

## المحاسبة العمومية في الجزائر ودورها في ترشيد الإنفاق العام على ضوء القانون 07/23

Public Accounting in Algeria and Its Role in Rationalizing Public Spending in Light of Law 23/07

دناية خالد<sup>1</sup> ، بوعافية رشيد<sup>2</sup>

Bouafia rachid Danaia khaled

<sup>1</sup> مخبر المقاولاتية وتنمية السياحة، المركز الجامعي مرسلبي عبد الله تيبازة، الجزائر، danaia.khaled@cu-tipaza.dz<sup>2</sup> مخبر الاقتصاد الأخضر والتنمية، المركز الجامعي مرسلبي عبد الله تيبازة، الجزائر، bouafia.rachid@cu-tipaza.dz

تاريخ النشر: 2024-10-31

تاريخ القبول: 2024-10-28

تاريخ الاستلام: 2024/08/05

## ملخص:

هدفت هذه الدراسة الى تسليط الضوء على الإصلاحات التي مست نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق القانون 07/23 وتحليل العلاقة التفاعلية بين الإصلاح وعملية ترشيد الإنفاق العام، حيث تم طرح إشكالية: كيف يساهم إصلاح نظام المحاسبة العمومية بالجزائر في ترشيد الإنفاق العام؟

وقد توصلنا الى أن القانون 07/23 أحدث تعديلات جوهرية في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر والتي ستساهم بفعالية في عملية ترشيد الإنفاق العام، ولتحقيق هذه الفعالية قدمت الدراسة عدة توصيات أهمها المضي في إصلاح المالية المحلية والاهتمام بالعنصر البشري المتدخل في العملية من خلال التكوين وتجديد المعارف.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة العمومية؛ الإنفاق العام؛ المعايير الدولية؛ الميزانية العامة.

تصنيف JEL : H83 ; H61 ; M41

## Abstract:

This study aimed to shed light on the reforms that impacted the public accounting system in Algeria under Law 23/07 and to analyze the interactive relationship between the reform and the process of rationalizing public spending. The research posed the question: How does the reform of the public accounting system in Algeria contribute to the rationalization of public spending?

The study concluded that Law 23/07 introduced fundamental changes to Algeria's public accounting system, which will effectively contribute to the process of rationalizing public spending. To enhance this effectiveness, we presented several recommendations, the most important of which include continuing the reform of local finance and placing emphasis on the human element involved in the process through training and knowledge renewal.

**Keywords:** Public accounting, Public Spending, International standards, General Budget.

**JEL Classification Codes :** M41 ; H61;H83

\*: المؤلف المرسل

## 1. مقدمة:

تحتل المحاسبة العمومية في الجزائر أهمية كبيرة في نظام المالية العمومية، ذلك أنها تمثل النظام المسؤول عن تنفيذ الميزانية من خلال أعوانه المتمثلين في المحاسبين العموميين والأميرين بالصراف بعمليات تحصيل الإيرادات ودفع النفقات العمومية وفق الشروط والكيفيات والضوابط المنصوص عليها، فضلا عن التسجيل المحاسبي لمختلف العمليات وتداول الأموال والقيم وإصدار القوائم المالية وغيرها من المهام التي تدخل في صلب اختصاصات المحاسبة العمومية، ونظرا لهذه الأهمية الكبرى فقد سعت الجزائر لتحديث هذا النظام بما يتماشى مع الإصلاحات التي عرفتها مختلف المجالات وعلى رأسها الإصلاح الميزانياتي وفق القانون العضوي رقم 15/18 المتعلق بقوانين المالية، وتمثلت أول خطوة عملية في إصدار القانون رقم 07/23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي الذي خلف القانون رقم 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، حيث يعتبر هذا القانون هو الإطار المرجعي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

### إشكالية البحث

من خلال ما سبق تأتي هذه الدراسة للتطرق لموضوع المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال طرح الإشكالية التالية: كيف يساهم إصلاح نظام المحاسبة العمومية بالجزائر في ترشيد الانفاق العام؟ وتتفرع هذه الإشكالية الى إشكاليات فرعية كما يلي:

- ✓ ما هي أهم الاختلافات بين القانون 21-90 والقانون 07-23؟
- ✓ كيف هو شكل ومضمون المحاسبة العمومية في الجزائر بعد تطبيق القانون 07-23؟
- ✓ ما هو الدور الذي يلعبه إصلاح المحاسبة العمومية في عملية ترشيد الانفاق العام؟

### فرضيات الدراسة

ننطلق في محاولة الإجابة عن إشكالية البحث من فرضية أساسية هي أن نظام المحاسبة العمومية في شكله الجديد يساهم بشكل فعال في عملية ترشيد الإنفاق العام من خلال ما يحويه من ضوابط وأدوات قانونية وتقنية، وقد بنيت هذه الفرضية على أساس الفرضيات الفرعية التالية:

- ✓ هناك اختلافات جوهرية بين أحكام القانون 21-90 والقانون 07-23.
- ✓ القانون 07-23 جاء بمفاهيم جديدة في شكل ومضمون المحاسبة العمومية تماشيا مع الإصلاح الميزانياتي وكذا في إطار التلاؤم مع المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام.
- ✓ المحاسبة العمومية لها دور هام في ترشيد الانفاق العام والإصلاح يعزز هذا الدور.

### أهداف البحث ومنهجيته

تهدف هذه الدراسة الى تسليط الضوء على واقع المحاسبة العمومية في الجزائر بعد صدور القانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي والدور الذي تلعبه في ترشيد الإنفاق العام، وسنعالج الموضوع من خلال محورين حيث نتطرق في المحور الأول للإطار المفاهيمي بتبيان مفهوم المحاسبة العمومية

والتطور التشريعي الخاص بها في الجزائر وكذا مفهوم ترشيد الإنفاق العام، بينما نخصص المحور الثاني لتشريح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بعد تطبيق أحكام القانون 07/23 ودور هذا النظام في ترشيد الإنفاق العام.

## 2. الإطار المفاهيمي

قبل التعمق في موضوع الدراسة يجب أولاً ضبط الإطار المفاهيمي، وهذا من أجل التعرف أكثر على المفاهيم المتعلقة بها، حيث سنتناول في هذا المحور مفهوم المحاسبة العمومية ثم نستعرض التطور التاريخي للتشريع الخاص بالمحاسبة العمومية في الجزائر وكذا مفهوم ترشيد الإنفاق العام.

### 1.2. مفهوم المحاسبة العمومية:

تعددت التعاريف التي حاولت إعطاء مفهوم للمحاسبة العمومية، وفي أحيان كثيرة نجد اختلافات جوهرية بين هذه التعاريف، هذه الاختلافات تعود لأن المحاسبة العمومية نظام متعدد الأبعاد، فهناك من يعرفها من زاوية تقنية، وهناك من قدم تعريفاً من زاوية قانونية، وغيرهم من زاوية إدارية، ومن بين التعاريف التي حاولت إعطاء مفهوم شامل لنظام المحاسبة العمومية نجد " نظام المحاسبة العمومية هو الذي يحدد النصوص القانونية والقواعد التقنية المحاسبية، والإجراءات الإدارية الواجب احترامها وتنفيذها و إتباعها أثناء تنفيذ الميزانية العامة للدولة من قبل كل أعوان التنفيذ وعلى كل مستويات هرم السلطة العمومية " (الأسود، 2011، صفحة 05)

كما تم تعريف المحاسبة العمومية بأنها " مجموعة من القواعد القانونية والتقنية التي تهتم بضبط إجراءات تنفيذ وتسجيل عمليات تحصيل الإيرادات وتسيير النفقات العمومية المرخصة في الميزانية العامة للدولة، وإعداد التقارير والقوائم المالية الحكومية عن نتائج نشاط مختلف وحدات القطاع العام " (شلال، 2014، صفحة 04)

بصفة عامة يمكننا أن نعرف المحاسبة العمومية بأنها نظام يسمح بتنفيذ وتسيير وتسجيل ومراقبة العمليات المالية للدولة والجماعات المحلية والمؤسسات والهيئات الأخرى الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية ومسك المحاسبة الخاصة بها ضمن الشروط والكيفيات المنصوص عليها في القانون والتنظيم ساري المفعول.

وتمثل المحاسبة العمومية في الجزائر الإطار التقني والقانوني للعمليات المالية للدولة (مغني، 2017، صفحة 68)، حيث يتمثل الإطار التقني في مجمل العمليات المحاسبية التي تهتم بتسجيل وتتبع مختلف العمليات المحاسبية وتسيير حركة القيم والأموال، أما الإطار القانوني فيتمثل في الشروط القانونية والتنظيمية التي تحكم عمليات تحصيل الإيرادات ودفع النفقات المتعلقة بالميزانية العامة للدولة وميزانيات الجماعات المحلية، وكذا مختلف المؤسسات والهيئات العمومية الأخرى الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية، هذه الشروط منصوص عليها في القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية وكذا القانون المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي اللذان يعتبران الإطار المرجعي، ويتم أيضاً النص على بعض الشروط في قوانين المالية لسنة وقوانين المالية التصحيحية عند الاقتضاء وغيرها من التشريعات والنصوص التنظيمية، لكن يبقى القانون العضوي 15/18 (LA LOLF) هو الإطار المرجعي للميزانية، والقانون 07/23 هو الإطار المرجعي للمحاسبة العمومية في الجزائر واللذان خلفا القانون العضوي 17/84 المتعلق بقوانين المالية وقانون المحاسبة العمومية 21/90 على التوالي.

## 2.2. مفهوم ترشيد الانفاق العام

يقترن في الأدهان مصطلح ترشيد الانفاق العام بمعنى تخفيض حجم الانفاق العام لكن هذا لا يعبر عن حقيقة عملية ترشيد الانفاق العام بصورة كاملة، فيمكن أن يكون الانفاق رشيدا حتى لو لم يتم تخفيض حجمه، حيث أن الترشيح لغة من الرشاد والرشد، وهو نقيض الضلال، رشد الإنسان يرشد رشدا ... إذا أصاب وجه الأمر والطريق" (المصري، صفحة 1649)

واصطلاحا تم تعريف ترشيد الانفاق العام على أنه " حسن تصرف الحكومة في إنفاق المال العام" (دنيا، 1996، صفحة 151)، وكذلك تم تعريفه بأنه " عملية ضبط النفقات والرقابة عليها، تقليل الإسراف والتبذير، زيادة الكفاءة، والاستفادة القصوى من الموارد " (عصفور، 2008، صفحة 367)، وبصفة عامة يشير مفهوم ترشيد الانفاق العام الى أن يكون الانفاق العام ضمن ضوابط الشفافية والكفاءة التي تحقق أفضل النتائج بأقل التكاليف الممكنة .

## 3.2. تطور التشريع الخاص بالمحاسبة العمومية في الجزائر

إبان الفترة الاستعمارية كان القانون الفرنسي هو الذي يسير النظام المالي والمحاسبي ولا سيما الأمر الإمبراطوري المؤرخ في 1862/05/31 المتعلق بتنظيم المحاسبة العمومية، والمرسوم رقم 1413/50 المؤرخ في 1950/11/13 الخاص بالنظام المالي للجزائر المستعمرة. (الأسود، 2011، الصفحات 5-6)

بعد استقلال البلاد تم الاستمرار بالعمل بالقوانين الفرنسية باستثناء ما تعارض مع السيادة الوطنية، وصدرت بعض النصوص المنظمة لشؤون المحاسبة العمومية على غرار المرسوم رقم 259/65 المؤرخ في 1965/10/14 الذي تحدد بموجبه التزامات المحاسبين ومسؤولياتهم (السعيدي، 2014، صفحة 23)، هذا المرسوم فصل في التزامات المحاسبين وكرس نظام المسؤولية المالية والشخصية، ثم تم في نفس السنة إصدار المرسوم رقم 260/65 المؤرخ في 1965/10/14 متضمن شروط تعيين المحاسبين العموميين.

ثم تم عن طريق التنظيم تعريف حسابات الخزينة وتحديد كيفية استعمالها وفق التعليمات العامة لسنة 1967، وتشكيل مدونة حسابات الخزينة العمومية عن طريق التعليمات رقم 16 المؤرخة في 1968/10/12.

وبغض النظر عن الأحكام المحاسبية التي كانت تصدر ضمن بعض قوانين المالية كان القانون العضوي رقم 17/84 المتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم هو أول نص تشريعي متكامل في مجال المالية العمومية، وقد تضمن أيضا بعض الأحكام التي تدخل في مجال المحاسبة العمومية ، لكن بقي هناك فراغ قانوني بعد إقرار القانون العضوي الى غاية صدور القانون رقم 21/90 المؤرخ في 1990/08/15 المتعلق بالمحاسبة العمومية، والذي يعتبر أول نص يشكل إطار شامل لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر بالإضافة للنصوص التنظيمية التي صدرت بعده في سنة 1991 والمتمثلة في المراسيم رقم 311-312-313-314 والتي فصلت على التوالي في شروط تعيين واعتماد المحاسبين العموميين ونظام المسؤولية وإجراءات المحاسبة الممسوكة وكذا إجراءات تسخير المحاسبين العموميين من طرف الأمرين بالصرف.

بعد إقرار القانون العضوي 15/18 المؤرخ في 02/09/2018 المتعلق بقوانين المالية (LA LOLF) وبداية العمل الكامل به سنة 2023 تم إصدار القانون رقم 07/23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، الذي يدخل في إطار الإصلاحات التي باشرتها الدولة في مجال المالية العمومية .

### 3. المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء القانون 07/23

المحاسبة العمومية في الجزائر كانت منذ بداية التسعينات تسيير وفق القانون 21/90 المؤرخ في 15/08/1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، هذا القانون جاء في إطار الإصلاحات التي باشرتها الدولة آنذاك سواء في الجانب الجبائي أو النقدي حيث عرفت نفس السنة إصدار القانون رقم 10/90 المتعلق بالنقد والقرض والعديد من النصوص التي توطر العمليات المالية والنقدية، لكن مع مرور الوقت والتطورات الحاصلة على الصعيد الوطني والدولي أصبح هذا القانون لا يواكب هذه التطورات، كما أن نظام المحاسبة العمومية المطبق غير متلائم مع المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام IPSAS، وبناء على ما سبق تم الشروع في إصلاحات عميقة للمالية العمومية بدأت على الصعيد الميزانياتي بإصدار القانون العضوي رقم 15/18 المؤرخ في 02/09/2018 المعدل والمتمم المتعلق بقوانين المالية الذي خلف القانون العضوي رقم 17/84 بهدف الانتقال الى ميزانية البرامج على أساس الأهداف والنتائج والذي بدأ تطبيقه تدريجيا الى غاية السنة المالية 2023 التي كانت أول سنة للتطبيق الكامل لأحكام هذا القانون، أما على الصعيد المحاسبي فتم إصدار القانون 07/23 المؤرخ في 21/06/2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي والذي يهدف في مرحلة لاحقة الى تبني محاسبة الحقوق والالتزامات المثبتة أو محاسبة الذمة المالية للدولة وهذا مساهمة للإصلاح الميزانياتي و كذا التلاؤم مع المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام.

وقد جاء هذا القانون بعدة مفاهيم جديدة ومن بين أهم الاختلافات بين القانون 90-21 ونصوصه التنظيمية من جهة والقانون 23-07 من جهة أخرى هو الأساس الذي تعتمد عليه المحاسبة العمومية الذي كان نقديا، في حين نص القانون الجديد على مسك محاسبة على أساس الحقوق والالتزامات المثبتة مع المحافظة على الأساس النقدي بصفة متوازية.

بالنسبة لأنواع المحاسبة الممسوكة من طرف الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، نظم القانون 23-07 هذه المحاسبة في ثلاثة أنواع وهي المحاسبة الميزانياتية، العامة، والمحاسبة التحليلية مع توضيح مسؤوليات كل طرف في مسك هذه الأنواع وتم التفصيل في محتواها من خلال المرسوم التنفيذي رقم 24/90 المؤرخ في 22/02/2024 المحدد لمحتوى وكيفيات تطبيق المحاسبة العمومية.

الرقابة على تنفيذ الميزانية لم تكن مفصلة في القانون 90-21 وتم الاكتفاء بتقسيمها الى رقابة تنفيذ ورقابة تسيير، بينما القانون 23-07 فصل في أنواع الرقابة التي نص عليها القانون العضوي 15/18، والتي تنقسم الى رقابة إدارية، رقابة برلمانية، ورقابة قضائية، وبالنسبة للرقابة البرلمانية فهي مفصلة أكثر في القانون العضوي، بينما الأنواع الأخرى تم التفصيل فيها جيدا في القانون 23-07.

## المحاسبة العمومية في الجزائر ودورها في ترشيد الانفاق العام على ضوء القانون 07/23

من أهم الاختلافات أيضا نجد تخفيف المسؤولية عن المحاسبين العموميين من خلال إلغاء الشرط المنصوص عليه في المادة 36 من القانون 90-21 القاضي بضرورة مطابقة النفقة للقوانين والتنظيمات المعمول بها وهو شرط واسع جدا ويعرض المحاسب العمومي لإقحام مسؤوليته المالية والشخصية، وقد تم تعويض هذا الشرط بمطابقة النفقة لمدونة الوثائق الثبوتية، والتي من المنتظر أن تصدر بعد إثراءها من الجهات المختصة لوزارة المالية.

فيما يخص تفويض الإمضاء الذي كان يشترط أن يمنح لموظف مرسوم، أصبح التفويض يمنح لموظف مرسوم أو لعون عمومي، وهذا راجع لتقطن المشرع الجزائري للتعارض الموجود بين القانون 90-21 و بعض القوانين الأخرى وعلى رأسها قانون البلدية 11-10 فيما يخص المفوض له .

### جدول رقم 01: أهم الفروقات بين القانون 21/90 ونصوصه التنظيمية والقانون 07/23

التعيين	القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية ونصوصه التنظيمية	القانون 07/23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي
أساس المحاسبة	أساس نقدي	نقدي وعلى أساس الحقوق والالتزامات المثبتة
أنواع المحاسبة المسوكة	محاسبة إدارية، محاسبة عامة، محاسبة تحليلية، محاسبة خاصة بالمواد القيمة و السندات	محاسبة ميزانية، محاسبة عامة، محاسبة تحليلية
أنواع الأمرين بالصرف	ابتدائي، رئيسي، ثانوي	رئيسي، ثانوي، إقليمي لميزانية الدولة
أنواع المحاسبين العموميين	محاسب رئيسي أو ثانوي و يتصرف بصفة مخصص أو مفوض	إما مختص أو مفوض وإما رئيسي أو ثانوي وإما محاسب الأموال والقيم أو التركيز المحاسبي
الرقابة	غير مفصلة في نص القانون 21/90 لكنه قسمها لرقابة تنفيذ ورقابة تسيير	مفصلة الى رقابة إدارية، رقابة برلمانية، ورقابة قضائية
شروط النفقة العمومية	مطابقتها للقوانين والأنظمة المعمول بها (مسؤولية ثقيلة)	مطابقتها لمدونة الوثائق الثبوتية (تم تخفيف المسؤولية)
المرجع القانوني	القانون العضوي 17/84	القانون العضوي 15/18
تفويض إمضاء الأمر بالصرف	التفويض يكون لموظف مرسوم	التفويض يكون لموظف مرسوم أو لعون عمومي

المصدر: من إعداد الباحثين

ويعتبر التحول من الأساس النقدي الى المحاسبة المزدوجة أي على أساس نقدي وعلى أساس الحقوق والالتزامات المثبتة هو أهم اختلاف بين نظامي المحاسبة العمومية قبل وبعد صدور القانون 07/23، بالإضافة للتغييرات الأخرى الموضحة في الجدول.

### 1.3.1.3. الأعراف المكلفون بتنفيذ الميزانية وفق القانون 07/23:

الأعوان المكلفون بتنفيذ الميزانية هم الأمرون بالصرف و المحاسبون العموميون، ومن المبادئ التي يقوم عليها نظام المحاسبة العمومية في الجزائر هو الفصل بين الأمر بالصرف و المحاسب العمومي، ويظهر هذا المبدأ في اختلاف المراحل التي يختص بها كل طرف في تنفيذ الإيرادات و النفقات العمومية، وتم تكريس هذا المبدأ من خلال نص المواد 32 و 33 من القانون 07/23 ، حيث تم النص على تنافي وظيفة الأمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي، و أيضا انه لا يمكن للأزواج و الآباء و الأبناء والإخوة من الدرجة الأولى للأميرين بالصرف أن يكونوا محاسبين عموميين لديهم، كذلك تفاديا لوقوع الانسداد نص المشرع الجزائري على إجراء التسخيرة إذا رفض المحاسب العمومي دفع نفقة وفق الشروط المنصوص عليها، حيث تبرأ التسخيرة ذمة المحاسب العمومي إذا امتثل لها و تحولها للأمر بالصرف.

### 1.1.3. الأمر بالصرف

تم تعريف الأمر بالصرف من خلال المادة الرابعة من القانون 07/23 بأنه " كل شخص معين أو منتخب أو مكلف يخول بتنفيذ العمليات المالية والميزانية والممتلكات للدولة، الجماعات المحلية، المؤسسات العمومية الإدارية والمؤسسات العمومية للصحة، والأشخاص المعنوية الأخرى المكلفة بتنفيذ كل أو جزء من برنامج الدولة بمفهوم القانون العضوي رقم 15/18 المتعلق بقوانين المالية " (القانون رقم 07/23، 2023، الصفحات 4-5). وتتمثل مهامه في :

- إثبات الحقوق و الالتزامات

- تصفية الإيرادات و إصدار أوامر الإيرادات المتعلقة بها.

- ضمان الالتزام و التصفية و الأمر بالصرف أو إصدار حوالات الدفع

- إصدار أوامر الحركة التي تمس الممتلكات والمواد الخاصة بالدولة و الهيئات العمومية الأخرى.

- الحفاظ على الممتلكات الموضوعة تحت تصرفه.

- ضمان برمجة الاعتمادات المالية و توفيرها و توزيعها .

يلاحظ أن التعريف الذي جاء به القانون 07/23 موسع وشامل إذا ما قورن بالتعريف الوارد في المادة 23 من القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، و الذي عرف الأمر بالصرف من خلال العمليات المالية التي يقوم بها فقط .

وأضاف القانون الجديد نوعا آخر من الأمرين بالصرف وهو الأمر بالصرف الإقليمي لميزانية الدولة وبهذا إضافة الى الأمر بالصرف الرئيسي والثانوي حيث: (القانون رقم 07/23، 2023، صفحة 5)

- الأمرين بالصرف الرئيسيين هم الوزراء، مسؤولوا الهيئات العمومية و عند الاقتضاء المسؤولون المكلفون بالتسيير المالي، الولاية فيما يخص ميزانية الولاية، رؤساء البلديات فيما يخص ميزانية البلدية.

- الأمر بالصرف الثانوي هو الذي يتلقى تفويضا لإعتمادات مالية من الأمر بالصرف الرئيسي فيما يخص توزيع الاعتمادات المالية للبرنامج وفروعه، الاعتمادات المالية للبرنامج محل تفويض التسيير ومثال ذلك المدراء الولائيون .

- الآمرون بالصرف الإقليميون لميزانية الدولة هم مسيرو برامج الهيئات الإقليمية في حال تكليفهم بتنفيذ كل البرنامج أو جزء منه، وكمثال الولاية عند تنفيذ البرامج التكميلية المقررة لبعض الولايات فإنهم زيادة عن كونهم آمرين بالصرف رئيسيين لميزانية الولاية فهم كذلك آمرون بالصرف إقليميون لميزانية الدولة فيما يخص البرامج التكميلية المقررة من ميزانية الدولة والتي كلفوا بها.

بالنسبة لتفويض الأمرين بالصرف لإمضائهم فقد حل القانون الجديد التضارب الذي كان موجودا سابقا بين قانون المحاسبة العمومية 21/90 والقانون رقم 10/11 المتعلق بالبلدية، حيث يشترط قانون المحاسبة العمومية أن يكون المفوض له موظفا مرسما موضوعا تحت السلطة المباشرة للأمر بالصرف، و هذه الصفة لا تتوفر في المنتخبين وبما أن المادة 96 من قانون البلدية لم تحدد شروط للمفوض له فإن رؤساء البلديات كانوا يفوضون إمضائهم باعتبارهم آمرين بالصرف لنوابهم في المجالس الشعبية البلدية الذين لا يحوزون صفة الموظف، وفي كثير من الحالات يتم رفض التفويض من طرف المحاسبين العموميين لعدم توفر شرط الموظف استنادا للقانون 21/90، وقد استدرك المشرع هذا النقص و نص في المادة 12 من القانون 07/23 على انه يمكن للأميرين بالصرف في حدود صلاحياتهم و تحت مسؤوليتهم أن يفوضوا الإمضاء للموظفين و الأعوان العموميين المؤهلين والخاضعين لسلطتهم المباشرة، حيث أن المنتخب وإن لم تتوفر فيه صفة الموظف إلا انه يعتبر عونا عموميا، لكن المرسوم التنفيذي رقم 92/24 المؤرخ في 2024/02/22 المحدد لشروط وكيفيات الاستخلاف وتفويض الإمضاء وتعيين الأميرين بالصرف المكلفين أعاد الجدل في الموضوع من خلال اشتراط أن يكون المفوض له يشغل منصبا عاليا.

### 2.1.3. المحاسبون العموميون

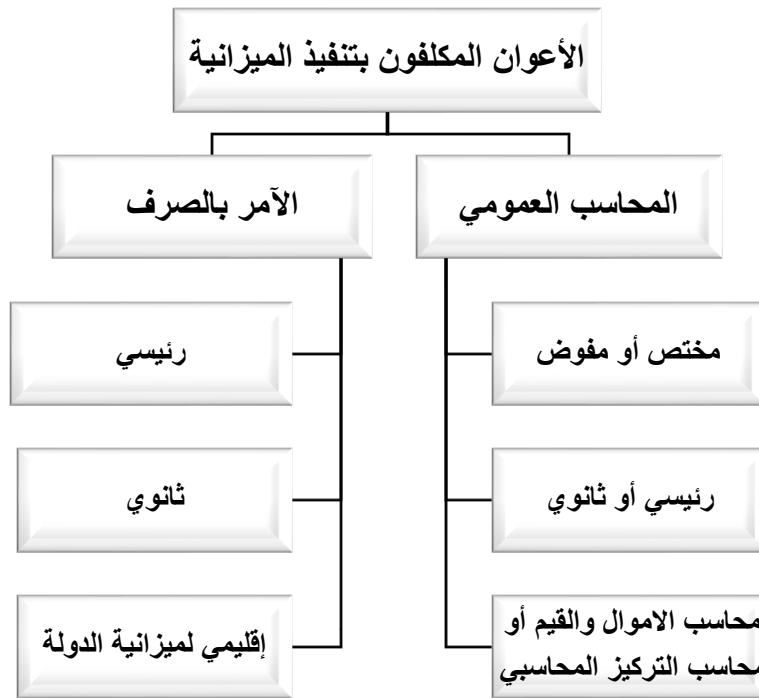
تم تعريف المحاسب العمومي من خلال نص المادة 15 التي تحيل للمادة 24 من القانون 07/23 على أنه كل عون عمومي معين أو معتمد قانونا للقيام بالعمليات التالية :

- تحصيل الإيرادات و/أو دفع النفقات
  - حراسة وحفظ الأموال و السندات و القيم و الأغراض أو المواد المكلف بها
  - تداول الأموال و السندات و القيم و حركة حسابات الموجودات .
  - مسك المحاسبة الميزانية على أساس مبدأ محاسبة الصندوق.
  - مسك المحاسبة العامة على أساس مبدأ الحقوق و الالتزامات المثبتة .
  - التقييد المحاسبي للقيم غير الثابتة
  - إعداد القوائم المالية وحساب التسيير .
  - حفظ الوثائق الثبوتية و المستندات المحاسبية للعمليات المنفذة من طرفه .
- يلاحظ أن القانون الجديد أضاف نوع آخر من الوثائق التي ينجزها المحاسب العمومي ألا وهي القوائم المالية وهذا في إطار التوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام، كذلك تم إضافة مهمة جديدة وهي مسك محاسبة عامة على أساس الحقوق والالتزامات المثبتة إضافة لمحاسبة الصندوق.



بالنسبة لأنواع المحاسبين العموميين فهم يكونون إما محاسبين مختصين أو مفوضين، وإما رئيسيين أو ثانويين، و إما محاسبي الأموال و القيم أو التركيز المحاسبي، وقد تم توضيح أنواع المحاسبين العموميين من خلال المواد 26/23 من المرسوم رقم 90/24 المحدد لمحتوى وكيفيات تطبيق المحاسبة العمومية. حيث أن المحاسبين المختصين هم المخول لهم التقييد النهائي في كتاباتهم للعمليات التي يؤمرون بها على مستوى صناديقهم، أما المفوضون فهم الذين ينفذون العمليات لحساب المحاسبين المختصين، والمحاسب العمومي الرئيسي هو الذي يقدم حساباته مباشرة لمجلس المحاسبة وعملياته ممركة على مستوى المركز المحاسبي الذي يسيره، في حين أن المحاسب العمومي الثانوي هو الذي تكون عملياته ممركة من طرف محاسب عمومي رئيسي كما يقدم أيضا حساباته لمجلس المحاسبة، أما محاسبوا الأموال والقيم فهم المكلفون بالتداول والحفاظ على الأموال والقيم والسندات، وأخيرا محاسبي التركيز المحاسبي هم الذين يقومون بتركيز وتقييد العمليات المنفذة من طرف المحاسبين الآخرين في كتاباتهم وحساباتهم على غرار ACCT.

شكل رقم 01: الأعران المكلفون بتنفيذ الميزانية في الجزائر وفق القانون 07/23



المصدر: من إعداد الباحثين إعتمادا على ما ورد في القانون 07/23

### 2.3. مراحل وشروط تنفيذ الميزانية

تنفيذ الميزانية من خلال تحصيل الإيرادات ودفع النفقات مؤطر من خلال التشريع والتنظيم ساري المفعول، ذلك أن تسيير المال العام يجب أن يكون مضبوطا جيدا لكي يحقق الأهداف المرجوة منه وفي نفس الوقت ضمن شروط الرشادة المالية، وتمر عملية تنفيذ الميزانية سواء في جانب النفقات أو الإيرادات بمراحل منصوص عليها سواء في القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية أو في قانون المحاسبة العمومية والتسيير المالي أو كذلك في

النصوص التنظيمية، حيث تم توضيح مسؤوليات وصلاحيات كل طرف متدخل في تسيير المال العام وكذلك حدود كل مرحلة من المراحل وهو ما فصله فيما يلي.

### 1.2.3. الإيرادات العامة

تمر عملية تحصيل الإيرادات العامة المصادق عليها بمرحلتين أساسيتين وهما المرحلة الإدارية والمرحلة المحاسبية، وكل مرحلة تتضمن شروط ومراحل فرعية مقننة بالتنظيم والتشريع ساري المفعول وتوضح صلاحيات كل طرف. (القانون رقم 07/23، 2023، الصفحات 7-8)

#### - المرحلة الإدارية

المرحلة الإدارية لتحصيل الإيرادات هي من مهام الأمرين بالصرف، وتشمل بالترتيب عمليات الإثبات، التصفية، والأمر بالإيراد، حيث أن إثبات الإيراد هو الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي، أما التصفية فهي الإجراء الذي يسمح بتحديد المبلغ الدقيق للدائن المستحق لفائدة الدائن العمومي (الدولة الجماعات المحلية...)، والإيراد المثبت و المصفى يكون محل أمر بالإيراد صادر عن الأمر بالصرف ويبلغ للمحاسب العمومي إلا في بعض أنواع الإيرادات التي لا تتطلب إصدار أمر بالإيراد.

#### - المرحلة المحاسبية

هذه المرحلة من مسؤولية المحاسب العمومي الذي يقوم بالتحصيل، وهو الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي، ويكون التحصيل إما بطريقة ودية و هذا بتقديم المدين طواعية من اجل تسديد الديون المترتبة عليه، أو يكون جبريا بعد استنفاذ التحصيل الودي وتحويل سندات الإيرادات الى سندات تنفيذية، ويتم التحصيل الجبري عن طريق الاقتطاع المباشر بالمعارضة أو الحجز أو إصدار إشعار ما للمدين لدى الغير ATD أو غيرها من صيغ التحصيل الجبري المنصوص عليها في القانون والتنظيم ساري المفعول، حيث أعطى المشرع للمحاسب العمومي صلاحيات واسعة في هذا المجال.

وقد حددت المادة 26 من القانون 07/23 شروط التكفل بأوامر الإيرادات من طرف المحاسبين العموميين، حيث يقوم المحاسب العمومي قبل التكفل بأوامر الإيرادات التي يصدرها الأمر بالصرف بالتأكد من أن الأمر بالصرف مرخص له بموجب القانون والتنظيم بإصدار الأمر بالإيراد وكذلك القيام بالمراقبة المادية في حدود العناصر التي يمتلكها لصحة أوامر الإيراد و كذا أوامر الإلغاء و التخفيض ومدى مطابقتها للقانون والتنظيم المعمول بهما، والملاحظ أن مراحل تحصيل الإيرادات العامة لم تختلف وفق القانون الجديد.

### 2.2.3. النفقات العامة

لتنفيذ النفقات العامة المقررة في ميزانية الدولة أو الجماعات المحلية أو الهيئات و المؤسسات الإدارية التي تخضع لقواعد المحاسبة العمومية هناك مرحلتين أيضا . (القانون رقم 07/23، 2023، صفحة 8)

#### - المرحلة الإدارية

وتشمل الالتزام والتصفية والأمر بالصرف أو تحرير الحوالة، وهذه المرحلة من اختصاص الأمر بالصرف، حيث أن الالتزام هو الإجراء الذي يتم بموجبه إنشاء الدين، وينقسم الى التزام قانوني من طرف الأمر بالصرف اتجاه الدائن و التزام محاسبي وهو الالتزام بالنفقة لدى المراقب الميزانياتي، وفي كل الحالات يجب أن يراعي الالتزام حدود الرخصة الميزانية، ثم تأتي مرحلة التصفية و يتم فيها التأكد من وجود الدين وتحديد المبلغ الدقيق للنفقة بالنظر للوثائق الثبوتية، ثم قيام الأمر بالصرف بشهادة أداء الخدمة والتي تعني أن الانجاز أو التسليم أو الخدمة قد تم وفق الشروط المطلوبة والمتفق عليها.

وأخيرا الأمر بالصرف أو تحرير الحوالات و تبليغها للمحاسب العمومي والتي تعتبر أمر بدفع هذه النفقات حيث تكون مرفقة بالوثائق الثبوتية المنصوص عليها في التنظيم والتشريع ساري المفعول.

#### - المرحلة المحاسبية

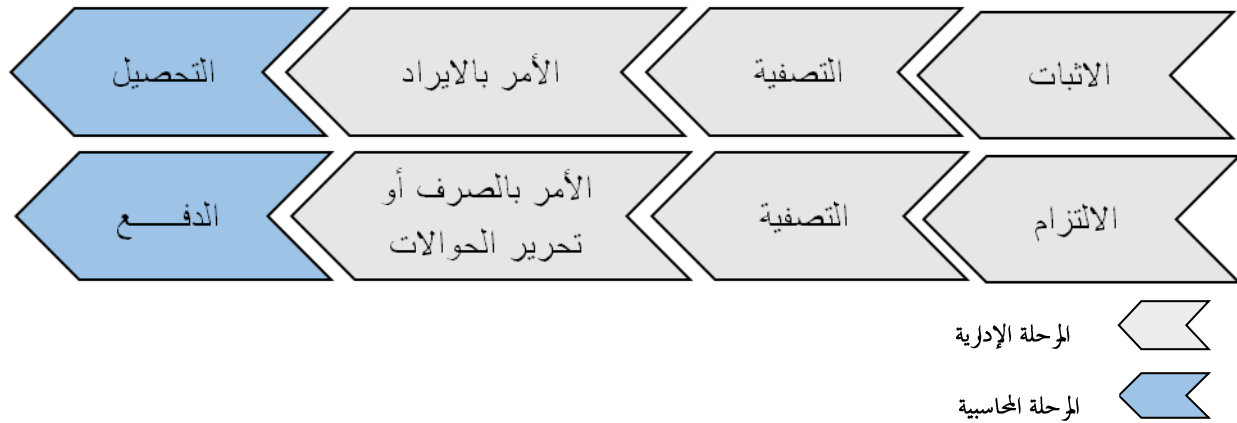
تبدأ هذه المرحلة من لحظة تبليغ أوامر الصرف أو حوالات النفقات للمحاسب العمومي، حيث تتم في هذه المرحلة عملية دفع النفقة العمومية لفائدة الدائنين، وبالتالي يتم إبراء الدين العمومي، وقد حددت المادة 27 من القانون 07/23 الشروط الواجب أن يتأكد منها المحاسب العمومي قبل القيام بدفع أية نفقة وهي :

- احترام مدونة الوثائق الثبوتية للنفقة المحددة عن طريق التنظيم.
- صفة الأمر بالصرف.
- توفر الاعتمادات المالية.
- توفر السيولة ما عدا بالنسبة لميزانية الدولة.
- تبرير أداء الخدمة.
- دقة حساب مبلغ الدين.
- دقة التقييد الميزانياتي.
- وجود تأشيريات هيئات الرقابة المنصوص عليها في التشريع و التنظيم المعمول بهما ( تأشيرة لجنة الصفقات، المراقب الميزانياتي، الرقابة التقنية .....الخ)
- الطابع الإبرائي للدفع.
- عدم تقادم النفقة أو وجودها محل معارضة.

وبعد التأكد من توفر جميع هذه الشروط يقوم المحاسب العمومي بتحويل النفقة لحسابات الدائنين وفق آجال منصوص عليها قانونا، ويجب التنويه أن القانون 07/23 قد خفف المسؤولية المالية التي يتم إقحامها من طرف وزير المالية أو مجلس المحاسبة من خلال حصر قائمة الوثائق الثبوتية التي يجب إرفاقها مع النفقة بإعداد مدونة لهذه الوثائق عكس القانون 21/90 الذي كان يضع مسؤولية مالية و شخصية ضخمة على المحاسب العمومي من خلال نص المادة 36 منه على وجوب مطابقة النفقة مع القوانين والأنظمة المعمول بها، وهو ما كان في كثير من الأحيان سببا في إقحام المسؤولية المالية للمحاسبين العموميين بمبالغ ضخمة على اثر تكييف بعض

النفقات على أنها نفقات غير شرعية بسبب عدم تطابقها مع نص قانوني أو تنظيمي، ومن المفترض أن هذا التعديل سيجعل المحاسبين العموميين يعملون في أريحية من ناحية تقليل الحالات التي تقحم مسؤوليتهم الشخصية والمالية بسبب عدم الانتباه وفي أحيان أخرى بسبب أخطاء الغير، و يقلل أيضا حالات رفض النفقات و بالتالي يساهم في تسريع عملية دفع النفقات.

الشكل رقم 2: مراحل تنفيذ الإيرادات و النفقات العمومية في الجزائر



المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على ما ورد في القانون 07/23

### 3.3. مسك المحاسبة و الحساب العام للدولة

فصل قانون المحاسبة العمومية والتسيير المالي 07/23 وكذا المرسوم التنفيذي رقم 90/24 المؤرخ في 2024/02/22 المحدد لمحتوى وكيفية تطبيق المحاسبة العمومية في أنواع المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون، وتتمثل المحاسبة المنصوص على مسكها فيما يلي.

#### 1.3.3. مسك المحاسبة العمومية

قبل صدور القانون 07/23 كانت عملية مسك المحاسبة من طرف المحاسبين العموميين تتم وفق أساس الصندوق أي أنها تكتفي بتقييد العمليات المنجزة للإيرادات أو النفقات الميزانية أو عمليات الخزينة في كتابات المحاسبين العموميين وفق مدونة حسابات الخزينة، ثم انجاز حساب التسيير في آخر السنة على أساس نقدي أيضا، لكن مع الإصلاح المحاسبي الرامي في مرحلة مستقبلية الى التوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام IPSAS فقد نص القانون الجديد على مسك ثلاث أنواع من المحاسبة للسماح بتنظيم المعلومة المالية من خلال (القانون رقم 07/23، 2023، صفحة 10) :

- إدخال و تصنيف و تسجيل ومراقبة بيانات العمليات الميزانية والمحاسبية وعمليات الخزينة بهدف إنشاء حسابات مطابقة للتنظيم وصادقة.
- عرض قوائم مالية تعكس صورة صادقة عن الممتلكات و الوضعية عند قفل السنة المالية.
- المساهمة في حساب تكلفة الأنشطة أو الخدمات وكذا تقييم نجاعتها .

- توفير البيانات التي تعالجها المحاسبة الوطنية.

هذا و يجري التحضير لإطلاق نظام معلومات مدمج لربط جميع المراكز المحاسبية والسماح بالتكفل رقميا بجميع العمليات المحاسبية بالتوازي مع النظام المدمج لتسيير الميزانية SIGB ، وتمثل أنواع المحاسبة المنصوص عليها في: (القانون رقم 07/23، 2023، الصفحات 10-11)

- **المحاسبة الميزانية:** وهي المحاسبة المعمول بها من قبل و تم الإبقاء عليها في النظام الجديد لأنها تسمح بتتبع أي لعملية تحصيل الإيرادات ودفع النفقات حيث أنها تبين تنفيذ المحاسبة العمومية، و تضم المحاسبة الميزانية محاسبة الالتزامات ومحاسبة الصندوق، حيث تضمن محاسبة الالتزامات تسجيل النفقات بعنوان السنة المالية التي تم الالتزام فيها، أما محاسبة الصندوق فهي تسمح بتسجيل الإيرادات و النفقات بعنوان السنة المالية التي تمت فيها عملية التحصيل أو الدفع و تترتب عن محاسبة الصندوق نتيجة تمثل الفرق بين الإيرادات و النفقات المنجزة فعلا خلال السنة المالية.

- **المحاسبة العامة:**

من المستجدات التي أتى بها القانون 07/23 أن المحاسبة العامة تقوم على مبدأ الحقوق والالتزامات المثبتة، وتسجل من طرف المحاسبين العموميين وفق مبدأ القيد المزدوج مجمل الحركات التي تؤثر على الممتلكات و الوضعية المالية و نتيجة الدورة، وبعكس محاسبة الصندوق فإن المحاسبة العامة تأخذ العمليات بعين الاعتبار من خلال السنة المالية التي ترتبط بها بغض النظر عن تاريخ الدفع أو التحصيل. كذلك تمسك المحاسبة العامة على أساس المخطط المحاسبي و ليس مدونة حسابات الخزينة كما هو الأمر بالنسبة لمحاسبة الصندوق، وبالتالي فهي تبين الوضعية المالية والممتلكات للأشخاص المعنوية وتهدف الى تسجيل :

- العمليات الميزانية، عمليات الخزينة، العمليات المنجزة مع الغير والمؤقتة و عمليات التسوية.

- جرد الموجودات والمنقولات و العقارات و المخزونات والقيم غير الثابتة.

- الإهلاكات والمؤونات والنواتج و الأعباء المرتبطة بالسنة المالية.

- **المحاسبة التحليلية**

نص القانون الجديد على مسك محاسبة تحليلية من طرف الأمرين بالصرف تهدف لتحليل تكاليف مختلف الأنشطة الملتمزم بها في إطار البرامج بهدف التمكين من إجراء التقييمات اللازمة لنجاعة هذه البرامج والأنشطة، ويتم مسك هذه المحاسبة من طرف الأمرين بالصرف على أساس معطيات المحاسبة العامة التي يقوم بها المحاسبون العموميون.

### 2.3.3. الحساب العام للدولة

نصت المادة 96 من القانون 07/23 أن الحساب العام للدولة يتضمن الميزان العام للحسابات و هو الجدول الذي يقيد فيه مختلف العمليات التي تمت خلال السنة المالية و كذا القوائم المالية، و القوائم المالية هي مفهوم جديد

بالنسبة للمحاسبين العموميين في الجزائر وجاءت في إطار مطابقة نظام المحاسبة العمومية مع المعايير الدولية، وحسب المادة 95 من نفس القانون فإن القوائم التي يجب انجازها هي:

- الحصيلة أو الوضعية المالية.
- حساب النتائج أو قائمة النجاعة المالية.
- جدول تدفقات الخزينة.
- جدول تباين الوضعية الصافية المالية.
- الملحق الذي يتضمن مذكرات تحدد القواعد الرئيسية و الطرق المحاسبية و المذكرات التوضيحية الأخرى.

### 4.3. الرقابة على تنفيذ الميزانية

من بين شروط ضمان حسن تسيير المال العام وترشيد النفقات العمومية هو عملية الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة للدولة في جانبي الإيرادات والنفقات و قد نص المشرع الجزائري على ثلاث أنواع من الرقابة وهي الرقابة الإدارية، والرقابة، القضائية، والرقابة البرلمانية (القانون العضوي 18/15، 2018) وجاء القانون 07/23 بتفصيل أكثر فيما يخص أنواع الرقابة حيث نص في المادة رقم 98 على أن عملية تنفيذ ميزانية الدولة والأشخاص المعنوية الأخرى تخضع لرقابة إدارية وبرلمانية وقضائية وفصل في المواد اللاحقة جميع هذه الأنواع كما يلي: (القانون رقم 07/23، 2023، الصفحات 11-12)

**1.4.3. الرقابة الإدارية:** هذا النوع من الرقابة يشمل الرقابة التي تقوم بها الجهات الإدارية العمومية المختلفة على عملية تنفيذ الميزانية العامة للدولة أو الجماعات المحلية والهيئات العمومية الأخرى، وتنقسم الرقابة الإدارية بدورها الى ما يلي :

- **رقابة داخلية :** وهي الرقابة التي تتم داخل الإدارة العمومية أو الهيئة العمومية والتي تسمح لمسؤولها بالتأكد من السير الحسن ولا سيما التحكم الجيد في المخاطر، وبالتالي لا تتدخل هنا أية جهة خارجية عن الإدارة المعنية.

- **رقابة سلمية:** وهي التي تقوم بها الإدارة على مصالحها كالرقابة التي تمارسها المديريات المركزية بالوزارات على مديرياتها الولائية أو على مصالحها الخارجية.

- **رقابة نظامية :** وهي الرقابة التي تمارسها المفتشيات و الهيئات الرقابية المؤهلة بموجب القانون و التنظيم ساري المفعول، ومن أمثلتها الرقابة التي تمارسها المفتشية العامة للمالية التابعة لوزارة المالية على الإدارات والمؤسسات العمومية التابعة للقطاعات المختلفة، وهناك عدة هيئات أخرى منصوص عليها قانونا للقيام بالمهام الرقابية مع اختلاف في صلاحيات ومجال كل هيئة.

- **رقابة ميزانية:** ويقصد بها رقابة المراقب الميزناتي والذي كان يسمى سابقا بالمراقب المالي، هذه الرقابة مؤطرة بالمرسوم رقم 414/92 المؤرخ في 14/118/1992 المعدل والمتمم المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، ومن المنتظر أن يتم تعويض هذا المرسوم بنص جديد يتماشى مع الإصلاح الميزناتي والمحاسبي، هذا وقد تم سنة 2011 توسيع الرقابة المالية لتشمل البلديات حيث أنها لم تكن خاضعة لها من قبل، وقد نص

القانون رقم 07/23 في مادته رقم 103 على أهداف ووظائف الرقابة الميزانية والتمثل فيما يلي: (القانون رقم 07/23، 2023، صفحة 12)

- السهر على مطابقة مشاريع الالتزام بالنفقات للتشريع والتنظيم المعمول بهما، والاعتمادات المرخص بالالتزام بها ومناصب الشغل المفتوحة أو المرخص بها.  
- تأكيد المطابقة بواسطة تأشيرة أو رأي مسبق على الوثائق المتعلقة بالإعتمادات والمناصب المالية والنفقات أو عند الاقتضاء تبرير الرفض.

- التحقق المسبق من توفر الاعتمادات والمناصب المالية.

- ضمان رقابة بعدية على الوثائق غير الخاضعة للتأشيرة أو الرفض المسبق، والتأكد من جودة عناصر محاسبة الالتزامات

- تقديم النصح للأمر بالصرف من الناحية المالية

- مسك محاسبة الالتزام بالنفقات و محاسبة متابعة المناصب المالية .

- إعلام وزير المالية دوريا بمطابقة الالتزامات و بوضعية كل الاعتمادات و المناصب المالية.

**2.4.3. رقابة قضائية :** يمارس مجلس المحاسبة من خلال قضاة وغرفة الإقليمية والغرفة الوطنية اختصاصاته الرقابية على الهيئات والمؤسسات العمومية وكذا المحاسبين العموميين، وهو هيئة مستقلة تم إنشاؤها بموجب المادة 190 من دستور 1976 لكنه تأسس فعليا سنة 1980، ويخضع في تسييره الى الأمر رقم 20/95 المؤرخ في 1995/07/17 المعدل و المتمم والذي يمنحه صلاحيات واسعة إدارية و قضائية واختصاص شامل للرقابة على الأموال العمومية (مجلس المحاسبة، 2024).

ويقوم الأمر بالصرف لميزانية الدولة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية سنويا بإيداع حساباتهم لدى مجلس المحاسبة، حيث يقوم بمطابقتها مع الوثائق الثبوتية، وتتم عملية الرقابة إما بتنقل القضاة والمدققين لإجراء معايناتهم في الميدان أو طلب وثائق التسيير اللازمة من الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين وإجراء التدقيق دون التنقل لهذه المصالح، وفي حالة معاينة إختلالات أو عدم مطابقة للتشريع فإن لمجلس المحاسبة صلاحية إحكام المسؤولية المالية للمسؤولين أو إحكام المسؤولية الشخصية من خلال إحالة الملفات للقضاء في حال وجود مؤشرات اختلاس أو فساد.

**3.4.3. رقابة برلمانية:** السلطة التشريعية هي سلطة مستقلة بذاتها، وفي جانب الميزانية يتمتع البرلمان بصلاحيات رقابية قبلية وبعدية، حيث تتمثل الرقابة قبلية التي يقوم بها البرلمان في مناقشة وإثراء مشاريع قوانين المالية للسنة أو قوانين المالية التصحيحية، والتي تتوج بالمصادقة عن طريق التصويت، كما يمكن لنواب البرلمان أن يقدموا أسئلة شفوية أو كتابية للوزراء تخص استعمال موارد الدولة المالية وإبداء ملاحظاتهم وتحفظاتهم، يمكن لأعضاء البرلمان أيضا مناقشة التقرير الحكومي الخاص بتطور وضعية الاقتصاد وتوجيه المالية العمومية عملا بنص المادة 72 من القانون العضوي 15/18 المتعلق بقوانين المالية (LA LOLF).

أما الرقابة البعدية التي يمارسها البرلمان فتتمثل في مصادقة أعضاء البرلمان على قانون تسوية الميزانية الذي يتضمن نتائج تنفيذ قانون المالية للسنة وقوانين المالية التصحيحية عند الاقتضاء، وبما أن البرلمان الجزائري مزدوج فإن صلاحيات الرقابة متاحة للغرفتين المتمثلتين في مجلس الأمة والمجلس الشعبي الوطني، وهذه الرقابة تبدأ نظاميا في لجنة الاقتصاد والمالية للدراسة والإثراء، ثم لباقي الأعضاء للمناقشة والتصويت.

الشكل رقم 3: أنواع الرقابة على الميزانية في الجزائر



المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على ما ورد في القانون رقم 07/23

4. دور المحاسبة العمومية على ضوء القانون 07/23 في ترشيد الانفاق العام

نظام المحاسبة العمومية في الجزائر له دور هام في عملية ترشيد الانفاق العام من خلال الضوابط التي يوظفها عملية تنفيذ الميزانية عموما وتنفيذ النفقات العمومية خصوصا وقد تعزز هذا الدور من خلال الإصلاحات التي مست المالية العمومية المتمثلة في الإصلاح الميزانياتي والإصلاح المحاسبي على ضوء أحكام القانون 07/23، ويمكن تلخيص أهم عناصر مساهمة نظام المحاسبة العمومية في عملية ترشيد الانفاق العام بالجزائر من خلال تحليل التعديلات التي مست هذا النظام فيما يلي:

- يوفر نظام المحاسبة العمومية الإطار القانوني والتقني لعملية الانفاق العام وبالتالي يوفر إطار مرجعي للمسيرين العموميين من جهة وإطار مرجعي للمساءلة والمحاسبة في حالة الإخلال بالشروط المنصوص عليها وهذا ما يساهم في أن يكون تنفيذ النفقات العمومية ضمن شروط الرشادة وحسن تسيير المال العام التي تم النص عليها، وقد تم من خلال الإصلاح الذي مس هذا النظام توضيح هذه الشروط وإزالة الثغرات التي كانت موجودة سابقا.

- مسك أنواع متعددة من المحاسبة من طرف الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين والقوائم المالية التي تم النص على انجازها من شأنه أن يساهم في شفافية المعلومة من جهة ومن جهة أخرى إعطاء صورة واضحة عن تكاليف النشاطات العامة مما يسهل عملية تقييم وتقويم السياسات.

- توسيع استعمال الرقمنة من خلال التحضير لإطلاق النظام المدمج لتسيير الميزانية SIGB، وكذا تعديل النظام المعلوماتي للخرزينة الحالي ORACLE الذي بدأ تجريبه سنة 2016 وتم تعميمه سنة 2018 خلفا لنظام SGBD (مخولفي، 2022، صفحة 97) وربط كل المراكز المحاسبية به سيمكن من تسريع الإجراءات وتقليل



الجهد مما سينعكس من جهة على وتيرة انجاز المشاريع والالتزامات وبالتالي تخفيض التكلفة ومن جهة أخرى يعطي صورة آنية للسلطات على مدى التزام كل متدخل في النفقة العمومية بمهامه في أسرع وقت.

- توضيح مسؤوليات كل طرف متدخل في عملية الانفاق العمومي من أمر بالصرف ومحاسب عمومي ومراقب ميزانياتي من شأنه تسريع عملية معالجة النفقة العمومية وإزالة التداخل الحاصل في الصلاحيات.

- توضيح وتعزيز الرقابة التي تخضع لها عملية تنفيذ الميزانية والتي تشمل الرقابة الإدارية والقضائية والبرلمانية مع زيادة سلطات البرلمان في الرقابة من شأنه المساهمة في احترام الضوابط القانونية والتنظيمية لعملية الانفاق العام وبالتالي المساهمة في ترشيده ذلك أن الرقابة من أهم محددات ترشيد الانفاق العام في أي دولة من خلال محاربة الفساد والتبذير وغيرها من الممارسات التي تؤدي لتبديد المال العام أو تسييره خارج ما ينص عليه القانون والتنظيم ساري المفعول.

- المحافظة على مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي وتعزيزه من خلال المواد 32 و 33 من القانون 07/23 يسد الباب أمام المحاباة والتأثير المزدوج في حالة كانت هناك علاقة قرابة بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف.

- تخفيف المسؤولية الملقاة على عاتق المحاسب العمومي من خلال إلغاء شرط مطابقة النفقة للقوانين والأنظمة المعمول بها وتعويضها بمدونة الوثائق الثبوتية من شأنه أن يقلل حالات رفض النفقات، مع العلم أن كثير من الدائنين يلجئون للقضاء من أجل مستحقاتهم التي كانت في أغلبها محل رفض، فقد بلغت الأحكام القضائية الصادرة ضد الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري للفترة 2020/2016 مبلغ 131 مليار دج واللجوء للقضاء من طرف الدائنين يحمل السلطات العمومية نفقات إضافية تتمثل في أتعاب المحامين وكذا المصاريف القضائية والفوائد والتعويضات المحكوم بها لصالح الدائنين (المحاسبية، 2023، صفحة 252).

- الانتقال من محاسبة الصندوق الى المحاسبة على أساس الالتزامات والحقوق المثبتة يعطي صورة واضحة للذمة المالية للدولة وبالتالي وضع السياسات بما يتلائم مع الوضعية الحقيقية للذمة المالية خصوصا مع اعتماد الإطار الميزانياتي متوسط المدى وهذا ما يسهل عملية التخطيط والتنبؤ ويساهم في تجنب الأزمات من خلال وضع سياسة مالية وسياسة إنفاقية تتلائم مع معطيات كل مرحلة.

- تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام في مرحلة لاحقة من شأنه أن يزيد من جودة المعلومة المالية ويؤدي للتخلص من عيوب الأساس النقدي للمحاسبة (بن يوسف، 2022، صفحة 80) وهذا ما يسهل من عملية الرقابة ومقارنة البيانات وبالتالي إمكانية التقييم والتقييم.

## 5. خاتمة:

تناولنا في هذه الدراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بعد تطبيق أحكام القانون رقم 07/23 المؤرخ في 2023/06/21 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي والنصوص التنظيمية له لا سيما

المراسيم التنفيذية رقم 24-92/91/90 والمتعلقة على التوالي بمحتوى وكيفيات تطبيق المحاسبة العمومية، إجراءات الدفع بالاعتماد من النفقات العمومية، شروط وكيفيات الاستخلاف وتفويض الإمضاء، تحديد فئات متعاملي الخزينة وكيفيات تسيير حسابات إيداع الأموال وكذلك دورها في ترشيد الانفاق العام من خلال محورين أساسيين .

حيث بعد أن قمنا بتبيان مفهوم المحاسبة العمومية وتتبع التطور التاريخي للتشريع المتعلق بها في الجزائر ومفهوم ترشيد الانفاق العام قمنا بتشريح نظام المحاسبة العمومية من خلال التطرق لأهم الفروقات بين القانون 21/90 والقانون 07/23 و تفصيل أنواع أعوان تنفيذ الميزانية من أمرين بالصرف ومحاسبين عموميين، وأنواع المحاسبة الممسوكة ومختلف أنواع الرقابة المنصوص عليها ثم دور نظام المحاسبة العمومية في ترشيد الانفاق العام، وقد توصلنا للنتائج التالية:

- ✓ المحاسبة العمومية نظام يتألف من بعدين تقني و قانوني.
- ✓ نظام المحاسبة العمومية له دور هام في ترشيد الإنفاق العام وتسيير المال العام وقد تعزز هذا الدور من خلال الإصلاحات التي مست المالية العامة عموما والمحاسبة العمومية خصوصا.
- ✓ صدور القانون 07/23 جاء في إطار التوافق مع الإصلاح الميزانياتي، وحمل في أحكامه إصلاحات جوهرية لنظام المحاسبة العمومية سيكون لها الأثر الجيد على تسيير المال العام.
- ✓ القانون 07/23 جاء في إطار التحضير لتطبيق المحاسبة على أساس الحقوق والالتزامات المثبتة بهدف التلاؤم مع المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام ، ويظهر هذا من خلال تكليف المحاسبين العموميين بمسك المحاسبة العامة على أساس الحقوق والالتزامات المثبتة.
- ✓ تم تخفيف المسؤولية على المحاسبين العموميين حيث تم إلغاء شرط توافق النفقة مع القوانين والتنظيمات المعمول بها الذي نصت عليه المادة 36 من القانون 21/90 التي أقرت المحاسبين العموميين، وربطها القانون الجديد بمدونة الوثائق الثبوتية للنفقات بالإضافة للشروط الأخرى لقبول دفع النفقة العمومية المنصوص عليها في المادة 27 من القانون 07/23.
- ✓ القانون 07/23 فصل في أنواع الرقابة التي نص عليها القانون العضوي 15/18 بهدف تعزيز الشفافية في تسيير المال العام وترشيد الإنفاق العام.
- ومن أجل أن يؤدي نظام المحاسبة العمومية الدور المنوط به في ضوء الإصلاحات التي مسته والإصلاحات التي مست المالية العمومية عموما يجب أن يرفق باتخاذ إجراءات وخطوات عملية وسريعة تضمن تحقيق الأهداف المنشودة من عملية الإصلاح، وبهذا الشأن نقدم التوصيات التالية :
- ✓ الاهتمام بالعنصر البشري من خلال تكثيف التكوين وتجديد المعارف سواء للمحاسبين العموميين أو الأمرين بالصرف وكذا المستخدمين الموضوعين تحت سلطتهم، مع تحسين ظروف العمل وتوفير كل الإمكانيات المادية اللازمة .

- ✓ الإسراع في رقمنة كل المصالح من أجل تسريع وتسهيل العمليات المحاسبية وإضفاء شفافية أكبر لهذه العمليات، وكذا وجوب ربط جميع المراكز المحاسبية بقاعدة معلوماتية من أجل المعالجة الآنية لمختلف العمليات المالية والمحاسبية.
- ✓ إصلاح المالية المحلية حيث توجد عدة نصوص تحكم ميزانيات الجماعات المحلية قديمة جدا على غرار التعليمتين C و W، وهذه النصوص أصبحت لا تتوافق مع التطور الذي عرفته المالية العمومية ولا مع الدور المنتظر من الجماعات المحلية في تعزيز الاستقلالية المالية والنهوض بالتنمية المحلية .
- ✓ الإسراع في تطبيق الأحكام الجديدة التي أتى بها القانون 07/23 والتعجيل بإصدار النصوص التنظيمية له بعد إثرائها من طرف الفاعلين .
- ✓ إعادة النظر في الرقابة المزدوجة التي يمارسها كل من المراقب الميزانياتي والمحاسب العمومي، وذلك بتحديد مسؤوليات كل طرف وهذا ما سيسمح بتقليل حالات رفض النفقات العمومية ويسرع من وتيرة استهلاك الاعتمادات المالية وبالتالي تسريع عملية التنمية.
- ✓ الاستفادة من التجارب الدولية الناجحة في تطبيق معايير المحاسبة في القطاع العام وتكييفها وفق احتياجات الحالة الجزائرية.

## 5. قائمة المراجع:

- أحمد يوسف السعيد. (2014). ضرورة تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر. مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية ، المجلد 05 (العدد 02)، صفحة 23.
- الصادق الأسود. (2011). مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد الانفاق العام (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر 03.
- القانون العضوي 18/15. (02 09 2018). المتعلق بقوانين المالية المعدل و المتمم . الجزائر: الجريدة الرسمية رقم 53.
- القانون رقم 07/23. (21 06 2023). المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية و التسيير المالي. الجزائر: الجريدة الرسمية رقم 42.
- خلف الله بن يوسف. (2022). مشروع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل تبني معايير القطاع الحكومي الخاص IPSAS. مجلة أبحاث إقتصادية معاصرة ، 05 (01).

- زهير شلال. (2014). افاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة امحمد بوقرة بومرداس.
- شاكر عصفور. (2008). *أصول الموازنة العامة* (الإصدار ط الاولى). عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع.
- شوقي أحمد دنيا. (1996). النظام المالي الإسلامي و ترشيد الإنفاق العام. *حولية كلية الشريعة و القانون و الدراسات الإسلامية* (العدد 14)، ص 151.
- عزوز مخلوفي. (2022). دور رقمنة الخزينة العمومية في تفعيل الرقابة على نفقات التسيير -حالة ولاية الأغواط-. *مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية* ، 06 (02).
- مجلس المحاسبة. (2023). *التقرير السنوي لمجلس المحاسبة لسنة 2023*. تاريخ الاسترداد 07 30, 2024، من <https://www.ccomptes.dz/wp-content/uploads/2023/11/RA.2023-AR.pdf>
- مجلس المحاسبة. (2024). تاريخ الاسترداد 05 13, 2024، من [/https://www.ccomptes.dz/fr/siege-de-la-cour-des-comptes-alger](https://www.ccomptes.dz/fr/siege-de-la-cour-des-comptes-alger)
- محمد بن مكرم ابن منظور الإفريقي المصري. *لسان العرب* (الإصدار الطبعة الاولى). القاهرة: دار المعارف.
- نادية مغني. (2017). دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام ipsas (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر 03.