

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة المسيلة محمد بوضياف بالمسيلة



ميدان الحقوق والعلوم السياسية

تخصص: قانون إداري

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم : الحقوق

مظاهر تحديث المحاسبة العمومية

من خلال قانون 07-23

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي تخصص قانون إداري

إشراف الأستاذ

قلاوي سعيد

إعداد الطالبين

- أوصيف صالح

- دغة رشيد

لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	المؤسسة الجامعية	الصفة
- د/ مهدي رضا	أستاذ محاضر قسم (أ)	جامعة المسيلة	رئيسا
- د/ قلاوي السعيد	أستاذ محاضر (أ)	جامعة المسيلة	مشرفا ومقررا
- د/ عطوي خالد	أستاذ محاضر (أ)	جامعة المسيلة	ممتحنا

تاريخ المناقشة: 2023/06/12

السنة الجامعية: 2023-2024

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف – المسيلة

كلية الحقوق والعلوم السياسية

تصريح شرفي

الخاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

أنا الممضي أسفله ،

السيد(ة): **أوصيف صالح** الصفة : طالب أستاذ باحث : **طـالب**

الحامل (ة) لبطاقة التعريف الوطني رقم : 102113153 والصادرة بتاريخ : 2016/11/28

المسجل (ة) لكلية / معهد: **الحقوق والعلوم السياسية** قسم: **الحقـوق**

والمكلف (ة) بإنجاز أعمال بحث (مذكرة التخرج ، مذكرة ماستر ، مذكرة ماجستير ، أطروحة دكتوراه).

عنوانها : **مظاهر تحديث المحاسبة العمومية من خلال قانون 07-23**

أصرح بشرفي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة

الأكاديمية المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه

التاريخ :

توقيع المعني (ة)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف – المسيلة

كلية الحقوق والعلوم السياسية

تصريح شرفي

الخاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

أنا الممضي أسفله ،

السيد(ة): **دغة رشيد** الصفة : طالب أستاذ باحث : **طالب**

الحامل (ة) لبطاقة التعريف الوطني رقم : 204100570 والصادرة بتاريخ : 2019/01/31

المسجل (ة) لكلية / معهد: الحقوق والعلوم السياسية قسم: الحقـوق

والمكلف (ة) بإنجاز أعمال بحث (مذكرة التخرج ، مذكرة ماستر ، مذكرة ماجستير ، أطروحة دكتوراه).

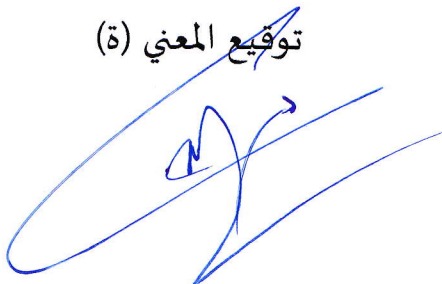
عنوانها : مظاهر تحديث المحاسبة العمومية من خلال قانون 07-23

أصريح بشرفي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة

الأكاديمية المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه

التاريخ :

توقيع المعني (ة)



إهداء

الحمد والشكر لله أولاً:

نحن هنا نرفع أصدق التقدير والامتنان إلى والدينا الأعزاء، اللذين وهبونا حناهما ودعمهما اللامحدود. فنحن ندين لهما بالكثير، فقد كانوا دعامة قوية في رحلتنا نحو العلم والتعلم. نسأل الله أن يجعل أعمالهما خالصة لوجهه الكريم وأن يكافئهما على ما قدماه لنا بأجمل الثواب.

كما نعبر عن شكرنا وامتناننا لكل من بذل جهداً في تقديم المساعدة والتوجيه خلال هذه الرحلة. فهم جزء لا يتجزأ من نجاحنا، ولهم منا كل الشكر والتقدير على حسن توجيههم ودعمهم المستمر.

في النهاية، نسأل الله أن يوفق الجميع ويسدد خطاهم نحو ما يسعون إليه من العلم والتقدم. ولن يفوتنا أن نشكر الجميع الذين شجعونا ووجهونا خلال هذه الرحلة، فلهم كل الشكر والتقدير.

الحمد لله على كل نعمه التي لا تعد ولا تحصى.

أعضاء الفوج الطالبين :

▪ أوصيف صالح

▪ دغة رشيد

شكر وتقدير

نتقدم بأصدق التحيات وأعذب التمنيات، معبرين عن عميق الامتنان والتقدير لكل الذين ساهموا في إنجاز هذا العمل بنجاح.

نود أن نعبر عن شكرنا الجزيل لكل من وقف بجانبنا ودعمنا خلال هذه الرحلة العلمية، سواء بالمشورة القيمة أو بالتوجيهات السديدة أو بالمساعدة الفعّالة في إتمام هذا المشروع.

كما نتوجه بخالص الشكر والامتنان للأستاذ الفاضل قاوي سعيد، الذي قدّم لنا الإرشاد والمشورة، وساعدنا في توجيه أفكارنا وتوجيهنا خلال كل مرحلة من مراحل هذا المشروع.

وكذلك، لا يمكننا إلا أن نعبر عن امتناننا لجميع أعضاء لجنة المناقشة، الذين وقفوا بجانبنا وقدموا توجيهاتهم القيمة التي ساهمت في تطوير هذا العمل وإثراءه بالملاحظات البناءة.

في الختام، نود أن نعبر عن امتناننا العميق لكل الأصدقاء والزملاء والعائلة الذين قدموا الدعم اللازم والمواساة خلال هذه الرحلة، ولهم جميعاً نقول: شكراً من القلب، وجزاكم الله خيراً.

**مع أطيب التمنيات بالنجاح والتوفيق، ، وإلى كل أساتذة قسم الحقوق الأفاضل
بجامعة المسيلة .**

الطالـــــــــــــــــبين :

- أوصيف صالح

- دغة رشيد

مقدمة

اكتسبت مسألة تحديث المحاسبة العمومية أهمية متزايدة في الجزائر، نظرًا لدورها الحيوي في ضمان كفاءة وفعالية إدارة المال العام وتعزيز الشفافية والمساءلة في هذا المجال حيث شهدت المحاسبة العمومية في الجزائر تطورات متتالية، انطلاقًا من النظام المحاسبي القديم المرتكز على محاسبة الصندوق، وصولاً إلى الإصلاحات المحاسبية الهيكلية التي تم إرساؤها بموجب قانون العضوي لقوانين المالية رقم 18-15 الصادر سنة 2018، وهذا ما أكدّه وزير المالية السيد : **لعزيز فايد** بأن الإصلاح الميزانياتي المطبق منذ سنة يقصد بذلك سنة 2023 ، ضمن إطار القانون العضوي 18 / 15 الخاص بقوانين المالية، يكرس تغييراً جذرياً في حوكمة مالية و ميزانية الدولة، من حيث أنه يقوم على نجاعة و شفافية التسيير و المعلومة المالية وذلك خلال نزوله ضيفاً على منتدى يومية "المجاهد"، ان "هذا الإصلاح يعتبر كمسار يقوم على النتائج والوضوح وتقييم النجاعة ومردود كل موظف في قطاع المالية و يهدف لتحسين التسيير وتكريس الشفافية"¹.

وقد أوضح وزير المالية أن المنهجية السابقة في إعداد الميزانية كانت تقوم على نفقات التجهيز والتسيير. إلا أن القانون العضوي 18/15 المتعلق بقوانين المالية أحدث "تغييراً عميقاً" في طرق تسيير المالية العمومية منذ بداية سنة 2023، وذلك بالانتقال من ميزانية الوسائل إلى ميزانية البرامج قائلاً "القانون العضوي يعد بمثابة الدستور المالي للدولة و يتضمن طريقة جديدة لتسيير المالية العمومية خصوصاً مع ادخال ثلاثة أنماط من المحاسبة، و هي المحاسبة الميزانياتية و العامة و التحليلية" للوصول لمعلومة مالية "شفافة واقرب للحقيقة"².

¹- مقال على صفحة وكالة الأنباء الجزائرية ، الإصلاح الميزانياتي الجاري مبني على نجاعة وشفافية التسيير

المالي ، أدرج يوم : الثلاثاء، 16 جانفي 2024 16:20 ، متاح على رابط :

<http://majliselouma.dz/index.php/ar/2016-10-05-06-52-20/4662-2023-08-08-14-27->

¹² تاريخ التصفح : 2024/06/13 الساعة 18:01.

²- المرجع نفسه ، متاح على رابط : <http://majliselouma.dz/index.php/ar/2016-10-05-06-52-20/4662-2023-08-08-14-27-12>

تاريخ التصفح : 2024/06/13 الساعة 18:01.

إلا أن التحديات المتزايدة في مجال إدارة المال العام، والتي بدأت بصـدور القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية رقم 18-15¹ والمتمثلة في ضرورة تحسين الرقابة المالية، وتعزيز الشفافية والمساءلة، واعتماد أساليب محاسبية حديثة لقياس وتقييم الأداء، كانت تستلزم إصلاحات محاسبية أكثر عمقا وشمولية وفي هذا السياق، تم إصدار قانون رقم 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي ليُمثل نقلة نوعية في مسار تحديث المحاسبة العمومية في الجزائر.

يهدف القانون رقم 23-07 الجديد إلى إرساء نظام محاسبي عمومي متطور قائم على محاسبة الالتزامات والتحليل المحاسبي للتكاليف، بما يسمح بتحسين التخطيط والرقابة المالية، وتعزيز قياس وتقييم أداء الهيئات والمرافق العمومية، وبالتالي فإن دراسة هذا القانون وتقييم تأثيره على المحاسبة العمومية في الجزائر يُعد موضوعا بالغ الأهمية، باعتباره يساهم في تطوير الممارسات المحاسبية الحكومية وتحسين إدارة المال العام في البلاد.

حيث أشار الدكتور أ.قاوي سعيد " سيأتي هذا القانون ضمن سلسلة من الإصلاحات التي تهدف إلى تحسين إطار عمل التسيير العمومي والمالية العمومية ، حيث سبقه القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية الذي يمثل مصدرا قانونيا مهما للمحاسبة العمومية ، وبقاء القانون القديم 90-21 أصبح غير منطقي ولاسيما أنه لم يعد يتوافق مع التعديلات الجديدة " ، من هذا المنطلق، نسعى من خلال هذا البحث إلى تحليل مظاهر تحديث المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال قانون رقم 23-07، وذلك من خلال دراسة أحكام

-1 القانون العضوي الجديد 18-15 ، المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية

الجزائرية عدد : 53 الصادرة في 02 سبتمبر 2018.

-2 قاوي سعيد، قانون المحاسبة العمومية في الجزائر، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم في القانون العام فرع الدولة

والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر 1 ،كلية الحقوق سعد حمدين ،2022-2023، ص 57 .

هذا القانون المتعلقة بالمحاسبة العمومية، مع ابراز التحديات والصعوبات التي تواجه تطبيقه، بهدف محاولة تقديم توصيات لتحسين تطبيقه وتعزيز فاعليته في الأداء المحاسبي العام للدولة.

من جهة أخرى يكتسب موضوع هذه الدراسة أهمية بارزة على المستويين النظري والتطبيقي **فعلى المستوى النظري:** يساهم البحث في تحليل وتفسير أحكام قانون 07-23 المتعلقة بتحديث المحاسبة العمومية في الجزائر، فمن خلال دراسة نصوص هذا القانون وأهدافه، سيتم إثراء المعرفة النظرية حول الإصلاحات المحاسبية التي يركز عليها ، ومن جهة أخرى يقدم البحث إطاراً نظرياً متكاملًا لفهم وتقييم تأثير قانون 07-23 على المحاسبة العمومية في الجزائر، فمن خلال ربط النصوص القانونية بالممارسات التطبيقية، سيتم بناء أساس نظري لتحليل وتفسير هذا التأثير.

أما على المستوى التطبيقي: يقدم البحث دراسة تطبيقية لقانون 07-23 وأثره على المحاسبة العمومية في الجزائر، فمن خلاله سيتم الكشف عن واقع تطبيق هذا القانون وانعكاساته على الممارسات المحاسبية العمومية في الجزائر، حيث يحل البحث التحديات والصعوبات التي تواجه تطبيق أحكام قانون 07-23، وذلك بهدف التعرف على العقبات التي تحول دون تحقيق الأهداف المرجوة من هذا الإصلاح المحاسبي.

كما يقدم البحث توصيات عملية لتحسين تطبيق قانون 07-23 وتعزيز فاعليته، حيث ستستند هذه التوصيات إلى نتائج الدراسة التطبيقية وتحليل الممارسات الدولية الناجحة في هذا المجال، و بناءً على ما سبق تتضح الأهمية النظرية والتطبيقية لهذا البحث في إثراء المعرفة العلمية حول تحديث المحاسبة العمومية في الجزائر، وتقديم رؤى وتوصيات لتعزيز فعالية تطبيق الإصلاحات المحاسبية المنصوص عليها في قانون 07-23.

ونهدف من خلال بحثنا الى الوصول إلى مظاهر تحديث المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال القانون 07-23 المتعلق بقانون المحاسبة العمومية والتسيير المادي للوصول الى

نتائج التالية : مظاهر تحديث التي جاء به قانون المحاسبة العمومية الجيد 07-23 مع محاولة تقديم توصيات لتحسين تطبيق هذا الأخير وتعزيز فاعليته.

ولعلى الأسباب التي كانت دافعا لاختيار موضوع بحثنا هو أهمية قانون 07-23 في مجال تسيير المال العام للدولة والحفاظ عليه كما يعتبر نقص المراجع والبحوث والدراسات التي تعالج القانون في مختلف جوانبه المتعلقة في التحيين الذي أحدثه في المحاسبة العمومية بالجزائر، كما تعتبر الحاجة إلى تحليل الجديد الذي نص عليه القانون رقم 07-23 الجديد للمحاسبة العمومية في الجزائر من اهم الدوافع التي أدت إلى إختيارنا لهذا الموضوع .
كما توجد أسباب ذاتية لإهتمامنا بموضوع تحديث المحاسبة العمومية كون وظيفتنا لها ارتباط عضوي بالقانون و رغبتنا في المساهمة في تطوير المعرفة حول المحاسبة العمومية وفق الإصلاحات التي تسعى إليها الجزائر لضمان تحسين التسيير وتكريس الشفافية.

أما عن الدراسات السابقة الدراسات السابقة من خلال دراستنا للبحث تلقينا بعض الصعوبات تتمثل أساس في نقص الدراسات نظرا لحدثة إصدار القانون رغم وجود أطروحة للدكتور أ.د / قاوي السعيد الموسمة بعنوان : " قانون المحاسبة العمومية في الجزائر¹ " الذي ساعدتنا كثيرا في فهم واستنباط أبرز التحديثات التي جاء بها القانون 07-23 .
وعن الصعوبات فقد تعددت بين صعوبة الحصول على بعض البيانات والمعلومات الخاصة بتطبيق قانون 07-23 ، و قلة الدراسات والأبحاث حول هذا الأخير ومن جهة أخرى لاحظنا أن جل المقالات والدراسات كانت قبل صدور القانون ، اما عن تأخر المراسيم التنفيذية التي تنظم وتوضح طريقة تطبيق قانون 07-23 فكان عقبة أخرى في انجازنا لهذا البحث.

ونظرا لأن لأهمية هذا القانون رقم 07-23 الذي يتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي والمكانة التي يحتلها في مجال المحاسبة العمومية في الدولة حيث أن له ارتباط بالمال العام وكذا طرق تسييره من خلال فاعلين كأعوان تنفيذ للمزانية في شقيها الإيرادات والنفقات

3- قاوي سعيد، قانون المحاسبة العمومية في الجزائر، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم في القانون العام فرع الدولة

والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر 1 ،كلية الحقوق سعد حمدين ،2022-2023.

حيث نص عليهم في مواده ، وتم بصدر هذا الأخير إلغاء قانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية القديم من هنا يمكن أن تطرح إشكالية الدراسة الرئيسية :

إلى أي مدى تم تحديث المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال قانون 07-23 ؟

وتتدرج ضمن هذه الإشكالية جملة من التساؤلات الفرعية :

1- ما هي الأهداف الرئيسية التي يسعى قانون 07-23 إلى تحقيقها في إطار تحديث المحاسبة العمومية؟

2- ما هي التغييرات الهيكلية والتنظيمية التي أدخلها قانون 07-23 على نظام المحاسبة العمومية؟

من خلال الإجابة على هذه التساؤلات الفرعية، ستمكن الدراسة من الوصول إلى تحليل شامل لمدى مساهمة قانون رقم 07-23 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي في تحديث المحاسبة العمومية وتحسين كفاءة وفعالية إدارة المال العام في الجزائر.

للإجابة على تساؤلات هذه الدراسة، يمكن طرح الفرضيات التالية:

- يتضمن قانون 07-23 أحكاماً هامة لتحديث المحاسبة العمومية في الجزائر، من خلال التحول من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الالتزامات، وتطوير محاسبة تحليل التكاليف.
- هناك ممارسات دولية ناجحة في مجال تحديث المحاسبة العمومية، مثل اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وتطبيق نظم محاسبية متطورة لقياس وتقييم الأداء، والتي يمكن الاستفادة منها في سياق الجزائر.
- تواجه عملية تطبيق قانون 07-23 على المحاسبة العمومية في الجزائر بعض التحديات والصعوبات، كنقص الكفاءات المؤهلة، وضعف البنية التكنولوجية، وصعوبة التغيير في الثقافة التنظيمية.
- يمكن تحسين تطبيق قانون 07-23 وتعزيز فاعليته من خلال تنفيذ برامج تدريبية للكوادر المحاسبية، وتطوير البنية التكنولوجية، وتعزيز التواصل والتنسيق بين مختلف الجهات المعنية. ستسعى هذه الدراسة إلى اختبار صحة هذه الفرضيات من خلال التحليل المعمق للبيانات والمعلومات المتوفرة، بهدف الوصول إلى نتائج وتوصيات تساهم في تطوير وتحسين تطبيق قانون 07-23 على المحاسبة العمومية في الجزائر.

كما إعتدنا على المنهجين الوصفي و التحليلي وفي بعض الجوانب المنهج الاستقرائي للوصول إلى أهداف هذه الدراسة سيتم الاعتماد على المنهج السابقة الذكر ، وذلك من خلال الخطوات التالية **جمع البيانات والمعلومات** في هذه المرحلة، يتم جمع البيانات والمعلومات ذات صلة بموضوع الدراسة، والتي شملت الآتي : أحكام قانون رقم 07-23 الذي يتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي و واقع تطبيقه وكذا التحديات والصعوبات التي تواجهه.

تحليل البيانات والمعلومات: بعد جمع المعلومات والبيانات الضرورية، تم تحليلها وتفسيرها بهدف استخلاص النتائج والاستنتاجات. وشمل هذا التحليل ما يلي: تحليل أحكام قانون رقم 07-23 الذي يتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي و واقع تطبيقه وكذا التحديات والصعوبات التي تواجهه، وفي الأخير تم استخلاص النتائج والتوصيات على ضوء نتائج التحليل السابق، حيث سيتم استخلاص النتائج والاستنتاجات المتعلقة بتأثير قانون 07-23 على تحديث المحاسبة العمومية وكفاءة إدارة المال العام في الجزائر. كما سيتم تقديم مجموعة من التوصيات العملية والقابلة للتنفيذ بهدف تحسين تطبيق هذا القانون وتعزيز فاعليته.

من خلال المناهج السالفة الذكر، سنتمكن هذه الدراسة من تحقيق هدفها المتمثل في إبراز مظاهر تحديث المحاسبة العمومية من خلال قانون 07-23 في الجزائر.

ولمعالجة هذه الإشكالية وإثراءها تم تقسيم الدراسة إلى فصلين يتضمن كل فصل إلى مبحثين كل مبحث يتضمن مطلبين ، عالج الفصل الأول الإطار النظري و القانوني للمحاسبة العمومية 07-23 حيث تطرقنا مفهوم وأهداف المحاسبة العمومية (مبحث أول) في حين تم التطرق إلى مبادئ و أعوان تنفيذ المحاسبة العمومية (مبحث ثاني) .

أما في الفصل الثاني تمت دراسة تحديث الإطار التقني للمحاسبة العمومية (قانون 07-23) حيث تناولنا فيه ، مواءمة المحاسبة العمومية مع المعايير الدولية (مبحث أول)، ثم تعزيز الرقابة والشفافية في المالية العمومية (مبحث ثاني)

الفصل الأول

الإطار القانوني للمحاسبة العمومية من خلال القانون 07-23

الفصل الأول

- الإطار القانوني للمحاسبة العمومية من خلال القانون 07-23 -

تعتبر المحاسبة العمومية ركيزة أساسية في إدارة الشؤون المالية للدولة، حيث تهدف إلى تنظيم وتسجيل ومراقبة جميع العمليات المالية المتعلقة بإيرادات ونفقات القطاع العام.

من خلال هذا الفصل سنتطرق إلى الإطار القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر من خلال القانون 07-23، سوف نتناول في المبحث الأول (الإطار النظري والقانوني للمحاسبة العمومية)، حيث سنتعرف على مفهوم وخصائص المحاسبة العمومية وأهم مراحل تطورها في الجزائر والأهداف الرئيسية لتحديثها، كما سنستعرض الإطار التشريعي والتنظيمي الحالي للمحاسبة العمومية من حيث الناحية التشريعية والتنظيمية، بالإضافة إلى استعراض القانون وفق رؤية تقنية ومحاسبية.

في المبحث الثاني، سنركز على (التجديد على مستوى المبادئ والأعوان). سنبدأ بمناقشة المبادئ الكلاسيكية والجديدة للمحاسبة العمومية والمكونات الرئيسية لها. ثم سنتناول أعوان وإجراءات تنفيذ العمليات المالية، متضمنة الأمور بالصرف وأصنافهم، المحاسبون العموميون والمراقب الميزانياتي، وإجراءات تنفيذ النفقات والإيرادات العمومية وعمليات الخزينة.

المبحث الأول: الإطار النظري والقانوني المحاسبة العمومية

من خلال هذا المبحث سنحاول تقديم الإطار النظري والقانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر وفق مطلبين سنستعرض المطلب الأول (مفهوم المحاسبة العمومية وخصائصها) من خلال تعريف ماهيتها وتطورها عبر الزمن، وأهم الأهداف التي يسعى النظام المحاسبي العمومي لتحقيقها في الجزائر، كما سنلقي نظرة على أهم مراحل تطور المحاسبة العمومية في الجزائر، مع التركيز على الجهود المبذولة لتحديثها بما يتماشى مع المتطلبات الحديثة.

أما في المطلب الثاني، فسنتناول (الإطار التشريعي والتنظيمي الحالي للمحاسبة العمومية)، حيث سنبحث في التشريعات التي تحكم هذا النظام ونظمها، مع تحليل الجوانب التشريعية والتنظيمية التي تؤثر على أداء النظام المحاسبي العمومي. سنناقش أيضاً رؤية تقنية ومحاسبية لقانون المحاسبة العمومية، مما يتيح فهماً أعمق للأدوات والتقنيات المستخدمة في هذا المجال.

المطلب الأول: مفهوم وخصائص المحاسبة العمومية

ل للوصول الى تعريف وخصائص المحاسبة العمومية سنقوم بطرح المعلومات التي لها علاقة بهذا المطلب وذلك باستعراضه وفق ثلاثة فروع رئيسية ففي الفرع الأول، سنقدم (تعريف وخصائص المحاسبة العمومية) وأهميتها في إدارة الأموال العامة و في الفرع الثاني، سنتناول (أهم مراحل تطور المحاسبة العمومية في الجزائر)، مع التركيز على التحولات والتطورات الرئيسية التي شهدتها هذا النظام أما في الفرع الثالث، فسنسلط الضوء على (الأهداف الرئيسية لتحديث المحاسبة العمومية في الجزائر)، وأهمية هذه الأهداف في تحسين الشفافية والكفاءة المالية.

الفرع الأول : تعريف وخصائص المحاسبة العمومية

" قانون المحاسبة العمومية الجديد رقم 07-23 ، الذي خلف القانون 21-90 ، ليفتح صفحة جديدة في مجال المحاسبة العمومية، حيث تضمن خمسة أبواب و 117 مادة، وبذلك سيكون عدد المواد قد تضاعف عن سابقه، حتى عدد الأبواب ارتفع ليصل إلى خمسة بدل أربعة في قانون 21-90"¹

المحاسبة العمومية تمثل النظام المحاسبي المطبق في الوحدات والمؤسسات الحكومية، والذي يلعب دوراً محورياً في إدارة المال العام وتحقيق الشفافية والمساءلة في هذا المجال. هذا الفرع سيتناول تعريف وخصائص المحاسبة العمومية .

أولاً : تعريف المحاسبة العمومية : سنتطرق إلى مفهوم المحاسبة العمومية في شكلها العام واهم التعاريف التي جاءت حولها حيث تعددت تعاريف المحاسبة العمومية تبعا للمدارس الفكرية وآراء الباحثين، واختلفت من شخص لأخر أهمها:

01- تعريف هيئة الأمم المتحدة، حيث عرفت بأنها تختص بقياس، معالجة، توصيل مراقبة وتأكد من صحة المتحصلات والنفقات والنشاطات المرتبطة في القطاع العام² .

02- عرف (كهولر) المحاسبة الحكومية بأنها المبادئ و التقاليد والإجراءات المرتبطة بالمحاسبة عن المحليات و المحافظات و الوحدات والحكومية والقومية ، و اتصفت هذه المحاسبة في الماضي : بالتسجيل في السجلات والقوائم المالية الحسابات الموازنة ، ومراعاة القيود القانونية والإدارية المفروضة على "الإنفاق" و التسجيل للالتزامات³.

¹- قاوي سعيد، قانون المحاسبة العمومية في الجزائر، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم في القانون العام فرع الدولة والمؤسسات

العمومية، جامعة الجزائر 1 ،كلية الحقوق سعد حمدين ،2022-2023، ص : 57 .

²- محمد الفيومي محمد ،أصول المحاسبة الحكومية والحاسبة القومية،دار النهضة العربية،بيروت،1989، ص ص: 12-13.

³- محمد فضل مسعد ، وآخرون، المحاسبة الحكومية،مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع،عمان، الأردن، بدون سنة، ص 13.

03- وهناك من عرفها بأنها مجموعة المبادئ والقواعد وإجراءات تحكم عملية تجميع، تسجيل وتبويب العمليات المالية التي تقوم بها الوحدات الإدارية العمومية والتي تتعلق بتحصيل الإيرادات العامة أوجه إنفاقها على الأنشطة والخدمات التي تنفذها الحكومة بشكل تقارير وقوائم مالية دورية لتقديمها إلى الجهات المختصة.

04- ومن خلال تحليل وتفحص المواد 1 و 2 و 3 من قانون 07-23 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي يمكننا أن نستخلص تعريف شامل للمحاسبة العمومية على النحو التالي:

المحاسبة العمومية هي: نظام محاسبي شامل يحكم جميع العمليات المالية للدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية يهدف إلى تنظيم وتسجيل وتقييم تلك العمليات المالية بدقة ووضوح كما تساهم في توفير معلومات مالية موثوقة وشفافة لجميع أصحاب المصلحة و تُعزّز المساءلة والرقابة على جميع المتدخلين في إدارة المال العام.

كما عرفها الباحث بن سماعيل بأنها "النظام المحاسبي الذي يُتبع في الوحدات والمؤسسات الحكومية والذي يهدف إلى تسجيل وتبويب وتلخيص كافة العمليات المالية المتعلقة بالإيرادات والنفقات العامة وحركة الأصول والالتزامات الحكومية"¹.

من خلال هذه التعريفين ، يتضح أن المحاسبة العمومية تمثل النظام المحاسبي المطبق في القطاع العام والذي يهدف إلى إدارة وتسجيل جميع العمليات المالية وتنفيذا ميزانيات الدولة والمؤسسات والهيئات التابعة لها .

1- بن سماعيل مصطفى، تحديث المحاسبة العمومية في الجزائر: الواقع والآفاق. مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد 11، العدد 1، 2021 ، ص 24.

ثانيا : خصائص المحاسبة العمومية

يتميز النظام المحاسبة العمومية ، بعدة خصائص عامة وأخرى نوعية جاء بها المرسوم التنفيذي رقم 24-90 مما يجعلها تتميز عن غيرها من أنظمة المحاسبة ، ومن أبرز هذه الخصائص:

أ- الخصائص العامة للمحاسبة العمومية :

01- الارتباط بالقوانين والأنظمة المالية: تتشكل وتنظم المحاسبة العمومية وفقاً للقوانين والأنظمة المالية للدولة، على غرار قانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية ، وقانون 07-23 المتعلق بالمحاسبة العمومية .

02- الشمولية في العمليات المحاسبية: تشمل جميع العمليات المالية وتنفيذ الميزانيات للوحدات والمؤسسات والهيئات العمومية دون استثناء.

03- المركزية في الرقابة والإشراف: من خلال تفحصنا والنظر في مواد التي جاء بها قانون 07-23 خاصة في الباب الرابع المتعلق بالرقابة والمسؤوليات حيث نظم المشرع من المواد 98 الى المادة 109 أنواع الرقابة في ثلاث أنواع رقابة إدارية وقضائية وبرلمانية حسب نص المادة¹ 98 ، كما تخضع المحاسبة العمومية للإشراف من قبل الجهات المركزية المعنية، كوزارة المالية و مجلس المحاسبة².

04- الغرض الرئيسي هو المساءلة والشفافية: تهدف المحاسبة العمومية إلى توفير المعلومات اللازمة لضمان الرقابة والمساءلة على إدارة المال العام.

هذه الخصائص المميزة للمحاسبة العمومية تجعلها تختلف عن النظم المحاسبية المطبقة في القطاع الخاص، وتؤكد على أهميتها في إدارة المال العام وتحقيق الشفافية والمساءلة

1- أنظر المادة 98 القانون رقم 07-23 المؤرخ في 12 شعبان عام 1444 الموافق 21 يونيو سنة 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، جريدة رسمية ، العدد 42 ، ص 11.

2- أنظر المواد رقم 46، المرسوم التنفيذي رقم 24-90 المؤرخ في 12 شعبان عام 1445 الموافق 22 فبراير سنة 2024 الذي يحدد محتوى و كليات تطبيق المحاسبة العمومية ، جريدة رسمية ، العدد 15 ، ص 20 .

ب- الخصائص النوعية للمحاسبة العمومية :

من خلال النظر في نص المادة 42 فقرة 2 تحت عنوان ب/ الخصائص النوعية التي تعود الى المحاسبة العمومية وفقاً للمرسوم التنفيذي 24-90 ، وبالرجوع إلى مقالات في نفس المجال يمكن شرح هاته الخصائص على النحو التالي :

- 01- **الحيادية:** تتطلب المحاسبة العمومية الحيادية في إعداد وعرض المعلومات المالية، فيجب أن تكون الأرقام والبيانات محايدة وغير متحيزة، بحيث تعكس الواقع بموضوعية¹.
- 02- **الوجاهة:** المحاسبة العمومية يجب أن تكون ذات صلة ومناسبة لاحتياجات المستخدمين. فالمعلومات المحاسبية يجب أن تكون ذات صلة بالقرارات التي يتخذها المسؤولون في الإدارات العمومية².
- 03- **الموثوقية:** تتطلب المحاسبة العمومية في الجزائر أن تكون المعلومات المحاسبية موثوقة وخالية من الأخطاء الجوهرية. فيجب أن تعكس بصدق العمليات والأحداث المالية³.
- 04- **الوضوح:** ينبغي أن تكون المعلومات المقدمة في المحاسبة العمومية واضحة وسهلة الفهم للمستخدمين. فالعرض والإفصاح يجب أن يكونا بطريقة مفهومة⁴.
- 05- **القابلية للتحقق:** تتطلب المحاسبة العمومية أن تكون المعلومات المحاسبية قابلة للتحقق والمراجعة من قبل الجهات الرقابية. فيجب أن تكون البيانات والسجلات قابلة للفحص والتأكد من صحتها⁵.

1- بن موسى أحمد، دور المحاسبة العمومية في ترشيد القرارات الإدارية، مجلة الاقتصاد والمجتمع، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، العدد 10، 2018، ص، 85.

2- بوشناق فاطمة الزهراء، المحاسبة العمومية في الجزائر: الواقع والتحديات، مجلة الاقتصاد والتنمية، جامعة البليدة 2، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، العدد 6، 2016، ص، 92.

3- قادري صالح، أهمية المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة الشلف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، العدد 8، 2019، ص، 75.

4- بلعوج فطيمة، تطوير المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة سطيف 2، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، العدد 15، 2017، ص، 68.

5- بوشناق فاطمة الزهراء، المرجع نفسه ، ص، 94 .

الفرع الثاني: أهم مراحل تطور المحاسبة العمومية في الجزائر

منذ استقلالها عام 1962، شهدت الجزائر عدة مراحل مهمة في تطور نظامها المحاسبي العمومي. تكيف هذا النظام المحاسبي مع التحولات الاقتصادية والسياسية والإدارية التي طرأت على البلاد.

ففي السنوات الأولى للاستقلال، كانت المحاسبة العمومية تعكس بشكل كبير الإرث الفرنسي الاستعماري. تدريجياً، تم إجراء إصلاحات لموائمة الإطار المحاسبي مع التوجهات الاشتراكية التي تبنتها الحكومة الجديدة.

أما في ثمانينيات القرن الماضي، أدت عملية الانتقال إلى اقتصاد السوق إلى مزيد من التطورات في المحاسبة العمومية، بهدف تحسين شفافية وضبط الأموال العامة.

وأخيراً، منذ العقد الأول من القرن الحادي والعشرين، تم بذل جهود لتحديث الممارسات المحاسبية لتتماشى مع المعايير الدولية وتعزيز الحوكمة المالية للدولة.

من خلال هذا الفرع سنلخص أبرز مراحل هذا التطور، والتي يمكن تخيص المراحل تطور قانون المحاسبة العمومية في الجزائر بأربعة محطات كبرى، يمكن حصرها على النحو التالي :

أولاً : مرحلة الاحتلال الفرنسي للجزائر (1830-1962):

1) نظام المحاسبة العمومية كان خاضعاً للنظام الفرنسي، مع استمرار العمل بالنصوص التشريعية والتنظيمية الفرنسية، مثل المرسوم الإمبراطوري المؤرخ في 31 ماي 1830¹، والمرسوم رقم 50-1413 المؤرخ في 13 نوفمبر 1950².

1- المرسوم الإمبراطوري المؤرخ في 31 ماي 1830 والمتضمن تنظيم المحاسبة العمومية.

2- المرسوم رقم 50-1413 المؤرخ في 13 نوفمبر 1950 والمتعلق بالنظام المالي للجزائر المستعمرة، الجريدة الرسمية للجمهورية الفرنسية، 1950، ص. 11283.

ثانيا : مرحلة ما بعد الاستقلال الى ما قبل 1990 :

بعد الاستقلال الوطني للجزائر عام 1962، برزت الحاجة إلى تأكيد السيادة الوطنية على جميع الجوانب، بما في ذلك المجال المالي والمحاسبي في هذا السياق، مدد العمل بالقوانين الفرنسية حتى 31 ديسمبر 1962، شرط ألا تتعارض مع السيادة الوطنية، وهذا أدى إلى وجود قصور في الجانب قانوني في مجال المحاسبة العمومية، مما استدعى محاولات من طرف السلطات الجزائرية لسد هذا الفراغ وذلك باصدار عدة قوانين ومراسيم متعلقة بالمحاسبة العمومية وما لها علاقة بها نذكر منها لا على سبيل الحصر:

- 1- المرسوم رقم 64-57 المؤرخ في فيفري 1964 المتعلق بالرقابة القبلية ¹.
- 2- المرسوم رقم : 63-127 المتعلق بتنظيم وزارة المالية أول القوانين نصت على مجلس المحاسبة ².
- 3- المرسوم رقم: 65-259 المؤرخ في 14 أكتوبر 1965 المتضمن التزامات ومسؤوليات المحاسبين ³.
- 4- الأمر 76-96 المؤرخ في 22 نوفمبر 1976 المتضمن دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية انشاء مجلس المحاسبة في نص المادة 190 منه ⁴.
- 5- القانون رقم : 80-05 المؤرخ في 01 مارس 1980 المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة ⁵.
- 6- القانون رقم 84-17 المتعلق بقوانين المالية المؤرخ في 07 جويلية سنة 1984 و المتعلق بقوانين المالية ⁶.

-
- 1- المرسوم رقم 64-57 المؤرخ في فيفري 1964 المتعلق بالرقابة القبلية .
 - 2- المرسوم 63/127 المؤرخ في 19/04/1963 المتضمن تنظيم وزارة المالية، جريدة رسمية سنة 1963 ، ص 357 .
 - 3- المرسوم رقم: 65-259 المؤرخ في 14 أكتوبر 1965 المتضمن التزامات المحاسبين ومسؤولياتهم ، الجريدة الرسمية عدد 92 الصادرة في : 9 نوفمبر 1965 .
 - 4- الأمر 76-96 المؤرخ في 22 نوفمبر 1976 المتضمن دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية ، الجريدة الرسمية عدد 94، الصادرة في 24 نوفمبر 1976.
 - 5- القانون رقم 80-05، المؤرخ في 01 مارس 1980 ، المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة ، الجريدة الرسمية ، عدد 10
 - 6- القانون 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المتعلق بقوانين المالية ، الجريدة الرسمية عدد: 28 الصادرة في 10 جويلية 1984 .

نستخلص مما سبق أنه في هذه المرحلة لم يكن للجزائر قانون كامل وشامل للمحاسبة العمومية حيث نلمس قصور في الجانب التشريعي في هذه الناحية .

01-مرحلة تبلور قانون المحاسبة العمومية (1990):

ومن أجل سد الفراغ التشريعي، تم اعتماد القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990¹ والمتعلق بالمحاسبة العمومية، كما صدرت مراسيم تنفيذية لتطبيق هذا القانون أهمها المرسوم التنفيذي رقم 91-311² ، و ظهر القيد المزدوج للعمليات المحاسبية للدولة بصور التعليم رقم 078 في 17 أوت 1991³ .

ان القانون 90-21 شكّل المرجع الأساسي في هذا المجال طوال أكثر من ثلاثة عقود، حيث نظمّ المبادئ والقواعد العامة للمحاسبة العمومية في الجزائر ، ومع التطورات الحديثة في المجال المالي والميزانياتي ، برزت الحاجة إلى تحديث هذا الإطار القانوني. وعليه، تم إصدار القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية بدلا من القانون 84-17 كما تم اعتماد قانون جديد للمحاسبة العمومية رقم 23-07، ليحل محل القانون السابق 90-21 حيث يتضمن القانون الجديد 117 مادة موزعة على 5 أبواب رئيسية. ويهدف إلى مواكبة التغيرات الجارية، مع المحافظة على المبادئ الكلاسيكية للمحاسبة العمومية، كمبدأ الفصل بين أمر الصرف والمحاسبين العموميين بذلك، تكون المحاسبة العمومية في الجزائر قد شهدت تطوراً ملحوظاً، انتقلت خلاله من فراغ تشريعي إلى اعتماد إطارين قانونيين متتاليين، كان آخرهما القانون رقم 23-07 الصادر عام 2023.

1- القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 1990، ص، 1062.

2- المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 1991، ص، 1532.

3- التعليم رقم 078 الصادرة في 17 أوت 1991 من المديرية العامة للمحاسبة في وزارة المالية الجزائرية.

مما سبق يتبين لنا انه منذ الاستقلال، تم إصدار عدة قوانين ومراسيم تنظيمية لتنظيم المحاسبة العمومية في الجزائر، انتهت بصدر قانون 07-23 الذي جاء ليحدث نقلة نوعية في هذا المجال.

الفرع الثالث : الأهداف الرئيسية لتحديث المحاسبة العمومية

وفقاً لقانون 07-23 المتعلق بالمحاسبة العمومية في الجزائر، والمادة رقم 2 من المرسوم التنفيذي رقم 90-24 المتعلق بمحتوى وكيفيات تطبيق المحاسبة العمومية يمكن تحديد الأهداف الرئيسية لتحديث هذا النظام المحاسبي كما يلي¹:

أولاً : تعزيز الشفافية والمساءلة في إدارة المال العام

01- تنظيم وتحسين نظام المعلومات المالية والمحاسبية الحكومية:

أ- تطبيق نظام معلوماتي محاسبي شفاف: يستند إلى قانون المحاسبة العمومية الجديد رقم 07-23 الذي يهدف إلى تحديث وتحسين نظام المحاسبة العمومية، بما في ذلك تطوير نظم المعلومات المالية لضمان الشفافية ودقة البيانات.

ب- استخدام تقنيات حديثة لضمان دقة البيانات المالية: يشير تقرير منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD) إلى أن تبني التكنولوجيا الحديثة في المحاسبة العمومية يعزز الشفافية والدقة في إدارة الموارد المالية العامة.

02- إرساء قواعد واضحة لتنفيذ عمليات الإيرادات والنفقات والممتلكات والخزينة:

أ- وضع إجراءات محددة وواضحة: قانون المحاسبة العمومية 07-23 يحدد الإجراءات والضوابط التي يجب اتباعها في تنفيذ العمليات المالية المختلفة، مما يساهم في تحقيق الشفافية والمساءلة في الإدارة المالية العامة.

¹ - انظر المادة رقم 2 ، المرسوم رقم 90-24 المؤرخ في 12 شعبان عام 1445 الموافق 22 فبراير سنة 2024 الذي يحدد محتوى و كيقيات تطبيق المحاسبة العمومية ، جريدة رسمية ، العدد 15 ، ص 17 .

ب- توفير تعليمات وضوابط صارمة: المرسوم التنفيذي رقم 24-90 المادة 42 ينص على أن إعداد القوائم المالية يجب أن يستند إلى المبادئ المحاسبية العامة والخصائص النوعية مثل الحيادية والوجاهة والموثوقية والوضوح والقابلية للتحقق.

ت- تأكيد المسؤولية والمساءلة لكل الفاعلين: تتضمن المادة 2 من المرسوم التنفيذي 24-90 أهداف المحاسبة العمومية¹، بما في ذلك تعزيز الشفافية والمساءلة من خلال وصفت وتنفيذ ورقابة العمليات الميزانية وعمليات الخزينة والممتلكات.

ثانيا : تحسين جودة المعلومات المالية والمحاسبية:

01- تطبيق مبادئ ومعايير محاسبية موحدة في القطاع العام:

أ- تبني معايير محاسبية دولية: قانون المحاسبة العمومية رقم 23-07 يتضمن تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) وتكييفها مع السياق الجزائري، مما يساهم في توحيد وتحديث القواعد المحاسبية على مستوى القطاع العام.

ب- إلزامية تطبيق المبادئ المحاسبية العامة: المرسوم التنفيذي رقم 24-90 في المادة 42 ينص على أن إعداد القوائم المالية يجب أن يتم وفقاً للمبادئ المحاسبية العامة مثل الحيادية، الوجاهة، الموثوقية، والوضوح، والقابلية للتحقق، مما يضمن جودة ودقة المعلومات المحاسبية².

02- إنتاج قوائم مالية تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للكيانات الحكومية:

أ- إعداد قوائم مالية شاملة ودقيقة: المادة 42 من المرسوم التنفيذي رقم 24-90 تؤكد على أهمية إعداد قوائم مالية تعكس بشكل صحيح الوضعية المالية للكيانات الحكومية، بما في ذلك الأصول، الالتزامات، الإيرادات، والنفقات³.

1- انظر المادة رقم 2 ، المرسوم رقم 90-24 ، ص 17 .

2- انظر المادة رقم 42 ، المرسوم رقم 90-24 ، ص 20 .

3- انظر المادة رقم 42 ، المرسوم رقم 90-24 ، ص 20 .

4- الأمم المتحدة، "أهداف التنمية المستدامة: التقدم والتوقعات" 2019، ص 67 .

ب- **تحسين التقارير المالية** :تحسين جودة المعلومات المالية يتطلب إنتاج تقارير مالية دقيقة وشفافة تسهل عملية المراقبة والتدقيق من قبل الجهات المعنية، مما يساهم في تقديم صورة واضحة وشاملة عن الوضع المالي والإداري للكيانات الحكومية¹.

ثالثا : ترشيد القرارات وتحسين كفاءة الإنفاق الحكومي العام:

01- المساهمة في حساب تكاليف الأنشطة والخدمات العمومية

أ- وفقاً لدراسة حديثة نشرت في مجلة الإدارة العامة، فإن تطبيق مبادئ المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام يوفر معلومات تفصيلية عن تكاليف مختلف الأنشطة والخدمات الحكومية².

ب- هذه المعلومات التكاليفية الدقيقة تساعد صانعي القرار في الجهات الحكومية على ترشيد عملية تخصيص الموارد المالية والبشرية، وفقاً لقانون 07-23 المتعلق بالمحاسبة العمومية³.

02- ثانيا : تقييم نجاعة وأداء الأنشطة والخدمات العمومية:

أ- وفقاً لدراسة أكاديمية نشرت في مجلة المالية العامة، فإن المحاسبة العمومية المبنية على أساس الاستحقاق توفر معلومات مالية وغير مالية حول أداء وإنجازات مختلف الأنشطة والخدمات الحكومية⁴.

ب- يمكن استخدام هذه المعلومات في تقييم كفاءة وفعالية هذه الأنشطة والخدمات، وتحديد مجالات التحسين والتطوير، وفقاً لما نص عليه قانون 07-23⁵.

1- الأمم المتحدة، "أهداف التنمية المستدامة: التقدم والتوقعات" 2019، ص 67 .

2- مجلة الإدارة العامة، "اعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام"، المجلد 15، المركز الوطني للدراسات والبحوث الإدارية، الجزائر، العدد 3 (2022)، ص. 67.

3- انظر المادة رقم 4 القانون رقم 07-23 المؤرخ في 25 يونيو 2023 المتعلق بالمحاسبة العمومية، ص4.

4- مجلة المالية العامة، "تقييم الأداء في القطاع العام"، المعهد الفرنسي للمالية العامة ، فرنسا، العدد 28 (2021)، ص. 54.

5- انظر المادة رقم 9 القانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي ، السابق الذكر. ص 5.

من خلال ماسبق نلمس المحاسبة العمومية الحديثة تساهم في تحسين كفاءة الإنفاق الحكومي وترشيد القرارات المتعلقة به، و من خلال هذين الجانبين، يتضح أن تطبيق قانون 07-23 لتحديث نظام المحاسبة العمومية سيساهم بشكل كبير في ترشيد القرارات الحكومية وتحسين كفاءة الإنفاق العام في الجزائر.

إذن، يهدف تحديث المحاسبة العمومية في الجزائر إلى تعزيز الشفافية والمساءلة، وتحسين نوعية المعلومات المالية، وترشيد القرارات وزيادة كفاءة الإنفاق الحكومي، من خلال إصلاح وتنظيم النظام المحاسبي للقطاع العام.

وفقاً لقانون المحاسبة العمومية الجديد رقم 07-23 في الجزائر، تهدف الإصلاحات الحديثة في مجال المحاسبة العمومية إلى تحقيق ثلاثة أهداف رئيسية:

- تعزيز الشفافية والمساءلة في إدارة المال العام من خلال تنظيم وتحسين نظام المعلومات المالية والمحاسبية الحكومية، وإرساء قواعد واضحة لتنفيذ مختلف العمليات المالية.
- تحسين جودة المعلومات المالية والمحاسبية عبر تطبيق معايير محاسبية موحدة للقطاع العام، وإنتاج قوائم مالية تعكس بدقة الوضعية المالية للكيانات الحكومية.
- ترشيد القرارات وتحسين كفاءة الإنفاق الحكومي العام، من خلال حساب تكاليف الأنشطة والخدمات العمومية، وتقييم نجاعة وأداء هذه الخدمات.

وتندرج هذه الأهداف ضمن سعي الجزائر لإصلاح وتحديث نظامها المحاسبي العمومي بما يعزز الشفافية والمساءلة في إدارة المال العام.

المطلب الثاني : الإطار القانوني الراهن للمحاسبة العمومية

إن المحاسبة العمومية في الجزائر تخضع لإطار تشريعي وتنظيمي محكم، يهدف إلى ضمان الشفافية والرقابة على استخدام الأموال العامة. هذا الإطار يتناول مختلف جوانب المحاسبة العمومية، بدءاً من الناحية التشريعية التي تحدد الأسس القانونية والقواعد العامة، إلى الناحية التنظيمية التي تحدد الهياكل والآليات المؤسسية المنظمة لها. كما ينطوي قانون المحاسبة العمومية على أبعاد تقنية ومحاسبية تهدف إلى تطوير وتحديث الممارسات المحاسبية في القطاع العام.

حيث سنتناول في الفرع الأول (المحاسبة العمومية من الناحية التشريعية) يتم تنظيم المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال إطار قانوني محدد، ونخصص الفرع الثاني (المحاسبة العمومية من الناحية التنظيمية) ، حيث تتضمن المحاسبة العمومية في الجزائر هياكل وآليات متخصصة تشرف على تنفيذ العمليات المحاسبية وتضمن الرقابة عليها، أما الفرع الثالث (قانون المحاسبة العمومية وفق رؤية تقنية ومحاسبية) سندرس من خلاله الناحية التقنية والمحاسبية، التي يتضمنها قانون المحاسبة العمومية في الجزائر جوانب متعلقة بالخطط المحاسبية والمعايير والإجراءات المعتمدة.

الفرع الاول : المحاسبة العمومية من الناحية التشريعية

إن المحاسبة العمومية في الجزائر تخضع لإطار تشريعي متكامل، يشكل الأساس القانوني لتنظيم وممارسة هذه المحاسبة، هذا الإطار يتضمن عدة قوانين وتشريعات صادرة عن السلطات المختصة في الدولة.

أولا : الدستور 2020 المؤرخ في 15 جمادى الأولى 1442 الموافق لـ 30 ديسمبر 2020 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية عدد 82 ، حيث خصص المشرع الدستوري الباب الرابع بعنوان مؤسسات الرقابة الفصل الثاني لمجلس المحاسبة من المادة 199 حول الإطار العام للمهام وكيفيات إدارة هذا المجلس بصفته مؤسسة رقابية مستقلة عليا للدولة¹.

ثانيا: القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 2 ديسمبر 2018 والمتعلق بقوانين المالية ، هذا القانون يحدد القواعد العامة والمبادئ الأساسية التي تنظم المحاسبة العمومية، بما في ذلك مبادئ الشمولية والتخصص والسنوية والوحدة في التسيير المالي².

ثالثا : القانون رقم 23-12 المؤرخ في 18 محرم عام 1445 الموافق لـ 5 أوت سنة 2023 الذي يحدد قواعد العامة المتعلقة للصفقات العمومية، هذا المرسوم يحدد الأهداف والخصائص والمبادئ التي أحكام الصفقات العمومية في الجزائر، إضافة إلى الهياكل والأدوار المختلفة للجهات المعنية³.

1- الدستور 2020 المؤرخ في 15 جمادى الأولى 1442 الموافق لـ 30 ديسمبر 2020 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 82 .

2- قانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 22 ذي الحجة الموافق لـ 2 سبتمبر 2018 يتعلق بقوانين المالية ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 53 ، ص 9.

3- القانون رقم 23-12 المؤرخ في 18 محرم عام 1445 الموافق لـ 5 أوت سنة 2023 الذي يحدد قواعد العامة المتعلقة للصفقات العمومية ، العدد 51 ، ص 5.

رابعاً : القانون 90-32 مؤرخ في 17 جمادى الأولى عام 1411 الموافق لـ 4 ديسمبر 1990 يتعلق بمجلس المحاسبة وسييره حيث جاء في نص المادة الأولى¹ : مجلس المحاسبة هيئة وطنية مستقلة للرقابة المالية اللاحقة يعمل بتفويض من الدولة، طبقاً لاحكام الدستور، تحدد أحكام هذا القانون تنظيمه وعمله ونتاج تحقيقاته.

خامساً : قانون 90-21 المؤرخ في 24 محرم عام 1411 الموافق لـ 15 أوت سنة 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية الجردية الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 35² .

سادساً : الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 يوليو 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة، المعدل والمتمم بالأمر رقم 10-02 المؤرخ في 16 غشت 2010 ، هذا القانون ينظم مهام وصلاحيات مجلس المحاسبة كهيئة رقابية عليا على الأموال والممتلكات العمومية³.

سابعاً : القانون رقم 23-07 المؤرخ في 21 يونيو سنة 2023، الذي يتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، في العدد 42 من الجريدة الرسمية⁴.

من خلال ماسبق كرست الجزائر كل جهودها للوصول الى بناء أرضية صلب ومتينة للمحاسبة العمومية من اجل مسايرة التطور الحاصل على المستوى الدولي في مجال المحاسبة العمومية، حيث تم صدور القانون الحالي للمحاسبة العمومية في انتظار إصدار النصوص التنظيمية والتطبيقية .

1- القانون 90-32 مؤرخ في 17 جمادى الأولى عام 1411 الموافق لـ 4 ديسمبر 1990 يتعلق بمجلس المحاسبة وسييره , الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية , العدد 53 , ص 1690 .

2- قانون 90-21 المؤرخ في 24 محرم عام 1411 الموافق لـ 15 أوت سنة 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية الجردية الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 35.

3- الامر رقم 95-20 المؤرخ في 19 صفر عام 1416 الموافق لـ 17 يوليو 1995 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية , العدد 39 , ص 2 .

4- القانون رقم 23-12 المؤرخ في 18 محرم عام 1445 الموافق لـ 5 أوت سنة 2023 الذي يحدد قواعد العامة المتعلقة للصفات العمومية , العدد 51 , ص 5.

الفرع الثاني: المحاسبة العمومية من الناحية التنظيمية

من خلال تصفحنا وبحثنا في مواقع الألكترونية للوصول الى معلومات حول الناحية التنظيمية للمحاسبة العمومية صدفنا وجود جلسة علنية لوزير المالية أمام أعضاء مجلس الأمة بتاريخ 9 ماي 2023 حيث أشار الى أنه سيتم مواصلة العمل بالنصوص التطبيقية لقانون 90-21 إلى حين نشر النصوص التطبيقية للقانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.

و في تاريخ 05 أفريل 2023، صرح وزير المالية أنه تم إعداد 10 مراسيم تنفيذية وتم إرسالها للأمانة العامة للحكومة لدراستها. وأكد الوزير أن صدور هذا القانون الجديد سيتوافق مع نشر النصوص التطبيقية الخاصة به.

وأشار الوزير إلى أن مشروع القانون الجديد يتميز بطابع تقني ومحاسبي، مما يستدعي إصدار نصوص تنظيمية لتوضيح وتأطير الإجراءات المحاسبية والمالية التي يجب اتباعها من قبل الأعوان المكلفين بتنفيذ الميزانية.

وبالتالي، وإلى حين صدور هذه النصوص التنظيمية الخاصة بالقانون الجديد 23-07، سيستمر العمل بالإطار التنظيمي لقانون 90-21، والذي يتكون من مراسيم وقرارات تنظيمية متعددة تحكم ممارسات المحاسبة العمومية في الجزائر.

ومن خلال ماسبق يمكننا طرح أهم المراسيم التنظيمية لقانون 90-21 كما أن سنة 2024 شهدت إصدار 3 مراسيم تنفيذية متعلقة بقانون بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي كالاتي :

-1 مقال على صفحة الإلكترونية لمجلس الأمة بعنوان أعضاء مجلس الأمة يناقشون نص القانون المتعلق بقواعد

المحاسبة العمومية والتسيير المالي ، متاح على رابط :

<https://www.aps.dz/ar/economie/155254-2024-01-16-15-22-12> تاريخ التصفح :

2024/06/11 الساعة 23:30.

أولا : المراسيم التنظيمية المتعلقة بقانون المحاسبة العمومية 90-21 :

02- المرسوم التنفيذي رقم : 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتعلق بالمحاسبين العموميين واعتمادهم .

03- المرسوم التنفيذي رقم : 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتضمن شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحسابات وكيفية اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين.

04- المرسوم التنفيذي رقم : 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتضمن إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف و المحاسبون العموميون.

05- المرسوم التنفيذي رقم : 91-314 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتعلق بإجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين.

06- المرسوم التنفيذي رقم : 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات الملتمزم بها ، والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم : 09-374 المؤرخ في 16 نوفمبر 2009 .

1- المرسوم التنفيذي رقم : 91/311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتعلق بالمحاسبين العموميين واعتمادهم ، الجريدة الرسمية العدد : 43 مؤرخة في 18 سبتمبر 1991

2- المرسوم التنفيذي رقم : 91/312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتضمن شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحسابات وكيفية اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين ، الجريدة الرسمية العدد : 43 مؤرخة في 18 سبتمبر 1991.

3- المرسوم التنفيذي رقم : 91/313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتضمن إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف و المحاسبون العموميون ، الجريدة الرسمية العدد : 43 مؤرخة في 18 سبتمبر 1991

4- المرسوم التنفيذي رقم : 91/314 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتعلق بإجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين ، الجريدة الرسمية العدد : 43 مؤرخة في 18 سبتمبر 1991

5- المرسوم التنفيذي رقم : 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات الملتمزم بها ، والمعدل والمتمم ، الجريدة الرسمية العدد : 82 مؤرخة في 15 نوفمبر 1992.

07- المرسوم التنفيذي رقم : 93-46 المؤرخ في 06 فيفري 1993 يحدد أجال دفع النفقات

وتحصيل الأوامر بالإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المنعدمة¹ .

08- المرسوم التنفيذي رقم : 97-268 المؤرخ في 21 جويلية 1997 يحدد الإجراءات المتعلقة

بالالتزام بالنفقات العمومية وتنفيذها ويضبط صلاحيات الأمرين بالصرف ومسؤولياتهم² .

إن مجال التنظيم له مساهمة معتبرة في تنظيم المحاسبة العمومية ، ولا يكتفي بالمراسيم فقط بل يتعداها إلى القرارات التنظيمية أيضا ولاسيما الصادرة عن وزارة المالية حيث لا يمكن حصر كل المناشير والقرارات والتعليمات الصادرة على هاته الأخيرة التي لها علاقة بالمحاسبة العمومية في فرع نظرا لغزارتها وكثرتها إلا أننا سعيينا الى كتابة وحصر أهم المراسيم التنظيمية والتطبيقية التي تنظم المحاسبة العمومية في الجزائر في وتبقى المراسيم والمناشير القرارات والتعليمات صادرة في ظل قانون القديم 90-21 في انتظار تجديد وتحيين الترسانة القانونية التنظيمية والتطبيقية لقانون الجديد 07-23 الحالي .

1- المرسوم التنفيذي رقم : 93/46 المؤرخ في 06 فيفري 1993 يحدد أجال دفع النفقات وتحصيل الأوامر بالإيرادات

والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المنعدمة ، الجريدة الرسمية العدد : 09 مؤرخة في : 10 فيفري 1993 .

2- المرسوم التنفيذي رقم : 97/268 المؤرخ في 21 جويلية 1997 يحدد الإجراءات المتعلقة بالالتزام بالنفقات العمومية

وتنفيذها ويضبط صلاحيات الأمرين بالصرف ومسؤولياتهم ، الجريدة الرسمية العدد : 13 ، مؤرخة في: 12 مارس

. 1997

ثانيا : المراسيم التنظيمية المتعلقة بقانون المحاسبة العمومية والتسيير المالي 07-23 :

تجدر الإشارة أنه تم إعداد 10 مراسيم تنظيمية بناء تصرح وزير المالية خلال شرح لمشروع التمهيدي لقانون 07-23 والتي تخص كفاءات وأجراءات تطبيق قانون المحاسبة العمومية والتسيير المالي حيث تم إصدار خلال هذه السنة 2024 ثلاث مراسيم تنظيمية جديد تخص قانون المحاسبة العمومية الحالي وهي كالآتي :

01- المرسوم التنفيذي رقم 90-24 المؤرخ في 12 شعبان عام 1445 الموافق لـ 22 فيفري سنة 2024 الذي يحدد محتوى وكفاءات تطبيق المحاسبة العمومية¹ .

02- المرسوم التنفيذي رقم 91-24 شعبان عام 1445 الموافق لـ 22 فيفري سنة 2024 الذي يحدد إجراءات الدفع بالاعتمادات من النفقات العمومية² .

03- المرسوم التنفيذي رقم 92-24 شعبان عام 1445 الموافق لـ 22 فيفري سنة 2024 الذي يحدد شروط وكفاءات الاستخلاف وتفويض الإمضاء وتعيين الأمرين بالصرف المكلفين³ .

وتجدر الإشارة إلى أن الإطار التنظيمي يبقى يشكل تحديا أمام قانون المحاسبة العمومية الجديد حيث في ظل نقص المراسيم التطبيقية والتنفيذية له يبقى هناك صعوبات في تطبيقه وتجسيده في الوقت الراهن في انتظار تدعيم المنظومة القانونية في هذا الجانب وتطوير الموارد البشرية والتكنولوجية للتحكم والتطبيق الأمثل له .

1- المرسوم التنفيذي رقم : 90-24 المؤرخ في 22 فيفري 2024 يحدد محتوى وكفاءات تطبيق المحاسبة العمومية ،

الجريدة الرسمية العدد : 15 ، مؤرخة في: 29 فيفري 2024 ، ص 16.

2- المرسوم التنفيذي رقم : 91-24 المؤرخ في 22 فيفري 2024 يحدد إجراءات الدفع بالاعتماد من النفقات العمومية ،

الجريدة الرسمية العدد : 15 ، مؤرخة في: 29 فيفري 2024 ، ص 21.

3- المرسوم التنفيذي رقم : 90-24 المؤرخ في 22 فيفري 2024 يحدد شروط وكفاءات الاستخلاف وتفويض الامضاء

وتعيين الأمرين بالصرف المكلفين ، الجريدة الرسمية العدد : 15 ، مؤرخة في: 29 فيفري 2024 ، ص 22.

الفرع الثالث: قانون المحاسبة العمومية وفق رؤية تقنية و محاسبية

من خلال كلمة وزير المالية الجزائري¹، يمكن استخلاص أن قانون المحاسبة العمومية يهدف إلى تطوير النظام المحاسبي الحكومي في الجزائر وفق رؤية تقنية ومحاسبية، وذلك من خلال العناصر التالية البعد المحاسبي ، البعد التقني:

أولا : البعد المحاسبي

إن قانون المحاسبة العمومية في الجزائر يستهدف تطوير النظام المحاسبي الحكومي من خلال رؤية متكاملة فمن الناحية المحاسبية، ينص القانون على التحول من أساس الصندوق إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية، بما يضمن تحسين شفافية المعلومات المالية الحكومية، كما ينص على تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) كإطار مرجعي لتطوير النظام المحاسبي الحكومي. وفي إطار تعزيز الرقابة والمساءلة، ينص القانون على مبدأ المصادقة على حسابات الدولة من طرف مجلس المحاسبة، حيث تهيئ مخرجات المحاسبة العمومية، لاسيما المحاسبة العامة والتي تعد القوائم المالية الخمسة أهم مخرجاتها، الظروف الملائمة للرقابة البعدية التي يقوم بها مجلس المحاسبة.

1- التحول من أساس الصندوق إلى أساس الاستحقاق

2- تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) .

¹- كلمة وزير المالية الجزائري بعنوان وزير المالية يعرض مشروع قانون قواعد المحاسبة العمومية امام المجلس الشعبي

الوطني، متاح على رابط : <https://www.mf.gov.dz/index.php/ar/activites-ar/1017-2023-04-04->

21-57-

30#:~:text=%D9%88%D8%A3%D8%B4%D8%A7%D8%B1%20%D8%A7%D9%84%D9%88%D8%B2%D9%8A%D8%B1%20%D8%A5%D9%84%D9%89%20%D8%A3%D9%86%20%D9%85%D8%B4%D8%B1%D9%88%D8%B9,%D8%A7%D9%84%D8%AA%D9%8A%20%D9%8A%D9%82%D9%88%D9%85%20%D8%A8%D9%87%D8%A7%20%D9%85%D8%AC%D9%84%D8%B3%2

0%D8%A7%D9%84%D9%85%D8%AD%D8%A7%D8%B3%D8%A8%D8%A9 تاريخ التصفح :

ثانيا : البعد التقني

يتضمن قانون المحاسبة العمومية الجديد 07-23 أيضاً مكوناً تقنياً ، فعلى صعيد تطوير الأنظمة المعلوماتية المالية، ينص القانون على إنشاء أنظمة معلوماتية مالية متكاملة وفعالة، بهدف تحسين عمليات جمع وتبويب وتحليل البيانات المالية الحكومية. كما يشدد القانون على ضرورة ربط وتكامل أنظمة المعلومات المالية بين مختلف الجهات الحكومية، لضمان تدفق البيانات المالية بشكل سريع وفعال وفي هذا السياق، يلزم القانون الجديد 07-23 تعزيز البنية التحتية التكنولوجية اللازمة لتطبيق نظام المحاسبة العمومية الحديث القائم على أساس الاستحقاق، وتهدف هذه الإصلاحات التقنية إلى تحسين جودة وشفافية المعلومات المالية الحكومية، وتمكين صناع القرار من الحصول على بيانات دقيقة وموثوقة.

كما حصر وزير المالية الجزائري السيد لعزیز فايد، يوم الثلاثاء 04 افريل 2023 النقاط التي لها البعد التقني كالتالي :

- 1- تطوير أنظمة معلوماتية مالية متكاملة وفعالة .
- 2- ربط وتكامل أنظمة المعلومات المالية بين مختلف الجهات .
- 3- تعزيز البنية التحتية التكنولوجية اللازمة لتطبيق المحاسبة العمومية الحديثة.

1- كلمة وزير المالية الجزائري بعنوان وزير المالية يعرض مشروع قانون قواعد المحاسبة العمومية امام المجلس

الشعبي الوطني، متاح على رابط : [https://www.mf.gov.dz/index.php/ar/activites-ar/1017-](https://www.mf.gov.dz/index.php/ar/activites-ar/1017-2023-04-04-21-57-30#:~:text=%D9%88%D8%A3%D8%B4%D8%A7%D8%B1%20%D8%A7%D9%84%D9%88%D8%B2%D9%8A%D8%B1%20%D8%A5%D9%84%D9%89%20%D8%A3%D9%86%20%D9%85%D8%B4%D8%B1%D9%88%D8%B9,%D8%A7%D9%84%D8%AA%D9%8A%20%D9%8A%D9%82%D9%88%D9%85%20%D8%A8%D9%87%D8%A7%20%D9%85%D8%AC%D9%84%D8%B3%20%D8%A7%D9%84%D9%85%D8%AD%D8%A7%D8%B3%D8%A8%D8%A9)

[2023-04-04-21-57-](https://www.mf.gov.dz/index.php/ar/activites-ar/1017-2023-04-04-21-57-30#:~:text=%D9%88%D8%A3%D8%B4%D8%A7%D8%B1%20%D8%A7%D9%84%D9%88%D8%B2%D9%8A%D8%B1%20%D8%A5%D9%84%D9%89%20%D8%A3%D9%86%20%D9%85%D8%B4%D8%B1%D9%88%D8%B9,%D8%A7%D9%84%D8%AA%D9%8A%20%D9%8A%D9%82%D9%88%D9%85%20%D8%A8%D9%87%D8%A7%20%D9%85%D8%AC%D9%84%D8%B3%20%D8%A7%D9%84%D9%85%D8%AD%D8%A7%D8%B3%D8%A8%D8%A9)

[30#:~:text=%D9%88%D8%A3%D8%B4%D8%A7%D8%B1%20%D8%A7%D9%84%D9%88%D8%B2%D9%8A%D8%B1%20%D8%A5%D9%84%D9%89%20%D8%A3%D9%86%20%D9%85%D8%B4%D8%B1%D9%88%D8%B9,%D8%A7%D9%84%D8%AA%D9%8A%20%D9%8A%D9%82%D9%88%D9%85%20%D8%A8%D9%87%D8%A7%20%D9%85%D8%AC%D9%84%D8%B3%20%D8%A7%D9%84%D9%85%D8%AD%D8%A7%D8%B3%D8%A8%D8%A9](https://www.mf.gov.dz/index.php/ar/activites-ar/1017-2023-04-04-21-57-30#:~:text=%D9%88%D8%A3%D8%B4%D8%A7%D8%B1%20%D8%A7%D9%84%D9%88%D8%B2%D9%8A%D8%B1%20%D8%A5%D9%84%D9%89%20%D8%A3%D9%86%20%D9%85%D8%B4%D8%B1%D9%88%D8%B9,%D8%A7%D9%84%D8%AA%D9%8A%20%D9%8A%D9%82%D9%88%D9%85%20%D8%A8%D9%87%D8%A7%20%D9%85%D8%AC%D9%84%D8%B3%20%D8%A7%D9%84%D9%85%D8%AD%D8%A7%D8%B3%D8%A8%D8%A9)

تاريخ التصفح : 11/06/2024 الساعة 14:40.

ثالثا : الانتقال من الأساس النقدي إلى مبدأ الاستحقاق

أحد أهم التطورات في قانون 23-07 هو الانتقال من نظام المحاسبة على أساس النقدي إلى نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق، مما يعزز دقة المعلومات المالية.

01- الأساس النقدي

هو إثبات ما يحصل من إيرادات قبضت فعلا وإثبات النفقات في السجلات عند دفعها فعلا بمعنى أن واقعة الصرف أو التحصيل النقدي هو أساس القياس والتسجيل في السجلات المحاسبية للنفقات والإيرادات تعود الفترات مالية سابقة أو لاحقة لهذه الفترة.

مميزات الأساس النقدي¹:

- البساطة والوضوح والسهولة في التطبيق، حيث يعتمد على نظام محاسبي بسيط وغير معقد فيمثل الحساب الختامي
- حركة عمليات الخزينة من مقبوضات ومدفوعات نقدية
- يتميز بالموضوعية لابتعاده عن مخاطر التقدير الشخصي

02- أساس الاستحقاق

طبقا لهذا الأساس يتم تسجيل جميع الإيرادات التي تكتسب أو تحدث خلال الفترة المحاسبية بصرف النظر عن كون هذه الإيرادات حصلت في صورة نقدية أم لا كما يتم تسجيل جميع المصروفات التي تم تحملها في

سبيل الحصول على هذه الإيرادات بصرف النظر عن كونها دفعت في شكل نقدي أم لا.² بشكل عام، يركز الأساس النقدي على الحركة النقدية الفعلية، بينما يركز أساس الاستحقاق على تحديد الإيرادات والنفقات المتعلقة بالفترة المحاسبية بغض النظر عن توقيت التحصيل أو الدفع النقدي. وهذا ما يعكس الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة العمومية.

1- نواف محمد عباس الرماحي، المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 33 .

2- محمد السيد سرايا، سمير كامل محمد، المحاسبة في الوحدات الحكومية والمحاسبة القومية ، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية ، ص 45 .

رابعاً : أهمية الانتقال إلى مبدأ الاستحقاق :

ان تطبيق المحاسبة المالية لجميع عمليات الدولة على أساس الإستحقاق المحاسبي بهدف إعداد بيانات مالية حكومية منتظمة وصادقة وتعكس الوضعية المالية، مع إستخدام نظام محاسبة التكاليف بهدف تحليل تكاليف مختلف الأنشطة الملتزم بها في إطار تنفيذ البرامج الحكومية (المادة 65) من القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية¹.

وعليه فإن أهمية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي قبل بداية الحديث عن التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في القطاع العام، لا بد من دوافع وأسباب تستدعي حقا إنجاح هذا التحول، لذلك سنحاول الوقوف على أهم الأسباب التي دفعت بالدول لتبني أساس الاستحقاق وترك الأساس النقدي².

انطلاق من مما سبق وليس على سبيل الحصر يمكن أن نحدد بعض الاسباب التي أدت الى التوجه الى مبدأ الاستحقاق :

01-الأزمة المالية العالمية وأزمات الديون السيادية :

كشفت هذه الأزمات غياب الشفافية والوضوح في المالية العمومية، حيث أظهرت ضعف قواعد الإدارة المالية الجيدة في بعض الدول، مما عرض قدرتها على الوفاء بالتزاماتها المالية وهذا ما دفع هذا الوضع الدول إلى مراجعة أنظمتها المالية والمحاسبية لجعلها أكثر شفافية³.

1- القانون العضوي رقم 18-15 (2018/09/02) المتعلق بقوانين المالية , الجريدة الرسمية , العدد 53 .

2- أ. أمينة هناء جابي , أ. د. حكيم ملياني , مجلة الدراسات الاقتصادية والعلمية , جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي. الحال، العدد 10، الحاء 02 2017 صفحة 141 .

3- محمد البدايني، "التحول إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة الحكومية"، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، المجلد 25، العدد 3 (2018)، ص. 45-60.

4- عبد الوهاب نصر علي، "التحول إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة الحكومية: الواقع والتحديات"، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد 17، العدد 2 (2015)، ص. 83-112.

02- الحاجة إلى معلومات مالية شاملة وموثوقة:

ازدادت الحاجة إلى توفير معلومات مالية شاملة ودقيقة لتحسين إدارة الأموال العمومية. التحول إلى أساس الاستحقاق يُعد الخطوة الأولى لتوفير هذه المعلومات والارتقاء بالشفافية والمساءلة¹.

03- توجه الهيئات والمؤسسات الدولية:

هناك اعتراف متزايد بمحدودية الأساس النقدي وضرورة التحول نحو أساس الاستحقاق , كما يوجد منظمات دولية كالاتحاد الدولي للمحاسبين والبنك الدولي تدعو إلى هذا التحول².

04- إدخال تقنيات القطاع الخاص في القطاع العام:

هناك توجه لإضفاء الطابع المهني على الأطر المحاسبية الحكومية، و هذا يتضمن تطبيق ممارسات القطاع الخاص كالانتقال إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق³. والجزائر كباقي الدول اتجهت نحو هذا المبدأ مواكبة للمعايير الدولية المنتهجة في هذا الخصوص حيث جاءت أولى الإصلاحات في قانون العضوي 15-18 والذي على ضوئه جاء قانون المحاسبة العمومية والتسيير المالي الجديد 07-23 . يُعدّ التحول من نظام المحاسبة على أساس النقدي إلى نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق خطوة رئيسية في قانون المحاسبة العمومية الجزائري الجديد 07-23، تهدف إلى تعزيز دقة المعلومات المالية وتحسين الشفافية والمساءلة في إدارة المال العام. **ختامًا :** يُعدّ التحول إلى أساس الاستحقاق خطوة إصلاحية هامة تسعى الجزائر من خلالها إلى تحسين إدارة المال العام وتعزيز الثقة في الاقتصاد الوطني.

1- عبد الوهاب نصر علي، "التحول إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة الحكومية: الواقع والتحديات"، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد 17، العدد 2 (2015)، ص. 112-83.

2- الاتحاد الدولي للمحاسبين، "دليل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام"، الطبعة الثانية (2016)، ص. 30-25.

3- ستيفن لوتز، "إصلاح الإدارة المالية العامة"، ترجمة مركز المشروعات الدولية الخاصة، الطبعة الأولى (2013)، ص. 135-120.

المبحث الثاني: مبادئ و أعوان تنفيذ المحاسبة العمومية

سيشمل هذا المبحث مطلبين سيخصص الأول لداراسة مبادئ ومكونات المحاسبة العمومية اما المطلب الثاني سيدرس إجراءات وأعوان تنفيذ النفقات العمومية .

المطلب الأول : مبادئ ومكونات المحاسبة العمومية

سنتاول في هذا المطلب ، سنسلط الضوء في هذا المطلب على المبادئ والمكونات الأساسية للمحاسبة العمومية، ففي الفرع الأول، سنستعرض (المبادئ الأساسية للمحاسبة العمومية)، والتي تشكل الإطار النظري الذي يستند إليه النظام المحاسبي في المؤسسات العامة. أما في الفرع الثاني فسننتاول (المكونات الرئيسية للمحاسبة العمومية) .

الفرع الأول: المبادئ الأساسية للمحاسبة العمومية

جاء على لسان وزير المالية الجزائري السيد لعزیز فايد، يوم الثلاثاء 04 افريل 2023 خلال عرضه لمشروع التمهيدي لقانون المحاسبة 07-23 على المجلس الشعبي الوطني الإشارة إلى مبدئين هامين وأساسيين للمحاسبة العمومي حيث أشار في مجل كلمته على مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي , كما تطرق إلى إدراج مبدأ جديد في قانون المحاسبة العمومي يتمثل في مبدأ المصادقة على حسابات الدولة من قبل مجلس المحاسبة¹ .

1- كلمة وزير المالية الجزائري بعنوان وزير المالية يعرض مشروع قانون قواعد المحاسبة العمومية امام المجلس الشعبي

الوطني، متاح على رابط : <https://www.mf.gov.dz/index.php/ar/activites-ar/1017-2023-04-04-21-57-30#:~:text=%D9%88%D8%A3%D8%B4%D8%A7%D8%B1%20%D8%A7%D9%84%D9%88%D8%B2%D9%8A%D8%B1%20%D8%A5%D9%84%D9%89%20%D8%A3%D9%86%20%D9%85%D8%B4%D8%B1%D9%88%D8%B9,%D8%A7%D9%84%D8%AA%D9%8A%20%D9%8A%D9%82%D9%88%D9%85%20%D9%8A%D9%87%D8%A7%20%D9%85%D8%AC%D9%84%D8%B3%20%D8%A7%D9%84%D9%85%D8%A9%D8%A7%D8%B3%D8%A8%D8%A9>. تاريخ التصفح : 2024/06/11 الساعة 14:40.

أولا : المبادئ الأساسية للمحاسبة العمومية في قانون 07-23

01- مبدأ فصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي : يُعدّ مبدأ فصل بين الأمر

بالصرف والمحاسب العمومي من أهمّ مبادئ المالية العمومية، حيث يهدف إلى ضمان الرقابة على المال العام ومنع التلاعب به.

ينصّ قانون 07-23 في الباب الأول الفصل الثالث تحت عنوان أحكام مشتركة من المادة 32 إلى المادة 34 خصصها المشرع لحالة التنافي حيث نصت المادة 32 من نفس القانون على " تتنافى وظيفة الأمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي¹ " حي نص المشرع بنص هذه المادة الى استحالة ان يكون عون تنفيذ الميزانية أمرا بالصرف وفي نفس الوقت محاسبا عموميا بل تعد الأمر في المادة 33 والتي نصت² " لا يمكن , بأي حال من الأحوال للزواج والأبء والأبناء والإخوة من الدرجة الأولى للأمرين بالصرف أن يكونوا محاسبين عموميين مختصين لهم " وبهذا كرس المشرع ووسع من حالة التنافي لضمان الرقابة على المال العام ، كما يمكن لهذا المبدأ على يقسم عملية الصرف النفقة العمومية إلى مرحلتين:

أ- المرحلة الادارية : يقوم الأمر بالصرف ، بالإلتزام الذي بموجبه ينشئ الدين العمومي والذي ينتج عنه نفقة، بعدها يقوم الأمر بالصرف بعملية التصفية والتي تهدف الى إثبات شرعية النفقة بجميع المستندات والوثائق المثبتة للحقوق المكتسبة من قبل الدائنين حيث يشهد من خلالها هذا الأخير على مطابقة الإنجاز او التسليم أو الخدمة للإلتزام، بعدها يأتي الأمر بالصرف الذي بموجبه يتم إعطاء الأمر بدفع النفقة العمومية³ .

1- أنظر المواد 32,33,34 القانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، السابق الذكر، ص 7.

2- أنظر المادة 33 القانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي ، السابق الذكر، ص 7.

3- أنظر المادة 56 57 58 القانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، السابق الذكر، ص 8.

ب- المرحلة المحاسبية : يقوم بها المحاسب العمومي، حيث يتولى تنفيذ أوامر الصرف الصادرة عن الأمر بالصرف، لكنه يتمتع بصلاحيات رفض تنفيذ أي أمر صرف لا يتطابق مع القوانين والتعليمات المالية.

02- مزايا تطبيق مبدأ فصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي:

أ- تعزيز الرقابة الداخلية: من خلال وجود حائط فاصل بين من يصدر أوامر الصرف ومن ينفذها، مما يُتيح للمحاسب العمومي فرصة مراجعة تلك الأوامر والتدقيق في صحتها قبل صرف الأموال.

ب- منع التلاعب: يُقلل من مخاطر التلاعب بالمال العام، حيث يصعب على شخص واحد السيطرة على جميع مراحل عملية الصرف.

ت- ضمان الدقة: يُساهم في ضمان دقة تنفيذ الميزانية وتحقيق أهدافها، من خلال التأكد من صرف الأموال في الوجهة الصحيحة.

ث- تكريس المسؤولية: يُحدّد مسؤولية كل طرف بشكل واضح، مما يُسهّل محاسبة المخالفين.

ثانيا : مبدأ المصادقة على حسابات الدولة من قبل مجلس المحاسبة

أشار السيد وزير المالية في كلمته امام أعضاء المجلس الشعبي الوطني في الرابع من شهر أفريل من سنة 2023 أنه تم إدخال مبدأ جديد في قانون المحاسبة العمومية الذي قصد من خلاله مبدأ المصادقة على حسابات الدولة من قبل مجلس المحاسبة حيث يعتبر من أهمّ ضمانات شفافية المالية العمومية ومساءلة المتصرفين في المال العام، و ينصّ هذا المبدأ على أنّ مجلس المحاسبة، وهو هيئة مستقلة، يتولّى مهمة مراجعة حسابات الدولة للتأكد من صحتها ودقتها¹.

¹- كلمة وزير المالية الجزائري بعنوان وزير المالية يعرض مشروع قانون قواعد المحاسبة العمومية امام المجلس الشعبي

الوطني، متاح على رابط : <https://www.mf.gov.dz/index.php/ar/activites-ar/1017-2023-04-04-21-57-30#:~:text=%D9%88%D8%A3%D8%B4%D8%A7%D8%B1%20%D8%A7%D9%84%D9%88%D8%B2%D9%8A%D8%B1%20%D8%A5%D9%84%D9%89%20%D8%A3%D9%86%20%D9%85%D8%B4%D8%B1%D9%88%D8%B9,%D8%A7%D9%84%D8%AA%D9%8A%20%D9%8A%D9%82%D9%88%D9%85%20%D8%A8%D9%87%D8%A7%20%D9%85%D8%AC%D9%84%D8%B3%20%D8%A7%D9%84%D9%85%D8%AD%D8%A7%D8%B3%D8%A8%D8%A9>.

تاريخ التصفح : 11/06/2024 الساعة 14:40.

01- مهام مجلس المحاسبة في مجال المصادقة على الحسابات:

أ- التحقق من مطابقة تنفيذ الميزانية للقوانين والتعليمات المالية.

ب- التأكد من صحة وسلامة العمليات المالية.

ت- اكتشاف أي مخالفات أو تجاوزات مالية.

ث- إعداد تقارير سنوية تُبين وضعية المالية العمومية.

ج- تقديم توصيات لتحسين الإدارة المالية للدولة.

02- أهمية تطبيق مبدأ المصادقة على حسابات الدولة:

أ- تعزيز الشفافية: من خلال إتاحة الاطلاع على وضعية المالية العمومية للجمهور.

ب- مكافحة الفساد: من خلال كشف أي مخالفات أو تجاوزات مالية.

ت- تحسين الإدارة المالية: من خلال تقديم توصيات لتحسين كفاءة وفعالية استخدام المال العام.

ث- تكريس مبدأ المساءلة: من خلال محاسبة المُتصرفين في المال العام على أداائهم.

مما سبق يُعدّ كلّ من مبدأ فصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي ومبدأ المصادقة على حسابات الدولة من قبل مجلس المحاسبة من أهمّ مبادئ الحوكمة الرشيدة في مجال المالية العمومية، حيث يُساهمان في ضمان استخدام المال العام بكفاءة وفعالية وشفافية.

ثانيا : المبادئ الأساسية المتضمنة للمحاسبة العمومية وفق مرسوم 24-90 :

جاء المرسوم التنفيذي رقم 24-90 المؤرخ في 22 فيفري 2024 الذي يحدد محتوى وكيفية تطبيق المحاسبة العمومية والذي تضمن مجموعة المبادئ الأساسية للمحاسبة العمومية في نص المادة رقم 42 والتي تمثلت في المصادقية، الانتظام، الصورة الصادقة، الحذر، الشمولية، القابلية للمقارنة، استقلالية السنوات، عدم المقاصة، استمرارية الاستغلال، ديمومة الطرق¹.

01- مبدأ المصادقية: يقصد به تقديم معلومات محاسبية صادقة وحقيقية تعكس الوضع المالي للوحدة المحاسبية، كما يضمن هذا المبدأ موثوقية المعلومات المالية المقدمة للمستفيدين.

02- مبدأ الانتظام: يقصد به التقيد بالقواعد والإجراءات المحاسبية المعتمدة والمنصوص عليها في القوانين والأنظمة، كما يساعد على ضمان الانضباط والتنسيق في الممارسات المحاسبية.

03- مبدأ الصورة الصادقة: يقصد بهذا المبدأ تقديم صورة صادقة وعادلة عن الوضع المالي وأداء الوحدة المحاسبية، كما يهدف إلى تحقيق الشفافية والموضوعية في العرض المحاسبي.

04- مبدأ الحذر: يقصد به عدم المبالغة في تقدير الإيرادات والأصول، وعدم التهوين من تقدير الالتزامات والمصروفات، ويساعد هذا المبدأ على تجنب المخاطر والتحفيز في عرض المركز المالي.

05- مبدأ الشمولية: يقصد به إدراج جميع العمليات المالية والأحداث ذات الصلة في السجلات المحاسبية، كما يضمن هذا المبدأ اكتمال المعلومات المالية المقدمة.

1- أنظر المادة 42 المرسوم التنفيذي رقم 24-90 المؤرخ في 12 شعبان عام 1445 الموافق 22 فبراير سنة 2024 الذي يحدد محتوى وكيفية تطبيق المحاسبة العمومية، جريدة رسمية، العدد 15، صفحة: 20.

- 06- مبدأ القابلية للمقارنة:** مبدأ القابلية للمقارنة هو أحد المبادئ الأساسية للمحاسبة العمومية، والذي يتطلب إمكانية مقارنة المعلومات المالية عبر الفترات المحاسبية المختلفة. وهذا المبدأ له أهمية كبيرة في تحليل التطورات والاتجاهات في الأداء المالي للوحدة المحاسبية.
- 07- مبدأ استقلالية السنوات:** مبدأ استقلالية السنوات هو أحد المبادئ الأساسية للمحاسبة العمومية، والذي ينص على معالجة كل سنة محاسبية بشكل مستقل عن السنوات الأخرى. هذا المبدأ له أهمية في ضمان موثوقية المعلومات المالية لكل فترة محاسبية.
- 08- مبدأ عدم المقاصة:** مبدأ عدم المقاصة هو أحد المبادئ الأساسية للمحاسبة العمومية، والذي ينص على عدم إجراء مقاصة بين البنود المدينة والبنود الدائنة في القوائم المالية. هذا المبدأ له أهمية في توفير معلومات مالية شفافة وواضحة.
- 09- مبدأ استمرارية الاستغلال:** مبدأ استمرارية الاستغلال هو أحد المبادئ الأساسية للمحاسبة العمومية، والذي ينص على افتراض قدرة الوحدة المحاسبية على الاستمرار في أنشطتها في المستقبل المنظور.
- 10- مبدأ ديمومة الطرق:** هو أحد المبادئ الأساسية للمحاسبة العمومية، والذي ينص على الحفاظ على الطرق والسياسات المحاسبية المتبعة من سنة إلى أخرى. هذا المبدأ له أهمية كبيرة في ضمان قابلية المعلومات المالية للمقارنة عبر الفترات المحاسبية المختلفة¹.

1- انظر المادة 42 المرسوم رقم 24-90 الذي يحدد محتوى و كفايات تطبيق المحاسبة العمومية، السابق الذكر، ص 20

الفرع الثاني: المكونات الرئيسية للمحاسبة العمومية

وبالنظر في القانون العضوي رقم 07-23 المتعلق بالمحاسبة العمومية في الجزائر، تتكون المحاسبة المطبقة على ميزانية الدولة من ثلاث فئات: المحاسبة الميزانية، والمحاسبة العامة، والمحاسبة الخاصة بتحليل التكاليف.

حيث أوردت المادة 80، تتضمن المحاسبة العمومية محاسبة ميزانية ومحاسبة عامة ومحاسبة تحليل التكاليف ، كما تمسك الدولة محاسبة عامة لجميع عملياتها، مبنية على مبدأ معاينة الحقوق والواجبات (أساس الاستحقاق) بالإضافة إلى ذلك، تنفذ الدولة محاسبة تحليل للتكاليف بهدف تحليل تكاليف مختلف الأنشطة الملزم بها في إطار البرامج.

وأخيراً، يجب أن تكون حسابات الدولة منتظمة وصادقة وتعكس بأمانة ممتلكاتها ووضعيتها، و بناءً على القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية، يمكن شرح المحاسبة المطبقة على ميزانية الدولة وتكوينها من ثلاث فئات بشكل أكثر تفصيلاً:

01- المحاسبة الميزانية:

تتضمن محاسبتين فرعيتين:

(أ) **محاسبة الالتزامات:** تسجيل التعهدات والالتزامات المالية للدولة، كالتطبيقات وعقود الصفقات العمومية. تساعد في متابعة استخدام الاعتمادات المالية المرصودة في الميزانية. (ب) **محاسبة إيرادات ونفقات الميزانية:** تسجيل حركة الإيرادات والنفقات على أساس المحاسبة النقدية (أساس الصندوق)، أي عند تحصيل الإيرادات وصرف النفقات فعلياً. تعكس هذه المحاسبة الجانب التنفيذي للميزانية.

تهدف هذه المحاسبة الميزانية إلى متابعة تنفيذ الميزانية والرقابة على الاعتمادات المالية.

02- المحاسبة العامة:

تشمل كافة عمليات الدولة، بما في ذلك تلك خارج نطاق الميزانية. تقوم على مبدأ معاينة الحقوق والواجبات (أساس الاستحقاق)، أي تسجيل العمليات عند نشوء الحق أو الالتزام، وليس عند التحصيل أو السداد الفعلي. توفر معلومات شاملة عن الأصول والخصوم والإيرادات والنفقات، مما يساعد في التقييم الشامل للأداء المالي والمركز المالي للدولة.

03- المحاسبة الخاصة بتحليل التكاليف:

تهدف إلى تحليل تكاليف مختلف الأنشطة والبرامج التي تنفذها الدولة، كالتيقلم والصحة والبنية التحتية , كما تساعد في توجيه الموارد المالية وتحسين كفاءة الإنفاق العام من خلال معرفة تكاليف الأنشطة والخدمات المختلفة, ومن جهة تمكن من اتخاذ قرارات مستنيرة بشأن تخصيص الموارد والرقابة على التكاليف.

بهذا التفصيل، تتكامل هذه الفئات الثلاث لتوفير نظام محاسبي متكامل للدولة، يلبي احتياجات الرقابة والإدارة المالية.

وفقاً للقانون رقم 07-23 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي، فإن محاسبة تحليل التكاليف تلعب دوراً مهماً في الإطار الجديد للمحاسبة العمومية في الجزائر:

أ- أهداف محاسبة تحليل التكاليف: تهدف محاسبة تحليل التكاليف إلى قياس تكلفة مختلف الأنشطة الملتمزم بها في إطار تنفيذ البرامج الحكومية.

هذه المعلومات التكاليفية تساعد الأمرين بالصرف على تقييم مدى نجاعة هذه الأنشطة والخدمات العمومية.

ب- الالتزام بمسك محاسبة تحليل التكاليف: وفقاً للقانون، فإن الأمرين بالصرف ملزمون بمسك محاسبة تحليل التكاليف.

هذه المحاسبة التحليلية تستند على معطيات المحاسبة العامة للجهة العمومية .

دور محاسبة تحليل التكاليف في ظل القانون السابق:

في ظل القانون السابق 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية ، كان نظام المحاسبة العمومية يستعين بمحاسبات أخرى لبيان العمليات المالية، بما في ذلك المحاسبة التحليلية. المحاسبة التحليلية كانت تمسك في الوقت المناسب وتسمح بحساب أسعار التكلفة وتكاليف الخدمات ، إذن محاسبة تحليل التكاليف تشكل أداة مهمة ضمن الإطار الجديد للمحاسبة العمومية، بهدف تحسين قياس وتقييم الأداء في القطاع الحكومي.

إجمالاً فإن "هذا الهيكل المحاسبي الثلاثي الأبعاد يسهل ويساعد على أن يقدم الحساب العام للدولة مجمل المعلومات التي تعكس صورة صادقة عن الممتلكات والوضعية المالية للدولة، ويتضمن الميزان العام للحسابات و القوائم المالية، ويساهم في تقديم وعرض حقيقي وشفاف للقوائم المالية المطلوبة والتي تتمثل في الوضعية الصافية المالية، حساب النتائج أو قائمة النجاعة المالية، بالإضافة إلى جدول تدفقات الخزينة، وجدول تباين الوضعية الصافية المالية، وكذلك الملحق الذي يتضمن مذكرات تحدد القواعد الرئيسية و الطرق المحاسبية و المذكرات التوضيحية الأخرى"¹.

المطلب الثاني: إجراءات وأعاون تنفيذ النفقات العمومية

تعتبر إدارة النفقات العمومية من الركائز الأساسية التي تضمن حسن سير المالية العامة للدولة وتحقق أهدافها التنموية والاقتصادية. ولتحقيق ذلك، يتطلب الأمر اتباع إجراءات دقيقة ومتناسقة تضمن الشفافية والمساءلة في كل مراحل تنفيذ النفقات. وفي هذا السياق، يتناول هذا المطلب الأسس والإجراءات المعتمدة في تنفيذ النفقات العمومية، مع التركيز على دور كل من الأمرين بالصرف، والمحاسبين العموميين، والمراقبين الميزانياتيين.

1- قاوي سعيد، قانون المحاسبة العمومية في الجزائر ، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم في القانون العام فرع الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر 1 ،كلية الحقوق سعد حمدين ،2022-2023، ص : 153-154 .

-2

في الفرع الأول، سنسلط الضوء على (الآمرين بالصرف وأصنافه) المختلفة، أما في الفرع الثاني، سنتناول (المحاسبين العموميين والمراقبين الميزانياتيين) ، وفي الفرع الثالث، سنناقش (إجراءات تنفيذ النفقات العمومية بشكل مفصل)

من خلال هذا المطلب، نسعى إلى تقديم فهم شامل ومتكامل للإجراءات والآليات المعتمدة في إدارة النفقات العمومية، مما يساهم في تعزيز الشفافية والمساءلة وتحقيق الاستدامة المالية للدولة.

الفرع الأول: الأمرين بالصرف وأصنافه

أولا : تعريف ومهام الأمر بالصرف وفق منظور القانون 07-23

01-تعريف الأمر بالصرف

نص المشرع في قانون المحاسبة العمومية الجزائري الجديد في الباب الأول منه والمعنون بأعوان المكلفون بتنفيذ الميزانية , والعمليات المالية في الفصل الأول: الأمرين بالصرف حيث تناول في القسم الأول المعنون بتعريف الأمرين بالصرف وأصنافهم تعريف الأمرين بالصرف في المادة 4: " يُعتبر أمراً بالصرف في مفهوم هذا القانون كل شخص معين أو منتخب أو مكلف يُخوّل بتنفيذ العمليات الميزانية والمالية والممتلكات للأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون¹ " .

نلاحظ ان المشرع اعطى تعريفا قانونيا واضحا للأمر بالصرف حيث أنه يكون معينا أو منتخبا أو مكلفا يتنفيذ الميزانية والعمليات المالية التي يحكمها قانون المحاسبة العمومية .

1- أنظر المادة 04 القانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي , السابق الذكر, ص 4.

02- مهام الأمر بالصرف¹

كما شملت نفس المادة 4 التي عرفت الأمر بالصرف مهامه التي يمكن حصرها كالآتي:

- إثبات الحقوق والالتزامات.
- تصفية الإيرادات وإصدار أوامر الإيرادات المتعلقة بها.
- ضمان الالتزام والتصفية والأمر بالصرف أو إصدار حوالات الدفع، في حدود الاعتمادات المفتوحة أو المفوضة باستثناء الاعتمادات التقييمية.
- إصدار أوامر الحركة التي تمس الممتلكات والمواد الخاصة بالدولة والهيئات العمومية الأخرى.
- الحفاظ على الممتلكات الموضوعة تحت تصرفه.
- برمجة الاعتمادات المالية وتوفيرها وتوزيعها.

03-أنواع الأمرين بالصرف وأصنافهم²

جاء في نص المادة 5 من قانون 07-23 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي

يكون الأمرين بالصرف إما:

- أمرين بالصرف رئيسيين.
- أمرين بالصرف ثانويين.
- أمرين بالصرف إقليميين لميزانية الدولة.

نستخلص من هذه المادة ان المشرع حصر ثلاث أنواع للأمرين بالصرف المذكورين اعلاه وفي نفس السياق وضع من هم الأمرين بالصرف الرئيسيون والذين شملتهم المادة 6 من نفس القانون كالآتي الأمرين بالصرف الرئيسيون هم:

1- أنظر المادة 04 القانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، السابق الذكر، ص 4.
2- أنظر المادة 7,6,5 القانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، السابق الذكر، ص 5.

أ- الآمرون بالصرف الرئيسون¹

بالنسبة لميزانية الدولة:

- الوزراء والأعضاء الآخرون في الحكومة الذين تسجل الاعتمادات باسمهم.
- مسؤولو الهيئات العمومية، وعند الاقتضاء المسؤولون المكلفون بالتسيير المالي.

بالنسبة لميزانية الجماعات المحلية:

- الولاية. - رؤساء المجالس الشعبية البلدية.

بالنسبة لميزانية المؤسسات العمومية:

- مسؤولو المؤسسات العمومية الإدارية والمؤسسات العمومية للصحة، وعند الاقتضاء المسؤولون المعينون وفقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما.

ب- الآمرون بالصرف الثانويون

أما بالنسبة للآمرون بالصرف الثانويون جاء المادة 7 تنص كالآتي : " الآمرون بالصرف الثانويون هم الأشخاص الذين يتلقون تفويضاً لاعتمادات مالية من الأمر بالصرف الرئيسي فيما يخص " :

- توزيع الاعتمادات المالية للبرنامج وفروعه.
- الاعتمادات المالية للبرنامج محل تفويض التسيير.

- الآمرون بالصرف الإقليميون²

أما على الصنف الثالث الذي أستحدث مع القانون الجديد 07-23 والذي نصت عليه المادة 8: " الآمرون بالصرف الإقليميون لميزانية الدولة هم مسيرو برامج الهيئات الإقليمية في حالة تكليفهم بتنفيذ البرنامج كله أو جزء منه".

1- أنظر المادة 7,6,5 القانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، السابق الذكر، ص 5.

2- أنظر المادة 8 القانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، السابق الذكر ، ص 5.

حددت المادة 8 الأمرين بالصرف الإقليميين في إدارة وتنفيذ برامج الهيئات الإقليمية¹.

في حالة تكليفهم بتنفيذها كلها أو جزء منها بمعنى:

- **الأمرون بالصرف الإقليميون** : هم المسؤولون عن إدارة وصرف ميزانية الدولة على مستوى الولايات والمقاطعات.
 - **الهيئات الإقليمية** : هي المؤسسات والهيئات العمومية التي تمارس أنشطتها على مستوى الولايات والمقاطعات.
 - **البرامج** : هي مجموع النشاطات والمشاريع التي تُنفذها الهيئات الإقليمية لتحقيق أهدافها.
- تلخص المادة 8 النقاط التالية:

- يُكلف الأمرون بالصرف الإقليميون بتنفيذ برامج الهيئات الإقليمية كلياً أي جميع مكونات البرنامج، أو جزئياً أي جزء محدد من البرنامج.
 - تُمنح صفة "مسؤول البرنامج" للأمر بالصرف الإقليمي المكلف بتنفيذه مسؤولية الإشراف على جميع مراحل تنفيذ البرنامج :من التخطيط إلى التقييم و صلاحيات اتخاذ القرارات المتعلقة بالبرنامج :مثل إبرام العقود، وتسديد المدفوعات، وإدارة الموارد البشرية.
- تكمُن أهمية المادة 8 بأنها تُحدد مسؤوليات وصلاحيات واضحة للأمرين بالصرف الإقليميين في ضمان حسن سير العمل وفعالية تنفيذ برامج الهيئات الإقليمية، كما تُساهم في لامركزية إدارة الميزانية من خلال منح صلاحيات أوسع للأمرين بالصرف الإقليميين لإدارة ميزانية الدولة على مستوى محلي ، كما تُعزز الشفافية والمساءلة بتحديد المسؤول المباشر عن تنفيذ كل برنامج و تسهيل عملية الرقابة والتقييم.

¹- أنظر المادة 8 القانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، السابق الذكر، ص 5.

الفرع الثاني: المحاسبون العموميون و المراقب الميزانياتي .

يُنظم القانون رقم 07-23، المؤرخ في 21 يونيو 2023، المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، عمل المحاسبين العموميين والمراقب الميزانياتي في الجزائر، حيث خصص المشرع مساحة يهدف هذا القانون إلى تحديد مسؤولياتهم والتزاماتهم، وضمان تنفيذ العمليات المالية بشكل قانوني ونزيه.

أولاً : المحاسبون العموميون

01-التعريف : يعرف المحاسب العمومي وفق نص المادة 15 من قانون المحاسبة العمومي 07-23 "يُعتبر محاسباً عمومياً كل عون عمومي معين أو معتمد قانوناً للقيام بالعمليات المذكورة في **المادة 24** من القانون¹".

02-التعيين² : يتم تعيين المحاسبين العموميين وفق نص المادة 16 من قانون 07-23 المتعلق بالمحاسبة العمومية من طرف وزير المالية، ويخضعون حصرياً لسلطته.

03-الصلاحيات والالتزامات: حيث نصت المادة 24 من قانون 07-23 على مهام المسندة للمحاسب العمومية بحصرها للمهام المسندة له كالاتي : يُكلف المحاسب العمومي بتحصيل الإيرادات و/أو دفع النفقات، حراسة وحفظ الأموال والسندات والقيم والأغراض أو المواد المكلف بها، تداول الأموال والسندات والقيم وحركة حسابات الموجودات، مسك المحاسبة الميزانية على أساس محاسبة الصندوق ، مسك المحاسبة العامة على أساس مبدأ الحقوق المثبتة والالتزامات المثبتة ، التقييد المحاسبي للقيم غير الثابتة ، إعداد القوائم المالية وحساب التسيير³.

1- أنظر المادة 15 القانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، السابق الذكر، ص 5 .

2- أنظر المادة 16 القانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، السابق الذكر، ص 5 .

3- أنظر المادة 24 القانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، السابق الذكر، ص 6 .

04-أنواع المحاسبين العموميين :

ينقسم المحاسبون العموميون إلى محاسبين مختصين أو مكلفين أو مفوضين، وإمامحاسبين رئيسيين أو ثانويين، ومحاسبي الأموال والقيم أو محاسبي التركيز المحاسبي. حيث شملهم قانون 07-23 في نص مواده من المادة 18 التي نصت على أنواع المحاسبين العموميين المذكور سابقا ثم تطرق المشرع على تحديد كل نوع على حدى من المادة 19 الى غاية المادة 22 كالتالي :

حيث يكون المحاسبون المختصون بصفته من هم المخوّل لهم التقييد النهائي في كتاباتهم للعمليات التي يؤمرون بها على مستوى صناديقهم ، اما المحاسبون المفوضون هم الذين ينفذون العمليات لحساب المحاسبين المختصين وهذا مجاء في نص المادة 19 من قانون 07¹-23 .

اما المحاسبون الرئيسيون هم الذين يقدّمون حساباتهم مباشرة لمجلس المحاسبة، وبالنسبة للمحاسبون الثانويون هم الذين تكون عملياتهم ممرّكة من طرف محاسب رئيسي، كما يقدّمون حساباتهم لمجلس المحاسبة حسب ما جاء في نص المادة 20 من نفس القانون. جاءت المادة 21 لتوضح من هم محاسبو الأموال والقيم الذين أشارت بأنهم المكلفون بالتداول والحفاظ على الأموال والقيم والسندات التي يملكها الأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من قانون 07-23 ، أما عن محاسبو التركيز المحاسبي حددتهم نفس المادة بأنهم الذين يقومون بتركيز وتقييد العمليات المالية المنفذة من طرف محاسبين آخرين في كتاباتهم وحساباتهم².

1- أنظر المواد 18,19 القانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، السابق الذكر ، ص 6 .

2- أنظر المواد 20, 21 القانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، السابق الذكر، ص 6 .

وفي الأخير نصت المادة 22 على النوع الاخير الذين اطلقت عليهم تسمية وكلاء حيث نصت على "يمكن تعيين وكلاء لدى الأمرين بالصرف للقيام بعمليات قبض بعض الإيرادات و/أو دفع بعض النفقات لحساب المحاسبين العموميين. تعتبر وكالات الإيرادات و/أو النفقات إجراء إستثنائيا لتنفيذ صنف من الإيرادات و / أو النفقات العمومية التي لا يمكن إخضاعها للآجال العادية لتنفيذ الإيرادات والنفقات بسبب طبيعتها الإستعجالية¹".

01-مسؤوليات المحاسبون العموميون : حددت مسؤوليات المحاسبون العموميون ضمن المادة

112 من القانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية و التسيير المالي

حددت المسؤوليات المالية والشخصية للمحاسبين العموميين ومفوضيهم والأعوان الموضوعين تحت سلطتهم والوكلاء الماليين في حال حدوث عجز في الصندوق أو ارتكابهم أخطاء ومخالفات ويمكن ان نقسم هذه المسؤوليات على نوعين².

أ- المسؤولية في حال حدوث عجز في الصندوق: يتحمل المحاسبون العموميون ومفوضوهم والأعوان الموضوعون تحت سلطتهم والوكلاء الماليون مسؤولية شخصية ومالية عن أي عجز ينشأ في الصندوق حيث يتم معاقبة هؤلاء الاعوان المحاسبين بوحدة من الطريقتين:

-إصدار قرارات تصفية باقي الحساب من طرف مجلس المحاسبة: يصدر مجلس المحاسبة قرارات تُلزم هؤلاء الأشخاص بسداد العجز.

- إصدار قرارات تصفية باقي الحساب صادرة عن الوزير المكلف بالمالية: يصدر الوزير المكلف بالمالية قرارات تُلزم هؤلاء الأشخاص بسداد العجز.

¹ - أنظر المواد 22 القانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، السابق الذكر، ص 6 .

² - أنظر المادة 112 القانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، السابق الذكر، ص 12 .

ملاحظة : نصت نفس المادة على أنه لا يُوقف الطعن المقدم من قبل المدينين عملية التحصيل حتى لو قام الأشخاص المعنيون بالطعن على قرارات تصفية الحساب، فإن عملية تحصيل العجز من قبل السلطات المختصة لا تتوقف.

ب- المسؤولية في حال ارتكاب أخطاء ومخالفات:

- يتحمل المحاسبون العموميون ومفوضوهم والأعوان الموضوعون تحت سلطتهم مسؤولية شخصية عن أي أخطاء ومخالفات تُشكل خرقاً واضحاً للأحكام التشريعية والتنظيمية التي تحكم استعمال وتسيير المال العام، والتي من شأنها أن تلحق ضرراً بالخزينة العمومية أو بهيئة عمومية¹.

كما أشارت المادة 112 على معاقبة المحاسبين العموميون وفقاً للتشريع والتنظيم المعمول بهما: تُحدد العقوبات المفروضة على هذه الأخطاء والمخالفات من خلال القوانين والأنظمة المعمول بها في مجال المحاسبة العمومية .

من خلال ماسبق نستخلص بأن المادة 112 تُركز على الوقاية من حدوث مخالفات مالية من خلال تحميل المسؤولين عن المال العام مسؤولية شخصية ومالية عن أي أخطاء أو عجز قد ينشأ كما تُساهم هذه المادة في تعزيز الشفافية والمساءلة في مجال استخدام المال العام، وذلك من خلال ربط المسؤولية بالنتائج.

01-إنهاء المهام للمحاسبين العموميون

أوضح المشرع الجزائري في قانون 07-23 فيما تعلق بإنهاء مهام المحاسب العمومي في القسم الثالث الفصل الثاني الباب الاول من نفس القانون في مادتين تنص على مايلي

1- أنظر المادة 112 القانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، السابق الذكر ، ص 12 .

جاءت المادة 30 لتوضح كيف يتم إنهاء مهام المحاسب العمومي حيث أشارت أنها تكون بنفس كفايات تعيينه ، وإستثنت المادة 31 حالة الوفاة أو التخلي عن المنصب التي نصت يترتب على إنهاء مهام المحاسب العمومي إعداد محضر تسليم المهام يمكن للوزير ، المكلف بالمالية أو ممثله المؤهل قانونا تعيين محاسب عمومي بالنيابة إلى حين تعيين محاسب عمومي مرسوم¹.

ثانيا : المراقب الميزانياتي

01-التعريف : لم يعرف القانون رقم 07-23 صراحةً المراقب الميزانياتي .ولكن يمكننا استنباط تعريفه من خلال المادة 103 التي تنص على أن " يمارس الرقابة الميزانية مراقب ميزانياتي تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية²."

02-التعيين³ : وجاءت المادة 111 لتضيف بأن المراقبون الميزانياتيون ومساعدوهم مسؤولون شخصيا عن التأشيرات والآراء التي يمنحونها و عن الرفض الذي يبلغونه في ظل إحترام القواعد التشريعية والتنظيمية والقواعد المتعلقة بالإنضباط الميزانياتي والمالي.

03-المهام⁴ : والتي نصت عليها المادة 103 من قانون المحاسبة العمومية الجديد على المهام الموكلة للمراقب الميزانياتي حيث يمكن حصرها كالتالي :

- السهر على مطابقة مشاريع الإلتزام بالنفقات بالنسبة إلى التشريع والتنظيم المعمول بهما، والإعتمادات المرخص بالإلتزام بها ومناصب الشغل المفتوحة أو المرخص بها.
- التحقق المسبق من توفر الإعتمادات ومناصب الشغل الحالية
- تأكيد المطابقة بواسطة تأشيرة أو رأي مسبق على الوثائق المتعلقة بالإعتمادات ومناصب الشغل المالية والنفقات، أو عند الإقتضاء تبرير الرفض.

1- أنظر المواد 30, 31 القانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي, السابق الذكر, ص 7 .

2- أنظر المواد 103 القانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي, السابق الذكر , ص 12 .

3- أنظر المواد 111 القانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي, السابق الذكر, ص 12 .

4- أنظر المواد 103 القانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي, السابق الذكر, ص 12 .

- ضمان رقابة بعدية على الوثائق غير الخاضعة للتأشيرة أو الرأي المسبق والقيام بتحليلات تتعلق بمسارات وإجراءات الالتزام بنفقات الأمرين بالصرف والتأكد كذلك من جودة عناصر محاسبة الإلتزامات.
- تقديم النصح للأمر بالصرف من الناحية المالية .
- مسك محاسبة الإلتزام بالنفقات ومحاسبة متابعة مناصب الشغل المالية فيما يخصه
- إعلام الوزير المكلف بالمالية دوريا بمطابقة الإلتزامات وبوضعية كل الاعتمادات ومناصب الشغل المفتوحة والمستعملة¹.

04- مهام المراقب الميزناتي¹ :

أ- حسب التعليمات رقم 9658

- الاستشارة في التزامات النفقات وتتبع الأمرين بالصرف لتنفيذ ميزانيات المؤسسات والإدارات العمومية.
- الرقابة على ميزانيات المؤسسات والإدارات الحكومية، بما في ذلك الميزانيات الملحقه، نفقات الحسابات الخاصة للخزينة، ميزانيات الولايات والبلديات، وميزانيات المؤسسات العمومية الإدارية والعلمية والثقافية والمهنية.
- ممارسة الرقابة المسبقة (قبلية) أو اللاحقة على مشاريع الإلتزامات بالنفقات وقرارات التسيير.
- إبداء الرأي المسبق (الموافقة أو الرفض) على مشاريع الإلتزامات والقرارات الخاضعة للرقابة.
- تحرير رفض مؤقت أو نهائي على مشاريع الإلتزامات في حالات عدم المطابقة.
- مسك محاسبة الإلتزامات بالنفقات ومناصب الشغل المالية.
- إعلام وزير المالية بالمخاطر الميزانية وتقديم النصائح في المجال المالي.
- لسهل على مطابقة مشاريع الإلتزام بالنفقات بالنسبة إلى التشريع والتنظيم المعمول بهما، والإعتمادات المرخص بالإلتزام بها ومناصب الشغل المفتوحة أو المرخص بها.

1- تعليمات رقم 9658 مؤرخ في 15 ديسمبر 2022 تحدد كفاءات ممارسة الرقابة الميزناتية على بعنوان نفقات ميزانية الدولة.

ب- حسب قانون 07-23 المادة 103¹

- التحقق المسبق من توفر الإعتمادات ومناصب الشغل الحالية
- تأكيد المطابقة بواسطة تأشيرة أو رأي مسبق على الوثائق المتعلقة بالإعتمادات ومناصب الشغل المالية والنفقات، أو عند الإقتضاء تبرير الرفض.
- ضمان رقابة بعدية على الوثائق غير الخاضعة للتأشيرة أو الرأي المسبق والقيام بتحليلات تتعلق بمسارات وإجراءات الالتزام بنفقات الأمرين بالصرف والتأكد كذلك من جودة عناصر محاسبة الإلتزامات.
- تقديم النصح للأمر بالصرف من الناحية المالية
- مسك محاسبة الإلتزام بالنفقات ومحاسبة متابعة مناصب الشغل المالية فيما يخصه
- إعلام الوزير المكلف بالمالية دوريا بمطابقة الإلتزامات وبوضعية كل الاعتمادات ومناصب الشغل المفتوحة والمستعملة

جاء في نهاية المادة 103 تحدد كفايات ممارسة الرقابة الميزانية عن طريق التنظيم يوحى إلى إمكانية إصدار مراسيم تنظيمية تهدف الى توضيح كفايات ممارسة الرقابة الميزانية حيث أنه تم استبدال تسمية المراقب المالي بالمراقب الميزانياتي وهذا ما يجب تداركه من خلال إصدار مراسيم ومناشير وقرارات وتعليمات توضح بشكل دقيقة كفايات ممارسة المراقب الميزانياتي لماهمه في ظل القانون الجديد 07-23 بالرغم أن نفس القانون في احكامه الى العمل بالمراسيم التنظيمية للقانون القديم للمحاسبة العمومية 90-21 الذي الغي العمل به بصور القانون الجديد .

1- أنظر المادة 103 القانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، السابق الذكر ، ص 7

بخلاف المسؤوليات التي تقع على الموظف العام من مسؤولية إدارية والمسؤولية المدنية والشخصية والجنائية التي تنج عن أخطاء ترتكب من طرف الموظف العام أثناء تأدية مهام تقوم مسؤولية محاسبية المراقب المالي (الميزانياتي) وفق المراسيم التابعة للقانون القديم للمحاسبة العمومية إلا أن القانون الجديد للمحاسبة العمومية لم يشير إلى المسؤولية التي تقع على المراقب الميزانياتي في مضمون مواده في انتظار تحديد هاته المسؤوليات في المراسيم والقرارات والتعليمات مستقبلا بشكل واضح ودقيق .

كما إنه في حالة رفض التأشيرة الغير مؤسس، و التسبب في اشكالات مقصودة لهيئات المراقبة المسبقة، و القيام تأشيرات مقبولة في شروط غير قانونية، من طرف المراقب الميزانياتي (المالي سابقا) هذه التصرفات تجعله تحت طائلة العقوبة من طرف الهيئات السلمية التابع لها خاصة مجلس المحاسبة عند مراقبة مدى احترام القواعد النظام الميزانياتي والمالي للمراقب الميزانياتي .

الفرع الثالث: إجراءات تنفيذ النفقات العمومية

إن تنفيذ النفقات العمومية يخضع لمجموعة من الإجراءات والضوابط المحددة في القانون من أجل ضمان الرقابة والشفافية في إنفاق الأموال العامة، هذه الإجراءات تشمل مراحل التخطيط والالتزام والصرف والمحاسبة، وتتطوي على تدخل أطراف مختلفة مثل الأمر بالصرف والمحاسب العمومي والمراقب الميزانياتي.

أولا: شروط تنفيذ النفقات العمومية وفقاً لقانون 23-07

01- الترخيص السنوي : النفقات تحتاج إلى ترخيص من خلال الميزانيات المختلفة، حيث يتم تحديد الاعتمادات أو المبالغ المسموح إنفاقها خلال السنة المالية وتوزيعها على مختلف القطاعات والبنود. بالنسبة للدولة، يتم الترخيص من خلال قانون المالية الذي يحدد الميزانية العامة للدولة وتوزيع النفقات حسب الوزارات. أما بالنسبة للولايات والبلديات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، فالترخيص يتم من خلال المجالس الشعبية والمجالس الإدارية¹.

02- وجود دين على الهيئة العمومية : الدين يمكن أن ينشأ بطرق إرادية وغير إرادية:

أ- **إرادية :** من خلال العقود والاتفاقيات التي تبرمها الهيئة العمومية مع أطراف أخرى، مثل التوظيف، شراء المستلزمات، وعقود الأشغال.

ب- **لا إرادية :** من خلال أحكام قضائية، مثل التعويض عن الأضرار التي تسببت بها الهيئة العمومية لأطراف أخرى.

ثانيا : الإجراءات العامة لتنفيذ النفقات العمومية وفقاً لقانون 07-23

01- مرحلة الالتزام بالنفقات : في هذه المرحلة، تخضع مشاريع الالتزام بالنفقات وقرارات التسيير للتأشيرة المسبقة من المراقب الميزانياتي، الذي يبدي رأيه حول مطابقة المشاريع للقوانين والأنظمة.

1- أنظر المادة 54, 55 القانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، السابق الذكر، ص 8 .

أ- **الالتزام** :وفقاً للمادة 56 من قانون 07-23، الالتزام هو الإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين. يتضمن الالتزام حجز مبلغ محدد من الاعتماد المتوفر لسداد الدين المتوقع. تدخل جهتين في عملية الالتزام: الأمر بالصرف والمراقب المالي¹.

ب- **الرقابة على الالتزامات** :كل القرارات المالية تحتاج إلى تأشيرة المراقب الميزانياتي. يتم التأكد من صفة الأمر بالصرف، مطابقة العملية للقوانين، توفر الاعتمادات، صحة إسناد النفقة، وتطابق مبلغ الالتزام مع الوثائق المرفقة².

ت- **التصفية** :وفقاً للمادة 57 من قانون 07-23، التصفية هي إجراء يسمح بتحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية من خلال التحقق من الوثائق الحسابية. تتضمن التصفية إثبات الخدمة المنجزة وتحديد مبلغ النفقة بدقة³.

ث- **الأمر بالصرف** : جاءت المادة 58 موضحة للأمر بالصرف أو تحرير حوالات الدفع بأنه الأجراء الذي يتم بموجبه إعطاء الأمر بدفع النفقة العمومية ، يصدر من الأمر بالصرف الرئيسي ويشمل جميع المعلومات الأساسية للعملية، يرسل أمر الدفع إلى المحاسب العمومي الذي يباشر عملية الدفع بعد التأكد من مطابقة العملية للقوانين⁴.

02-مرحلة الصرف والتنفيذ : بعد الحصول على التأشيرة، يقوم الأمر بالصرف بإصدار أوامر الصرف والتعليمات اللازمة، مع التأكد من توفر الاعتمادات المالية. أما المحاسب العمومي فيتولى تنفيذ عمليات الصرف والتحصيل وفقاً للقوانين.

1- أنظر المادة 56 القانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، السابق الذكر، ص 8 .

2- أنظر المادة 103 القانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، السابق الذكر، ص 12 .

3- أنظر المادة 57 القانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، السابق الذكر، ص 7-8 .

4- أنظر المادة 58 القانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، السابق الذكر ، ص 8 .

أ- **الدفع** :الدفع هو إبراء الدين العمومي وهو من مهام المحاسب العمومي. يتضمن مرحلتين:

1- **الرقابة والفحص** :التأكد من مطابقة العملية للقوانين حيث يشمل ذلك النقاط التالية :

- **صفة الأمر بالصرف أو المفوض عنه**: وهو أول وأهم الشروط الرقابية الأولى الذي يجب على المحاسب القيام به قبل الإجراء و المرور إلى فحص و التحقق من شرعية النفقة .

- **توفر الاعتمادات** : على المحاسب أن يتحقق من وجود الاعتمادات المالية و التي تحسم منها النفقة ، وذلك بالرجوع إلى محاسبة العمليات المحاسبية والمزانية التي يمسكها والتي تسمح له بجمع مبالغ الإيرادات أو حوالات الدفع الصادرة منذ بداية السنة المالية والمقبولة للدفع بالنسبة للنفقة المعنية، ومقارنتها بالاعتمادات المفتوحة في الميزانية. والمتوفرة على مستوى حسابها في الخزينة او المرسدات المالية الأخرى .

- **صحة حسم النفقة**: تطبيقاً لقاعدة التخصيص الميزاني أو تخصص الاعتمادات، يجب أن تكون النفقة المقترحة للدفع محسومة بدقة، حسب طبيعتها وموضوعها، من أي بند أو اي باب تابعة له ، وأن تكون متعلقة بالسنة المالية الجارية مع فحص تاريخ الالتزام بالنفقة وتاريخ أداء الخدمة لها .

- **وجود تأشيرات الرقابة القبليّة**: إضافة إلى تأشيرة المراقب الميزانياتي التي تخضع لها نفقات الهيئات العمومية عند الالتزام بها يجب على المحاسب أن يتحقق من وجود تأشيرة عند الاقتضاء أي سلطة أو هيئة إدارية أو تقنية مخولة بموجب القوانين والأنظمة المعمول بها لمراقبة تنفيذ النفقات العمومية قبل دفعها

- **تبرير أداء الخدمة**: يتعلق الأمر بمراقبة تصفية النفقة في شقها الموضوعي، وهذا بالتحقق من أن مبلغ النفقة يطابق ما تم الإلتزام به من طرف الأمر بالصرف ووجود

الوثائق التبريرية والثبوتية اللازمة التي تؤكد وتدل على ان الخدمة منجزة ومبررة قانونا ومطابقة لما تم أدائه .

قد يرفض المحاسب العمومي القيام بالدفع النفقة حيث رخص المشرع للأمر بالصرف استعمال حق التسخير كتابيا وتحت مسؤوليته بأن يتجاوز هذا الرفض حسب الشروط المحددة في المادة 62 من قانون 07-23

شروط عملية التسخير ¹ :

أ - موضوعية:

- 1-عدم توفر اعتمادات مالية
 - 2-عدم توفر السيولة ماعدا بالنسبة لمزانية الدولة
 - 3-اعدام اثبات أداء الخدمة
 - 4-الطابع الغير الابرائي للدفع
 - 5-عدم وجود تأشيرة رقابة النفقات الملتمزم بها أو تأشيرة لجنة الصفقات المختصة عندما تكون مثل هذه التأشيرة منصوصا عليها في التنظيم المعمول به .
- نستخلص بأن المشرع حصر استعمال التسخير ضد رفض المحاسب العمومي في خمس حالات لا غير حيث أن المحاسب العمومي في نص المادة 62 والتي جاء في مضمونها ان إمتثال المحاسب العمومي للتسخير الصادرة من الأمر بالصرف تبرأ ذمته من المسؤولية الشخصية والمالية وتحول الى الأمر بالصرف .

03- الدفع الفعلي : يتم الدفع للدائن الفعلي أو من ينوب عنه قانونيًا، ويمكن أن يكون نقدًا أو عبر صك خزينة أو تحويل بنكي.

¹ - أنظر المواد 61, 62 القانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي, السابق الذكر, ص8-9.

خلاصة الفصل الأول

يتناول الفصل الأول الإطار القانوني للمحاسبة العمومية وفقاً للقانون 07-23، مستعرضاً مفهوماً وأهدافها إلى جانب المبادئ والمكونات الأساسية لتنفيذها. تم تقسيم هذا الفصل إلى محورين رئيسيين: الأول يتناول مفهوم المحاسبة العمومية وخصائصها، موضحاً أنها مجموعة القواعد والإجراءات التي تنظم إدارة الأموال العامة لضمان شفافية ومصداقية العمليات المالية الحكومية. كما يتم استعراض مراحل تطور المحاسبة العمومية في الجزائر، والتي شهدت تحسينات مستمرة لمواكبة التطورات الاقتصادية والسياسية، وصولاً إلى الأهداف الرئيسية لتحديثها مثل تحسين كفاءة الإنفاق العام، وتعزيز الرقابة المالية، وزيادة الشفافية. يتم تناول الإطار القانوني الراهن من الناحية التشريعية والتنظيمية، مبرزاً كيفية تطبيق التشريعات في الواقع العملي وتأثيرها على النظام المالي والإداري للدولة. المحور الثاني يركز على مبادئ وأعراف تنفيذ المحاسبة العمومية، متناولاً المبادئ الأساسية مثل الشفافية والمساءلة والكفاءة، والتي تضمن إدارة سليمة وفعالة للأموال العامة حيث يتم استعراض المكونات الرئيسية للنظام المحاسبي الحكومي، وأنواع الحسابات المالية المستخدمة. يتناول أيضاً إجراءات وأعراف تنفيذ النفقات العمومية، حيث يتم تصنيف الأمرين بالصرف إلى مركزيين وإقليميين، مع تحديد صلاحياتهم ومسؤولياتهم. يشرح دور المحاسبين العموميين والمراقبين الماليين في ضمان الالتزام بالإجراءات القانونية وصحة العمليات المالية. يوضح إجراءات تنفيذ النفقات العمومية من مراحل التخطيط والتنسيق والتنفيذ والرقابة و يستخلص من الفصل أن المحاسبة العمومية، بدعم من القانون 07-23، تلعب دوراً حيوياً في إدارة الأموال العامة وتحقيق الشفافية والكفاءة، مما يسهم في تحسين أداء المؤسسات الحكومية.

الفصل الثاني

تحديث الإطار التقني للمحاسبة العمومية (قانون 07-23)

الفصل الثاني

- تحديث الإطار التقني للمحاسبة العمومية (قانون 07-23) -

إن تطوير إطار تقني قوي وموثوق للمحاسبة العمومية يعتبر أمراً بالغ الأهمية لضمان إدارة فعالة وشفافة للأموال العامة. وفي هذا الصدد، يهدف القانون 07-23 إلى إحداث نقلة نوعية في هذا المجال، من خلال محاذاة الممارسات المحاسبية الوطنية مع المعايير الدولية الرائدة. يتناول هذا الفصل جانبين رئيسيين لهذا الإصلاح التقني. أولاً، سيتم التركيز على مسار (مواصفة المحاسبة العمومية مع المعايير الدولية) كمبحث أول ، والذي يشمل اعتماد نظام محاسبي موحد قائم على مبدأ الاستحقاق، إلى جانب تطوير المنظومة المعلوماتية للمالية العمومية. ثانياً، سيتم استكشاف الجهود الرامية إلى (تعزيز الرقابة والشفافية في المالية العمومية) كمبحث ثاني ، من خلال تحديد مسؤوليات الفاعلين الماليين وتطوير أدوات الرقابة الداخلية والخارجية، بما يضمن المساءلة والنزاهة في التسيير.

المبحث الأول: مواصفة المحاسبة العمومية مع المعايير الدولية

يشير الاستاذ الكبيسي أن " تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يعزز من جودة التقارير المالية ويسهم في تحسين الشفافية والمساءلة¹ ". حيثت تواجه عملية تطبيق المعايير الدولية تحديات عديدة، بما في ذلك الحاجة إلى تدريب الكوادر المالية وتحديث البنية التحتية المالية، كما أشار علي في دراسته حول تطبيق هذه المعايير في الدول النامية . و " على الرغم من هذه التحديات، فإن الفوائد المترتبة على تحسين إدارة الموارد المالية وتوجيه السياسات العامة تجعل من الضروري مواصلة الجهود لتحقيق مواصفة المحاسبة العمومية مع المعايير الدولية² " .

1- أ.الكبيسي، عبدالرحمن ، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام: الأهداف والتحديات، المجلة العربية

للمحاسبة، 2018، جامعة بغداد ، العراق ، العدد 34، ص 45-60.

2- علي أحمد ، تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الدول النامية: دراسة حالة .رسالة ماجستير غير منشورة، 2020، جامعة القاهرة، ص 55.

المطلب الأول: اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

في ظل التطورات الاقتصادية المتسارعة، تسعى الدول لتعزيز الشفافية والمساءلة في إدارة المالية العامة، وذلك من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) تمثل هذه المعايير أداة أساسية لتوحيد الإجراءات المحاسبية وتحسين جودة التقارير المالية، مما يعزز الثقة في المعلومات المالية المقدمة من قبل الحكومات. يهدف هذا المطلب إلى استعراض اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، متناولاً (الأسباب والأهداف وراء تبني هذه المعايير) كفرع أول، بالإضافة إلى (الانتقال من الأساس النقدي إلى مبدأ الاستحقاق) كفرع ثاني، وأهمية (توحيد وتبسيط الإجراءات المحاسبية) كفرع ثالث.

الفرع الأول: أسباب وأهداف تبني المعايير الدولية

أولاً : أسباب تبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية

تُشير دراسة أجراها الباحثون جمال بوشنافة وسمية مرابطي من جامعة الجزائر 3 إلى أن الأسباب الرئيسية التي تدفع الدول إلى تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تتمثل في:

01- ضرورة تحسين الشفافية والمساءلة: يتسم ميثاق شفافية المالية العامة الذي أعده صندوق

النقد الدولي، وعدله في 2007، بالطابع الطوعي. ويتضمن إطاراً شاملاً لشفافية المالية العامة

ويركز على وضوح الأدوار والمسؤوليات، وتوخي الشفافية في عمليات إعداد الموازنة، وإتاحة

المعلومات للاطلاع العام، وضمانات الموضوعية.¹

02- توحيد الممارسات المحاسبية: توفير مرجعية محاسبية يستند إليها المحاسبون عند أداء

مهامهم بما يحقق حداً أدنى من التوحيد في مجالات التطبيق العملي بغية زيادة إمكانية

الاعتماد على الأرقام المحاسبية في عقد المقارنات الزمانية والمكانية، وبالتالي زيادة فاعلية

التقارير المالية في تقييم واتخاذ القرارات.²

¹ - صندوق النقد الدولي. "دليل شفافية المالية العامة"، 2007،

² - بدر بن النومي، آثار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (LAS/IFRS) على العرض والإفصاح في القوائم المالية للمصارف الإسلامية: دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، جامعة سطيف 01، 2013، ص 4.

01- تحسين جودة المعلومات المالية: " المعلومات المالية هي تلك البيانات التي يتم اعدادها لكي تصبح ذات فائدة لمتخذ القرار . ويقصد بجودة المعلومة المالية ما تتمتع به من خصائص أساسية وخصائص داعمة، وأن تكون ذات مصداقية وخالية من التحريف والتضليل وغيرها، وأن يتم اعدادها في ضوء مجموعة من المعايير بما يحقق منفعة لمستخدميها ويساعدهم على اتخاذ قرارات سليمة¹ ."

ثانيا : أهداف تبني المعايير الدولية للمحاسبة

أما الأهداف الرئيسية لتبني هذه المعايير، كما أشارت دراسة لباحثي فارس بن يدير و هشام شلغام بجامعة حمه لخضر بالوادي ، فتتمثل في تحسين الحوكمة المالية، وتعزيز ثقة الأطراف المعنية، وتسهيل الوصول إلى التمويل الدولي والتناغم والتناسق مع قابلية المقارنة مع زيادة مستوى التنسيق والإتساق العالميين مع تحقيق الشفافية والمصداقية والعدالة ويمكن ان نوضح أهم الأهداف وفق الآتي² :

- 01-تحسين الحوكمة المالية: إن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يساهم في تعزيز نظم الرقابة والمساءلة المالية، مما يُحسن من الحوكمة في القطاع العام.
- 02-تعزيز ثقة الأطراف المعنية: اعتماد هذه المعايير يُولد ثقة أكبر لدى المواطنين والمؤسسات الدولية في المعلومات المالية المقدمة من الجهات الحكومية.
- 03-تسهيل الوصول إلى التمويل الدولي: تطبيق المعايير الدولية يُحسن من قدرة الحكومات على الحصول على التمويل اللازم من المؤسسات المالية الدولية.

1- جمام، محمود، ودباش، أميرة (2016) تأثير جودة المعلومة المحاسبية على اتخاذ القرارات الاستثمارية: دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية قسنطينة ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 47 ، ص 87 .

2- فارس بن يدير ، هشام شلغام ، أهمية عصنة نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في ظل الإصلاح المحاسبي للقطاع العام في الجزائر : دراسة ميدانية لعينة من المهنيين في القطاع العمومي الجزائر ، مجلة إقتصاد المال والأعمال المجلد 08 العدد 02 جانفي 2024، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي . الجزائر. ص: 611-624 .

من خلال ما سبق نستنتج حسب ما جاءت به الدراسات والبحوث التي اعتمدنا عليها حول أسباب وأهداف تبني المعايير الدولية إلى أن الدوافع الرئيسية وراء تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تتمثل في تحسين الشفافية والمساءلة المالية، توحيد الممارسات المحاسبية، وتعزيز جودة المعلومات المالية المقدمة.

كما أن الأهداف الرئيسية لهذا التبرني تركز على تحسين الحوكمة المالية في القطاع العام، زيادة ثقة الأطراف المعنية، وتسهيل الوصول إلى التمويل الدولي. وتُعد هذه الأهداف أساسية لتحقيق المزيد من الشفافية والمساءلة في إدارة المال العام.

الفرع الثاني : الانتقال من الأساس النقدي إلى مبدأ الاستحقاق

يعتبر الانتقال من الأساس النقدي إلى مبدأ الاستحقاق في المحاسبة العمومية أحد الإصلاحات الجوهرية التي تهدف الجزائر إلى تحقيقها لتعزيز الشفافية والدقة في التقارير المالية للحكومة حيث يركز الأساس النقدي على تسجيل المعاملات المالية عند حدوث التدفقات النقدية الفعلية، بينما يعتمد مبدأ الاستحقاق على تسجيل العمليات المالية عند وقوع الأحداث الاقتصادية ذات الصلة، بغض النظر عن توقيت الدفع أو التحصيل.

أولا : تعريف الأساس النقدي وأهم مزاياه وعيوبه

01- تعريف الأساس النقدي :

يقصد بالأساس النقدي ما يلي: " يعترف الأساس النقدي بالعمليات والأحداث الناتجة عن استلام وإنفاق النقود، دون التطرق لأية حقوق والتزامات تنشأ خلال السنة والنقدية بموجب هذا الأساس هي فقط مبالغ النقد التي تحتفظ بها الوحدة الحكومية ولا يعترف بالمدينين أو الدائنين أو المخزون أو المستحقات أو المبالغ المدفوعة أو المقبوضة مقدما¹ ".

أي أنه نظام محاسبي يتم فيه تسجيل الإيرادات والنفقات عند تلقي الأموال أو دفعها فقط وفي هذا النظام، لا يتم تسجيل الديون أو الالتزامات المستحقة إلا عند صرف الأموال .

3- إبراهيم عبد القدوس مفضل، المحاسبة الحكومية جامعة العلوم والتكنولوجيا، اليمن، ط1، 2013، ص 41 .

02-مزايا الأساس النقدي :

أ- سرعة الإعداد: يساهم الأساس النقدي في سرعة إنجاز الحسابات الختامية والقوائم المالية للوحدات الحكومية، حيث لا يحتاج إلى تسويات جردية لعرض الإيرادات غير المحصلة والنفقات غير المدفوعة.

ب- البساطة والوضوح: يتميز الأساس النقدي بالبساطة والوضوح، حيث يُظهر الوضع المالي الفعلي للوحدة الحكومية بشكل دقيق وسهل الفهم، دون الحاجة إلى معالجة تعقيدات محاسبية.

ت- تحسين الإدارة المالية: بفضل توفير معلومات دقيقة حول حركة السيولة النقدية، يُمكن الأساس النقدي للوحدات الحكومية من اتخاذ القرارات المالية الاستراتيجية بشكل أفضل وأسرع، مما يُحسن إدارة الموارد المالية.

ث- توفير الوقت والجهد: بسبب عدم الحاجة إلى تعقيدات تسويات الجرد، يقلل الأساس النقدي من الوقت والجهد المطلوب لإعداد البيانات المالية، مما يسهل عملية التقارير المالية ويزيد من كفاءة العمل.

03-عيوب الأساس النقدي :

أ- عدم الاعتراف بالنفقات عند حدوثها: يتجاهل الأساس النقدي النفقات حتى تُدفع، دون

مراعاة لحدوثها أو التزاماتها، مما يؤدي إلى عدم تقديم صورة مالية دقيقة وشاملة.

ب- عدم التمييز بين الخصائص الاقتصادية للمعاملات: لا يميز الأساس النقدي بين

المعاملات الاقتصادية المختلفة، مما يؤدي إلى تداخل الفترات المحاسبية وعدم احترام

مبدأ استقلالية الدورات المحاسبية.

1- إسماعيل حسين أحمر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة دار المسيرة، عمان، الأردن، ط1، 2003. ص 139

ت- **عدم توفير معلومات كافية حول المستقبل**: يفتقر الأساس النقدي إلى تقديم معلومات كافية حول الأصول والخصوم المستقبلية، مما يجعله غير قادر على رقابة وتقييم الأداء بكفاءة وفعالية.

ث- **عدم قدرة على قياس التكلفة الحقيقية للخدمات العمومية**: لا يمكن للأساس النقدي قياس التكلفة الحقيقية لخدمات الهيئات العمومية بسبب تقديم هذه الخدمات مجاناً أو بمقابل رمزي غير متصل بالتكلفة الفعلية.

ج- **تشويه للبيانات المالية والعدالة المالية**: قد يؤدي الأساس النقدي إلى تشويه تكاليف التشغيل الفعلية وعدم عكس الإيرادات بشكل صحيح، مما يؤثر سلباً على دقة البيانات المالية ويحول دون تحقيق العدالة المالية.

ثانياً : تعريف اساس مبدأ الإستحقاق ومزايا وعيوب

01- تعريف أساس الاستحقاق :

يقصد بأساس الاستحقاق ما يلي: " يعترف أساس الاستحقاق بالعمليات والأحداث المالية خلال الفترة التي دفعت فيها بغض النظر عن حركة النقدية الخاصة بها، ويترتب على ذلك إظهار الأصول والالتزامات والتسويات الختامية كاملة، مما يسهل فصل أداء كل سنة مالية عن غيرها، وبطبيعة الحال، فإن هذا الأساس لا يختلف بين أنواع المؤسسات سواء كانت حكومية أو غير حكومية¹ " .

أي أنه نظام محاسبي يتم فيه تسجيل الإيرادات عند اكتسابها والنفقات عند تحملها، بغض النظر عن توقيت التدفقات النقدية. يتيح هذا النظام تقديم صورة دقيقة وشاملة عن الوضع المالي للهيئة.

²- إسماعيل حسين أحمر، المرجع السابق . ص 139 .

02- مزايا اساس مبدأ الإستحقاق :

أ- **توفير قائمة صحيحة وواقعية بالموجودات والالتزامات¹:** يساهم أساس الاستحقاق في إعداد قوائم مالية دقيقة وصحيحة تعكس الوضع الفعلي للموجودات والالتزامات، من خلال معالجة الإيرادات والنفقات بمبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات.

ب- **إجراء مقارنات دقيقة:** يمكن استخدام أساس الاستحقاق للمقارنة بين الإيرادات والمصروفات عبر السنوات المالية المختلفة، مما يتيح القدرة على تقييم الأداء بشكل ثابت وموثوق.

ت- **تحسين الكفاءة المالية والإدارية:** يُعزز أساس الاستحقاق الرقابة الفعّالة على الانفاق، مما يُسهم في تحقيق توفيرات مالية وتحسين إدارة الموارد بكفاءة أكبر.

ث- **سهولة إعداد التقديرات المستقبلية:** يساهم أساس الاستحقاق في تبسيط عملية إعداد التقديرات المالية للفترة المستقبلية، مما يساعد في التخطيط المالي واتخاذ القرارات بشكل أكثر دقة وفعالية.

ج- **عرض نتائج الأعمال بصورة صادقة وعادلة:** يساعد أساس الاستحقاق في عرض نتائج الأعمال بصورة صادقة وعادلة، من خلال توزيع قيمة الأصول الثابتة وفق سياسات الحكومة وفقاً لعمرها الانتاجي أو سنوات استخدامها، مما يعكس الصورة الحقيقية للأعمال.

¹ - إسماعيل حسين أحمر ، المرجع السابق ، ص 139 .

03- عيوب الأساس مبدأ الاستحقاق :

أ- تأخير في الإعلان عن نتائج السنة المالية، مما يؤدي إلى بقاء الحسابات مفتوحة لفترة طويلة وتأخير إعلان نتائج أعمال السنة المالية وتأثيره على الشفافية والثقة في البيانات المالية.

ب- التقديرات شخصية في عمليات الجرد والتقييم، قد يؤدي إلى عدم دقة البيانات المالية والمحاسبية .

ت- التقويم المالي والتحصيل قد يؤدي إلى زيادة قيمة المصروفات المستحقة في السنة الحالية وتخفيض قيمة الإيرادات المستحقة والغير مقبوضة لإخفاء عجز الدولة في تحقيق الإيرادات.

ثالثا : أسباب الانتقال إلى مبدأ الاستحقاق

عادةً ما تكون الأسباب التي تدفع الجهات المالية والحكومية إلى الانتقال إلى مبدأ الاستحقاق مرتبطة بالتوجهات العالمية في مجال المحاسبة والتقارير المالية، وتشمل هذه الأسباب:

01- مواكبة المعايير الدولية: يلتزم العديد من الدول والمؤسسات الحكومية بالمعايير

المحاسبية الدولية، والتي تشجع على استخدام مبدأ الاستحقاق كأساس لإعداد القوائم المالية، مما يجبر الجهات الحكومية على الانتقال لتلبية هذه المتطلبات.

02- تحسين جودة التقارير المالية: يعتبر مبدأ الاستحقاق أكثر دقة في عرض

الوضع المالي للجهة، حيث يركز على تسجيل الإيرادات والمصروفات في الوقت الذي تحدث فيه بغض النظر عن توزيع النقد، مما يساعد في تحسين جودة التقارير المالية.

03- **زيادة الشفافية والمساءلة:** يعتبر مبدأ الاستحقاق أكثر شفافية، حيث يعكس الوضع المالي الحالي للجهة بشكل أفضل، مما يزيد من مستوى المساءلة والثقة لدى المستثمرين والجمهور، حيث تشير المقالة الأخيرة التي نشرتها مجلة الحسابات العامة (2024) إلى أن انتقال الحكومات إلى مبدأ الاستحقاق يساهم في توفير معلومات مالية أكثر دقة وشمولية للمستثمرين والمواطنين¹.

04- **تحسين إدارة الموارد:** من خلال تسجيل الإيرادات والمصروفات بناءً على مبدأ الاستحقاق، يمكن للجهات الحكومية تحسين إدارة مواردها المالية وتحقيق الفعالية والكفاءة في استخدام الأموال.

05- **المطابقة مع التطورات الاقتصادية:** يواكب مبدأ الاستحقاق التغيرات في الاقتصاد ويعكسها بشكل أفضل، مما يساعد الجهات الحكومية على التكيف مع التحديات الاقتصادية وتحقيق أهدافها المالية بفعالية.

وفقاً لأطروحة الدكتور أ. **قاوي سعيد** الذي أشار بأنه "حالياً نشهد على المستوى الوطني حركة كبيرة في الإصلاح الميزانياتي، وستتم التغيرات أيضاً قانون المحاسبة العمومية بصور قانون جديد يتوافق مع القانون العضوي 15-18، أين تغير معه الأساس المحاسبي المعتمد من الأساس النقدي إلى الأساس الاستحقاقي"²، ومما سبق فإن مبدأ الاستحقاق يسمح بتحقيق التوافق مع المعايير الدولية للتقارير المالية والممارسات الحسابية المتبعة عالمياً.

1- **مجلة الحسابات العامة،** تعزيز التقارير المالية من خلال المحاسبة على أساس الاستحقاق: حالة الكيانات الحكومية، العدد 10(4)، 2024، ص 112-125.

2- **قاوي سعيد،** مرجع سابق، ص 76.

الفرع الثالث : توحيد وتبسيط الإجراءات المحاسبية

يساهم توحيد وتبسيط الإجراءات المحاسبية في تحسين الشفافية والثقة في المعلومات المالية، وذلك من خلال توحيد تقارير الأداء المالي بما يتماشى مع المعايير الدولية، مما يُسهل فهم النتائج المالية للدولة وزيادة الثقة فيها، كما تقلل هذه الخطوة من التكاليف المتعلقة بالتقارير المحاسبية، وتُسهم في تيسير مقارنة الأداء المالي للدولة ، ويمكن لهذا التوحيد أيضاً تحسين إدارة المخاطر المالية ولعلّ أهم صور تبسيط وتوحيد الإجراءات المحاسبية التالية :

- 1- **توحيد المبادئ المحاسبية** : من خلال استخدام المعايير الدولية الموحدة، يتم توحيد المبادئ المحاسبية التي تستخدمها الشركات والمؤسسات عبر العالم، مما يجعلها أكثر تنافساً وتجانساً في تقديم المعلومات المالية¹.
- 2- **تبسيط الإجراءات التقارير المالية** : المعايير الدولية توفر إطاراً موحداً لتقديم التقارير المالية، مما يسهل عملية إعدادها وفهمها، ويُسهم في تقليل التعقيدات الزائدة².
- 3- **زيادة المقارنة الدولية** : باعتماد المعايير الدولية، يمكن للدولة مقارنة الأداء المالي للمؤسسات والهيئات التابعة لها بسهولة أكبر، مما يعزز فهم الأداء النسبي واتخاذ القرارات الاستراتيجية بشكل أفضل.
- 4- **تحسين الشفافية والثقة** : المعايير الدولية تساهم في تحسين مستوى الشفافية والثقة في المعلومات المالية، مما يجعلها أكثر جاذبية للمستثمرين والجهات الرقابية.
- 5- **تحسين إدارة المخاطر المالية** : المعايير الدولية توفر إطاراً موحداً لتقدير وإدارة المخاطر المالية، مما يُسهم في تحسين قدرة الشركات على التعامل مع التحديات المالية بفعالية .

1- زينب كريم الداوي، "دور الإدارة في إعداد وتنفيذ الموازنة العامة"، دار صفاء، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2013، الصفحة: 383.

2- زهير شلال، "آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمميات المالية لمدولة"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة بومرداس، الجزائر، 2014/2013، الصفحة: 27.

المطلب الثاني: تطوير منظومة المعلومات المالية

سندرس من خلال هذا المطلب نقطتين هما إنشاء نظام معلوماتي متكامل للمالية العمومية والذي سيكون كفرع أول أما الفرع الثاني سندرس تحسين جودة البيانات والتقارير المالية

الفرع الأول: إنشاء نظام معلوماتي متكامل للمالية العمومية

في هذا السياق، تنص المادة 114 من القانون 07-23 الجزائري على أنه "تمسك المحاسبة العمومية، وفقا للتنظيم المعمول به، في انتظار إرساء نظام معلوماتي مدمج". وهذا يؤكد على الحاجة إلى تطوير البنية التحتية التقنية والمعلوماتية قبل الانتقال الكامل إلى المعايير الدولية.

وتؤكد الأبحاث الأكاديمية الجزائرية على ضرورة إنشاء نظام معلوماتي متكامل للمالية العمومية من أجل تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بفعالية.

حيث أشار الباحثان محمد عابد وفريد بوعزيز من جامعة البليدة 2 إلى أن "إنشاء نظام معلوماتي شامل يساعد في توحيد وتنسيق المعلومات المالية على مستوى الوزارات والهيئات الحكومية"¹.

كما ذكر الباحثان إلياس بوزيدي وياسين بوزيدي من جامعة الجزائر 3 في دراستهم أن هذا النظام المعلوماتي المتكامل "سيمكّن من تحسين عمليات التخطيط والرقابة المالية على مستوى القطاع العام"².

وبحسب دراسة قام بها الباحث أحمد مقران من جامعة باتنة 1، فإن النظام المعلوماتي المتكامل "سيؤدي إلى زيادة كفاءة وفعالية اتخاذ القرارات المالية من قبل الجهات الحكومية"³.

لذلك، تعتبر هذه الخطوة الأساسية لتمكين الجزائر من الانتقال الناجح إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بشكل فعال، وفقًا لما أكدته الأبحاث الأكاديمية.

1- عابد محمد، وفريد بوعزيز، "متطلبات إنشاء نظام معلوماتي متكامل للمالية العمومية في الجزائر"، مجلة الاقتصاد والمالية، جامعة البليدة 2، العدد 3، 2021، ص 72-78.

2- بوزيدي إلياس، وياسين بوزيدي، "دور النظام المعلوماتي المتكامل في تحسين الرقابة المالية في القطاع العام"، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة الجزائر 3، العدد 4، 2020، ص 64-71.

3- مقران أحمد، "أثر النظام المعلوماتي المتكامل على فعالية اتخاذ القرارات المالية في القطاع العام الجزائري"، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، جامعة باتنة 1، العدد 2، 2019، ص 52-59.

الفرع الثاني: تحسين جودة البيانات والتقارير المالية

من القانون 07-23، يمكن استخراج ما يلي فيما يتعلق بتحسين جودة البيانات والتقارير المالية¹ حيث نستخلص من المواد التي تنص على القوائم المالية ومفهومها في القانون :

- المادة 79 تنص على أن المحاسبة العمومية تهدف إلى "عرض قوائم مالية تعكس صورة صادقة عن الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة عند قفل السنة المالية".
- المادة 91 تنص على أن "تسمح المحاسبة العامة للأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون، بإعداد الميزان العام للحسابات والقوائم المالية كما هي محدّدة في المخطط المحاسبي".
- المادة 95 تحدد أن "القوائم المالية هي: الحصيلة أو الوضعية المالية، حساب النتائج أو قائمة النجاعة المالية، جدول تدفقات الخزينة، جدول تباين الوضعية الصافية المالية، والملحق الذي يتضمن مذكرات تحدد القواعد الرئيسية والطرق المحاسبية والمذكرات التوضيحية الأخرى".
- المادة 97 تؤكد على تطبيق "مبادئ وقواعد المحاسبة والتقييم المحددة في المخطط المحاسبي" لضمان "نوعية حسابات الأشخاص المعنوية".
- من الناحية الأكاديمية، يمكن الإشارة إلى الدراسات التالية للباحثين الجزائريين:
دراسة زيدان وبوشناق (2020) التي أكدت على أن تطبيق معايير الجودة في إعداد التقارير المالية سيضمن دقة المعلومات وشفافيتها².
- دراسة بوعافية وبوطرفاس (2019) التي أشارت إلى أن تحسين جودة البيانات المالية من حيث الاكتمال والموثوقية والقابلية للمقارنة سيعزز من جودة التقارير المالية³.

1- انظر المواد 79,91,95 القانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية و التسيير المالي, السابق الذكر, ص10-11.

2- زيدان عبد الرحمن وبوشناق بشير (2020), تطبيق معايير الجودة في إعداد التقارير المالية لضمان دقة المعلومات وشفافيتها: دراسة حالة الجزائر, مجلة الدراسات المالية والمحاسبية, 10(2), 45-60.

3- بوعافية حكيم وبوطرفاس رشيد (2019). دور تحسين جودة البيانات المالية في تعزيز جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية على المؤسسات الجزائرية, مجلة البحوث الاقتصادية والمالية, 12(1), 78-94.

- دراسة بوزيان (2018) التي أوضحت أن اعتماد معايير الإبلاغ المالي الدولية سيؤدي إلى تحسين شفافية وقابلية المقارنة للتقارير المالية على المستوى الحكومي¹.

تحسين جودة البيانات والتقارير المالية يعد هدفاً أساسياً لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)، حيث يساهم في تحقيق شفافية ومساءلة فعالة في إدارة الأموال العامة. وفقاً للقانون 07-23، تركز المحاسبة العمومية على عرض قوائم مالية تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية، وتسمح بإعداد ميزان عام للحسابات والقوائم المالية وفق المخطط المحاسبي. القوائم المالية تشمل الحصيلة، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، وتباين الوضعية الصافية، مع ملاحق توضيحية. تطبيق مبادئ المحاسبة والتقييم يضمن جودة الحسابات. الدراسات الأكاديمية تؤكد أن معايير الجودة تضمن دقة وشفافية المعلومات المالية، وأن تحسين اكتمال وموثوقية البيانات يعزز من جودة التقارير، مما يساعد في اتخاذ قرارات أفضل وتحقيق شفافية أكبر على المستوى الحكومي.

¹ - بوزيان نبيل (2018). أثر اعتماد معايير الإبلاغ المالي الدولية على شفافية وقابلية المقارنة للتقارير المالية: حالة القطاع العام في الجزائر. مجلة الإدارة والاقتصاد، 25(3)، ص 110-125.

المبحث الثاني: تعزيز الرقابة والشفافية في المالية العمومية

تُعد الرقابة والشفافية عناصر أساسية في بناء الثقة بين الحكومة والمواطنين، حيث تتيح الرقابة الفعالة الكشف عن أي تجاوزات أو سوء إدارة، بينما تضمن الشفافية توفير معلومات دقيقة وموثوقة عن الأداء المالي الحكومي. يهدف هذا المبحث إلى استعراض الإجراءات والممارسات التي يمكن تبنيها لتعزيز الرقابة والشفافية في المالية العمومية، مع التركيز على تطبيق أفضل المعايير الدولية والممارسات الحديثة في هذا المجال. سيتم تناول أهمية الرقابة الداخلية والخارجية، ودور التكنولوجيا في تحسين الشفافية، بالإضافة إلى استعراض التجارب الناجحة في هذا السياق، وذلك من خلال منظور أكاديمي وقانوني يعزز فهم الموضوع ويقدم حلولاً عملية.

المطلب الأول: تعزيز نظام الرقابة الداخلية على المال العام

من القانون رقم 23-07، يمكن استخراج ما يتعلق بتعزيز نظام الرقابة الداخلية على المال العام من الباب الرابع الموسوم بالرقابة والمسؤوليات الفصل الأول: الرقابة حيث نصت المادة 98 على أنواع الرقابة وحصرتها في رقابة إدارية ورقابة برلمانية ورقابة قضائية . بعدها جاؤ في القسم الأول من نفس الباب الرقابة الإدارية التي نظمها المواد 99 الى 103 حيث وبالنظر لها نستخلص مايلي :

- المادة 102: تهدف الرقابة الداخلية إلى التأكد من صحة وسلامة العمليات المالية والمحاسبية المنفذة من طرف الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين.
- المادة 103: تشمل الرقابة الداخلية على مستوى الأمرين بالصرف: تشمل الرقابة المسبقة على الإلتزامات والتصفية والأمر بالصرف. و الرقابة اللاحقة على تنفيذ الإيرادات والنفقات.

وبالرجوع الى المادة 100 أشار المشرع على ان الرقابة الإدارية تشمل الاجراءات التي تسمح لمسؤول المصلحة بالتأكد من السير الحسن لا سيما التحكم الجيد في المخاطر .

1- انظر المواد من 98 الى 103 القانون رقم 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي ، السابق الذكر، ص11-12.

القسم الثاني: الرقابة الخارجية

- المادة 104: تخضع العمليات المالية والمحاسبية للأشخاص المعنوية المذكورة في المادة 1 من هذا القانون إلى رقابة خارجية من طرف مجلس المحاسبة.
- المادة 105: تهدف الرقابة الخارجية إلى التأكد من صحة وسلامة العمليات المنجزة ومطابقتها للقوانين والتنظيمات المعمول بها.
- من الناحية الأكاديمية، يمكن الإشارة إلى الدراسات التالية للباحثين الجزائريين: حول تعزيز نظام الرقابة الداخلية على المال العام في الجزائر، حيث أجرى الباحثون الجزائريون عدة دراسات أكاديمية هامة.
- بن عتو وآخرون (2021) أكدوا على الدور المحوري للرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المالية في القطاع العام. فوجود نظام رقابي داخلي فعال يساهم في اكتشاف الأخطاء والانحرافات المالية وتصحيحها، مما يعزز من موثوقية وشفافية البيانات المالية العمومية¹.
- في السياق ذاته، بينت دراسة بوزيان وآخرون (2019) أن تعزيز الشفافية في التقارير المالية الحكومية يساهم في تحسين المساءلة والحوكمة في القطاع العام. فوجود نظام رقابي داخلي فعال يساعد في ضمان دقة المعلومات المالية وإمكانية الاعتماد عليها، مما يزيد من مصداقية التقارير المالية الحكومية وبالتالي زيادة الثقة فيها².
- أضافت دراسة بن عيسى وآخرون (2018) أن تفعيل دور مجلس المحاسبة في الرقابة الخارجية يساهم في ضمان جودة المعلومات المالية العمومية. كما أن التكامل بين الرقابة الداخلية والخارجية يساهم في الحد من المخاطر المالية والمحاسبية في القطاع العام، والمساعدة في تحسين الأداء المالي للمؤسسات العمومية وزيادة شفافيتها³.

1- بن عتو أحمد، بن عطية حسين، وبوشناق بشير (2021). دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المالية في القطاع العام: دراسة حالة الجزائر. مجلة البحوث المالية والمحاسبية، 13(2)، ص 45-68.

2- بوزيان نبيل، بوحفص رشيد، وبن سالم حمزة (2019). تعزيز الشفافية في التقارير المالية الحكومية ودورها في تحسين المساءلة والحوكمة: دراسة تطبيقية على القطاع العام في الجزائر. مجلة الإدارة العامة، 28(4)، ص 89-110.

3- بن عيسى لخضر، وبوشناق بشير، وزيدان عبد الرحمن (2018). تفعيل دور مجلس المحاسبة في الرقابة الخارجية وأثره على جودة المعلومات المالية العمومية في الجزائر. مجلة البحوث الاقتصادية والإدارية، 21(3)، ص 75-92.

الفرع الأول: تحديد أدوار و مسؤوليات الفاعلين الماليين

في قانون المحاسبة العمومية رقم 07-23 في الجزائر، يتم تحديد أدوار و مسؤوليات مختلف الفاعلين المشاركين في تنفيذ الميزانيات والعمليات المالية.

يتمثل ذلك فيما يلي:

أولا : الأمر بالصرف

جاء في المرسوم التنفيذي رقم 24-90 المؤرخ في 22 فيفري 2024 في نص مادة 5 يكون الآمرون بالصرف إما رؤساء أو ثانوين أو آمرين بالصرف إقليميين لميزانية الدولة حسب ما نصت عليه المواد 6 و 7 و 8 من القانون 07-23 المؤرخ في 21 يونيو 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي¹ حيث أستحدث صنف جيد يتمثل في الأمر بالصرف الإقليمي الذي يكون مسير برامدج الهيئات الإقليمية في حالة تكليفهم بتنفيذ البرامج كله أو جزء منه².

كما جاء في قانون المحاسبة العمومية والتسيير المالي رقم 07-23 الباب الأول الأعوان المكلفون بتنفيذ الميزانية والعمليات المالية حيث نصت المادة 4 تعريف الأمر بالصرف

مسؤوليات الأمرين بالصرف:

- إثبات الحقوق والالتزامات.
- تصفية الإيرادات وإصدار أموار الإيرادات المتعلقة بها .
- ضمان الالتزام والتصفية والأمر بالصرف أو إصدار حوالات الدفع في حدود الاعتمادات المفتوحة أو المفوضة باستثناء الاعتمادات التقييمية .
- إصدار أوامر الحركة التي تمس الممتلكات والمواد الخاصة بالدولة والهيئات العمومية الأخرى المذكورة في المادة الأولى من قانون 07-23 .
- يضمن الأمر بالصرف برمجة الاعتمادات المالية وتوفيرها وتوزيعها .
- الحفاظ على الممتلكات الموضوعة تحت تصرفه .

¹ انظر المادة 5، القانون رقم 24-90 المؤرخ في 12 شعبان عام 1445 الموافق 22 فيفري سنة 2024 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، جريدة رسمية ، العدد 15 ، ص 14.

² انظر المواد 6,7,8، القانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي ، السابق الذكر، ص 12.

ثانيا: المحاسبون العموميون

عرفت المادة 15 من القانون 07-23 "يعتبر محاسبا عموميا .في مفهوم هذا القانون كل عون عمومي معين أو معتمد قانونا للقيام بالعمليات المذكورة في المادة 24 من هذا القانون ¹". حيث يعني من طرف وزير المالية ويخضع حصريا لسلطته حسب نص المادة 16 من نفس القانون .

مسؤوليات المحاسبون العموميون: ¹

- تحصيل الإيرادات أو دفع النفقات.
- حراسة وحفظ الاموال والسندات والقيم والأغراض أو المواد المكلف بها .
- تداول الأموال والسندات والقيم وحركة الحسابات الموجودة .
- مسك المحاسبة الميزانية على أساس مبدأ محاسبة الصندوق.
- مسك المحاسبة العامة على أساس مبدأ الحقوق والالتزامات المثبتة .
- التقييد المحاسبي للقيم غير الثابتة .
- إعداد القوائم المالية وحساب التسيير .

ثالثا : المراقب الميزانياتي

جاء في نص المادة 103 القانون 07-23 "يمارس الرقابة الميزانية مراقب ميزانياتي تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، وتهدف إلى ما يأتي: " تجدر الإشارة أنه لم ينص على تعريف واضح للمراقب الميزانياتي في إنتظار صدور مرسوم تنفيذي أو مناشير في هذا الشأن بإعتبار أن التسمية كانت في القانون القديم المراقبي المالي .

1- انظر المادة 103، القانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، السابق الذكر ، ص 12.

مسؤوليات المراقب الميزنياتي:

- السهر على مطابقة مشاريع الالتزام بالنفقات بالنسبة إلى التشريع والتنظيم المعمول بهما، والإعتمادات المرخص بالالتزام بها ومناصب الشغل المفتوحة أو المرخص بها.
 - التحقق المسبق من توفر الإعتمادات ومناصب الشغل الحالية
 - تأكيد المطابقة بواسطة تأشيرة أو رأي مسبق على الوثائق المتعلقة بالإعتمادات ومناصب الشغل المالية والنفقات، أو عند الإقتضاء تبرير الرفض.
 - ضمان رقابة بعدية على الوثائق غير الخاضعة للتأشيرة أو الرأي المسبق والقيام بتحليلات تتعلق بمسارات وإجراءات الالتزام بنفقات الأمرين بالصرف والتأكد كذلك من جودة عناصر محاسبة الالتزامات.
 - تقديم النصح للأمر بالصرف من الناحية المالية
 - مسك محاسبة الالتزام بالنفقات ومحاسبة متابعة مناصب الشغل المالية فيما يخصه
 - إعلام الوزير المكلف بالمالية دوريا بمطابقة الالتزامات وبوضعية كل الاعتمادات ومناصب الشغل المفتوحة والمستعملة.
 - القيام بالرقابة المسبقة على الالتزامات والتصفية والأمر بالصرف.
 - تحدد كفايات ممارسة الرقابة الميزانياتية عن طريق التنظيم¹
- تُعدّ هذه المسؤوليات جزءاً أساسياً من الإطار التشريعي للمحاسبة العمومية، حيث يتوجب على كل فاعل مشارك في العمليات المالية العمومية أداء واجباته بناءً على القوانين والتشريعات المعمول بها حيث أشار قانون الحاسبة العمومية 07-23 في المادة 116 : " تلغى جميع الأحكام المخالفة لهذا القانون لاسيما منها أحكام القانون رقم 90-21 المؤرخ في : سنة 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية المعدل والمتمم 15 غشت تبقى النصوص التنظيمية المتخذة تطبيقاً لأحكام القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 غشت سنة 1990 والمذكور أعلاه سارية المفعول إلى غاية صدور النصوص التطبيقية لهذا القانون " .²

1- انظر المادة 103 القانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي ، السابق الذكر، ص 12.

2- أنظر المادة 116 من نفس القانون .

الفرع الثاني: تطوير أدوات وإجراءات الرقابة الداخلية

تطوير أدوات وإجراءات الرقابة الداخلية في المؤسسات العمومية بالجزائر يمثل محوراً أساسياً في تعزيز فعالية الإدارة المالية والحسابية، وتحسين جودة الخدمات التي تُقدم للمواطنين. يعتبر قانون المحاسبة العمومية رقم 07-23 الذي صدر في الجزائر مرجعاً أساسياً لتحديد المسؤوليات والإجراءات اللازمة لضمان تنفيذ الرقابة الداخلية بكفاءة.

تعتبر الرقابة الداخلية عملية حيوية لمنع الاختلالات والفساد، وتحسين الأداء وتحقيق الأهداف المؤسسية. تشمل هذه الأدوات والإجراءات مجموعة من التدابير التي تهدف إلى ضمان تنفيذ السياسات والإجراءات بكفاءة ونزاهة. وتشمل هذه التدابير، على سبيل المثال، الرقابة الهرمية، والتدقيق الداخلي، والتحكيم، والمراجعة الداخلية.¹

من جهة أخرى، إلى أهمية تحسين أدوات الرقابة الداخلية في المؤسسات العمومية لضمان استخدام الأموال العامة بكفاءة وفعالية. ويركز هذا التحسين على تطوير الإجراءات المتعلقة بالمراقبة المالية والمحاسبية، وضمان توافر آليات لمراقبة التنفيذ الميزاني للميزانيات والعمليات المالية.²

ومن خلال مؤتمر الرقابة والمحاسبة العمومية الذي نظّمته جامعة الجزائر 3 في عام 2017، تبين أن أدوات الرقابة الداخلية تلعب دوراً أساسياً في تحسين الشفافية ومكافحة الفساد في المؤسسات العمومية. وتسهم هذه الأدوات في زيادة الوعي بأهمية الالتزام بالقوانين واللوائح المالية والمحاسبية.³

1- علي بلقاسم، "الرقابة الداخلية وتحسين الأداء في المؤسسات العمومية"، دار النشر الجامعية، 2018.

2- محمد بوصفصاف، "أدوات وإجراءات الرقابة الداخلية في المؤسسات العمومية"، مجلة المحاسبة العمومية، العدد 25، 2019، صفحات 45-58.

3- نور الدين عيساوي، "أدوات الرقابة الداخلية ودورها في تعزيز الشفافية ومكافحة الفساد"، مؤتمر الرقابة والمحاسبة العمومية، جامعة الجزائر 3، 2017.

مما سبق يمكن القول إن تطوير أدوات وإجراءات الرقابة الداخلية في المؤسسات العمومية بالجزائر يعتبر أمراً حيويًا لضمان النزاهة والشفافية، وتحقيق الأهداف المؤسسية بكفاءة وفاعلية.

الفرع الثالث : الرقابة الخارجية في ظل قانون 07-23

هيئات الرقابة الخارجية هي المؤسسات التي تتمتع بالاستقلالية وتختص بمراجعة وتقييم الأداء المالي والإداري للجهات الحكومية والمؤسسات العامة لضمان الامتثال للقوانين واللوائح، وتحقيق الشفافية والكفاءة في استخدام الموارد العامة. فيما يلي بعض الأمثلة على هيئات الرقابة الخارجية:

01- مجلس المحاسبة : أصبح الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية¹ 1995، حدثاً هاماً في مجال الرقابة على سير المال العام في الجزائر حيث عاد مجلس المحاسبة في ظل هذا الأمر يتمتع باختصاصات قضائية شاملة، كما تبنى تصوراً واسعاً في كيفية ممارسة الرقابة المالية يتعدى رقابة المطابقة، ليشمل كذلك تقييم نوعية التسيير المالي للهيئات العمومية وفق معايير اقتصادية، وتحقيق في ظل هذا القانون توزيع جديد لاختصاصات مجلس المحاسبة بإنشاء غرف إقليمية إلى جانب الغرف الوطنية، تختص بالرقابة على أموال الجماعات المحلية والهيئات التابعة لها .

كما يعتبر مجلس المحاسبة مؤسسة مستقلة نص الدستور عليها في المادة 199 منه وهي تقوم بفحص ومراجعة حسابات المؤسسات الحكومية حيث يهدف إلى ضمان الاستخدام الأمثل للموارد العامة والكشف عن أي مخالفات أو إساءة استخدام للمال، العام كما يقدم تقارير سنوية إلى البرلمان والجهات المعنية، تتضمن نتائج المراجعة والتوصيات لتحسين الأداء المالي والإداري.

¹ - الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية ، 1995 معدل ومتمم بالأمر رقم 10-02 مؤرخ في 26 أوت 2010

والمترتب بمجلس المحاسبة ، ج ر ج ج عدد 50 صادر في أول سبتمبر 2010.

² - أنظر المواد 105 ، 112 ، القانون رقم 07-23 المترتب بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي ، السابق

الذكر، ص 12-13.

جاء في مضمون المادة 105 من قانون 07-23 تتم المصادقة على الحسابات من طرف مجلس المحاسبة الذي يعد تقريراً يتعلق بالمستدقة على الحسابات ويرافق مشروع قانون تسوية الميزانية حيث أسند المشرع هاته المهمة له كما جاء في المادة 112 من نفس القانون ان مجلس المحاسبة يوقع العقوبات على المحاسبين العموميين على الأخطاء والمخالفات المرتكبة منهم والمخالفة للتشريعات المنصوص عليها في القانون .

02- المفتشية العامة للمالية : المفتشية العامة للمالية هي هيئة إدارية بحتة تتبع للإدارة المركزية لوزارة المالية، أنشئت بموجب المرسوم رقم 80-53¹ المتضمن إحداث المفتشية العامة للمالية. تخضع هذه الهيئة لسلطة الوزير المكلف بالمالية وتعد مؤسسة رقابية دائمة أساسية وهامة للدولة.

أ- دور المفتشية العامة للمالية: تركز المفتشية العامة للمالية رقابتها على التسيير المالي والمحاسبي لمختلف مصالح الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات ذات الطابع الصناعي والتجاري. بالإضافة إلى ذلك، تشمل رقابتها صناديق الضمان الاجتماعي والهيئات ذات الصبغة الاجتماعية والثقافية التي تستفيد من مساعدات مالية من الدولة أو من الجماعات المحلية أو هيئة عمومية. هذا ما نصت عليه صراحة المواد الأولى والثانية من المرسوم رقم 80-53.

ب- التغييرات التنظيمية : شهد التنظيم القانوني للمفتشية العامة للمالية تغييرات مستمرة في تنظيمها الهيكلي والوظيفي، تماشياً مع التطورات السياسية والاقتصادية التي شهدتها النظام الجزائري. وقد تم تحديد صلاحيات المفتشية وتنظيم هيكلها المركزي والجهوية من خلال عدة مراسيم تنفيذية:

1- المرسوم التنفيذي رقم 53-80 مؤرخ في 01 مارس 1980، يتضمن إحداث المفتشية العامة للمالية، ج و عدد 10 صادر بتاريخ 04 مارس 1980 .

- المرسوم التنفيذي رقم 08/272 المؤرخ في 06²/09/2008:

- يتضمن هذا المرسوم تحديد صلاحيات المفتشية العامة للمالية، حيث يحدد بشكل دقيق الأدوار والمسؤوليات المناطة بهذه الهيئة الرقابية.

- المرسوم التنفيذي رقم 08/273 المؤرخ في 06/09/2008:

- يحدد هذا المرسوم تنظيم الهياكل المركزية للمفتشية العامة للمالية، بما في ذلك الأقسام والإدارات المختلفة داخل المفتشية وكيفية عملها.

- المرسوم التنفيذي رقم 08/274 المؤرخ في 06/09/2008:

- يتناول تنظيم المفتشيات الجهوية للمفتشية العامة للمالية وصلاحياتها. نصت المادة 02 منه على هيكلة المصالح الخارجية للمفتشية العامة للمالية في شكل مفتشيات جهوية، مما يضمن تطبيق الرقابة المالية على مستوى الجهات بشكل فعال ومنظم.

ت- أهمية المفتشية العامة للمالية

تلعب المفتشية العامة للمالية دوراً محورياً في الرقابة على الأموال العمومية وضمان التسيير المالي السليم للموارد العامة. بفضل هذه الرقابة، يتم الكشف عن أي مخالفات أو فساد مالي وإداري، مما يعزز من شفافية الإدارة العامة ويضمن الاستخدام الأمثل للموارد المالية للدولة.

1- المرسوم التنفيذي رقم 08-272 مؤرخ في 06 سبتمبر 2008 يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية، ج ر عدد

50، صادر بتاريخ في 07 سبتمبر 2008 .

2- مرسوم تنفيذي رقم 08-273 ، ج ر عدد 50 ، 2008 .

المطلب الثاني: ترسيخ مبادئ الشفافية في إدارة المحاسبة العمومية

الفرع الأول: نشر المعلومات المالية بشكل دوري

تتطلب مبادئ الشفافية نشر المعلومات المالية بانتظام وبطريقة شفافة ومفهومة. يعتمد هذا على قانون المحاسبة العمومية الذي يضع الإطار القانوني لهذا النوع من النشر. يمكن لهذا القانون أن يحدد التقارير المالية التي يجب نشرها والجدول الزمني الذي يجب أن تتبعه الجهات الحكومية في نشر هذه التقارير. على سبيل المثال، يمكن أن يتضمن القانون متطلبات لنشر تقارير الحسابات السنوية في مواعيد محددة وبصورة تكون متاحة للجمهور عبر الإنترنت أو من خلال الوسائل الأخرى.

و يمكن تلخيص كفاءات نشر المعلومات المالية وفق مواعيد محدد وبصيغة متكررة على النحو التالي :

1-القوائم المالية والتقارير المالية : يجب نشر القوائم المالية والتقارير المالية بشكل دوري

على المواقع الإلكترونية ووسائل الإعلام المختلفة لضمان الوصول الواسع إلى المعلومات.

2-وضوح وسهولة الفهم : ينبغي أن تكون المعلومات المالية واضحة وسهلة الفهم للجمهور،

بالإضافة إلى تقديم مقارنات مع الفترات المالية السابقة لتحليل الأداء المالي عبر الزمن.

3-الإفصاح المادي : يجب الإفصاح عن أي معلومات مادية قد تؤثر على الوضع المالي

للهيئة العمومية، مثل التغييرات الكبيرة في الإيرادات أو النفقات، أو الأحداث المالية الهامة.

4-سهولة الوصول : يجب توفير إمكانية الوصول إلى المعلومات المالية للجمهور بسهولة

وبلا قيود، مما يعزز الشفافية والمساءلة.

يبقى هذا الطرح غير مفعّل بالشكل المرجو منه لحيث تدعيم المنظومة القانونية في هذا

المجال بقوانين ومراسيم **تنظم وتجبر** كفاءات وطرق نشر المعلومات المالية وفق اطر

قانونية واضحة .

الفرع الثاني: ضمان حق الوصول إلى البيانات والمعلومات المالية

إن ضمان حق الوصول إلى البيانات والمعلومات المالية يعتبر جزءاً أساسياً من مبدأ الشفافية. يمكن أن يتضمن قانون المحاسبة العمومية تشريعات تكفل حق الجمهور في الوصول إلى هذه البيانات. يمكن أن يشمل ذلك إعداد آليات لطلب الوصول إلى المعلومات المالية، مع تحديد الإجراءات التي يجب اتباعها لتقديم الطلبات ومعالجتها. كما يمكن أن ينص القانون على عقوبات لأي جهة تعترض على حق الوصول إلى المعلومات المالية بشكل غير مبرر. ولضمان حق الوصول إلى البيانات والمعلومات المالية هو عنصر أساسي لتعزيز الشفافية والمساءلة في إدارة المال العام. يمكن تحقيق ذلك من خلال مجموعة من السياسات والإجراءات التي تضمن توفر المعلومات المالية للجمهور بسهولة ووضوح. وفيما يلي بعض الخطوات والممارسات لتحقيق هذا الهدف:

1- الإطار القانوني :

- **تشريعات ولوائح** : يجب وضع تشريعات ولوائح واضحة تلزم الجهات الحكومية بنشر البيانات المالية بشكل دوري وتحديد حقوق المواطنين في الوصول إلى هذه المعلومات. على سبيل المثال، يمكن أن تتضمن القوانين أحكاماً محددة حول نوعية البيانات التي يجب نشرها، وتوقيت نشرها، والطريقة التي يتم بها ذلك.

2- نشر المعلومات المالية بشكل دوري :

- **التقارير المالية الدورية** : يجب على الهيئات الحكومية نشر تقارير مالية دورية تشمل القوائم المالية والتقارير المالية الأخرى على مواقعها الإلكترونية ووسائل الإعلام المختلفة. يجب أن تكون هذه التقارير سهلة الفهم وتوفر مقارنات مع الفترات السابقة.

- **الإفصاح عن المعلومات المادية** : يجب الإفصاح عن أي معلومات مادية قد تؤثر على الوضع المالي للهيئة العمومية بشكل فوري، مثل التغيرات الكبيرة في الإيرادات أو النفقات.

3- **سهولة الوصول:** يجب أن تكون المعلومات المالية متاحة للجمهور دون قيود. يمكن استخدام

منصات إلكترونية متقدمة تسهل البحث والوصول إلى البيانات المالية.

- **التنسيق مع وسائل الإعلام:** التعاون مع وسائل الإعلام لنشر المعلومات المالية وتوضيحها للجمهور بشكل مبسط.

4- **استخدام التكنولوجيا :**

- **أنظمة المعلومات الإلكترونية :** إنشاء منصات إلكترونية تتيح للجمهور الوصول إلى المعلومات المالية بسهولة. يمكن أن تتضمن هذه المنصات محركات بحث، لوحات معلومات تفاعلية، وتقارير قابلة للتنزيل.

- **التحديثات الفورية :** استخدام التكنولوجيا لتحديث البيانات المالية بشكل فوري ودوري، مما يضمن توفر المعلومات الحديثة.

5- **تعزيز قدرات الموظفين :**

- **التدريب والتطوير:** تدريب الموظفين على أهمية الشفافية وكيفية إعداد التقارير المالية بوضوح ودقة. يجب أن يشمل التدريب استخدام الأدوات التكنولوجية وتطبيق أفضل الممارسات في نشر المعلومات المالية.

- **توعية الموظفين :** تعزيز الوعي بين الموظفين حول حقوق المواطنين في الوصول إلى المعلومات وأهمية الشفافية في بناء الثقة العامة.

6- **تعزيز الرقابة:**

- **هيئات الرقابة المالية:** تمكين وتعزيز دور هيئات الرقابة المالية مثل ديوان المحاسبة والمفتشية العامة للمالية لضمان الامتثال للمعايير المالية والكشف عن أي مخالفات أو فساد.

عندما يتم تطبيق هذين الفرعين، يمكن أن تحقق الجهات الحكومية مستوى عالٍ من الشفافية والمساءلة في إدارة المحاسبة العمومية. تكون المعلومات المالية متاحة للجمهور بشكل دوري، مما يساهم في زيادة الثقة في إدارة المال العام وفي تحقيق الهدف الرئيسي للشفافية، الذي يتمثل في تمكين الجمهور من مراقبة استخدام الأموال العامة وتقييم الأداء المالي للحكومة.

خاتمة الفصل الثاني

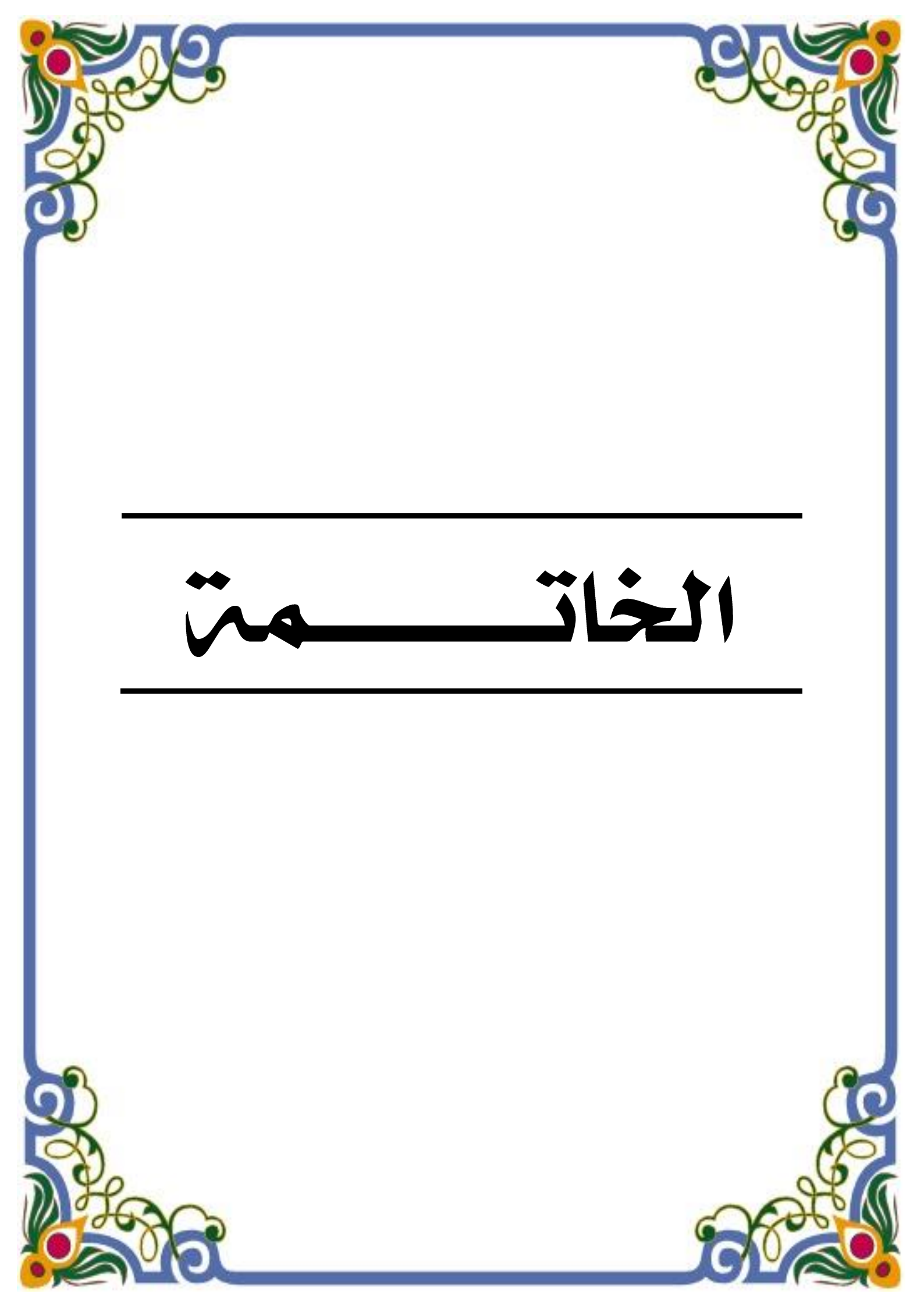
يشكل الفصل الثاني من هذا البحث خطوة مهمة في مسار تحديث ممارسات المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال القانون 07-23. فقد تطرق إلى مختلف التطبيقات والتحديثات التي يضمنها هذا القانون.

أولاً، تم استعراض كيفية مواءمة المحاسبة العمومية مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS). وقد تبين أن الأسباب الرئيسية وراء تبني هذه المعايير تتمثل في تحسين الشفافية والمساءلة، توحيد الممارسات المحاسبية، وتعزيز جودة المعلومات المالية. كما أن الأهداف الرئيسية تركز على تحسين الحوكمة المالية، زيادة ثقة الأطراف المعنية، وتسهيل الوصول إلى التمويل الدولي. ومع ذلك، فإن عملية التطبيق تواجه تحديات تتعلق بالجوانب التقنية والتنظيمية، ونقص الكفاءات المحاسبية، والتحديات التشريعية والقانونية، إضافة إلى مقاومة التغيير.

ثانياً، تطرق الفصل إلى أهمية تطوير منظومة المعلومات المالية من خلال إنشاء نظام معلوماتي متكامل للمالية العمومية، هذا النظام سيمكّن من توحيد وتنسيق المعلومات المالية، وتحسين عمليات التخطيط والرقابة المالية، وزيادة كفاءة اتخاذ القرارات. كما أكد على ضرورة تعزيز أمن وحماية البيانات المالية عبر تطبيق معايير وآليات أمن المعلومات المالية.

وأخيراً، تناول الفصل أهمية ترسيخ مبادئ الشفافية في إدارة المحاسبة العمومية، من خلال نشر المعلومات المالية بشكل دوري وضمان حق الوصول إلى البيانات المالية، كما أبرز أهمية تطبيق مبدأ الصدق الميزاني، الذي يؤكد على ضرورة تقديم معلومات مالية دقيقة وصادقة.

في الختام، يؤكد هذا الفصل على أهمية تعزيز الرقابة الداخلية والخارجية، وترسيخ مبادئ الشفافية والمساءلة في إدارة المال العام، من أجل تحقيق المزيد من الحوكمة الرشيدة في القطاع العام الجزائري، وهذا ما يتماشى مع الأهداف الرئيسية للقانون 07-23 في تطوير ممارسات المحاسبة العمومية.



الخاتمة

الخاتمة :

تبين لنا من خلال هذه الدراسة أن قانون 07-23 الذي صدر في الجزائر في عام 2023، يعد محطة هامة في مسار تطوير وتحديث المحاسبة العمومية في البلاد. هذا القانون جاء لإحداث نقلة نوعية في النظام المحاسبة العمومية ، وذلك من خلال العديد من المظاهر الأساسية:

أ- التحول من أساس الصندوق إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة: وهذا يمثل خطوة مهمة نحو تحسين جودة وشفافية المعلومات المالية الحكومية، حيث يتم تسجيل الإيرادات والنفقات في الفترة المحاسبية التي تخصها.

ب- تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) حيث أصبحت هذه المعايير إطاراً مرجعياً لتطوير النظام المحاسبي الحكومي، بما يضمن قابلية المقارنة والشفافية في التقارير المالية.

ت- الاهتمام بتكنولوجيا المعلومات وأنظمة المعلومات المالية المتكاملة: من خلال تطوير أنظمة معلوماتية متطورة تساهم في تحسين جمع وتبويب وتحليل البيانات المالية الحكومية.

ث- التركيز على الرقابة الداخلية والخارجية: حيث عمل القانون على تعزيز أدوات ومجالات الرقابة المالية بهدف ضمان الحوكمة الرشيدة والمساءلة في القطاع العام. ويشكل هذا القانون إطاراً تشريعياً متكاملاً لتحديث وتطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، بما يتماشى مع المعايير والممارسات الدولية الحديثة. ويتطلب تحقيق هذا التحديث جهوداً مستمرة على مستوى الإطار القانوني والتنظيمي، وكذلك على صعيد بناء القدرات المؤسسية والبشرية.

و بناءً عن ماسبق تناوله في البحث, فإن أهم التحديات التي تواجه تطبيق قانون 07-23 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي في الجزائر تتمثل في:

01- التحديات المتعلقة بالجانب القانوني والتنظيمي:

- الفراغ القانوني الذي كان موجوداً قبل صدور القانون 07-23، والحاجة إلى إصدار نصوص تطبيقية أكثر تفصيلاً
- الحاجة إلى تعديل وتحديث الإطار القانوني والتنظيمي بما يتماشى مع متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
- وجود تحديات في تفسير وتطبيق بعض مواد القانون 07-23 من قبل الجهات المعنية
- التحديات المتعلقة بالجانب التقني والتكنولوجي:
- الحاجة إلى تطوير أنظمة معلوماتية متكاملة وفعالة تساعد على تطبيق المحاسبة العمومية الحديثة .
- صعوبات في تكامل وربط أنظمة المعلومات المالية الحكومية مع بعضها البعض .
- ضعف البنية التحتية التكنولوجية في بعض الجهات الحكومية .

02- التحديات المتعلقة بالموارد البشرية:

- نقص الكفاءات المحاسبية والمالية المؤهلة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية.
- ضعف برامج التدريب والتطوير المهني للعاملين في المجال المالي والمحاسبي .
- مقاومة التغيير والتحديث لدى بعض الموظفين .

03- التحديات المتعلقة بالجانب الرقابي والمساءلة:

- صعوبات في تفعيل دور مجلس المحاسبة كهيئة رقابية عليا .
- ضعف الرقابة الداخلية في بعض الجهات الحكومية .
- غياب الشفافية والمساءلة في بعض الممارسات المالية الحكومية .

إن معالجة هذه التحديات بشكل متكامل سيساهم في تحقيق النتائج المرجوة من تطبيق قانون 07-23 وتطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفقاً للممارسات الدولية الحديثة.

و بناءً على استعراضنا لأهم التحديات التي تواجه تطبيق قانون 07-23 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي في الجزائر، فإن أهم التوصيات والاقتراحات للتغلب على هذه الصعوبات تتمثل في:

01- تعزيز الإطار القانوني والتنظيمي:

- إصدار نصوص تطبيقية وتنفيذية أكثر تفصيلاً لقانون 07-23 لتوضيح آليات التطبيق.
- مراجعة وتحديث الأطر القانونية والتنظيمية بما يتماشى مع متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- توحيد التفسير والتطبيق لمواد القانون 07-23 بين مختلف الجهات المعنية.

02- تطوير البنية التحتية التكنولوجية والمعلوماتية:

- تصميم وتطبيق نظام معلوماتي مالي متكامل على مستوى الإدارات الحكومية.
- ربط وتكامل أنظمة المعلومات المالية الحكومية لضمان تدفق البيانات والمعلومات بشكل فعال.
- تعزيز البنية التحتية التكنولوجية اللازمة لتطبيق المحاسبة العمومية الحديثة.

03- بناء وتنمية الموارد البشرية:

- تطوير برامج التدريب والتأهيل المحاسبي والمالي للعاملين في القطاع العام.
- تعزيز الكفاءات المؤهلة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- تنمية ثقافة التغيير والتحديث لدى الموظفين من خلال برامج التوعية والتحفيز.

04- تفعيل دور الرقابة والمساءلة:

- تعزيز استقلالية وفعالية مجلس المحاسبة كهيئة رقابية عليا.
- تطوير أنظمة الرقابة الداخلية وتعزيز آليات المساءلة في الجهات الحكومية.
- ضمان الشفافية والمساءلة في إعداد وتقديم التقارير المالية الحكومية.

05- تعزيز التنسيق والتكامل بين الجهات المعنية:

- تحسين التنسيق والتكامل بين الوزارات والجهات الحكومية ذات الصلة.
- تشجيع التعاون والتبادل للخبرات بين المؤسسات المالية والمحاسبية في القطاع العام.
- إشراك جميع الأطراف المعنية في عملية التطوير والتحديث للمحاسبة العمومية.

إن تضافر هذه الجهود على المستويات القانونية والتقنية والبشرية والرقابية سيساهم في التغلب على التحديات التي تواجه تطبيق قانون 07-23 وتحقيق الأهداف المرجوة منه في تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.



قائمة المراجع

قائمة المراجع :

أولا : النصوص القانونية

أ: القوانين والأوامر والمراسيم التشريعية

- 1- الأمر 76-96 المؤرخ في 22 نوفمبر 1976 المتضمن دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية ، الجريدة الرسمية عدد 94، الصادرة في 24 نوفمبر 1976.
- 2- الدستور 2020 المؤرخ في 15 جمادى الأولى 1442 الموافق لـ 30 ديسمبر 2020 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 82 .
- 3- القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 1990.
- 4- القانون العضوي الجديد 18-15 ، المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية الجزائرية عدد : 53 الصادرة في 02 سبتمبر 2018.
- 5- القانون رقم 23-07 المؤرخ في 12 شعبان عام 1444 الموافق 21 يونيو سنة 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، جريدة رسمية ، العدد 42 .

ب: المراسيم التنفيذية

- 6- المرسوم الإمبراطوري المؤرخ في 31 ماي 1830 والمتضمن تنظيم المحاسبة العمومية.
- 7- المرسوم التنفيذي رقم 50-1413 المؤرخ في 13 نوفمبر 1950 والمتعلق بالنظام المالي للجزائر المستعمرة، الجريدة الرسمية للجمهورية الفرنسية، 1950، ص. 11283.
- 8- المرسوم التنفيذي رقم 65-25 المؤرخ في 14 أكتوبر 1965 والمحدد للالتزامات ومسؤوليات المحاسبين المنتمين إلى القطاع العام، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 1965، ص. 987.
- 9- المرسوم التنفيذي رقم 24-90 المؤرخ في 12 شعبان عام 1445 الموافق 22 فبراير سنة 2024 الذي يحدد محتوى و كليات تطبيق المحاسبة العمومية ، جريدة رسمية ، العدد 15 .
- 10- المرسوم التنفيذي رقم : 91/311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتعلق بالمحاسبين العموميين واعتمادهم ، الجريدة الرسمية العدد : 43 مؤرخة في 18 سبتمبر 1991
- 11- المرسوم التنفيذي رقم : 91/312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتضمن شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحسابات وكيفية اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين ، الجريدة الرسمية العدد : 43 مؤرخة في 18 سبتمبر 1991.

- 12-** المرسوم التنفيذي رقم : 91/313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتضمن إجراءات المحاسبة التي يسكها الآمرون بالصرف و المحاسبون العموميون ، الجريدة الرسمية العدد : 43 مؤرخة في 18 سبتمبر 1991
- 13-** المرسوم التنفيذي رقم : 91/314 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتعلق بإجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين ، الجريدة الرسمية العدد : 43 مؤرخة في 18 سبتمبر 1991
- 14-** المرسوم التنفيذي رقم : 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات الملتمزم بها ، والمعدل والمتمم ، الجريدة الرسمية العدد : 82 مؤرخة في 15 نوفمبر 1992.
- 15-** المرسوم التنفيذي رقم : 93/46 المؤرخ في 06 فيفري 1993 يحدد أجال دفع النفقات وتحصيل الأوامر بالإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المنعومة ، الجريدة الرسمية العدد : 09 مؤرخة في : 10 فيفري 1993 .
- 16-** المرسوم التنفيذي رقم : 97/268 المؤرخ في 21 جويلية 1997 يحدد الإجراءات المتعلقة بالالتزام بالنفقات العمومية وتنفيذها ويضبط صلاحيات الأمرين بالصرف ومسؤولياتهم ، الجريدة الرسمية العدد : 13 ، مؤرخة في: 12 مارس 1997 .
- 17-** المرسوم التنفيذي رقم 53-80 مؤرخ في 01 مارس 1980، يتضمن إحداث المفتشية العامة للمالية، ج و عدد 10 صادر بتاريخ 04 مارس 1980.
- 18-** المرسوم التنفيذي رقم 08-272 مؤرخ في 06 سبتمبر 2008 يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية، ج ر عدد 50، صادر بتاريخ في 07 سبتمبر 2008.
- 19-** المرسوم تنفيذي رقم 08-273 ، ج ر عدد 50 ، 2008.
- 20-** المرسوم التنفيذي رقم 08-274 مؤرخ في 06 سبتمبر 2008 يحدد تنظيم المفتشيات الجهوية للمفتشية العامة للمالية وصلاحياتها، ج ر عدد 50 ، صادر في 07 سبتمبر 2008.

ت: التعليمات :

- 21-** التعليمات رقم 078 الصادرة في 17 أوت 1991 من المديرية العامة للمحاسبة في وزارة المالية الجزائرية.
- 22-** مجموعة التعليمات رقم 078 الصادرة في 17 أوت 1991 من المديرية العامة للمحاسبة في وزارة المالية الجزائرية.
- 23-** تعليمات رقم 9658 مؤرخ في 15 ديسمبر 2022 تحدد كفاءات ممارسة الرقابة الميزانية على بعنوان نفقات ميزانية الدولة.

ثانيا : الكتب

- 24- الاتحاد الدولي للمحاسبين، "دليل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام"، الطبعة الثانية 2016.
- 25- أ.أبو نصار محمد، المحاسبة الحكومية ومحاسبة المؤسسات العامة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2015.
- 26- أحمد العطار ، الجدران النارية وأنظمة كشف التسلل في المؤسسات المالية ، دار الفكر، 2020، عمان.
- 27- حسن فاطمة، التدريب والتوعية في أمن المعلومات المالية ، دار المعرفة، بيروت، 2018.
- 28- عبد الله عبد السلام أحمد وآخرون، أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة، 2000.
- 29- عبد الحميد محمد ، أمن المعلومات في المؤسسات المالية، دار النشر العربي، 2018، جامعة القاهرة، مصر.
- 30- عبد الله عبد السلام أحمد وآخرون، أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة، 2000.
- 31- علي بلقاسم، "الرقابة الداخلية وتحسين الأداء في المؤسسات العمومية"، دار النشر الجامعية، 2018.
- 32- محمد الفيومي محمد ،أصول المحاسبة الحكومية والحاسبة القومية، دار النهضة العربية، بيروت، 1989.
- 33- محمد السيد سرايا، سمير كامل محمد، المحاسبة في الوحدات الحكومية والمحاسبة القومية ، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية .
- 34- نواف محمد عباس الرماحي، المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- 35- صلاح الدين عبد المنعم مبارك، المحاسبة الحكومية مدخل معاصر، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2005.
- 36- ستيفن لوتز، "إصلاح الإدارة المالية العامة"، ترجمة مركز المشروعات الدولية الخاصة، الطبعة الأولى 2013.
- 37- إبراهيم عبد القدوس مفضل، المحاسبة الحكومية جامعة العلوم والتكنولوجيا، اليمن، ط1، 2013.
- 38- زينب كريم الداوي، "دور الإدارة في إعداد وتنفيذ الموازنة العامة"، دار صفاء، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2013.

رابعاً : الأطروحات والمذكرات الجامعية

- 39- **قاوي سعيد**، قانون المحاسبة العمومية في الجزائر، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم في القانون العام فرع الدولة والمؤسسات العمومية، جامعة الجزائر 1، كلية الحقوق سعد حمدين، 2022-2023.
- 40- **زهير شلال**، "آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمميات المالية لمدولة"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة بومرداس، الجزائر، 2013/2014.

أ: رسائل الماجستير.

- 41- **علي أحمد**، تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الدول النامية: دراسة حالة. رسالة ماجستير غير منشورة، 2020، جامعة القاهرة.
- 42- **بدرة بن التومي**، آثار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (LAS/IFRS) على العرض والإفصاح في القوائم المالية للمصارف الإسلامية : دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، جامعة سطيف 01، 2013.

خامساً: المقالات والدراسات

- 43- **الكبيسي، عبد الرحمن**، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام: الأهداف والتحديات، المجلة العربية للمحاسبة، 2018، جامعة بغداد، العراق، العدد 34.
- 44- **أمينة هناء جابي، أ. د. حكيم ملياني**، مجلة الدراسات الاقتصادية والعالية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي. الحال، العدد 10، 2017.
- 45- **بن عزوز خيرة، وحسام الدين خوني**. "دور معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة المعلومات المالية في القطاع العام الجزائري". مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة وهران 2، العدد 3، 2020.
- 46- **بن عزوز سهام**، "تطور نظام المحاسبة العمومية في الجزائر"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، المجلد 12، العدد 4، 2018.
- 47- **بن عيسى لخضر، بوشناق بشير، وزيدان عبد الرحمن (2018)**. تفعيل دور مجلس المحاسبة في الرقابة الخارجية وأثره على جودة المعلومات المالية العمومية في الجزائر. مجلة البحوث الاقتصادية والإدارية، 21(3)
- 48- **بن عبد الله أحمد، وعبد الرحمن شريف**، "متطلبات تطوير الموارد البشرية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الجزائري". مجلة المحاسبة والتمويل، جامعة سطيف 2، العدد 4، 2019.
- 49- **بوحفص سامي، وإبراهيم عكاز**، "تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الجزائري"، مجلة الاقتصاد والتنمية، جامعة باتنة 1، العدد 2، 2021.

- 50- بوزيان نبيل، بوحفص رشيد، وبن سالم حمزة (2019). تعزيز الشفافية في التقارير المالية الحكومية ودورها في تحسين المساءلة والحوكمة: دراسة تطبيقية على القطاع العام في الجزائر. مجلة الإدارة العامة، 28(4)
- 51- بوزيدي عمار، وسمير بن عزوز، "إدارة مقاومة التغيير عند تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الجزائري"، مجلة الإبداع والتميز، جامعة قسنطينة 3، العدد 2، 2018.
- 52- بوزيدي إلياس، وياسين بوزيدي، "دور النظام المعلوماتي المتكامل في تحسين الرقابة المالية في القطاع العام"، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة الجزائر 3، العدد 4، 2020.
- 53- بوشنافة جمال، وسمية مرابطي. "دور معايير المحاسبة الدولية في تحسين الشفافية والمساءلة في القطاع العام الجزائري". مجلة البحوث المحاسبية والمالية، جامعة الجزائر 3، العدد 2، 2022.
- 54- بوشناق بشير، "تطبيق معايير الجودة في إعداد التقارير المالية لضمان دقة المعلومات وشفافيتها: دراسة حالة الجزائر". مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، 10(2)
- 55- بلخير محمد، وعماد الدين حميد، "الإطار القانوني لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة المسيلة، العدد 1، 2020.
- 56- بوعافية حكيم وبوطرفاس رشيد (2019). دور تحسين جودة البيانات المالية في تعزيز جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية على المؤسسات الجزائرية. مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، 12(1)
- 57- بوزيان نبيل (2018). أثر اعتماد معايير الإبلاغ المالي الدولية على شفافية وقابلية المقارنة للتقارير المالية: حالة القطاع العام في الجزائر. مجلة الإدارة والاقتصاد، 25(3)
- 58- بوطرفاس رشيد و بوعافية حكيم (2019). "دور تحسين جودة البيانات المالية في تعزيز جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية على المؤسسات الجزائرية". مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد 12، العدد 1.
- 59- مجلة الحسابات العامة، تعزيز التقارير المالية من خلال المحاسبة على أساس الاستحقاق: حالة الكيانات الحكومية ، العدد 10(4)، 2024.
- 60- جمام، محمود، ودباش، أميرة (2016) تأثير جودة المعلومة المحاسبية على اتخاذ القرارات الاستثمارية: دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية قسنطينة ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 47.
- 61- بن زينة مريم، ولخضر عبد القادر. "أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على الممارسات المحاسبية في القطاع العام الجزائري". مجلة الاقتصاد والتنمية، جامعة بجاية، العدد 1، 2021.
- 62- بن سماعيل، مصطفى. "تحديث المحاسبة العمومية في الجزائر: الواقع والآفاق". مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد 11، العدد 1، 2021.

- 63- **بن عتو أحمد، بن عطية حسين، وبوشناق بشير.** "دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المالية في القطاع العام: دراسة حالة الجزائر". مجلة البحوث المالية والمحاسبية، المجلد 13، العدد 2، 2021.
- 64- **بوصفصاف محمد.** "أدوات وإجراءات الرقابة الداخلية في المؤسسات العمومية". مجلة المحاسبة العمومية، العدد 25، 2019.
- 65- **بوزيان عبد الرحمن،** "التحول إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة الحكومية: الواقع والتحديات". مجلة البحوث المحاسبية، المجلد 17، العدد 2، 2015.
- 66- **مجلة المالية العامة،** "تقييم الأداء في القطاع العام"، المعهد الفرنسي للمالية العامة ، فرنسا ، العدد 28 (2021).
- 67- **مجلة الإدارة العامة،** "اعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام"، المجلد 15، المركز الوطني للدراسات والبحوث الإدارية، الجزائر، العدد 3 (2022).
- 68- **إسماعيل حسين أحمر،** المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة دار المسيرة ، عمان، الأردن، ط1، 2003.
- 69- **فارس بن يدير ، هشام شلغام ،** أهمية عصنة نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في ظل الإصلاح المحاسبي للقطاع العام في الجزائر : دراسة ميدانية لعينة من المهنيين في القطاع العمومي الجزائر ، مجلة إقتصاد المال والأعمال المجلد 08 العدد 02 جانفي 2024، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي . الجزائر .

سادسا: مداخلات

- 70- **نور الدين عيساوي،** "أدوات الرقابة الداخلية ودورها في تعزيز الشفافية ومكافحة الفساد"، مؤتمر الرقابة والمحاسبة العمومية، جامعة الجزائر 3، 2017.
- 71- **مقال على صفحة الإلكترونية لمجس الأمة** بعنوان أعضاء مجلس الأمة يناقشون نص القانون المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي ، متاح على رابط :

<http://majliselouma.dz/index.php/ar/2016-10-05-06-52-20/4662-2023-08-08-14-27-12>

تاريخ التصفح : 2024/06/11 الساعة 23:30.

72- كلمة وزير المالية الجزائري بعنوان وزير المالية يعرض مشروع قانون قواعد المحاسبة العمومية امام المجلس

الشعبي الوطني, متاح على رابط : [https://www.mf.gov.dz/index.php/ar/activites-ar/1017-](https://www.mf.gov.dz/index.php/ar/activites-ar/1017-2023-04-04-21-57-30#:~:text=%D9%88%D8%A3%D8%B4%D8%A7%D8%B1%20%D8%A7%D9%84%D9%88%D8%B2%D9%8A%D8%B1%20%D8%A5%D9%84%D9%89%20%D8%A3%D9%86%20%D9%85%D8%B4%D8%B1%D9%88%D8%B9,%D8%A7%D9%84%D8%AA%D9%8A%20%D9%8A%D9%82%D9%88%D9%85%20%D8%A8%D9%87%D8%A7%20%D9%85%D8%AC%D9%84%D8%B3%20%D8%A7%D9%84%D9%85%D8%AD%D8%A7%D8%B3%D8%A8%D8%A9%.)

[2023-04-04-21-57-](https://www.mf.gov.dz/index.php/ar/activites-ar/1017-2023-04-04-21-57-30#:~:text=%D9%88%D8%A3%D8%B4%D8%A7%D8%B1%20%D8%A7%D9%84%D9%88%D8%B2%D9%8A%D8%B1%20%D8%A5%D9%84%D9%89%20%D8%A3%D9%86%20%D9%85%D8%B4%D8%B1%D9%88%D8%B9,%D8%A7%D9%84%D8%AA%D9%8A%20%D9%8A%D9%82%D9%88%D9%85%20%D8%A8%D9%87%D8%A7%20%D9%85%D8%AC%D9%84%D8%B3%20%D8%A7%D9%84%D9%85%D8%AD%D8%A7%D8%B3%D8%A8%D8%A9%.)

[30#:~:text=%D9%88%D8%A3%D8%B4%D8%A7%D8%B1%20%D8%A7%D9%84%D9%88%D8%B2%D9%8A%D8%B1%20%D8%A5%D9%84%D9%89%20%D8%A3%D9%86%20%D9%85%D8%B4%D8%B1%D9%88%D8%B9,%D8%A7%D9%84%D8%AA%D9%8A%20%D9%8A%D9%82%D9%88%D9%85%20%D8%A8%D9%87%D8%A7%20%D9%85%D8%AC%D9%84%D8%B3%20%D8%A7%D9%84%D9%85%D8%AD%D8%A7%D8%B3%D8%A8%D8%A9%.](https://www.mf.gov.dz/index.php/ar/activites-ar/1017-2023-04-04-21-57-30#:~:text=%D9%88%D8%A3%D8%B4%D8%A7%D8%B1%20%D8%A7%D9%84%D9%88%D8%B2%D9%8A%D8%B1%20%D8%A5%D9%84%D9%89%20%D8%A3%D9%86%20%D9%85%D8%B4%D8%B1%D9%88%D8%B9,%D8%A7%D9%84%D8%AA%D9%8A%20%D9%8A%D9%82%D9%88%D9%85%20%D8%A8%D9%87%D8%A7%20%D9%85%D8%AC%D9%84%D8%B3%20%D8%A7%D9%84%D9%85%D8%AD%D8%A7%D8%B3%D8%A8%D8%A9%.)

[.A9%.](https://www.mf.gov.dz/index.php/ar/activites-ar/1017-2023-04-04-21-57-30#:~:text=%D9%88%D8%A3%D8%B4%D8%A7%D8%B1%20%D8%A7%D9%84%D9%88%D8%B2%D9%8A%D8%B1%20%D8%A5%D9%84%D9%89%20%D8%A3%D9%86%20%D9%85%D8%B4%D8%B1%D9%88%D8%B9,%D8%A7%D9%84%D8%AA%D9%8A%20%D9%8A%D9%82%D9%88%D9%85%20%D8%A8%D9%87%D8%A7%20%D9%85%D8%AC%D9%84%D8%B3%20%D8%A7%D9%84%D9%85%D8%AD%D8%A7%D8%B3%D8%A8%D8%A9%.) تاريخ التصفح : 2024/06/11 الساعة 14:40.

73- مقال على صفحة وكالة الأنباء الجزائرية , الإصلاح الميزانياتي الجاري مبني على نجاعة

وشفافية التسيير المالي , أدرج يوم : الثلاثاء, 16 جانفي 2024 16:20 , متاح على رابط :

<http://maailiselouma.dz/index.php/ar/2016-10-05-06-52-20/4662-2023-08-08-14-27-12>

تاريخ التصفح : 2024/06/13 الساعة 18:01.

74- صندوق النقد الدولي. "دليل شفافية المالية العامة", 2007, تاريخ التصفح : 2024/06/17 الساعة

20:01. <https://www.imf.org/external/np/fad/trans/ara/manuala.pdf>.



فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

رقم الصفحة	المحتوى
	إهداء
	شكر وتقدير
01	مقدمة
08	الفصل الأول: الإطار القانوني للمحاسبة العمومية من خلال القانون 07-23
09	المبحث الأول: مفهوم وأهداف المحاسبة العمومية
09	المطلب الأول: مفهوم وخصائص المحاسبة العمومية
10	الفرع الأول: تعريف وماهية المحاسبة العمومية
14	الفرع الثاني: اهم مراحل تطور المحاسبة العمومية في الجزائر
17	الفرع الثالث: الأهداف الرئيسية لتحديث المحاسبة العمومية في الجزائر
21	المطلب الثاني: الإطار القانوني الراهن للمحاسبة العمومية
22	الفرع الأول: المحاسبة العمومية من الناحية التشريعية
24	الفرع الثاني: المحاسبة العمومية من الناحية التنظيمية
28	الفرع الثالث: قانون المحاسبة العمومية وفق رؤية تقنية و محاسبية
33	المبحث الثاني: مبادئ و أعوان تنفيذ المحاسبة العمومية
33	المطلب الأول : مبادئ ومكونات المحاسبة العمومية
33	الفرع الأول: المبادئ الأساسية للمحاسبة العمومية
39	الفرع الثاني: المكونات الرئيسية للمحاسبة العمومية
41	المطلب الثاني: إجراءات وأعوان تنفيذ النفقات العمومية
42	الفرع الأول: الآمرون بالصرف وأصنافه
45	الفرع الثاني: المحاسبون العموميون و المراقب الميزانياتي .
53	الفرع الثالث: إجراءات تنفيذ النفقات العمومية.
57	خلاصة الفصل الأول

59	الفصل الثاني: تحديث الإطار التقني للمحاسبة العمومية (قانون 23-07)
59	المبحث الأول: موازنة المحاسبة العمومية مع المعايير الدولية
60	المطلب الأول: اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
60	الفرع الأول: أسباب وأهداف تبني المعايير الدولية
62	الفرع الثاني: الانتقال من الأساس النقدي إلى مبدأ الاستحقاق
67	الفرع الثالث: توحيد وتبسيط الإجراءات المحاسبية
68	المطلب الثاني: تطوير منظومة المعلومات المالية
68	الفرع الأول: إنشاء نظام معلوماتي متكامل للمالية العمومية
69	الفرع الثالث: تحسين جودة البيانات والتقارير المالية
71	المبحث الثاني: تعزيز الرقابة والشفافية في المالية العمومية
71	المطلب الأول: تعزيز نظام الرقابة الداخلية على المال العام
73	الفرع الأول: تحديد مسؤوليات الفاعلين الماليين
76	الفرع الثاني: تطوير أدوات وإجراءات الرقابة الداخلية
77	الفرع الثالث : تطوير أدوات وإجراءات الرقابة الداخلية
80	المطلب الثاني: ترسيخ مبادئ الشفافية في إدارة المالية العمومية
80	الفرع الأول: نشر المعلومات المالية بشكل دوري
81	الفرع الثاني: ضمان حق الوصول إلى البيانات والمعلومات المالية
83	خلاصة الفصل الثاني
85	خاتمة عامة
90	قائمة المراجع
98	فهرس المحتويات
100	ملخص البحث

الملخص

يُعد قانون 07-23 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي محطة هامة في تحديث نظام المحاسبة الحكومي في الجزائر. هذا القانون جاء ليحدث نقلة نوعية، من خلال التحول إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وتطوير الأنظمة المعلوماتية المالية المتكاملة، إلا أن تطبيق هذا القانون يواجه العديد من التحديات، منها: التحديات القانونية والتنظيمية، والتحديات التقنية والتكنولوجية، وتحديات الموارد البشرية، والتحديات المتعلقة بالرقابة والمساءلة، وللتغلب على هذه التحديات، تم اقتراح مجموعة من التوصيات، بما في ذلك تعزيز الإطار القانوني، وتطوير البنية التحتية التكنولوجية، وبناء قدرات الموارد البشرية، وتفعيل دور الرقابة والمساءلة.

الكلمات المفتاحية: الشفافية والمساءلة، المحاسبة العمومية، معايير المحاسبة الدولية، التكنولوجيا المالية، الاستحقاق.

Abstract

Law 23-07, concerning public accounting and financial management, represents a significant milestone in updating the government accounting system in Algeria. This law marks a qualitative leap by transitioning to an accrual basis in accounting, implementing international accounting standards for the public sector, and developing integrated financial information systems. However, the application of this law faces several challenges, including legal and regulatory challenges, technical and technological challenges, human resource challenges, and challenges related to oversight and accountability. To overcome these challenges, a set of recommendations has been proposed, including enhancing the legal framework, developing technological infrastructure, building human resource capacities, and activating oversight and accountability mechanisms.

Keywords: Transparency and accountability, public accounting, international accounting standards, financial technology, accrual.