

See discussions, stats, and author profiles for this publication at: <https://www.researchgate.net/publication/382020156>

# توجهات إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر من منظور القانون رقم 23 - 07 المؤرخ في 21 جوان 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسهيل المالي

Article · June 2024

CITATIONS

0

READS

3,370

1 author:



Hamza Chekhab

Abbes Laghrour - Khencela University

16 PUBLICATIONS 0 CITATIONS

[SEE PROFILE](#)

## توجهات إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر من منظور القانون رقم 23 – 07 المؤرخ في 21 جوان 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي

Trends for reforming the public accounting system in Algeria from  
the point of view of the law N° 23 – 07 of June 21, 2023 related to the rules of  
public accounting and financial management

شخاب حمزة\*، جامعة عباس لغرور، خنشلة، الجزائر،  
chekhab.hamza@gmail.com

تاريخ قبول المقال: 2024/05/20

تاريخ إرسال المقال: 2024/01/02

### الملخص:

تهدف الورقة البحثية إلى تسليط الضوء على توجهات إصلاح النظام المحاسبي العمومي بالجزائر في ظل مستجدات القانون رقم 23 – 07 المؤرخ في 21 جوان 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، لخلص الدراسة إلى أن هذا القانون كرس إصلاح النظام المحاسبي العمومي وفقاً لما تقتضيه التحولات العالمية في مجال المحاسبة العمومية، بالانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في التسجيل المحاسبي، وكذا محاولة تفعيل محاسبة تحليل التكاليف في وحدات القطاع العام، إلا أن الأمر لا يزال رهان صدور النصوص التنظيمية التي تحكم كيفية تطبيق هذه التوجهات.

**الكلمات المفتاحية:** القانون رقم 23 – 07؛ المحاسبة العمومية؛ النظام المحاسبي العمومي.

### Abstract:

The aim of the research paper is to show the trends for reforming the public accounting system in Algeria under the law N° 23 – 07 of June 21, 2023 related to the rules of public accounting and financial management. The study concluded that this law established the reform of the public accounting system in line with the global transformations in public accounting. By moving from the cash accounting to the accrual accounting in accounting recording, and an attempt to activate cost analysis accounting in public sector. But this remains a matter of the issuance of regulatory texts to implement these trends.

**Key words:** Law N° 23 – 07 ; Public accounting ; Public accounting system.

\* شخاب حمزة

توجهات إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر من منظور القانون رقم 23 - 07 المؤرخ في 21 جوان 2023

المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي

## المقدمة:

بالنظر إلى الأهمية التي يكتسيها النظام المحاسبي العمومي في أي دولة، طرحت الجزائر خلال السنوات الماضية محاولات ترمي إلى إصلاح النظام المحاسبي العمومي، لاسيما التنظيم التقني الذي يخص عرض وتسجيل العمليات المالية للدولة والخزينة العمومية، حيث أسفرت سلسلة الإصلاحات عن طرح المشرع للقانون رقم 23 - 07 في 21 جوان 2023 يتعلق بالقواعد التي تحكم المحاسبة العمومية والتسيير المالي، ناهيك أنه يسعى إلى توجه الجزائر نحو مواكبة التحولات العالمية في مجال المحاسبة العمومية.

**إشكالية الدراسة:** من المنطلق أعلاه، تبرز لنا إشكالية الدراسة في التساؤل الرئيسي المولى:

ما هي توجهات إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر من منظور مستجدات القانون رقم

### 23 - 07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي؟

**فرضية الدراسة:** على ضوء الإشكالية المطروحة، ارتأينا صياغة الفرضية الآتية:

CRS القانون رقم 23 - 07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي إصلاح النظام

المحاسبي العمومي في الجزائر وفقا لما تقتضيه التحولات العالمية في مجال المحاسبة العمومية.

**أهداف الدراسة:** يكتسب موضوع الدراسة أهمية بالنظر إلى مكانة النظام المحاسبي العمومي في المنظومة الميزانية والمحاسبية للدولة بالجزائر، فضلا عن ذلك تتطرق الدراسة إلى أبرز مستجدات إصلاح النظام المحاسبي العمومي في إطار القانون رقم 23 - 07 المؤرخ في 21 جوان 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، وعلى هذا الأساس نحاول من خلال دراستنا بلوغ الأهداف التالية:

- توضيح تصور المشرع الجزائري في إصلاح النظام المحاسبي العمومي، في ظل القانون رقم 23 - 07

المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي الصادر بتاريخ 21 جوان 2023؛

- دراسة توافق توجهات إصلاح النظام المحاسبي العمومي (التنظيم التقني) في الجزائر مع التحولات العالمية والدولية في مجال المحاسبة العمومية؛

**منهج الدراسة:** للإجابة على الإشكالية المطروحة وبلوغ الأهداف المرجوة، تم المزج بين المنهجين الوصفي والتحليلي، كونهما الأنسب لطبيعة الموضوع، حيث تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة مباحث: المبحث الأول "الإصلاح الميزانياتي خطوة أولية و سابقة لإصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر"، المبحث الثاني "الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق كتوجه نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر" والمبحث الثالث "المحاسبة الميزانية ومحاسبة تحليل التكاليف: مفهومان حديثان في القانون رقم 23 - 07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي".

توجهات إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر من منظور القانون رقم 23 - 07 المؤرخ في 21 جوان 2023  
المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي

## المبحث الأول: الإصلاح الميزانياتي خطوة أولية وسابقة لإصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر

ما لا شك فيه أن النظام الميزانياتي للدولة ذو علاقة وطيدة بالنظام المحاسبي العمومي، على اعتبار أن هذا الأخير يعمل على ضبط مجمل العلاقات بين كافة المتدخلين والفاعلين في مجال العمليات المالية والمحاسبية ذات الطابع العمومي (الميزانية العامة للدولة) والموجه أساسا إلى حماية الأموال والممتلكات العمومية (القطاع العام)، عن طريق عرض حسابات الدولة على المستويين المركزي واللأمكي وكذا فرض نوع من الرقابة المستمرة والدورية عليها.

في هذا الإطار، تعود أولى خطوات إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر إلى منتصف سنة 1995، عندما طرحت وزارة المالية مشروع المخطط المحاسبي للدولة، غير أنه فشل نتيجة للصعوبات العملية التي واجهت تجسيده ميدانيا ليتم التخلص منه سنة 2002، لتجهه فيما بعد الحكومة الجزائرية إلى مشروع عصرنة النظام الميزانياتي ابتداءً من سنة 2006، كمرحلة أولية تسبق إصلاح محاسبة الدولة والهيئات الإدارية والمؤسسات العمومية، الأمر الذي أسفرا بعد مسيرة طويلة من محاولات الإصلاح عن صدور القانون العضوي رقم 18 - 15 المتعلق بقوانين المالية الصادر بتاريخ 02 سبتمبر 2018، ومن ثم القانون رقم 23 - 07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي الصادر بتاريخ 21 جوان 2023. وهو ما سوف نتطرق إليه في هذا المبحث من الدراسة من خلال عرض الإطار العام لهذين القانونين المهمين، على اعتبارهما الركيزة الأساسية لكل من الإصلاحين الميزانياتي والمحاسبي العموميين، وأنهما يشكلان جوهر التنظيم القانوني لتسخير المالية العامة والمحاسبة العمومية في الجزائر.

### المطلب الأول: القانون العضوي رقم 18 - 15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية

في الثاني من شهر سبتمبر 2018 طرح المشرع الجزائري القانون العضوي رقم 18 - 15 المتعلق بقوانين المالية، الذي يعتبر من بين نتائج سياسة الإصلاح الميزانياتي التي انتهجتها الحكومة الجزائرية خلال السنوات الأخيرة (منذ سنة 2006)، بموجبه تم الإلغاء التدريجي للقانون رقم 84 - 17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المتعلق بقوانين المالية، وذلك انطلاقا من جانفي 2023.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> القانون العضوي رقم 18 - 15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018، المتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية، العدد 53، الصادرة في 02 سبتمبر 2018، (المادة 89)، ص 20.

توجهات إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر من منظور القانون رقم 23 - 07 المؤرخ في 21 جوان 2023  
المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسير المالي

## أولا: تعريف القانون العضوي رقم 18 - 15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018

عموماً يعرف القانون العضوي على أنه ذلك القانون الصادر عن السلطة التشريعية بتكليف من المشرع الدستوري، بحيث يكون مختصاً بالسياسة طويلة المدى لقضايا دستورية وقطاعات حساسة و مهمة من بينها المالية<sup>2</sup>، في هذا السياق تقوم أحكام القانون العضوي رقم 18 - 15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 على ضوء أسس جديدة ناجمة عن تطوير النظام الميزانياتي في الجزائر، سعياً نحو تعزيز شفافية الإستراتيجية الميزانية بالبلاد، حيث تم صياغته من منظور ميزانياتي متعدد السنوات مهياً على شكل برامج موجهة إلى تحقيق نتائج محددة مسبقاً، وذلك اعتماداً على إصلاح التسير العمومي وتوجيهه نحو النتائج والبحث عن الكفاءة، الفعالية، الشفافية والمصداقية في المعلومات الميزانية<sup>3</sup>.

## ثانيا: أهداف القانون العضوي رقم 18 - 15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018

يكتسي القانون العضوي رقم 18 - 15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 أهمية بالغة، على اعتباره مرجعاً أساسياً يتوافق مع توجيهات السياسات العمومية الجزائرية، ناهيك أنه يهدف إلى التعريف بالإطار الذي يحكم إعداد وتنفيذ قوانين المالية وآليات تسيرها والمصادقة عليها من طرف البرلمان ومراقبة تنفيذها دورياً، إضافة إلى ذلك يحدد مبادئ وقواعد المالية العمومية وحسابات الدولة وفقاً لتأطير وتحطيم ميزانياتي متوسط المدى لا يتجاوز ثلاط سنوات كأقصى تقدير<sup>4</sup>.

وعليه، يمكن القول: القانون العضوي رقم 18 - 15 المتعلق بقوانين المالية المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 يعتبر بمثابة الإطار المرجعي لكافة الأسس التي تحكم المالية العامة وركيزة كل من الإصلاحين الميزانياتي والمحاسبي العموميين في الجزائر.

## ثالثا: محتوى القانون العضوي رقم 18 - 15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018

تضمن القانون العضوي رقم 18 - 15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية واحد وتسعون مادة موزعة على خمسة أبواب تناولت المحاور التالية<sup>5</sup>:

<sup>2</sup> اكحل محمد، القانون العضوي 18 - 15 المتعلق بقوانين المالية وإصلاح تسير المالية العمومية، مجلة العلوم القانونية والاجتماعية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، العدد 07، المجلد 02، 2022، ص 707.

<sup>3</sup> المديرية العامة للميزانية، مشروع قانون عضوي يتعلق بقوانين المالية، وزارة المالية، بن عكوف، الجزائر، 2018، ص 01.

<sup>4</sup> حراق مصباح، اقتصاديات المالية العمومية مع الاسقاط على حالة الجزائر بالإشارة إلى القانون العضوي رقم 18 - 15 المتعلق بقوانين المالية، النشر الجامعي الجديد، الجزائر، 2021، ص 25.

<sup>5</sup> القانون العضوي رقم 18 - 15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018، مرجع سابق، (المواد من 01 إلى 171)، ص ص 09 - 20.

توجهات إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر من منظور القانون رقم 23 - 07 المؤرخ في 21 جوان 2023

المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسهيل المالي

الباب الأول تطرق إلى الأحكام العامة المرتبطة به، ثم الباب الثاني خصص إلى موارد الدولة وأعباؤها وحساباتها، يليه الباب الثالث تناول آليات تحضير مشاريع قوانين المالية وتقديمها وكيفيات المصادقة عليها، بعده الباب الرابع تمحور حول تنفيذ قوانين المالية السنوية، أما الباب الأخير فقد تم تخصيصه إلى القانون المتضمن تسوية الميزانية.

والجدير بالذكر، أن القانون العضوي رقم 18 - 15 أشار في الفصل الرابع "حسابات الدولة" وبالتحديد في المادة الخامسة والستون منه، إلى مختلف أشكال المحاسبة المرتبطة بالنظام المحاسبي العمومي والتي يجب على أجهزة المحاسبة العمومية (الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين) التقيد بها عند تسجيل العمليات المالية لوحدات القطاع العام، ليفصل فيها فيما بعد القانون رقم 23 - 07 المؤرخ في 21 جوان 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسهيل المالي.

**المطلب الثاني: القانون رقم 23 - 07 المؤرخ في 21 جوان 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسهيل المالي**

استجابةً للإصلاح الميزانياتي في ظل القانون 18 - 15 السالف الذكر، طرح المشرع الجزائري في 21 جوان 2023 القانون رقم 23 - 07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسهيل المالي، كبديل للقانون رقم 90 - 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، يحمل في طياته العديد من المستجدات التي مست النظم المحاسبي العمومي الجزائري.

**أولاً: أسباب التخلي عن القانون رقم 90 - 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية**

بشكل عام، لم يتخلِّ القانون رقم 23 - 07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسهيل المالي على المبادئ المتعارف عليها التي تخص تسيير العمليات المالية العمومية ومحاسبة الدولة، وإنما سعى نحو تكيف النظام المحاسبي العمومي مع التوجهات العالمية نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) بما يتوافق مع الإصلاح الميزانياتي في ظل القانون العضوي رقم 18 - 15 المتعلق بقوانين المالية، كمحاولة لرفع من كفاءة تسيير المالية العمومية في البلاد، وفي هذا الإطار يمكن لنا تحديد أسباب التخلي عن القانون رقم 90 - 21 المتعلق بالمحاسبة العمومية في النقاط التالية:<sup>6</sup>

<sup>6</sup> المديرية العامة للمحاسبة، المشروع التمهيدي للقانون المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسهيل المالي، وزارة المالية، بن عكرون، الجزائر، 2022، ص 04.

توجهات إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر من منظور القانون رقم 23 - 07 المؤرخ في 21 جوان 2023

المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسير المالي

- تكيف المحاسبة العمومية مع التحولات التي شهدتها الساحة الدولية في العالم (تبني IPSAS)؛
- إعداد تنظيم محاسبي عمومي جديد يتماشى مع متطلبات الإصلاح الميزانياتي؛
- تحسين الوظيفة المحاسبية في المصالح المالية للدولة (وحدات القطاع العام)؛
- تسخير أمثل للمالية العمومية في البلاد لاسيما مهام ودور الخزينة العمومية؛
- تطوير الإجراءات الرقابية بأشكالها المتعددة وتفعيل عمليات التدقيق الداخلي في وحدات القطاع العام؛
- إنتاج معلومات وبيانات ذات نوعية وجودة عالية تسمح بتسخير كفاء للعمليات المالية للدولة؛
- إقحام مسؤولية كل متدخل وفاعل في العمليات المالية للدولة ووحدات القطاع العام؛
- دعم وتعزيز الشفافية من خلال تتبع مسار تطور الأثر المالي والمحاسبي أثناء استغلال الأموال والممتلكات العمومية.

ثانيا: مضمون القانون رقم 23 - 07 المؤرخ في 21 جوان 2023 المتعلق

بقواعد المحاسبة العمومية والتسير المالي

أكيد المشرع الجزائري من خلال نص المادة 79 من القانون رقم 23 - 07 السالف الذكر، أن المحاسبة العمومية تعبّر عن نظام يسمح بتنظيم المعلومة المالية من خلال إدخال، تصنيف، تسجيل ومراقبة بيانات العمليات الميزانية والمحاسبية، وعرض القوائم المالية التي تعكس الصورة الصادقة عن الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة عند غلق السنة المالية<sup>7</sup>، وبالتالي يعمل هذا القانون الجديد على تحديد قواعد المحاسبة العمومية والتسير المالي المطبقة على الميزانيات والعمليات المالية لكل من: الدولة، الجماعات المحلية (الإقليمية)، المؤسسات العمومية الإدارية والمؤسسات العمومية للصحة والأشخاص المعنوية الأخرى المكلفة بتنفيذ كل أو جزء من برنامج ومخططات الدولة في ظل مفهوم القانون رقم 18 - 15 المتعلق بقوانين المالية<sup>8</sup>.

في السياق ذاته، تضمن القانون رقم 23 - 07 المؤرخ في 21 جوان 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسير المالي مئة وسبعة عشر مادة موزعة على خمسة أبواب تناولت المحاور الآتية:<sup>9</sup>

<sup>7</sup> القانون رقم 23 - 07 المؤرخ في 21 جوان 2023، المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسير المالي، الجريدة الرسمية، العدد 42، الصادرة في 25 جوان 2023، (المادة 79)، ص 10.

<sup>8</sup> المرجع نفسه، (المادة الأولى)، ص 04.

<sup>9</sup> المرجع نفسه، (المواد 01 إلى 117)، ص ص 03 - 13.

توجهات إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر من منظور القانون رقم 23 - 07 المؤرخ في 21 جوان 2023

المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسير المالي

الباب الأول يحمل عنوان "**الأعونان المكلفون بتنفيذ الميزانية والعمليات المالية**" يتعلق على وجه الخصوص بالأمراء بالصرف والمحاسبون العموميون، يليه الباب الثاني "**العمليات**" تطرق إلى الإجراءات المرتبطة بتنفيذ عمليات تحصيل الإيرادات وصرف النفقات العمومية، ثم الباب الثالث الموسوم بـ "**مسك المحسابة وحسابات الدولة**" عرض من خلاله المشرع موضوع المحاسبة العمومية، أما الباب الرابع "**الرقابة والمسؤوليات**" تطرق إلى أشكال الرقابة التي تخضع لها العمليات المالية العمومية وكذا مسؤوليات الأعونان المكلفين بتنفيذها وتسير المال العام، وأخيرا الباب الخامس عبارة عن "**أحكام انتقالية ونهائية**".

**ثالثا: الإجراءات الإدارية والمحاسبية لتنفيذ العمليات المالية العمومية في ظل القانون رقم 23 - 07**

ال الصادر سنة 2023

تصنف العمليات المالية العمومية وفقا للنظام المحاسبي العمومي الحالي في الجزائر إلى ثلاثة فئات رئيسية، الأولى عمليات الميزانية تتعلق بتحصيل الإيرادات وصرف النفقات العمومية والثانية عمليات الخزينة تختص بتقييد حسابات الدولة لدى مصالح الخزينة العمومية والثالثة عمليات الممتلكات مرتبطة بتسير الأصول المالية وغير المالية ذات الطابع العام، يمكن لنا توضيحها على النحو المواري:

#### **الجدول 1: العمليات المالية العمومية في إطار النظام المحاسبي العمومي الحالي بالجزائر**

العمليات المالية	المفهوم والمكونات الأساسية
<b>عمليات الميزانية</b>	<p><b>تحصيل الإيرادات:</b> - إيرادات الإعفاءات الضريبية وكذا حواصل الغرامات؛ - مداخيل الأموال التابعة للدولة؛ - مداخيل المساهمات المالية للدولة وكذا أصولها الأخرى؛ - المبالغ والأتاوى المدفوعة مقابل الخدمات المقدمة من طرف الدولة؛ - مختلف حواصل الميزانية والحاصل الاستثنائية المختلفة؛ - الأموال المخصصة لمساهمات والهبات والوصايا؛ - الفوائد وحواصل القروض والتسهيلات وتوظيف أموال الدولة.</p>
<b>صرف النفقات:</b> - النشاط: إلى البرنامج وتقسيماته؛ - الطبيعة الاقتصادية للنفقات: استنادا إلى أبواب النفقات وأقسامها؛ - الوظائف الكبرى للدولة: بتعيين القطاعات المختلفة؛ - الهيئات الإدارية المكلفة بإعداد الميزانية وتنفيذها: من خلال توزيع الاعتمادات المالية على الوزارات والمؤسسات العمومية.	<p>تتمثل في صرف النفقات بموجب الاعتمادات المالية السنوية، تشمل نفقات التسيير والتوجيه والاستثمار العمومي.</p>
<b>عمليات الخزينة</b>	تختص عمليات الخزينة بتسير حسابات الدولة على مستوى مصالح الخزينة العمومية، ويقصد

توجهات إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر من منظور القانون رقم 23 - 07 المؤرخ في 21 جوان 2023

المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي

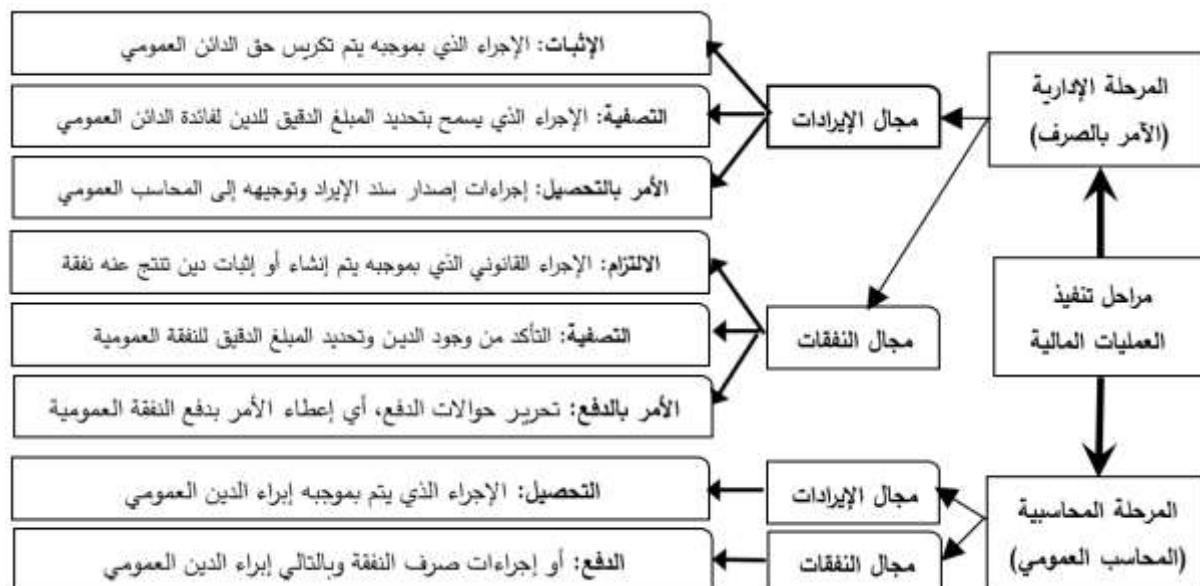
بها جميع حركات الأموال، الحسابات، القيم والمواد.	عمليات الممتلكات
تشير إلى مجموع الأصول المالية وغير المالية لجميع الهيئات والمؤسسات الخاضعة للقانون رقم 23 - 07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، علما أن الأصول غير المالية تتكون من مجموع الممتلكات المادية ونظيرتها غير المادية.	

**المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على:**

- القانون العضوي رقم 18 - 15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018، المتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية، العدد 53، الصادرة في 02 سبتمبر 2018، (المواد 12 إلى 22)، ص ص 10 - 12.
- القانون رقم 23 - 07 المؤرخ في 21 جوان 2023، المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، الجريدة الرسمية، العدد 42، الصادرة في 25 جوان 2023، (المواد 35 إلى 74)، ص ص 07 - 10.

ولقد تم تكليف كل من الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين بتنفيذ العمليات الثلاث المبينة في الجدول أعلاه كل واحد في مجال تدخله ونطاق صلاحيته وفي ظل احترام ما يسمى بمبدأ الفصل بين وظيفتي الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين<sup>10</sup>، حيث أن تنفيذ هذا العمليات يتم بناءً على إجراءات تنظيمية تأخذ الطابع الإداري، القانوني والمحاسبي (التقني) حددها القانون رقم 23 - 07 على النحو المبين في الشكل الآتي:

**الشكل 1: إجراءات تنفيذ العمليات المالية العمومية في ظل النظام المحاسبي العمومي بالجزائر**



<sup>10</sup> القانون رقم 23 - 07 المؤرخ في 21 جوان 2023، مرجع سابق، (المادة 32)، ص 07.

### المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على:

القانون رقم 23 - 07 المؤرخ في 21 جوان 2023، مرجع سابق، (المواد 35 إلى 78)، ص ص 07 - 10.

من الشكل رقم (01) السابق نستنتج أن تنفيذ العمليات المالية العمومية يتم وفق مرحلتين متميزتين ومن طرف فئتين مختلفتين من الأعوان، كل عون في مجال ونطاق تدخله وفي إطار المهام والصلاحيات المخولة له، دون تدخل الأمر بالصرف في مهام وصلاحيات المحاسب العمومي والعكس، حيث أن المرحلة الأولى إدارية تخص الأمرين بالصرف والثانية محاسبية يتکفل بها المحاسبون العموميون، ولقد ألزم القانون رقم 23 - 07 هذين العوينين مسک أشكال مختلفة من المحاسبات ترمي جميعها إلى ضبط النظام المحاسبي العمومي من خلال عرض وتسجيل كافة العمليات المالية العمومية خلال السنة المالية المعنية.

على الرغم من التخلص عن أحكام القانون رقم 90 - 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، إلا أن المادة مئة وستة عشر من القانون رقم 23 - 07 المؤرخ في 21 جوان 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسير المالي، تشير إلى تمديد سريان النصوص القانونية المرتبطة بالنظام المحاسبي العمومي في البلاد، ويتعلق الأمر تحديدا بالنصوص القانونية التالية:

- المرسوم التنفيذي رقم 91 - 311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991: يرتبط هذا المرسوم التنفيذي بتعيين المحاسبين العموميين للدولة (بجميع أصنافهم: الثنويين، الرئيسيين والمركزيين) من طرف الوزير المكلف بالمالية وكيفيات اعتمادهم.<sup>11</sup>

- المرسوم التنفيذي رقم 91 - 312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991: يرتبط هذا النص القانوني بالمحاسبين العموميين على وجه الخصوص، بتحديد الشروط الأساسية للأخذ وللإعفاء الكلي والجزئي من المسؤولية وإجراءات مراجعة باقي الحساب، ناهيك عن كيفية اكتتاب التأمين الذي يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين للدولة بمختلف أصنافهم.<sup>12</sup>

- المرسوم التنفيذي رقم 91 - 313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 03 - 42 المؤرخ في 19 جانفي 2003، وبالمرسوم التنفيذي رقم 11 - 332 المؤرخ في 19 سبتمبر

<sup>11</sup> المرسوم التنفيذي رقم 91 - 311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين وكيفيات اعتمادهم، الجريدة الرسمية، العدد 43، الصادرة في 18 سبتمبر 1991، (المادتين الأولى والثانية)، ص 1645.

<sup>12</sup> المرسوم التنفيذي رقم 91 - 312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، المحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحساب واكتتاب التأمين، الجريدة الرسمية، العدد 43، الصادرة في 18 سبتمبر 1991، (المادة الأولى)، ص 1646.

توجهات إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر من منظور القانون رقم 23 - 07 المؤرخ في 21 جوان 2023

المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسير المالي

2011: يعتبر من بين النصوص القانونية المهمة ذات الطابع التقني، كونه يتعلق بالتنظيم المحاسبي

للدولة وهيئاتها الإدارية ومؤسساتها العمومية (الإطار التقني).<sup>13</sup>

يتمحور المرسوم التنفيذي رقم 91 - 313 حول الأسس والقواعد المحاسبية التي يتوجب على أعون المحاسبة العمومية التقيد بها عند تسجيل العمليات المالية العمومية، وتتجدر الإشارة إلى أنه تم تعديله في جانفي 2003<sup>14</sup> وكذا في سبتمبر 2011<sup>15</sup>.

- المرسوم التنفيذي رقم 91 - 314 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991: يتضمن هذا المرسوم أحد أهم الإجراءات التنظيمية ذات الطابع القانوني التي تتعلق بالأمراء بالصرف ألا وهو "التسخير"، الذي يشير إمكانية قيام الأمر بالصرف وعلى مسؤوليته بإجراء تسخير كتابي موجه إلى المحاسب العمومي بصرف النفقة العمومية بعد رفض هذا الأخير دفعها.<sup>16</sup>

- المرسوم التنفيذي رقم 97 - 268 المؤرخ في 21 جويلية 1997 المعدل والمتم بالمرسوم التنفيذي رقم 13 - 95 المؤرخ في 26 فيفري 2013: يعمل هذا المرسوم على ضبط الإجراءات المتعلقة بالالتزام بالنفقات العمومية وتنفيذها وتحديد صلاحيات الأمراء بالصرف ومسؤولياتهم في مجال تدخلهم،<sup>17</sup> وقد تم إجراء بعض التعديلات الطفيفة عليه سنة 2013.<sup>18</sup>

<sup>13</sup> المرسوم التنفيذي رقم 91 - 313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمراء بالصرف والمحاسبون العموميون، كيفياتها ومحتوها، الجريدة الرسمية، العدد 43، الصادرة في 18 سبتمبر 1991، (المادة الأولى)، ص 1648.

<sup>14</sup> المرسوم التنفيذي رقم 03 - 42 المؤرخ في 19 جانفي 2003، يعدل ويتم المرسوم التنفيذي رقم 91 - 313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمراء بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتوها، الجريدة الرسمية، العدد 04، الصادرة في 22 جانفي 2003، (المادة الأولى)، ص 04.

<sup>15</sup> المرسوم التنفيذي رقم 11 - 332 المؤرخ في 19 سبتمبر 2011، يعدل ويتم المرسوم التنفيذي رقم 91 - 313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمراء بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتوها، الجريدة الرسمية، العدد 52، الصادرة في 21 سبتمبر 2011، (المادة الأولى)، ص 26.

<sup>16</sup> المرسوم التنفيذي رقم 91 - 314 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، المتعلق بإجراء تسخير الأمراء بالصرف للمحاسبين العموميين، الجريدة الرسمية، العدد 43، الصادرة في 18 سبتمبر 1991، (المادة الأولى)، ص 1648.

<sup>17</sup> المرسوم التنفيذي رقم 97 - 268 المؤرخ في 21 جويلية 1997، المحدد للإجراءات المتعلقة بالالتزام بالالتزام بالنفقات العمومية وتنفيذها وصلاحيات الأمراء بالصرف ومسؤولياتهم، الجريدة الرسمية، العدد 48، الصادرة في 23 جويلية 1997، (المادة الأولى)، ص 13.

<sup>18</sup> المرسوم التنفيذي رقم 13 - 95 المؤرخ في 26 فيفري 2013، المعدل والمتم للمرسوم التنفيذي رقم 97 - 268 المؤرخ في 21 جويلية 1997، الجريدة الرسمية، العدد 13، الصادرة في 06 مارس 2013، (المادة الأولى)، ص 16.

## المبحث الثاني: الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق كتوجه نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر

شهدت العديد من البلدان في العالم عدة محاولات لإصلاح محاسبة الدولة لاسيما محاسبة الوحدات الحكومية غير الهدافة إلى تحقيق الربح، خاصة في ظل ظهور ما يسمى بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) والتوجه العالمي نحو تطبيقها بتأثير من هيئات ومنظمات دولية، حيث تستند هذه المعايير إلى أساس الاستحقاق في التسجيل المحاسبي للعمليات المالية المنجزة في القطاع العام للدولة، وفي هذا الإطار حاولت الجزائر الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، عن طريق إصلاح المحاسبة العامة المطبقة في النظام المحاسبي العمومي، وهذا من خلال القانون رقم 23 - 07 الصادر سنة 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.

### المطلب الأول: التوجه العالمي نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

إن تطور حجم أنشطة الدولة وتتوسيع خدماتها ومرافقها العمومية خلال السنوات الأخيرة، جعل من عمليات تتبع مسار صرف وتحصيل الأموال العمومية وتسجيلها وعرضها في حسابات محددة يزداد تعقيداً بمرور الزمن، وما زاد الأمر تعقيداً هو ضعف الرقابة عليها من جهة وصعوبة تحليل وتفسير البيانات المالية والمحاسبية محلياً ودولياً على حد سواء من الجهة الأخرى، لظهور هيئات ذات طابع دولي تعمل على إيجاد معلومات محاسبية موحدة عن طريق توحيد معايير صياغة البيانات والمعطيات المتاحة وفقاً لما يعرف بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو "IPSAS" اختصاراً لـ:

International Public Sector Accounting Standards.

### أولاً: ماهية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

عرف الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أنها تلك: "المعايير التي ينبغي على أعضاء مهنة المحاسبة تطبيقها أثناء إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام الخاصة بمنشآت القطاع العام"<sup>19</sup> علماً أنه يجرى تحيين هذه المعايير وتعديلها دورياً من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IPSASB)

<sup>19</sup> الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)، الجزء الأول، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2021، ص 11.

توجهات إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر من منظور القانون رقم 23 - 07 المؤرخ في 21 جوان 2023  
المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسير المالي

International Public Sector Accounting Standards Board (International Public Sector Accounting Standards Board) وذلك لتوحيد نظام المحاسبة في القطاع العام بين كافة البلدان في العالم.<sup>20</sup>

وعليه، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تشير إلى مجل الأسس والقواعد العلمية والعملية التي تتسم بالقبول العام على المستوى الدولي، الهداف إلى تقرير الممارسات المحاسبية للقطاع العام بين الدول على الصعيد العالمي، من خلال تقديم التوجيهات إلى المحاسبين في الميدان ومساعدتهم على إعداد العرض المنهجي والإفصاح الكامل والشامل عن القوائم المالية المرتبطة بجميع أنشطة الدولة ومؤسساتها الإدارية وهيئاتها العمومية (وحدات القطاع العام غير الهداف إلى تحقيق الربح).

## ثانيا: خصائص معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

بعض النظر عن البلد، إن تبني "IPSAS" من شأنه الارتقاء بمعطيات المالية العامة (الميزانية العامة للدولة) وقابلية المقارنة بين البلدان على المستوى الدولي،<sup>21</sup> لذلك يمكن القول: من المبررات الأساسية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هو صعوبة إدماج محاسبة الدولة مع المحاسبة الوطنية على اعتبار أن هذه الأخيرة تعد من بين أهم أدوات المقارنة بين الدول.<sup>22</sup> فالاستجابة إلى اعتماد هذه المعايير ي العمل على توحيد لغة التخاطب المحاسبي بين الدول ويسمح بإجراء مقارنات بينها بكل وضوح وإتاحة القراءة السلسة لمعطيات الموازنة العامة دون التدخل في الشؤون الداخلية للبلد، على اعتبار أن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تتسم بالخصائص التالية:<sup>23</sup>

- الواقعية: أي أن المعايير المحاسبية الدولية يجب أن تكون نابعة من الواقع وتتلاءم مع الظروف السياسية، الاجتماعية، الاقتصادية والسياسية، إلى جانب ذلك ينبغي أن تتوافق مع الأعراف المحاسبية ذات الطابع المهني المتعارف عليها؛

- المفهومية: بمعنى آخر سهلة الفهم من قبل مستخدميها بتجنبها التعقيدات التي تعيق تطبيقها؛

<sup>20</sup> Caroline AGGESTAM and all, Interpretation and Application of IPSAS, Cover Design & Image : Wiley, 1st ed, TJ International Ltd, Padstow, Cornwall, UK, 2016, p 17.

<sup>21</sup> الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)، الجزء الأول، مرجع سابق، ص 01.

<sup>22</sup> زوينة عبد السميم، واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر خلال الفترة 2003-2008، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 29 و 30 نوفمبر 2011، ص 03.

<sup>23</sup> عبود ميلود، متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر: "دراسة استطلاعية لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين". أطروحة دكتوراه، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسويق، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2018 - 2019، ص ص 179 - 180.

توجيهات إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر من منظور القانون رقم 23 - 07 المؤرخ في 21 جوان 2023

## المتعلّق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي

- **الملائمة:** بمراعاة كافة الظروف والمحددات عند إعدادها، وفي نفس الوقت ينبغي أن تكون ملائمة للواقع التطبيقي العملي لدى المهنيين؛
- **الشفافية والدقة:** من خلال عرض حسابات وقوائم مالية تحوي جل المعلومات التي تتميز بالوضوح التام، الدقة، الحياد، الصدق، الشمولية بهدف ابراز المركز المالي الحقيقي للدولة؛
- **الاتساق المنطقي الداخلي والخارجي:** الذي يشير إلى أن المعايير يجب أن تكون متسقة منطقياً من الناحية الداخلية والخارجية مع عناصر البناء الفكري لاسيما المفاهيم، الأسس، المبادئ، الأهداف؛
- **منطق الأداء:** الذي يعني توسيع الدولة في التسجيل المحاسبي لكافة العمليات بهدف تقييم الأداء؛
- **الانتقال إلى محاسبة الحقوق المثبتة:** من خلال الانتقال من محاسبة الصندوق (محاسبة الأساس النقدي) إلى محاسبة الحقوق المثبتة (المحاسبة على أساس الاستحقاق).

### ثالثاً: طبيعة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

قبل التطرق إلى طبيعة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، لابد من أن ننوه أن الأساس المحاسبية التي تقوم عليها المحاسبة العمومية تختلف من بلد لآخر، فكل دولة تطبق الأساس الذي يتماشى وطبيعة أنشطة قطاعاتها بالأخص الأهداف التشغيلية للكيان العمومي والبيئة الاقتصادية والاجتماعية والقانونية التي تنشط فيها، ضف إلى ذلك درجة ونوع المسائلة، أهداف التقارير المالية، احتياجات مستخدمي البيانات والتقارير المالية<sup>24</sup>.

من هذه الناحية تقوم عمليات تقييد الحسابات المالية للدولة ووحدات القطاع العام وفقاً لأساسين اثنين هما: الأساس النقدي (Cash accounting) وأساس الاستحقاق (Accrual accounting) حيث أن:

▪ **الأساس النقدي:** يعمل هذا الأساس على تسجيل العمليات المالية المتعلقة بصرف النفقات وتحصيل الإيرادات التي تمت بشكل فعلي خلال السنة المالية، وذلك بغض النظر عما إذا كانت هذه العمليات تخص السنة الحالية أو السابقة أو اللاحقة، وبالتالي فالأساس النقدي واضح وسهل التطبيق والفهم عملياً، كما أنه يؤدي إلى سرعة إعداد وغلق الحسابات الختامية للدولة نهاية السنة المالية، إلا أنه

توجهات إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر من منظور القانون رقم 23 - 07 المؤرخ في 21 جوان 2023  
المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسير المالي

يعاب عليه كونه يخفي المركز والصورة المالية الحقيقة للدولة، حيث أنه لا يُظهر جل الالتزامات المترتبة على الوحدات والمؤسسات الحكومية المستحقة وغير المدفوعة<sup>25</sup>.

▪ **أساس الاستحقاق:** يعتمد أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية على تسجيل جميع عمليات النفقات والإيرادات التي تحققت فعلا خلال تلك السنة المالية المحددة، وذلك بصرف النظر عما إذا كانت هذه النفقات قد صرفت أو لم تُحصل، ومنه فإن البيانات والمعطيات المالية المعدة تبعاً لهذا الأساس تُتيح معرفة كافة الالتزامات والموارد المالية للدولة التي سيتم دفعها أو تحصيلها مستقبلاً، ما يُمكن من سهولة المقارنة بين إيرادات ونفقات الدولة لسنوات مختلفة وبيان الصورة الحقيقة للمركز المالي للدولة، إلا أن تبني أساس الاستحقاق يتطلب إجراء العديد من قيود التسوية نهاية السنة المالية المحددة، الأمر الذي يؤدي بالضرورة إلى تأخير عملية غلق الحسابات الخاتمة<sup>26</sup>.

أما فيما يخص طبيعة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، بناءً على الإصدار الأخير لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الذي تم طرحه عام 2021، ضمن التصنيف (42) اثنان وأربعون معياراً، بنيت مضمونها تبعاً لأساس الاستحقاق، إلى جانب ذلك تمت مقاربتها مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS)، ترمي إلى الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في التسجيل المحاسبي وإعداد القوائم المالية التي تخص العمليات المالية في القطاع العام<sup>27</sup>.

على سبيل المثال تناول هذه المعايير وفقاً لإصدار سنة 2021: عرض البيانات المالية، بيانات التدفق النقدي، السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء، الأدوات المالية: الإفصاح والعرض، الممتلكات والمصانع والمعدات، تقديم التقارير حول القطاعات، الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام، المخزون<sup>28</sup>، الأدوات المالية: العرض، الأصول غير الملموسة، البيانات المالية المنفصلة<sup>29</sup>، المنافع الاجتماعية<sup>30</sup>.

<sup>25</sup> Bellanca SABRINA and all., Analysis of Public Accounting Systems in the European Union, Research in World Economy, 06(03), 2015, p 25.

<sup>26</sup> الجنابي عظيم نعيم باجي، أساس الاستحقاق المحاسبي ودوره في إعداد وتحديد أولويات الموازنة التخطيطية للحكومات المحلية دراسة تطبيقية في محافظة القادسية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس، 08(04)، 2018، ص 40.

<sup>27</sup> الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)، الجزء الأول، مرجع سابق، ص 15.

<sup>28</sup> المرجع نفسه، ص 09.

<sup>29</sup> الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)، الجزء الثاني، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2021، ص 949.

توجهات إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر من منظور القانون رقم 23 - 07 المؤرخ في 21 جوان 2023

المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسير المالي

## المطلب الثاني: معالم تبني أساس الاستحقاق في القانون رقم 23 - 07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسير المالي

يستند النظام المحاسبي العمومي - سابقا في ظل القانون رقم 90 - 21 المتعلق بالمحاسبة العمومية - بشكل أساسي على المحاسبة العامة القائمة على الأساس النقدي، التي لا تهتم إلا بتسجيل الأثر المالي الناتج عن التزامات الدولة لسنة المالية، الأمر الذي يُشكل عائقاً لمعرفة المبلغ الإجمالي لحقوق وديون الدولة وكذا المركز المالي الحقيقي لها، ليتم الاستناد إلى المحاسبة العامة القائمة على أساس الاستحقاق بموجب القانون رقم 23 - 07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسير المالي، حيث تعمل المحاسبة العامة على تقييد العمليات المالية المرخص لها في الميزانية العامة للدولة في ظل قوانين المالية السنوية.

### أولا: أساس التسجيل المحاسبي (المحاسبة العامة) في النظام المحاسبي العمومي الجزائري

المحاسبة العامة (General accounting) في النظام المحاسبي العمومي الجزائري ليست بالمفهوم الجديد، وإنما كان يعتمد عليها في ظل القانون رقم 90 - 21 الملغى أحکامه<sup>31</sup>، فبعدما كانت المحاسبة العامة تستند إلى الأساس النقدي أصبحت تقوم على أساس الاستحقاق (مبدأ الحقوق والالتزامات المثبتة) في ظل القانون رقم 23 - 07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسير المالي.

يعد المحاسب العمومي العون المكلف بمسك المحاسبة العامة عند تسجيل العمليات المالية، حيث يستند إلى معطياتها لإعداد حسابه الختامي (حساب التسيير) نهاية السنة المالية<sup>32</sup>، ومن المعلوم أن المحاسبة العامة في مفهومها الواسع هي تلك القواعد التي تستخدم في تسجيل العمليات المالية للمؤسسات بمختلف أشكالها، بهدف إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال تحديد نتيجة الدورة والتي عادة ما تكون سنة مالية واحدة، إلا المحاسبة العامة التي يمسكها المحاسب العمومي تختلف نوعاً ما عن تلك المطبقة في المؤسسات التجارية والاقتصادية (الهادفة إلى الربح)، وهذا راجع إلى طبيعة العمليات

<sup>30</sup> الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)، الجزء الثالث، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2021، ص 949.

<sup>31</sup> المرسوم التنفيذي رقم 91 - 313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، مرجع سابق، (المادة الثالثة)، ص 1648.

<sup>32</sup> القانون رقم 23 - 07 المؤرخ في 21 جوان 2023، مرجع سابق، (المادة 24)، ص 06.

توجهات إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر من منظور القانون رقم 23 - 07 المؤرخ في 21 جوان 2023

المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسير المالي

المالية المكلف بتنفيذها أبعاد المحاسبة العمومية من جهة، وخصوص الميزانيات العمومية إلى قوانين المالية السنوية من جهة أخرى، حيث تقوم المحاسبة العامة المكلف بها المحاسب العمومي على كل من:<sup>33</sup>

- **قاعدة القيد المزدوج (The double-entry rule):** أي أنه يجب أن تقييد جميع العمليات المالية وفقا لقاعدة القيد المزدوج سواء للنفقات العمومية أو الإيرادات العمومية، ومن المعروف أن القيد المزدوج في المحاسبة العامة يعبر عن حسابين أحدهما مدین يقابل آخر دائن وينفس المبلغ.
- **مبدأ وحدة الخزينة (The principle of treasury unity):** يقصد به أن كل التسجيلات المحاسبية التي يقوم بها كافة المحاسبون العموميون (الثانويون والرئيسيون) ينبغي تركيزها وتجميعها على المستوى المركزي للدولة (لدى العون المحاسبي المركزي للخزينة)، والجدير بالذكر أن هذا المبدأ يعمل على تكريس مبدأ آخر مهم جدا من مبادئ المحاسبة العمومية ألا وهو مبدأ وحدة الصندوق (Cash unit).

## ثانيا: توافق المحاسبة العامة للوحدات الحكومية في الجزائر مع IPSAS

إن المحاسبة العامة من وجهة نظر القانون رقم 23 - 07 مستوحة من المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، حيث تعتمد على مبادئ المحاسبة العمومية في تسجيل العمليات المالية العمومية لدورة محاسبية واحدة ووفقاً لمخطط محاسبي يعرف بمدونة حسابات الخزينة<sup>34</sup>، علما أنه تسجل من خلالها عمليات الميزانية، عمليات الخزينة، العمليات المنجزة مع الغير وعمليات الانتظار والتسوية، المخزونات، حركات الذمم والقيمة، تدفقات التسيير الداخلي، الاتهلاكات، المؤونات، النواتج والأعباء<sup>35</sup>، حيث تستمد هذه المحاسبة العامة أساسها ومبادئها من المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، يمكن لنا حصرها كالتالي:

### الجدول 2: أهم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام التي تستند إليها المحاسبة العامة

الهدف	الاسم	المعيار	الهدف	الاسم	المعيار
بيان التغيرات التاريخية للتدفقات النقدية.	بيانات التدفق النقدى	IPSAS2	وصف طريقة عرض البيانات المالية العمومية.	عرض البيانات المالية	IPSAS1
المعالجة المحاسبية لتكليف الاقتراض المختلفة.	تكليف الاقتراض	IPSAS5	المعالجة المحاسبية والكشف عن الانحرافات.	السياسات، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	IPSAS3

<sup>33</sup>شخاب حمزة وموحاري رضوان، تكيف تقنيات المحاسبة العمومية مع الإصلاح الميزاني في الجزائر، مجلة البحث في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة المسيلة، الجزائر، 7(2)، 2022، ص 71.

<sup>34</sup> Direction générale du budget, Glossaire : Propre A la LOLF, Ministère des finances, Alger, 2021, p 10.

<sup>35</sup>المديرية العامة للمحاسبة، مرجع سابق، ص 19.

توجهات إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر من منظور القانون رقم 23 - 07 المؤرخ في 21 جوان 2023

المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسير المالي

ضبط المعالجة المحاسبية للعقارات الاستثمارية.	العقارات الاستثمارية	IPSAS16	التسجيل المحاسبي للمخزون تبعاً للتكلفة.	المخزون	IPSAS12
التسجيل المحاسبي لإيرادات ونفقات الوحدات العمومية.	عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية	IPSAS24	المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات.	الممتلكات والمصانع والمعدات	IPSAS17
محاسبة وإصلاحات استحقاقات الموظفين.	منافع الموظفين	IPSAS39	بيان المعالجة المحاسبية للأصول غير ملموسة.	الأصول غير ملموسة	IPSAS31

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على:

- الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)، الجزء الأول، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2021، ص 154 - 812.

- الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)، الجزء الثاني، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2021، ص 1208، 1705.

والجدير بالذكر أنه يوجد المعيار الثالث والثلاثون (IPSAS33) يطلق عليه "بني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق لأول مرة" يسعى إلى توجيه المنشآت التي تقوم لأول مرة باعتماد IPSAS<sup>36</sup> على غرار توفر نقطة الانطلاق المناسبة للمحاسبة على أساس الاستحقاق وتقديم معلومات عالية الجودة حول إتاحة تقارير شفافة تتعلق ببرنامج الاعتماد لأول مرة معايير المحاسبة الدولية في وحدات القطاع العام.

**المبحث الثالث: المحاسبة الميزانية ومحاسبة تحليل التكاليف: مفهومان حديثان في القانون رقم 23 - 07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسير المالي**

كما سبقت الإشارة، بنيت معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق المحاسبي، الأمر الذي جعل المشرع الجزائري من خلال القانون رقم 23 - 07 المالي في بابه الثالث "مسك المحاسبة وحساب الدولة" يعرض أشكال جديدة من المحاسبة التي يتوجب على الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين التقيد بها عند تسجيل العمليات المالية ذات الطابع العام، حيث تعد المحاسبة الميزانية ومحاسبة تحليل التكاليف مفهومان حديثان يهدفان إلى إصلاح النظام المحاسبي العمومي الجزائري.

**المطلب الأول: طبيعة المحاسبة الميزانية في النظام المحاسبي العمومي الجزائري**

<sup>36</sup> الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)، الجزء الثاني، مرجع سابق، ص 1325.

<sup>37</sup> عبود ميلود، مرجع سابق، ص 197.

توجهات إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر من منظور القانون رقم 23 - 07 المؤرخ في 21 جوان 2023  
المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي

يستهدف هذا المطلب تحديد طبيعة وأصناف المحاسبة الميزانية في النظام المحاسبي العمومي الجزائري استنادا إلى القانون رقم 23 - 07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، وكذا مدى توافق المحاسبة الميزانية مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفقا للعرض التالي:

### أولا: تعريف المحاسبة الميزانية (Budgetary accounting)

تعرف المحاسبة الميزانية على أنها مجمل القواعد والمبادئ التقنية التي تحكم التسجيل المحاسبي للعمليات المالية العمومية المتعلقة بميزانية وحدات القطاع العام، أي من خلالها يتم بيان جميع عمليات تحصيل الإيرادات وصرف النفقات العمومية على مدار السنة المالية الواحدة<sup>38</sup>، ولقد طُرِح هذا المفهوم لأول مرة في القانون العضوي رقم 18 - 15 بموجب المادة الخامسة والستون منه<sup>39</sup>، الأمر الذي جعل القانون رقم 23 - 07 يحدد أصنافها والأشخاص المكلفين بها.

#### ثانيا: أصناف المحاسبة الميزانية

تنقسم المحاسبة الميزانية إلى شكلين من المحاسبة، الأولى محاسبة الالتزامات يتكلف بها الآخرون بالصرف والثانية محاسبة الصندوق تخص المحاسبون العموميون:<sup>40</sup>

##### 1 - محاسبة الالتزامات: (Commitment accounting)

تتعلق محاسبة الالتزامات على وجه الخصوص بالنفقات العمومية فقط، وذلك في ظل رقابة مالية سابقة تشرف عليها هيئة رقابية يتكلف بها المراقب الميزاني (المراقب المالي سابقا)، ولقد ورد تعريف محاسبة الالتزامات على النحو التالي: "محاسبة خاصة بتسهيل رخص الالتزام واستهلاكها. ويتم مسح هذه المحاسبة لتحديد في أي وقت مبلغ الالتزامات التي تم الالتزام بها بعنوان رخص الالتزام وكذا مبلغ الرصيد الناتج".<sup>41</sup> بصيغة معايرة تتولى تسجيل التزامات النفقات العمومية المرخص لها سنويا.

##### 2 - محاسبة الصندوق: (Fund accounting)

يطلق عليها أيضا محاسبة الإيرادات والنفقات (Revenue and expense accounting) القائمة على محاسبة الصندوق، كونها تعتمد على الأساس النقدي في تسجيل العمليات المالية للميزانية، حيث تهتم بما تم تحصيله وصرفه فعليا أي وقت ثبوت العملية. وهذا معناه أنها تتجاهل تماما تحديد المبالغ الواجب

<sup>38</sup> شخاب حمزة وموحاري رضوان، مرجع سابق، 83.

<sup>39</sup> القانون العضوي رقم 18 - 15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018، مرجع سابق، ص 16.

<sup>40</sup> القانون رقم 23 - 07 المؤرخ في 21 جوان 2023، (المادة 84)، مرجع سابق، ص 10.

<sup>41</sup> المديرية العامة للميزانية، معجم المصطلحات، وزارة المالية، بن عكnon، الجزائر، 2021. ص 22.

توجهات إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر من منظور القانون رقم 23 - 07 المؤرخ في 21 جوان 2023

المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي

تحصيلها أو صرفها خلال السنة المالية. كما أنه يترتب عن مسک محاسبة الصندوق نتيجة تمثل في الفرق بين الإيرادات العمومية المحصلة والنفقات العمومية المدفوعة بشكل فعلي في كل من الميزانية والحسابات الخاصة للخزينة بعنوان السنة المالية المعنية<sup>42</sup>.

### ثالثا: تواافق المحاسبة الميزانية مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

بالنسبة إلى محاسبة الالتزامات المكلف بها الآمنون بالصرف فهي ترتكز على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أهمها المعيار الدولي الأول (IPSAS1) والثالث (IPSAS2) والرابع والعشرون (IPSAS24) على النحو التالي:

- **المعيار الأول (IPSAS1): عرض البيانات المالية:** يهدف هذا المعيار إلى وصف طرق عرض البيانات المالية ذات الغرض العام، لضمان المقارنة بين البيانات المتعلقة بالوحدات الحكومية<sup>43</sup>، حيث تستند عليه محاسبة الالتزامات في بيان وتسجيل جميع العمليات المالية المرتبطة بالنفقات العمومية المرخص لها بموجب الميزانية لوحدات القطاع العام المكلف بتسيرها الآمنون بالصرف.
- **المعيار الثالث (IPSAS3): السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء:** إن تحديد عملية المعالجة المحاسبية والكشف عن التغيرات في التقديرات والسياسات المحاسبية وتصحيح الانحرافات هو الهدف الأساسي من هذا المعيار<sup>44</sup>، حيث يتجسد في محاسبة الالتزامات من خلال دور المراقب الميزاني على النفقات العمومية، أي أن مسiero الوحدات الحكومية للقطاع العام (الآمنون بالصرف) لا يستطيعون تسجيل عمليات النفقات في محاسبة الالتزامات إلا بعد منح تأشيرة المراقب الميزاني، الأمر الذي يعمل على كشف الأخطاء والتغيرات بعدم تطابق محاسبة الأمر بالصرف مع المراقب الميزاني.
- **المعيار الرابع والعشرون (IPSAS24): عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية:** كما سبقت الإشارة تسعى محاسبة الالتزامات إلى بيان المعلومات المتعلقة بالنفقات العمومية، وعلى هذا الأساس سوف يعتمد على المعيار الرابع والعشرون الذي يعمل على مقارنة المبالغ المقدرة (الاعتمادات المالية) والمبالغ الفعلية الناجمة عن تنفيذ الموازنة في البيانات المالية لوحدات القطاع العام<sup>45</sup>.

<sup>42</sup> القانون رقم 23 - 07 المؤرخ في 21 جوان 2023، (المادة 85)، مرجع سابق، ص 10.

<sup>43</sup> الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)، الجزء الأول، مرجع سابق، ص 154.

<sup>44</sup> الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)، الجزء الأول، مرجع سابق، ص 250.

<sup>45</sup> المرجع نفسه، ص 812.

توجهات إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر من منظور القانون رقم 23 - 07 المؤرخ في 21 جوان 2023

المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي

أما فيما يخص محاسبة الصندوق، لم يستغنى القانون رقم 23 - 07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير عن أسس محاسبة الصندوق المتعارف عليها في القانون السابق رقم 90 - 21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، بل حافظ عليها محاولاً تكييفها مع بعض معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من بينها ما يلي:

▪ **المعيار الأول (IPSAS1): عرض البيانات المالية:** المشار إليه سابقاً، حيث تستند عليه محاسبة الصندوق في عرض كافة العمليات الفعلية لكل من صرف النفقات العمومية المرخص لها بموجب الميزانية إلى جانب الإيرادات العمومية المحصلة والمرخص لها بموجب قوانين المالية السنوية للوحدات الحكومية (القطاع العام).

▪ **المعيار الرابع والعشرون (IPSAS24): عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية:** من المعلوم أن محاسبة الصندوق تهدف إلى تسجيل المعلومات المتعلقة بالنفقات والإيرادات ذات الطابع العام المثبتة فعلياً، ومن هذا المنطلق سوف يعتمد على المعيار الرابع والعشرون الذي يعمل على تحديد جل المبالغ الفعلية المصروفة والمحصلة الناجمة عن تنفيذ ميزانية الدولة ووحدات القطاع العام.

ومنه نستنتج أن المحاسبة الميزانية سواء للأمر بالصرف (محاسبة الالتزامات) أو للمحاسب العمومي (محاسبة الصندوق) تهدف إلى متابعة مسار تنفيذ عمليات تحصيل الإيرادات وصرف النفقات العمومية، بالتسجيل المحاسبي لها وفقاً للبرامج وأبواب وبنود الميزانية خلال السنة المالية والمرخص لها بموجب قوانين المالية السنوية، حيث تم استحداثها استناداً إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

### **المطلب الثاني: تفعيل محاسبة تحليل التكاليف في النظام المحاسبي العمومي الجزائري**

تعد محاسبة تحليل التكاليف (Cost analysis accounting) فرع من فروع المحاسبة التحليلية، وقد ألم المحاسب العمومي سابقاً مسؤول المحاسبة التحليلية<sup>46</sup>، تسعى إلى تحديد تكاليف الخدمات والأنشطة العمومية، إلا أن الواقع العملي يشير إلى أن التطبيق الفعلي للمحاسبة التحليلية غائب تماماً<sup>47</sup>، ليبقى الأمر على هذا الحال إلى غاية يومنا هذا، أي غياب تطبيق المحاسبة التحليلية في وحدات القطاع العام، وهذا راجع إلى طبيعة الهيئات والمصالح الإدارية والعمليات المالية العمومية الخاضعة إلى المحاسبة العمومية في الجزائر، التي تقتضي الإصلاح لتكييفها مع المستجدات والتحولات الدولية في مجال المحاسبة في القطاع

<sup>46</sup> المرسوم التنفيذي رقم 91 - 313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، (المادة الثالثة)، مرجع سابق، ص 1648.

<sup>47</sup> شخاب حمزة وموخاري رضوان، مرجع سابق، ص 72.

توجهات إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر من منظور القانون رقم 23 - 07 المؤرخ في 21 جوان 2023  
المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسير المالي

العام. ولتدارك هذا الخل فرض القانون رقم 23 - 07 الصادر سنة 2023 محاسبة تحليل التكاليف في الوحدات العمومية، لكن تطبيقها يتم لدى مصالح الآمراء بالصرف.<sup>48</sup>

### أولاً: طبيعة محاسبة تحليل التكاليف في وحدات القطاع العام

مع ظهور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وسعى الحكومات نحو تقييم أداء الأنشطة والخدمات العمومية، اتجهت الأنظار إلى تطبيق محاسبة تحليل التكاليف على مستوى مؤسسات وهيئات الدولة الخاضعة للنظام المحاسبي العمومي، على اعتبارها الأداة التي تتيح البيانات ومعطيات الضرورية للإدارات العمومية لاسيما في عمليات التخطيط، اتخاذ القرارات، التنفيذ والرقابة، كما أن هذا النوع من المحاسبة يسمح بتحديد تكاليف النشاط العمومي والخدمات المؤددة والمقدمة من طرف الدولة.<sup>49</sup>

وفي هذا الإطار، أكدت المادتين 92 و93 من القانون رقم 23 - 07 أن محاسبة تحليل التكاليف تمسك من طرف الآمراء بالصرف على وجه التحديد، بالاعتماد على معطيات المحاسبة العامة، بهدف معرفة تكاليف الأنشطة العمومية المؤددة والمقدمة وتقييم نجاعتها على مدار السنة المالية.

### ثانياً: أهمية تطبيق محاسبة تحليل التكاليف في وحدات القطاع العام

تعتبر محاسبة تحليل التكاليف أداة من أدوات التسخير، مصممة لتوضيح عناصر التكاليف والنتائج تبعاً لطبيعتها على نحو متناسق يبين ويساعد في عمليات اتخاذ القرار<sup>50</sup>، وبالتالي فهي تهتم بمعالجة البيانات من خلال عمليات التسجيل، التبوب، التجميع والتحليل وتحميلها على أهداف التكلفة وإعداد القوائم وتقارير الأداء، وتقديمها للإدارة لمساعدتها في التخطيط، الرقابة، تقييم الأداء ومن ثم ترشيد قراراتها المختلفة لدى جميع المستويات والمصالح الإدارية، لذلك نجد أن تطوير نظام المحاسبة العمومية بما يكفل تقييم أداء أنشطة الدولة وخدماتها العمومية التي تقدمها يتطلب تطبيق محاسبة تحليل التكاليف بالشكل الذي يحقق الأهداف الأساسية التالية:<sup>51</sup>

- تحديد تكلفة القيام بالأنشطة والخدمات العمومية؛

<sup>48</sup> القانون رقم 23 - 07 المؤرخ في 21 جوان 2023، المادة (92)، مرجع سابق، ص 11.

<sup>49</sup> السيد محمد علي، المحاسبة في القطاع العام، دار المنصورة للنشر والتوزيع، مصر، 2021، ص 75.

<sup>50</sup> Dubrulle LOUIS & Jourdain DIDIER, Comptabilité analytique de gestion, 06 éd, Dunod, Paris, France, 2013, p 10.

<sup>51</sup> علي مال الله عبد الله وآخرون، أهمية محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية ودورها في رقابة أدائها. مجلة الإدراة والاقتصاد، العراق، (32)، 2012، ص 28.

توجهات إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر من منظور القانون رقم 23 - 07 المؤرخ في 21 جوان 2023  
المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي

- إتاحة وسائل السيطرة والرقابة على الممتلكات ذات الطابع العام؛

- تحليل الانحرافات لاتخاذ الإجراءات التصحيحية؛

- إجراء المقارنات الالزمة لقياس تكاليف الأداء بين وحدات القطاع العام.

### ثالثا: توافق محاسبة تحليل التكاليف مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

إن تأكيد القانون رقم 23 - 07 المؤرخ في 21 جوان 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي على ضرورة تعديل محاسبة تحليل التكاليف لدى مصالح الامرين بالصرف ينبع من الدور الأساسي لتحليل تكلفة مختلفة الأنشطة الملزם بها في إطار البرامج الميزانية من جهة والتمكن من تقييم نجاعتها من الجهة الأخرى.<sup>52</sup>

وفي هذا السياق لابد من التوسيع إلى أن تطبق محاسبة تحليل التكاليف في وحدات القطاع العام يستلزم شرط مهم ألا وهو استخدام أساس الاستحقاق في قياس وتحديد التكاليف، كونه يوفر جميع البيانات الالزمة لتحقيق الأهداف المرجوة منها<sup>53</sup>، الأمر الذي يجعلها تتوافق مع IPSAS. غير أن تحديد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي تقوم عليها محاسبة تحليل التكاليف من بين الاشان وأربعين معيارا يبقى صعبا إلى حد ما، وذلك راجع إلى تعدد وحدات القطاع العام واختلاف طبيعة الأنشطة والخدمات العمومية المؤداة من طرف الدولة، الأمر الذي يجعل من تطبيقها في الجزائر يظل رهان تبني المحاسبة العامة القائمة على أساس الاستحقاق، كونها هي المصدر الوحيد لمعطيات محاسبة تحليل التكاليف، وهو ما أكدته المادة 93 من القانون رقم 23 - 07 السالف الذكر.

انطلاقا من العرض السابق، يمكن لنا تلخيص أشكال المحاسبة - الواردة في القانون المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي رقم 23 - 07 السالف الذكر - المكونة للنظام لمحاسبي العمومي في الجزائر - على النحو المبين في الشكل الآتي:

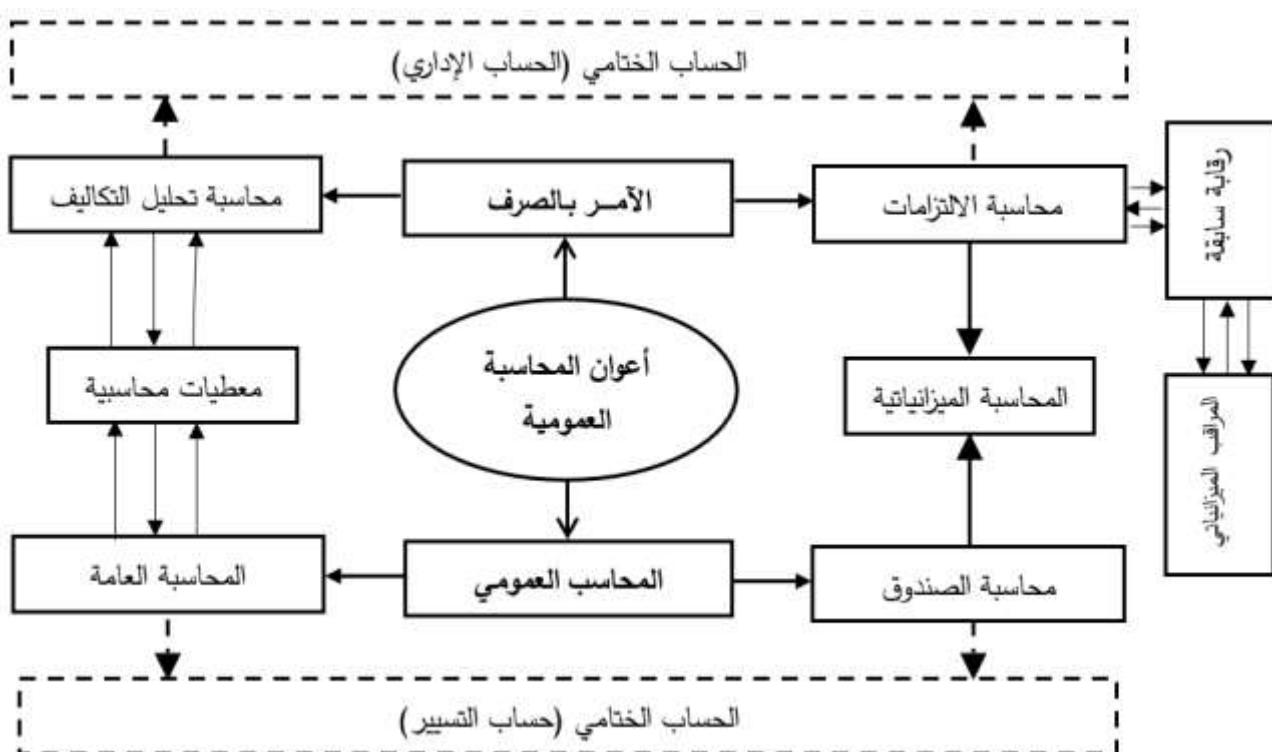
**الشكل 2: أشكال المحاسبة الواردة في القانون رقم 23 - 07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي**

<sup>52</sup> القانون رقم 23 - 07 المؤرخ في 21 جوان 2023، مرجع سبق ذكره، (المادة 92)، ص 11.

<sup>53</sup> المهايني محمد خالد، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2009، ص 62.

توجهات إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر من منظور القانون رقم 23 - 07 المؤرخ في 21 جوان 2023

المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسير المالي



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على:

القانون رقم 23 - 07 المؤرخ في 21 جوان 2023، مرجع سابق، (باب الثالث)، ص 10 - 11.

تشير لنا معطيات الشكل أعلاه إلى أن القانون رقم 23 - 07، ألزم المحاسب العمومي مسک شكلين مختلفين من المحاسبة، الأولى تدرج ضمن المحاسبة الميزانية يطلق عليها محاسبة الصندوق حافظ من خلالها المشرع الجزائري على الأساس النقدي في التسجيل المحاسبي للعمليات المالية، والثانية محاسبة عامة مستوحة من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أي قائمة على أساس الاستحقاق، حيث يستند المحاسب العمومي على هاتين المحاسبتين بشكل أساسي لإعداد حسابه الخاتمي نهاية السنة المالية المعروفة بحساب التسيير.

أما الآمر بالصرف هو الآخر يمسك محاسبتين، الأولى محاسبة الالتزامات ذات طابع ميزانياتي تختص بالنفقات العمومية فقط، علما أن العمليات المرتبطة بها لا تسجل إلا بعد خضوعها لرقابة سابقة من اختصاص المراقب الميزانياتي، والثانية محاسبة تحليل التكاليف تتطلب أساس الاستحقاق و تستمد معطياتها من المحاسبة العامة المكلف بها المحاسب العمومي، حيث يعتمد الآمر بالصرف على هذه الأشكال من المحاسبة لإعداد حسابه الخاتمي نهاية السنة المالية يطلق عليه الحساب الإداري.

توجهات إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر من منظور القانون رقم 23 - 07 المؤرخ في 21 جوان 2023

المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسير المالي

ولقد أكد القانون رقم 23 - 07 من خلال المادتين 81 و 82 أن المحاسبة العمومية تمسك بواسطة نظام معلومات مدمج يسمح بالتكلف بمختلف العمليات المالية المنفذة على مستوى المراكز المحاسبية في ظل إدارة رقمية تحفظ خصوصية البيانات المالية للدولة.

#### الخاتمة:

يعد القانون رقم 23 - 07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسير المالي من بين أهم حصائر الإصلاحين الميزانياتي والمحاسبي في الجزائر، كونه يهدف إلى تكيف النظام المحاسبي العمومي مع التحولات الدولية التي شهدتها المحاسبة في وحدات القطاع العام في العالم، من هذا المنطلق حاولنا من خلال دراستنا توضيح توجهات إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر من منظور هذا القانون الصادر مؤخرا خلال سنة 2023، حيث خلصنا إلى النتائج التالية:

1- طرح القانون رقم 23 - 07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسير المالي عدة أشكال من المحاسبة تشكل في مجملها النظام المحاسبي العمومي، والتي ينبغي على الأعوان المكلفين مسكمها عند تسجيل العمليات المالية العمومية للدولة ووحدات القطاع العام وهي:

- محاسبة الصندوق (محاسبة الإيرادات والنفقات) والمحاسبة العامة للمحاسب العمومي؛
- محاسبة الالتزامات ومحاسبة تحليل التكاليف للأمر بالصرف.

2- تصنف كل من محاسبة الصندوق ومحاسبة الالتزامات ضمن المحاسبة الميزانية، التي حافظ من خلالها المشرع الجزائري على الأساس النقدي في التسجيل المحاسبي العمومي، محاولا تكييفها مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛

3- ترتكز معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق، الأمر الذي جعل الجزائر تنتقل من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق من خلال المحاسبة العامة المستوحة من IPSAS وذلك بالاستناد إلى مجموعة من المعايير؛

4- لغرض تحليل تكلفة الخدمات العمومية المؤددة وتقييم نجاعتها، تم استحداث محاسبة تحليل التكاليف على مستوى مصالح الأمرين بالصرف، التي تستند إلى معطيات المحاسبة العامة القائمة على أساس الاستحقاق؛

بالمحصلة للنتائج أعلاه، يمكن لنا القول: إن القانون رقم 23 - 07 المؤرخ في 21 جوان 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسير المالي كرس إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر وفقا لما تقتضيه التحولات العالمية في مجال المحاسبة العمومية، ويتبين لنا ذلك جليا بالتجهيز نحو تبني معايير

توجهات إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر من منظور القانون رقم 23 - 07 المؤرخ في 21 جوان 2023

المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسهيل المالي

المحاسبة الدولية في القطاع العام، من خلال الانتقال من الأساس النقيدي إلى أساس الاستحقاق في التسجيل المحاسبي ومحاولة تفعيل محاسبة تحليل التكاليف في وحدات القطاع العام.

إن توجه الجزائر نحو إصلاح النظام المحاسبي العمومي وفقاً لما تقتضيه التحولات الدولية والعالمية في مجال المحاسبة العمومية (تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام) يبقى رهان التطبيق الفعلي والعملي لأحكام القانون رقم 23 - 07 المؤرخ في 21 جوان 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسهيل المالي، على اعتباره القاعدة الأساسية التي يقوم عليها النظام المحاسبي العمومي في البلاد، وفي هذا الإطار نورد التوصيات التالية:

1- تكيف النصوص القانونية ذات الصلة بالمحاسبة العمومية بما يتوافق مع توجهات إصلاح النظام المحاسبي العمومي؛

2- طرح النصوص التنظيمية التي تفصل وتشرح أحكام القانون رقم 23 - 07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسهيل المالي؛

3- ضبط الإطار التقني المتعلق بكيفيات تطبيق كل من: المحاسبة الميزانية، المحاسبة العامة ومحاسبة تحليل التكاليف لدى مصالح الأعوان المكلفين بها؛

4- تنظيم دورات تكوينية لصالح أعوان المحاسبة العمومية، لاسيما التعريف بـ IPSAS وأساس الاستحقاق في التسجيل المحاسبي في وحدات القطاع العام.

#### قائمة المراجع:

- القانون العضوي رقم 18 - 15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018، المتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية، العدد 53، الصادرة في 02 سبتمبر 2018.
- القانون رقم 23 - 07 المؤرخ في 21 جوان 2023، المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسهيل المالي، الجريدة الرسمية، العدد 42، الصادرة في 25 جوان 2023.
- المديرية العامة للمحاسبة، المشروع التمهيدي للقانون المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسهيل المالي، وزارة المالية، بن عكnon، الجزائر، 2022.
- المديرية العامة للميزانية، مشروع قانون عضوي يتعلق بالقوانين المالية، وزارة المالية، بن عكnon، الجزائر، 2018.
- المديرية العامة للميزانية، معجم المصطلحات، وزارة المالية، بن عكnon، الجزائر، 2018.

توجهات إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر من منظور القانون رقم 23 - 07 المؤرخ في 21 جوان 2023  
المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي

- المرسوم التنفيذي رقم 42 - 03 المؤرخ في 19 جانفي 2003، يعدل ويتم المرسوم التنفيذي رقم 91 - 313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها، الجريدة الرسمية، العدد 04، الصادرة في 22 جانفي 2003.
- المرسوم التنفيذي رقم 11 - 332 المؤرخ في 19 سبتمبر 2011، يعدل ويتم المرسوم التنفيذي رقم 91 - 313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها، الجريدة الرسمية، العدد 52، الصادرة في 21 سبتمبر 2011.
- المرسوم التنفيذي رقم 13 - 95 المؤرخ في 26 فيفري 2013، المعديل والمتم للمرسوم التنفيذي رقم 97 - 268 المؤرخ في 21 جويلية 1997، الجريدة الرسمية، العدد 13، الصادرة في 06 مارس 2013.
- المرسوم التنفيذي رقم 91 - 311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم، الجريدة الرسمية، العدد 43، الصادرة في 18 سبتمبر 1991.
- المرسوم التنفيذي رقم 91 - 312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، المحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحساب وكيفيات اكتتاب التأمين، الجريدة الرسمية، العدد 43، الصادرة في 18 سبتمبر 1991.
- المرسوم التنفيذي رقم 91 - 313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها، الجريدة الرسمية، العدد 43، الصادرة في 18 سبتمبر 1991.
- المرسوم التنفيذي رقم 91 - 314 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، المتعلق بإجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين، الجريدة الرسمية، العدد 43، الصادرة في 18 سبتمبر 1991.
- المرسوم التنفيذي رقم 97 - 268 المؤرخ في 21 جويلية 1997، المحدد لإجراءات المتعلقة بالالتزام بالنفقات العمومية وتنفيذها وضبط صلاحيات الأمرين بالصرف ومسؤولياتهم، الجريدة الرسمية، العدد 48، الصادرة في 23 جويلية 1997.
- الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)، الجزء الأول، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2021.

توجيهات إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر من منظور القانون رقم 23 - 07 المؤرخ في 21 جوان 2023

## المتعلّق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي

الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)، الجزء الثاني، المجمع الدولي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2021.

الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)، الجزء الثالث، المجمع الدولي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2021.

السيد محمد علي، المحاسبة في القطاع العام، دار المنصورة للنشر والتوزيع، مصر، 2021.

المهابيني محمد خالد، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2009.

حراق مصباح، اقتصاديات المالية العمومية مع الاسقاط على حالة الجزائر بالإضافة إلى القانون العضوي رقم 18 - 15 المتعلق بقوانين المالية، النشر الجامعي الجديد، الجزائر، 2021.

عبد ميلود، متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر: "دراسة استطلاعية لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين". أطروحة دكتوراه، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2018 - 2018.

اكلح محمد، القانون العضوي 18 - 15 المتعلق بقوانين المالية وإصلاح تسيير المالية العمومية، مجلة العلوم القانونية والاجتماعية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، 07(02)، 2022.

الجنابي عظيم نعيم باجي، اساس الاستحقاق المحاسبي ودوره في إعداد وتحديد أولويات الموازنة التخطيطية للحكومات المحلية "دراسة تطبيقية في محافظة القادسية"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس، 08(04)، 2018.

جابي أمينة هناء ومليني حكيم، أهمية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في ظل عصرنة المحاسبة العمومية: - تجربة رام الله الفلسطينية نموذجا -، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 10(02)، 2017.

شخاب حمزة وموخاري رضوان، تكييف تقنيات المحاسبة العمومية مع الإصلاح الميزانياتي في الجزائر، مجلة البحث في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة المسيلة، الجزائر، 07(2)، 2022.

علي مال الله عبد الله وأخرون، أهمية محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية ودورها في رقابة أدائها. مجلة الإدارة والاقتصاد، العراق، 32(32)، 2012.

توجهات إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر من منظور القانون رقم 23 - 07 المؤرخ في 21 جوان 2023

المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسهير المالي

- زوينة عبد السميم، واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر خلال الفترة 2003-2008، الملقي العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 29 و30 نوفمبر 2011.

- Direction générale du budget, Glossaire : Propre A la LOLF, Ministère des finances, Alger, 2021.
- Caroline AGGESTAM and all, Interpretation and Application of IPSAS, Cover Design & Image : Wiley, 1st ed, TJ International Ltd, Padstow, Cornwall, UK, 2016.
- Dubrulle LOUIS & Jourdain DIDIER, Comptabilité analytique de gestion, 06 éd, Dunod, Paris, France, 2013.
- Bellanca SABRINA and all,, Analysis of Public Accounting Systems in the European Union, Research in World Economy, 06(03), 2015.