

جامعة سعيدة، الدكتور مولاي الطاهر



كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم القانون العام

إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر على ضوء القانون رقم 07-23

مذكرة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة ماستر في الحقوق
تخصص: دولة و مؤسسات

تحت إشراف الأستاذ:
خنفوسي عبد العزيز

من إعداد الطالبين:
قادة عبد الله فاروق
سيرات ياسين

أعضاء لجنة المناقشة

رئيساً	جامعة الانتماء	الرتبة العلمية	الدكتور اللقب والاسم
مشرفاً ومقرراً	جامعة الانتماء	الرتبة العلمية	الدكتور اللقب والاسم
عضواً	جامعة الانتماء	الرتبة العلمية	الدكتور اللقب والاسم

السنة الجامعية: 2026/2025

جامعة سعيدة، الدكتور مولاي الطاهر



كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم القانون العام

إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر على ضوء القانون رقم 07-23

مذكرة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة ماستر في الحقوق
تخصص: دولة و مؤسسات

تحت إشراف الأستاذ:
خنفوسي عبد العزيز

من إعداد الطالبين:
قادة عبد الله فاروق
سيرات ياسين

أعضاء لجنة المناقشة

رئيساً	جامعة الانتماء	الرتبة العلمية	الدكتور اللقب والاسم
مشرفاً ومقرراً	جامعة الانتماء	الرتبة العلمية	الدكتور اللقب والاسم
عضواً	جامعة الانتماء	الرتبة العلمية	الدكتور اللقب والاسم

السنة الجامعية: 2026/2025

إهداء

إلى من كان سندي في هذه الحياة، ومن غمرني بالدعم والمحبة دون مقابل،
...إلى من علّمني أن النجاح لا يُمنح بل يُنتزع بالإصرار والعمل

إلى والديّ الكريمين حفظهما الله وأطال في عمرهما،
أهدي هذا العمل المتواضع عربون امتنان وعرفان

إلى كل أفراد عائلتي، الذين كانوا لي خير عون وتشجيع

وإلى كل من ساهم في مسيرتي الدراسية من قريب أو بعيد

أهدي هذا الجهد المتواضع، راجياً من الله أن يكون خطوة في طريق النجاح والتوفيق

شكر وتقدير

الحمد لله الذي وفقني لإتمام هذا العمل المتواضع، وأعانتني على إنجازه، له الحمد أولاً وآخرًا

أتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى الأستاذ خنفوسي عبد العزيز ، على إشرافه وتوجيهاته القيّمة ونصائحه العلمية التي كان لها الأثر الكبير في إنجاز هذا العمل، فله مني كل التقدير والاحترام

كما أتوجه بالشكر إلى أساتذتي الأفاضل بكلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم القانون العام، على ما قدموه لي من تكوين علمي ومعرفي طوال مساري الدراسي

ولا يفوتني أن أشكر كل من ساعدني من قريب أو بعيد في إتمام هذا العمل

وفي الختام، أسأل الله أن يجعل هذا الجهد خالصًا لوجهه الكريم، وأن ينفع به

قائمة المختصرات

- **IPSAS** : International Public Sector Accounting Standards
(المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام).
- **IFAC** : International Federation of Accountants
(الاتحاد الدولي للمحاسبين).
- **OECD** : Organisation for Economic Co-operation and Development
(منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية).
- **UFC** : Université de la Formation Continue
(جامعة التكوين المتواصل).

مقدمة

تُعَدّ المحاسبة العمومية أحد الركائز الأساسية التي يقوم عليها نظام تسيير المالية العامة في الدولة، إذ تمثل الأداة القانونية والتقنية التي يتم من خلالها ضبط مختلف العمليات المالية المتعلقة بتحصيل الإيرادات العمومية وتنفيذ النفقات العمومية، إضافة إلى تسجيلها ومراقبتها وفق قواعد محددة تضمن الشفافية والانضباط في استعمال المال العام. وقد حظي هذا النظام باهتمام كبير في مختلف الدول، نظراً للدور الذي يؤديه في تعزيز الرقابة على المال العام وتحقيق الكفاءة في إدارة الموارد المالية للدولة. وتشير أدبيات المالية العامة إلى أن المحاسبة العمومية تشكل إطاراً قانونياً وتنظيمياً يهدف إلى ضمان سلامة تنفيذ الميزانية العامة واحترام القواعد المالية المعتمدة، وذلك من خلال تحديد مهام مختلف المتدخلين في العملية المالية، وعلى رأسهم الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون، وكذا تنظيم طرق مسك الحسابات العمومية ومراقبة العمليات المالية.

هذا وقد عرف النظام المحاسبي العمومي في الجزائر عدة مراحل من التطور، ارتبطت بالتحويلات السياسية والاقتصادية التي عرفتھا البلاد منذ الاستقلال. فقد استمرت الجزائر في السنوات الأولى بعد الاستقلال في تطبيق بعض القواعد المالية الموروثة عن النظام الاستعماري لاعتبارات تقنية وإدارية، قبل أن تتجه لاحقاً إلى تقنين نظامها المحاسبي العمومي من خلال إصدار القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، الذي شكّل الإطار القانوني المنظم للمحاسبة العمومية لمدة طويلة. غير أن التحويلات الاقتصادية التي شهدتها الجزائر، إلى جانب التوجه نحو إصلاح المالية العامة وتعزيز مبادئ الشفافية والحوكمة، أدت إلى بروز الحاجة لتحديث هذا الإطار القانوني بما يتلاءم مع متطلبات التسيير المالي الحديث.

وفي هذا السياق، فقد جاء القانون رقم 07-23 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي الصادر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية سنة 2023 ليجسد مرحلة جديدة في مسار إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر. و عليه نجد أن هذا القانون إلى تحديث قواعد المحاسبة العمومية بما يتماشى مع التطورات الحديثة في مجال إدارة المالية العامة، من خلال إدخال مفاهيم جديدة في التسيير المالي، وتطوير طرق تسجيل العمليات المالية، وتعزيز مبادئ الشفافية والمساءلة

في تسيير الأموال العمومية، فضلاً عن السعي إلى تحسين فعالية الرقابة المالية وترشيد النفقات العمومية.

– الإشكالية الرئيسية للموضوع

في ظل الإصلاحات التي شهدتها النظام المالي العمومي في الجزائر، الإشكالية الرئيسية للموضوع حول مدى قدرة القواعد القانونية الجديدة على تحقيق الأهداف المرجوة من إصلاح المحاسبة العمومية. وعليه يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية على النحو الآتي:

إلى أي مدى ساهم القانون رقم 07-23 في إصلاح وتحديث النظام المحاسبي العمومي في الجزائر، وما هي أهم التحديات والآفاق المرتبطة بتطبيقه في مجال تسيير المالية العامة؟

– الأسئلة الفرعية أو الجزئية:

تتفرع عن الإشكالية الرئيسية مجموعة من الأسئلة الفرعية أو الجزئية، نجلها فيما يلي:

- 1- ما المقصود بالنظام المحاسبي العمومي وما هي أهم خصائصه؟
- 2- كيف تطور النظام المحاسبي العمومي في الجزائر قبل صدور القانون رقم 07-23؟
- 3- ما هي أهم المستجدات التي جاء بها القانون رقم 07-23؟
- 4- ما هي الآثار التي يمكن أن يحدثها هذا القانون على تسيير المالية العامة؟
- 5- ما هي التحديات التي قد تواجه تطبيق إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر؟

– أهداف الموضوع

يسعى هذا البحث إلى تحقيق مجموعة من الأهداف العلمية المرتبطة بدراسة إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر في ظل القانون رقم 07-23، ويمكن تلخيص أهم هذه الأهداف فيما يلي:

1- توضيح مفهوم النظام المحاسبي العمومي وبيان خصائصه الأساسية ودوره في تنظيم العمليات المالية للدولة.

2- دراسة تطور النظام المحاسبي العمومي في الجزائر من خلال تتبع المراحل التي مر بها قبل صدور الإصلاحات الحديثة، خاصة في ظل القانون رقم 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

3- تحليل الإطار القانوني للإصلاح المحاسبي العمومي من خلال دراسة أحكام القانون رقم 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي.

4- إبراز أهم المستجدات التي جاء بها القانون رقم 23-07 ومدى مساهمتها في تحديث النظام المحاسبي العمومي وتعزيز الشفافية في تسيير المال العام.

5- تحديد التحديات والصعوبات التي قد تواجه تطبيق هذا الإصلاح على المستوى القانوني والتنظيمي والتقني.

6- إبراز أثر إصلاح النظام المحاسبي العمومي على تسيير المالية العامة وتحسين فعالية الرقابة على المال العام وترشيد النفقات العمومية.

7- تقديم مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات التي يمكن أن تساهم في دعم نجاح إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر.

– الأهمية العلمية و العملية للموضوع:

1- الأهمية العلمية

تكمن الأهمية العلمية لهذه الدراسة في إثراء المعرفة الأكاديمية في مجال المحاسبة العمومية والمالية العامة، و هذا خلال:

1- تقديم تحليل شامل للإصلاحات المحاسبية الحديثة في الجزائر، خاصة ما جاء به القانون رقم 23-07، ومقارنة النظام الجديد بالنظام السابق.

2- توضيح دور المحاسبة العمومية في تعزيز الشفافية والمساءلة في إدارة المال العام، وهو موضوع يحظى باهتمام الباحثين والمختصين في المالية العامة.

3- توسيع قاعدة المعرفة حول العلاقة بين الإصلاحات القانونية والتسيير المالي العمومي، مما يساهم في دعم الدراسات المستقبلية في مجال المالية العامة والمحاسبة الحكومية.

– الأهمية العملية

تتمثل الأهمية العملية لهذا الموضوع في:

1. مساعدة صناع القرار والمحاسبين العموميين على فهم التغيرات التي جاء بها القانون رقم 07-23 وتطبيقها بفعالية في ميدان العمل المالي والإداري.

2. تقديم إرشادات حول كيفية تطوير آليات الرقابة المالية وتحسين تسيير الموارد العامة بما يضمن الاستخدام الأمثل للأموال العمومية.

3. تسليط الضوء على التحديات المحتملة في تطبيق الإصلاحات المحاسبية، سواء على المستوى القانوني أو التنظيمي أو التقني، بما يساعد على إيجاد حلول عملية لتجاوزها.

4. المساهمة في ترشيد النفقات العمومية وتعزيز فعالية الإجراءات المالية والإدارية داخل المؤسسات العمومية.

بهذا الشكل، نجد أن الموضوع يجمع بين الأهمية العلمية، من حيث إثراء المعرفة القانونية والمالية، والأهمية العملية، من حيث تحسين الأداء المالي والإداري في الدولة.

– المنهج المتبع في الموضوع

تم الاعتماد في هذه الدراسة على مجموعة من المناهج العلمية المتكاملة، وذلك بما يتناسب مع طبيعة الموضوع ذي الطابع القانوني والمالي، والمتمثل في دراسة إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بموجب القانون رقم 07-23، وتتمثل هذه المناهج فيما يلي:

1. المنهج التاريخي:

تم توظيف المنهج التاريخي من خلال تتبع التطور التاريخي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، بداية من القوانين والتنظيمات التي كانت سارية قبل صدور القانون رقم 23-07، مع إبراز مختلف المراحل التي مر بها النظام المحاسبي العمومي، والظروف التي دفعت إلى تبني إصلاحات جديدة في هذا المجال .

2. المنهج الوصفي:

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي قصد تقديم عرض دقيق للإطار القانوني والتنظيمي للمحاسبة العمومية، وذلك من خلال وصف مختلف المفاهيم المرتبطة بالمحاسبة العمومية، وكذا الأجهزة والآليات القانونية المنظمة لها في التشريع الجزائري .

3. المنهج التحليلي:

تم استخدام المنهج التحليلي لتحليل النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة العمومية، خاصة أحكام القانون رقم 23-07، بهدف فهم طبيعة الإصلاحات التي جاء بها، وتقييم مدى مساهمتها في تطوير النظام المحاسبي العمومي، مع إبراز أهم النقائص والصعوبات المرتبطة بالتطبيق العملي لهذه الإصلاحات .

4. المنهج المقارن:

تم الاستعانة بالمنهج المقارن من خلال مقارنة بعض الأحكام والمبادئ التي جاء بها القانون رقم 23-07 مع التشريعات السابقة المنظمة للمحاسبة العمومية، وذلك من أجل إبراز أوجه الاختلاف والتشابه، وتحديد مدى التطور الذي حققه المشرع الجزائري في مجال إصلاح المحاسبة العمومية.

– حدود الموضوع

الحدود المكانية

تقتصر الدراسة على النظام المحاسبي العمومي في الجزائر، مع التركيز على المؤسسات والهيئات العمومية المعنية بتطبيق قواعد المحاسبة العمومية.

الحدود الزمنية

تشمل الدراسة الفترة الممتدة من مرحلة ما بعد الاستقلال الجزائري، حيث بدأت الدولة في تنظيم محاسبتها العمومية بشكل مستقل، وصولاً إلى صدور القانون رقم 07-23 سنة 2023، مع استعراض أهم الإصلاحات التي سبقت هذا القانون.

– هيكلية الموضوع

تمت هيكلية البحث بطريقة منهجية تتيح فهم تطور النظام المحاسبي العمومي في الجزائر، وتحليل الإصلاحات التي جاء بها القانون رقم 07-23، وكذلك استشراف التحديات والآفاق المستقبلية. وتتوزع الدراسة كما يلي:

- **مبحث تمهيدي: استقصاء تاريخ الإصلاحات المحاسبية العمومية في الجزائر**
 - المطلب الأول: المنظومة القانونية للمحاسبة العمومية خلال فترة الاحتلال الفرنسي
 - المطلب الثاني: المنظومة القانونية المطبقة على محاسبة الدولة الجزائرية المستقلة
- **الفصل الأول: الإطار القانوني لإصلاح النظام المحاسبي العمومي على ضوء القانون رقم 07-23**
 - المبحث الأول: ماهية النظام المحاسبي العمومي
 - المبحث الثاني: تطور النظام المحاسبي العمومي في الجزائر
- **الفصل الثاني: تحديات تطبيق القانون رقم 07-23 وآفاق إصلاح النظام المحاسبي العمومي**
 - المبحث الأول: عرض وتحليل القانون رقم 07-23
 - المبحث الثاني: أثر القانون 07-23 على النظام المحاسبي العمومي
- **الفصل الثالث: آفاق وتحديات تطبيق إصلاح النظام المحاسبي العمومي**
 - المبحث الأول: تحديات تطبيق القانون 07-23
 - المبحث الثاني: آفاق إصلاح النظام المحاسبي العمومي
- **خاتمة**

مبحث تمهيدي: استقصاء تاريخ الإصلاحات المحاسبية العمومية

يُشكل المبحث التمهيدي مدخلاً لفهم تطور النظام المحاسبي العمومي في الجزائر، وهذا من خلال دراسة المراحل التاريخية التي عرفتتها المحاسبة العمومية والتعديلات القانونية التي طالتها. كما يهدف هذا المبحث إلى توضيح الإطار القانوني والتنظيمي للنظام المحاسبي العمومي، وفهم كيفية انتقاله من النظم التقليدية إلى الإصلاحات الحديثة، خاصة تلك المنصوص عليها في القانون رقم 07-23

و عليه ستناول المبحث التمهيدي في محورين أساسيين هما :

— المطلب الأول: المنظومة القانونية للمحاسبة العمومية خلال فترة الاحتلال الفرنسي

— المطلب الثاني: المنظومة القانونية المطبقة على محاسبة الدولة الجزائرية المستقلة

المطلب الأول: المنظومة القانونية للمحاسبة العمومية خلال فترة الاحتلال الفرنسي

يُشكل هذا المطلب مدخلاً لفهم تاريخ المحاسبة العمومية في الجزائر، حيث يُوضح كيف أسست الإدارة الفرنسية خلال فترة الاحتلال قواعد المحاسبة والنظام المالي الذي ساهم في تنظيم الإيرادات والنفقات العامة. دراسة هذا المطلب تتيح لنا التعرف على الأسس القانونية والتشريعية للنظام المالي للجزائر، كما و هدفنا إلى إبراز النظام العام للمحاسبة العمومية وأثره على الإدارة المالية في المستعمرات، بالإضافة إلى استعراض النصوص القانونية والتشريعية التي وضعت النظام المالي في الجزائر المستعمرة. يُظهر لنا هذا التمهيد كيف كانت السيادة المالية مركزية بيد السلطات الفرنسية، وما هي التعديلات الشكلية التي أدخلت على النظام المالي على مدار المرحلة الإستعمارية، وصولاً إلى الفترة الأخيرة من قبل الاستقلال.

الفرع الأول: تطبيق النظام العام للمحاسبة العمومية

تمثل مرحلة تطبيق النظام العام للمحاسبة العمومية في الجزائر خلال فترة الاحتلال الفرنسي البداية الفعلية لتأسيس قواعد التنظيم المالي والمحاسبي في الإدارة العمومية. وقد سعت السلطات الاستعمارية منذ السنوات الأولى للاحتلال إلى إخضاع التسيير المالي لقواعد قانونية وإدارية مستمدة من النظام الفرنسي، بهدف ضمان التحكم في الموارد المالية وتكريس الرقابة المركزية على الإيرادات والنفقات العمومية. وفي هذا الإطار، تم إصدار مجموعة من النصوص القانونية والتنظيمية التي نظمت المحاسبة العمومية في الجزائر

المستعمرة، كان أبرزها الأمر الصادر في 31 ماي 1838، ثم المرسوم المؤرخ في 31 ماي 1862، واللدان شكلاً الأساس الأول للنظام المحاسبي العمومي المطبق آنذاك.

1. قواعد المحاسبة العمومية المطبقة بموجب الأمر الصادر في 31 ماي 1838

أصدر الاحتلال الفرنسي الأمر المؤرخ في 31 ماي 1838 لتنظيم النظام المالي في الجزائر المستعمرة، وهو يمثل أول محاولة رسمية لوضع قواعد المحاسبة العمومية في الجزائر هذا وقد نص الأمر على وجوب الالتزام بتسجيل الإيرادات والنفقات بدقة، وتحديد مسؤوليات الموظفين الماليين لضمان الرقابة المركزية على الأموال العامة. كما أشار الأمر إلى ضرورة أن تكون جميع العمليات المحاسبية تحت إشراف السلطات الفرنسية المركزية، مما أعطى الدولة المستعمرة سيطرة كاملة على الموارد المالية للجزائر.¹

2. إصدار نظام خاص بالجزائر المستعمرة طبقاً للمرسوم الصادر في 31 ماي 1862

لتكييف النظام العام مع الواقع المحلي، صدر المرسوم الخاص بالجزائر المستعمرة بتاريخ 31 ماي 1862، الذي أدخل تعديلات على قواعد المحاسبة العامة، كما نظم الميزانية والإيرادات والنفقات وفق خصوصيات الجزائر المستعمرة. شمل هذا المرسوم إجراءات تفصيلية لتسجيل العمليات المالية، وفرض رقابة إضافية على الإنفاق العمومي، مع الحفاظ على المركزية في اتخاذ القرارات المالية. وقد مهد هذا المرسوم لتطوير النظام المالي تدريجياً خلال العقود التالية، مع بعض التعديلات الشكلية التي تتوافق مع تطورات الإدارة الاستعمارية.²

الفرع الثاني: النصوص القانونية المتعلقة بالنظام المالي للجزائر المستعمرة

شهدت الجزائر خلال فترة الاحتلال الفرنسي صدور مجموعة من النصوص القانونية والتنظيمية التي هدفت إلى تنظيم النظام المالي وإخضاعه للسياسة الاستعمارية الفرنسية. وقد ارتبطت هذه النصوص بالسعي إلى فرض رقابة مركزية على الموارد المالية وتسيير النفقات العمومية بما يخدم مصالح الإدارة الاستعمارية. كما تميز النظام المالي للجزائر المستعمرة بالتبعية الكاملة للنظام المالي الفرنسي، سواء من حيث إعداد الميزانية أو طرق تنفيذها ومراقبتها، وهو ما انعكس على محدودية الاستقلال المالي للهيئات

¹ أحمد يوسف السعيد، "ضرورة تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر"، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد 5، العدد 2، 31-12-2014، ص: 24.

² أبو القاسم سعد الله، تاريخ الجزائر الثقافي، ج. 4، بيروت: دار الغرب الإسلامي، 1998، ص 45-48.

المحلية. ومع مرور الوقت، عرف هذا النظام بعض التعديلات والتطورات، خاصة خلال الفترة الممتدة بين 1947 و1959، غير أن جوهره ظل قائمًا على المركزية المالية وربط الجزائر بالإدارة المالية الفرنسية.

1. أول نظام مالي للجزائر المستعمرة

اعتمدت الجزائر المستعمرة أول نظام مالي متكامل على غرار النظام الفرنسي، حيث تم توحيد الإيرادات والنفقات تحت إشراف الحكومة الفرنسية¹. وقد ركز هذا النظام على الرقابة الصارمة لضمان تحصيل الأموال العامة واستعمالها وفق المعايير التي وضعتها الدولة الفرنسية، مع تقليل سلطة الهيئات المحلية في اتخاذ القرارات المالية.

2. تبعية ميزانية الجزائر لميزانية الدولة الفرنسية

كانت ميزانية الجزائر مرتبطة بميزانية الدولة الفرنسية لعدة عقود، وهو ما انعكس على استقلالية السلطات المحلية في التخطيط المالي واتخاذ القرارات المتعلقة بالإنفاق². وبذلك، كان النظام المالي في الجزائر يفتقد إلى الاستقلالية، حيث كانت السلطات الفرنسية تحتفظ بحق الموافقة على جميع البنود المالية، بما فيها الإيرادات والنفقات المقررة للهيئات المحلية.

3. معالم النظام المالي للجزائر المستعمرة خلال الفترة 1947-1959

إنه وخلال الفترة الممتدة بين 1947 إلى 1959، شهد النظام المالي للجزائر المستعمرة بعض التطورات الشكلية، والتي تضمنت تحديث أساليب تسجيل الإيرادات ومراقبة النفقات³. كما تم اعتماد إجراءات محاسبية جديدة لتسهيل الرقابة على النفقات العامة، لكن الإطار القانوني الأساسي ظل مشابهاً للنظام الفرنسي التقليدي، مع استمرار المركزية المالية بيد السلطات الفرنسية. هذا وقد كانت هذه الفترة مرحلة انتقالية أسست لوعي جزئي بضرورة إصلاح الإدارة المالية بعد الاستقلال.

¹ علي مراد، جمعية العلماء المسلمين الجزائريين وأثرها الإصلاحي في الجزائر، الجزائر، دار هومة، 2007، ص 56-58.

² سعد الله، مرجع سابق، ص 50.

³ نفس المرجع ص 55.

المطلب الثاني: المنظومة القانونية المطبقة على محاسبة الدولة الجزائرية المستقلة

يشكل هذا المطلب متابعة لتطور المحاسبة العمومية بعد الاستقلال، حيث شهدت الجزائر مرحلة انتقالية دقيقة في بناء نظام محاسبي ومالي مستقل. كما و يهدف المطلب إلى إبراز التحولات التشريعية والتنظيمية التي طبقت على المحاسبة العمومية، و هذا من خلال مرحلتين أساسيتين: الفترة الممتدة من 1962 إلى 1995، والتي اعتمدت جزئياً على التشريع المالي الاستعماري، والفترة الممتدة من 1995 إلى 2018، والتي شهدت مشاريع إصلاحية شاملة أدت إلى تحديث المحاسبة العمومية وتطبيق معايير حديثة وفق قوانين جديدة مثل القانون العضوي رقم 18-15.

الفرع الأول: خلال الفترة الممتدة من 1962 إلى 1995

1. استمرار العمل بالتشريع المالي الاستعماري (ضرورة تقنية)

بعد استقلال الجزائر و هذا في 1962، استمر العمل بالتشريعات المالية الاستعمارية بشكل مؤقت، لاعتبارات تقنية وضرورة استمرارية إدارة الموارد المالية للدولة¹. و عليه فقد سمح هذا الأمر بضرورة استمرار الأداء المالي للدولة مع الاعتماد على أساليب الرقابة المحاسبية القائمة مسبقاً.

2. النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالمحاسبة العمومية

أصدرت الدولة الجزائرية بعد الاستقلال مجموعة من النصوص التشريعية والتنظيمية لتنظيم المحاسبة العمومية:

أ. القانون 17/84: تبني المشرع الجزائري القانون رقم 84-17 المنظم لقوانين المالية في ظل النظام القانوني الذي أقره دستور سنة 1976 والميثاق الوطني لنفس السنة². وقد ظهرت أولى الإشارات إلى ضرورة إصدار نص قانوني ينظم قوانين المالية أثناء مناقشة ومصادقة المجلس الشعبي الوطني على الأمر رقم

¹ سعد الله، أبو القاسم، مرجع سابق، ص52

² القانون رقم 84-17 المؤرخ في 7 جويلية 1984، المتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 28، الصادرة بتاريخ 10 جويلية 1984.

65-320 المتضمن قانون المالية لسنة 1966¹، حيث نصّت المادة 6 مكرر منه على إصدار قانون تنظيمي يحدد كيفية تقديم قوانين المالية. غير أنّ هذه المادة أُلغيت لاحقاً بمناسبة المصادقة على قانون المالية لسنة 1983 بموجب المادة 24، وعُوّضت بالمادة 17 التي كرّست بدورها فكرة إصدار نص تشريعي يحدد كيفية إعداد وتقديم قوانين المالية.²

ومن جهة أخرى، ساهم المؤتمر الاستثنائي لجهة التحرير الوطني المنعقد سنة 1980 في تعزيز التوجه نحو إصلاح المنظومة المالية والاقتصادية، من خلال طرح فكرة إعداد مشروع تنظيم مالي شامل، يقوم على تبني قانون إطار ينظم قوانين المالية. وقد انصبّ اهتمام هذه الإصلاحات أساساً على تنظيم قوانين المالية، دون التوسع في الجوانب المتعلقة بتنفيذ الميزانية، والتي كانت تُنظّم في النظام الفرنسي ضمن مجال النظام العام للمحاسبة العمومية.³

ويلاحظ أن القانون 84-17 جاء في ظل نظام اقتصادي قائم على تدخل الدولة وتطبيق سياسة المخططات الوطنية، كما تأثر في الوقت نفسه بالنموذج الفرنسي، خاصة بالقانون العضوي المنظم لقوانين المالية المنصوص عليه في المادة 46 من الدستور الفرنسي لسنة 1958. إضافة إلى ذلك، يُعد هذا القانون ثمرةً للنقاشات البرلمانية التي رافقت دراسة قوانين المالية، حيث طالب النواب بضرورة وضع قانون ينظم هذا المجال ويضع حدًا لتشتت النصوص التشريعية والتنظيمية التي عرفتھا المالية العمومية منذ الاستقلال.⁴

وعقب المصادقة على القانون رقم 84-17، طُرح سؤال على السيد رابح بيطاط، رئيس المجلس الشعبي الوطني آنذاك، حول الطبيعة القانونية لهذا النص، فأوضح أنه يُعتبر «قانون إطار» وليس قانوناً عضوياً، وذلك لعدم تكريس القوانين العضوية ضمن أحكام دستور 1976، فضلاً عن غياب مجلس دستوري في تلك المرحلة، باعتبار أن اعتماد القوانين العضوية يتطلب إجراءات خاصة ومشددة تختلف عن تلك المتعلقة بالقوانين العادية. وقد جاء هذا القانون لتنظيم مختلف الجوانب المرتبطة بالمالية العمومية.

¹ الأمر رقم 65-320 المؤرخ في 30 ديسمبر 1965، المتضمن قانون المالية لسنة 1966، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 111، الصادرة في 31 ديسمبر 1965، المادة 6 مكرر (ملغاة).

² القانون رقم 82-14 المؤرخ في 30 ديسمبر 1982، المتضمن قانون المالية لسنة 1983، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 54، الصادرة في 30 ديسمبر 1982، المادتين 17 و24.

³ أحمد يوسف السعيد، مرجع سابق، ص 25

⁴ يحيى دنيدي، المالية العامة، دار الخلدونية، الجزائر، 2010، ص 48

ب. القانون 90-21: يعتبر القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية والمراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه، المصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر ويسمى عادة بقانون المحاسبة العمومية، إضافة إلى هذا نجد:

• **المرسوم التنفيذي رقم 91-311** المؤرخ في 07-09-1991 المتعلق بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين.

• **المرسوم التنفيذي 91-312** المؤرخ في 07-09-1991 المحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين، وإجراءات مراجعة باقي الحسابات وكيفيات اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين.

• **المرسوم التنفيذي 91-313** المؤرخ في 07-09-1991 الذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها.

• **المرسوم التنفيذي 91-314** المؤرخ في 07-09-1991 المتعلق بإجراء تسخير الآمرين بالصرف للمحاسبين العموميين.

يمثل صدور القانون 90/21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية مرحلة جديدة في هذا المجال، إذ يعتبر أول تقنين لقواعد المحاسبة العمومية¹ ومبادئها على الأقل منذ الاستقلال، فقد عكفت الجزائر كغيرها من الدول الحديثة الاستقلال على تبني النهج الاشتراكي كإيديولوجية في تسيير شؤونها، ومع أولى سنوات الثمانينيات ظهرت أزمة اقتصادية مست الدول السائرة في فلك الاشتراكية التي لم تكن الجزائر بمعزل عنها حيث عصفت بها رياح الأزمة خاصة بعد سنة 1986²، مما تطلب أولاً البحث عن الحلول الاقتصادية من أجل تجاوز الاختلالات المالية بسبب السقوط الحر لأسعار البترول، وقد أدى ذلك إلى اللجوء للمؤسسات المالية الدولية من أجل الحصول على تحويلات تسمح بتغطية جزء من احتياجات التمويل الخارجية، هذه الإصلاحات الاقتصادية قابلتها من جهة أخرى ضرورة تبني منظومة قانونية جديدة تتماشى والنهج الاقتصادي الجديد الذي كرسه دستور 1989 فيما بعد غير أنه

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 35، الصادرة بتاريخ 24 محرم 1411 هـ الموافق 15 أوت 1990

² ممي إسماعيل والمكي زبيدي، "المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل القانون 21-90 ودورها في مساعدة المحاسب العمومي في تنفيذ الميزانية المالية للمؤسسات التعليمية: دراسة ميدانية"، مجلة إقتصاد المال والأعمال، المجلد 08، العدد 02، جانفي 2024، ص 89.

قبل ذلك تعلق الإصلاحات بالمؤسسات العمومية الاقتصادية سنة 1988 والتي سبقتها إعادة هيكلة فاشلة باشرتها الجزائر ضمن المخطط الخماسي الأول (1980/1984) عن طريق مرسوم 240/80 الصادر في 14-10-1980 المتعلق بإعادة هيكلة الشركات الوطنية، بسبب فشل هذه السياسة واستمرار المديونية الخارجية.¹

وفي هذا السياق تجسدت فكرة استقلالية المؤسسات العمومية الاقتصادية، وهذه الإصلاحات أخرجت المؤسسات العمومية من دائرة المالية العمومية عن طريق تعديل المادتين 3 و 11 من قانون 84/17 عن طريق القانون 88/05 بما يتناسب مع هذا الطرح بالنسبة لقوانين المالية.

3. نحو تقنين قواعد المحاسبة العمومية من خلال القانون رقم 21-90

شكل القانون رقم 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية خطوة هامة نحو تقنين قواعد المحاسبة العمومية في الجزائر.² وقد حدد هذا القانون المبادئ الأساسية للمحاسبة العمومية، وأنظمة التسجيل، وواجبات المحاسب العمومي، كما نص على الإجراءات المالية والرقابية التي يجب أن تتبعها الهيئات العمومية، مما ساهم في تطوير إطار قانوني أكثر وضوحًا واستقرارًا.

الفرع الثاني: خلال الفترة الممتدة من 1995 إلى 2018

1. مشروع الإطار المحاسبي الجديد المصادق عليه بتاريخ 23-04-1997

في 23 أبريل 1997، تم المصادقة على مشروع الإطار المحاسبي الجديد، الذي يهدف إلى تحديث الأسس المحاسبية وتبني معايير متطورة لتحسين تسجيل العمليات المالية والرقابة عليها.³

¹ قاوي السعيد، "قانون المحاسبة العمومية في الجزائر"، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم في القانون العام فرع الدولة والمؤسسات العمومية، كلية الحقوق - سعيد حمدين -، جامعة الجزائر 1 يوسف بن خدة، السنة الجامعية: 2022-2023، ص 109.

² قانون رقم 90-21 مؤرخ في 15 أوت 1990، يتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 35، ص 12-20.

³ مشروع الإطار المحاسبي الجديد المصادق عليه بتاريخ 23 أبريل 1997، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 17، ص 9-15.

2. مشروع الإصلاح المحاسبي لسنة 2006

أطلق مشروع الإصلاح المحاسبي لسنة 2006 مجموعة من التعديلات التنظيمية والإجرائية، بهدف تحسين فعالية النظام المحاسبي وتعزيز الشفافية، خاصة فيما يتعلق بإجراءات تسجيل النفقات والإيرادات، وإعداد التقارير المالية¹.

3. تحديث إجراءات المحاسبة العمومية في ظل القانون العضوي رقم 15-18

مع صدور القانون العضوي رقم 15-18، تم تحديث الإجراءات المحاسبية بشكل شامل، بما في ذلك اعتماد محاسبة على أساس الحقوق المثبتة، وتطوير نظم المعلومات المحاسبية، وتعزيز الرقابة الداخلية والخارجية على الموارد المالية، بما يضمن الشفافية والمساءلة في إدارة المال العام².

¹ وزارة المالية، مشروع الإصلاح المحاسبي لسنة 2006، الجزائر: وزارة المالية، 2006، نشر داخلي، ص 2-10.

² القانون العضوي رقم 15-18 المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 65، 2018، ص 7-18.

الفصل الأول

الإطار القانوني لإصلاح النظام المحاسبي العمومي

على ضوء القانون رقم 23-07

تمهيد

يُعدّ إصلاح النظام المحاسبي العمومي من أبرز الإصلاحات التي باشرتها الجزائر في إطار تحديث منظومة المالية العمومية وتعزيز فعالية تسيير المال العام، خاصة في ظل التحولات الاقتصادية والإدارية التي شهدتها الدولة خلال السنوات الأخيرة. وقد جاء القانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي ليكرّس هذا التوجه الإصلاحي، من خلال إرساء إطار قانوني جديد يهدف إلى تجاوز نقائص النظام السابق القائم على القانون رقم 90-21، وتكييف المحاسبة العمومية مع متطلبات الحوكمة المالية الحديثة والمعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام.

ويعكس هذا القانون إرادة المشرّع الجزائري في بناء نظام محاسبي أكثر شفافية ونجاعة، يقوم على تحسين جودة المعلومات المالية، وتعزيز الرقابة والمساءلة، وتطوير آليات تنفيذ الميزانية والتسيير المالي. كما تضمّن مجموعة من المستجدات التي مست مختلف جوانب المحاسبة العمومية، سواء من حيث المبادئ والقواعد المنظمة لها، أو من حيث طرق التسجيل المحاسبي، ودور المحاسب العمومي، واعتماد معايير محاسبية حديثة قائمة على أساس الحقوق المثبتة بدل الاقتصار على الأساس النقدي التقليدي.

وانطلاقاً من ذلك، سيتم في هذا الفصل التطرق إلى الإطار القانوني لإصلاح النظام المحاسبي العمومي على ضوء القانون رقم 07-23، من خلال عرض وتحليل أحكامه وأبرز المستجدات التي جاء بها، ثم دراسة أثره على النظام المحاسبي العمومي من الناحية الهيكلية والتنظيمية والإجرائية.

المبحث الأول

عرض وتحليل القانون رقم 07-23

يشكّل القانون رقم 07-23 المتعلق بالمحاسبة العمومية خطوة في مسار تحديث نظام المالية العامة في الجزائر، حيث جاء بهدف تطوير الإطار القانوني للمحاسبة العمومية وتحسين تسيير الأموال العمومية. ويتضمن هذا القانون مجموعة من الأحكام التي تعزز الشفافية والرقابة في إدارة الموارد المالية للدولة. ولتوضيح مضمونه، سيتم في هذا المبحث التطرق إلى الخلفية التشريعية لصدوره ثم بيان أهم المستجدات التي جاء بها.

المطلب الأول

الخلفية التشريعية للقانون رقم 07-23

جاء القانون رقم 07-23 في سياق الإصلاحات التي شهدتها نظام المالية العامة في الجزائر، بهدف تحديث الإطار القانوني للمحاسبة العمومية وتكييفه مع متطلبات التسيير المالي الحديث. ويعكس صدوره تطور التوجهات التشريعية الرامية إلى تعزيز فعالية تسيير الأموال العمومية وتحسين آليات الرقابة والشفافية. ولتوضيح الخلفية التشريعية لهذا القانون، سيتم التطرق إلى سياق صدوره ثم بيان أهدافه ومبادئه الأساسية¹.

الفرع الأول

سياق صدور القانون رقم 07-23

تعود أولى خطوات إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر إلى سنة 1995، عندما طرحت وزارة المالية مشروع المخطط المحاسبي للدولة، غير أن هذا المشروع لم يكتب له النجاح بسبب الصعوبات التي واجهت تطبيقه ميدانيًا، مما أدى إلى التخلي عنه سنة 2002.

¹ قاوي السعيد، "قانون المحاسبة العمومية في الجزائر"، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم في القانون العام فرع الدولة والمؤسسات العمومية، كلية الحقوق - سعيد حمدين -، جامعة الجزائر 1 يوسف بن خدة، السنة الجامعية: 2022-2023، ص20

وبعد ذلك، اتجهت الدولة إلى تبني مشروع عصرنه النظام الميزانياتي ابتداءً من سنة 2002 كمرحلة تمهيدية لإصلاح النظام المحاسبي العمومي، وذلك بهدف تحسين أساليب إعداد وتنفيذ الميزانية وتطوير أدوات التسيير المالي العمومي.

وفي هذا السياق، عرفت المالية العمومية إصلاحات تشريعية مهمة، من أبرزها صدور القانون العضوي رقم 15-18 المتعلق بقوانين المالية، الذي ألغى القانون رقم 84-17 المتعلق بقوانين المالية، والذي كان قد صدر في ظل ظروف اقتصادية وقانونية لم تعد تتماشى مع التحولات الدستورية والاقتصادية للدولة¹.

كما تم إصدار القانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، الذي ألغى بدوره القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية. وقد كان هذا الأخير يعتمد أساساً على المحاسبة النقدية، التي تقتصر على تسجيل العمليات المالية خلال السنة المالية دون تقديم صورة شاملة عن الوضع المالي الحقيقي للدولة، مما شكّل أحد أوجه القصور في النظام السابق².

وفي إطار الإصلاحات الحديثة، سعى المشرع الجزائري إلى تكييف النظام المحاسبي العمومي مع المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام (IPSAS)، القائمة على أساس الاستحقاق، وذلك تماشيًا مع توسع دور الدولة وتزايد حجم تدخلها في الحياة الاقتصادية والاجتماعية³.

ويأتي هذا التوجه ضمن مسار الإصلاح الميزانياتي الذي تدعمه أحكام القانون العضوي رقم 18-15، بهدف تعزيز فعالية تسيير المالية العمومية، وتحسين جودة المعلومات المالية، ورفع مستوى الشفافية والرقابة على المال العام.

¹ مفيدة شريقن، "مستجدات القانون 23/07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي" (مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، جامعة محمد الصديق بن يحيى جيجل، 2024)، ص 1-2.

² نفس المرجع، ص 2

³ حمزة محي الدين بن زيان وياقوت مصباح، "مساهمة قواعد المحاسبة العمومية الجديدة في ظل القانون 07-23 في مساعدة الأمر بالصرف على تنفيذ ميزانية المؤسسات التكوينية - دراسة ميدانية" - ، مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال 11، عدد 2، جوان 2025: ص. 212

الفرع الثاني

أهداف القانون ومبادئه الأساسية

يرتكز القانون رقم 07-23 على جملة من الأهداف الرامية إلى تحديث نظام المحاسبة العمومية وتعزيز فعالية تسيير المال العام وفق معايير الشفافية والحوكمة. كما يقوم على مجموعة من المبادئ الأساسية التي تنظم العمليات المالية وتحدد إطار المسؤولية والمساءلة في تسيير الموارد العمومية.

01- أهداف القانون

يهدف القانون رقم 07-23 المؤرخ في 21 جوان 2023 والمتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي في الجزائر إلى إعادة تنظيم وعصرنة منظومة المحاسبة العمومية، في إطار يتماشى مع متطلبات الإصلاح المالي ومع أحكام القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية. ويأتي هذا القانون ضمن مقاربة إصلاحية شاملة تستهدف تحسين أداء المالية العمومية وتطوير أدوات التسيير المالي للدولة¹.

ومن خلال تحليل مضامين هذا القانون، يمكن تحديد مجموعة من الأهداف الأساسية التي يسعى إلى تحقيقها. يتمثل الهدف الأول في عصرنة نظام المحاسبة العمومية من خلال استبدال الإطار القانوني السابق (القانون 90-21) بنظام محاسبي أكثر تطوراً يتماشى مع المعايير الدولية الحديثة في مجال التسيير المالي العمومي. كما يهدف إلى إعادة هيكلة النظام المحاسبي عبر دمج مكوناته الأساسية، بما في ذلك المحاسبة الميزانية والمحاسبة العامة القائمة على مبدأ الحقوق والالتزامات المثبتة، بالإضافة إلى محاسبة التكاليف، بما يسمح بتوفير نظام معلوماتي شامل ودقيق حول الوضعية المالية للدولة².

كما يهدف القانون إلى تحسين نجاعة التسيير المالي العمومي من خلال عقلنة استخدام الموارد وترشيد النفقات، سواء على مستوى الدولة أو الجماعات المحلية أو المؤسسات العمومية، بما يساهم في تحقيق توازن أفضل للمالية العامة. وفي هذا السياق، أولى المشرع أهمية خاصة لإعادة تحديد وتنظيم

¹ حمزة شخاب، "توجهات إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر من منظور القانون رقم 07-23 المؤرخ في 21 جوان 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي"، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية 7، عدد 1، 2024، ص 322.

² نفس المرجع، ص 323.

مسؤوليات مختلف المتدخلين في تنفيذ الميزانية، وخاصة الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، مع تعزيز مبدأ المسؤولية الشخصية والمالية لكل طرف وفق ما تقتضيه القواعد الجديدة.

ومن جهة أخرى، يسعى القانون إلى تعزيز الشفافية والإفصاح المالي من خلال تحسين جودة المعلومات المالية المتعلقة بتنفيذ الميزانية وممتلكات الدولة، بما يسمح بتدعيم الرقابة المالية وضمان تتبع أدق للعمليات العمومية. كما يتضمن كذلك تعزيز آليات الرقابة على الانضباط الميزانياتي، بما يضمن احترام القواعد القانونية المنظمة للمالية العمومية ويحد من مختلف أشكال الاختلال في التسيير¹.

وبناءً على ذلك، فإن القانون رقم 07-23 يشكل حلقة أساسية في مسار إصلاح المالية العمومية في الجزائر، من خلال إرساء نظام محاسبي حديث يقوم على مبادئ الفعالية والشفافية والمساءلة في تسيير المال العام.

02- المبادئ الأساسية التي جاء بها القانون 07-23

يستند القانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي في الجزائر إلى مجموعة من المبادئ الأساسية التي تشكل الإطار المرجعي لتنظيم تسيير المال العام، وضبط العمليات المالية، وتعزيز فعالية الرقابة على تنفيذ الميزانية. وتُعد هذه المبادئ امتداداً لمسار إصلاح المالية العمومية، حيث تهدف إلى إرساء نظام محاسبي أكثر شفافية ودقة ونجاعة، يتماشى مع متطلبات الحوكمة الحديثة ومعايير التسيير المالي المعاصر².

أ. مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

يقوم هذا المبدأ على التمييز بين سلطة اتخاذ القرار المالي المتمثلة في الأمر بالصرف، وسلطة التنفيذ المحاسبي التي يتولاها المحاسب العمومي. حيث يتكفل الأمر بالصرف بعمليات الالتزام والتصفية والأمر بالصرف، بينما يتولى المحاسب العمومي تنفيذ الدفع والتحقق من شرعية العمليات المالية. ويهدف هذا

¹ علوان رمزي وحزمة شخاب، "محاسبة العمليات المالية في ظل القانون المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي رقم: 07-23 المؤرخ في: 21 جوان 2023"، مجلة الحقوق والعلوم السياسية 11 (RDSP)، عدد 2، 2024: ص 217

² كاميلية سايعي وأحمد نصير، "قراءة في القانون 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي من خلال المقارنة مع القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية في الجزائر"، مجلة قيس للدراسات الإنسانية والاجتماعية، المجلد 1، عدد 8، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، 2024، ص. 697.

الفصل إلى منع تركيز السلطات في جهة واحدة، وتعزيز الرقابة الداخلية وحماية الأموال العمومية من أي انحراف أو سوء تسيير¹.

ب. مبدأ سنوية الميزانية

يقضي هذا المبدأ بأن تُعد وتُنفذ الميزانية في إطار سنة مالية واحدة، مما يسمح بتحديد دورة مالية واضحة تسهل عملية التخطيط والمتابعة والتقييم. كما يتيح هذا المبدأ مراقبة الأداء المالي بشكل دوري وتكييف السياسات المالية مع المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية. ومع تطور أساليب التسيير المالي، أصبح هذا المبدأ يتكامل مع التخطيط متعدد السنوات لضمان استمرارية الرؤية المالية للدولة².

ج. مبدأ شمولية الميزانية

ينص هذا المبدأ على ضرورة إدراج جميع الإيرادات والنفقات العمومية دون أي استثناء أو مقاصة داخل الميزانية. ويهدف إلى ضمان تقديم صورة كاملة وشفافة عن الوضع المالي للدولة، مما يعزز فعالية الرقابة المالية ويساعد على تقييم الأداء الميزانياتي بشكل دقيق وموضوعي³.

د. مبدأ وحدة الميزانية

يقضي هذا المبدأ بجميع الإيرادات والنفقات في وثيقة واحدة تتمثل في قانون المالية، بما يسمح بقراءة شاملة ومتكاملة للوضع المالي للدولة. كما يعزز من دور السلطة التشريعية في الرقابة على تنفيذ الميزانية ومتابعة السياسات المالية العمومية⁴.

¹ كاميلية سايعي وأحمد نصير، مرجع سابق، ص 698

² "مبدأ سنوية الميزانية"، جامعة التكوين المتواصل، تم الاطلاع عليه في 17 أبريل 2026، الساعة 13:00

https://foad19.ufc.dz/cours/comptable_principale/comptabilite_publique/03/6.html

³ ماحي محمد ومحبوب علي، "دور المحاسبة العمومية في تحسين الأداء الميزانياتي في الجزائر"، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية 9، عدد 1، 2026: ص

1308

⁴ نفس المرجع، ص 1309

هـ. مبدأ عدم تخصيص الإيرادات

يقوم هذا المبدأ على عدم ربط أي إيراد عمومي بنفقة محددة، حيث تُجمع الإيرادات في حساب واحد هو حساب الخزينة العمومية، إلا في الحالات التي ينص فيها القانون صراحة على خلاف ذلك. ويهدف هذا المبدأ إلى منح الدولة مرونة أكبر في توزيع الموارد المالية وفق الأولويات الوطنية وتحقيق الاستخدام الأمثل للمال العام¹.

و. مبدأ دقة الميزانية

يرتكز هذا المبدأ على ضرورة إعداد تقديرات واقعية ودقيقة لكل من الإيرادات والنفقات، اعتماداً على بيانات موثوقة وأساليب علمية في التقدير. ويهدف إلى تعزيز مصداقية الميزانية وتقليل الفجوة بين التوقعات والنتائج الفعلية، بما يساهم في تحسين كفاءة التسيير المالي العمومي².

وبذلك، فإن مبادئ القانون رقم 07-23 تشكل منظومة متكاملة تهدف إلى إعادة هيكلة المحاسبة العمومية في الجزائر على أسس حديثة، تقوم على الشفافية، والمسؤولية، والرقابة الفعالة، والنجاعة في تسيير المال العام، بما يعزز إصلاح المالية العمومية ويضمن توافقها مع التوجهات الدولية في هذا المجال.

المطلب الثاني

أهم المستجدات التي جاء بها القانون 07-23

يشكل القانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي مرحلة جديدة في مسار إصلاح المالية العمومية في الجزائر، حيث جاء بمجموعة من المستجدات التي تهدف إلى تحديث النظام المحاسبي وتعزيز فعالية تسيير المال العام. وقد شملت هذه الإصلاحات عدة جوانب تنظيمية ومحاسبية ترمي إلى تحسين الشفافية، وتعزيز الرقابة، وتكييف المحاسبة العمومية مع المعايير والممارسات الحديثة في مجال الإدارة المالية العمومية.

¹ ماحي محمد ومحبوب علي، مرجع سابق، ص 1309

² كاميلية سايعي وأحمد نصير، ص 698

الفرع الأول

الانتقال من المحاسبة النقدية إلى محاسبة الحقوق المثبتة

شهدت المحاسبة العمومية في الجزائر تطوراً ملحوظاً في إطار إصلاحات المالية العمومية، حيث تم الانتقال من المحاسبة القائمة على الأساس النقدي، التي تركز على تسجيل العمليات عند تحصيل الإيرادات أو دفع النفقات، إلى محاسبة الحقوق المثبتة القائمة على أساس الاستحقاق، والتي تقوم على تسجيل العمليات المالية عند نشوء الحق أو الالتزام بغض النظر عن تاريخ الدفع أو التحصيل.

01- المحاسبة على الأساس النقدي

أ. تعريفها

يقصد بالمحاسبة على الأساس النقدي ذلك النظام المحاسبي الذي يقوم على تسجيل العمليات المالية عند حدوث التدفقات النقدية الفعلية، أي عند تحصيل الإيرادات أو دفع النفقات. وبمعنى آخر، لا يتم الاعتراف بالعملية المالية إلا في اللحظة التي يتم فيها استلام الأموال أو دفعها فعلياً. ويُطلق على هذا الأساس أحياناً اسم أساس الخزينة، لأنه يرتبط أساساً بحركة الأموال داخل الخزينة العمومية ويعكس التدفقات النقدية الداخلة والخارجة خلال فترة مالية معينة.¹

ب. كيفية تسجيل الإيرادات والنفقات

وفقاً لهذا الأساس، يتم تسجيل الإيرادات في السجلات المحاسبية عند تحصيلها فعلياً من طرف الجهة المعنية، بغض النظر عن تاريخ استحقاقها. أما النفقات فتُسجل عند دفعها بالفعل، وليس عند الالتزام بها أو عند نشوء الدين. وبالتالي فإن العمليات المالية تُثبت فقط عندما يكون لها أثر نقدي مباشر، مما يجعل المحاسبة تركز أساساً على حركة الأموال وليس على الحقوق والالتزامات المالية.

ج. أهم مزاياها

¹ رقيق بن عيسى، "أهمية الانتقال من المحاسبة العمومية القائمة على الوسائل إلى محاسبة موجهة بالنتائج - حالة الجزائر"، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، مجلد 6، عدد 2، ديسمبر 2020: ص 435.

تتميز المحاسبة على الأساس النقدي بعدة مزايا، من أهمها البساطة والوضوح في التطبيق، حيث لا تتطلب إجراءات محاسبية معقدة أو تقديرات محاسبية دقيقة كما هو الحال في بعض الأنظمة الأخرى. كما تسمح بإظهار حركة التدفقات النقدية بوضوح، مما يساعد على معرفة الوضع النقدي للخرينة العمومية بسهولة. إضافة إلى ذلك، فإن هذا الأساس يقلل من تدخل التقديرات الشخصية في القياس المحاسبي، الأمر الذي يعزز موضوعية المعلومات المالية في بعض الحالات¹.

د. أهم عيوبها

رغم مزاياها، إلا أن المحاسبة القائمة على الأساس النقدي تعاني من عدة نقائص، أهمها عدم قدرتها على تقديم صورة دقيقة عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة أو الهيئة العمومية، لأنها لا تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المستحقة أو الالتزامات التي لم يتم تسديدها بعد. كما أن هذا الأساس قد يسمح بتأجيل دفع بعض الالتزامات أو تسريع بعض النفقات للتأثير على النتائج المالية، الأمر الذي قد يؤدي إلى عدم إظهار الوضع المالي الحقيقي، ويحد من فعالية الرقابة المالية والتخطيط السليم للموارد العمومية².

02- المحاسبة على أساس الحقوق المثبتة (أساس الاستحقاق)

01- تعريفها

تعرف المحاسبة على أساس الحقوق المثبتة، أو ما يسمى بأساس الاستحقاق، بأنها النظام المحاسبي الذي يتم فيه تسجيل العمليات المالية عند وقوعها أو نشوء الحق أو الالتزام، بغض النظر عن تاريخ تحصيل الأموال أو دفعها. وبذلك يتم الاعتراف بالإيرادات عند استحقاقها والنفقات عند تحقق الالتزام بها، حتى وإن لم يتم تحصيلها أو دفعها فعلياً خلال نفس الفترة المالية³.

02- خصائصها

تتميز المحاسبة على أساس الحقوق المثبتة بعدة خصائص، أهمها اعتماد مبدأ استقلالية الدورات المالية، حيث يتم تسجيل العمليات في الفترة التي تخصها فعلياً. كما تعتمد على تقييم مختلف عناصر

¹ مفيدة شريقن، مرجع سابق، ص 31

² نفس المرجع، ص 32

³ رقيق بن عيسى، مرجع سابق، ص 436.

الذمة المالية، مثل الأصول والخصوم والمخزونات، إضافة إلى احتساب الاهتلاكات والمخصصات. ويسمح هذا الأساس بتقديم معلومات مالية أكثر شمولية ودقة حول الوضعية المالية الحقيقية للهيئة أو المؤسسة.¹

03- مزاياها

تتمثل أهم مزايا هذا الأساس في قدرته على تقديم صورة شاملة ودقيقة عن المركز المالي للمؤسسة، حيث يتيح تسجيل جميع الحقوق والالتزامات المالية. كما يسمح بقياس الأداء المالي بشكل أفضل، ويساعد على تقييم تكلفة الأنشطة والخدمات العمومية بدقة أكبر. إضافة إلى ذلك، يساهم هذا الأساس في تحسين شفافية المعلومات المالية وتعزيز الرقابة على تسيير الموارد العمومية.²

04- أسباب اعتمادها في إصلاحات المالية العمومية

في إطار إصلاحات المالية العمومية الحديثة، اتجهت العديد من الدول إلى اعتماد محاسبة الحقوق المثبتة بدلاً من المحاسبة النقدية التقليدية، وذلك بهدف تحسين جودة المعلومات المالية وتعزيز الشفافية في تسيير المال العام. كما يسمح هذا النظام بتقديم صورة أكثر دقة عن الوضعية المالية الحقيقية للدولة، من خلال إظهار جميع الأصول والالتزامات المالية. وفي هذا السياق، تبنت الجزائر هذا التوجه ضمن إصلاحات نظام المحاسبة العمومية، خاصة في ظل القانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، الذي يسعى إلى تحديث النظام المحاسبي العمومي وجعله أكثر توافقاً مع المعايير الدولية في مجال المحاسبة العمومية.³

الفرع الثاني

اعتماد معايير محاسبية حديثة

يشكل اعتماد معايير محاسبية حديثة أحد أهم محاور إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، وذلك بهدف تحديث الإطار المحاسبي وجعله أكثر توافقاً مع الممارسات الدولية في مجال تسيير المالية

¹ رقيق بن عيسى، مرجع سابق، ص 437

² مفيدة شريقن، ص 33

³ رقيق بن عيسى، مرجع سابق، ص 438

العمومية. وفي هذا السياق اتجه المشرع إلى الاستفادة من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مع تكييفها بما يتلاءم مع خصوصيات النظام المالي الوطني.

01- استراتيجية الجزائر في تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

في إطار إصلاح نظام المحاسبة العمومية وتحديثه، اتجهت الجزائر إلى الانفتاح على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)، باعتبارها مرجعاً دولياً يهدف إلى تحسين جودة المعلومات المالية وتعزيز الشفافية والمصدقية في عرض البيانات المالية للهيئات العمومية. وقد اعتمد المشرع الجزائري استراتيجية تدريجية لتطبيق هذه المعايير، تأخذ بعين الاعتبار خصوصيات النظام المالي الوطني ومتطلبات الانتقال من النظام التقليدي إلى نظام محاسبي أكثر تطوراً¹.

02- تصنيف المعايير المحاسبية الدولية حسب قابلية التطبيق

اعتمدت الجزائر مقاربة قائمة على تصنيف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق مدى قابليتها للتطبيق في البيئة المحاسبية الوطنية، حيث تم تقسيمها إلى أربع فئات رئيسية:

أ. معايير قابلة للتطبيق دون قيد أو شرط

وهي المعايير التي يمكن تطبيقها مباشرة في النظام المحاسبي العمومي الجزائري دون الحاجة إلى تعديلات جوهرية في الإطار التشريعي أو التنظيمي، نظراً لانسجامها مع طبيعة النظام المالي والإداري للدولة².

ب. معايير لا تطبق إلا بشرط توفر ظروف معينة

تشمل هذه الفئة المعايير التي يتطلب تطبيقها توفر مجموعة من الشروط التقنية أو التنظيمية، مثل تطوير نظم المعلومات المحاسبية أو توفير الموارد البشرية المؤهلة لتطبيقها بالشكل الصحيح³.

¹ خيرة عبد الكريم، نورة براق، إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام - دراسة حالة المدرسة العليا للأساتذة ببوسعادة، مذكرة ماستر، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 2024، ص 21.

² نفس المرجع، ص 22.

³ مفيدة شريقن، مرجع سابق، ص 25.

ج. معايير تستوجب تأجيل تطبيقها

وهي المعايير التي تم تأجيل تطبيقها إلى مرحلة لاحقة، نظراً لحاجتها إلى إصلاحات مؤسسية أو تنظيمية أوسع، أو بسبب تعقيد متطلباتها التقنية التي تستدعي تهيئة البيئة المحاسبية والإدارية قبل اعتمادها .

د. معايير يتعين استبعادها نهائياً

تضم هذه الفئة المعايير التي لا تتلاءم مع خصوصيات النظام المالي والمحاسبي في الجزائر، سواء من الناحية القانونية أو من حيث طبيعة تسيير المالية العمومية، الأمر الذي دفع المشرع إلى استبعادها من عملية التبني .

03- أهم المعايير المحاسبية المعتمدة في النظام المحاسبي العمومي

اعتمد المشرع الجزائري مزيجاً من المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وبعض المعايير المستمدة من التجربة الفرنسية، بهدف تطوير النظام المحاسبي العمومي وتعزيز كفاءته. ومن بين أهم المعايير التي تم تبنيها:

- معيار عرض البيانات المالية. (IPSAS 1)
- معيار بيانات التدفق النقدي. (IPSAS 2)
- معيار الإيرادات من المعاملات التبادلية. (IPSAS 9)
- معيار الإيرادات من المعاملات غير التبادلية. (IPSAS 23)
- معيار المخزون. (IPSAS 12)
- معيار الأصول غير الملموسة. (IPSAS 31)
- معيار المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة¹. (IPSAS 19)

¹ حمزة شخاب ، مرجع سابق، ص 332

إلى جانب بعض المعايير الفرنسية المتعلقة بالأصول المادية والديون ومكونات خزانة الدولة، وهو ما يعكس توجه المشرع نحو الاستفادة من التجارب الدولية في مجال المحاسبة العمومية.

04- أهداف اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

يهدف تبني هذه المعايير إلى تحقيق مجموعة من الأهداف، من أهمها تعزيز الشفافية في تسيير المال العام، وتحسين جودة المعلومات المالية المقدمة لمتخذي القرار، إضافة إلى ضمان قابلية المقارنة بين البيانات المالية للهيئات العمومية على المستوى الوطني والدولي. كما يساهم هذا التوجه في دعم الانتقال التدريجي من نظام محاسبي قائم على الأساس النقدي إلى نظام حديث يعتمد أساس الاستحقاق، بما يسمح بتقديم صورة أكثر دقة وشمولية عن الوضعية المالية الحقيقية للدولة¹.

الفرع الثالث

تعزيز الشفافية والمساءلة

عمل القانون 07-23 على تعزيز هذا المبدأ من خلال تطوير النظام المحاسبي العمومي بما يسمح بإبراز الوضعية المالية الحقيقية للهيئات العمومية، سواء من حيث الإيرادات أو النفقات أو الأصول أو الالتزامات².

ويتم تحقيق هذه الشفافية عبر إعداد حسابات وقوائم مالية مبنية على معايير محاسبية حديثة، تضمن وضوح البيانات وسهولة قراءتها من قبل مختلف المستخدمين، بما في ذلك الجهات الرقابية والسلطات التشريعية والمواطنين. كما يساهم إدماج المحاسبة العامة ومحاسبة التكاليف في توسيع نطاق المعلومات المالية المقدمة، بحيث لا تقتصر على الجانب النقدي فقط، بل تشمل أيضًا تقييم الأصول والخصوم وتكلفة النشاط العمومي.

¹ خيرة عبد الكريم، مرجع سابق، ص 22

² همزة شخاب، مرجع سابق، ص 329

ثانياً: تعزيز جودة المعلومات المالية ودقتها

يرتبط تعزيز الشفافية ارتباطاً وثيقاً بضمان دقة المعلومات المالية وموثوقيتها، حيث يفرض القانون 07-23 ضرورة تسجيل العمليات المالية بشكل دقيق وفي الوقت المناسب، وفق قواعد محاسبية مضبوطة. ويهدف ذلك إلى تقليل الأخطاء المحاسبية والحد من التلاعب في البيانات المالية، بما يضمن تقديم صورة صادقة عن الوضع المالي الحقيقي للدولة¹.

كما أن اعتماد أساس الحقوق المثبتة في المحاسبة العمومية يساهم في تحسين جودة المعلومات المالية، من خلال تسجيل الحقوق والالتزامات عند نشوئها وليس فقط عند تحصيلها أو دفعها، وهو ما يسمح بتقديم صورة أكثر واقعية وشمولية عن الوضعية المالية للهيئات العمومية.

ثالثاً: تدعيم مبدأ المساءلة المالية والإدارية

يُعتبر مبدأ المساءلة من الركائز الأساسية التي يعززها القانون 07-23، حيث تم العمل على تحديد دقيق لمهام ومسؤوليات مختلف المتدخلين في تنفيذ العمليات المالية، وعلى رأسهم الأمر بالصرف، المحاسب العمومي، والمراقب المالي. ويهدف هذا التحديد إلى ضمان تحميل كل طرف مسؤوليته القانونية والمالية عن القرارات والعمليات التي يقوم بها في إطار تنفيذ الميزانية.

كما وسّع القانون نطاق المسؤولية ليشمل المفوضين والأعوان التابعين للمحاسبين العموميين، وهو ما يعكس توجّهاً نحو تعزيز المسؤولية الفردية والجماعية في تسيير المال العام، والحد من الإفلات من الرقابة أو المساءلة. ويساهم ذلك في تحسين الانضباط المالي وضمان احترام القواعد القانونية والتنظيمية المتعلقة بتنفيذ النفقات والإيرادات².

¹ حمزة شخاب، مرجع سابق، ص 330

² رقيق بن عيسى، مرجع سابق، ص 445

رابعاً: تعزيز الرقابة كآلية لترسيخ الشفافية والمساءلة

يلعب نظام الرقابة دوراً محورياً في تعزيز الشفافية والمساءلة، حيث نص القانون 07-23 على عدة مستويات من الرقابة تشمل الرقابة الإدارية الداخلية، والرقابة المالية، والرقابة القضائية التي يمارسها مجلس المحاسبة، إضافة إلى الرقابة البرلمانية على تنفيذ الميزانية.

وتسمح هذه المنظومة الرقابية المتكاملة بمتابعة دقيقة لكيفية استخدام الموارد العمومية، والكشف عن أي اختلالات أو تجاوزات محتملة، مما يساهم في تحسين فعالية التسيير المالي وضمان احترام القوانين المعمول بها.

خامساً: الشفافية والمساءلة كدعامة للحكامة المالية

إن تعزيز الشفافية والمساءلة في ظل القانون 07-23 لا يقتصر على الجانب التقني للمحاسبة، بل يشكل ركيزة أساسية لتحقيق الحوكمة المالية الرشيدة. فكلما كانت المعلومات المالية أكثر وضوحاً ودقة، وكلما كانت المسؤوليات محددة بشكل واضح، كلما ارتفعت فعالية الرقابة وتحسنت جودة التسيير العمومي.

وبناءً عليه، فإن القانون 07-23 يمثل خطوة مهمة نحو ترسيخ مبادئ الشفافية والمساءلة في تسيير المالية العمومية في الجزائر، بما يساهم في تحسين أداء المؤسسات العمومية، وتعزيز الثقة في الإدارة المالية للدولة، وضمان الاستخدام الأمثل للموارد العمومية¹.

المبحث الثاني

أثر القانون 07-23 على النظام المحاسبي العمومي

يشكل القانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي محطة إصلاحية مهمة في مسار تحديث المالية العمومية في الجزائر، حيث لم يقتصر على تعديل القواعد القانونية فحسب، بل أحدث تحولات عميقة على مستوى البنية الهيكلية والتنظيمية، وكذا على مستوى الإجراءات والتقنيات

¹ رقيق بن عيسى، مرجع سابق، ص 446

المعتمدة في التسيير المحاسبي العمومي. ويظهر أثر هذا القانون من خلال إعادة هيكلة النظام المحاسبي العمومي وتحديث أدواته بما ينسجم مع متطلبات الشفافية والنجاعة والحوكمة المالية.

المطلب الأول

الإصلاحات الهيكلية والتنظيمية

يشكل المطلب الأول من هذا المبحث أحد الجوانب الأساسية في دراسة أثر القانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، حيث يتناول أهم الإصلاحات التي مست البنية الهيكلية والتنظيمية للنظام المحاسبي العمومي في الجزائر. وتندرج هذه الإصلاحات ضمن إطار شامل يهدف إلى إعادة هيكلة أسس التسيير المالي بما يضمن مزيداً من الفعالية والشفافية في إدارة المال العام، من خلال تحديث الإطار المحاسبي وإعادة تنظيم أدوار مختلف المتدخلين في العملية المالية.

الفرع الأول

تحديث الإطار المحاسبي

يُعدّ تحديث الإطار المحاسبي في ظل القانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي أحد أهم المرتكزات الأساسية التي جاء بها هذا الإصلاح التشريعي، إذ لم يقتصر على تعديل تقني للقواعد المحاسبية، بل مثل تحولاً هيكلياً عميقاً في فلسفة تسيير المال العام في الجزائر. وقد جاء هذا التحديث في سياق الانتقال التدريجي من النظام المحاسبي التقليدي الذي كان قائماً على القانون رقم 90-21 إلى نظام أكثر تطوراً ينسجم مع متطلبات الحوكمة المالية ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS).

01- خلفية تحديث الإطار المحاسبي وأسبابه

يرتبط تحديث الإطار المحاسبي بجملة من العوامل الداخلية والخارجية التي فرضت ضرورة إعادة النظر في النظام المحاسبي العمومي¹، ومن أبرزها:

¹ شخاب حمزة، مرجع سابق، ص 321

- تطور المعايير الدولية للمحاسبة العمومية، خاصة معايير IPSAS التي أصبحت مرجعاً أساسياً في إعداد القوائم المالية في القطاع العام .
 - محدودية النظام السابق (21-90) في توفير معلومات مالية دقيقة وشاملة تعكس الوضعية الحقيقية للذمة المالية للدولة .
 - التحول نحو منطق التسيير القائم على الأداء وربط النفقات بالأهداف في إطار القانون العضوي لقوانين المالية رقم 15-18 .
 - الحاجة إلى تعزيز الشفافية والرقابة على المال العام وتحسين جودة المعلومة المالية الموجهة لمتخذي القرار .
- وبالتالي، فإن الإصلاح الجديد لم يكن خياراً تقنياً فقط، بل ضرورة مؤسسية مرتبطة بتطور وظيفة الدولة في المجال المالي¹.

02- مضمون تحديث الإطار المحاسبي في القانون 07-23

أدخل القانون رقم 07-23 جملة من التغييرات الجوهرية على مستوى الإطار المحاسبي، من أهمها:

أ. إعادة تعريف المحاسبة العمومية

حيث تم الانتقال من مفهوم محاسبة تقتصر على تسجيل العمليات النقدية إلى نظام شامل يهدف إلى تنظيم، تصنيف، تسجيل، ومراقبة العمليات المالية والميزانية، وإنتاج معلومات مالية دقيقة².

ب. توسيع مجال تطبيق المحاسبة العمومية

لم يعد التطبيق محصوراً في الدولة فقط، بل أصبح يشمل :

○ الدولة

¹ شخاب حمزة، مرجع سابق، ص 322

² خالد دناية ورشيد بوعافية، "المحاسبة العمومية في الجزائر ودورها في ترشيد الانفاق العام على ضوء القانون 07/23"، مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة،

مجلد 7، عدد 2، 2024، ص 329

- الجماعات المحلية
- المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري
- الهيئات المكلفة بتنفيذ البرامج العمومية
- وهو ما يعكس توحيد المرجعية المحاسبية على مستوى القطاع العام¹.

ج. إدراج منظور جديد للميزانية

حيث تم الانتقال تدريجياً من تصور الميزانية القائم على الإيرادات والنفقات إلى تصور أكثر شمولية يأخذ بعين الاعتبار عناصر الأصول والخصوم، بما يعكس الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسات العمومية².

د. تنظيم العمليات المالية وفق مقارنة أكثر تكاملاً

شمل القانون الجديد تحديداً أدق لمراحل تنفيذ العمليات المالية (الإيرادات، النفقات، عمليات الخزينة)، مع تعزيز الترابط بينها لضمان تتبع أفضل للتدفقات المالية.

هـ. إدراج المحاسبة العامة إلى جانب المحاسبة الميزانية

حيث أصبح النظام المحاسبي العمومي يعتمد على أكثر من بعد :

- المحاسبة الميزانية (تقليدية)
- المحاسبة العامة على أساس الحقوق المثبتة
- محاسبة التكاليف (في إطار التسيير العمومي)

¹ خالد دناية ورشيد بوعافية، مرجع سابق، ص 330

² نفس المرجع

03- الانتقال نحو المحاسبة على أساس الحقوق المثبتة

من أبرز ملامح تحديث الإطار المحاسبي في القانون 07-23 هو التوجه نحو اعتماد أساس الحقوق المثبتة بدل الاكتفاء بالأساس النقدي، حيث يتم الاعتراف بالحقوق والالتزامات عند نشوئها وليس عند الدفع أو التحصيل فقط. ويهدف هذا التحول إلى:

- تحسين دقة القوائم المالية
- إظهار الوضعية المالية الحقيقية للدولة
- تعزيز الشفافية المالية
- دعم الرقابة الداخلية والخارجية على المال العام¹

04- تعزيز جودة المعلومة المالية

أولى القانون الجديد أهمية كبيرة لجودة المعلومات المالية باعتبارها عنصراً أساسياً في اتخاذ القرار العمومي، حيث أصبح من الضروري أن تتسم القوائم المالية بـ:

- الشفافية
- المصدقية
- الدقة
- الشمولية
- القابلية للمقارنة

¹ شخاب حمزة، مرجع سابق، ص 323

كما أصبح إعداد القوائم المالية في نهاية السنة المالية يعكس صورة صادقة عن الذمة المالية للدولة ومختلف الهيئات العمومية¹.

الفرع الثاني

إعادة تنظيم دور المحاسب العمومي

يشكل المحاسب العمومي أحد الأعمدة الأساسية في نظام المحاسبة العمومية، حيث أسند إليه المشرع الجزائري دورًا محوريًا في ضمان سلامة تنفيذ العمليات المالية العمومية ومطابقتها للقواعد القانونية والتنظيمية. وقد عرفت مكانته تطورًا ملحوظًا في ظل القانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، الذي أعاد تنظيم وظيفته بشكل أكثر دقة وشمولية مقارنة بما كان معمولًا به في القانون السابق رقم 90-21، وذلك في إطار الإصلاح المالي الهادف إلى تعزيز الشفافية وتحسين جودة التسيير العمومي².

01- تعريف المحاسب العمومي

عرّف المشرع الجزائري المحاسب العمومي بموجب المادة 15 من القانون رقم 07-23 المؤرخ في 21 جوان 2023، بأنه:

"كل عون معين أو معتمد قانونًا للقيام بالعمليات المذكورة في المادة 24 من هذا القانون"³

ويُستفاد من هذا التعريف أن صفة المحاسب العمومي لا تُكتسب تلقائيًا، بل تخضع للتعين أو الاعتماد القانوني من السلطة المختصة، مع ربطها حصريًا بالمهام المحددة في النص القانوني.

¹ ماحي محمد ومحبوب علي، مرجع سابق، ص 1311

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون رقم 07-23 المؤرخ في 21 جوان 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، الجريدة الرسمية، عدد 43، 2023، ص. 5.

³ نفس المرجع، المادة 15

وفي السياق الفقهي، عرّف "جاك ماني" المحاسب العمومي بأنه:
 "الموظف أو العون العمومي المرخص له قانوناً للتصرف في الأموال العمومية أو الأموال الخاصة المنظمة"¹،
 وهو تعريف يبرز البعد الوظيفي والرقابي للمحاسب العمومي باعتباره فاعلاً رئيسياً في إدارة المال العام.

02- صلاحيات المحاسب العمومي في ظل القانون 07-23

على خلاف القانون رقم 90-21 الذي كان يوزّع صلاحيات المحاسب العمومي على مواد متفرقة، جاء القانون 07-23 ليُعيد تنظيم هذه الصلاحيات بطريقة أكثر وضوحاً ودقة، حيث نصّت المادة 24 على حصرها وتحديدتها بشكل شامل، في إطار إصلاح يهدف إلى توحيد الرؤية المحاسبية وتعزيز الفعالية الرقابية.²

وتتمثل أهم صلاحيات المحاسب العمومي فيما يلي:

أ. تحصيل الإيرادات ودفع النفقات

يتولى المحاسب العمومي تنفيذ عمليات التحصيل المتعلقة بالإيرادات، وكذلك صرف النفقات وفق القواعد القانونية المعمول بها، بما يضمن مشروعية العمليات المالية العمومية.

ب. حراسة وحفظ الأموال والقيم

يُكلف المحاسب العمومي بحفظ الأموال العمومية والسندات والقيم والممتلكات الموضوعة تحت مسؤوليته، مع ضمان سلامتها ومتابعة حركتها المحاسبية.

ج. تداول الأموال وحركة الحسابات

¹ Jacques Mani, *La comptabilité publique*, Paris: Dunod, 2018, p. 34.

² القانون رقم 07-23، المادة 24.

يشمل دوره أيضاً إدارة حركة الأموال والسندات والقيم، ومتابعة الحسابات المالية المرتبطة بها، بما يعزز الرقابة الداخلية على التدفقات المالية¹.

د. مسك المحاسبة الميزانية (أساس الصندوق)

أبقى القانون 07-23 على نظام المحاسبة الميزانية القائم على أساس الصندوق، حيث تُسجل الإيرادات والنفقات عند تحصيلها أو دفعها فعلياً. ويعتمد هذا الأساس على تسجيل العمليات وفق تأثيرها على السيولة، وهو امتداد لما كان معمولاً به في القانون 90-21².

ويُميز هذا النوع من المحاسبة بين:

- المحاسبة الميزانية (محاسبة الإيرادات والنفقات)

- ومحاسبة الالتزامات المرتبطة برخص الالتزام

هـ. مسك المحاسبة العامة على أساس الحقوق والالتزامات المثبتة

يُعد هذا التحول من أهم الإصلاحات التي جاء بها القانون 07-23، حيث انتقل النظام إلى اعتماد مبدأ الاستحقاق، الذي يقوم على تسجيل الحقوق والالتزامات عند نشوئها وليس عند الدفع أو التحصيل.

وتسمح هذه المحاسبة بـ:

- تسجيل العمليات المؤثرة على الوضعية المالية للدولة

- إظهار حسابات المدين والدائن

- تقديم صورة واقعية عن الذمة المالية للدولة

¹ نفس المرجع.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية (ملغى).

كما تُتمسك وفق نظام القيد المزدوج، وتستند إلى مخطط محاسبي مستوحى من المعايير الدولية للقطاع العام (IPSAS)، مما يضمن دقة وشفافية أكبر في المعلومات المالية.

وتشمل هذه المحاسبة:

- العمليات الميزانية
- عمليات الخزينة
- العمليات مع الغير
- العمليات المؤقتة والتسويات
- جرد الأصول والممتلكات
- الاهتلاكات والمؤونات والأعباء والنواتج

و. إعداد القوائم المالية والحساب العام للدولة

يُكلّف المحاسب العمومي بإعداد القوائم المالية التي تُعد أساسًا لإعداد الحساب العام للدولة، وتشمل وفق المادة 95 من القانون 07-23:

- الحصيلة أو الوضعية المالية
- حساب النتائج
- جدول تدفقات الخزينة
- جدول التغير في الوضعية الصافية
- الملحق التفسيري¹

¹ القانون رقم 07-23، المادة 95.

وتُستخدم هذه القوائم في إعداد الحساب العام للدولة الذي يُقدَّم إلى البرلمان ويخضع لرقابة مجلس المحاسبة، بما يعزز مبدأ الشفافية والمساءلة في تسيير المال العام.

ز. حفظ الوثائق المحاسبية

كما يتولى المحاسب العمومي مسؤولية حفظ الوثائق الثبوتية والمستندات المحاسبية المتعلقة بالعمليات المنفذة، لضمان إمكانية التتبع والمراجعة والرقابة لاحقاً¹.

03- إعادة تعريف مكانة المحاسب العمومي

في ضوء الصلاحيات الجديدة، لم يعد المحاسب العمومي مجرد منفذ للعمليات المالية، بل أصبح فاعلاً مركزياً في إنتاج المعلومة المالية وتحليلها وضمان مصداقيتها، إلى جانب دوره الرقابي على المال العام².

كما توسّع المفهوم ليشمل ما يُعرف بالمحاسب الفعلي أو شبه المحاسب، أي كل شخص يقوم بعمليات مالية دون التمتع بالصفة القانونية أو الترخيص الرسمي، مما يعكس تشديد المشرع على ضبط المسؤولية ومنع التسيير غير القانوني للأموال العمومية³.

المطلب الثاني

الإصلاحات الإجرائية والتقنية

¹ نفس المرجع

² خيرة عبد الكريم ونورة براق، مرجع سابق، ص 28

³ القانون رقم 07-23، المادة 15.

يمثل المطلب الثاني المتعلق بالإصلاحات الإجرائية والتقنية امتداداً للتحويلات التي جاء بها القانون رقم 07-23 في مجال المحاسبة العمومية والتسيير المالي، حيث يهدف إلى تحسين طرق تنفيذ العمليات المحاسبية وتحديث الأدوات التقنية المعتمدة في معالجة المعلومات المالية.

الفرع الأول

تحديث آليات التسجيل المحاسبي

في إطار الإصلاحات التي جاء بها القانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، يُقصد بتحديث آليات التسجيل المحاسبي إعادة بناء الطريقة التي يتم بها تسجيل وتوثيق العمليات المالية داخل النظام المحاسبي العمومي، بما يضمن الانتقال من نظام تقليدي محدود يقوم أساساً على تسجيل التدفقات النقدية، إلى نظام محاسبي حديث أكثر شمولاً ودقة وشفافية يعكس الوضعية المالية الحقيقية للدولة ومختلف الهيئات العمومية.¹

ويُعد هذا التحديث أحد أهم التحويلات الجوهرية التي مست النظام المحاسبي العمومي، إذ لم يعد التسجيل المحاسبي يقتصر على تسجيل الإيرادات عند تحصيلها والنفقات عند صرفها فقط، بل أصبح يعتمد على تسجيل العمليات المالية عند نشوء الحقوق والالتزامات، أي عند حدوث الحدث الاقتصادي بغض النظر عن الحركة النقدية، وهو ما يرتبط بتكريس مبدأ الحقوق والالتزامات المثبتة أو ما يعرف بمحاسبة الاستحقاق.

ومن هذا المنطلق، فإن تحديث آليات التسجيل المحاسبي في ظل القانون 07-23 يقوم على مجموعة من المراكز الأساسية، أهمها إدخال مقارنة مزدوجة في التسجيل المحاسبي، تجمع بين المحاسبة الميزانية والمحاسبة العامة، بحيث لم تعد العمليات المالية تُسجل فقط من منظور ميزانياتي مرتبط بالإيرادات والنفقات، بل أصبح يتم تسجيلها أيضاً من منظور ذمّي يعكس الأصول والخصوم والالتزامات.² وهذا ما يسمح بإعطاء صورة مالية أكثر واقعية وشمولية عن وضعية المالية العمومية.

¹ كاميلية سايعي وأحمد نصري، مرجع سابق، ص. 708.

² القانون رقم 07-23، المادة 88.

كما يشمل هذا التحديث توسيع نطاق العمليات المحاسبية المسجلة، بحيث لم يعد النظام يقتصر على العمليات التقليدية، بل أصبح يشمل تسجيل العمليات الميزانية، وعمليات الخزينة، والعمليات مع الغير، والعمليات المؤقتة، وعمليات التسوية، إضافة إلى عمليات الجرد المتعلقة بالمتلكات والعقارات والمنقولات والمخزونات والقيم غير الثابتة، وكذا الاهتلاكات والمؤونات والأعباء والنواتج المرتبطة بالسنة المالية¹. وهذا التوسيع يعكس توجهًا نحو محاسبة أكثر شمولية ودقة.

ومن بين أهم مظاهر تحديث آليات التسجيل المحاسبي أيضًا، الانتقال إلى اعتماد القيد المزدوج في تسجيل العمليات المحاسبية، حيث يتم تسجيل كل عملية من خلال طرف مدين وطرف دائن، بما يضمن التوازن المحاسبي ويعزز من دقة البيانات المالية. كما يتم ذلك وفق مخطط محاسبي مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)، وهو ما يساهم في توحيد المرجعية المحاسبية ورفع مستوى قابلية المقارنة والشفافية².

إضافة إلى ذلك، فإن هذا التحديث يهدف إلى تحسين جودة المعلومة المالية العمومية، من خلال إنتاج بيانات مالية دقيقة وموثوقة تُستخدم في إعداد القوائم المالية والحساب العام للدولة، بما في ذلك الحصيلة، وحساب النتائج، وجدول تدفقات الخزينة، وتغيرات الوضعية الصافية، والملحق التوضيحي³. وهذه القوائم تمثل أداة أساسية في تقييم الأداء المالي للدولة ومراقبة تسيير المال العام.

كما ينعكس تحديث آليات التسجيل المحاسبي على تعزيز الرقابة المالية، سواء الرقابة الداخلية أو الخارجية، حيث يسمح النظام الجديد بتتبع العمليات المالية بشكل أكثر دقة منذ نشأتها إلى غاية تسويتها النهائية، مما يقلل من مخاطر الأخطاء والتلاعب ويعزز من الشفافية في تسيير الأموال العمومية.

الفرع الثاني

عصرنة نظم المعلومات المحاسبية

¹ خيرة عبد الكريم ونورة براق، مرجع سابق، ص 30

² وزارة المالية الجزائرية، المشروع التمهيدي للقانون المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، الجزائر، 2023، ص 78.

³ القانون رقم 07-23، المادة 95.

تُعَدّ عصرنه نظم العمليات المحاسبية من أبرز الإصلاحات التي استهدفتها التشريعات الحديثة المنظمة للمالية العمومية في الجزائر، ولا سيما في ظل القانون رقم 07-23 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي. ويقصد بها إدخال تقنيات وأساليب حديثة في معالجة المعلومات المحاسبية بما يسمح بتطوير طرق تسجيل العمليات المالية وتحسين جودة البيانات المحاسبية، بما يتماشى مع متطلبات الشفافية والنجاعة في تسيير المال العام.¹

وقد أصبحت الإدارة المالية العمومية في الوقت الراهن مطالبة بالانتقال من الأساليب التقليدية المعتمدة على الإجراءات الورقية إلى نظم معلومات محاسبية رقمية متطورة، قادرة على ضمان سرعة معالجة العمليات المالية ودقتها، فضلاً عن تسهيل تبادل المعلومات بين مختلف الهيئات والمؤسسات العمومية.²

01- مفهوم عصرنه نظم العمليات المحاسبية

يقصد بعصرنه نظم العمليات المحاسبية إدماج الوسائل التكنولوجية الحديثة في مختلف مراحل العمل المحاسبي، ابتداءً من تسجيل العمليات المالية ومعالجتها، مروراً بحفظ البيانات وإعداد التقارير المالية، وصولاً إلى تبادل المعلومات بين مختلف الجهات المعنية بالرقابة والتسيير المالي.³

وتشمل هذه العصرنه استخدام نظم معلومات محاسبية متكاملة تعتمد على البرمجيات وقواعد البيانات الإلكترونية، بما يسمح بتجميع ومعالجة المعلومات المالية بطريقة آلية ومنظمة، ويساهم في تحسين جودة التقارير المالية الحكومية ورفع مستوى موثوقيتها.⁴

02- مظاهر عصرنه نظم العمليات المحاسبية

¹ الجزائر، القانون رقم 07-23 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2023.

² محمد قاسم، المحاسبة الحكومية الحديثة، عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2018، ص 73.

³ عبد القادر قمو، المحاسبة العمومية الحديثة، الجزائر: دار النشر الجامعي، 2021، ص 41.

⁴ المرجع نفسه، ص 42.

تتجسد عملية عصنة نظم العمليات المحاسبية في مجموعة من المظاهر والإجراءات التي تهدف إلى تحديث طرق العمل المحاسبي داخل الإدارات العمومية، ومن أبرز هذه المظاهر:

أ. إدماج الرقمنة في العمل المحاسبي

حيث أصبح الاعتماد على الأنظمة المعلوماتية والبرمجيات المحاسبية ضرورة لضمان معالجة العمليات المالية بسرعة ودقة، مما يسمح بتقليص الأخطاء البشرية وتحسين فعالية إدارة البيانات المالية.¹

ب. إنشاء نظم معلومات محاسبية متكاملة

تتيح هذه النظم الربط بين مختلف المصالح والهيئات العمومية، مما يسمح بتبادل المعلومات المالية بشكل فوري ويساعد على تحسين التنسيق بين مختلف المتدخلين في تنفيذ الميزانية العمومية.²

ج. تحسين إعداد التقارير والقوائم المالية

تسهم نظم المعلومات الحديثة في تسهيل إعداد التقارير المالية الحكومية وفق معايير محاسبية واضحة، مما يعزز من شفافية عرض المعلومات المالية ويساعد الجهات الرقابية على تقييم الأداء المالي للمؤسسات العمومية.³

03- أهداف عصنة نظم العمليات المحاسبية

تهدف عملية عصنة نظم العمليات المحاسبية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف المرتبطة بتحسين إدارة المالية العمومية، من أهمها:

- رفع مستوى الشفافية والمصادقية في عرض المعلومات المالية .
- تحسين سرعة ودقة معالجة العمليات المحاسبية .
- تعزيز الرقابة على الأموال العمومية من خلال توفير معلومات مالية دقيقة وآنية .
- دعم اتخاذ القرار المالي استنادًا إلى بيانات محاسبية موثوقة .⁴

¹ فارس بن يدير، هشام شلغام، "أهمية عصنة نظام المحاسبة العمومية وفق معايير IPSAS"، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 8، العدد 2، 2024، ص 616.

² المرجع نفسه، ص 617.

³ محمد قاسم، مرجع سابق، ص 75.

⁴ عبد القادر قمو، مرجع سابق، ص 44.

وبذلك يتضح أن عصنة نظم العمليات المحاسبية تمثل خطوة أساسية في مسار إصلاح النظام المحاسبي العمومي، حيث تساهم في تطوير طرق معالجة المعلومات المالية وتحسين جودة التقارير المالية الحكومية، بما ينسجم مع التوجهات الحديثة في إدارة المالية العمومية ويعزز مبادئ الشفافية والمساءلة في تسيير المال العام.¹

¹ International Federation of Accountants, *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements* (New York: IFAC, 2019), 18.

خلاصة

يتضح من خلال دراسة الإطار القانوني لإصلاح النظام المحاسبي العمومي على ضوء القانون رقم 07-23 أن المشرع الجزائري اتجه نحو إرساء منظومة محاسبية حديثة تستجيب لمتطلبات الإصلاح المالي والحوكمة الرشيدة، وذلك من خلال إعادة تنظيم قواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي وفق مقاربة أكثر شمولية وفعالية. وقد جاء هذا القانون في سياق التحولات التي عرفتھا المالية العمومية، خاصة بعد صدور القانون العضوي رقم 15-18 المتعلق بقوانين المالية، بهدف تجاوز نقائص النظام السابق القائم على القانون رقم 21-90 وتكييفه مع التطورات الاقتصادية والمعايير الدولية الحديثة.

كما أظهر هذا الفصل أن القانون رقم 07-23 لم يقتصر على تعديل بعض الجوانب التقنية للمحاسبة العمومية، بل أحدث إصلاحات عميقة مست مختلف البنى القانونية والتنظيمية للنظام المحاسبي العمومي، من خلال الانتقال التدريجي من المحاسبة النقدية إلى محاسبة الحقوق المثبتة، واعتماد معايير محاسبية حديثة مستوحاة من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)، إضافة إلى تعزيز مبادئ الشفافية والمساءلة والرقابة على المال العام.

وقد شملت هذه الإصلاحات كذلك إعادة تنظيم دور المحاسب العمومي، وتحديث آليات التسجيل المحاسبي، وعصرنة نظم المعلومات المحاسبية، بما يسمح بتحسين جودة المعلومات المالية ورفع كفاءة التسيير العمومي. وعليه، فإن القانون رقم 07-23 يمثل خطوة أساسية في مسار تحديث المالية العمومية في الجزائر، ويشكل قاعدة قانونية مهمة لبناء نظام محاسبي أكثر دقة وشفافية ونجاعة في تسيير الموارد العمومية.

الفصل الثاني

تحديات تطبيق القانون رقم 07-23 و آفاق
إصلاح النظام المحاسبي العمومي

تمهيد

يأتي هذا الفصل في سياق استكمال معالجة موضوع إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر، من خلال تسليط الضوء على الجوانب التطبيقية المرتبطة بالقانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي. فإذا كان الإطار النظري لهذا الإصلاح يعكس توجه الدولة نحو تحديث أدوات التسيير المالي العمومي، فإن الانتقال إلى مرحلة التطبيق يكشف عن جملة من التحديات التي قد تؤثر على مدى فعالية هذا الإصلاح ونجاعته على أرض الواقع.

وفي هذا الإطار، تتعدد هذه التحديات بين ما هو قانوني ومؤسسي يرتبط بمدى ملائمة النصوص التنظيمية وآليات التنسيق بين مختلف الفاعلين، وبين ما هو بشري وتقني يتعلق بمدى جاهزية الموارد البشرية والبنية التحتية التكنولوجية اللازمة لتطبيق هذا النظام الجديد. وفي المقابل، يفتح هذا الإصلاح آفاقاً مهمة لتطوير أساليب تسيير المالية العامة، من خلال تحسين الشفافية وترشيد الإنفاق العمومي وتعزيز الرقابة المحاسبية.

وعليه، يسعى هذا الفصل إلى تحليل أبرز التحديات التي تواجه تطبيق الإصلاح المحاسبي العمومي، مع إبراز أهم الآفاق المنتظرة منه، وذلك من خلال تناول هذه الجوانب بشكل منهجي يسمح بتقييم مدى إمكانية تحقيق الأهداف المرجوة من هذا الإصلاح.

المبحث الأول

تحديات تطبيق القانون 07-23

يواجه تطبيق القانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي في الجزائر مجموعة من التحديات المتداخلة التي تمس الجوانب القانونية والمؤسسية من جهة، والبشرية والتقنية من جهة أخرى. وتؤثر هذه التحديات بشكل مباشر على وتيرة تنفيذ الإصلاح المحاسبي ومدى تحقيق أهدافه المتعلقة بتحديث التسيير المالي العمومي وتعزيز الشفافية والنجاعة. وفيما يلي عرض لأهم هذه التحديات.

المطلب الأول

التحديات القانونية والمؤسسية

يرتبط نجاح تطبيق القانون 07-23 بمدى فعالية الإطار القانوني والتنظيمي وكفاءة التنسيق بين مختلف الهيئات المعنية. غير أن هذا التطبيق يواجه بعض الصعوبات المرتبطة بملاءمة النصوص التطبيقية وتكامل العمل المؤسسي، مما يستدعي التطرق إلى أبرز هذه التحديات.

الفرع الأول

ملاءمة النصوص التطبيقية

تُعَدّ النصوص التطبيقية، وعلى رأسها المراسيم التنفيذية والقرارات الوزارية والمناشير التنظيمية، الأداة الأساسية التي تُحوّل القاعدة القانونية من مستوى التجريد إلى مستوى التطبيق العملي. فالقانون رقم 07-23،⁸⁰ رغم أهميته كإطار تشريعي لإصلاح قواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، لا يمكن أن يحقق أهدافه إلا من خلال منظومة تنظيمية دقيقة ومتكاملة تضمن وضوح الإجراءات وتوحيد طرق

⁸⁰ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون رقم 07-23 المؤرخ في 21 جوان 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، الجريدة الرسمية،

التنفيذ. غير أن ملاءمة هذه النصوص مع متطلبات التطبيق العملي تطرح مجموعة من التحديات القانونية التي تؤثر على فعالية الإصلاح⁸¹.

01- التأخر في إصدار النصوص التطبيقية

يُعد من أبرز الإشكالات التي تواجه تنفيذ هذا القانون. إذ غالبًا ما يكون الفاصل الزمني بين صدور القانون وإصدار مراسيمه التنفيذية طويلًا نسبيًا، وهو ما يؤدي إلى بطء في تفعيل أحكامه على أرض الواقع. هذا الوضع يُنتج فراغًا قانونيًا جزئيًا يجعل بعض الإدارات العمومية تستمر في تطبيق نصوص تنظيمية سابقة، قد لا تكون متوافقة تمامًا مع فلسفة القانون الجديد أو أهدافه الإصلاحية، مما يخلق نوعًا من الازدواجية في التطبيق ويؤثر على وحدة الممارسة المحاسبية⁸².

02- التعقيد في بعض الإجراءات التنظيمية

رغم أن الهدف من الإصلاح هو تبسيط قواعد المحاسبة العمومية وتحسين نجاعة التسيير المالي، إلا أن بعض المراسيم قد تتضمن تفاصيل إجرائية كثيرة أو خطوات إدارية متعددة، ما قد يثقل كاهل الأعوان المكلفين بالتنفيذ ويؤدي إلى بطء في معالجة العمليات المالية والمحاسبية. كما أن هذا التعقيد قد يخلق نوعًا من البيروقراطية الإجرائية التي تتعارض مع روح الإصلاح الرامية إلى المرونة والفعالية⁸³.

03- غموض بعض المفاهيم الجديدة

إن إدخال مفاهيم حديثة في مجال المحاسبة العمومية يتطلب صياغة دقيقة وواضحة لتفادي تعدد التفسيرات. غير أن عدم وضوح بعض المصطلحات أو غياب تحديد دقيق لطرق تطبيقها قد يؤدي إلى اختلاف في التأويل بين مختلف الفاعلين، مثل المحاسبين العموميين، والمراقبين الماليين، ومصالح الخزينة.

⁸¹ حمزة محي الدين بن زيان وياقوت مصباح، "المحاسبة العمومية في الجزائر وفق القانون 07-23 بين النظرية والتطبيق"، *المجلة الجزائرية للمالية العامة* 15، عدد 01 (2025): ص 344

⁸² مرجع سابق، ص 345

⁸³ صالح بوعلام، "أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي" (مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 3، 2010)، ص 116

هذا الاختلاف في الفهم قد ينعكس على جودة تنفيذ العمليات المحاسبية ويضعف من انسجام الممارسات داخل الإدارة العمومية.⁸⁴

04- ملاءمة النصوص للواقع العملي المحلي

تتميز الإدارة العمومية الجزائرية بتنوع كبير من حيث طبيعة المؤسسات (مركزية، محلية، قطاعية) وكذلك من حيث الخصوصيات الجغرافية والاقتصادية بين المناطق. وبالتالي، فإن اعتماد نصوص تطبيقية موحدة بشكل صارم قد لا يكون دائماً ملائماً لجميع الحالات، خاصة في ظل اختلاف قدرات التسيير والإمكانات التقنية والبشرية. ومن هنا تظهر الحاجة إلى نصوص أكثر مرونة تسمح بالتكيف مع الواقع دون الإخلال بمبدأ وحدة القواعد القانونية.

05- ضعف تحيين النصوص التنظيمية

إن الإصلاحات المالية والمحاسبية تتطلب مواكبة دائمة من خلال مراجعة دورية للنصوص التطبيقية لتكييفها مع المستجدات. غير أن غياب هذه الديناميكية في بعض الحالات يؤدي إلى فجوة بين النص القانوني والتطبيق الفعلي، مما يحد من فعالية الإصلاح ويجعل بعض الإجراءات غير متلائمة مع التطورات الحديثة في مجال التسيير المالي العمومي.⁸⁵

وبناءً على ما سبق، يتضح أن ملاءمة النصوص التطبيقية تمثل تحدياً قانونياً جوهرياً في مسار تطبيق القانون 07-23، إذ ترتبط فعالية هذا الإصلاح بمدى دقة ووضوح ومرونة هذه النصوص، وبقدرتها على التكيف مع الواقع العملي مع الحفاظ على وحدة الإطار القانوني وفعالية التنفيذ.

⁸⁴ وليد ببي، حياة عوايحية، وهزيل سمية، "متطلبات تطبيق النظام المالي المحاسبي في المؤسسات الجزائرية في ظل المعايير المحاسبية الدولية"، *مجلة التميز* 01، عدد 03، 2019، ص 19

⁸⁵ مزيان رفاء ملاك وعزي فريال منال، "التوجه نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في إصلاح الميزانية العامة في الجزائر عن طريق القانون العضوي 15-18"، *مجلة نماء للاقتصاد والتجارة* 08، عدد 02، ديسمبر 2024، ص 324

الفرع الثاني

التنسيق بين الهيئات المعنية

يُعدّ التنسيق بين مختلف الهيئات والمؤسسات المتدخلة في تسيير الشأن العام من العناصر الأساسية لضمان فعالية تنفيذ القوانين والإصلاحات الإدارية. فنجاح أي سياسة إصلاحية لا يتوقف فقط على جودة النصوص القانونية والتنظيمية، بل يعتمد كذلك على مدى قدرة المؤسسات المعنية على العمل بشكل منسق ومتكامل يضمن سرعة اتخاذ القرار وفعالية تطبيق الإجراءات. غير أن الواقع الإداري يُظهر أن تعدد المتدخلين في بعض القطاعات قد يؤدي إلى ظهور صعوبات مؤسسية تعيق التطبيق السلس للإجراءات التنظيمية.

01- تداخل الصلاحيات وتعدد المتدخلين

يُلاحظ أن تعدد الهيئات المتدخلة في دراسة الملفات الإدارية والتنظيمية قد يؤدي إلى تداخل في الصلاحيات وتضارب في الاختصاصات بين مختلف الجهات المعنية. فغالبًا ما تتوزع المسؤوليات بين المصالح المحلية والإدارات القطاعية المختلفة، وهو ما قد يخلق نوعًا من الغموض في تحديد الجهة المختصة باتخاذ القرار النهائي. كما أن هذا التداخل قد يؤدي إلى تكرار دراسة الملفات من قبل أكثر من جهة، الأمر الذي يطيل مدة معالجة الملفات ويؤخر صدور القرارات الإدارية.⁸⁶

02- ضعف آليات التنسيق العملي والمؤسسي

كما يبرز ضمن التحديات المؤسسية ضعف مستوى التنسيق العملي بين الإدارات المختلفة، خاصة في ظل غياب آليات تنظيمية واضحة لضمان التواصل المستمر وتبادل المعلومات بين الهيئات المعنية. فالتنسيق الفعّال يتطلب وجود قنوات اتصال مؤسسية واضحة، إضافة إلى إجراءات تنظيمية تسمح بتبادل البيانات والوثائق بشكل سريع ومنظم. غير أن الاعتماد على الأساليب التقليدية في العمل

⁸⁶ صالح بوعلام، مرجع سابق، ص 116

الإداري قد يؤدي في بعض الأحيان إلى بطء في انتقال المعلومات بين المصالح المختلفة، مما يؤثر على فعالية العمل الإداري ويحد من سرعة اتخاذ القرار.⁸⁷

03- ضعف الرقمنة في التنسيق الإداري

من جهة أخرى، يُلاحظ أن ضعف اعتماد الرقمنة في التنسيق بين المؤسسات يمثل أحد العوائق التي تؤثر على فعالية العمل المؤسسي. فعلى الرغم من التوجه العام نحو تحديث الإدارة العمومية واعتماد الوسائل الرقمية في التسيير، إلا أن العديد من الإدارات لا تزال تعتمد على الإجراءات الورقية التقليدية في تبادل الوثائق والمعلومات. ويؤدي ذلك إلى إبطاء عملية معالجة الملفات وإطالة آجال الدراسة، خاصة في الحالات التي تتطلب تدخل عدة جهات في وقت واحد. كما أن غياب أنظمة معلوماتية موحدة أو منصات رقمية مشتركة يحد من إمكانية التنسيق الفوري بين المؤسسات المختلفة.⁸⁸

04- محدودية فعالية اللجان التقنية

يُضاف إلى ذلك ضعف فعالية بعض اللجان التقنية المكلفة بدراسة الملفات أو المشاريع، حيث تلعب هذه اللجان دورًا مهمًا في تقييم الجوانب التقنية واتخاذ القرارات المناسبة وفقًا للمعايير المعتمدة. غير أن هذه اللجان قد تواجه في بعض الحالات صعوبات تتعلق بعدم انتظام اجتماعاتها أو محدودية الخبرات التقنية المتوفرة لديها، وهو ما قد يؤثر على جودة التقييم ويؤدي إلى تأخر في معالجة الملفات المعروضة عليها.⁸⁹

05- تأخر الآراء التقنية والاستشارية

تُعد تأخر بعض الجهات في تقديم الآراء التقنية أو الاستشارية من التحديات التي تؤثر على سير الإجراءات الإدارية. ففي العديد من الحالات تتطلب دراسة الملفات الحصول على آراء تقنية من مؤسسات أو هيئات متخصصة، مثل المؤسسات المكلفة بالخدمات الأساسية أو الجهات المعنية بالجوانب التقنية للمشاريع. غير أن بطء هذه الجهات في تقديم آرائها أو استكمال دراساتها قد يؤدي

⁸⁷ صالحى بوعلام، مرجع سابق، 117

⁸⁸ وليد بيبى، حياة عوايحية، وهزيل سمية، مرجع سابق، ص 15

⁸⁹ مزيان رفاء ملاك وعزي فريال منال، مرجع سابق، ص 324

إلى تعطيل مسار اتخاذ القرار، مما يشكل ما يُعرف في الإدارة العامة بنقاط الاختناق الإجرائي التي تؤثر على كفاءة العمل الإداري⁹⁰.

وبناءً على ما سبق، يتضح أن ضعف التنسيق بين الهيئات المعنية يمثل أحد أبرز التحديات المؤسساتية التي قد تؤثر على فعالية تنفيذ الإصلاحات الإدارية والتنظيمية. ولذلك فإن تحسين آليات التنسيق بين المؤسسات، وتوضيح الصلاحيات، وتعزيز استخدام الوسائل الرقمية في تبادل المعلومات، يعد من العوامل الأساسية التي يمكن أن تسهم في رفع كفاءة العمل الإداري وتسريع معالجة الملفات وتحقيق الأهداف المرجوة من الإصلاحات القانونية والتنظيمية.

المطلب الثاني

التحديات البشرية والتقنية

يشكّل توفر الموارد البشرية المؤهلة والبنية التكنولوجية الملائمة أحد الشروط الأساسية لنجاح تطبيق الإصلاحات في مجال التسيير المالي والمحاسبي. غير أن تنفيذ القواعد الجديدة التي جاء بها القانون

07-23 قد يواجه بعض الصعوبات المرتبطة بمدى جاهزية العنصر البشري وقدرته على استيعاب المستجدات، إضافة إلى مستوى تطور الوسائل التقنية المعتمدة داخل الإدارة العمومية. ومن هذا المنطلق يبرز عدد من التحديات المرتبطة بنقص التأهيل والتكوين من جهة، وضعف البنية التكنولوجية من جهة أخرى.

الفرع الأول

نقص التأهيل والتكوين

يشكّل العنصر البشري أحد المرتكزات الأساسية لنجاح أي إصلاح إداري أو مالي، إذ إن فعالية القوانين والتشريعات الحديثة تبقى مرتبطة بمدى قدرة الموارد البشرية على استيعابها وتطبيقها بشكل سليم. فالإصلاحات التي يشهدها نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، خاصة في ظل صدور القانون العضوي رقم

⁹⁰ مزيان رفاء ملاك وعزي فريال منال، مرجع سابق، ص 325

15-18 المتعلق بقوانين المالية والقانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، تعكس توجهات واضحة نحو تحديث تسيير المالية العامة واعتماد مقاربات حديثة قائمة على الأداء والفعالية في استخدام الموارد العمومية. غير أن الانتقال إلى هذا النمط الجديد من التسيير يطرح تحديات بشرية مهمة، أبرزها نقص التأهيل والتكوين لدى بعض الفاعلين المكلفين بتطبيق هذه الإصلاحات⁹¹.

01- الفجوة المعرفية لدى الموظفين

اعتادت الإدارة العمومية لسنوات طويلة على العمل وفق نمط تسيير تقليدي يركز أساساً على احترام الإجراءات القانونية المتعلقة بتنفيذ النفقات والإيرادات وفق الأساس النقدي، أي تسجيل العمليات المالية عند الدفع أو التحصيل الفعلي. غير أن التوجهات الحديثة في مجال المالية العامة تسعى إلى اعتماد أساليب أكثر تطوراً في المحاسبة، مثل المحاسبة القائمة على أساس الاستحقاق، التي تعتمد تسجيل العمليات المالية عند نشوء الحق أو الالتزام بغض النظر عن تاريخ الدفع أو التحصيل. كما يشمل هذا التوجه إدخال أدوات تحليل التكاليف وتقييم الأداء، والتي تهدف إلى ربط استخدام الموارد المالية بالنتائج المحققة. غير أن ضعف الإلمام بهذه المفاهيم لدى بعض الموظفين قد يؤدي إلى صعوبات في فهم آليات التطبيق، ويخلق نوعاً من التردد أو الارتباك في التعامل مع الإجراءات الجديدة⁹².

02- نقص التكوين المتخصص والمستمر

يبرز نقص التكوين كأحد أهم التحديات التي تواجه الإدارة العمومية في إطار تنفيذ الإصلاحات المالية. فنجاح النظام الجديد يتطلب توفير برامج تكوين منهجية ومستمرة تستهدف مختلف الفاعلين في مجال التسيير المالي العمومي، مثل الأمرين بالصرف، والمراقبين الماليين، والمحاسبين العموميين، إضافة إلى الإطارات المكلفة بإعداد وتنفيذ الميزانية. ويهدف هذا التكوين إلى تمكين هؤلاء الفاعلين من اكتساب المهارات التقنية والمعرفية اللازمة لفهم آليات التسيير المبني على الأداء، والتحكم في التقنيات الحديثة للمحاسبة العمومية، إضافة إلى تطوير قدراتهم في مجالات تحليل المعطيات المالية وتقييم البرامج العمومية. غير أن محدودية الدورات التكوينية المتخصصة، أو عدم انتظامها في بعض الحالات، قد يؤدي إلى

⁹¹ وليد ببي، حياة عوايحية، وهزيل سمية، مرجع سابق، ص 15

⁹² نفس المرجع

تفاوت في مستوى الكفاءة بين مختلف المصالح الإدارية، مما يؤثر على انسجام تطبيق القواعد الجديدة داخل الإدارة العمومية.⁹³

03- مقاومة التغيير داخل الإدارة

هو أمر شائع في العديد من عمليات الإصلاح الإداري. فبعض الموظفين يميلون إلى التمسك بالطرق التقليدية في العمل نتيجة الاعتياد عليها عبر سنوات طويلة من الممارسة المهنية، كما قد يشعر البعض الآخر بالتخوف من المسؤوليات الجديدة التي قد تترتب عن اعتماد أنماط حديثة في التسيير المالي، خاصة تلك المرتبطة بتقييم الأداء أو تعزيز آليات الرقابة والمساءلة. وقد يؤدي هذا السلوك إلى بطء في تبني الإجراءات الجديدة أو إلى تطبيقها بشكل محدود، مما قد يضعف من فعالية الإصلاحات ويؤخر تحقيق أهدافها.⁹⁴

04- اختلال التوازن بين الخبرة والتشبيب

شهدت السنوات الأخيرة خروج عدد من الإطارات والموظفين ذوي الخبرة الطويلة نتيجة الإحالة على التقاعد، وهو ما أدى إلى فقدان جزء من الخبرة التراكمية في مجال المحاسبة العمومية والتسيير المالي. وفي المقابل، يتم توظيف موظفين جدد يمتلكون في الغالب تكويناً أكاديمياً حديثاً في مجالات الاقتصاد أو المحاسبة أو المالية، غير أنهم قد يفتقرون إلى الخبرة الميدانية التي تمكنهم من التعامل مع تعقيدات العمل الإداري والإجراءات المحاسبية التطبيقية. ويؤدي هذا الوضع في بعض الأحيان إلى وجود فجوة بين المعرفة النظرية والخبرة العملية، الأمر الذي يتطلب اعتماد آليات فعالة لنقل المعرفة والخبرة بين الأجيال المختلفة من الموظفين.

05- ضعف ثقافة التسيير المبني على النتائج

إن الانتقال من منطق التسيير التقليدي إلى منطق يركز على تحقيق الأداء والفعالية يتطلب تغييراً في الثقافة الإدارية نفسها. فالموظفون والإطارات بحاجة إلى تطوير مهارات جديدة في مجالات التخطيط

⁹³ حمزة محي الدين بن زيان وياقوت مصباح، مرجع سابق، ص 345

⁹⁴ نفس المرجع، ص 346

الاستراتيجي، وتحديد الأهداف، وقياس النتائج، وتحليل مؤشرات الأداء، وهي مهارات لم تكن في السابق جزءاً أساسياً من مهام التسيير المالي العمومي⁹⁵.

وبناءً على ما سبق، يتضح أن نقص التأهيل والتكوين يمثل تحدياً حقيقياً أمام التطبيق الفعلي للإصلاحات المرتبطة بتحديث النظام المحاسبي العمومي. لذلك فإن مواجهة هذا التحدي تتطلب اعتماد استراتيجية شاملة لتنمية الموارد البشرية في مجال المالية العامة، تقوم على تعزيز برامج التكوين المتخصص والمستمر، وتطوير مهارات الموظفين في مجالات المحاسبة الحديثة والتسيير المبني على الأداء، إضافة إلى تشجيع نقل الخبرات داخل المؤسسات وتحديث الثقافة الإدارية بما يتماشى مع متطلبات الإصلاحات الحديثة في مجال تسيير المال العام.

الفرع الثاني

ضعف البنية التكنولوجية.

يشهد تسيير المالية العامة في العصر الحديث تحولاً متسارعاً نحو الاعتماد على التقنيات الرقمية والأنظمة المعلوماتية المتطورة في إدارة العمليات المالية والمحاسبية. فالتكنولوجيا أصبحت تشكل إحدى الدعائم الأساسية لتحديث الإدارة العمومية وتعزيز كفاءة التسيير المالي، حيث تتيح إمكانية معالجة البيانات بسرعة ودقة، وتساعد على تحسين مستوى الشفافية في إدارة الموارد العمومية، كما تمكن من توفير معلومات مالية دقيقة تدعم عملية اتخاذ القرار. وفي هذا السياق، أصبحت الأنظمة المعلوماتية الحديثة عنصراً لا غنى عنه في تطبيق الإصلاحات المرتبطة بتحديث النظام المحاسبي العمومي. غير أن تحقيق هذه الأهداف يظل مرتبطاً بمدى توفر بنية تكنولوجية متطورة داخل مختلف مؤسسات الإدارة العمومية، وهو ما يشكل في بعض الحالات تحدياً حقيقياً أمام التطبيق الفعلي للإصلاحات التي جاء بها القانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.

01- ضعف الرقمنة داخل الإدارة العمومية

النظام المالي المعاصر يعتمد بدرجة كبيرة على وجود منظومة معلوماتية متكاملة تتيح الربط بين مختلف الفاعلين في تنفيذ الميزانية، مثل الأمرين بالصرف، والمحاسبين العموميين، والمراقبين الماليين، إضافة

⁹⁵ وليد بيبى، حياة عوايحية، وهزيل سمية، مرجع سابق، ص 18

إلى الهيئات المكلفة بالرقابة والمتابعة. ويهدف هذا التكامل المعلوماتي إلى ضمان تبادل البيانات المالية بصورة آنية، مما يسمح بتحسين التنسيق بين مختلف المصالح الإدارية وتسريع معالجة العمليات المالية. غير أن غياب نظام معلوماتي موحد ومتكامل في بعض الإدارات، أو تأخر تعميمه على المستوى الوطني، يؤدي في كثير من الأحيان إلى استمرار الاعتماد على الإجراءات التقليدية القائمة على الوثائق الورقية أو الأنظمة المعلوماتية الجزئية، وهو ما يحد من فعالية التسيير المالي ويؤثر على سرعة تنفيذ العمليات المرتبطة بإعداد وتنفيذ الميزانية.⁹⁶

02- محدودية التجهيزات المعلوماتية وضعف البنية التحتية الرقمية

يؤثر هذا العامل على كفاءة التسيير المالي داخل الإدارة العمومية. فالتطور التكنولوجي في مجال الإدارة المالية يتطلب توفر بنية تحتية رقمية متطورة تشمل أجهزة معلوماتية حديثة، وبرمجيات متخصصة في معالجة البيانات المحاسبية، إضافة إلى شبكات اتصال قوية تتيح تبادل المعلومات بين مختلف المصالح الإدارية بصورة سريعة وآمنة. غير أن بعض الإدارات العمومية قد تواجه نقصاً في التجهيزات المعلوماتية أو ضعفاً في شبكات الاتصال، خاصة في بعض المناطق أو القطاعات التي لم تستفد بعد بشكل كاف من برامج التحديث الرقمي. ويؤدي هذا الوضع إلى صعوبات في استخدام الأنظمة المعلوماتية الحديثة، كما قد يحد من قدرة الموظفين على معالجة البيانات المالية بكفاءة، مما ينعكس سلباً على سرعة إنجاز العمليات المحاسبية ودقة المعلومات المالية المتداولة بين مختلف الهيئات المعنية.⁹⁷

03- أمن وسرية المعلومات المالية

إن اعتماد التكنولوجيا في إدارة المعطيات المالية يستوجب توفير أنظمة حماية متطورة قادرة على ضمان سلامة البيانات ومنع أي محاولات لاختراقها أو التلاعب بها. وتكتسي هذه المسألة أهمية خاصة في مجال المالية العامة، نظراً لحساسية المعلومات المرتبطة بتسيير الموارد العمومية والعمليات المالية للدولة. وفي حال غياب آليات فعالة لحماية الأنظمة المعلوماتية، قد تزداد المخاطر المرتبطة بفقدان البيانات أو

⁹⁶ كنزة بلحسني، و عيد المجيد لخذاري.. رقابة المحاسب العمومي على النفقات العمومية بني الفعالية وامكانية التسخير مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية

عدد15، 2022، ص 1610

⁹⁷ كنزة بلحسني، و عيد المجيد لخذاري، مرجع سابق، ص 1611

تسريبها أو التلاعب بها، الأمر الذي قد يؤثر على مصداقية النظام المحاسبي ويضعف الثقة في المعطيات المالية التي تعتمد عليها مؤسسات الدولة في اتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية.⁹⁸

04- مشكلة عدم التوافق بين بعض التطبيقات المعلوماتية المعتمدة حالياً ومتطلبات الإصلاحات الجديدة في مجال التسيير المالي

فالقواعد التي جاء بها القانون رقم 23-07 تسعى إلى تحديث طرق المحاسبة العمومية وتعزيز شفافية التسيير المالي من خلال اعتماد مقاربات أكثر تطوراً في تسجيل العمليات المالية ومتابعة الأصول والالتزامات المالية للدولة. غير أن بعض الأنظمة المعلوماتية المستخدمة داخل الإدارة العمومية قد تكون مصممة وفق نماذج تقليدية من التسيير المالي، وهو ما يجعلها غير متلائمة بشكل كامل مع متطلبات النظام المحاسبي الجديد. ويؤدي هذا الوضع إلى صعوبات في معالجة البيانات وفق المعايير الحديثة، كما قد يفرض على الإدارات القيام بتعديلات تقنية أو اعتماد برامج جديدة تتماشى مع التوجهات الإصلاحية في مجال المالية العامة.

05- ضعف التكامل بين الأنظمة المعلوماتية المختلفة داخل الإدارة العمومية

يؤثر هذا الضعف على فعالية التسيير المالي الرقمي. ففي العديد من الحالات، تستخدم الإدارات المختلفة تطبيقات معلوماتية مستقلة لا ترتبط ببعضها البعض بشكل مباشر، مما يحد من إمكانية تبادل المعلومات بشكل فوري بين مختلف الهيئات المعنية. ويؤدي هذا التشتت في الأنظمة المعلوماتية إلى تكرار إدخال البيانات في أكثر من نظام، ويزيد من احتمال وقوع أخطاء في المعالجة المحاسبية، كما يعيق الحصول على صورة شاملة ودقيقة للوضعية المالية للدولة في الوقت المناسب.

06- نقص الكفاءات التقنية المتخصصة في إدارة الأنظمة المعلوماتية المالية

داخل بعض الإدارات العمومية. فنجاح عملية التحول الرقمي في مجال التسيير المالي لا يقتصر فقط على توفير التجهيزات والبرمجيات الحديثة، بل يتطلب أيضاً وجود موارد بشرية مؤهلة قادرة على إدارة هذه الأنظمة وصيانتها وتطويرها. وفي حال عدم توفر هذه الكفاءات التقنية، قد تواجه المؤسسات

⁹⁸ كنزة بلحسني، و عيد المجيد لخزاري، مرجع سابق، ص 1614

صعوبات في تشغيل الأنظمة المعلوماتية بكفاءة، كما قد تتأخر عمليات تحديث البرامج أو معالجة الأعطال التقنية، مما يؤثر على استمرارية العمل الإداري⁹⁹.

وبناءً على ما سبق، يتضح أن ضعف البنية التكنولوجية يمثل أحد التحديات المهمة التي قد تعيق تطبيق الإصلاحات المرتبطة بتحديث النظام المحاسبي العمومي. ولذلك فإن مواكبة هذه الإصلاحات تتطلب تبني سياسة شاملة لتطوير البنية الرقمية للإدارة العمومية، تقوم على تحديث التجهيزات المعلوماتية، وتعزيز شبكات الاتصال، وتطوير الأنظمة المعلوماتية المتكاملة التي تربط مختلف الفاعلين في تنفيذ الميزانية، إضافة إلى ضمان أمن المعلومات المالية وتكوين الكفاءات التقنية القادرة على إدارة هذه الأنظمة. ومن شأن هذه الإجراءات أن تسهم في تحسين فعالية التسيير المالي العمومي وتعزيز الشفافية والمساءلة في إدارة المال العام.

المبحث الثاني

آفاق إصلاح النظام المحاسبي العمومي

يشهد النظام المحاسبي العمومي في الجزائر في السنوات الأخيرة مساراً إصلاحياً يهدف إلى تحديث أساليب تسيير المالية العامة وتحسين فعالية إدارة الموارد العمومية. وقد جاء هذا التوجه في إطار الإصلاحات التي تبنتها الدولة من خلال جملة من النصوص القانونية والتنظيمية، من أبرزها القانون العضوي رقم 15-18 المتعلق بقوانين المالية والقانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، حيث تسعى هذه الإصلاحات إلى إرساء نظام مالي أكثر شفافية وكفاءة، يعتمد على مبادئ الحوكمة الجيدة والتسيير المبني على الأداء.

وفي هذا السياق، لا يقتصر إصلاح النظام المحاسبي العمومي على تعديل القواعد القانونية المنظمة له فحسب، بل يشمل أيضاً تطوير الممارسات الإدارية والمالية وتعزيز قدرات الفاعلين في مجال التسيير المالي. إذ إن نجاح هذه الإصلاحات يرتبط بمدى توفر مجموعة من المتطلبات الأساسية التي تضمن التطبيق الفعلي للنظام الجديد وتسمح بتحقيق الأهداف المرجوة منه، خاصة ما يتعلق بتحسين الرقابة المالية، وتعزيز الكفاءة في استخدام الموارد العمومية، وتطوير آليات التسيير والرقابة.

⁹⁹ رقيق بن عيسى، مرجع سابق، ص 438

كما أن هذه الإصلاحات لا تقتصر آثارها على الجانب التقني للمحاسبة العمومية، بل تمتد لتشمل مختلف جوانب تسيير المالية العامة، حيث من المنتظر أن تسهم في تعزيز الشفافية في إدارة المال العام، وتحسين جودة المعلومات المالية، وترشيد النفقات العمومية بما يتماشى مع متطلبات التنمية الاقتصادية والاجتماعية¹⁰⁰.

وبناءً على ذلك، سيتم في هذا المبحث التطرق إلى متطلبات نجاح إصلاح النظام المحاسبي العمومي من خلال إبراز أهم الشروط الضرورية لتطبيقه بفعالية، قبل الانتقال إلى دراسة انعكاسات هذا الإصلاح على تسيير المالية العامة وما يمكن أن يترتب عنه من آثار إيجابية في مجال الشفافية المالية وترشيد الإنفاق العمومي.

المطلب الأول

متطلبات نجاح الإصلاح

يرتبط نجاح تطبيق القانون رقم 07-23 بمدى توفر جملة من الشروط العملية التي تضمن الانتقال الفعلي نحو نظام محاسبي حديث قائم على أساس الاستحقاق بدل الأساس النقدي، بما يسمح بتحسين دقة المعلومات المالية وتعزيز فعالية التسيير العمومي. ولا يقتصر هذا التحول على الجانب التشريعي فقط، بل يتطلب تهيئة بيئة ملائمة تشمل تطوير الكفاءات البشرية وتحديث آليات الرقابة المحاسبية بما يتماشى مع متطلبات الإصلاح. ومن هذا المنطلق، يبرز دور التكوين والتأهيل المستمر، إلى جانب تطوير منظومة الرقابة، كأهم متطلبات نجاح هذا الإصلاح.

الفرع الأول

التكوين والتأهيل المستمر

يشكل العنصر البشري الركيزة الأساسية في نجاح أي إصلاح مالي أو محاسبي، ولا يمكن تحقيق الأهداف التي جاء بها القانون رقم 07-23 دون وجود موارد بشرية مؤهلة قادرة على استيعاب

¹⁰⁰ محمد براق وعمر قمان، "أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلية المنظمات المهنية في الجزائر"، مداخلة مقدمة ضمن المؤتمر العلمي الدولي حول:

الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 29-30، نوفمبر 2011، ص4

التحولات العميقة التي مست قواعد المحاسبة العمومية. فالنظام المحاسبي الجديد، القائم على الانتقال من المحاسبة النقدية إلى محاسبة الحقوق المثبتة (أساس الاستحقاق)، لا يقتصر على تعديل تقني في طرق التسجيل المحاسبي، بل يتضمن تغييراً جوهرياً في فلسفة التسيير المالي للدولة، من خلال التركيز على إظهار الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسات العمومية، بما يشمل الأصول والالتزامات والنتائج الفعلية للنشاط العمومي. وهذا التحول يفرض بالضرورة إعادة بناء القدرات البشرية داخل الإدارة العمومية بما يتماشى مع هذه المتطلبات الجديدة.¹⁰¹

وفي هذا السياق، يبرز التكوين والتأهيل المستمر كشرط حاسم لضمان نجاح هذا الإصلاح، حيث لم يعد التكوين إجراءً ظرفياً أو محدوداً في بداية المسار المهني، بل أصبح عملية دائمة ومستمرة ترافق الموظف طوال مساره الوظيفي، نظراً لتطور القواعد المحاسبية وتعقد الأدوات التقنية المعتمدة في التسيير المالي.

أولاً، تبرز ضرورة إعادة تأهيل الموظفين الماليين بشكل شامل، خاصة الفئات الأساسية المكلفة مباشرة بتطبيق القواعد المحاسبية الجديدة، وعلى رأسهم الآمرون بالصرف، والمحاسبون العموميون، والمراقبون الماليون. فهذه الفئات مطالبة بالتحكم في مفاهيم محاسبية حديثة لم تكن مطبقة في النظام التقليدي، مثل تسجيل الأصول الثابتة وإدراجها في الميزانية العمومية، وحساب الاهتلاكات بطريقة تعكس تآكل القيمة الاقتصادية للأصول عبر الزمن، إضافة إلى تكوين المؤنات الخاصة بالمخاطر والالتزامات المحتملة. كما يتطلب الأمر فهماً دقيقاً لمفهوم الالتزام المالي وتوقيته، بما يسمح بتسجيل العمليات عند نشوء الحق أو الالتزام وليس فقط عند الدفع أو التحصيل، وهو ما يمثل جوهر الانتقال إلى أساس الاستحقاق.¹⁰²

ثانياً، يفرض هذا التحول اعتماد برامج تكوين متخصص ومتدرج ومؤسسي، بحيث لا يكون التكوين عشوائياً أو ظرفياً، بل يتم وفق خطة استراتيجية واضحة تأخذ بعين الاعتبار مستويات الموظفين واحتياجاتهم المهنية. ويُستحسن في هذا الإطار تنظيم دورات تكوينية دورية ومستمرة بالتنسيق مع الهيئات المتخصصة في التكوين المالي والإداري، مثل المعهد العالي للتسيير والتخطيط، أو المؤسسات

¹⁰¹ محمد براق وعمر قمان، مرجع سابق، ص 12

¹⁰² مداني بن بلغيث، "أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية - بالتطبيق على حالة الجزائر -" أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص 200

الجامعية والمدارس الوطنية المتخصصة في المالية والمحاسبة. كما يجب أن تشمل هذه البرامج جوانب نظرية وتطبيقية في آن واحد، بحيث لا يقتصر التكوين على الجانب المفاهيمي فقط، بل يمتد إلى تطبيقات عملية تتعلق بكيفية إعداد الميزانيات وفق النظام الجديد، وتحليل الوضعيات المالية، وإعداد القوائم المالية التي تعكس القيمة الحقيقية للممتلكات العمومية. ويهدف هذا التكوين إلى ضمان توحيد الفهم بين مختلف الفاعلين وتقليل الفوارق في تطبيق القواعد الجديدة بين الإدارات المختلفة.

ثالثاً، يكتسي تأهيل مسيري الموارد البشرية داخل الإدارة العمومية أهمية خاصة في سياق هذا الإصلاح، باعتبارهم عنصراً محورياً في نجاح عملية التحول نحو التسيير الحديث. فالموارد البشرية لم تعد تقتصر فقط على التسيير الإداري التقليدي، بل أصبحت مطالبة بمرافقة التحول الرقمي والمالي الذي يشهده القطاع العمومي. لذلك، يتطلب الأمر تدريبهم على استخدام النظم المعلوماتية المدججة التي أصبحت جزءاً لا يتجزأ من النظام المحاسبي الجديد، والتي تسمح بربط مختلف المتدخلين في العملية المالية في منصة واحدة، بما يضمن سرعة تبادل المعلومات ودقتها. كما يشمل هذا التأهيل تعزيز مهاراتهم في التعامل مع البيانات الرقمية، وفهم آليات الرقابة الإلكترونية، والتنسيق بين مختلف المصالح الإدارية في إطار رقمي موحد.¹⁰³

رابعاً، يمكن الإشارة إلى أهمية تغيير الثقافة الإدارية المرتبطة بالتسيير المالي، إذ لا يكفي التكوين التقني وحده إذا لم يرافقه تغيير في الذهنيات وأساليب العمل. فنجاح تطبيق القانون 07-23 يتطلب الانتقال من ثقافة التسيير التقليدي القائمة على الامتثال الشكلي للإجراءات إلى ثقافة التسيير المبني على النتائج والأداء، حيث يصبح التركيز على جودة المعلومة المالية وفعاليتها في اتخاذ القرار أكثر أهمية من مجرد تنفيذ الإجراءات الشكلية. وهذا التحول الثقافي لا يتحقق إلا من خلال التكوين المستمر والتحسيس بأهمية الإصلاح وأهدافه الاستراتيجية.

خامساً، يبرز أيضاً تحدي نقل الخبرة داخل المؤسسات العمومية، خاصة في ظل التغيرات التي يعرفها الهيكل البشري للإدارة، حيث يتم تسجيل خروج عدد من الموظفين ذوي الخبرة الطويلة مقابل التحاق موظفين جدد. هذا الوضع يستوجب إنشاء آليات فعالة لنقل المعرفة والخبرة المهنية، سواء من خلال التكوين الداخلي، أو عبر الإشراف المباشر، أو من خلال إعداد أدلة وإجراءات مكتوبة تساعد

¹⁰³ مداني بن بلغيث، مرجع سابق، ص 201

على توحيد الممارسات. فغياب هذا النقل قد يؤدي إلى فقدان جزء مهم من الخبرة العملية التي لا يمكن تعويضها بالتكوين النظري فقط.¹⁰⁴

وعليه، يمكن القول إن التكوين والتأهيل المستمر لا يمثلان مجرد إجراء مكمل للإصلاح، بل يشكلان أحد أعمدته الأساسية، إذ يتوقف نجاح تطبيق القانون 23-07 على مدى قدرة الإدارة العمومية على بناء كفاءات بشرية مؤهلة، قادرة على التعامل مع النظام المحاسبي الجديد بكفاءة واحترافية، وعلى مواكبة التطورات المستمرة في مجال التسيير المالي العمومي.

الفرع الثاني

تطوير الرقابة المحاسبية

يشكل تطوير منظومة الرقابة المحاسبية أحد المحاور المركزية في الإصلاح الذي جاء به القانون رقم 23-07، باعتباره لا يقتصر على إعادة تنظيم القواعد الإجرائية للمحاسبة العمومية، بل يتجه إلى إحداث تحول عميق في فلسفة الرقابة ذاتها. فالنظام التقليدي كان يعتمد أساساً على الرقابة ذات الطابع الشكلي والإجرائي التي تركز على التحقق من مطابقة النفقات والإجراءات القانونية قبل التنفيذ، بينما يسعى النظام الجديد إلى الانتقال نحو رقابة أكثر شمولية وفعالية تقوم على تقييم الأداء وقياس النجاعة في تسيير المال العام. ويهدف هذا التحول إلى تعزيز الشفافية، وترشيد استخدام الموارد العمومية، وتحسين جودة القرار المالي داخل الدولة.

وفي هذا الإطار، يمكن القول إن تطوير الرقابة المحاسبية في ظل القانون 23-07 لا يُفهم باعتباره مجرد تعديل تقني في أدوات المراقبة، بل هو إعادة بناء متكاملة لمنظومة الرقابة المالية، تشمل المفاهيم، والآليات، والأدوات، وحتى طريقة تدخل الهيئات الرقابية. ويعني ذلك الانتقال من منطق “الرقابة على المطابقة القانونية” إلى منطق “الرقابة على الأداء والنتائج”، وهو تحول جوهري يفرض توفير شروط مؤسسية وتقنية وبشرية مرافقة له.

أولاً، يمثل الانتقال من الرقابة المسبقة إلى تعزيز الرقابة البعدية أحد أهم أوجه هذا التطوير. فالرقابة المسبقة كانت تركز على فحص العمليات المالية قبل تنفيذها بهدف التأكد من قانونيتها وصحتها

¹⁰⁴مداني بن بلغيث، مرجع سابق، ص 202

الإجرائية، وهو ما يضمن نوعاً من التحكم الوقائي في النفقات. غير أن هذا النمط، رغم أهميته، لا يكفي وحده لضمان نجاعة التسيير العمومي، لأنه لا يقيس مدى فعالية الإنفاق أو أثره على تحقيق الأهداف العامة. ومن هنا، جاء التوجه نحو تعزيز الرقابة البعدية التي تهدف إلى تقييم النتائج الفعلية للسياسات العمومية بعد تنفيذها، من خلال تحليل مدى تحقيق النفقات العمومية للأهداف المسطرة، وقياس مردوديتها الاقتصادية والاجتماعية. هذا التحول يسمح بإعادة توجيه الإنفاق العمومي نحو البرامج الأكثر فعالية، ويعزز مبدأ المسؤولية في التسيير المالي¹⁰⁵.

ثانياً، يبرز دور تفعيل المحاسبة العامة والتحليلية كأداة أساسية لتطوير الرقابة. فاعتماد أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية، كما جاء به القانون 07-23، يفرض إعداد بيانات مالية تعكس الصورة الحقيقية للوضعية المالية للدولة والمؤسسات العمومية، بما في ذلك الأصول الثابتة، والخصوم، والالتزامات، والنتائج المالية الفعلية. كما تسمح المحاسبة التحليلية بتفكيك التكاليف وربطها بالأنشطة والبرامج، مما يتيح للهيئات الرقابية إمكانية تقييم تكلفة كل خدمة أو مشروع عمومي بشكل دقيق. ويكتسي هذا الجانب أهمية خاصة بالنسبة لمجلس المحاسبة وباقي أجهزة الرقابة، حيث يوفر لها أدوات تحليل معمقة تساعد على كشف الاختلالات في التسيير وتحديد نقاط الضعف والهدر المالي، بدل الاكتفاء بمراقبة الشكل القانوني للعمليات¹⁰⁶.

ثالثاً، يشكّل تحديث أدوات الرقابة من خلال الرقمنة والتحول الرقمي عنصراً حاسماً في فعالية النظام الرقابي الجديد. فاعتماد نظام معلوماتي مدمج وموحد يربط بين مختلف الفاعلين في العملية المالية، مثل الأمرين بالصرف، والمحاسبين العموميين، والمراقبين الماليين، يتيح تتبع العمليات المالية بشكل لحظي ودقيق. هذا الربط الرقمي يسمح بتقليل التدخلات اليدوية، ويحد من الأخطاء البشرية، ويضمن شفافية أكبر في معالجة البيانات المالية. كما يتيح للهيئات الرقابية إمكانية الوصول الفوري إلى المعلومات

¹⁰⁵ خماس حسين، "تطوير المحاسبة العمومية (الحكومية) لزيادة فعالية رقابة أنشطة الوحدات الحكومية وقياس أدائها في الجزائر"، مجلة الإصلاحات

الاقتصادية و الاندماج في الاقتصاد العالمي، المجلد 8، العدد 15، 2013، ص 26

¹⁰⁶ نفس المرجع، ص 28

والمعطيات المحاسبية، مما يعزز من سرعة وفعالية الرقابة، ويحولها من رقابة لاحقة ومتأخرة إلى رقابة آنية وتفاعلية. وبالتالي، تصبح الرقمنة شرطاً جوهرياً وليس خياراً ثانوياً لنجاح الإصلاح المحاسبي¹⁰⁷.

رابعاً، يمكن الإشارة إلى تعزيز التكامل بين مختلف أنواع الرقابة المالية، حيث لا ينبغي أن تعمل الرقابة المسبقة والبعدية والداخلية والخارجية بشكل منفصل، بل في إطار منظومة متكاملة ومتراصة. فالتكامل بين هذه المستويات الرقابية يسمح ببناء صورة شاملة عن مسار النفقات العمومية منذ مرحلة الالتزام إلى غاية التنفيذ والتقييم النهائي. كما أن هذا التكامل يعزز من فعالية التنسيق بين مختلف الهيئات الرقابية، ويقلل من الازدواجية في العمل، ويزيد من دقة النتائج الرقابية.

خامساً، تبرز أهمية تعزيز استقلالية وفعالية الهيئات الرقابية باعتبارها شرطاً أساسياً لضمان مصداقية النظام الرقابي. ففعالية الرقابة لا ترتبط فقط بالأدوات التقنية، بل تعتمد أيضاً على قدرة الهيئات الرقابية على ممارسة مهامها بموضوعية وحياد، بعيداً عن أي تأثيرات إدارية أو تنظيمية قد تؤثر على نتائج عملها. كما أن تمكين هذه الهيئات من الوصول إلى المعلومات المالية في الوقت المناسب، وتوفير الموارد البشرية المؤهلة لها، يساهم في رفع مستوى جودة الرقابة وتحسين قدرتها على اكتشاف الاختلالات المالية والإدارية¹⁰⁸.

سادساً، يمكن التطرق إلى إشكالية الانتقال من ثقافة الرقابة الشكلية إلى ثقافة الرقابة القائمة على النتائج. فنجاح الإصلاح لا يتوقف فقط على تغيير الأدوات، بل يتطلب أيضاً تغييراً في الذهنيات الإدارية لدى مختلف الفاعلين. إذ يجب أن تتحول الرقابة من مجرد إجراء إداري يهدف إلى التحقق من صحة الوثائق، إلى عملية تحليلية تهدف إلى تقييم الأداء العام للمؤسسات العمومية وقياس مدى تحقيقها للأهداف المحددة مسبقاً. وهذا التحول الثقافي يحتاج إلى وقت وإلى تكوين مستمر ومرافقة مؤسسية فعالة.

¹⁰⁷ سليمة بوعنان وعائشة حميري، "دور مجلس المحاسبة في تطوير الرقابة المالية في الجزائر: دراسة حالة الرقابة المالية لدى بلدية جامعة"، مذكرة ماستر،

جامعة محمد خيضر - بسكرة، 2021، ص 63

¹⁰⁸ نفس المرجع، ص 64

المطلب الثاني

انعكاسات الإصلاح على تسيير المالية العامة

يهدف إصلاح النظام المحاسبي العمومي من خلال القانون رقم 07-23 إلى إحداث نقلة نوعية في طريقة تسيير المالية العامة، عبر الانتقال من منطق التسيير التقليدي القائم على ضبط العمليات المالية في إطارها الإجرائي الضيق، إلى منطق حديث يركز على الأداء، والنتائج، والمساءلة. ويُفترض أن ينعكس هذا التحول بشكل مباشر على تحسين جودة التسيير المالي للدولة، سواء من حيث تعزيز الشفافية أو من حيث ترشيد الإنفاق العمومي، بما يضمن استخدامًا أكثر عقلانية وفعالية للموارد العمومية¹⁰⁹.

وفي هذا السياق، يمكن إبراز أهم الانعكاسات العملية لهذا الإصلاح من خلال محورين أساسيين يتمثلان في تحسين الشفافية المالية من جهة، وترشيد الإنفاق العمومي من جهة أخرى.

الفرع الأول

تحسين الشفافية المالية

تُعتبر الشفافية المالية إحدى الدعائم الأساسية للحكومة المالية الرشيدة، إذ ترتبط ارتباطاً مباشراً بمدى قدرة النظام المحاسبي العمومي على تقديم صورة دقيقة وواقعية عن الوضعية المالية للدولة. فكلما كانت المعلومات المالية واضحة ومكتملة، كلما تعززت ثقة مختلف الفاعلين، سواء كانوا مؤسسات رقابية، أو هيئات تشريعية، أو حتى المجتمع المدني، في كيفية تسيير المال العام. وفي هذا الإطار، جاء القانون رقم 07-23 ليكرّس هذا التوجه من خلال إدخال مجموعة من الإصلاحات التي تستهدف تحسين جودة وشفافية المعلومات المالية العمومية، وتطوير أدوات عرضها وتحليلها.

أولاً، يتجسد تحسين الشفافية المالية في تعزيز مبدأ شمولية ووحدة الميزانية العامة للدولة. حيث أصبح من الضروري أن تشمل الميزانية جميع العمليات المالية المرتبطة بالدولة ومؤسساتها المختلفة بشكل منظم ودقيق، دون استثناء أو تجزئة غير مبررة. ويهدف هذا المبدأ إلى الحد من ظاهرة الحسابات الموازية

¹⁰⁹ سليمة بوعنان وعائشة حميري، مرجع سابق، ص 63

أو العمليات المالية التي تتم خارج الإطار الرسمي للميزانية، والتي كانت في السابق تقلل من وضوح الصورة المالية الحقيقية للدولة.¹¹⁰ كما يسمح هذا التوجه بتجميع كافة التدفقات المالية في وثيقة موحدة، مما يسهل على أجهزة الرقابة متابعة الإيرادات والنفقات وتحليلها بشكل شامل ودقيق، ويعزز من مبدأ الشفافية في عرض الوضعية المالية العامة.

ثانيًا، ساهم هذا الإصلاح في إرساء ثقافة جديدة قائمة على تقارير الأداء بدل الاكتفاء بالتقارير المالية التقليدية الخاصة بالصرف. ففي النظام التقليدي، كان التركيز ينصب أساسًا على تسجيل العمليات المالية من حيث المبالغ المصروفة أو المحصلة، دون التطرق بشكل كافٍ إلى مدى تحقيق هذه النفقات للأهداف المسطرة مسبقًا. أما في ظل الإصلاح الجديد، فقد أصبح المديرون العموميون ملزمين بإعداد تقارير دورية وسنوية لا تقتصر على عرض الأرقام، بل تمتد إلى تقييم مدى نجاعة البرامج العمومية وتحقيقها للنتائج المتوقعة. هذا التحول يسمح بالانتقال من منطق وصفي يعتمد على "كم تم إنفاقه؟" إلى منطق تحليلي يسأل "ما هي النتائج التي تحققت مقابل هذا الإنفاق؟"، وهو ما يعزز فعالية الرقابة بمختلف أنواعها، سواء كانت برلمانية أو قضائية أو إدارية.¹¹¹

ثالثًا، يتمثل أحد أوجه تعزيز الشفافية في تطور النظام المحاسبي نحو اعتماد مقارنة متعددة الأبعاد للمحاسبة العمومية. فبدل الاعتماد على المحاسبة النقدية فقط، أصبح النظام يتضمن ثلاث مستويات مترابطة تكمل بعضها البعض. تتمثل الأولى في المحاسبة الميزانية التي تتابع تنفيذ الإيرادات والنفقات بشكل تفصيلي، بينما تعتمد الثانية على المحاسبة العامة المبنية على أساس الاستحقاق، والتي تعكس الوضعية المالية الحقيقية للدولة من خلال تسجيل الأصول والخصوم والالتزامات. أما المستوى الثالث فيتمثل في محاسبة تحليل التكاليف، التي تسمح بتحديد التكلفة الفعلية لكل خدمة أو نشاط عمومي على حدة. هذا التعدد في أدوات المحاسبة يساهم في تقديم صورة أكثر دقة وعمقًا عن الأداء المالي للدولة، ويعزز من شفافية المعلومات المحاسبية.¹¹²

رابعًا، أسهم القانون 07-23 في تحسين إمكانية الوصول إلى المعلومة المالية وتسهيل قراءتها وفهمها من خلال توحيد التصنيفات والمعايير المحاسبية بما يتماشى مع المعايير الدولية المعتمدة في هذا

¹¹⁰ هاجيرة ديلملي، "الميزانية العامة في ميزان الحوكمة الجيدة"، مجلة مجاميع المعرفة، عدد 05، أكتوبر 2017، ص 167

¹¹¹ نفس المرجع، ص 168

¹¹² سليمة بوعنان وعائشة حميري، مرجع سابق، ص 65

المجال. فاعتماد تصنيفات موحدة وواضحة للبيانات المالية يساعد على تقليل الغموض في عرض الميزانية، ويجعلها أكثر قابلية للتحليل من قبل المختصين والباحثين والهيئات الرقابية. كما أن هذا التوحيد يساهم في تعزيز الشفافية تجاه المواطنين من خلال تبسيط المعلومة المالية وجعلها أكثر وضوحًا وإتاحة، مما يرسخ مبدأ الحق في الوصول إلى المعلومة المالية، ويعزز الثقة بين الدولة والمجتمع في مجال تسيير المال العام.

الفرع الثاني

ترشيد الإنفاق العمومي

يُعدّ ترشيد الإنفاق العمومي من أهم النتائج المنتظرة للإصلاح الذي جاء به القانون رقم 23-07، إلا أن هذا المفهوم لا يُفهم على أنه سياسة تقشفية تهدف إلى تقليص النفقات أو الحد من الإنفاق العمومي بشكل عام، وإنما يُقصد به إعادة توجيه الموارد المالية للدولة نحو الاستخدام الأكثر كفاءة وفعالية. أي ضمان أن كل دينار من المال العام يتم إنفاقه يحقق أقصى منفعة ممكنة من حيث الأثر الاقتصادي والاجتماعي، بما ينسجم مع متطلبات التنمية المستدامة وتحسين أداء المرفق العام.

وانطلاقًا من هذا التصور، يركز ترشيد الإنفاق العمومي في إطار الإصلاح الجديد على مجموعة من الآليات والتوجهات التي تعكس تحولًا عميقًا في فلسفة التسيير المالي داخل الدولة.

أولاً، يتجسد ذلك في الانتقال من منطق التسيير القائم على الهياكل الإدارية إلى منطق التسيير القائم على البرامج. ففي النموذج التقليدي، كانت الاعتمادات المالية تُوزع وفق الهيكل التنظيمي للإدارات والمصالح، مما أدى في كثير من الحالات إلى تجزئة النفقات وتشتتها دون ارتباط مباشر بالأهداف العامة للسياسات العمومية. أما في ظل الإصلاح الجديد، فقد أصبح التركيز منصبًا على البرامج العمومية باعتبارها وحدات للتسيير المالي ترتبط بأهداف محددة مسبقًا ومؤشرات أداء قابلة للقياس. هذا التحول يسمح بتجميع الموارد المالية وتوجيهها نحو أولويات واضحة، ويعزز من قدرة الدولة على التحكم في الإنفاق وتقييم نتائجه بشكل أكثر دقة وموضوعية¹¹³.

ثانيًا، يرتبط ترشيد الإنفاق العمومي بشكل وثيق بـ تعزيز مبدأ المسؤولية وربط التسيير بالنتائج. إذ يمنح النظام الجديد قدرًا أكبر من الاستقلالية لمديري البرامج والمسؤولين عن تنفيذ الميزانيات، مقابل

¹¹³ سليمة بوعنان وعائشة حميري، مرجع سابق، ص 66

إخضاعهم لمبدأ المساءلة على أساس النتائج المحققة وليس فقط على أساس احترام الإجراءات الشكلية¹¹⁴. هذا التوازن بين الاستقلالية في التسيير والمساءلة على الأداء يخلق ديناميكية جديدة داخل الإدارة العمومية، تشجع على تحسين جودة الإنفاق، وتدفع نحو البحث عن حلول أكثر كفاءة لتقليل التكاليف دون المساس بجودة الخدمات العمومية. كما يساهم هذا التوجه في ترسيخ ثقافة الأداء داخل الإدارة بدل الاكتفاء بمنطق الامتثال الإداري.

ثالثاً، يُعتبر اعتماد الإطار الميزانياتي متوسط المدى (CBMT) من الأدوات الأساسية لتحقيق ترشيد فعال للإنفاق العمومي. فهذا الإطار يسمح بإعداد الميزانية ضمن رؤية تمتد على عدة سنوات، عادة ثلاث سنوات، مما يوفر إمكانية التخطيط المسبق للنفقات وتقدير الموارد المالية بشكل أكثر واقعية. كما يساعد هذا الأسلوب على تحقيق الانسجام بين السياسات المالية والسياسات الاقتصادية والاجتماعية للدولة، ويقلل من القرارات المالية الارتجالية التي قد تؤدي إلى اختلالات في التوازنات المالية العمومية. إضافة إلى ذلك، يساهم هذا الإطار في تعزيز استقرار التسيير المالي وتحسين القدرة على التنبؤ بالتطورات المستقبلية للإنفاق العمومي¹¹⁵.

رابعاً، يظهر ترشيد الإنفاق كذلك من خلال تطوير وتكامل آليات الرقابة القبلية والبعدية داخل المنظومة المالية. فقد أصبح دور المراقب المالي والهيئات الرقابية لا يقتصر فقط على التأكد من صحة الإجراءات الشكلية للنفقة، بل امتد ليشمل تقييم مدى ملائمة النفقات مع الأهداف المسطرة ودرجة جدواها الاقتصادية والاجتماعية. هذا التطور في وظيفة الرقابة يسمح بالكشف المبكر عن النفقات غير الضرورية أو غير الفعالة، ويضمن توجيه الموارد نحو المشاريع ذات الأولوية والأثر الإيجابي الأكبر على التنمية. كما يعزز هذا الدور الرقابي من كفاءة استخدام المال العام ويحد من الهدر المالي¹¹⁶.

خامساً، يمكن الإشارة إلى أن ترشيد الإنفاق العمومي يرتبط أيضاً بـ تعزيز ثقافة تقييم الأداء داخل الإدارة العمومية. فاعتماد مؤشرات أداء واضحة لكل برنامج أو نشاط عمومي يسمح بقياس مدى

¹¹⁴ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، "المالية العامة والميزانيات"، تم الاطلاع في 27 أبريل 2026،

<https://www.oecd.org/en/topics/public-finance-and-budgets.html>.

¹¹⁵ مراد بوعيشاوي وعماد غزاري، "تصميم وإعداد الإطار الميزانياتي المتوسط المدى كآلية لتحقيق استدامة مالية للدولة في ظل القانون العضوي الجديد رقم

15-18 المتعلق بقوانين المالية، "المجلة الجزائرية للمالية العامة"، مجلد 11، عدد 01، 2021، ص 382

¹¹⁶ عبد القادر زوقار، "الرقابة القبلية والبعدية على الصفقات العمومية في القانون الجزائري"، "المجلة صوت القانون"، مجلد 04، عدد 03، ديسمبر 2017:

تحقيق الأهداف المرسومة، ومقارنة النتائج المحققة بالتكاليف المرصودة. هذا الأسلوب في التقييم يساعد على اتخاذ قرارات تصحيحية في الوقت المناسب، ويُسهّم في تحسين جودة الإنفاق العمومي على المدى المتوسط والطويل¹¹⁷.

وبناءً على ما سبق، يتضح أن ترشيد الإنفاق العمومي في إطار القانون 07-23 لا يُعد هدفًا ماليًا صرفًا، بل يمثل تحولًا في طريقة التفكير في إدارة المال العام، يقوم على مبادئ الفعالية، والنجاعة، وربط المسؤولية بالمحاسبة، بما يضمن تحقيق أفضل استخدام ممكن للموارد العمومية وتحسين مردوديتها في خدمة التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

¹¹⁷ عبد القادر زوقار، مرجع سابق، ص 17

خلاصة

يتضح من خلال هذا الفصل أن إصلاح النظام المحاسبي العمومي في إطار القانون رقم 07-23 لا يمثل مجرد تعديل تقني في قواعد المحاسبة، بل يُعد تحولاً عميقاً في فلسفة تسيير المالية العامة في الجزائر، يقوم على الانتقال من منطق التسيير التقليدي إلى منطق حديث يركز على الأداء، والشفافية، والمساءلة.

ففي جانب التحديات، أبرز الفصل أن تطبيق هذا الإصلاح يواجه مجموعة من الصعوبات القانونية والمؤسسية، خاصة ما يتعلق بملاءمة النصوص التطبيقية، وضعف التنسيق بين الهيئات المتدخلة، إضافة إلى تحديات بشرية وتقنية مرتبطة بنقص التأهيل والتكوين وضعف البنية التكنولوجية. وهي عوامل تؤثر بشكل مباشر على سرعة وفعالية تطبيق النظام المحاسبي الجديد.

أما في جانب الآفاق، فقد تبين أن نجاح هذا الإصلاح يرتبط أساساً بمدى توفر شروط أساسية، أهمها تأهيل المورد البشري بشكل مستمر، وتطوير منظومة الرقابة المحاسبية بما يسمح بالانتقال نحو رقابة الأداء بدل الرقابة الشكلية، إضافة إلى عصنة الأدوات التقنية واعتماد الرقمنة كوسيلة لتعزيز الشفافية والفعالية.

كما أظهر الفصل أن انعكاسات هذا الإصلاح على تسيير المالية العامة تتجلى بوضوح في محورين رئيسيين، يتمثل الأول في تعزيز الشفافية المالية من خلال تحسين وضوح المعلومات وتوسيع نطاق المحاسبة، بينما يتمثل الثاني في ترشيد الإنفاق العمومي عبر اعتماد التسيير القائم على البرامج وربط المسؤولية بالنتائج واعتماد التخطيط متوسط المدى.

وبناءً على ذلك، يمكن القول إن نجاح القانون 07-23 مرهون بمدى قدرة الإدارة العمومية على تحقيق توازن بين تحديث الإطار القانوني، وتأهيل الموارد البشرية، وتطوير الوسائل التقنية والرقابية، بما يضمن الانتقال الفعلي نحو نظام محاسبي عمومي حديث أكثر كفاءة وشفافية وفعالية في تسيير المال العام.

خاتمة

شهدت المالية العمومية في الجزائر خلال العقود الأخيرة تحولات عميقة فرضتها التغيرات الاقتصادية ومتطلبات الحوكمة المالية الحديثة، وهو ما جعل مسألة إصلاح النظام المحاسبي العمومي ضرورة حتمية لضمان حسن إدارة الموارد المالية العمومية وتعزيز الشفافية في تسيير المال العام. وفي هذا السياق جاء القانون رقم 07-23 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي ليشكل محطة أساسية في مسار تحديث المنظومة المالية للدولة، حيث سعى إلى إعادة تنظيم القواعد المحاسبية وتطوير أساليب التسيير بما يتماشى مع المعايير الحديثة المعتمدة في إدارة المالية العمومية.

وقد أظهرت الدراسة أن هذا القانون يمثل خطوة مهمة في اتجاه إصلاح النظام المحاسبي العمومي، إذ تضمن مجموعة من المستجدات التشريعية والتنظيمية التي تهدف إلى تحديث الإطار المحاسبي وتعزيز دور المحاسب العمومي وتحسين طرق تسجيل العمليات المالية. كما ركّز على تطوير آليات التسيير المالي من خلال إدخال إصلاحات إجرائية وتقنية، من بينها تحديث نظم المعلومات المحاسبية والانتقال التدريجي نحو اعتماد أدوات رقمية حديثة في معالجة البيانات المالية، الأمر الذي من شأنه تحسين جودة المعلومات المحاسبية وتعزيز فعاليتها في دعم عملية اتخاذ القرار.

كما بينت الدراسة أن الإصلاحات التي جاء بها القانون 07-23 تسعى إلى تحقيق جملة من الأهداف الأساسية، من أهمها تعزيز مبادئ الشفافية والمساءلة في إدارة المالية العمومية، وترشيد الإنفاق العمومي، وتحسين كفاءة التسيير المالي داخل مختلف الهيئات والمؤسسات العمومية. وتبرز أهمية هذه الإصلاحات بشكل خاص في ظل التوجه نحو تحديث الإدارة العمومية وتبني مبادئ الحوكمة الرشيدة، حيث أصبحت المعلومات المالية الدقيقة والموثوقة تشكل أساساً ضرورياً لضمان الرقابة الفعالة على المال العام.

غير أن نجاح هذه الإصلاحات يظل رهيناً بمدى توفر مجموعة من الشروط الأساسية، من بينها تطوير الكفاءات البشرية العاملة في المجال المالي والمحاسبي، وتعزيز التكوين المتخصص للمحاسبين العموميين، إضافة إلى توفير البنية التحتية التقنية اللازمة لتطبيق نظم المعلومات المحاسبية الحديثة. كما يتطلب الأمر مواصلة تحديث الإطار التنظيمي والتشريعي بما يضمن مواكبة التطورات المتسارعة في مجال المحاسبة العمومية على الصعيد الدولي.

وعليه، يمكن القول إن القانون 07-23 يشكل خطوة مهمة نحو تحديث النظام المحاسبي العمومي في الجزائر، غير أن تحقيق الأهداف المرجوة منه يقتضي مواصلة جهود الإصلاح وتعزيز التنسيق بين

مختلف الهيئات المعنية بتسيير المالية العمومية، بما يسمح بإرساء منظومة مالية أكثر شفافية وفعالية، قادرة على دعم التنمية الاقتصادية وتحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المالية للدولة.

وفي ضوء ما توصلت إليه الدراسة، يمكن اقتراح جملة من التوصيات التي من شأنها المساهمة في تعزيز فعالية الإصلاحات المحاسبية، من أبرزها:

- تعزيز برامج التكوين والتأهيل لفائدة الإطارات المكلفة بالمحاسبة العمومية .
 - تسريع عملية رقمنة نظم المعلومات المحاسبية داخل الإدارات والمؤسسات العمومية .
 - تطوير آليات الرقابة المالية بما يتماشى مع متطلبات الشفافية والمساءلة .
 - الاستفادة من التجارب الدولية في مجال إصلاح أنظمة المحاسبة العمومية .
- وفي الأخير، تبقى مسألة تطوير النظام المحاسبي العمومي من القضايا الأساسية المرتبطة بتحسين أداء المالية العمومية في الجزائر، وهو ما يجعل مواصلة مسار الإصلاح ضرورة استراتيجية لضمان إدارة فعالة ومستدامة للموارد المالية العمومية.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: المصادر

1. القوانين العضوية

- القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 2 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 53 .

2. القوانين العادية

- القانون رقم 84-17 المؤرخ في 7 جويلية 1984 المتعلق بقوانين المالية، المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 28 .
- القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 35 .
- القانون رقم 23-07 المؤرخ في 21 جوان 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 41 و 43 .

ثانياً: المراجع العامة

- سعد الله، أبو القاسم . تاريخ الجزائر الثقافي، الجزء الرابع. بيروت: دار الغرب الإسلامي، 1998 .
- مراد، علي . جمعية العلماء المسلمين الجزائريين وأثرها الإصلاحي في الجزائر . الجزائر: دار هومة، 2007 .
- دنيدي، يحيى . المالية العمومية . الجزائر: دار الخلدونية، 2010 .
- حسين، عمر . المحاسبة العمومية والقومية . الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، 1979 .
- قاسم، محمد . المحاسبة الحكومية الحديثة . عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2018 .
- قمو، عبد القادر . المحاسبة العمومية الحديثة . الجزائر: دار النشر الجامعي، 2021 .

ثالثاً: المراجع المتخصصة

- تبان، آمال . المحاسبة العمومية . مطبوعة بيداغوجية، جامعة الجزائر 3، 2021 .
- وزارة المالية . دليل المحاسبة العمومية للهيئات الحكومية . الجزائر: المطبعة الوطنية، 2019 .

- وزارة المالية الجزائرية. مشروع الإصلاح المحاسبي لسنة 2006. الجزائر: وزارة المالية، 2006.

رابعاً: الأطروحات والمذكرات

- بوهراس، فريال. دور المحاسبة العمومية وأهميتها في تحسين الأداء المالي. رسالة ماجستير، جامعة مستغانم، 2022.
- بوسنة، سلوى. المحاسبة العمومية وسبل تطويرها: حالة الجزائر 2005-2015. رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 3، 2016.
- زرقين، عبود. متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. بحث جامعي، جامعة المسيلة، 2018.
- بن بيا، محمد، وعباد محمود. واقع المحاسبة العمومية في المؤسسات العمومية. مذكرة ماجستير، جامعة أحمد دراية، 2017.
- شريقن، مفيدة. مستجدات القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي. مذكرة ماستر، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، 2024.
- خيرة عبد الكريم، ونورة براق. إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. مذكرة ماستر، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2024.
- صالحى، بوعلام. أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني النظام المحاسبي المالي. مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 3، 2010.
- بوعنان، سليمة، وعائشة حميزي. دور مجلس المحاسبة في تطوير الرقابة المالية في الجزائر. مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2021.
- بن بلغيث، مداني. أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية - حالة الجزائر. أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2004.

خامساً: المقالات العلمية

- السعيدى، أحمد. واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات التطوير وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. IPSAS. مجلة أبعاد اقتصادية، 2022.
- بن يوسف، خلف الله. مشروع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل تبني معايير القطاع الحكومي. IPSAS. مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة، 2022.

- بن عيسى، رقيق. أهمية الانتقال من المحاسبة العمومية القائمة على الوسائل إلى محاسبة موجهة بالنتائج - حالة الجزائر. مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، 2020.
- سايعي، كاميلية، وأحمد نصير. قراءة في القانون 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي. جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، 2024.
- شخاب، حمزة. توجهات إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر من منظور القانون 23-07. مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، 2024.
- دناية، خالد، وبوعافية رشيد. المحاسبة العمومية في الجزائر ودورها في ترشيد الإنفاق العام على ضوء القانون 23-07. مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة، 2024.
- ماحي، محمد، ومحبوب علي. دور المحاسبة العمومية في تحسين الأداء الميزانياتي في الجزائر. مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، 2026.
- بلحسني، كنزة، ولخداري عيد الجتيد. رقابة المحاسب العمومي على النفقات العمومية بين الفعالية وإمكانية التسخير. مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، 2022.

سادساً: المداخلات في الملتقيات العلمية

- براق، محمد، وقمان عمر. أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلية المنظمات المهنية في الجزائر. مداخلة مقدمة في المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2011.

سابعاً: مواقع الإنترنت

- جامعة التكوين المتواصل. مبدأ سنوية الميزانية

<https://foad19.ufc.dz>

- منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD

Public Finance and Budgets

<https://www.oecd.org>

1– Ouvrages

- Mani, Jacques. **La comptabilité publique**. Paris: Dunod, 2018.

2– Articles scientifiques

- Al Saidi, Ahmed Youcef & Boudjellal Mohamed.
The Reality of Modernizing the Public Accounting System in Algeria in Light of IPSAS. Journal of Legal and Economic Research, 2024.
- Bouabbana, Fethia.
Project of Modernizing the Public Accounting System in Accordance with IPSAS in Algeria. Revue of Economic Sciences, 2020.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

1	مقدمة
8	مبحث تمهيدي: استقصاء تاريخ الإصلاحات المحاسبية العمومية
8	المطلب الأول: المنظومة القانونية للمحاسبة العمومية خلال فترة الاحتلال الفرنسي
8	الفرع الأول: تطبيق النظام العام للمحاسبة العمومية
9	الفرع الثاني: النصوص القانونية المتعلقة بالنظام المالي للجزائر المستعمرة
11	المطلب الثاني: المنظومة القانونية المطبقة على محاسبة الدولة الجزائرية المستقلة
11	الفرع الأول: خلال الفترة الممتدة من 1962 إلى 1995
16	الفصل الأول الإطار القانوني لإصلاح النظام المحاسبي العمومي على ضوء القانون رقم 23-07
18	المبحث الأول عرض وتحليل القانون رقم 23-07
18	المطلب الأول الخلفية التشريعية للقانون رقم 23-07
18	الفرع الأول سياق صدور القانون رقم 23-07
20	الفرع الثاني أهداف القانون ومبادئه الأساسية
23	المطلب الثاني أهم المستجدات التي جاء بها القانون 23-07
24	الفرع الأول الانتقال من المحاسبة النقدية إلى محاسبة الحقوق المثبتة
26	الفرع الثاني اعتماد معايير محاسبية حديثة
29	الفرع الثالث تعزيز الشفافية والمساءلة
31	المبحث الثاني أثر القانون 23-07 على النظام المحاسبي العمومي
32	المطلب الأول الإصلاحات الهيكلية والتنظيمية
32	الفرع الأول تحديث الإطار المحاسبي
36	الفرع الثاني إعادة تنظيم دور المحاسب العمومي

فهرس المحتويات

40	المطلب الثاني الإصلاحات الإجرائية والتقنية
41	الفرع الأول تحديث آليات التسجيل المحاسبي
42	الفرع الثاني عصرنه نظم المعلومات المحاسبية
47	الفصل الثاني تحديات تطبيق القانون رقم 07-23 و آفاق إصلاح النظام المحاسبي العمومي
49	المبحث الأول تحديات تطبيق القانون 07-23
49	المطلب الأول التحديات القانونية والمؤسسية
49	الفرع الأول ملاءمة النصوص التطبيقية
52	الفرع الثاني التنسيق بين الهيئات المعنية
54	المطلب الثاني التحديات البشرية والتقنية
54	الفرع الأول نقص التأهيل والتكوين
57	الفرع الثاني ضعف البنية التكنولوجية
60	المبحث الثاني آفاق إصلاح النظام المحاسبي العمومي
61	المطلب الأول متطلبات نجاح الإصلاح
61	الفرع الأول التكوين والتأهيل المستمر
64	الفرع الثاني تطوير الرقابة المحاسبية
67	المطلب الثاني انعكاسات الإصلاح على تسيير المالية العامة
67	الفرع الأول تحسين الشفافية المالية
69	الفرع الثاني ترشيد الإنفاق العمومي
73	خاتمة
76	قائمة المصادر والمراجع

فهرس المحتويات

81	فهرس المحتويات
----------	----------------