معارف
ISSN 1112-7007
EISSN 6804 -2600
المجلد 20/ العدد 1 (جوان 2025): ص.ص:310-327

المحاسب العمومي وتنفيذ الميزانية العامة بالجزائر وفقاً للقانون 23-07: المهام، التحديات وسبل التعزيز

The public accountant and the execution of the general budget in Algeria according to Law 23-07: tasks, challenges, and ways to enhance.

حسين قانة [1] *. ياسين نذير [2]

[1] جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، hocine.gana@univ-msila.dz

[2] جامعة محمد بوضياف المسيلة، مخبر الاستراتيجيات والسياسات الاقتصادية في الجزائر، الجزائر، yacine.nadir@univ-msila.dz

تاريخ الاستلام: 2025/04/20؛ تاريخ القبول: 2025/06/02؛ تاريخ النشر: 2025/06/07

ملخص:

تتناول الدراسة الدور المحوري للمحاسب العمومي في تنفيذ الميزانية العامة للدولة بالجزائر، مع التركيز على التغيرات والتحديات الناشئة في ظل القانون الجديد23-07 المنظم لقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، تهدف الدراسة إلى تحليل المهام والمسؤوليات الفعلية الملقاة على عاتق المحاسب العمومي، وتشخيص أبرز المعوقات التي تواجهه، خاصة فيما يتعلق بممارسة وظيفته الرقابية في ظل آليات مثل"التسخير"، ومتطلبات الانتقال نحو محاسبة الاستحقاق، ونقص الموارد، بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي ومراجعة النصوص القانونية والتنظيمية، تسلط الدراسة الضوء على الفجوة المحتملة بيم الاطار القانوني والممارسة العملية، وتخلص إلى أهمية تبني إصلاحات استراتجية تشمل إعادة النظر في الآليات القانونية، وتعزيز قدرات المحاسبين، وتطوير الأنظمة المعلوماتية، وتفعيل دور هيئات الرقابة الخارجية، وذلك بهدف تدعيم استقلالية المحاسب العمومي وفعالية دوره في ضمان الشفافية والمساءلة وحماية المال العام.

كلمات مفتاحية: المحاسب العمومي؛ تنفيذ الميزانية؛ القانون 23-07؛ محاسبة الاستحقاق؛ التسخير.

* المؤلف المرسل.

Abstract:

This study addresses the pivotal role of the public accountant in implementing the state budget in Algeria, with a focus on the emerging changes and challenges under the new law 23-07 regulating the rules of public accounting and financial management. The study aims to analyze the actual tasks and responsibilities assigned to the public accountant and diagnose the main obstacles they face, especially regarding the exercise of their supervisory function in light of mechanisms such as "compulsory service," the requirements for transitioning to accrual accounting, and resource shortages. Relying on the descriptive-analytical method and reviewing legal and regulatory texts, the study highlights the potential gap between the legal framework and practical implementation.

It concludes with the importance of adopting strategic reforms that include reconsidering some legal mechanisms, enhancing the capabilities of accountants, developing information systems, and activating the role of external oversight bodies, with the aim of strengthening the independence of the public accountant and the effectiveness of their role in ensuring transparency, accountability, and the protection of public funds.

Keywords: the public accountant, budget execution, law 23-07, accrual accounting requisition.

1. المقدمة!

تُعد الإدارة الفعالة للمالية العامة حجر الزاوية في حوكمة الدول الحديثة، حيث ترتبط ارتباطاً وثيقاً بقدرة الدولة على تحقيق أهدافها التنموية وتقديم الخدمات العامة بكفاءة ونزاهة. وفي قلب نظام الإدارة المالية، تبرز المحاسبة العمومية كأداة لا غنى عنها لضمان تنفيذ الميزانية العامة وفقاً للأطر القانونية والتنظيمية، وترسيخ مبادئ الشفافية والمساءلة في تسيير الأموال العامة. ويقع المحاسب العمومي في مركز هذا النظام، بوصفه الفاعل الرئيسي المنوط به مسؤوليات جسيمة تتجاوز مجرد تسجيل العمليات المالية.

ويضطلع المحاسب العمومي بدور مزدوج وحاسم؛ فهو ليس فقط المسؤول عن التنفيذ المادي لعمليات تحصيل الإيرادات ودفع النفقات، بل هو أيضاً خط الدفاع الأول عن الشرعية المالية. فمن خلال مهامه الرقابية القبلية، يتأكد من صحة العمليات

ومطابقتها للقوانين والأنظمة، وتوفر الاعتمادات، وشرعية الديون، مما يجعله حارساً للمال العام وضامناً للانضباط المالي داخل المؤسسات والإدارات الحكومية. إن فعالية هذا الدور تنعكس مباشرة على مستوى الحوكمة المالية للدولة وثقة المواطنين في إدارتها.

وفي سياق التطورات المتسارعة التي يشهدها حقل المحاسبة العمومية عالمياً، والتوجه نحو تبني معايير أكثر تطوراً وانسجاماً مع المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام (IPSAS)، تسعى الجزائر بدورها لتحديث منظومتها المحاسبية. ويأتي إصدار القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي كخطوة هامة في هذا الاتجاه، حيث يهدف إلى تحسين جودة التقارير المالية، وتعزيز موثوقية البيانات، والانتقال التدريجي نحو نظام محاسبة الاستحقاق الذي يوفر رؤية أشمل وأدق للوضع المالي للدولة والتزاماتها.

إلا أن هذا التحول، رغم أهميته، لا يخلو من تحديات جوهرية تواجه المحاسب العمومي في أدائه لمهامه. فالقانون الجديد، بينما يعيد تحديد بعض الأدوار والمسؤوليات، يضع المحاسب أمام ضرورة التوفيق بين القواعد التقليدية والمتطلبات الحديثة، لا سيما التكيف مع الانتقال من المحاسبة النقدية إلى محاسبة الاستحقاق. كما يواجه المحاسب تحديات عملية تتعلق بمدى قدرته على ممارسة الرقابة الفعالة في ظل تعقيد الإجراءات المالية، وتزايد حجم الإنفاق العام، وتعدد مصادر التمويل. وتزداد هذه التحديات تعقيداً بوجود آليات قانونية مثل "التسخير" التي قد تحد من سلطته الرقابية وتثير تساؤلات حول استقلاليته ومسؤوليته الفعلية. يُضاف إلى ذلك، التحديات المتعلقة بكفاية الموارد البشرية المؤهلة، والأنظمة المعلوماتية الداعمة، والتنسيق بين مختلف الفاعلين.

1.1 إشكالية الدراسة

نظرًا لأهمية الدور الذي يقوم به المحاسب العمومي في تنفيذ الميزانية العامة، تبرز الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة في السؤال التالي:

ما هو الدور الفعلي للمحاسب العمومي في تنفيذ الميزانية العامة للدولة في ظل القانون 23-07؟

وتتفرع عن هذه الإشكالية التساؤلات الفرعية التالية:

- ما هي المهام الأساسية التي يضطلع بها المحاسب العمومي في تنفيذ الميزانية العامة في ظل

القانون23-07؟

- ما هي التحديات التي تواجه المحاسب العمومي أثناء تأدية مهامه؟
- ما هي الاستراتيجيات والإصلاحات التي يمكن اعتمادها لتعزيز دور المحاسب العمومي في تنفيذ الميزانية؟

2.1 فرضيات الدراسة

للإجابة عن التساؤل الرئيسي تم صياغة الفرضية الرئيسية التالية :

- **للمحاسب العمومي دورفعال في تنفيذ الميزانية العامة للدولة في ظل القانون 23-07**

تندرج تحت هذه الفرضية الرئيسية مجموعة من الفرضيات الفرعية نذكر منها ما يلي:

- يلعب المحاسب العمومي دورًا أساسيًا في ضمان التنفيذ السليم للميزانية العامة من خلال الرقابة على الإيرادات والنفقات.
- يواجه المحاسب العمومي تحديات قانونية وتقنية تعيق أداءه الفعّال.
- تعزيز آليات الرقابة والمساءلة يسهم في تحسين كفاءة تنفيذ الميزانية العامة.

3.1 أهمية الدراسة

تكمن أهمية هذه الدراسة من خلال النقاط التالية:

تبرز أهمية هذه الدراسة في دورها في تسليط الضوء على مسؤوليات المحاسب العمومي، والتحديات التي يواجهها، والفرص المتاحة لتحسين أدائه. كما أن البحث في كيفية تحسين أداء المحاسب العمومي وتبني المعايير الدولية يعزز من كفاءة المالية العامة ويقلل من الهدر المالي، مما يسهم في تحقيق الاستدامة المالية للدولة.

4.1 أهداف الدراسة

قد تم تحديد أهداف دراستنا في النقاط التالية:

- تحديد مهام ومسؤوليات المحاسب العمومي في تنفيذ الميزانية العامة.
- تحليل التحديات التي تواجه المحاسب العمومي في أداء مهامه.

- تقديم مقترحات لتعزيز دور المحاسب العمومي وتحسين نظام المحاسبة العمومية.

5.1 المنهج المتبع في الدراسة

تعتمد الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث يتم تحليل الأطر القانونية والتنظيمية لدور المحاسب العمومي، مع إجراء مقارنات بين النظام الحالي والتوجهات الحديثة في المحاسبة العمومية. كما يتم استخدام المنهج الاستقصائي من خلال جمع البيانات من المحاسبين العموميين والمؤسسات المالية العامة لتحليل واقع الممارسة المحاسبية في تنفيذ الميزانية.

2.المحاسب العمومي

1.2 تعريف المحاسب العمومي

يُعتبر المحاسب العمومي مسؤولاً بصفة شخصية ومالية عن كافة العمليات التي يتولاها منذ تاريخ تنصيبه. وهو يمثل الطرف الذي يتحقق من شرعية وصحة أوامر الدفع والإيراد ومطابقتها للقوانين والأنظمة وتوفر الاعتمادات، وذلك قبل تنفيذ أي عملية دفع أو تحصيل، ويعمل بشكل منفصل عن الآمر بالصرف لضمان الرقابة المتبادلة وحماية المال العام[1].

كما يعرف على أنه هو العون المكلف بالتحقق من الجوانب الأساسية لشرعية وسلامة النفقات قبل قبولها أو دفعها. وتشمل مهام التحقق هذه التأكد من تطابق العملية مع القوانين والأنظمة المعمول بها، والتحقق من صفة الآمر بالصرف أو المفوض له، ومن توفر الاعتمادات، والتأكد من عدم سقوط الدين بالتقادم أو كونه محل معارضة، والتحقق من الطابع الإبرائي للدفع وصحة المكسب الإبرائي[2].

أما التعريف التشريعي فيعرفه على أنه هو الموظف المسؤول بشكل أساسي عن

(1) كرماني هدى، 2021 .(مطبوعة المحاسبة العمومية)، جامعة الجزائر 3، ص11، و39-40.

(2) ـمي، إ.، وزيدي، ا. (2024). المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل القانون 90-21 ودورها في مساعدة المحاسب العمومي في تنفيذ الميزانية المالية للمؤسسات التعليمية: دراسة ميدانية .مجلة إقتصاد المال والأعمال، (02)08، ص90.

الجانب التنفيذي للعمليات المالية والميزانياتية للدولة أو الجماعات المحلية أو المؤسسات العمومية. تتمثل مهامه الرئيسية في التكفل بأوامر الإيرادات والنفقات بعد التحقق من صحتها ومطابقتها للقوانين والأنظمة، وضمان حراسة الأموال والقيم الموكلة إليه، وتسجيل كافة العمليات في الحسابات المخصصة لذلك وفقًا لمبادئ المحاسبة العمومية[1].

من خلال ماسبق فإن المحاسب العمومي هو العون الإداري المخول حصراً بتنفيذ العمليات المالية للدولة أو الهيئات العمومية الأخرى، ويعمل كطرف منفصل ومستقل عن الآمر بالصرف (الذي يأمر بالعملية). يقوم المحاسب بالتحقق من شرعية وصحة أوامر الدفع والإيراد قبل تنفيذها ماديًا (القبض أو الدفع)، وهو المسؤول عن مسك الحسابات المالية وحراسة الأموال والقيم .

2.2 مهام المحاسب العمومي

تكمن مهمة المحاسب العمومي في الحرص على تطبيق التشريع والتنظيم المتعلقين بالنفقات والإيرادات العمومية ويكلف بهذه الصفة، وفقاً للمادة 24 يُكلّف المحاسب العمومي بما يأتي[2]:

- تحصيل الإيرادات و/أو دفع النفقات.
- حراسة وحفظ الأموال والسندات والقيم والأغراض أو المواد المكلف بها.
- تداول الأموال والسندات والقيم وحركة حسابات الموجودات.
- مسك المحاسبة الميزانياتية على أساس مبدأ محاسبة الصندوق.
- مسك المحاسبة العامة على أساس مبدأ الحقوق والالتزامات المثبتة.
- التقييد المحاسبي للقيم غير الثابتة.
- إعداد القوائم المالية وحساب التسيير.
- حفظ الوثائق الثبوتية والمستندات المحاسبية للعمليات المنفذة على مستوى المركز

(1) قانون رقم 23-07 مؤرخ في 3 ذي الحجة عام 1444 الموافق 21 يونيو سنة 2023، يتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي .(2023) .الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 42، ص6.

(2) قانون رقم 23-07 مؤرخ في 3 ذي الحجة عام 1444 الموافق 21 يونيو سنة 2023، يتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي .(2023) .الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 42، ص 6.

المحاسبي الذي يسيره.

بالإضافة الى مهام أخرى مستمدة من مواد أخرى في القانون 23-07:

- المراقبة قبل الدفع أو التحصيل، يجب على المحاسب العمومي قبل التكفل بأوامر الإيرادات أو قبول أي نفقة، التأكد من عدة عناصر منها:

1- **للإيرادات**[1]!

- التأكد من أن الأمر بالصرف مرخّص له؛
- المراقبة المادية لصحة أوامر الإيراد ومطابقتها للتنظيم.

2- **للنفقات**[2]:

- التأكد من احترام مدونة الوثائق الثبوتية، التأكد من صفة الآمر بالصرف،
- توفر الاعتمادات المالية والسيولة، وتبرير أداء الخدمة،
- دقة حساب الدين، ودقة التقييد الميزانياتي،
- وجود تأشيرات الرقابة، الطابع الإبرائي للدفع،
- عدم تقادم النفقة أو وجود معارضة عليها.

كذلك من المهام القيام بالتحصيل أو الدفع في الآجال المحددة[3]، بعد التأكد من الشروط في المادتين 26 و27، يجب على المحاسب القيام بالتحصيل أو الدفع في الآجال المحددة.

القيام بمتابعة التحصيل الودي والجبري للإيرادات[4]، فالمحاسب هو من يقوم بالتحصيل الودي (الطوعي) وعند استنفاد إجراءاته يلجأ للتحصيل الجبري.

كما يقوم المحاسب العمومي بإجراء المعارضة[5]، يجب على المحاسب إجراء المعارضة على المستحقات المسددة لديه لصالح الدولة أو الأشخاص المعنوية الأخرى المذكورة في القانون، وذلك قبل القيام بأي دفع للمدين.

(1) انظر المادة 26، من المرجع نفسه، ص6.
(2) انظر المادة 27، المرجع نفسه، ص 6.
(3) انظر المادة 28، من المرجع السابق، ص 7.
(4) انظر المادتين 46،45، من المرجع السابق، ص7.
(5) انظر المادة 52، من المرجع السابق، ص8.

ومن المهام الأخرى التي نصت عليه النصوص التنظيمية والقانونية الأخرى مايلي:

إيداع الحسابات لدى مجلس المحاسبة، يجب على المحاسبين العموميين إيداع حساباتهم لدى مجلس المحاسبة وفق الشروط والكيفيات والآجال المحددة[1].

مسك وثائق محاسبية محددة، لضمان مسك المحاسبة العامة وإعداد القوائم المالية، يجب على المحاسب العمومي مسك الدفتر اليومي، الدفاتر المساعدة، الدفتر الكبير، والميزان العام للحسابات[2].

3.2 مسؤولية المحاسب العمومي

مسؤولية المحاسب العمومي هي مسؤولية مزدوجة، شخصية ومالية، تهدف إلى ضمان سلامة الأموال العمومية وشرعية العمليات المالية من خلال التحقق القبلي والتنفيذ الدقيق ومسك الحسابات وتقديمها للرقابة ويمكن أن نوجزها فيمايلي:

1.3.2 المسؤولية الشخصية والمالية

يُعتبر المحاسب العمومي مسؤولاً شخصياً ومالياً عن العمليات التي يتولاها. تشمل هذه المسؤولية أي عجز مالي يُكتشف في الصندوق الذي يديره، سواء كان ناتجاً عن نقص في الإيرادات المحصلة أو مدفوعات غير مبررة[3].

تمتد هذه المسؤولية لتشمل الأخطاء والمخالفات التي قد يرتكبها هو أو الأعوان الموضوعون تحت سلطته، والتي قد تلحق ضرراً بالخزينة العمومية أو بهيئة عمومية أخرى. كما يُسأل عن ضياع أو تلف الأموال والقيم والسندات والممتلكات التي في عهدته نتيجة

(1) انظر للمادة 104، من المرجع السابق، ص9، والمادة 60 من الأمر رقم 95-20 مؤرخ في 19 صفر عام 1416 الموافق 17 يوليو سنة 1995، يتعلق بمجلس المحاسبة .(1995) .الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 39، ص10.

(2) انظر المادة 45، من المرسوم التنفيذي رقم 24-90 المؤرخ في 22 فيفري 2024، المحدد لمحتوى وكيفيات تطبيق المحاسبة العمومية، (2024)، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،15، ص 20.

(3) انظر المادة 112، من قانون رقم 23-07 مؤرخ في 3 ذي الحجة عام 1444 الموافق 21 يونيو سنة 2023، يتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي .(2023) .الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 42.

خطأ أو إهمال[1].

يُحاسب مجلس المحاسبة المحاسب العمومي ويُقرر مدى مسؤوليته الشخصية والمالية في حال ثبوت مخالفات.

2.3.2 مسؤولية التحقق والمراقبة القبلية

- تقع على عاتق المحاسب العمومي مسؤولية التحقق من صحة وشرعية أوامر الإيرادات وأوامر الدفع قبل التكفل بها أو تنفيذها. يجب عليه التأكد من صفة الآمر بالصرف، توفر الاعتمادات، صحة التقييد الميزانياتي، وجود المستندات الثبوتية، وغيرها من الشروط المنصوص عليها قانوناً[2].
- رفضه لتنفيذ أمرٍ مخالف للقوانين والتنظيمات هو جزء من مسؤوليته لحماية المال العام.

3.3.2 مسؤولية مسك الحسابات وحفظ المستندات

- المحاسب العمومي مسؤول عن مسك المحاسبات (الميزانياتية والعامة) بشكل منتظم وصادق وفقاً للقواعد والمبادئ المحددة[3].
- هو مسؤول عن حفظ الوثائق الثبوتية والمستندات المحاسبية للعمليات التي قام بها وتقديمها عند الطلب للجهات الرقابية، وخاصة مجلس المحاسبة.

4.3.2 مسؤولية إيداع الحسابات

يجب على المحاسب العمومي إيداع حسابه عن التسيير لدى مجلس المحاسبة في الآجال المحددة قانوناً[4].

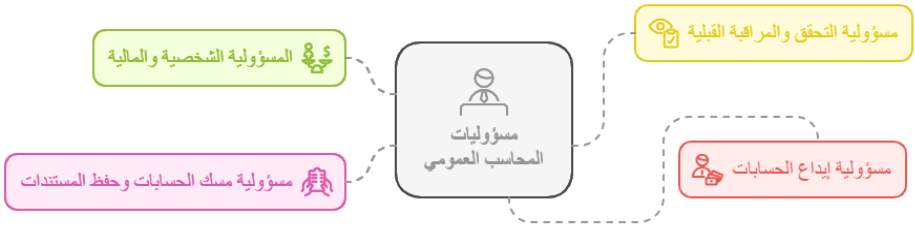
(1) انظر المادة82، من الأمر رقم 95-20 مؤرخ في 19 صفر عام 1416 الموافق 17 يوليو سنة 1995، يتعلق بمجلس المحاسبة .(1995) .الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 39.

(2) انظر المواد 26-27، من قانون رقم 23-07 مؤرخ في 3 ذي الحجة عام 1444 الموافق 21 يونيو سنة 2023، يتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي .(2023) .الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 42.

(3) انظر المادة 24، من المرجع نفسه.

(4) المادة 104، من قانون رقم 23-07 مؤرخ في 3 ذي الحجة عام 1444 الموافق 21 يونيو سنة 2023، يتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي .(2023) .الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 42.

الشكل رقم (01): مسؤوليات المحاسب العمومي



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على القانون23-07 والأمر95-20

3.التحديات التي تواجه المحاسب العمومي

توجد مجموعة من التحديات التي يواجهها المحاسب العمومي في سياق عمله، هذه التحديات تؤدي إلى تهميش دوره الرقابي الأساسي، وتحويله في بعض الحالات إلى منفذ لأوامر قد لا تتفق مع القوانين أو تقديره المهني، مما يثير تساؤلات حول فعالية الرقابة المالية في الممارسة العملية ونذكر من هذه التحديات مايلي:

1.3 تهميش السلطة الرقابية عبرآلية التسخير

يمثل التسخير تحديًا جوهريًا ومظهرًا رئيسيًا للتهميش، حيث يمنح القانون الجزائري الآمر بالصرف سلطة تجاوز رفض المحاسب العمومي لتنفيذ نفقة معينة (حتى لو كانت مخالفة للقوانين والأنظمة، باستثناء حالات محددة)، وذلك بموجب طلب كتابي وعلى مسؤولية الآمر بالصرف وحده. هذا الإجراء يبطل فعليًا الدور الرقابي للمحاسب ويقلص من استقلاليته ومسؤوليته المباشرة في مرحلة الدفع، مما يجعله أداة تنفيذية يمكن تجاوزها[1].

2.3 ازدواجية الأدواروتضارب محتمل

يتولى المحاسب العمومي دور المراقب والمنفذ للنفقات في آن واحد، بالإضافة إلى

(1) بلحسين، ك.، ولخذاري، ع. ا. (2022). رقابة المحاسب العمومي على النفقات العمومية بين الفعالية وإمكانية التسخير .مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، 15(01)، ص 1597و1607.

إمكانية عضويته في لجان أخرى (مثل لجان الصفقات العمومية). هذه الازدواجية قد تضعه في موقف صعب أو تؤدي إلى تضارب في الأدوار، خاصة عندما يتعارض دوره الرقابي مع دوره كمنفذ أوامر الدفع، لا سيما في ظل وجود آلية التسخير[1].

محدودية التأثير العملي للرقابة :على الرغم من أهمية رقابة المحاسب، فإن كونها غالبًا المرحلة الأخيرة قبل الدفع الفعلي، بالإضافة إلى إمكانية تجاوزها عبر التسخير، قد يحد من فعاليتها العملية في منع المخالفات أو تصحيحها في مراحل مبكرة من عملية الإنفاق. بالإضافة إلى وجود تحديات ميدانية تواجه المحاسب العمومي مثل[2]!

3.3 نقص الموارد وضعف التنسيق

يواجه المحاسب العمومي تحديات تتعلق بنقص الموارد المادية والبشرية، وعدم كفاية التدريب أو قصره، وصعوبة التنسيق الفعال مع الآمرين بالصرف نتيجة غياب نظام مالي موحد ومتكامل، بالإضافة إلى مقاومة التغيير داخل الإدارات. هذه العوامل قد تحد من قدرته على أداء مهامه بكفاءة وتزيد من شعوره بالتهميش أو عدم الفعالية.

4.3 ثغرات في الإطار القانوني والتنظيمي

على الرغم من وجود إطار قانوني، تشير بعض الدراسات إلى أن التشريعات (مثل القانون 23-07) قد تكون غير مكتملة أو تحتوي على آليات (مثل التسخير) تضعف الدور الرقابي للمحاسب بدلًا من تقويته بشكل مطلق.

5.3 قضايا المساءلة والمسؤولية

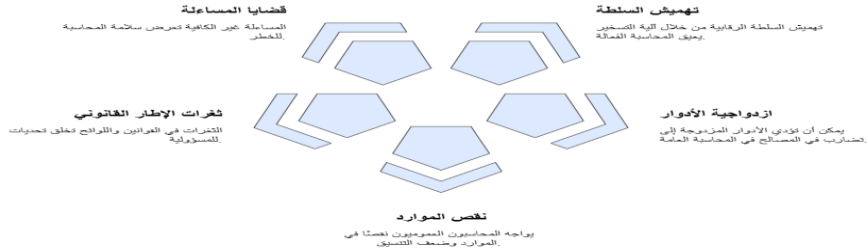
بينما يتحمل المحاسب العمومي مسؤولية شخصية ومالية، فإن آلية التسخير تنقل المسؤولية القانونية عن النفقة المنفذة قسرًا إلى الآمر بالصرف، مما قد يخلق منطقة

(1) سعدالله، و.، والطيب، ع. ا. أ. ع. ا. (2024). دور المحاسب العمومي (أمين خزينة الولاية) في الرقابة على الصفقات العمومية في القانون الجزائري .مجلة طبنة للدراسات العلمية ألكاديمية، 07(02)، ص365-366.

(2) بلميلود، م. ا.، وبلميلود، م. ا. (2023). رقابة المحاسب العمومي على إعانة التجهيز والاستثمار الخاصة بصندوق التضامن والضمان للجماعات المحلية كآلية لترشيد نفقاتها – دراسة حالة .– مجلة أبحاث ودراسات التنمية، 10(01)، ص 419.

رمادية في تحديد المسؤولية الفعلية عن أي مخالفات أو سوء استخدام للمال العام[1]

الشكل رقم (02): التحديات التي تواجه المحاسب العمومي



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على القانون23-07

4. الاستراتيجيات والإصلاحات التي يمكن اعتمادها لتعزيز دور المحاسب العمومي

الاستراتيجيات والإصلاحات التالية من شأنها تعزيز دور المحاسب العمومي وضمان فعالية أكبر للرقابة المالية، ويمكن أن نوجزها فيما يلي:

1.4 إعادة النظر في آلية التسخير وتقييد نطاقها[2]

مراجعة الإطار القانوني لآلية التسخير المذكور آنفا، بحيث يتم تقليص الحالات التي يمكن فيها للآمر بالصرف تجاوز الرفض النهائي للمحاسب العمومي. يمكن توسيع قائمة الأسباب التي تجعل الرفض نهائيًا وغير قابل للتجاوز (مثل المخالفات الواضحة لمبادئ الميزانية أو قوانين الصفقات العمومية)، لضمان عدم استخدام التسخير إلا في حالات الضرورة القصوى والحقيقية لتجنب الانسداد الفعلي للخدمة العامة، وليس لتمرير

(1) سكوتي، خ. (2020). دور المحاسب العمومي في مراقبة الميزانية .مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، 09(03)، ص 91.

(2) شخاب، ح. (2024). توجهات إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر من منظور القانون رقم 23 – 07 المؤرخ في 21 جوان 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي .مجلة الدراسات القانونية واالقتصادية، 07(01)، ص326.

نفقات غير قانونية والهدف الحد من التهميش المباشر لسلطة المحاسب الرقابية في مرحلة الدفع وتعزيز استقلاليته.

2.4 تعزيز آليات المساءلة والشفافية عند استخدام التسخير[1]

فرض إجراءات إضافية عند اللجوء إلى التسخير، مثل : إلزام الآمر بالصرف بتقديم تبرير مفصل وموثق لقرار التسخير، ووضع آلية إقرار إبلاغ تلقائي ومنظم لهيئات الرقابة العليا (مثل مجلس المحاسبة، المفتشية العامة للمالية) عند كل عملية تسخير، والهدف من ذالك زيادة الشفافية والمسؤولية المترتبة على استخدام آلية التسخير، وردع الاستخدام التعسفي لها.

3.4 تأكيد مبدأ الفصل بين الوظائف

مراجعة النصوص القانونية والتنظيمية لضمان تطبيق أكثر صرامة لمبدأ الفصل بين وظيفة الآمر بالصرف (إدارية) ووظيفة المحاسب العمومي (محاسبية ورقابية)، وتقليل الازدواجية أو تضارب الأدوار المحتمل. قد يتطلب ذلك توضيحًا أكبر للصلاحيات والمسؤوليات في التشريعات الجديدة مثل القانون 23-07 وتطبيقها العملي والهدف تعزيز استقلالية المحاسب العمومي وتوضيح دوره الرقابي المتخصص[2].

4.4 تطوير القدرات وتوفير الموارد

الاستثمار في برامج تدريب وتكوين مستمر للمحاسبين العموميين، تركز على المستجدات القانونية (مثل القانون 23-07)، وتقنيات الرقابة والتدقيق الحديثة، واستخدام تكنولوجيا المعلومات. بالإضافة إلى توفير الموارد المادية والبشرية الكافية لتمكينهم من أداء مهامهم بفعالية والهدف تمكين المحاسب العمومي بالمعرفة والأدوات اللازمة لأداء دوره الرقابي بثقة وكفاءة، وزيادة قدرته على تبرير قراراته المهنية.

5.4 تعزيز استخدام تكنولوجيا المعلومات والأنظمة المتكاملة

الإسراع في تعميم وتطبيق أنظمة معلومات مالية عامة متكاملة تربط بين الآمر

(1) سكوتي، خ. مرجع سابق.

(2) بلحسين، ك.، ولخذاري، ع. ا. مرجع سابق، ص 1615.

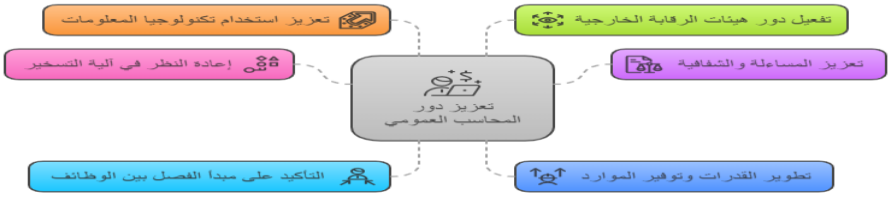
بالصرف والمحاسب العمومي وهيئات الرقابة الأخرى. هذه الأنظمة تزيد الشفافية، تسهل تتبع العمليات، تقلل الأخطاء، وتوفر بيانات دقيقة لدعم قرارات الرقابة والهدف تحسين كفاءة وفعالية العمليات المالية والرقابية وتقليل الاعتماد على الإجراءات اليدوية التي قد تكون عرضة للتجاوز[1].

6.4 توضيح وتفعيل دور هيئات الرقابة الخارجية[2]

التأكيد على دور هيئات الرقابة البعدية (مثل مجلس المحاسبة) في مراجعة ليس فقط الحسابات، بل أيضًا تقييم فعالية وكفاءة الإنفاق العام ومراجعة الحالات التي تم فيها استخدام التسخير، وتقديم توصيات ملزمة والهدف توفير مستوى إضافي من الرقابة والمساءلة يعوض أي ضعف أو تهميش محتمل في الرقابة الآنية التي يمارسها المحاسب العمومي.

إن تطبيق هذه الاستراتيجيات بشكل متكامل من شأنه أن يعزز بشكل كبير دور المحاسب العمومي كسلطة رقابية أساسية في الحفاظ على المال العام، ويحد من إمكانيات تهميش دوره، مما يساهم في زيادة فعالية وشفافية إدارة النفقات العمومية.

الشكل رقم (03): الاستراتيجيات والإصلاحات التي يمكن اعتمادها لعزيز دور المحاسب العمومي



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الدراسات السابقة

(1) بلميلود، م. ا.، وبلميلود، م. ا. مرجع سابق، ص 419.

(2) بلحسين، ك.، ولخذاري، ع. ا. مرجع نفسه، ص 1604.

5. الخاتمة

سعت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الدور المحوري والحساس الذي يضطلع به المحاسب العمومي في منظومة المالية العامة بالجزائر، وتحديداً في عملية تنفيذ الميزانية العامة للدولة، وذلك في ظل التحولات الهامة التي أتى بها القانون الجديد 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي. وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج والتوصيات الهامة التي نوجزها فيما يلي:

أبرز النتائج:

- **تأكيد الدور المركزي للمحاسب العمومي!** أكدت الدراسة أن المحاسب العمومي يمثل ركيزة أساسية في ضمان سلامة وشرعية العمليات المالية للدولة. فمهامه لا تقتصر على الجانب التنفيذي المتمثل في تحصيل الإيرادات ودفع النفقات، بل تمتد لتشمل دوراً رقابياً قبلياً حاسماً، يهدف إلى التحقق من مطابقة العمليات للقوانين والأنظمة وتوفر الاعتمادات المالية، مما يجعله حارس المال العام بامتياز.
- **تحديات جوهرية تعيق الأداء الفعّال:** رغم الأهمية القانونية لدور المحاسب العمومي، كشفت الدراسة عن وجود تحديات كبيرة تحد من فعاليته على أرض الواقع. ويأتي على رأس هذه التحديات آلية "التسخير" التي تمنح الآمر بالصرف سلطة تجاوز رفض المحاسب، مما يفرغ دوره الرقابي من محتواه في كثير من الأحيان ويقلص من استقلاليته ومسؤوليته المباشرة. كما تم رصد تحديات أخرى تشمل نقص الموارد البشرية المؤهلة والمادية، وصعوبات التنسيق مع الآمرين بالصرف، بالإضافة إلى تعقيدات ومتطلبات التحول نحو نظام محاسبة الاستحقاق الذي يتطلب مهارات وأنظمة جديدة.
- **القانون 23-07:** خطوة نحو التحديث ولكنها غير كافية بمفردها :يمثل القانون 23-07 خطوة إيجابية نحو تحديث المحاسبة العمومية وتبني مبادئ أكثر شفافية وشمولية مثل محاسبة الاستحقاق. إلا أن نجاح تطبيقه وتحقيق أهدافه مرهون بمعالجة التحديات العملية القائمة، وسد بعض الثغرات التي قد تسمح بالالتفاف على الضوابط، وضمان توفير البيئة الداعمة لتطبيقه بفعالية.

-**فجوة بين النص القانوني والممارسة العملية** :تبين أن هناك فجوة ملحوظة بين المسؤوليات والصلاحيات المنصوص عليها قانوناً للمحاسب العمومي، وبين قدرته الفعلية على ممارستها بشكل كامل ومستقل، خاصة فيما يتعلق بالجانب الرقابي.

أهم التوصيات:

بناءً على النتائج المتوصل إليها، تقترح الدراسة مجموعة من التوصيات لتعزيز دور المحاسب العمومي وتحسين فعالية نظام المحاسبة العمومية:

- **إعادة النظر الجذرية في آلية التسخير** :يوصى بشدة بمراجعة الإطار القانوني لآلية التسخير، وتقييد نطاق تطبيقها بشكل كبير ليقتصر على حالات الضرورة القصوى والاستثنائية جداً، مع وضع ضوابط وإجراءات صارمة ومشددة لتوثيق مبررات اللجوء إليها، وزيادة مستويات الشفافية والمساءلة عند استخدامها، والزامية إبلاغ هيئات الرقابة العليا بها.
- **تعزيز القدرات وتوفير الموارد** :الاستثمار بشكل مكثف في برامج التدريب والتكوين المستمر للمحاسبين العموميين، مع التركيز على متطلبات القانون 23-07، ومبادئ محاسبة الاستحقاق، وتقنيات الرقابة والتدقيق الحديثة، واستخدام تكنولوجيا المعلومات. بالتوازي مع ذلك، يجب توفير الموارد المادية والبشرية الكافية للمراكز المحاسبية لتمكينها من أداء مهامها بكفاءة.
- **تسريع وتيرة التحول الرقمي وتكامل الأنظمة!** غلإسراع في تعميم وتطبيق أنظمة معلومات مالية عامة متكاملة تربط بين مختلف الفاعلين (الآمرين بالصرف، المحاسبين، هيئات الرقابة)، بما يضمن تدفقاً سلساً للمعلومات، ويعزز الشفافية، ويسهل عمليات الرقابة والتتبع، ويقلل الاعتماد على الإجراءات اليدوية.
- **تفعيل دور هيئات الرقابة الخارجية** :التأكيد على دور هيئات الرقابة البعدية، وعلى رأسها مجلس المحاسبة، ليس فقط في مراجعة الحسابات، بل أيضاً في تقييم فعالية وكفاءة الإنفاق العام، ومراجعة الحالات التي تم فيها اللجوء للتسخير، وتقديم توصيات

ملزمة لمعالجة أي ضعف أو تجاوز يتم رصده في أداء المحاسبين العموميين أو الآمرين بالصرف.

- **ترسيخ مبدأ الفصل بين الوظائف**: التأكيد على التطبيق الصارم لمبدأ الفصل بين وظيفة الآمر بالصرف (الإدارية) ووظيفة المحاسب العمومي (المحاسبية والرقابية)، وتوضيح الصلاحيات والمسؤوليات بشكل دقيق لتجنب أي تداخل أو ازدواجية قد تضعف من الرقابة.

ختاماً، إن تعزيز دور المحاسب العمومي لا يمثل هدفاً بحد ذاته، بل هو وسيلة أساسية لضمان إدارة رشيدة للمال العام، وتحقيق الانضباط المالي، ومكافحة الهدر والفساد. وتطبيق التوصيات المقترحة من شأنه أن يساهم بشكل كبير في تمكين المحاسب العمومي من أداء مهامه بفعالية واستقلالية، وبالتالي الارتقاء بمستوى الحوكمة المالية في الجزائر بما يخدم أهداف التنمية المستدامة.

6. قائمة المراجع

1- المقالات:

- مي إسماعيل، زبيدي المكي. المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل القانون 90-21 ودورها في مساعدة المحاسب العمومي في تنفيذ الميزانية المالية للمؤسسات التعليمية: دراسة ميدانية .مجلة إقتصاد المال والأعمال، المجلد8، العدد02، 2024.

- بلحسين كنزة.، ولخذاري عبد المجيد، رقابة المحاسب العمومي على النفقات العمومية بين الفعالية وإمكانية التسخير .مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد 15، العدد01، 2022.

- سعدالله وليد، والطيب عبد الجبار أحمد عبد الجبار. دور المحاسب العمومي (أمين خزينة الولاية) في الرقابة على الصفقات العمومية في القانون الجزائري .مجلة طبنة للدراسات العلمية الأكاديمية،المجلد07، العدد02، 2024.

- بلميلود محمد الأمين، برامح محمد. رقابة المحاسب العمومي على إعانة التجهيز والاستثمار الخاصة بصندوق التضامن والضمان للجماعات المحلية كآلية لترشيد نفقاتها – دراسة حالة .– مجلة أبحاث ودراسات التنمية، المجلد 10، العدد01، 2023.

- سكوتي خالد. دور المحاسب العمومي في مراقبة الميزانية .مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد09، العدد03، 2020.

- 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 . مجلة الدراسات القانونية واالقتصادية، المجلد07، العدد01، 2024.

2- المطبوعات:

- كرماني هدى، (مطبوعة المحاسبة العمومية)، جامعة الجزائر 3، 2021.

3- النصوص القانونية:

- قانون رقم 23-07 مؤرخ في 3 ذي الحجة عام 1444 الموافق 21 يونيو سنة 2023، يتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي .الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، ج ر، العدد42، الصادر في 25 يونيو سنة 2023.

- الأمر رقم 95-20 مؤرخ في 19 صفر عام 1416 الموافق 17 يوليو سنة 1995، يتعلق بمجلس المحاسبة .الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، ج ر، العدد 39، الصادر في 23 يوليو 1995.

- المرسوم التنفيذي رقم 24-90 المؤرخ في 22 فبراير 2024، المحدد لمحتوى وكيفيات تطبيق المحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، ج ر، العدد 15، الصادر في 29 فبراير 2024.