

المحاسبة العمومية في الجزائر وفق القانون 23-07 بين النظرية والتطبيق Public accounting in Algeria according to Law 23-07 between theory and practice

حمزة محي الدين بن زيان^{1*}، ياقوت مصباح²
Hamza mahieddine benziane¹, Yakout mesbah²

¹ جامعة وهران 02 (الجزائر)، mahieddinebenziane.hamza@univ-oran2.dz

² جامعة وهران 02 (الجزائر)، mesbah.yakout@univ-oran2.dz

تاريخ الاستلام: 2025/01/08 ؛ تاريخ القبول: 2025/02/22 ؛ تاريخ النشر: 2025/03/01

ملخص: هدفت هذه الدراسة إلى الإشارة للمحاسبة العمومية في الجزائر من خلال القانون 23-07 المؤرخ في 21 جوان سنة 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي من خلال التطرق إلى الاطار النظري لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، بالإضافة إلى نصوصه التنظيمية ومدى تطبيقه في الوسط المهني وقد خلصت هذه الدراسة إلى النتائج التالية: لقد تزامن صدور القانون 23-07 ودخوله حيز التطبيق مع إلغاء القانون 90-21، مع إبقاء على نصوصه التنظيمية سارية المفعول إلى غاية صدور النصوص التطبيقية للقانون 23-07، كما أنه تم صلب مجموعة من المراسيم التنفيذية الخاصة بالقانون 23-07 خلال سنة 2024، بالإضافة إلى أنه لا يزال الاصلاح المحاسبي متأخر، حيث نلاحظ بعد سنة ونصف من صدور القانون 23-07، أن التغييرات سطحية في الوسط المهني، وذلك راجع إلى التأخر في الصدور والتطبيق للنصوص التطبيقية، كما يحتاج كل من الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون إلى تكوين واسع النطاق في القوانين الجديدة الخاصة بالمحاسبة العمومية حتى يتمكنوا من إنجاح عملية الاصلاح المحاسبي في القطاع العمومي.

كلمات مفتاحية: المحاسبة العمومية، القطاع العام، النظرية، التطبيق.

تصنيفات JEL: H83؛ M41.

Abstract: The present study examines public accounting in Algeria under Law 23-07 enacted on June 21, 2023, which governs the rules of public accounting and financial management. It explores the theoretical framework of Algeria's the public accounting system, its regulatory texts, and their application within the professional community. This study concluded the following findings:

The issuance of Law 23-07 and its implementation coincided with the repeal of Law 90-21, while retaining the validity of its regulatory texts until the issuance of the implementing regulation for the new law.

A series of executive decrees related to Law 23-07 were issued during 2024. In addition, accounting reform remains delayed, as observed 18 months after the introduction of Law 23-07. Changes in the professional practice have been minimal, due to the delay in issuing and implementing applicable texts. Both disbursement officers and public accountants require extensive training on the new public accounting laws to ensure the successful implementation of accounting reform process in the public sector.

Keywords: Public accounting; Public sector; Theory; Application .

JEL Classification Cdoes : H83 ; M41.

*-المؤلف المرسل: حمزة محي الدين بن زيان ، البريد الإلكتروني: mahieddinebenziane.hamza@univ-oran2.dz

تمهيد:

تعتبر المحاسبة العمومية نوع من أنواع المحاسبة لا تقل أهمية عن باقي الأنواع ، وتستخدم في المؤسسات العمومية الادارية والمرافق العامة والجماعات المحلية، حيث تهتم المحاسبة العمومية بتوفير المعلومات المالية عن الأنشطة والبرامج لمختلف القطاعات الحكومية للمستخدمين.

مع زيادة اهتمام الدول في تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في جميع أنحاء العالم، وانطلاقا من الجهود المبذولة من طرف الهيئات والمنظمات الدولية التي تشرف على تنظيم مهنة الممارسة المحاسبية على رأسها الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC والذي يقوم بإصدار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS لمواكبة التطورات الجديدة في مهنة المحاسبة في القطاع العام، الجزائر كغيرها من الدول تسعى لمواكبة التطور من خلال قيامها بإصلاح نظامها المحاسبي العمومي وذلك بإصدار القانون 07-23 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي سعيا منها للظفر بالمزايا الاقتصادية المحققة جراء تبني هذه المعايير،

استنادا إلى ما سبق يمكن صياغة إشكالية الدراسة من خلال السؤال الرئيسي التالي:

فيما يتمثل نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق القانون 07-23 وإلى أي مدى تم تطبيقه في الوسط المهني؟

- الأسئلة الفرعية:

تتفرع الإشكالية المطروحة كسؤال رئيسي، إلى الأسئلة الفرعية الموالية:

- ما هو الإطار النظري لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق القانون 07-23؟

- ماهو الاطار القانوني المحاسبة العمومية في الجزائر وما مدى تطبيقه في الوسط المهني ؟

- أهداف الدراسة:

يمكن إبراز أهم الأهداف فيما يلي:

- التعريف بالاطار النظري للمحاسبة العمومية في الجزائر وفق القانون 07-23.

- التعرف على الاطار القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر وعلى مدى تطبيقه في الوسط المهني ؟

- منهج الدراسة والأدوات المستخدمة:

من أجل معالجة هذا الموضوع والإجابة عن الأسئلة، تم إستخدام المنهج الإستنباطي بأداتيه الوصف والتحليل، وذلك بالإحاطة بالاطار النظري والقانوني لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، ولمدى تطبيقه في الوسط المهني.

- تقسيمات الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة والأسئلة الفرعية، تم تقسيم هذا البحث إلى محاورين، يمكن تلخيص محتواها كما يلي:

المحور الأول: يتضمن الاطار النظري لنظام المحاسبة العمومية الجديد في الجزائر تم التطرق فيه إلى تعريف المحاسبة العمومية ومضمونها، الحسلب العام للدولة وكذا الأعوان المكلفون بتنفيذ الميزانية والعمليات المالية، بالإضافة إلى الرقابة والمسؤوليات.

المحور الثاني: يتضمن الاطار القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر ومدى تطبيقه في الوسط المهني، تم التطرق فيه إلى النصوص التنظيمية للقانون 23-07، وواقع تطبيقه في الوسط المهني، وكذا أهم المقترحات والحلول التي ينبغي إتباعها من أجل التطبيق الفعلي.

I - الاطار النظري لنظام المحاسبة العمومية الجديد في الجزائر:

سنتطرق في هذا المحور إلى مفهوم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

I - 1 تعريف المحاسبة العمومية:

- هناك عدة تعاريف للمحاسبة العمومية وهذا رجع لآراء الباحثين والمؤلفين نذكر منها ما يلي:
- تعرف على أنها مجموعة من القواعد القانونية والتقنية التي تطبق في تنفيذ ومراقبة العمليات المالية للهيئات العمومية¹.
- كما تعرف المحاسبة العمومية على أنها تختص في قياس وتبويب وتقييم ومعالجة وتوصيل ومراقبة والتأكد من صحة الإيرادات والنفقات والأنشطة الخاصة بالقطاع الحكومي².
- وتعرف بأنها فرع من فروع المحاسبة تشمل المبادئ والقواعد التي تبحث في مجال تحليل وتسجيل وتبويب عمليات تحصيل الموارد الحكومية وصرفها، وإعداد التقارير والقوائم المالية التي تمثل هذه الأنشطة وتظهر نتائجها³.
- وحسب القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي الذي يعرف نظام المحاسبة العمومية على أنه نظام يقوم بتنظيم المعلومة المالية من خلال إدخال البيانات المالية ومعالجتها وإنتاج معلومة مالية تتمثل في القوائم المالية تعطي صورة صادقة عن الوضعية المالية والنتيجة عند إقفال السنة المالية⁴.

I - 2 مضمون المحاسبة العمومية:

يوجد عدة أنواع للمحاسبة العمومية جاء بها القانون 23-07 تشكل في مجملها نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، يتمثل النوع الأول في المحاسبة الميزانية التي تنفرع هي الأخرى إلى نوعين، الأولى هي محاسبة الالتزامات التي تسجل من خلالها النفقات الميزانية بعنوان ميزانية السنة الملتزم بها، أما الثانية فتتمثل في محاسبة الصندوق التي تسجل من خلالها النفقات والإيرادات الخاصة بميزانية السنة المحصلة أو المدفوعة من طرف المحاسب العمومي، أما النوع الثاني من المحاسبة فتتمثل في المحاسبة العامة التي يتم من خلالها تسجيل جميع المعاملات المؤثرة على الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة، وترتكز المحاسبة العمومية على مبدأ إثبات الحقوق والالتزامات، أي تؤخذ بعين الاعتبار العمليات

خلال السنة بغض النظر إذا تم دفعها أو لا، ويتمثل النوع الثالث والأخير في محاسبة تحليل التكاليف التي تهدف إلى تحليل التكلفة على مختلف أنشطة البرامج الملتزم بها بهدف تقييم نجاعتها، وتمسك من طرف الأمر بالصرف بناء على معطيات المحاسبة العامة.

I - 3 الحساب العام للدولة:

يعد الحساب العام للدولة حسب القانون 07-23 اعتمادا على القوائم المالية التي هي عبارة عن عرض مالي منظم للأحداث التي تؤثر على العمليات المنفذة، وتعد سنويا من قبل المحاسبين العموميين وتشمل ما يلي:

- الميزانية
- جدول حساب النتائج
- جدول تدفقات الخزينة
- جدول التغير في رؤوس الأموال الخاصة.
- الملحق.

I - 4 الأعوان المكلفون بتنفيذ الميزانية والعمليات المالية:

سوف نتطرق في هذا المحور إلى الأعوان المكلفون بتنفيذ الميزانية والعمليات المالية ومسؤولياتهم حسب القانون 07-23.

I - 4 - 1 الأمر بالصرف:

أ - تعريف الأمر بالصرف ومهامهم،

- تعريف الأمر بالصرف

يتمثل في كل شخص يعين أو ينتخب أو يكلف بتنفيذ العمليات المالية والميزانيات والممتلكات للدولة، الجماعات المحلية، للمؤسسات العمومية الإدارية، والمؤسسات العمومية للصحة، بالإضافة إلى كل شخص معنوي آخر مكلف بتنفيذ كل أو جزء من برنامج الدولة وفق القانون العضوي 15-18 المتعلق بقوانين المالية.

- مهام الأمر بالصرف:

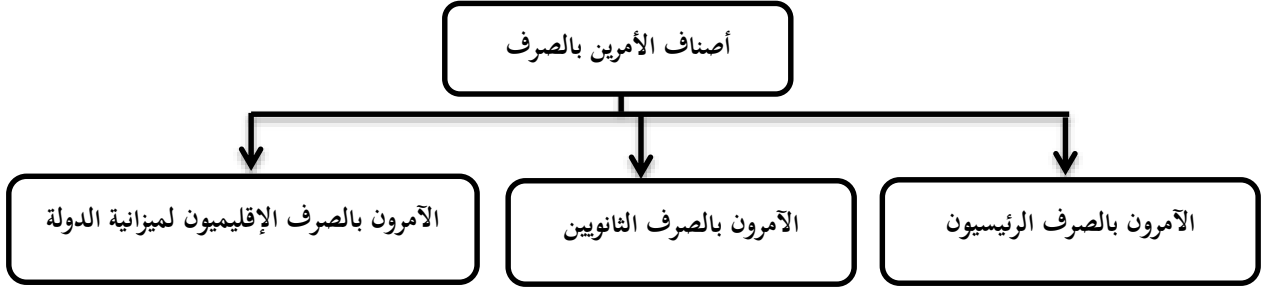
تتمثل مهام الأمر بالصرف فيما يلي:

- القيام بإثبات الالتزامات والحقوق.
- العمل على تصفية الإيرادات وإصدار أوامر الخاصة بها.
- القيام بالالتزام والتصفية والأمر بالدفع في حدود الاعتمادات الممنوحة.
- إصدار أوامر الحركة الخاصة بالممتلكات والموارد الخاصة بالدولة والهيئات العمومية الأخرى.
- الحفاظ على الممتلكات الموضوعة تحت تصرفه برمجة الاعتمادات المالية وتوفيرها وتوزيعها.

ب - أصناف الأمر بالصرف:

يوجد عدة أصناف للأمر بالصرف يمكن توضيحها من خلال الشكل الآتي:

الشكل (01): أصناف الأمرين بالصرف.



المصدر: من إعداد الباحثان اعتمادا على القانون 23-07

من الشكل رقم 1: نستنتج أنه يوجد ثلاثة أصناف للأمرين بالصرف، يتمثل الصنف الأول في الأمرين بالصرف الرئيسيون الذين يختلفون حسب نوع الميزانية المتصرف فيها، فالنسبة لميزانية الدولة يتمثلون في الوزراء وأعضاء الحكومة الآخرين الذين تسجل باسمهم الاعتمادات، ومسؤولو هيئات الدولة، أما بالنسبة لميزانية الجماعات المحلية يتمثلون في الولاة ورؤساء المجالس الشعبية البلدية، وأخيرا بالنسبة لميزانية المؤسسات العمومية الإدارية، بالإضافة إلى مسؤولي الصحة.

أما الصنف الثاني هم الأمرين بالصرف الثانويين الذين يتمثلون في الأشخاص المفوض لهم اعتمادات مالية من أمر بالصرف الرئيسي، ويتمثل في الصنف الثالث والأخير في الأمرين بالصرف الإقليميون لميزانية الدولة وتشمل مسيري برامج الجماعات المحلية عند تكليفهم بتنفيذ برنامج أو جزء منه.

I - 4 - 2 المحاسبون العموميون:

أ - تعريف المحاسبين العموميين:

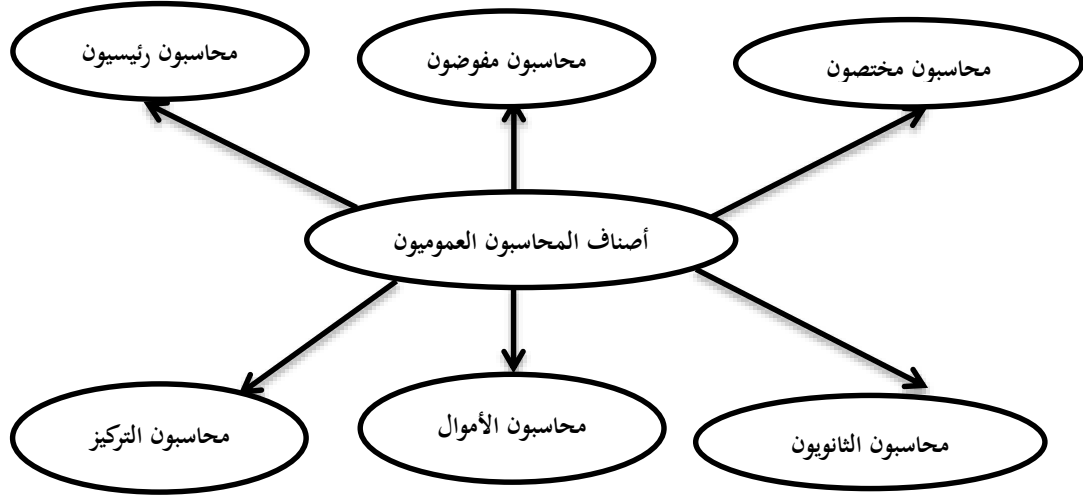
هو كل عون عمومي معتمد أو معين قانونا مكلف بتنفيذ المهام الآتية (القانون رقم 23-07، 2023، ص: 5 و6):

- القيام بالمرحلة المحاسبية للإيرادات والنفقات بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات.
- ضمان الحراسة والحفاظ على كل ما هو مكلف به
- ضمان تداول الأموال والسندات وحركة حسابات الموجودات.
- مسك المحاسبة الميزانية وفق لمبدأ محاسبة الصندوق.
- مسك المحاسبة العامة وفق لمبدأ أساس الاستحقاق.
- التسجيل المحاسبي للقيم المتداولة.
- إعداد حساب التسيير، والقوائم المالية.

ب- أصناف المحاسبون العموميون

يوجد عدة أصناف للمحاسبين جاء بهم القانون 07-23 سنتطرق إليها في الجدول الآتي:

الشكل (02): أصناف المحاسبون العموميون:



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على القانون 07-23

من الشكل رقم 2: نستنتج أنه يوجد ستة أصناف من المحاسبون العموميون، يتمثل الصنف الأول في المحاسبون المختصون الذين هم الذين لديهم الحق في التقييد النهائي على مستوى كتابتهم للعمليات التي يؤمرون بها في صناديقهم ، أما الصنف الثاني فيتمثل في المحاسبون المفوضون الذين يقومون بتنفيذ العمليات لحساب محاسبون مختصون، ويتمثل الصنف الثالث في المحاسبون الرئيسيون الذين يقومون بإرسال حساب التسيير مباشرة إلى مجلس المحاسبة، ويتمثل الصنف الرابع في المحاسبون الثانويين الذين تركز عملياتهم من قبل محاسب رئيسي، ويرسلون حساب التسيير إلى مجلس المحاسبة، أما الصنف الخامس فيتمثل في محاسبو الأموال والقيم وهم الأشخاص المكلفون بحفظ وتداول الأموال والسندات والقيم التي يمتلكها الأشخاص المعنوية ، ويتمثل الصنف السادس والأخير في محاسبو التركيز المحاسبي الذين يقومون بتقييد وتركيز العمليات المالية في كتابتهم وحساباتهم، والمنفذة من قبل محاسبين آخرين.

I - 5 مسؤوليات الأعوان المكلفون بتنفيذ الميزانية والعمليات المالية:

يتحمل الأمر بالصرف والمحاسب العمومي مسؤوليات عند القيام بالعمليات المالية في إطار تنفيذ الميزانية، سيتم ذكرها فيما يأتي:

الجدول (01): مسؤوليات الأعوان المكلفون بتنفيذ الميزانية والعمليات المالية

نوع المسؤولية	الاعون المعني	البيان
المسؤولية الشخصية	الأمر بالصرف	يتحملها نتيجة للأخطاء والمخالفات التي يرتكبها والتي قد تلحق ضررا بالخزينة أو بالمؤسسة العمومية.
	المراقب الميزانياتي	يتحملها نتيجة للتأشير الممنوحة وعلى الرضا المبلغ في إطار القوانين والقواعد الخاصة بالانضباط الميزانياتي والمالي.
	المحاسب العمومي	يتحملها نتيجة للأخطاء والمخالفات التي تعتبر خرقا للأحكام التشريعية والتنظيمية التي تضبط استعمال وتسيير المال العام، والتي قد تلحق ضررا بالخزينة أو بالمؤسسة العمومية.
المسؤولية المالية	الحاسب العمومي	يتحملها نتيجة العجز الحاصل في الصندوق.

المصدر: القانون 23-07، 2023، ص5.

من الجدول رقم 01: نستنتج أنه يتحمل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، والمراقب الميزانياتي المسؤولية عند قيامهم بالعمليات المالية في إطار تنفيذ الميزانية، فيتحمل كل منهم المسؤولية الشخصية، كما يتحمل المحاسب العمومي أيضا المسؤولية المالية عن العجز الحاصل في الصندوق.

I - 6 العمليات المالية المتعلقة بتنفيذ الميزانية:

سوف يتم التطرق في هذا المحور إلى العمليات المالية التي جاء بها القانون 23-07، التي يكلف بها كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي عند تنفيذهم للعمليات المالية في إطار تنفيذ الميزانية كل واحد في مجال تدخله ونطاق صلاحياته في ظل احترام مبدأ الفصل بين وظيفتي الأمر بالصرف والمحاسب العمومي ويوجد عمليتين لكل منهما مرحلتين سيتم ذكرها فيما يأتي:

الجدول (02): العمليات المالية:

العمليات	المرحلة	العون المكلف بالتنفيذ	الإجراءات	بيان الاجراءات
عمليات الإيرادات	المرحلة الإدارية لتحصيل الإيرادات	الأمر بالصرف	الإثبات	هو القيام بتكريس حق الدائن العمومي.
			التصفية	هو العمل على تحديد مبلغ الدين لفائدة الدائن العمومي.
			الأمر بالإيراد	هو قيام الأمر بالصرف بإصدار أمر إلى المحاسب العمومي لتحصيل إيراد.
	المرحلة المحاسبية لتحصيل الإيرادات	المحاسب العمومي	التحصيل	هو قيام المحاسب العمومي بتحصيل الإيرادات.
عمليات النفقات	المرحلة الإدارية للنفقات العمومية	الأمر بالصرف	الالتزام	هو العمل على إثبات نشوء دين على عاتق المؤسسة العمومية.
			التصفية	هو التأكد من وجود الدين وتحديد مبلغ النفقة.
			الأمر بالصرف	هو إصدار الأمر بالصرف لحالة دفع إلى المحاسب العمومي من أجل تسوية نفقة.
	المرحلة المحاسبية للنفقات العمومية	المحاسب العمومي	الدفع	هو قيام المحاسب العمومي على دفع النفقة

المصدر: القانون 07-23، 2023، ص7.

من الجدول رقم 02: نستنتج أنه يوجد نوعين من العمليات وهما عمليات الإيرادات، وعمليات النفقات لكل عملية منهم مرحلتين، فالمرحلة الأولى إدارية تخص الأمرين بالصرف، أما المرحلة الثانية هي مرحلة محاسبية وتخص المحاسبون العموميون.

I - 7 أنواع الرقابة المطبقة على العمليات المالية المتعلقة بتنفيذ الميزانية:

يوجد ثلاثة أنواع من الرقابة للعمليات المتعلقة بتنفيذ الميزانية وذلك حسب القانون 07-23 كالآتي:

I - 7 - 1 الرقابة الإدارية:

التي تضم أربعة أنواع فرعية:

أ - الرقابة الداخلية: تتمثل في الاجراءات والطرق التي تساعد المسؤولين في المصالح على التأكد من السير الحسن لها، وللتحكم في المخاطر.

ب - الرقابة السلمية: تتمثل في الرقابة الممارسة من طرف الادارة على مختلف المصالح التابعة لها.

ج - الرقابة النظامية: تتمثل في الرقابة الممارسة من مختلف مفتشيات وهيأت الرقابية المنصوص عليها قانونا.

د - الرقابة الميزانية: تتمثل في رقابة المراقب الميزانياتي.

I - 7 - 2 الرقابة القضائية:

التي تلزم كل من المحاسبون العموميون والأميرين بالصرف بإرسال حساب التسيير والحساب الاداري على التوالي قبل 30 جوان من كل سنة إلى مجلس المحاسبة.

I - 7 - 3 الرقابة البرلمانية:

تتجسد في قيام البرلمان بمراقبة مدى تنفيذ الاعتمادات المالية المصادق عليها من طرفه من خلال قوانين المالية، ويقوم أعضاء بمراقبة تنفيذ ميزانية الدولة سنويا عن طريق التصويت على قانون تسوية الميزانية، كما يمكن لأعضاء تقديم أسئلة شفوية أو مكتوبة لأعضاء الحكومة حول استخدام الاعتمادات المالية، بالإضافة إلى إمكانياته مناقشة التقرير الحكومي المتعلق بتوجيه المالية العمومية وتطور وضعية الاقتصاد الوطني.

II - الاطار القانوني المحاسبة العمومية في الجزائر ومدى تطبيقه في الوسط المهني:

عرف نظام المحاسبة العمومية في الجزائر منذ صدوره سنة 2023 مجموعة من المستجدات على الساحة المهنية تتمثل في الآتي:

II - 1 النصوص التنظيمية للقانون 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي في الجزائر:

سيتم التطرق في هذا الفقرة إلى النصوص التنظيمية للقانون 23-07 سواء ظهرت قبل أو بعد ظهور القانون.

II - 1 - 1 النصوص التنظيمية الصادرة قبل ظهور القانون 23-07 والسارية المفعول:

تطرت المادة 116 من القانون 23-07 إلى بقاء النصوص التنظيمية للقانون 90-21 سارية المفعول الى غاية صدور النصوص التطبيقية للقانون 23-07 ودخولها حيز التطبيق، وتشمل كل المراسيم التنفيذية والقرارات والتعليمات والمناشير .

II - 1 - 2 النصوص التنظيمية الصادرة بعد ظهور القانون 23-07:

- المرسوم التنفيذي رقم 24-90 مؤرخ في 12 شعبان عام 1445 الموافق 22 فيفري 2024، يحدد محتوى وكيفية تطبيق المحاسبة العمومية،⁵.

- المرسوم التنفيذي رقم 24-91 مؤرخ في 12 شعبان عام 1445 الموافق 22 فيفري 2024، يحدد إجراءات الدفع بالاعتماد من النفقات العمومية⁶.
- المرسوم التنفيذي رقم 24-92 مؤرخ في 12 شعبان عام 1445 الموافق 22 فيفري 2024، يحدد شروط وكيفية الاستخلاف وتفويض الامضاء وتعيين الأمرين بالصرف المكلفين⁷.
- المرسوم التنفيذي رقم 24-93 مؤرخ في 12 شعبان عام 1445 الموافق 22 فيفري 2024، يحدد فئات متعاملي الخزينة وكيفية تسيير حسابات إيداع الأموال⁸.
- المرسوم التنفيذي رقم 24-343 مؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1446 الموافق 14 أكتوبر 2024، يحدد كيفية تعيين واعتماد المحاسبين العموميين⁹.
- المرسوم التنفيذي رقم 24-344 مؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1446 الموافق 14 أكتوبر 2024، يحدد إجراءات تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين¹⁰.
- المرسوم التنفيذي رقم 24-345 مؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1446 الموافق 14 أكتوبر 2024، يحدد شروط الاخذ بالمسؤولية المالية للمحاسبين العموميين واجراءات مراجعة باقي الحسابات¹¹.
- المرسوم التنفيذي رقم 24-346 مؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1446 الموافق 14 أكتوبر 2024، يحدد كيفية انشاء وكالات الإيرادات و النفقات وتنظيمها وسيرها ومراقبتها¹².
- المرسوم التنفيذي رقم 24-358 مؤرخ في 05 جمادى الاول عام 1446 الموافق 07 نوفمبر 2024، يحدد أجال دفع النفقات وكيفية تحصيل الإيرادات وشروط قبول القيم المنعدمة¹³.

II - 2 واقع تطبيق نظام المحاسبة العمومية الجديد في الجزائر :

- من خلال إشرافنا على مديرية فرعية للإدارة والمالية بمؤسسة عمومية ذات طابع إداري واحتكاكنا بإطارات الرقابة الميزانية والخزينة العمومية تبين لنا أنه وبعد أكثر من سنة ونصف من صدور القانون 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي، والذي تبعه صدور نصوصه التطبيقية، أن غالبية محتوى القانون ونصوصه غير مطبقة في الوسط المهني ولا زال العمل بالقانون القديم ويظهر ذلك من خلال الآتي:
- فيما يخص الأمر بالصرف المكلف الى حد الساعة وبالرغم من تطرق القانون إليها وصدور مرسوم تنفيذي رقم 24-92 إلى أنه صدفنا تأخر في تطبيقه وذلك من خلال الاستمرار في العمل بالاستخلاف.
 - فيما يخص أداء المحاسبين العموميين لليمين أمام الجهات القضائية المختصة التي يوجد في دائرة اختصاصها مقر المركز المحاسبي إلا أنه في الواقع صادفنا اعتمادا محاسب عمومي دون أداء اليمين وهذا دليل على التأخر في التطبيق.
 - إدراج نوع جديد من العمليات في المحاسبة العمومية وهي عمليات الممتلكات التي تضم الاصول المالية وغير المالية وهي في إطار المقاربة مع المحاسبة المالية إلى أنه في الواقع لا يوجد تهيئة للفاعلين في المحاسبة العمومية لتحقيق هذا النوع من العمليات سيصادف مشكل آخر يتمثل في مشكل عملية الجرد في المؤسسات التي تطبق المحاسبة العمومية والتي تعد مهمة لتحديد قيمة المؤسسة.

- تضمن نظام المحاسبة العمومية نوع فرعي جديد من المحاسبة العمومية وهي المحاسبة العامة التي تبين الوضعية المالية والممتلكات ي تمسك من قبل المحاسب العمومي، ولحد الساعة لم يتم إجراء أي تكوين للمحاسبين العموميين على هذا النوع الجديد، أي مازال المحاسب العمومي يمارس مهامه الروتينية في ظل القانون القديم.
- تضمن نظام المحاسبة العمومية نوع فرعي جديد آخر من المحاسبة العمومية وهي محاسبة تحليل التكاليف التي تهدف إلى تحليل تكلفة مختلف الأنشطة الملتمزم بها في إطار البرامج لتحديد مدى نجاعتها، وتمسك من قبل الأمر بالصرف، ولحد الساعة لم يتم إجراء أي تكوين للأمرين بالصرف على هذا النوع الجديد.
- إدراج أنواع جديدة من الرقابة تتمثل في الرقابة الداخلية والرقابة السلمية وكذا الرقابة النظامية ولكن لحد الساعة لم تصدر تنظيمات تشرحها وتوضح كيفية تطبيقها.

II - 3 أهم المقترحات والحلول التي ينبغي إتباعها من أجل التطبيق الفعلي للقانون الجديد:

- تكوين وتشجيع الإطارات والموظفين في المجال المحاسبي حتى يتمكنوا من قيادة الإصلاح، ببرمجة تكوين واسع النطاق مع التركيز فيه على الجوانب المتعلقة بالتطبيق.
- إزالة العقبات والمشاكل التي تواجه الإدارات العمومية في الميدان المحاسبي.
- ضرورة تفادي تأجيل تطبيق القانون 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي ونصوصه التطبيقية وذلك في إطار احترام دخول القوانين حيز التطبيق وكونها مرتبطة برزمة لتحقيق الاهداف.
- التعجيل بإصدار باقي النصوص التنظيمية المتعلقة بالقانون 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي.

الخلاصة:

من خلال التطرق إلى موضوع المحاسبة العمومية في الجزائر وفق القانون 23-07 بين النظري والتطبيق، تمت معالجة إشكالية تتمحور حول الاطار النظري لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، وإلى الواقع من حيث التطبيق في الميدان، بالإشارة إلى تعريف المحاسبة العمومية ومضمونها، والحساب العام للدولة، وإلى الأعوان المكلفون بتنفيذ الميزانية والعمليات المالية، وكذا مسؤولياتهم والرقابة المطبقة عليهم، وأخيرا إلى النصوص التنظيمية للمحاسبة العمومية وفق القانون 23-07 وواقع تطبيقه في الوسط المهني وكذا أهم الحلول والمقترحات من أجل التطبيق الفعلي.

النتائج:

من خلال دراسة موضوع المحاسبة العمومية في الجزائر وفق القانون 23-07 بين النظرية والتطبيق، تم التوصل إلى النتائج التالية:

- تزامن صدور القانون 23-07 ودخوله حيز التطبيق مع إلغاء القانون 90-21، مع الإبقاء على النصوص التنظيمية الخاصة بهذا الأخير سارية المفعول إلى غاية صدور النصوص التطبيقية للقانون 23-07.

- تم صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية الخاصة بالقانون 23-07 بتاريخ 22 فيفري 2024، تدخل حيز التطبيق 22 أوت 2024،
- لا يزال الاصلاح المحاسبي متأخر، حيث نلاحظ بعد سنة من صدور القانون 23-07، أن التغييرات سطحية في الواقع المهني، وذلك راجع إلى التأخر في صدور المراسيم التنفيذية والقرارات والتنظيمات التي تخص مجمل نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.
- يحتاج كل من الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون إلى تكوين واسع النطاق في القوانين الجديدة الخاصة بمجال المحاسبة العمومية حتى يتمكنوا من إنجاح عملية الاصلاح المحاسبي في القطاع العمومي .

الاقتراحات:

- بناءً على النتائج المتوصل إليها يمكن اقتراح ما يلي:
- تكوين وتشجيع الإطارات والموظفين في المجال المحاسبي حتى يتمكنوا من قيادة الإصلاح، ببرمجة تكوين واسع النطاق مع التركيز فيه على الجوانب المتعلقة بالتطبيق.
- إزالة العقبات والمشاكل التي تواجه الإدارات العمومية في الميدان المحاسبي.
- ضرورة تفادي تأجيل تطبيق القانون 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي ونصوصه التطبيقية وذلك في إطار إحترام دخول القوانين حيز التطبيق وكونها مرتبطة برزنامة لتحقيق الاهداف.
- التعجيل بإصدار باقي النصوص التنظيمية المتعلقة بالقانون 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي.

الإحالات والمراجع :

1. محمد العربي بوعمران. (2017). المحاسبة العمومية دروس مع أسئلة وتمارين. الجزائر: الصفحة الزرقاء للطبع والنشر والتوزيع.
2. عبد الحميد حسايني ، و فتيحة بوعبانة. (2023). دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في تطوير المحاسبة العمومية دراسة تجارب دولية. الجزائر: دار أجيال الرقمي للطبع والنشر والتوزيع.
3. حسام أبو علي الحجاوي. (2004). الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية. الأردن: دار الحامد للنشر والتوزيع.
4. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (21 جوان، 2023). القانون 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي. الجزائر: الجريدة الرسمية العدد رقم 42 الصادرة بتاريخ 25 جوان 2023.
5. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (22 فيفري، 2024). المرسوم التنفيذي رقم 24-90 المحدد لمحتوى وكيفية تطبيق المحاسبة العمومية. الجزائر: الجريدة الرسمية العدد رقم 15 الصادرة بتاريخ 29 فيفري 2024.
6. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (22 فيفري، 2024). المرسوم التنفيذي رقم 24-91 المحدد لاجراءات الدفع بالاعتماد من النفقات العمومية. الجزائر: الجريدة الرسمية العدد رقم 15 الصادرة بتاريخ 29 فيفري 2024.
7. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (22 فيفري، 2024). المرسوم التنفيذي رقم 24-92 المحدد لشروط وكيفية الاستخلاص وتفويض الامضاء وتعيين الامرين بالصرف المكلفين . الجزائر: الجريدة الرسمية العدد رقم 15 المؤرخ في الصادرة بتاريخ 29 فيفري 2024.
8. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (22 فيفري، 2024). المرسوم التنفيذي رقم 24-93 المحدد لفئات متعاملي الخزينة وكيفية تسيير حسابات إيداع الاموال . الجزائر: الجريدة الرسمية العدد رقم 15 الصادرة بتاريخ 29 فيفري 2024 .
9. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (14 أكتوبر، 2024). المرسوم التنفيذي رقم 24-346 المحدد لكيفية إنشاء وكالات الايرادات والنفقات وتنظيمها وسيرها ومراقبتها. الجزائر: الجريدة الرسمية العدد رقم 71 الصادرة بتاريخ 22 أكتوبر 2024 .
10. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (14 أكتوبر، 2024). المرسوم التنفيذي رقم 24-345 المحدد لشروط الاخذ بالمسؤولية المالية للمحاسبين العموميين. الجزائر: الجريدة الرسمية العدد رقم 71 الصادرة بتاريخ 22 أكتوبر 2024.

11. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (14 أكتوبر, 2024). المرسوم التنفيذي رقم 24-343 المحدد لكيفيات تعيين واعتماد المحاسبين العموميين. الجزائر: الجريدة الرسمية العدد رقم 71 الصادرة بتاريخ 22 أكتوبر 2024.
12. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (14 أكتوبر, 2024). المرسوم التنفيذي رقم 24-344 المحدد لاجراءات تسخير الامرين بالصرف للمحاسبين العموميين. الجزائر: الجريدة الرسمية العدد رقم 71 الصادرة بتاريخ 22 أكتوبر 2024.
13. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (7 نوفمبر, 2024). المرسوم التنفيذي رقم 24-358 المحدد لأجال دفع النفقات وكيفية تحصيل الايرادات وشروط قبول القيم المنعقدة . الجزائر: الجريدة الرسمية العدد رقم 74 الصادرة بتاريخ 7 نوفمبر 2024.