

تكييف تقنيات المحاسبة العمومية مع الإصلاح الميزانياتي في الجزائر

Adapting public accounting techniques to budgetary reform in Algeria

رضوان موجاري	حمزة شخاب*
جامعة عبد الحميد مهري قسنطينة 2 -الجزائر- redouane.moudjari@univ-constantine2.dz	جامعة عباس لغرور خنشلة -الجزائر- chekhab.hamza@gmail.com

تاريخ النشر: 31 /12/ 2022

تاريخ القبول: 13 /11/ 2022

تاريخ الاستلام: 21 /08/ 2022

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح تصور المشرع الجزائري في تكييف التنظيم المحاسبي الوارد في مشروع إصلاح قانون المحاسبة العمومية مع الإصلاح الميزانياتي (القانون العضوي رقم 18 - 15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتعلق بالقوانين المالية)، حيث خلصت إلى أن التقنيات المحاسبية تتوافق مع الإصلاح الميزانياتي، كونها تتيح تنظيما محاسبيا يوفر كافة المعلومات الموجهة إلى الموازنة العامة للدولة.

إلا أن الأمر يقتضي توفير البيئة القانونية والمناخ المناسب لتجسيد الإصلاح الميزانياتي ونظيره المحاسبي العمومي، فضلا عن ذلك ينبغي تسريع عملية المصادقة على المشروع التمهيدي لقانون المحاسبة العمومية، خاصة أن القانون العضوي رقم 18 - 15 ينتظر تطبيقه سنة 2023. الكلمات المفتاحية: المحاسبة العمومية، الإصلاح الميزانياتي، القانون العضوي.

تصنيف JEL: H61 ; H83 ; M41 ; M48

Abstract :

This study aims to clarify the idea of the Algerian legislator in adapting the accounting organization of the public accounting law reform with the budgetary reform (Organic law N° 18 - 15 of September 2, 2018 related to the finance laws), The study concluded that accounting techniques are compatible with budgetary reform, as they allow an accounting organization that provides sufficient information to the state's general budget.

However, it requires the provision of the legal environment and the appropriate climate to embody budgetary reform and its public accounting, The ratification of the initial draft of the public accounting law should also be accelerated, In particular, organic law N° 18 – 15 will be implemented in 2023.

Keywords: Public accounting, Budget reform, Organic law.

JEL classification codes: H61 ; H83 ; M41 ; M48.

يعود تاريخ الإصلاح الميزانياتي في الجزائر إلى مطلع سنة الألفين كأول الخطوات نحو تطوير وتحديث أنظمة الموازنة العامة للدولة، بالبحث عن منظومة موازناتية متكاملة قادرة على تحقيق أهداف وتوجهات السياسات العمومية في البلاد من جهة والتكيف مع التطورات والتحويلات على الساحة العالمية من الجهة الأخرى.

ولقد أسفرت سلسلة المبادرات والإصلاحات التي انتهجتها السلطات الوصية عن صدور القانون العضوي رقم 18 - 15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتعلق بالقوانين المالية، المعدل والمتمم بالقانون العضوي رقم 19 - 09 المؤرخ في 11 ديسمبر 2019، يحمل في طياته العديد من المستجدات التي مست كل من المالية والمحاسبة العمومية، وهذا بإلغاء أحكام القانون رقم 84 - 17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المتعلق بالقوانين المالية بحلول عام 2023.

وانطلاقاً من العلاقة الوثيقة بين النظامين الميزانياتي والمحاسبي العموميين واستجابة لأحكام القانون العضوي السالف الذكر، تقتضي الضرورة إعادة النظر في القانون رقم 90 - 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، لاسيما الإطار التقني المنظم للعمليات المالية للدولة والهيئات والمؤسسات العمومية وتكييفه مع متطلبات الإصلاح الميزانياتي.

وبالفعل طرحت وزارة المالية الجزائرية مشروعاً جديداً يتعلق بقانون المحاسبة العمومية سنة 2020، بنيت أحكامه على ضوء معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)، بتضمينه تقنيات محاسبية تعكس التنظيم المحاسبي العمومي ويرمي إلى تفعيل الإصلاحات الموازناتية والمحاسبية التي تبنتها الجزائر خلال السنوات الماضية.

1. إشكالية الدراسة

بناءً على ما تقدم، تبرز لنا معالم إشكالية الدراسة في التساؤل الرئيسي الموالي:

هل تم تكييف التقنيات المحاسبية لمشروع إصلاح قانون المحاسبة العمومية مع

مستجدات الإصلاح الميزانياتي في الجزائر؟

2. فرضيات الدراسة

على ضوء الإشكالية السابقة ارتأينا صياغة الفرضيتين التاليتين:

❖ الفرضية الأولى: هناك تكامل بين التقنيات المحاسبية المطروحة من طرف المشروع التمهيدي

لإصلاح قانون المحاسبة العمومية في الجزائر.

❖ الفرضية الثانية: التقنيات المحاسبية الواردة في المشروع التمهيدي لإصلاح قانون المحاسبة

العمومية تتوافق مع الإصلاح الميزانياتي في الجزائر.

3. أهداف الدراسة

نحاول من خلال دراستنا توضيح مضمون تقنيات المحاسبة العمومية التي أشار إليها الفصل الرابع من القانون العضوي رقم 18 - 15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتعلق بالقوانين المالية، وذلك بالاعتماد على المشروع التمهيدي لإصلاح قانون المحاسبة العمومية (2020)، سعياً نحو تحقيق الأهداف الآتية:

- ❖ التعرف على المحاور الكبرى للإصلاح الميزانياتي في الجزائر؛
- ❖ الوقوف على التصور العام لإصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر؛
- ❖ بيان مستجدات الإطار التقني المحاسبي للمشروع التمهيدي المتعلق بقانون المحاسبة العمومية في الجزائر، بعرض مختلف أشكال المحاسبة التي طرحها مشروع الإصلاح؛
- ❖ دراسة مدى توافق التقنيات المحاسبية الواردة في المشروع التمهيدي لقانون المحاسبة العمومية مع الإصلاح الميزانياتي في الجزائر.

4. منهج وأدوات البحث

تقتضي طبيعة الموضوع المزج بين المنهجين الوصفي والتحليلي في البحث، حتى نتمكن من تشخيص وتحليل محتوى الإصلاحين الميزانياتي والمحاسبي العموميين في الجزائر، وبلوغ الأهداف المرجوة من الدراسة.

أما فيما يخص أدوات الدراسة فهي تتمثل أساساً في المسح المكتبي بالاختيار الدقيق للمراجع العربية والأجنبية المتخصصة في هذا المجال، ويتعلق الأمر بالكتب، الأطروحات الجامعية، المجلات والدوريات، المؤتمرات والملتقيات العلمية.

وعلى اعتبار الميزانية والمحاسبة العمومية من المفاهيم ذات الطابع القانوني أي يوجد قانون يحكمها وتخضع إلى العديد من النصوص التنظيمية ذات الصلة المباشرة وغير المباشرة، تم اللجوء إلى القانون رقم 90 - 21 المتعلق بالمحاسبة العمومية والقانون العضوي رقم 18 - 15 المتعلق بالقوانين المالية، وكذا بعض المراسيم التنفيذية ومنشورات وزارة المالية ذات العلاقة الوطيدة بموضوع الدراسة.

5. هيكل الدراسة

للإحاطة بموضوع الدراسة من جميع النواحي، ومن أجل الإجابة على الإشكالية واختبار صحة الفرضيات المطروحة، تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة محاور كالتالي:

المحور الأول "التنظيم القانوني والتقني الحالي للمحاسبة العمومية في الجزائر": نستعرض من خلاله الإطار القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر ومحاسبة العمليات المالية في ظل القانون رقم 90 - 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

المحور الثاني "تطور مسار إصلاحات النظامين الميزانياتي والمحاسبي العموميين في الجزائر" بالتركيز على المحاور الكبرى لإصلاح النظام الميزانياتي ونظيره المحاسبي العمومي في الجزائر من سنة 1995 إلى غاية صدور القانون العضوي رقم 18 - 15 المتعلق بالقوانين المالية سنة 2018 وطرح المشروع التمهيدي المتعلق بالمحاسبة العمومية سنة 2020.

المحور الثالث "تقنيات المحاسبة العمومية في ظل مستجدات الإصلاح الميزانياتي في الجزائر" وذلك بتصنيف تقنيات المحاسبة العمومية الواردة في الإصلاح الميزانياتي ومشروع قانون المحاسبة العمومية وفقا للأعوان المكلفين بها وهم الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين.

II- التنظيم القانوني والتقني الحالي للمحاسبة العمومية في الجزائر

يندرج النظام المحاسبي العمومي من بين الأنظمة المحاسبية المرتبطة على وجه التحديد بالنشاط المالي للدولة ومختلف هيئاتها ومؤسساتها العمومية (ذات الاستقلال المالي والشخصية المعنوية)، الهادف إلى ضبط وتنظيم العلاقات بين جل المتدخلين والفاعلين في مجال العمليات المالية والمحاسبية ذات الطابع العام، والموجه أساسا إلى خدمة وحماية المصلحة العامة والأموال العمومية.

1. الإطار القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر

تعرف المحاسبة العمومية على أنها مجمل القواعد القانونية والإجراءات التقنية والإدارية المتعلقة بتنفيذ وبيان كافة العمليات المالية المرتبطة بميزانية الدولة ومؤسساتها وهيئاتها العمومية، من خلال عرض حساباتها ومراقبتها، بالإضافة إلى ذلك تحديد التزامات ومسؤوليات كل عون من الأعوان المكلفين بها. (BOULIFA, 2013, p. 179)

وعليه، يمكن النظر إلى المحاسبة العمومية من ثلاث زوايا: الأولى قانونية والتي تشير إلى أنها تخضع إلى نص قانوني صريح متعلق بها وكذا إلى قواعد وأحكام تنظيمية أخرى ذات الصلة المباشرة وغير المباشرة، والثانية تقنية كونها تتضمن مجموعة الأسس، المبادئ وطرق بيان الحسابات المالية والمحاسبية وكيفية تقييدها وعرضها ومراقبتها (التنظيم المحاسبي التقني)، والثالثة إدارية على اعتبارها من آليات تسيير وتحديد التزامات ومسؤوليات كل عون من الأعوان المكلفين بها.

وفي هذا السياق، يعد القانون رقم 90 - 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 أول نص قانوني صريح متعلق بالمحاسبة العمومية في الجزائر، حيث أشار في مادته الأولى إلى أن أحكام هذا القانون تسري على كل من: الميزانيات والعمليات المالية للدولة، المجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني،

مجلس المحاسبة، الميزانيات الملحق، الجماعات المحلية، والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري. مع تحديده التزامات ومسؤوليات الأعوان المكلفين بها وهم الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، بالإضافة إلى ذلك الأحكام القانونية التي تسير تنفيذ مختلف عمليات الميزانية (صرف النفقات وتحصيل الإيرادات) وعمليات الخزينة. (القانون رقم 90 - 21، 1990، صفحة 1132)

1.1. مضمون القانون رقم 90 - 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية

تطرق قانون المحاسبة العمومية رقم 90 - 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 في أبوابه الأربعة إلى الميزانية والعمليات المالية وكذا الإجراءات والأحكام التي تنظم صلاحيات الأعوان المكلفين بالتنفيذ، كما أشار إلى آليات المراقبة والأحكام المرتبطة بالعقوبات المالية والديون الأخرى.

ففي نظره تتكون العمليات المالية من شقين اثنين، الشق الأول يشمل عمليات الميزانية تتضمن تحصيل الإيرادات العمومية المرخص بها صراحة في قوانين المالية وكذا صرف النفقات العمومية في ظل الاعتمادات المالية السنوية، والشق الثاني يتعلق بعمليات الخزينة، كما هو مبين في الجدول الموالي: الجدول رقم (01): العمليات المالية في إطار القانون رقم 90 - 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة

العمومية

العمليات المالية	عمليات الميزانية	تحصيل الإيرادات	
		التسيير	صرف نفقات
		تشمل كل من: الإيرادات ذات الطابع الجبائي وحاصل الغرامات، مداخيل أملاك الدولة، التكاليف المدفوعة لقاء الخدمات المؤداة والأتاوى، الأموال المخصصة للمساهمات والهيايا والهبات، التسديد بالرأسمال للقروض والتسبيقات الممنوحة من طرف الدولة من الميزانية العامة للدولة والفوائد المترتبة عنها، مختلف حواصل الميزانية العامة التي ينص عليها القانون بتحصيلها، مداخيل المساهمات المالية للدولة المرخص بها قانونا والحصة المستحقة للدولة من أرباح مؤسسات القطاع العام.	
		تم تبويبها في أربعة أبواب هي: أعباء الدين العمومي والنفقات المحسومة من الإيرادات، تخصيصات السلطات العمومية، النفقات الخاصة بوسائل المصالح والتدخلات العمومية.	صنفت في ثلاثة أبواب هي: الاستثمارات العمومية المنفذة من طرف الدولة، إعانات الاستثمار الممنوحة والنفقات الأخرى بالرأسمال.
		تشمل جميع حركات الأموال، الحسابات، القيم والمواد.	

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على: (القانون رقم 84 - 17، 1984، الصفحات 1041 - 1043) و (القانون رقم 90

- 21، 1990، صفحة 1132)

إذا يقصد بالميزانية من وجهة نظر المشرع الجزائري الوثيقة التي تقدر وترخص بها مجموع الإيرادات والنفقات العمومية (التسيير والتجهيز العمومي والاستثمار) وبطبيعة الحال للسنة المدنية

المحددة، بتكليف كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي بتنفيذ هذه العمليات، حيث ينشط كل واحد في مجال اختصاصه ووفقاً لمرحلين منفصلتين، الأولى إدارية والأخرى محاسبية كالتالي:

الجدول رقم (02): مراحل تنفيذ عمليات الميزانية تبعاً للقانون رقم 90 - 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية

المرحلة	المجال	الإجراءات	بيان طبيعة الإجراءات
الإدارية (الأمر بالصرف)	الإيرادات	الإثبات	تكريس حق الدائن العمومي.
		التصفية	تحديد المبلغ الواقع على المدين لفائدة الدائن العمومي.
		الأمر بالتحصيل	إصدار سند الإيراد وتوجيهه إلى المحاسب العمومي.
	النفقات	الالتزام	إثبات نشوء الدين على عاتق المؤسسة العمومية.
		التصفية	تحديد المبلغ الصحيح للنفقة العمومية.
		الأمر بالدفع	إصدار حوالة الدفع وتوجيهها إلى المحاسب العمومي.
المحاسبية (المحاسب العمومي)	الإيرادات	التحصيل	تحصيل الإيرادات ودياً أو جبرياً من طرف المحاسب العمومي.
	النفقات	الدفع	إبراء الدين العمومي.

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على: (القانون رقم 90 - 21، 1990، صفحة 1133) و(شيخ، 2020، الصفحات

(165 - 178)

وفي السياق ذاته، حدد الباب الثاني من القانون رقم 90 - 21 المتعلق بالمحاسبة صفة وأصناف الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين وكذا صلاحياتهم، التزاماتهم ومسؤولياتهم في إطار تنفيذ العمليات المالية لاسيما عمليات الميزانية والخزينة.

2.1. مبادئ المحاسبة العمومية في ظل القانون رقم 90 - 21 المؤرخ في 15 أوت 1990

تقوم المحاسبة العمومية على أربعة مبادئ أساسية تحكم نطاق تدخل كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي في مجال تنفيذ عمليات الميزانية والخزينة، نوردتها على النحو الموالي:

1.2.1. مبدأ الفصل بين وظيفتي الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين

ينظر إلى هذا المبدأ من الجانب العملي أكثر من الإداري، كونه يسعى إلى إتاحة مناخ تنظيمي ملائم، متوازن وفعال لمختلف المهام والوظائف ذات الطابع المالي دون الإخلال بوحدة، تكامل وانسجام الوظائف الإدارية. (Direction Générale de Budget, 2007, pp. 11 - 12)

ولقد أقرت المادة الخامسة والخمسون من القانون رقم 90 - 21 على أنه "تتناهي وظيفة الأمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي" (القانون رقم 90 - 21، 1990، صفحة 1133)، وهذا معناه

أن تنفيذ العمليات المالية للدولة والهيئات والمؤسسات العمومية تتم وفق مرحلتين (الإدارية والمحاسبية) متميزتين ومن طرف فئتين مختلفتين ومنفصلتين من الأعوان.

إن هذا التنافي القانوني بين الوظائف هو الذي منح أهمية خاصة لمبدأ الفصل بين وظيفتي الأمر بالصرف والمحاسب العمومي في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر، فهو لا يمثل إجراء أمني أو نظام توزيع وتقسيم للمهام والصلاحيات فحسب، وإنما يرمي إلى فرض نوع من الرقابة الصارمة والفعالة على تنفيذ عمليات الميزانية، (مسعي، المحاسبة العمومية، 2003، صفحة 26) وهو ما يبين سلطة الميزانية إلى جانب سلطة الخزينة، فالأولى يجسدها الآمرون بالصرف والثانية المحاسبون العموميون.

2.2.1. التمييز بين مجالي المشروعات والملاءمة

مفاده أن كل إجراء شرعي أو ذو طابع قانوني وفي ظل مفهوم الميزانية العامة فإنه يندرج ضمن دائرة اختصاص المحاسب العمومي، أما كل ما هو صادر عن قرارات شخصية للأمر بالصرف فإنه يدخل في مجال الملاءمة. (BISSAAD, 2004, p. 52)

بمعنى آخر، الشرعية أو القانونية تتعلق بكل ما هو قانوني أي العمل في ظل القوانين السارية المفعول ولا يجوز الخروج عن إطارها القانوني المسطر للقيام بمختلف المهام والصلاحيات المالية للمحاسب العمومي، بينما الملاءمة يقصد بها ترك المبادرة للآمرين بالصرف للقيام بمهامهم وصلاحياتهم أخذاً بعين الاعتبار التشريع والقوانين المعمول بها.

3.2.1. مسؤولية نوعية وخاصة بالمحاسب العمومي

المسؤولية في مفهومها الواسع هي الالتزام بإصلاح الضرر الناتج عن خطأ مادي وعملي أي عدم التقيد بالقواعد والأحكام القانونية المعمول بها، وبشكل عام مسؤولية الأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية العمومية هي مسؤولية محددة بموجب القانون سواء القانون رقم 90 - 21 المتعلق بالمحاسبة العمومية أو القوانين الأخرى ذات الصلة، فإلى جانب المسؤولية التأديبية أو الجزائية أو المدنية التي تسري على كافة أعوان وموظفي الإدارة والهيئات العمومية، (مسعي، المحاسبة العمومية، 2003، صفحة 52)، هناك مسؤولية مالية وشخصية تتعلق على وجه الخصوص بالمحاسبين العموميين دون غيرهم من الأعوان. (القانون رقم 90 - 21، 1990، صفحة 1135)

إن مسؤولية المحاسب العمومي المالية والشخصية هي مسؤولية ذات طابع موضوعي كونها تستند بشكل عام إلى معاينة التصرفات التالية: عدم تحصيل إيراد محدد، العجز في الصندوق، دفع نفقة عمومية بدون وجه حق، ثبوت مخالفة قانونية، ... الخ، كما أن تحريك المسؤولية يتم تلقائياً أي متى تمت معاينة المخالفات أو العجز والخلل في الحساب (من طرف الجهات الرقابية لاسيما مفتشيات وزارة المالية ومجلس المحاسبة)، ففي حالة ثبوت المسؤولية المالية تجاه المحاسب العمومي فإنه

يقتضي الأمر منه تسديد المبالغ محل التصفية بناءً لإجراء يطلق عليه "تصفية باقي الحساب"، من جهة أخرى خول القانون للمحاسبين العموميين اكتتاب تأمين يسمح لهم بتغطية مسؤولياتهم المالية. (المرسوم التنفيذي رقم 91 - 312، 1991، الصفحات 1646 - 1647)

4.2.1. مبدأ عدم تخصيص إيراد محدد لنفقة عمومية محددة

يتعلق هذا المبدأ بإعداد وتنفيذ الميزانية العامة للدولة بشكل عام، والذي يشير إلى أن كل الإيرادات العمومية تكفل تغطية جميع النفقات العمومية دون تمييز، بصيغة مغايرة لا يمكن إقامة علاقة وظيفية تربط بين إيراد محدد ونفقة معينة. (ساحل، 2017، صفحة 245)

فضلا عن ذلك للمبدأ مدلول محاسبي مرتبط بالخزينة، حيث لا يمكن تحديد حسابات بالشكل الذي يؤدي إلى تفضيل نفقة معينة على أخرى بتخصيص حساب إيراد معين لتغطيتها، وعلى هذا الأساس يطلق أيضا على هذا المبدأ "مبدأ وحدة الصندوق". (دنيدي، 2014، صفحة 114)

2. محاسبة العمليات المالية في ظل القانون رقم 90 - 21 المؤرخ في 15 أوت 1990

إن الهدف الجوهرى من المحاسبة العمومية هو بيان وعرض العمليات المالية العمومية وإطلاع سلطات الرقابة والتسيير عليها كلما اقتضى الأمر ذلك، فكل عون من أعوان تنفيذ عمليات الميزانية والخزينة ملزم بمسك محاسبة في مجال اختصاصه ووفقا لأحكام القانون رقم 90 - 21 وفي إطار التنظيم التقني للمحاسبة العمومية.

1.2. محاسبة الأمرين بالصرف (المحاسبة الإدارية)

تعتبر المحاسبة الإدارية نظام معلومات شامل موجه إلى تفعيل وظائف الإدارة بالمؤسسة لتحقيق أهدافها وتوجهاتها المسطرة، حيث تكمن أهميتها بصفة عامة في العلاقة بين الوظيفتين الإدارية والمحاسبية في المؤسسة العمومية، كونها تتمثل في تجميع، عرض وتبويب المعلومات والبيانات لغرض إعداد القوائم المالية والتقارير الدورية التي من شأنها مساعدة الإدارة على ممارسة كافة أنشطتها الإدارية والمالية ومن ثم فرض الرقابة عليها. (حاج عمر و عالم مصطفى أحمد، 2011، صفحة 20)

ولقد أُلزم المرسوم التنفيذي رقم 91 - 313 الصادر سنة 1991 جميع أصناف الأمرين بالصرف بمسك المحاسبة الإدارية، بالشكل الذي يسمح لهم بمتابعة عمليات الميزانية من جانبي الإيرادات والنفقات العمومية كالتالي: (المرسوم التنفيذي رقم 91 - 313، 1991، الصفحات 1649 - 1650)

1.1.2. محاسبة الإيرادات

يسعى الآمرون بالصرف من خلال هذه المحاسبة إلى تقييد وعرض العمليات المرتبطة بالإيرادات العمومية، ويتعلق الأمر بكافة الديون الدائنة المثبتة والموفى بها وكذا الأوامر الصادرة بتحصيل الإيرادات.

2.1.2. محاسبة النفقات

تتضمن كل من محاسبة الالتزامات ومحاسبة الأوامر بالصرف والتحويلات كما يلي:

أولاً: محاسبة الالتزامات

ترمي محاسبة الالتزامات إلى القيام في أي لحظة بتحديد كل ما التزم بدفعه في مجال نفقات التسيير والتجهيز المرخص لها، وكذا تتبع مسار الأرصدة المتاحة والمتبقية خلال السنة المالية.

ثانياً: محاسبة الأوامر بالصرف والتحويلات

تتعلق بعرض جميع الاعتمادات المالية الممنوحة أو المفوضة، التفويضات بالاعتمادات الممنوحة إلى الأمرين بالصرف الثانويين، مبالغ الأوامر بالصرف والتحويلات الصادرة وكذا الاعتمادات المتاحة. ومنه نستنتج أن الهدف من المحاسبة الإدارية هو تمكين العون المكلف بها (الأمر بالصرف) من تتبع استغلال الاعتمادات المرخص لها بموجب الميزانية، فهي تسمح باستظهار العمليات المالية المتمثلة في الإيرادات وأوامر تحصيلها والالتزام بالنفقات والأمر بدفعها.

من ناحية أخرى تساعد المحاسبة الإدارية الأمرين بالصرف من إنجاز حسابهم الختامي والذي يعرف بالحساب الإداري، لغرض تقديمه إلى السلطة الوصية والهيئات الرقابية (مجلس المحاسبة).

2.2. محاسبة المحاسبين العموميين

وفقاً لما ورد في المادة الثالثة من المرسوم التنفيذي رقم 91 - 313 السالف الذكر، المحاسبون العموميون بأصنافهم المتعددة، مجبرون على مسك ثلاثة أشكال من المحاسبة تعبر في مجملها على ما يعرف بمحاسبة الدولة أو محاسبة الخزينة، تتمثل في المحاسبات التالية:

1.2.2. المحاسبة العامة

من المعلوم أن المحاسبة العامة في مفهومها الواسع تشير إلى تلك القواعد والمبادئ التي تستخدم في تسجيل العمليات المالية للمؤسسات بمختلف أشكالها، سعياً نحو إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للكيان من خلال تحديد نواتج الدورة والتي عادة ما تكون سنة مالية واحدة.

غير أن المحاسبة العامة التي يمسكها المحاسب العمومي تختلف نوعاً ما عن تلك المطبقة في المؤسسات التجارية والاقتصادية (الهادفة إلى الربح)، وهذا راجع إلى طبيعة عمليات الميزانية والخزينة المكلف بتنفيذها أعوان المحاسبة العمومية من جهة، وخضوع الميزانيات العمومية إلى قوانين المالية

السنوية من الجهة الأخرى، (مسعي، المحاسبة العمومية، 2003، صفحة 112) حيث تقوم المحاسبة العامة المكلف بها المحاسب العمومي على قاعدة القيد المزدوج ومبدأ وحدة الخزينة على النحو الموالي: (المرسوم التنفيذي رقم 91 - 313، 1991، صفحة 1651)

❖ قاعدة القيد المزدوج

أي أنه يجب أن تسجل كل العمليات المالية وفقا لقاعدة القيد المزدوج سواء تعلق الأمر بالنفقات أو الإيرادات، ومن المعروف أن نظام القيد المزدوج في المحاسبة العامة يعبر عن حسابين أحدهما مدين يقابله آخر دائن.

❖ مبدأ وحدة الخزينة

يقصد به أن كل التسجيلات المحاسبية التي يقوم بها جميع 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 السالف الذكر.

وفيما يلي نستعرض المحتوى العام للمحاسبة العامة المكلف بها المحاسبون العموميون تبعا لطبيعة العمليات المالية: (المرسوم التنفيذي رقم 91 - 313، 1991، صفحة 1651)

❖ عمليات الميزانية

- في مجال الإيرادات: ترمي على وجه الخصوص إلى التكفل بكل من: أوامر تحصيل الإيرادات العمومية، التحصيلات المنجزة والبواقي قيد التحصيل.
- في مجال النفقات: بالنسبة إلى نفقات التسيير تعرض الاعتمادات المفتوحة والأوامر بالصرف (حوالات الدفع) والرصيد المتاح أو المتبقي. أما في مجال نفقات التجهيز نجد البرامج المرخص لها، التزامات الدفع حسب كل عملية وكذا الاعتمادات المفتوحة وأوامر الصرف والبواقي تبعا للأبواب المقيدة في الميزانية.

❖ عمليات الخزينة

تحتوي مختلف حسابات حركة الأموال سواء نقدا أو قيما في حسابات ودائع أو في حسابات جارية أو في حسابات دائنة أو مدينة، فضلا عن ذلك حركات الأموال المودعة لفائدة الخواص والعمليات الداخلة والخارجة من الصندوق وعمليات التحويل.

وتجدر الإشارة إلى أن مجمل البيانات والمعطيات الناتجة عن مسك المحاسبة العامة والمدرجة في السجلات والتقارير الصادرة عنها، تساعد المحاسبين العموميين على انجاز حسابهم النهائي للسنة المالية المعنية والمتمثل في "حساب التسيير".

2.2.2. المحاسبات الخاصة

تنص المادة الثانية والأربعون من المرسوم التنفيذي رقم 91 - 313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 على أنه "تعرض المحاسبات الخاصة الجرد العيني والمالي للمواد والقيم والسندات التي تطبق عليها".

بمعنى آخر تسمح هذه المحاسبات بشكل عام بمتابعة حركات الأموال المنقولة للهيئات والمؤسسات العمومية من: عتاد، مواد، قيم وسندات وما شابه ذلك، وبيان الموجودات منها بصفة دورية.

ولقد أطلق عليها المحاسبات الخاصة لأنه يمكن إنشاء محاسبة خاصة بكل صنف من أصناف الأموال المنقولة لاسيما محاسبة المواد، محاسبة القيم، ... إلخ وهذا بناءً على ما تقتضيه متطلبات التسيير للإدارة العمومية.

3.2.2. المحاسبة التحليلية

إذا رجعنا إلى نص المادة الثالثة من المرسوم التنفيذي رقم 91 - 313 والتي مفادها "محاسبة تحليلية تمسك في حينها وتسمح بحساب أسعار الكلفة وتكاليف الخدمات"، حيث أن المحاسبة التحليلية تخص المحاسب العمومي تحديداً، إلا أن تطبيقها يكون آجلاً أي مستقبلاً. (مسعي، المحاسبة العمومية، 2003، الصفحات 131 - 132)

ولقد بقي الأمر على هذا الحال إلى غاية يومنا هذا، أي غياب التطبيق العملي لها، وهذا راجع إلى طبيعة المصالح الإدارية والعمليات المالية الخاضعة إلى نظام المحاسبة العمومية في الجزائر الذي يقتضي الإصلاح لتكييفه مع المستجدات الدولية في مجال المحاسبة.

II- تطور مسار إصلاحات النظامين الميزانياتي والمحاسبي العموميين في الجزائر

إن المتتبع للسياق التاريخي لمسار إصلاحات المنظومتين الميزانياتية والمحاسبية العموميتين في الجزائر، يلمح أن السلطات الوصية (وزارة المالية) طرحت العديد من المبادرات كمحاولة لتطوير وتحديث المالية والمحاسبة العمومية في البلاد، منها ما تجسد على أرض الواقع وآخر شهد صعوبات في التطبيق الفعلي والعملي.

1. دواعي وأسباب إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر

بالرغم من أن القانون رقم 90 - 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية وكذا النصوص القانونية ذات الصلة به وفرت القدر الكافي من الأحكام والقواعد الكفيلة بتسيير العمليات المالية العمومية، إلا أن التطبيق الميداني كشف عن العديد من النقائص والعيوب التي تعتري التنظيم التقني المحاسبي، خاصة أنه أصبح كلاسيكيا وغير مكيف مع التطورات العالمية التي شهدتها المحاسبة في القطاع العام.

1.1.1. طبيعة مدونة حسابات الدولة

يعاب على تقنيات المحاسبة العمومية في كثير من النواحي، كونها تتميز بضعف إطارها التنظيمي وتحديد مدونة حسابات الدولة (غير المضبوطة)، لينعكس ذلك سلبا على جودة ونوعية المعلومات المحاسبية، وهذا بسبب: (يوسف السعيد، واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات التطوير وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)، 2022، صفحة 81)

1.1.1.1. غياب الطابع الشمولي لمدونة حسابات الدولة

إن مدونة حسابات الدولة الحالية تهتم بتسجيل عمليات الصندوق دون غيرها، بتدوين عمليات تحصيل الإيرادات وصرف النفقات المدرجة في قوانين المالية السنوية فقط، أي أن هناك إهمال عناصر الذمم المالية والحقوق المثبتة، حيث يتم متابعة هذه العناصر خارج الإطار المحاسبي، وبالتالي صعوبة التحكم الجيد في المعلومات، ضف إلى ذلك الحسابات النهائية ترد بصيغة غير واضحة نجم عنها إخفاء الصورة الحقيقية للوضع المالية.

2.1.1.1. ترقيم حسابات المدونة غير مرن

يعتبر الترقيم الخطي الأسلوب الأساسي في ترقيم مدونة حسابات الدولة، ونظرا إلى كثرة التغييرات والتعديلات التي طرأت عليها من خلال حذف حسابات وإضافة أخرى جديدة، جعل من المدونة غير متناسقة ولا تتلاءم مع العمليات المحاسبية الحديثة للدولة.

3.1.1.1. إشكالية تجميع ومركزة الحسابات

من الصعوبات التي طرحتها حسابات المدونة هي إشكالية مركزة الحسابات على المستوى الوطني (بين المحاسبين العموميين الثانويين، الرئيسيين والمركزيين)، بالإضافة إلى ذلك عملية التجميع لا تتم في آجالها المحددة، لينتج عن ذلك تأخر في الحصول على البيانات الضرورية لإعداد الحسابات الختامية للمحاسبين العموميين المركزيين، وبطبيعة الحال ينعكس ذلك سلبا على التسيير الكفاء والعقلاني للأموال العمومية.

كما أنه لا يوفر النظام المحاسبي العمومي الحالي البيانات المالية والمحاسبية الضرورية التي يمكن الاعتماد عليها في تقييم أداء الهيئات والمؤسسات العمومية للدولة، لاسيما قياس التكاليف

ومدى استغلال الموارد المالية المتاحة، ناهيك عن صعوبة تركيز ودمج الحسابات بين المصالح المحاسبية المركزية واللامركزية لمختلف القطاعات على المستوى الوطني، نتيجة لتثعب التنظيم المحاسبي العمومي وكذا الاستناد إلى جداول إحصائية خارج المدونة واستعمالها في إعداد القوائم المالية والحسابات النهائية. (عبود، 2018 – 2019، صفحة 292)

2.1. التوجه العالمي نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)

إن تطوير النظام المحاسبي العمومي بالجزائر يقتضي التكيف مع البيئة المحاسبية العالمية، وعلى ضوء معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)، حيث يرى الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) أنها تلك: "المعايير التي ينبغي على أعضاء مهنة المحاسبة تطبيقها أثناء إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام الخاصة بمنشآت القطاع العام" (الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، 2021، صفحة 14) ويجري تطوير وتحسين هذه المعايير من سنة لأخرى من قبل مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IPSASB)، سعياً نحو توحيد نظام المحاسبة في القطاع العام بين جميع الدول في العالم. (حسياني و بوعبانة، 2021، صفحة 121)

إذا معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تشير إلى مجمل القواعد العلمية والعملية التي تحظى بالقبول العام دولياً والهادفة إلى تقريب الممارسات المحاسبية على المستوى العالمي، عن طريق تقديم التوجهات إلى المحاسبين في الميدان ومساعدتهم على صياغة العرض المهني والإفصاح الكامل والشامل عن القوائم المالية، ويتعلق الأمر بجميع أنشطة الدولة ومؤسساتها وهيئاتها العمومية (غير الهادفة للربح).

1.2.1. مضمون معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)

وفقاً لآخر إصدار لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (2021)، تضمن التصنيف اثنان وأربعون (42) معياراً بنيت على أساس الاستحقاق، حيث 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 العمومية. (الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، 2021، صفحة 15)

2.2.1. مبررات تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)

إن اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من شأنه الارتقاء وقابلية المقارنة لمعطيات المالية العامة على المستوى الدولي، (الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، 2021، صفحة 01) لذلك فإنه من مبررات تبني هذه المعايير هو صعوبة إدماج محاسبة الدولة مع المحاسبة الوطنية لأن هذه الأخيرة

تعد أحد أهم أدوات المقارنة بين الدول. (روينة، واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر خلال الفترة 2003-2008، 2011، صفحة 06)

بمعنى آخر، الاستجابة إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يعمل على توحيد لغة التخاطب بين البلدان ويسمح بإجراء مقارنات بينها بكل سلاسة وسهولة، وكذا يتيح القراءة الواضحة والشفافة لكافة إيرادات ونفقات الدولة العمومية دون التدخل في الشؤون الداخلية للبلد.

أيضا من مزاياها الشفافية والمصدقية في إنجاز وإعداد القوائم المالية وجودة وتكامل البيانات والمعطيات والتقارير المالية وشموليتها وتعزيز الرقابة المالية على مؤسسات الدولة وجميع هيئاتها العمومية. (حسياني وبوعبانه، 2021، الصفحات 121-122)

2. المحاور الكبرى لإصلاحات النظامين الميزانياتي والمحاسبي العموميين في الجزائر

تزامنا مع ظهور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) نهاية سنوات الثمانينات (1987) (لعلابية و زرقين، 2016، صفحة 76)، كغيرها من البلدان اتجهت الجزائر إلى إصلاح المنظومة الميزانياتية ونظيرتها المحاسبية على ضوء هذه المستجدات.

1.2. إصلاح المالية والمحاسبة العمومية خلال الفترة (1995 – 2006)

إن أولى خطوات الإصلاح المالي والمحاسبي العمومي في الجزائر مستوحى بشكل أساسي من المخطط الوطني المحاسبي (PCN)، كمحاولة للانتقال التدريجي إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق (روينة، 2006، صفحة 59).

1.1.2. المخطط المحاسبي للدولة (1995)

شرعت المديرية العامة للمحاسبة (DGC) بوزارة المالية في سبتمبر 1995 بالتحضير لمشروع المخطط المحاسبي الجديد للدولة (PCE)، يسمح بالانتقال التدريجي من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الاستحقاق وتحسين بيان العمليات المالية، حيث تم تسطير ثلاث مراحل، الأولى تصور وتصميم المشروع، الثانية صياغة الجانب التقني للمشروع والثالثة اختبار المشروع. (عبود، 2018 – 2019، صفحة 303)

على الرغم من أهمية مشروع المخطط المحاسبي للدولة الذي شرع فيه منذ عام 1995، إلا أنه لم يستمر وقتا طويلا، نتيجة للصعوبات التي واجهت تجسيده على أرض الواقع، ليتم التخلي عنه سنة 2002 لمجموعة من الأسباب منها: (يوسف السعيد، ضرورة تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، 2014، صفحة 31)

- غياب التكامل والتنسيق بين الإصلاحين المحاسبي والمالي آنذاك، وبالأخص عدم قدرة القانون رقم 84 - 17 المتعلق بالقوانين المالية والقانون رقم 90 - 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية على توفير البيئة القانونية والتقنية لتفعيل مشروع (PCE)؛
- إشكالية وصعوبة التسجيل المحاسبي للكثير من العمليات المالية وعدم وضوحها؛
- عدم توافق مشروع (PCE) مع معايير (IPSAS).

2.1.2. الإصلاح المالي والمحاسبي في إطار مشروع عصرنه النظام الميزانياتي (2006)

بعد التخلي عن مشروع المخطط المحاسبي للدولة اتجهت الجزائر إلى مشروع عصرنه أنظمة الميزانية مطلع سنوات الألفين، كخطوة أولية وسابقة لإصلاح النظام المحاسبي العمومي، من خلال العمل على تحديث وتطوير أدوات وأساليب تخطيط، تحضير وتنفيذ الميزانية العامة للدولة (مسي، الإصلاح الميزانياتي في الجزائر: أهميته وصعوبات تطبيقه، 2020، صفحة 73)،

وفي هذا السياق، يمكن تحديد دواعي هذا الإصلاح إلى: (كشاوي، 2022، الصفحات 433 - 434)

- غياب إطار متعدد السنوات للتخطيط الموازناتي؛
- التسيير الموازناتي يتم وفقا للوسائل المعبئة (ميزانية وسائل لا ميزانية أهداف)؛
- ميزانيتي التسيير والتجهيز غير مدمجتان في هيكل واحد؛
- نظام المعلومات غير كاف وغير متجانس ولا يؤدي وظائفه؛
- تمييز وثائق الميزانية بصعوبة القراءة والولوج إلى مضامينها الحقيقية، ولا توحى بالشفافية التي يقتضها التسيير المالي العمومي للدولة؛
- مساءلة واقحام المسيرين في منظومة قائمة على تقييم الأداء ضعيفة وغير ناجعة.

ولقد تضمن هذا المشروع عدة إصلاحات مست الجانبين الإداري والموازناتي وتتمحور حول

النقاط التالية: (BABENETTE & SARAOU, 2022, pp. 333 - 336)

- ❖ الميزانية القائمة على البرامج والأداء: بالانتقال من ميزانية الوسائل إلى ميزانية البرامج، حيث يتم إعداد الميزانية على أساس البرامج من طرف كل دائرة وزارية وبناءً على احتياجاتها والأهداف المسطرة مسبقاً، مع الأخذ بعين الاعتبار مؤشرات النجاعة والأداء وإتاحة عمليات تخطيط وبرمجة جميع مبادرات الدوائر الوزارية التي تقع تحت مسؤولياتهم.
- ❖ التسيير القائم على النتائج: من طرف المسيرين ذاتهم، بهدف تحسين فعالية الإدارة العمومية والمساءلة عن طريق تحديد نتائج متوقعة تتسم بالواقعية ورصد مدى التقدم في النتائج

المرغوب تحقيقها، ومساعدة المسيرين على وضع آليات تقييم الأداء، من خلال توفير المؤشرات المتعلقة بهذا الغرض، مع تبني فكرة المسير المسؤول الوحيد على إدارته.

❖ **الإطار المتعدد السنوات للميزانية:** بالأخذ في الحسبان ثلاث سنوات في عملية التقدير للنفقات على الأقل، أي السنة المالية الجارية بالإضافة إلى السنتين اللاحقتين دون التخلي عن مبدأ سنوية الميزانية، حيث تتم مصادقة البرلمان على الجزء الذي يمثل السنة المالية فقط، وبالتالي يمكن للمسيرين من تتبع وتحسين مسار البرمجة للميزانية للسنوات اللاحقة.

❖ **تخطيط النفقات على المدى المتوسط:** يعد بمثابة أداة تعبر عن التوجهات الكبرى وأولويات الدولة من خلال تحديد تقديرات الإيرادات والنفقات العمومية على أفق يتجاوز 12 شهرا، وبالتالي التأكد من ديمومة سياسات الميزانية انطلاقا من التعرف المسبق على الموارد المتاحة وأولويات الحكومة والاحتياجات المالية وضبط نظام توزيع هذه الموارد تطابقا مع الأولويات المسطرة، عن طريق بيان متكامل وواقعي للإيرادات العمومية الممكن تعبئتها على المدى المتوسط.

انطلقت مسيرة مشروع عصرنة وتحديث النظام الميزانياتي بناءً على قرار مجلس الحكومة الجزائري في أفريل 2006 المتعلق باعتماد ميزانية برنامج سنة 2010 كأقصى حد، حيث تم خلال سنة 2009 إنشاء نموذج لإعداد إطار النفقات متوسط الأجل يتضمن كافة الجوانب التنظيمية التي ينبغي التقيد بها، ليتم فيما بعد المصادقة على الهيكلية حسب البرامج في الوزارات بتاريخ 20 جويلية 2009، كما تم المصادقة على مشروع مدونة الميزانية العامة الجديدة وإدراجها ضمن مهام الحكومة بحلول عام 2010.

واستجابة لهذا الإصلاح كان لزاما طرح مخطط محاسبي جديد للدولة في إطار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)، من خلال إعداد البيانات المالية وفقا لمبادئ المحاسبة على أساس الاستحقاق والربط بين الميزانية والنظام المحاسبي للدولة، وتطلب ذلك ترتيبات عديدة من بينها: تبني مشروع القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية، رسم إستراتيجية إصلاح قانون المحاسبة العمومية، تطوير نظام المعلومات المحاسبي للدولة، تطبيق أنماط جديدة من المحاسبة. (يوسف السعيد، ضرورة تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، 2014، الصفحات 32 - 33)

مع أنه تم قطع شوط كبير في الإصلاح المالي والمحاسبي في إطار مشروع عصرنة النظام الميزانياتي، يبقى التنفيذ الميداني يواجه العديد من التحديات أهمها تأخر المصادقة على القانون العضوي الذي يشكل الإطار المرجعي لكافة الأسس التي تحكم المالية العامة في البلاد، حيث تمت المصادقة عليه إلا في سنة 2018 بطرح القانون العضوي رقم 18 - 15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018

المتعلق بالقوانين المالية، ضف إلى ذلك لم تتم المصادقة على مشروع قانون المحاسبة العمومية إلى غاية يومنا هذا.

2.2. القانون العضوي رقم 18 - 15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتعلق بالقوانين المالية

بُنيت أحكام القانون العضوي رقم 18 - 15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية والمعدل والمتمم بالقانون العضوي رقم 19 - 09 المؤرخ في 11 ديسمبر 2019 على ضوء مفاهيم جديدة ناجمة عن تطوير النظام الميزانياتي في الجزائر، سعياً نحو تعزيز شفافية الإستراتيجية الميزانياتية في البلاد التي شرعت فيها وزارة المالية منذ السنوات الماضية، حيث تم صياغته من منظور ميزانياتي متعدد السنوات مقدم على شكل برامج موجهة إلى تحقيق نتائج محددة مسبقاً، (حراق، 2021، صفحة 25) وهذا بإلغاء القانون رقم 84 - 17 في أفق 2023. (القانون العضوي رقم 18 - 15، 2018، صفحة 20)

1.2.2. التصور العام للقانون العضوي رقم 18 - 15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018

يستند القانون العضوي رقم 18 - 15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 إلى تحقيق النتائج انطلاقاً من الأهداف المسطرة سلفاً، بالاعتماد على الإصلاح التنظيمي للتسيير العمومي وتوجيهه نحو النتائج، والبحث عن الفعالية وتعزيز الشفافية في المعلومات الميزانياتية. (المديرية العامة للميزانية، مشروع قانون عضوي يتعلق بالقوانين المالية، 2018، صفحة 01)

فهو يهدف إلى التعريف بالإطار الذي يحكم إعداد وتنفيذ قوانين المالية وكيفية تقديمها والمصادقة عليها من طرف البرلمان ومراقبة تنفيذها، كما يحدد مبادئ وقواعد المالية العمومية وحسابات الدولة، وفقاً لتأطير ميزانياتي متوسط المدى. (القانون العضوي رقم 18 - 15، 2018، صفحة 09)

تضمن القانون العضوي رقم 18 - 15 واحد وتسعون مادة موزعة على خمسة أبواب، الباب الأول تطرق إلى الأحكام العامة المرتبطة به، ثم الباب الثاني خصص إلى موارد الدولة وأعبائها وحساباتها، يليه الباب الثالث تناول آليات تحضير مشاريع قوانين المالية وتقديمها والمصادقة عليها، بعده الباب الرابع تمحور حول تنفيذ قوانين المالية السنوية، أما الباب الأخير فلقد تم تخصيصه إلى القانون المتضمن تسوية الميزانية.

بشكل عام تعكس أحكام القانون العضوي رقم 18 - 15 العناصر الرئيسية لإصلاح النظام الميزانياتي التالية: (المديرية العامة للميزانية، مشروع قانون عضوي يتعلق بالقوانين المالية، 2018، صفحة 02)

- دعم التوازن الهيكلي للميزانية؛

- مقارنة متعددة السنوات لإيرادات ونفقات الدولة العمومية؛
- إصلاح أكثر مرونة وليونة للمسيرين والتوجيه المتمركز على مراقبة الأداء؛
- وضع مدونة للميزانية وتحسين مضمون وتقديم مشاريع قوانين المالية.

2.2.2. الترتيبات القانونية والتقنية لتكريس إصلاح النظام الميزانياتي

يقتضي تفعيل مشروع تحديث وعصرنة النظام الميزانياتي في الجزائر القيام ببعض الإجراءات التقنية التي تحكم العمليات المالية في جانبا المحاسبي، وهذا انطلاقا من العلاقة الوطيدة بين المنظومتين الميزانياتية والمحاسبية للدولة، وفي هذا السياق أشار الفصل الرابع الموسوم بـ "حسابات الدولة" من الباب الرابع "موارد الدولة وأعبائها وحساباتها" من القانون العضوي رقم 18 - 15 إلى أنواع المحاسبات التي يجب أن تمسك من طرف الأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية للدولة ومؤسساتها وهيئاتها العمومية (عمليات الميزانية والخزينة). إلا أنه لم يتطرق إلى تفاصيل كثيرة حولها وإنما تركها المشرع الجزائري إلى مشروع إصلاح قانون المحاسبة العمومية الجديد، على اعتبار هذا الأخير هو الإطار القانوني والتقني للنظام المحاسبي العمومي، وعليه تقتضي الضرورة إعادة النظر في القانون رقم 90 - 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، بصياغته وفق ما تقتضيه أهداف الإصلاح الميزانياتي.

3.2. المشروع التمهيدي لإصلاح قانون المحاسبة العمومية في الجزائر (2020)

لم يتخلى مشروع إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر على المبادئ المتعارف عليها التي تخص التسيير الكلاسيكي للعمليات المالية ومحاسبة الدولة وعلى وجه التحديد مبدأ الفصل بين وظيفتي الأمر بالصرف والمحاسب العمومي ومبدأ وحدة الصندوق، وإنما أكد على ضرورة الانتقال من محاسبة الصندوق إلى المحاسبة على أساس الحقوق المثبتة المستوحاة من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)، وهذا بطرحه أنواع جديدة من المحاسبات المنظمة لعمليتي الميزانية والخزينة للرفع من كفاءة تسيير المالية العمومية في البلاد. (المديرية العامة للمحاسبة، 2020، صفحة 03)

1.3.2. الأهداف الأساسية لمشروع قانون المحاسبة العمومية الجديد

يعد إصلاح المحاسبة العمومية إحدى الورشات الكبرى في ظل الإصلاح الميزانياتي بالجزائر، كونه يتيح تقديم وإتاحة أفضل المعلومات والمعطيات للمواطنين والمنتخبين وكبار المسؤولين عن النشاط الإداري والمالي للحكومة وكذا كافة نتائج السياسات العمومية، من أجل تسيير عقلاني وكفاء للمالية العمومية. وفي هذا الإطار يمكن تحديد الأهداف الأساسية من مشروع قانون المحاسبة العمومية الجديد على النحو التالي: (المديرية العامة للمحاسبة، 2020، صفحة 04)

- صياغة تنظيم محاسبي عمومي جديد يتماشى مع الإصلاح الميزانياتي؛
- تحسين الوظيفة المحاسبية، بتقسيم المسؤولية مناصفة وفي مجال تدخل كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي؛
- تسيير أمثل للمصالح المالية للدولة لاسيما الرقابة المالية والخزينة العمومية؛
- تطوير إجراءات الرقابة بأشكالها المختلفة وعمليات التدقيق الداخلي؛
- إنتاج معلومات ذات نوعية تسمح بتسيير كفاء للديون والمستحقات المالية؛
- جودة التقديرات، من خلال التكفل بجزء من التكاليف الناتجة عن برمجة ميزانية الدولة؛
- إقحام مسؤولية كل متدخل وفاعل في دورتي تحصيل الإيرادات وصرف النفقات، منذ الفعل المنشئ إلى غاية التنفيذ، مع دعم وتعزيز الشفافية من خلال تتبع مسار الأثر أثناء استغلال الأموال العمومية.

2.3.2. مضمون مشروع قانون المحاسبة العمومية الجديد

تضمن مشروع قانون المحاسبة العمومية الجديد الرامي إلى إلغاء أحكام القانون 90 - 21 المؤرخ في 15 أوت 1990، مائة وثمانين وأربعون مادة موزعة على ستة أبواب تتمحور حول: (المديرية العامة للمحاسبة، 2020، الصفحات 09 - 34)

الباب الأول تناول الأحكام العامة التي تتعلق بمجال تطبيق القانون، ثم الباب الثاني الموسوم بـ "الأعوان المكلفون بتنفيذ الميزانية والعمليات المالية" ويتعلق الأمر بكل من الأمرين بالصرف (التعريف بهم وتحديد أصنافهم ومسؤولياتهم وكذا تفويض الامضاء واعتماد الأمرين بالصرف)، والمحاسبين العموميين (التعريف بهم، أصنافهم، التزاماتهم، مسؤولياتهم وكيفية إنهاء مهام المحاسب العمومي).

يليه الباب الثالث الذي تم تخصيصه إلى عمليات الميزانية والخزينة (الفصل الأول: عمليات الإيرادات، الفصل الثاني: عمليات النفقات والفصل الثالث: عمليات الخزينة).

أما بالنسبة إلى الباب الرابع الذي جاء بعنوان "المحاسبة وحسابات الدولة" فلقد حددت الأحكام الواردة به أصناف المحاسبات التي يجب على الأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية العمومية مسكها وهي: المحاسبة الميزانياتية، المحاسبة العامة، محاسبة تحليل التكاليف ومحاسبة المواد والقيم غير المتحركة، كما أشار ذات الباب إلى طبيعة القوائم المالية والحسابات التي يتوجب على المحاسبين العموميين الالتزام بإعدادها.

ليتطرق فيما بعد الباب الخامس من المشروع إلى أشكال الرقابة التي تمارس على المالية العمومية، حيث تم تصنيفها إلى: الرقابة الإدارية (تشمل الرقابة التي يمارسها المراقب المالي والرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي)، الرقابة القضائية والرقابة البرلمانية.

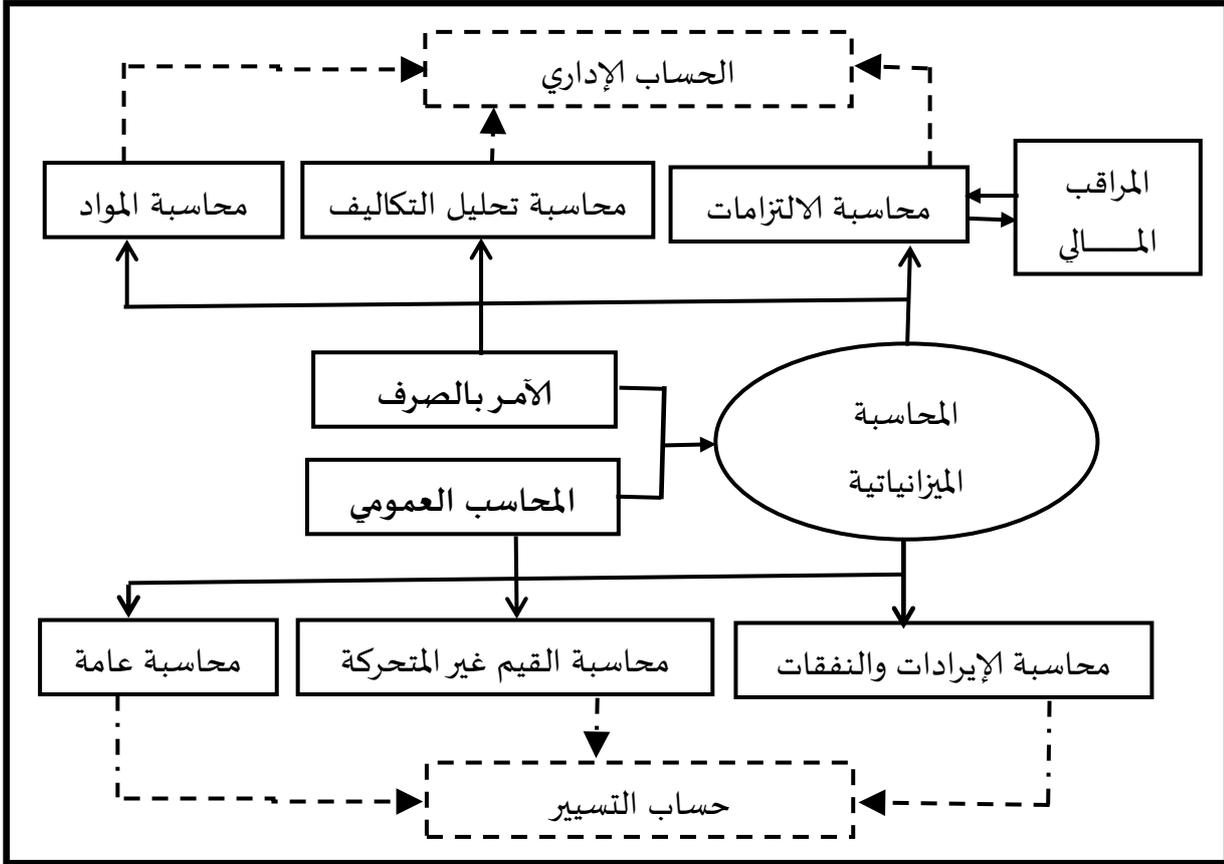
وأخيرا الباب السادس (أحكام نهائية) أكد من خلاله المشرع الجزائري على أن هذا القانون الجديد يحل محل القانون رقم 90 - 21 المتعلق بالمحاسبة العمومية وتلغى جميع الأحكام المخالفة له، كما أنه تبقى الأحكام الواردة فيه مقيدة بنصوص تنظيمية تتعلق بتوضيح الجانب العملي والتطبيقي له، وأنه يدخل حيز التنفيذ من أول جانفي 2023.

III- تقنيات المحاسبة العمومية في ظل مستجدات الإصلاح الميزانياتي في الجزائر

تعتبر المحاسبة العمومية في نظر مشروع القانون المتعلق بها نظام لتنظيم المعلومات المالية الذي يسمح بإدخال، تصنيف، تسجيل ومراقبة بيانات العمليات الميزانياتية والمحاسبية وعمليات الخزينة، لإعداد حسابات تتميز بالشرعية والمصداقية وكذا عرض قوائم مالية تعكس صورة حقيقية عن الذمم والوضعية المالية والنتيجة عند غلق السنة المالية المعنية، والمساهمة في حساب تكلفة الأنشطة أو الخدمات العمومية وتقييم نجاعتها، من ناحية أخرى استغلال هذه المعطيات والبيانات في انجاز حسابات المحاسبة الوطنية. (المديرية العامة للمحاسبة، 2020، صفحة 26)

ولبلوغ هذه الأهداف حدد الفصل الرابع (حسابات الدولة) من القانون العضوي رقم 18 - 15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتعلق بالقوانين المالية والمعدل والمتمم بالقانون العضوي رقم 19 - 09 المؤرخ في 11 ديسمبر 2019، وبالضبط في المادة الخامسة والستون، مختلف أشكال المحاسبة التي يجب على الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين التقيد بها عند تسجيل عمليات الميزانية والخزينة، من جهته قدم مشروع إصلاح قانون المحاسبة العمومية الجانب التقني لهذه المحاسبات وفقا لطبيعتها، ويمكن توضيح ذلك أكثر من خلال الشكل رقم (01) الموالي:

الشكل رقم (01): أشكال المحاسبة التي يمسكها الأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية العمومية وفقا للقانون العضوي رقم 18 - 15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتعلق بالقوانين المالية



المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على: (المديرية العامة للمحاسبة، 2020، الصفحات 27 - 29) و (القانون العضوي رقم 18 - 15، 2018، صفحة 16)

يمكن قراءة معطيات الشكل أعلاه على النحو التالي:

يمسك الأمر بالصرف محاسبة تحليل التكاليف ومحاسبة المواد، بالإضافة إلى ذلك محاسبة الالتزامات تتعلق بالنفقات العمومية في ظل رقابة قبلية يختص بها المراقب المالي، حيث تستغل جميع المعطيات والبيانات الصادرة عن هذه المحاسبات في إعداد الحساب الختامي للأمر بالصرف (الحساب الإداري). أما بالنسبة إلى المحاسب العمومي فهو مكلف بمسك كل من محاسبة الإيرادات والنفقات، محاسبة عامة ومحاسبة القيم غير المتحركة، يعتمد عليها في إعداد حسابه النهائي (حساب التسيير)،

كما نلاحظ أن محاسبة الإيرادات والنفقات ومحاسبة الالتزامات تندرجان ضمن المحاسبة الميزانياتية، كونهما يتعلقان بتسجيل عمليات الميزانية فحسب، وفي العرض الموالي نحاول التعرف على هاته المحاسبات بنوع من التفصيل.

1. محاسبة ميزانياتية للأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين

مما لا شك فيه أنه تختلف أنواع المحاسبة بناء على الأهداف المراد بلوغها من البيانات والمعلومات المالية والمحاسبية المحصل عليها، وفي هذا الإطار طرح القانون العضوي رقم 18 - 15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 مفهوما جديدا غير وارد في النظام المحاسبي العمومي الحالي ألا وهو المحاسبة الميزانية، تهدف إلى بيان ومراقبة العمليات المتعلقة بالميزانية للسنة المالية (تحصيل الإيرادات وصرف النفقات)، من خلال إعداد حسابات شهرية وسنوية تبين الوضعية المالية، ولقد أكد مشروع إصلاح قانون المحاسبة في الجزائر على أن الأمر بالصرف والمحاسب العمومي ملزمين بمسكها، لكن الأول معني بمحاسبة الالتزامات والثاني بمحاسبة الإيرادات والنفقات كما يلي:

1.1. محاسبة ميزانية للأمر بالصرف (محاسبة الالتزامات)

يتعين على الأمر بالصرف مسك محاسبة ميزانية يطلق عليها محاسبة الالتزامات، تتعلق بالنفقات العمومية فقط وفي ظل رقابة مالية قبلية يشرف عليها المراقب المالي، ولقد ورد تعريفها كالتالي:

"محاسبة خاصة بتسيير رخص الالتزام واستهلاكها. ويتم مسك هذه المحاسبة لتحديد في أي وقت مبلغ الالتزامات التي تم الالتزام بها بعنوان رخص الالتزام وكذا مبلغ الرصيد الناتج" (المديرية العامة للميزانية، معجم المصطلحات، 2021، صفحة 22)

إذا تسمح محاسبة الالتزامات بتحديد وتتبع مسار صرف مبالغ النفقات العمومية الملتزم بها بناء على الاعتمادات المفتوحة وفقا للأبواب والبند الواردة في الميزانية بموجب قانون المالية السنوي. من ناحية أخرى، الأمر بالصرف لا يستطيع تسجيل عمليات النفقات العمومية في محاسبة الالتزامات الخاصة به، إلا بعد منح المراقب المالي التأشيرة للعمليات الملتزم بها سواء تعلق الأمر بنفقات التسيير أو التجهيز. (القرار-بدون رقم-، 2012، صفحة 106)

2.1. محاسبة ميزانية للمحاسب العمومي (محاسبة الإيرادات والنفقات)

تندرج محاسبة الإيرادات والنفقات القائمة على محاسبة الصندوق ضمن المحاسبة الميزانية وهي تخص المحاسب العمومي دون غيره، تعتمد على الأساس النقدي في تسجيل العمليات المالية للميزانية، كونها تهتم بما تم تحصيله وصرفه فعليا أي وقت ثبوت العملية، (المديرية العامة للميزانية، معجم المصطلحات، 2021، صفحة 22) بمعنى آخر متجاهلة تماما تحديد المبالغ الواجب تحصيلها أو صرفها.

بشكل عام تهدف المحاسبة الميزانية سواء للأمر بالصرف أو للمحاسب العمومي إلى متابعة تنفيذ عمليات تحصيل الإيرادات وصرف النفقات، بالتسجيل والتقييد المحاسبي لها وفقا للبرامج

وأبواب وبنود الميزانية خلال السنة المالية، حيث: (المديرية العامة للمحاسبة، 2020، الصفحات 27 - 28)

- تسجل بها كافة الإيرادات والنفقات بعنوان ميزانية السنة التي تم فيها التحصيل أو الدفع من طرف المحاسبين العموميين، ويمكن كذلك تقييد الإيرادات والنفقات التي تمت خلال الفترة التكميلية للسنة (شروط عدم تجاوز تاريخ 31 جانفي من السنة الموالية)؛

- تسجل نتيجة الفرق بين الإيرادات المحصلة والنفقات المصروفة بعنوان السنة المالية؛

- تمسك المحاسبة الميزانياتية من طرف أعوان تنفيذ الميزانية، بتغطيتهم المرحلتين الإدارية والمحاسبية من عمليات تحصيل الإيرادات وصرف النفقات، حيث أن:

✓ الأمر بالصرف على أساس القيد البسيط وتنتهي بإعداد الحساب الإداري؛

✓ المحاسب العمومي على أساس القيد المزدوج وتنتهي بإعداد حساب التسيير.

ويتعلق الأمر على وجه التحديد بالأشخاص المعنوية الآتية:

"الدولة، المؤسسات العمومية (البرلمانية، القضائية، الرقابية والاستثمارية وكل المؤسسات المنصوص عليها بموجب الدستور)، الجماعات المحلية، المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، المؤسسات والهيئات العمومية المستفيدة من تخصيصات ميزانية الدولة، المؤسسات والهيئات العمومية المكلفة في إطار مهمة الإشراف المنتدب على المشروع بتنفيذ كل أو جزء من البرنامج". (المديرية العامة للمحاسبة، 2020، صفحة 09)

2. محاسبة الأمرين بالصرف

إلى جانب محاسبة الالتزامات المنتمية إلى المحاسبة الميزانياتية السالفة الذكر، يكلف الأمر بالصرف خصوصا بمسك كل من محاسبة تحليل التكاليف ومحاسبة المواد.

1.2. محاسبة تحليل التكاليف

من المعلوم أن محاسبة تحليل التكاليف تعتبر صنف من أصناف المحاسبة التحليلية والمطبقة على نطاق واسع في المؤسسات الاقتصادية الهادفة إلى الربح، (علي مال الله، 2012، صفحة 26) إلا أنه مع ظهور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) وسعي الحكومات نحو تقييم أداء الأنشطة العمومية، اتجهت الأنظار نحو تطبيق محاسبة تحليل التكاليف على مؤسسات وهيئات الدولة الخاضعة لأسس وقواعد المحاسبة العمومية، كونها أداة قادرة على توفير البيانات اللازمة للإدارات العمومية في مجالات التخطيط، اتخاذ القرارات، التنفيذ والرقابة، فضلا عن ذلك إمكانية تحديد تكاليف النشاط العمومي والخدمات المقدمة. (بسيوني، 2017، صفحة 02)

ولقد أشار مشروع قانون المحاسبة العمومية الجديد بالجزائر في المادتين 116 و117 إلى أن محاسبة تحليل التكاليف تمسك من طرف الأمرين بالصرف تحديداً، بالاعتماد على معطيات كل من المحاسبة الميزانية والمحاسبة العامة بهدف قياس تكاليف الأنشطة المؤداة والمقدمة.

وبالتالي، محاسبة تحليل التكاليف تسمح بمراقبة مردودية ونجاعة الخدمات العمومية في إطار الطرح الجديد للإصلاح الميزانياتي وبوجه خاص ميزانية البرامج والتسيير القائم على النتائج. (المديرية العامة للمحاسبة، 2020، صفحة 29)

2.2. محاسبة المواد

محاسبة المواد أو محاسبة المخزونات، تشير إلى مجموع القواعد والإجراءات ذات الطابع المحاسبي التي تستهدف المتابعة الكمية والمنتظمة لكافة مدخلات ومخرجات المؤسسة العمومية، وعليه فهي تعبر عن تقنيات محاسبية موجهة إلى عمليات الجرد الدائم باستخدام نظم حديثة تعتمد على الإعلام الآلي، تسعى إلى وصف، متابعة ومراقبة الموجودات المنقولة وغير المنقولة، المخزونات وغيرها، تمسك من طرف أعوان مسؤولين شخصياً ومالياً (يتم تعيينهم من قبل الأمرين بالصرف) عن حركات جميع عناصر الممتلكات العمومية. (المديرية العامة للمحاسبة، 2020، صفحة 29)

3. محاسبة المحاسبين العموميين

إضافة إلى محاسبة الإيرادات والنفقات القائمة على الأساس النقدي (محاسبة الصندوق) التي تطرقنا إليها سابقاً، يمسك المحاسب العمومي محاسبة عامة وأخرى للقيم غير المتحركة.

1.3. محاسبة عامة

المستوحاة من المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS) والقائمة على مبدأ إثبات الحقوق والالتزامات، حيث يقيد بموجهاً مجمل الحركات التي تؤثر على كل من الذمم، الوضعية المالية والنتيجة، من خلال ربط التكاليف والنواتج بعنوان السنة المالية المرتبطة بها، ودون مراعاة تاريخ تحصيل الإيرادات العمومية أو دفع النفقات العمومية المدرجة في الميزانية للهيئات والمؤسسات العمومية للدولة. (المديرية العامة للمحاسبة، 2020، صفحة 28)

تمسك المحاسبة العامة بشكل حصري من طرف المحاسبين العموميين بمختلف أصنافهم (ثانويين، رئيسيين ومركزيين) اعتماداً على مبدأ القيد المزدوج لدورة محاسبية واحدة (12 شهراً + الفترة التكميلية) وبطبيعة الحال وفقاً لمخطط محاسبي معد لهذا الغرض (مدونة حسابات الخزينة)، ويتعلق ذلك بما يلي:

"العمليات الميزانية، عمليات الخزينة، العمليات المنجزة مع الغير وعمليات الانتظار والتسوية، المخزونات وحركات الذمم والقيم، تدفقات التسيير الداخلي، الاهتلاكات، المؤونات والنواتج والأعباء الملحقه". (المديرية العامة للمحاسبة، 2020، صفحة 28)

ومن أجل تحقيق هذه الغايات فإن الآمرون بالصرف ملزمون بتقديم كافة الوثائق والمعلومات الضرورية إلى المحاسبون العموميون لتمكينهم من تقييد كافة العمليات المالية والمحاسبية وفقا لما تقتضيه أسس المحاسبة العامة، حيث تسمح هذه الأخيرة لجميع الأشخاص المعنوية الخاضعة إلى قانون المحاسبة العمومية بإعداد الميزان العام للحسابات وكافة الحسابات والقوائم المالية الواردة في المخطط المحاسبي للدولة. (المديرية العامة للمحاسبة، 2020، الصفحات 28 - 29)

2.3. محاسبة القيم غير المتحركة

عموما تهتم محاسبة القيم غير المتحركة بالموجودات من القيم والسندات وما شابه ذلك، ودائما في ظل التوجه نحو تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)، ولقد أشار المشروع التمهيدي لإصلاح قانون المحاسبة العمومية في الجزائر إلى أن:

"تمسك هذه المحاسبة من قبل المحاسب العمومي، يرمي من خلالها إلى وصف الموجودات والحركات المتعلقة بالقيم والسندات والتذاكر والطوابع والقسيمات الموجهة للإصدار والبيع، وكذا القيم والأشياء المسلمة من قبل الغير". (المديرية العامة للمحاسبة، 2020، صفحة 29)

وفي السياق ذاته، يقوم الأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية العمومية (الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون) بإجراء مقاربات مزدوجة بصفة دورية بين معطيات محاسبة المواد ومحاسبة القيم غير المتحركة ومعطيات المحاسبة العامة، كأحد أوجه الرقابة على المخزونات والممتلكات المنقولة وغير المنقولة.

IV- الخاتمة

انطلقت مسيرة إصلاح المالية والمحاسبة العمومية في الجزائر منتصف التسعينات من القرن الماضي، حيث كانت البداية بمحاولة صياغة إطار محاسبي جديد سنة 1995، إلا أنه تم التخلي عنه عام 2002 نظرا للكثير من العراقيل والصعوبات التي جعلته حبرا على ورق.

لنتجه وزارة المالية الجزائرية نحو إصلاح مالي ومحاسبي متكامل في إطار مشروع عصرنه أنظمة الميزانية سنة 2006، لمواكبة التطورات والتحولت على الساحة الدولية لاسيما التوجه نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS).

ولقد شهد الإصلاح الميزانياتي تأخرا كبيرا في تجسيده على أرض الواقع، وهذا راجع إلى غياب الأداة الرئيسية له والمتمثلة في القانون العضوي المتعلق بالقوانين المالية، حيث لم يتم إصداره إلا بحلول سنة 2018 بطرح القانون العضوي رقم 18 - 15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018.

وعلى اعتبار العلاقة الوطيدة بين القانون العضوي والنظام المحاسبي العمومي تقتضي الضرورة إعادة النظر في القانون رقم 90 - 21 المتعلق بالمحاسبة العمومية وتحديد التنظيم المحاسبي للعمليات المالية، وهو الأمر الذي أدى إلى صياغة المشروع التمهيدي لإصلاح قانون المحاسبة العمومية (2020).

1. نتائج الدراسة

أسفرت الدراسة عن النتائج التالية:

ينظر إلى القانون العضوي رقم 18 - 15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتعلق بالقوانين المالية، المعدل والمتمم بالقانون العضوي رقم 19 - 09 المؤرخ في 11 ديسمبر 2019 من زوايا متعددة كونه يشير إلى:

- ❖ المرأة العاكسة للإصلاح الميزانياتي في الجزائر؛
 - ❖ الإطار القانوني لتسيير الميزانية العامة للدولة؛
 - ❖ إطار منهجي وتصور ميزانياتي متعدد السنوات (متوسط المدى)، على شكل برامج (ميزانية البرامج والأداء) تسعى إلى تحقيق نتائج محددة سلفاً (التسيير القائم على النتائج)؛
 - ❖ الإطار التنظيمي، بإشارته إلى التنظيم المحاسبي العمومي (تقنيات المحاسبة العمومية).
- ففي ظل التوجه نحو تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) من جهة والتكيف مع مستجدات القانون العضوي رقم 18 - 15 من الجهة الأخرى، قدم المشروع التمهيدي لقانون المحاسبة العمومية أشكال المحاسبة التي يتوجب على الأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية مسكها عند تسجيل عمليات الميزانية والخزينة، وهي:
- ❖ محاسبة ميزانياتية للآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين؛
 - ❖ محاسبة تحليل التكاليف ومحاسبة المواد للآمرين بالصرف؛
 - ❖ محاسبة عامة وأخرى للقيم غير المتحركة للمحاسبين العموميين.
- وعليه نستنتج أن تقنيات المحاسبة العمومية تضمنت توليفة من المحاسبات المتكاملة تغطي المرحلة الإدارية للآمر بالصرف والمرحلة المحاسبية للمحاسب العمومي، تسعى جميعها إلى فرض رقابة على المال العام من خلال البحث عن عرض شامل للحسابات والقوائم المالية وتوحي بالشفافية والمصداقية وتعكس الوضعية المالية الحقيقية للدولة.

وهو ما يثبت صحة الفرضية الأولى التي مفادها "هناك تكامل بين التقنيات المحاسبية المطروحة من طرف المشروع التمهيدي لإصلاح قانون المحاسبة العمومية في الجزائر".
من ناحية أخرى، إذا ربطنا أهداف تقنيات المحاسبة العمومية (أشكال المحاسبة السالفة الذكر) بالإصلاح الميزانياتي في ظل القانون العضوي رقم 18 - 15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتعلق بالقوانين المالية فإننا نستنتج الآتي:

❖ تعمل المحاسبة الميزانياتية على متابعة التنفيذ الفعلي للعمليات المالية بتسجيل عمليات النفقات والإيرادات خلال السنة المالية الواحدة ووفقا للبرامج المحددة في الميزانية بموجب قانون المالية السنوي (الميزانية القائمة على البرامج والأداء):

❖ المحاسبة العامة المستوحاة من المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS)، تعمل على تسجيل العمليات التي تؤثر على الذمم، الوضعية المالية والنتيجة، دون مراعاة تاريخ تحصيل الإيرادات العمومية أو دفع النفقات العمومية المدرجة في البرامج (ميزانية البرامج والأداء):

❖ محاسبة تحليل التكاليف، تستند إلى معطيات المحاسبة الميزانياتية والمحاسبة العامة، تسمح بمراقبة مردودية البرامج ونجاعة الخدمات العمومية في إطار الطرح الجديد للإصلاح الميزانياتي وبشكل خاص ميزانية البرامج والأداء والتسيير القائم على النتائج؛

❖ محاسبة المواد ومحاسبة القيم غير المتحركة، هدفها الحفاظ على الممتلكات والموجودات.

بالمحصلة للنتائج السابقة يمكن لنا القول إن التقنيات المحاسبية الواردة في المشروع التمهيدي لإصلاح قانون المحاسبة العمومية تتوافق مع محاور الإصلاح الميزانياتي في الجزائر، بمعنى آخر صحة الفرضية الثانية.

وبالتالي فإن التنظيم المحاسبي في ظل مشروع قانون المحاسبة العمومية يسمح بتقدير تكاليف كل برنامج ميزانياتي، على اعتبار أن عملية تخصيص الموارد ليست عشوائية وإنما تعد على ضوء تخطيط متوسط المدى وعلى أساس برامج، أهداف، نتائج ومؤشرات الأداء.

V- المراجع

1. باللغة العربية

❖ أحمد يوسف السعيد: ضرورة تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، جامعة البلدة 02، 05(02)، 2014.

❖ أحمد يوسف السعيد: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات التطوير وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)، مجلة أبعاد اقتصادية، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، 12(01)، 2022.

- ❖ الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC): إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)، الجزء الأول، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2021.
- ❖ القانون العضوي رقم 18 - 15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018، المتعلق بالقوانين المالية، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 53، الصادرة بتاريخ 02 سبتمبر 2018.
- ❖ القانون رقم 84 - 17 المؤرخ في 07 جويلية 1984، المتعلق بالقوانين المالية، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 28، الصادرة بتاريخ 10 جويلية 1984.
- ❖ القانون رقم 90 - 21 المؤرخ في 15 أوت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 35، الصادرة بتاريخ 15 أوت 1990.
- ❖ القرار-بدون رقم- المؤرخ في 12 أوت 2012، المحدد لإجراءات وكيفيات ومحتوى محاسبة الالتزامات بالنفقات، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42، الصادرة بتاريخ 21 أوت 2013.
- ❖ المديرية العامة للمحاسبة: المشروع التمهيدي للقانون المتعلق بالمحاسبة العمومية، وزارة المالية، الجزائر، 2020.
- ❖ المديرية العامة للميزانية: مشروع قانون عضوي يتعلق بالقوانين المالية، وزارة المالية، الجزائر، 2018.
- ❖ المديرية العامة للميزانية: معجم المصطلحات، وزارة المالية، الجزائر، 2021.
- ❖ المرسوم التنفيذي رقم 91 - 312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، المحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحساب وكيفيات اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 43، الصادرة بتاريخ 18 سبتمبر 1991.
- ❖ المرسوم التنفيذي رقم 91 - 313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 43، الصادرة بتاريخ 18 سبتمبر 1991.
- ❖ إلياس كشاوي: إستراتيجية إرساء أسلوب الموازنة العامة حسب البرامج والأهداف في الجزائر ضمن القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية رقم 18 - 15 - الدوافع و المنافع-، مجلة اقتصاد المال والأعمال، جامعة الوادي، (01)07، 2022.
- ❖ عبد الحميد حسياني وفتيحة بوعبانة: عرض البيانات المالية وفق مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية بالجزائر ومدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، (01)14، 2021.
- ❖ عبد السميع رويته: من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمم، خطوة لإصلاح تسيير المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، مجلة الحقيقة، جامعة أحمد دراية أدرار، (02)05، 2006.
- ❖ عبد السميع رويته: واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر خلال الفترة 2003 - 2008، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، بتاريخ 29 و30 نوفمبر 2011، جامعة ورقلة، الجزائر.
- ❖ عبد الصديق شيخ: الوجيز في المالية العمومية وفق التشريع الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2020.

- ❖ عبد اللطيف حاج عمرو زين العابدين عالم مصطفى أحمد: المحاسبة الإدارية، دار الكتاب الجامعي، صنعاء، 2011.
- ❖ عبد الله علي مال الله: أهمية محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية ودورها في رقابة أداؤها، مجلة الإدارة والاقتصاد، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، العدد 92، 2012.
- ❖ عيد صلاح بسيوني: نظم محاسبة التكاليف، منشورات كلية التجارة، القاهرة، مصر، 2017.
- ❖ مالك لعلايبيبة و عبود زرقين: واقع المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات تطويرها في ظل جهود مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية، مجلة حوليات جامعة بشار في العلوم الاقتصادية، جامعة بشار، 03(02)، 2016.
- ❖ محمد ساحل: المالية العامة، جسور للنشر والتوزيع، المحمدية، الجزائر، 2017.
- ❖ محمد مسعي: المحاسبة العمومية، دار الهدى، الجزائر، 2003.
- ❖ محمد مسعي: الإصلاح الميزانياتي في الجزائر: أهميته وصعوبات تطبيقه، المجلة الجزائرية للمالية العامة، جامعة أوبوكر بلقايد تلمسان، (10)2، 2020.
- ❖ مصباح حراق: اقتصاديات المالية العمومية مع الاسقاط على حالة الجزائر بالإشارة إلى القانون العضوي رقم 18 - 15 المتعلق بالقوانين المالية، النشر الجامعي الجديد، الجزائر، 2021.
- ❖ ميلود عبود: 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، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2018 - 2019.
- ❖ يحيى دنيديني: المالية العمومية، دار الخلدونية، الجزائر، 2014.
2. باللغة الأجنبية
- ❖ Abderrahmane BABENETTE et Abdelhamid SARAOU: Nouvelle gestion budgétaire axée sur les résultats et performance: Perception de la LOLF par les hauts cadres en Algerie, Revue Algérienne de Développement Économique, Université Kasdi Merbah de Ouargla, 09(01), 2022.
- ❖ Ali BISSAAD: Droit de la comptabilité publique, Dar Houma, Alger, 2004.
- ❖ Brahim BOULIFA: Marchés publics : Dictionnaire thématique, volume 2, BARTI Editions, Alger, 2013.
- ❖ Direction Générale de Budget: Manuel de control des dépenses engagées, Ministère des finances, Alger, 2007.