالية من خلال تأشيرات أو آراء مسبقة، وهذه الوثائق تشمل الاعتمادات المالية، مناصب الشغل، والنفقات. وإذا كانت الوثائق غير متوافقة مع القوانين، يمكن تبرير الرفض.

✓ الرقابة بعدية:

- بالنسبة للوثائق التي لا تحتاج إلى تأشيرة مسبقة، يتم مراقبتها بعد تنفيذ النفقات. يشمل ذلك تحليل إجراءات الالتزام بالنفقات من قبل الأمرين بالصرف.
- التأكد من جودة محاسبة الالتزامات المالية، وضمان أن المحاسبة تتم بشكل دقيق وشفاف.

✓ تقديم النصح المالي:

- النصح للأمر بالصرف: تقديم المشورة المالية للأشخاص المسؤولين عن صرف الأموال، لضمان أن النفقات تتم وفقاً للقوانين والميزانية المحددة.

✓ محاسبة الالتزامات:

- متابعة محاسبة الالتزام بالنفقات، والتأكد من مناصب الشغل المالية المتعلقة بكل مشروع أو برنامج مالي.

✓ إعلام الوزير المكلف بالمالية:

- يتم إعلام وزير المالية بشكل دوري عن مدى مطابقة الالتزامات المالية للتشريعات والميزانية.
- يجب أن يكون الوزير على دراية بوضعية الاعتمادات المالية، وكذلك حالة مناصب الشغل المفتوحة والمستعملة.

بالإضافة لذلك؛ يحدد المرسوم رقم 24-347 المؤرخ في 14 أكتوبر 2024 الإطار القانوني لكيفيات ممارسة الرقابة الميزانية في الجزائر، من خلال تسعة فصول تغطي مختلف الجوانب المتعلقة بتنفيذ الميزانية العامة. يبدأ بتوضيح الأحكام العامة التي تحدد نطاق الرقابة والجهات المسؤولة عنها، ثم يحدد أهداف الرقابة الميزانية التي تشمل ضمان تنفيذ قوانين المالية، التحكم في النفقات، وتحقيق التوازن المالي.

كما يوضح المرسوم آليات ممارسة الرقابة الميزانية، والتي تشمل مراجعة العمليات المالية وإصدار التأشيرات وفقاً لقواعد قانونية محددة، كما يحدد أنماط الرقابة الأخرى، مثل الرقابة السابقة واللاحقة ورقابة الملاءمة، لضمان حسن تنفيذ الميزانية. يتناول المرسوم أيضاً آجال التأشيرة والرأي المسبق، حيث يلزم

المراقب الميزانياتي باتخاذ قراراته خلال فترات زمنية محددة، مع منح إمكانية التفاوض عن بعض الإجراءات الرقابية وفق شروط معينة.

يتوسع المرسوم في تحديد المهام الإضافية للمراقب الميزانياتي، والتي تشمل تحليل النفقات، تقييم المخاطر المالية، وإعداد تقارير دورية للجهات الوصية. كما يركز على محاسبة الأمرين بالصرف من خلال فرض رقابة صارمة على عمليات تنفيذ الميزانية لضمان الامتثال للقوانين المالية. أخيرًا، يُحدد المسؤوليات المترتبة على جميع الأطراف المعنية، ويضع آليات للمساءلة والعقوبات في حال حدوث تجاوزات أو إخلال بأحكام الرقابة الميزانياتية.

أخيرًا، الرقابة الإدارية في هذه المواد تتضمن أربعة أنواع رئيسية من الرقابة، تشمل الرقابة الداخلية لضمان سير العمل داخل المؤسسات بشكل سليم، الرقابة السلمية التي تمارسها الإدارة على مصالحها الخاصة، الرقابة النظامية التي تتولى الهيئات المتخصصة مسؤوليتها، والرقابة الميزانياتية التي تركز على التأكد من صحة العمليات المالية والتأكد من أن جميع النفقات تتماشى مع القوانين والميزانيات المعتمدة.

هذه الرقابة تهدف في النهاية إلى ضمان الشفافية، وتقليل المخاطر المالية والإدارية، وتحقيق أقصى استفادة من الموارد العامة.

2.7 الرقابة القضائية (مجلس المحاسبة)

يعد مجلس المحاسبة الجهة القضائية العليا التي تساعد الهيئة التشريعية والتنفيذية في عملية الرقابة اللاحقة لتنفيذ قوانين المالية والميزانيات المختلفة للهيئات العمومية. والمادة 2 من الأمر 95-20 الصادر في جويلية 1995 تعرف مجلس المحاسبة بأنه: "المؤسسة العليا للرقابة اللاحقة لأموال الدولة، الجماعات المحلية، والمؤسسات العمومية".

ويجب على الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين تقديم حساباتهم إلى مجلس المحاسبة وفقًا للشروط والإجراءات والأجال المحددة في التشريعات والتنظيمات المعمول بها. يقوم مجلس المحاسبة بمصادقة الحسابات المقدمة، ويصدر تقريرًا بشأن المصادقة، الذي يُرفق مع مشروع قانون تسوية الميزانية.

وهو هيئة تتبع وزارة المالية لها صلاحيات مختلفة أهمها:

■ **الصلاحيات القضائية:** التأكد من احترام الأحكام التشريعية والتنظيمية السارية في مجال تقديم الحسابات ومراجعة حسابات المحاسبين العموميين ومراقبة الانضباط في مجال التسيير المالي والموازني.

■ **الصلاحيات الإدارية:** يقوم المجلس برقابة حسن استعمال الهيئات التابعة لرقابته للموارد والوسائل المادية والأموال العمومية، ويقيم نوعية تسييرها من حيث الفعالية والأداء والاقتصاد ويختتم تحقيقه وتحرياته بإجراءات ملائمة لأجل تحسين ذلك.

■ **صلاحيات أخرى:** تلجأ بعض الهيئات إلى استشارة مجلس المحاسبة في بعض المواضيع:

- مشروع قانون ضبط الميزانية
 - مشاريع النصوص المالية
 - مسؤولو الدولة يطلبون مساعدة مجلس المحاسبة في القضايا ذات العلاقة بالمالية العمومية.
- وتخضع لرقابة مجلس المحاسبة كل الهيئات الواردة في المواد من 7 إلى 12 من الأمر 20-95.
- وتتكون الهيكلية الرئيسية لمجلس المحاسبة من رئاسة المجلس، لجنة البرامج والتقارير، غرف المجلس، كتابة الضبط والنظارة العامة.

3.7 الرقابة التشريعية

الرقابة البرلمانية تمثل دور البرلمان في متابعة الأداء المالي للحكومة، والتأكد من أن استخدام الموارد العامة يتم بطريقة قانونية وفعالة. تشمل هذه الرقابة عدة آليات وأدوات تمكن البرلمان من متابعة تنفيذ الميزانية وتوجيه السياسة المالية للدولة. وفق ما يلي:

■ مراقبة تنفيذ الاعتمادات المالية

- المفهوم: يتولى البرلمان مراقبة كيفية تنفيذ الاعتمادات المالية التي تمت الموافقة عليها في قوانين المالية.

- آلية التنفيذ: يراجع البرلمان القرارات الحكومية المتعلقة بتوزيع الأموال العامة، للتأكد من أنها تُنفق وفقاً للأغراض التي تم تحديدها في القوانين المالية التي صادق عليها. هذه الرقابة تضمن أن الأموال المخصصة تُستخدم في الأماكن الصحيحة وفي الوقت المناسب.

■ مراقبة تنفيذ ميزانية الدولة

- المفهوم: يقوم أعضاء البرلمان بمراقبة كيفية تنفيذ ميزانية الدولة سنوياً.
- آلية التنفيذ: كل عام، بعد تنفيذ الميزانية، يُعرض قانون تسوية الميزانية على البرلمان. يتم من خلاله فحص مدى التزام الحكومة بالميزانية المعتمدة وتقييم كيف تم استخدام الأموال العامة، بحيث يُحسم ما إذا كانت المصروفات قد تمت في إطار الأهداف التي حددها البرلمان.

■ أسئلة البرلمان للحكومة

- المفهوم: يُسمح لأعضاء البرلمان بتوجيه أسئلة شفوية أو كتابية إلى أعضاء الحكومة، تخص استعمال الموارد المالية للدولة.
- آلية التنفيذ: يمكن لأعضاء البرلمان أن يطرحوا استفسارات بخصوص كيفية تخصيص واستخدام الأموال العامة، مما يعزز الشفافية والمساءلة من خلال إجابات الحكومة على هذه الأسئلة.

■ مناقشة التقرير الحكومي عن الوضع الاقتصادي

- المفهوم: يحق للبرلمان مناقشة التقرير الذي تقدمه الحكومة عن تطور الاقتصاد الوطني و السياسات المالية المتبعة.
- آلية التنفيذ: وفقاً للقانون العضوي رقم 18-15 الصادر في 2 سبتمبر 2018، يقدم البرلمان سنوياً تقريراً من الحكومة يوضح سير الاقتصاد وأداء السياسات المالية. يتم مناقشة هذا التقرير من قبل البرلمان الذي يقدم ملاحظاته ويوجه الحكومة بشأن التعديلات التي يرى ضرورة إدخالها لتعزيز النمو الاقتصادي وضمان استدامة المالية العمومية.

ملحوظة: يتحمل المراقبون الميزانياتيون ومساعدوهم المسؤولية الشخصية عن التأشير والآراء التي يمنحونها، وكذلك عن الرضا الذي يبلغونه، مع معاقبتهم في حال ارتكاب أي مخالفات وفق القوانين المعمول بها. كما أن المحاسبون العموميون ومفوضوهم وأعاونهم والوكلاء الماليين مسؤولون عن العجز في الصندوق، ويمكن معاقبتهم عبر تصفية الحسابات من قبل مجلس المحاسبة أو الوزير المكلف بالمالية. وفي حالات إثبات حسن النية أو القوة القاهرة، يمكن للوزير المكلف بالمالية منح إبراء من المسؤولية أو إعفاء من تصفية الحسابات.

ملخص المحور السابع

تعد الرقابة الركن الأساسي الذي تستند إليه المحاسبة العمومية في حماية المال العام، حيث يعتمد التشريع الجزائري أنماط مختلفة من الرقابة: الرقابة الإدارية والرقابة القضائية والرقابة التشريعية. الرقابة الإدارية ويقصد بها مختلف أنواع الرقابة الممارسة من قبل إدارات الهيئات العمومية نفسها أو من قبل إدارات أخرى، بواسطة موظفين متخصصين أو موظفين آخرين تكون من بين مهامهم ممارسة بعض أعمال الرقابة على تنفيذ العمليات المالية أهمها الرقابة الميزانية.

الرقابة القضائية وهي من اختصاص مجلس المحاسبة الذي يعتبر الجهة القضائية العليا التي تساعد الهيئة التشريعية والتنفيذية في عملية الرقابة اللاحقة لتنفيذ قوانين المالية والميزانيات المختلفة للهيئات العمومية، وله صلاحيات قضائية وإدارية.

الرقابة التشريعية وتسمى الرقابة السياسية، وتمارسها السلطة التشريعية بغرفتيها: المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة. تبعا لوظيفة البرلمان التي تتمثل في التشريع والرقابة. وهي رقابة سابقة ومستمرة ولاحقة كما رأينا. كما يحق للمجالس البلدية والولائية مراقبة التنفيذ الجاري للميزانية من قبل الأمرين بالصرف وذلك في إطار القانون المنظم للجماعات المحلية.

النشاط البحثي للمحور السابع.

وضّح الفرق بين رقابة المراقب الميزانياتي ورقابة المفتشية العامة للمالية؟

وضّح الفرق بين رقابة مجلس المحاسبة ورقابة الهيئة التشريعية؟

اشرح أهم المسؤوليات المنوطة بالنائب البرلماني في مجال الرقابة المالية؟

مراجع المحور السابع

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (2023). القانون رقم 07-23 المؤرخ في 21 يونيو 2023، المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي. العدد 44.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (2024). المرسوم التنفيذي رقم 347-24 المؤرخ في 14 أكتوبر 2024، الذي يحدد كفايات ممارسة الرقابة الميزانية. العدد 65.

المحور الثامن : الإصلاح الموازناتي في الجزائر

الأهداف التعليمية

- فهم الإطار العام للإصلاح الميزانياتي في الجزائر (القانون العضوي 15-18)
- التعرف على ميزانية البرامج والأداء وأهميتها في تحسين الأداء الحكومي.
- تحليل الصعوبات التي تواجه تطبيق الإصلاح الميزانياتي في الجزائر.
- استيعاب الدروس المستفادة من التجارب الدولية المشابهة، لا سيما التجربة الفرنسية.

تمهيد

شهدت نظم المالية العامة في العالم تطورات ملحوظة منذ القرن العشرين، حيث انتقل الاهتمام من ميزانية الوسائل إلى ميزانية النتائج. في الجزائر كان النظام الميزانياتي يعتمد على النمط التقليدي الذي يُركز على الوسائل، مما يحد من الشفافية والفعالية. لذلك، ظهرت الحاجة إلى إصلاح ميزانياتي شامل يهدف إلى تحديث النظام المالي من خلال اعتماد ميزانية البرامج والأداء (راجع القانون العضوي لقوانين المالية 15-18). تسعى هذه المحاضرة إلى استعراض الإطار العام للإصلاح الميزانياتي، مع تحليل محتواه وأهدافه، وتبسيط الضوء على أبرز الصعوبات التي تعترض طريقه.

1.8 مكونات الإصلاح الميزانياتي:

الإصلاح في الجزائر يركز على عدة محاور رئيسية:

- **ميزانية البرامج:** يتم تصنيف الاعتمادات المالية وفق برامج تستند إلى أهداف واضحة ومحددة. على سبيل المثال، يمكن أن يتم إنشاء برنامج لتحسين خدمات الصحة العامة يتضمن أهدافاً مثل تقليل أوقات انتظار المرضى أو تحسين جودة المعدات الطبية. يتم قياس نجاح البرنامج من خلال مؤشرات أداء محددة مثل نسبة تحسين رضا المرضى.
- **إطار مالي متعدد السنوات:** يتيح هذا النظام تخطيط الموارد على مدى ثلاث سنوات أو أكثر. يساعد ذلك في وضع أولويات واضحة وتخصيص الموارد للمشاريع ذات الأولوية مثل البنية التحتية أو التعليم.
- **إصلاح المحاسبة العامة:** التحول إلى نظام محاسبة يعتمد على الاستحقاق بدلاً من محاسبة الصندوق. وفقاً لهذا النظام، يتم تسجيل الالتزامات المالية للدولة عند استحقاقها، مما يعطي صورة أوضح عن الوضع المالي. كما يتم اعتماد معايير المحاسبة الدولية (IPSAS) التي تعزز الشفافية وتسمح بمقارنة الأداء المالي للدولة مع الدول الأخرى.

- أدوات قياس الأداء: تطوير مؤشرات دقيقة لتقييم نجاح البرامج. على سبيل المثال، يمكن قياس نجاح برامج الإسكان الاجتماعي بعدد الوحدات السكنية الجديدة أو انخفاض عدد الأسر التي تعاني من انعدام السكن.

2.8 أهمية الإصلاح:

هذا الإصلاح يهدف إلى تحسين الكفاءة المالية والإدارية للدولة من خلال:

- تعزيز الشفافية: يمكن للمواطنين متابعة كيفية استخدام الأموال العامة ومعرفة مدى نجاح البرامج الحكومية.
- تعزيز المساءلة: يتيح الإصلاح للبرلمان والمؤسسات الرقابية تقييم الأداء بناءً على النتائج المحققة.
- زيادة الكفاءة: يساعد في تخصيص الموارد للمشاريع ذات الأولوية مع تقليل الهدر.

3.8 الصعوبات والتحديات:

رغم هذه الأهداف الطموحة، يواجه الإصلاح الميزانياتي في الجزائر تحديات كبيرة:

- إدارية وتقنية:
 - نقص الكفاءات المؤهلة لتنفيذ الإصلاح.
 - تحديات أنظمة معلومات متكاملة لدعم إدارة الميزانية.
- سياسية:
 - تأخر الإرادة السياسية لتطبيق الإصلاح بشكل كامل.
 - مقاومة التغيير من قبل بعض الإدارات.
- تشريعية:
 - تأخر تنفيذ القانون العضوي 18-15 عام 2024 رغم صدوره في 2018.
 - غياب دور فاعل للبرلمان في متابعة تنفيذ الإصلاح.
 -

4.8 الدروس المستفادة من التجارب الدولية:

- التجربة الفرنسية: استغرقت فرنسا عدة سنوات لتطبيق إصلاح مشابه وواجهت مقاومة شديدة من الإدارات. لكنها نجحت تدريجيًا من خلال توفير تدريبات للموظفين وتعزيز الشفافية.
- التجربة الأمريكية: في الولايات المتحدة، أظهر مكتب المحاسبة العام (GAO) صعوبة ربط الأداء بالمخصصات المالية بسبب غياب الدعم السياسي والمقاومة لتغيير الأساليب التقليدية.

5.8 آفاق النجاح:

نجاح الإصلاح الميزانياتي في الجزائر يعتمد على:

- توفير التدريب للموظفين في جميع الإدارات.
- إشراك المجتمع المدني والبرلمان لضمان الشفافية والمساءلة.
- تطوير بنية تحتية تقنية تدعم تطبيق النظام الجديد.

ملخص

الإصلاح الميزانياتي في الجزائر يمثل استجابة ضرورية للتحديات التي تواجه الإدارة المالية العامة. يهدف الإصلاح إلى تحديث النظام التقليدي من خلال ميزانية البرامج والأداء التي تركز على تحقيق النتائج. تعتمد هذه الميزانية على أدوات مثل التخطيط المالي متعدد السنوات، مؤشرات الأداء، ومعايير المحاسبة الدولية (IPSAS) لضمان شفافية وكفاءة أكبر.

لكن التنفيذ يواجه صعوبات عدة، منها نقص الكفاءات الفنية والإدارية، تاخر الإرادة السياسية، وتأخر التشريعات الداعمة. تُظهر التجارب الدولية أن النجاح يتطلب تخطيطًا تدريجيًا، دعمًا سياسيًا قويًا، وتعاونًا وثيقًا بين جميع الجهات الفاعلة. إذا تمكنت الجزائر من تجاوز هذه العقبات، فإن الإصلاح يمكن أن يكون خطوة فعالة لتحسين إدارة الموارد العامة وتحقيق التنمية المستدامة.

أسئلة بحثية

كيف يمكن لميزانية البرامج والأداء أن تُحسن من شفافية وفعالية إدارة الموارد العامة؟

ماهي العلاقة بين أساس الاستحقاق وموزانة البرامج؟

كيف يمكن الاستفادة من التجارب الدولية، مثل فرنسا والولايات المتحدة، في تطبيق هذا الإصلاح؟

مراجع المحور الثامن

- حاج جاب الله أمال، ضريفي نادية، إصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، العدد 07، جانفي 2018، جامعة الأغواط (الجزائر).
- بوخالفي مسعود، متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير IPSAS ، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية (الجزائر)، 2019 .
- الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 53، السنة الخامسة والعشرون، سبتمبر 2018

المحور التاسع : قضايا معاصرة في مجال المحاسبة العمومية

الأهداف التعليمية

- فهم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- تحليل دور صندوق النقد الدولي والبنك الدولي في دعم معايير IPSAS.
- تقييم أهمية التحول إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية.
- مراجعة مؤشر المساءلة المالية للقطاع العام

تمهيد: نتناول في هذا المحور أهم المستجدات والمتغيرات في المحاسبة العمومية، حيث ظهرت بعض المتغيرات التي أدت إلى تغيير بعض الفروض والنظريات في البناء المفاهيمي للمحاسبة العمومية، ندرس هذه القضايا وفق الترتيب الآتي:

1.9 معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

يعد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أحد المجالس التي أسسها الاتحاد الدولي للمحاسبين؛ تحقيقاً لهدفه في خدمة قضايا المصلحة العامة من خلال إصدار معايير محاسبية عالية الجودة؛ لاستخدامها من قبل منشآت القطاع العام في كل أرجاء العالم لإعداد البيانات المالية ذات الغرض العام.

يدعم الاتحاد الدولي للمحاسبين مجلس IPSAS من خلال: توفير الموارد البشرية وإدارة المرافق ودعم الاتصالات والتمويل لهذا المجلس المستقل المتخصص لوضع المعايير كما يسهل عملية ترشح واختيار أعضاء هذا المجلس .

هذا بالإضافة، إلى دعم صندوق النقد الدولي والبنك الدولي؛ اللذين يُعتبران الجهتين الرئيسيتين اللتان تعلّقان على مسودّات العرض لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، دون الإخلال باستقلالية المجلس من خلال الشفافية التامة في أعماله والمحافظة على نزاهتهم واستقلاليتهم وكذلك ملاحظات المراقبين حول هذا الاستقلالية.

يرى أحد الباحثين ، أن استقلالية المجلس ليست حقيقة نظراً للتجانس الفكري والثقافي لمعظم أعضائه، واستنتج أن المجلس يخضع لتأثير إيديولوجي قوي يحد من استقلاله الفكري في تطوير المعايير الدولية للمحاسبة العمومية.

هذا رغم المساعي المختلفة التي يقوم بها الاتحاد الدولي للمحاسبين لحماية استقلالية المجلس، إلا أنّنا نجد بعض الانتقادات التي وصفت أن استقلالية المجلس ليست حقيقية.

يمكننا تعريف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من خلال الهدف الذي يسعى إليه في خدمة المصلحة العامة، حيث يعمل مجلس IPSAS: "على صياغة معايير محاسبية عالية الجودة ومنشورات أخرى بغرض استخدامها من قبل منشآت القطاع العام في جميع أنحاء العالم في إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام".

نشرح الهدف السابق لمجلس IPSAS من خلال الآتي:

يتضمن التعريف السابق لمجلس IPSAS بعض المصطلحات التي ينبغي توضيح المقصود بها:

- **القطاع العام:** هو الحكومات الوطنية (السلطة التنفيذية) والحكومات الإقليمية مثل (الولاية) والحكومات المحلية (مثل البلدية) والمنشآت الحكومية ذات العلاقة، باستثناء منشآت الأعمال الحكومية (GBES) لأنها تطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية.
- **التقارير المالية ذات الغرض العام:** هي التقارير المالية المصممة للمستخدمين غير القادرين على طلب معلومات مالية تلي احتياجاتهم المحددة من المعلومات مثل المواطنين، إضافة لذلك توجد التقارير المالية ذات الغرض الخاص؛ وهي التقارير المصممة لتلبية حاجات الهيئة الحاكمة والهيئة التشريعية والأطراف الأخرى التي تؤدي مهمة إشرافية، حيث يشجع مجلس IPSAS استخدام IPSAS في إعداد التقارير المالية ذات الغرض الخاص حينما يكون مناسباً.
- بناء على ما سبق يمكن أن نستنتج التعريف الآتي لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام: "هي مجموعة المعايير المحاسبية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSASB) لغرض استخدامها في إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع العام في جميع أنحاء العالم؛ وظيفتها توضيح متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتناول الأحداث والعمليات في القوائم المالية ذات الغرض العام.
- ولتفعيل هذه المعايير عالمياً، يقترح مجلس IPSASB رؤية استشرافية تعتمد على أهداف استراتيجية ومواضيع استراتيجية للسنوات (2019-2023)، مفاد هذه الرؤية تعزيز الإدارة المالية العامة (PFM) على الصعيد العالمي من خلال زيادة اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق من خلال :
- تطوير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وإعداد التقارير المالية للقطاع العام ذات الجودة العالية.
- زيادة الوعي بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفوائد تبني أساس الاستحقاق في الاعتراف.

2.9 مؤشر المساءلة المالية للقطاع العام

يعد مؤشر المساءلة المالية للقطاع العام أحد نتائج الاهتمام العالمي بقضايا إصلاح إدارة المالية العامة (PFM)، حيث يهدف مؤشر المساءلة المالية لتقديم صورة دقيقة عالمية عن جودة التقارير المالية ذات الغرض العام.

يقوم مؤشر المساءلة المالية للقطاع العام برصد الحكومات التي تتبع أساس الاستحقاق أو معايير IPSAS في إعداد تقاريرها المالية ذات الغرض العام، ويعتمد في ذلك على جميع البيانات المالية لمختلف الحكومات المركزية.

وبالاطلاع على التقرير الصادر سنة 2018؛ نجد أنّ الاتحاد الدولي للمحاسبين ومعهد تشارترد للمالية العامة والمحاسبة؛ يعتبران أنّ أساس الاستحقاق ومعايير Ipsas دليلاً على جودة التقارير المالية ذات الغرض العام وهما الدافع لإصدار مؤشر المساءلة المالية للقطاع العام.

حيث اعترف التقرير السابق الذكر بأهمية أساس الاستحقاق في الاعتراف، من خلال تدعيمه معلومات تساهم في صنع القرار السليم، ويمكن من تجسيد مفهوم المساءلة والشفافية، كما بيّن التقرير أيضاً أهمية معايير IPSAS، لأنها أصبحت دليلاً عالمياً يستخدم من طرف الحكومات بطرق مختلفة لتطوير تقاريرها المالية الحكومية.

قدم التقرير السابق الذكر رؤية حالية (2018) واستشرافية (2023) اعتماداً على بيانات (150 دولة). أظهرت نتائج التقرير أنه 25% من الحكومات حالياً (2018) تقدم تقاريرها على أساس الاستحقاق وفي غضون خمس سنوات مقبلة تتقدم (65%) من الحكومات تقاريرها على أساس الاستحقاق (سنة 2023)، وبحلول نهاية (2023)، ما يقرب من 73% من الحكومات أن تقدّم تقاريرها وفق أساس الاستحقاق سوف تستخدم معايير IPSAS بالطرق التي أشرنا إليها سابقاً، لذلك على الدول التي لا زالت لم تفكر في إصلاح ماليتها العامة التفكير جدّياً في هذه التحولات العالمية.

3.9 التحول لأساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية

استهلّ القرن الحادي والعشرون باتجاه دولي متنام يسعى إلى تعزيز نوعية المعلومات المالية لكيانات القطاع العام، وتعزيز شفافية الحسابات العامة، وجعل صانعي القرار أكثر خضوعاً للمساءلة.

بالإضافة إلى أن وجود نظام فعال وشفاف لإعداد التقارير المالية قد أصبح ضرورة ملحة للحكومة، خصوصا بالنظر إلى الوعي المتزايد لاستعمال المال العام، والذي يمكن أن يكون مفيدا جدا للبلدان في تعزيز مصداقية المعلومات المالية وثقة الجمهور واستقطاب الاستثمارات الأجنبية.

في سياق تجسيد مفهوم الشفافية والمساءلة باعتبارهما الهدفان الأساسيان حاليا للمحاسبة العمومية، نلاحظ أن عددا من المنظمات الدولية والمهنية تبنت هذا التوجه بإصدار نماذج نظرية تعتمد في إعدادها على أساس الاستحقاق، ونذكر على سبيل المثال:

■ **صندوق النقد الدولي:** يظهر اهتمام صندوق النقد الدولي بمجال المالية العامة من خلال عدد من المطبوعات الإرشادية، والتي تساهم في تحقيق الهدف الذي يصبو إليه صندوق النقد الدولي في مجال خدمة الشفافية.

تدعم هذه المطبوعات الإرشادية استخدام أساس الاستحقاق في عملية الاعتراف بالمعاملات المالية، فدليل إحصاءات الدين للقطاع العام يوصي باستخدام أساس الاستحقاق لتحديد وقت قيد التدفقات اتساقا مع أدلة الإحصاءات الاقتصادية الكلية.

ودليل شفافية المالية العامة في سياق تعزيزه لمفهوم المساءلة حث على استخدام أساس الاستحقاق في بيان الرصيد الكلي والدين الاجمالي للحكومة العامة*؛ باعتبارهما مؤشرين قياسيين موجزين لمركز الحكومة المالي واستكمالها حيث أمكن بمؤشرات مالية أخرى مثل الرصيد الأساسي، ورصيد القطاع العام، وصافي الدين. كما يعدّ أساس الاستحقاق وفق نظام إحصاءات مالية الحكومة GFS نموذجا شاملا: "يقدم صورة حقيقية للبيانات المالية التي تخدم المخطط المالي والاقتصادي لإعداد الموازنة العامة....وفق الأساليب الحديثة للموازنة التقديرية"

■ **الاتحاد الدولي للمحاسبين:** يهدف مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى خدمة المصلحة العامة من خلال صياغة معايير محاسبية عالية الجودة، ومنشورات أخرى لغرض استخدامها من قبل منشآت القطاع العام في جميع أنحاء العالم في إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام.

يهدف مجلس IPSAS من خلال الصياغة السابقة إلى تحسين جودة وشفافية التقارير المالية في القطاع العام من خلال تقديم معلومات أفضل للإدارة المالية وعملية وضع القرارات في القطاع العام.

لذلك يشجع معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام المبني على الأساس النقدي، المنشأة على الإفصاح عن المعلومات المبنية على أساس الاستحقاق طوعاً.

ويسهل مجلس IPSAS الامتثال لمعايير IPSAS من خلال استخدام الأحكام الانتقالية في بعض المعايير حيث تمنح الأحكام الانتقالية عند وجودها المنشأة وقتاً إضافياً لتلبية جميع متطلبات بعض المعايير المبنية على أساس الاستحقاق، أو تعفيها من بعض المتطلبات عن الاعتراف المبدئي.

وفي هذا الصدد نجد أن منظمة الأمم المتحدة اعتبرت أن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هي أنسب المعايير للمنظمات الحكومية الدولية التي ليست غايتها الربح.

وفي سياق تطبيق منظمة الأمم المتحدة لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وبيان الطريقة التي اتبعتها كل مؤسسة في تنفيذ العملية، نجد أن القضية التي شكلت تحدياً بالنسبة لمؤسسات الأمم المتحدة هي التحوّل لأساس الاستحقاق حيث تم اعتبار أساس الاستحقاق الطريقة الفضلى لتلبية متطلبات الإبلاغ المالي الحديث والطريقة الأنسب لرسم صورة كاملة للكيان، بالإضافة إلى مناقشة التحديات والمنافع الناتجة لدى تطبيق هذا الأساس في الاعتراف.

كما اعتمدت ثلاثة أرباع بلدان منطقة التعاون الاقتصادي والتنمية في الميدان الاقتصادي المحاسبة على أساس الاستحقاق لتقاريرها المالية في نهاية العام، ويقوم أكثر من ربع البلدان الباقي الآن بإعداد ميزانيته السنوية على أساس الاستحقاق.

كما يعمل الاتحاد الدولي للمحاسبين مع منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في تقديم دراسة مشتركة حول ممارسات المحاسبة والميزانية على مستوى الحكومات الوطنية في بلدان منظمات التعاون والتنمية، بالإضافة إلى مناقشة التحديات والفوائد المترتبة على الإصلاحات المترتبة على تطبيق أساس الاستحقاق، والنظر في الخطوات التي تتخذها البلدان لتحسين استخدام المعلومات على أساس الاستحقاق في المستقبل.

نلاحظ من الأمثلة السابقة التوجه الدولي للمحاسبة على أساس الاستحقاق في الأنظمة الحكومية، واستجابة الدول لمثل هذه التحولات؛ ومنه نستنتج أن عملية التحوّل لأساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية أصبحت أمر واقعاً، وبالتالي يتحوّل العائق المعرفي من البحث في إمكانية التحوّل من الأساس النقدي إلى أساس

الاستحقاق، إلى بيان متطلبات توافر تطبيق مضمون المحاسبة على أساس الاستحقاق في الدول لا زالت لم تفكر بعد في التأقلم مع هذا التوجه.

ملخص

تتناول المحور التاسع أهم المستجدات في المحاسبة العمومية مع التركيز على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS). يظهر أن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يسعى إلى تحقيق هدف المصلحة العامة من خلال صياغة معايير محاسبية عالية الجودة. هذه المعايير تهدف إلى تحسين جودة التقارير المالية الخاصة بالحكومات والمنشآت العامة حول العالم، وتعزيز الشفافية والمساءلة. من جهة أخرى، يتم دعم هذه المعايير من خلال الهيئات الدولية مثل صندوق النقد الدولي والبنك الدولي. كما أظهرت الدراسات أن هناك تحولاً عالمياً نحو استخدام أساس الاستحقاق في المحاسبة الحكومية لتعزيز الشفافية المالية. يساهم هذا التحول في تحسين عملية صنع القرار وفي زيادة مصداقية التقارير المالية العامة. أما مؤشر المساءلة المالية للقطاع العام، فهو أداة لتقييم مستوى التزام الحكومات باستخدام معايير IPSAS وأساس الاستحقاق في إعداد تقاريرها المالية.

النشاط البحثي للمحور التاسع

كيف تؤثر معايير IPSAS على جودة التقارير المالية الحكومية في القطاع العام؟

ما هي التحديات التي تواجهها الحكومات في تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية؟

كيف يساهم صندوق النقد الدولي والبنك الدولي في دعم التحول نحو أساس الاستحقاق في الدول النامية؟

ما هي الفوائد المترتبة على استخدام مؤشر المساءلة المالية في تحسين جودة التقارير المالية الحكومية؟

مراجع المحور التاسع

1. Garcia, F. M. (2014). Developments and challenges in public sector accounting. Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management, 26(2), Summer.
2. Alshugairi, M. H. A. (2014). Government accounting system reform and adoption of IPSAS in Iraq. Research Journal of Financial and Accounting, 24.
3. Rocher, S. (2011). L'indépendance proclamée de l'IPSASB est-elle réelle ? Comptabilité, Contrôle, Audit, 17(3).
4. IPSASB. (2018, June 15). Proposed strategy and work plan (2019-2023).
5. IFAC. (2017, July 13). New international public sector accountability and debate. Retrieved from www.ifac.org
6. IFAC & CIPFA. (2018, November 5). International public sector financial accountability: Independent status report.
7. OECD. (2017, May 17). More OECD countries have adopted accrual accounting, but IPSAS adoption remains low.
8. IFAC. (2017, February 24). Accrual practices and reform experience in OECD countries.

الملاحق

نماذج عمليات المحاسبة العمومية

- المخطط المحاسبي للدولة PCE
- محتوى شكل الوثائق المحاسبية
- الحساب العام للدولة
- [/https://tresor.mf.gov.dz/focus-reformes](https://tresor.mf.gov.dz/focus-reformes)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة المالية

Direction Générale du Trésor
et de la Comptabilité

المديرية العامة للخزينة والمحاسبة
قسم التسيير المحاسبي للعمليات المالية
للخزينة العمومية



29 DEC. 2024

تعليمية رقم 21 مؤرخة في

الموضوع: وضع المخطط المحاسبي للدولة حيز التنفيذ.

- المرجع:** - القانون رقم 07-23 المؤرخ في 21 يونيو 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي،
- المرسوم التنفيذي رقم 90-24 المؤرخ في 22 فبراير 2024 الذي يحدد مضمون وطرق تطبيق المحاسبة العمومية،
- قرار وزير المالية رقم 157 المؤرخ في 17 نوفمبر 2024 المتضمن المخطط المحاسبي للدولة.

في إطار وضع المخطط المحاسبي للدولة حيز التنفيذ وفقاً لأحكام القرار رقم 157 المؤرخ في 17 نوفمبر 2024 والصادر عن وزير المالية، تهدف هذه التعليمية إلى تحديد كفاءات الانتقال من المحاسبة الحالية المسوكة وفق مدونة حسابات الخزينة إلى المخطط المحاسبي للدولة.

ابتداءً من تاريخ 02 يناير 2025، يتم تنفيذ العمليات المحاسبية للدولة وفقاً للمخطط المحاسبي للدولة الملحق بالقرار المشار إليه أعلاه وهذا بواسطة النظام المعلوماتي للخزينة (نظام المعلومات للخزينة).

باعتبار فترة التنفيذ المحاسبي تمتد خلال سنة 2025 (الفترة التكميلية)، فإن تسجيل العمليات المحاسبية للسنة المالية 2024 يستمر وفقاً لمدونة حسابات الخزينة إلى غاية إعداد الميزان الختامي (النهائي) للسنة المالية 2024.

في هذا الإطار ومن أجل ضمان التوافق بين الحساب السنوي الختامي للمحاسبة الإدارية للأميرين بالصرف في ميزانية الدولة وبين الكتابات المحاسبية للمحاسبين المختصين، فإن الأوامر والحوالات المتعلقة بالسنة المالية 2024، التي يتم قبولها من قبل المحاسبين المختصين خلال سنة 2025 (والتي تم تحويلها لمختلف المستفيدين خلال الفترة التكميلية)، تُقيد في دائن الحساب 212.012، السطر 001 المعنون "النفقات العادية المستحقة الدفع عن طريق تحويلات مؤجلة - السنة الجارية".

في نهاية الفترة التكميلية، يتم ترحيل الرصيد الدائن الظاهر في الميزان النهائي للحساب 212.012 السطر 001 المذكور أعلاه، إلى الميزان الافتتاحي لحساب المخطط المحاسبي للدولة رقم 482112 المعنون: "النفقات العادية المستحقة الدفع عن طريق تحويلات مؤجلة - السنة السابقة".

.../...

لا يمكن أن يسجل في هذا الحساب بعنوان الفترة التكميلية إلا عمليات الدفع المؤجلة، في حدود الرصيد الدائن المدرج في ميزان الخروج للسنة المالية 2024.

يتم الانتقال من الميزان الختامي للسنة المالية 2024 وفقاً لنظام مدونة حسابات الخزينة إلى الميزان الافتتاحي للسنة المالية 2025 وفقاً لنظام المخطط المحاسبي للدولة عبر جدول التوافقات الملحق بهذه التعليمات.

خلال هذه المرحلة الأولى من تطبيق المخطط المحاسبي للدولة، يبقى سير حسابات المخطط المحاسبي مطابق لذلك الخاص بمدونة حسابات الخزينة.

إن التطبيق الكامل لمحاسبة الحقوق والالتزامات المثبتة مرتبط بوضع نظام معلوماتي مدمج. تلغى أحكام التعليمات رقم 48 المؤرخة في 15 ديسمبر 1999 المتعلقة بتقيد الأوامر والحوالات التي أصدرها في نهاية السنة الأمرون بالصرف لميزانية الدولة. أطلب منكم الحرص على تطبيق أحكام هذه التعليمات.

رئيس قسم التسيير المحاسبي
للعمليات المالية للخزينة العمومية
إمضاء: باديس فراد



المرسل اليهم:

للتفويض:

- السيد الوكيل المحاسبي المركزي للخزينة،
- السيد أمين الخزينة المركزية،
- السيد أمين الخزينة الرئيسية،
- السادة أمناء خزائن الولايات،
- السيدات والسادة قابضو الضرائب،
- السيدات والسادة قابضو الجمارك،
- السيدات والسادة قابضو مفتشيات أملاك الدولة،
- السيدات والسادة قابضو المحافظات العقارية،
- السيدات والسادة أمناء خزائن البلديات والمؤسسات العمومية للصحة،
- السيدات والسادة الأعوان المحاسبون للمؤسسات العمومية الإدارية.

للإعلام:

- السيد رئيس مجلس المحاسبة،
- السيد رئيس المفتشية العامة للمالية،
- السيد المدير العام للشؤون القضائية بوزارة العدل،
- السيدة المديرية العامة للضرائب،
- السيد المدير العام للجمارك،
- السيد المدير العام للأملاك الوطنية،
- السيد المدير العام للميزانية،
- السيد المفتش العام للمصالح المحاسبية،
- السيد رئيس قسم تسيير العمليات المالية والخزينة،
- السيدة مديرة أنظمة المعلومات،
- السيدات والسادة المدراء الجهويون للخزينة،
- السيدات والسادة الأعوان المكلفون بتحصيل الغرامات والمصاريف القضائية.

الملحق I

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

تسمية وتحديد الهيئة :

الحصيلة أو الوضعية المالية بتاريخ

الوحدة دج

الأصول					
السنة المالية -1	السنة المالية المعنية			مذكرات	أقسام
	المبلغ الصافي	اهتلاكات / خسائر القيمة	المبلغ الخام		
					أصول جارية
الخزينة					
					أموال البنك وأموال الصندوق
					الخزينة المعادلة
					المجموع الفرعي للخزينة... (أ)
أصول جارية أخرى (خارج الخزينة)					
					المخزونات والمخزونات قيد الإنتاج
					الحسابات الدائنة
					المدينون
					حسابات دائنة أخرى
					حسابات التسوية / الأصول
					المجموع الفرعي للأصول الجارية الأخرى (خارج الخزينة).. (ب)
					مجموع الأصول الجارية.. (أ) + (ب) = (I)
أصول غير جارية					
					تثبيات معنوية
					تثبيات عينية
					تثبيات قيد الإنجاز
					تثبيات مالية
					مجموع الأصول غير الجارية... (II)
					المجموع العام للأصول (I) + (II)

تسمية وتحديد الهيئة :

الحصيلة أو الوضعية المالية بتاريخ

الوحدة دج

الخصوم			
أقسام	مذكرات	السنة المالية المعنية	السنة المالية 1-
خصوم جارية			
ديون الخزينة			
مراسلو الخزينة			
الديون الأخرى للخزينة			
المجموع الفرعي لديون للخزينة... (أ)			
ديون غير مالية (ديون خارج الخزينة)			
ديون التسيير			
ديون التدخل			
حسابات التسوية - خصوم -			
ديون أخرى غير مالية			
المجموع الفرعي للديون غير المالية (ديون خارج الخزينة)... (ب)			
مجموع الخصوم الجارية.. (أ) + (ب) = (I)			
خصوم غير جارية			
القروض والديون طويلة الأجل			
الديون الخارجية			
الديون الداخلية - سندات قابلة للتداول			
القروض والديون الأخرى طويلة الأجل			
المجموع الفرعي للقروض والديون طويلة الأجل... (أ)			
المنتجات المؤجلة			
مؤونات المخاطر والأعباء والضمان للقروض الخارجية			
المجموع الفرعي للمنتجات المؤجلة والمؤونات للمخاطر والأعباء (ب)			
مجموع الخصوم غير الجارية... (أ) + (ب) = (II)			
الوضعية الصافية			
حسابات إدماج الأصول والخصوم			
فوارق التقييم وإعادة التقييم والتكافؤ			
الاحتياطات			
الترحيل من جديد			
رصيد عمليات السنة المالية			
مجموع الوضعية الصافية.... (III)			
المجموع العام للخصوم (I) + (II) + (III)			

الملحق II

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

تسمية وتحديد الهيئة :

قائمة النجاعة المالية أو حساب النتائج بتاريخ

الوحدة دج

أقسام	مذكرات	السنة المالية المعنية	السنة المالية 1-
المنتجات			
منتجات العمليات بدون مقابل مباشر			
منتجات الضرائب والرسوم			
منتجات الغرامات والعقوبات المالية			
منتجات أخرى بدون مقابل مباشر (الهبات والوصايا... الخ)			
مجموع المنتجات بدون مقابل مباشر... (أ)			
منتجات العمليات بمقابل مباشر			
مبيعات السلع والأشغال والدراسات والخدمات			
منتجات أخرى للعمليات بمقابل مباشر			
مجموع منتجات العمليات بمقابل مباشر... (ب)			
منتجات أخرى			
إنتاج مثبت			
إنتاج مخزن أو غير مخزن			
استرجاع استغلال المؤونات لخسائر القيمة			
مجموع المنتجات الأخرى (ج)			
مجموع المنتجات (أ) + (ب) + (ج) = (I)			
الأعباء			
أعباء التسيير			
مشتريات مستهلكة ومتغيرات المخزون			
خدمات خارجية مستهلكة			
أعباء المستخدمين			
أعباء أخرى للتسيير الجاري			
المخصصات للاهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة			
مجموع أعباء التسيير (د)			
أعباء التدخل			
مجموع أعباء التدخل (هـ)			
مجموع أعباء التسيير وأعباء التدخل (د) + (هـ) = (II)			
المنتجات الصافية أو الأعباء الصافية للتسيير			
وأعباء التدخل (III) = (II) - (I)			
المنتجات المالية (و)			
الأعباء المالية (ز)			
المنتجات المالية الصافية أو الأعباء المالية			
الصافية (و) - (ز) = (IV)			
مجموع منتجات السنة المالية (I) + (و) = (V)			
مجموع أعباء السنة المالية (II) + (ز) = (VI)			
رصيد عمليات السنة المالية VII = (IV + III) = (VI - V)			

الملحق III

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وزارة المالية

تسمية وتحديد الهيئة :

جدول تدفقات الخزينة بتاريخ

الوحدة دج

أقسام	مذكرات	السنة المالية المعنية	السنة المالية -1
تدفقات الخزينة المتعلقة بالنشاط العملياتي			
المقبوضات ... (أ)			
مبيعات المنتجات والخدمات المقبوضة			
إيرادات التسيير الأخرى			
ضرائب ورسوم مقبوضة			
إيرادات سيادية أخرى			
إيرادات التدخل			
فوائد وأرباح مستلمة			
مقبوضات أخرى			
المدفوعات ... (ب)			
أعباء المستخدمين			
مشتريات وخدمات خارجية مسددة			
تعويض وإعادة دفع الضرائب والرسوم			
نفقات أخرى للتسيير			
إعانات لأعباء الخدمة العمومية المدفوعة			
نفقات التدخل			
مدفوعات ناتجة عن تفعيل ضمانات الدولة			
فوائد مسددة			
مدفوعات أخرى			
تدفقات الخزينة المتعلقة بالنشاط العملياتي ... I = (أ - ب)			
تدفقات الخزينة المتعلقة بنشاط الاستثمار			
اقتناء التثبيات ... (ج)			
التثبيات العينية والمعنوية			
التثبيات المالية			
التنازل عن التثبيات ... (د)			
التثبيات العينية والمعنوية			
التثبيات المالية			
تدفقات الخزينة المتعلقة بنشاط الاستثمار ... II = (ج - د)			
تدفقات الخزينة المتعلقة بعمليات التمويل			
إصدار القروض (هـ)			
تسديد القروض (و)			
تدفقات الخزينة المتعلقة بعمليات التمويل ... III = (هـ - و)			
تغير الخزينة III + II + I = IV			
الخزينة في بداية الفترة (V)			
الخزينة في نهاية الفترة V + IV = VI			

الملحق IV

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

تسمية وتحديد الهيئة :

جدول تباين الوضعية المالية الصافية بتاريخ

الوحدة دج

البيان	مذكرات	فوارق التقييم، إعادة التقييم، التكافؤ والاحتياطات	الترحيل من جديد	رصيد عمليات السنة المالية	المنتجات والأعباء المؤجلة	أخرى	المجموع
الرصيد الافتتاحي 01/01/السنة المالية -2 (I)							
زيادات السنة المالية -2							
انخفاضات السنة المالية -2							
مجموع تغيرات السنة المالية -2 (II)							
الرصيد إلى غاية 12/31/ السنة المالية -2 II+ I = III							
زيادات السنة المالية -1							
انخفاضات السنة المالية -1							
مجموع تغيرات السنة المالية -1 (IV)							
الرصيد إلى غاية 12/31/ السنة المالية -1 III+IV = V							
زيادات السنة المالية المعنية							
انخفاضات السنة المالية المعنية							
مجموع تغيرات السنة المالية المعنية (VI)							
الرصيد إلى غاية 12/31/ السنة المالية المعنية							

قرار مؤرخ في 9 رجب عام 1446 الموافق 9 جانفي سنة 2025، يحدد شكل ومحتوى وثائق المحاسبة العامة.

إن وزير المالية،

- بمقتضى القانون رقم 07-23 المؤرخ في 3 ذي الحجة عام 1444 الموافق 21 يونيو سنة 2023 والمتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي،

- وبمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 24-374 المؤرخ في 16 جمادى الأولى عام 1446 الموافق 18 نوفمبر سنة 2024 والمتضمن تعيين أعضاء الحكومة،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 95-54 المؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير سنة 1995 الذي يحدد صلاحيات وزير المالية،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 21-252 المؤرخ في 25 شوال عام 1442 الموافق 6 يونيو سنة 2021 والمتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية، المعدل والمتمم،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 24-90 المؤرخ في 12 شعبان عام 1445 الموافق 22 فبراير سنة 2024 الذي يحدد محتوى وكيفية تطبيق المحاسبة العمومية، لا سيما المادة 48 منه،

يقرر ما يأتي :

المادة الأولى : تطبيقاً لأحكام المادة 48 من المرسوم التنفيذي رقم 24-90 المؤرخ في 12 شعبان عام 1445 الموافق 22 فبراير سنة 2024 الذي يحدد محتوى وكيفية تطبيق المحاسبة العمومية، يحدد هذا القرار شكل ومحتوى وثائق المحاسبة العامة.

المادة 2 : تتضمن المحاسبة العامة الوثائق المحاسبية الآتية :

- الدفتر اليومي،

- الدفاتر المساعدة،

- الدفتر الكبير،

- الميزان العام للحسابات.

المادة 3 : يعتبر الدفتر اليومي سجلاً تسجل فيه جميع العمليات المحاسبية يوميا وبشكل متسلسل.

يحدد الدفتر اليومي أصل كل عملية ومراجع الوثائق الثبوتية المتعلقة بها.

تسجل العمليات التي لها نفس الطبيعة ونفس القيد المحاسبي في عملية محاسبية واحدة.

يكون الدفتر اليومي مطابقاً للنموذج المرفق في الملحق رقم له I بهذا القرار.

المادة 4 : يمثل الدفتر المساعد سجلاً مفصلاً حسب الحساب والعمليّة التي تكون مسجلة بصيغة تسلسلية وبطريقة منتظمة.

يمكن أن يفتح المحاسبون العموميون العدد الضروي من الدفاتر المساعدة وهذا حسب أهمية العمليات التي يتطلب تسجيلها.

يكون الدفتر المساعد مطابقاً للنموذج المرفق في الملحق رقم II بهذا القرار.

المادة 5 : يعتبر الدفتر الكبير وثيقة تعرض التسجيلات حسب الحساب، من الصنف 1 المعنون حسابات الوضعية الصافية والخصوم المالية إلى الصنف 7 المعنون المنتوجات، مع احترام الترتيب المحدد في المخطط المحاسبي للدولة.

يتم تزويد الدفتر الكبير بالكتابات المحاسبية المسجلة بشكل يومي في الدفتر اليومي.

يُظهر الدفتر الكبير يومياً الكتل المدينة والدائنة بالإضافة إلى رصيد كل حساب محاسبي.

يكون الدفتر الكبير مطابقاً للنموذج المرفق في الملحق رقم III بهذا القرار.

المادة 6 : يعتبر الميزان العام للحسابات وثيقة محاسبية تضم كل الحسابات المصنفة حسب المخطط المحاسبي للدولة من الصنف 1 المعنون حسابات الوضعية الصافية والخصوم المالية إلى الصنف 7 المعنون المنتوجات. يبين الميزان العام للحسابات فقط الحسابات التي سجلت حركة و/أو التي تحتوي على رصيد خلال فترة معينة.

يكون الميزان العام للحسابات مطابقاً للنموذج المرفق في الملحق رقم IV بهذا القرار.

المادة 7 : يجب أن تكون هذه الدفاتر والسجلات المحاسبية معروفة ومرقمة وتحتوي على وحدة قياس.

تمسك هذه الدفاتر عن طريق وسائل تراعى فيها شروط حفظ البيانات وتعريفها وتأمينها ومصداقيتها واسترجاعها.

المادة 8 : ينشر هذا القرار في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

حرر بالجزائر في 9 رجب عام 1446 الموافق 9 جانفي سنة 2025.

لعزیز فايد

الملحق I

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

السنة المالية.....

المديرية العامة للخزينة والمحاسبة

رمز واسم المركز المحاسبي.....

الدفتر اليومي

يوم.....

وحدة القياس : دج

رقم العملية	مرجع الوثيقة	الرمز *	رقم الحساب *	عنوان الحساب	المبلغ المدين	المبلغ الدائن	الملاحظة * * *
المجموع							

تاريخ وساعة الطبع.....

صفحة رقم

* رقم خاص بالموردين والزبائن.

** رقم الحساب المدين على اليسار والداائن على اليمين.

*** يتم ذكر كل المعلومات التي يراها المحاسب العمومي لازمة.

الملحق II

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

السنة المالية.....

المديرية العامة للخزينة والمحاسبة

رمز واسم المركز المحاسبي.....

الدفتر المساعد

رقم الحساب عنوان الحساب.....

الرمز.....

من إلى...../...../.....

الرصيد الافتتاحي :

العمليات المدينة :

العمليات الدائنة :

الرصيد الختامي إلى غاية : ... / ... /

وحدة القياس : دج

المبلغ		مرجع الوثيقة الثبوتية	رقم العملية *	تاريخ العملية المحاسبية
دائن	مدين			
				مجموع العمليات بدون الرصيد الافتتاحي
				المجموع مع الرصيد الافتتاحي
				الرصيد الختامي مع الرصيد الافتتاحي

تاريخ وساعة الطبع.....

صفحة رقم

* الرقم التسلسلي لكل عملية محاسبية.

الملحق III

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

السنة المالية.....

المديرية العامة للخزينة والمحاسبة

رمز واسم المركز المحاسبي.....

الدفتـر الكبير

تاريخ...../...../.....

وحدة القياس : دج

الأرصدة		الكتل		عنوان الحساب / الحساب الفرعي	رقم الحساب / الحساب الفرعي
دائن	مدين	دائنة	مدينة		
				مجموع الحساب	
				المجموع العام	

تاريخ وساعة الطبع.....

صفحة رقم

****مجموع صنف الحساب.**