



موائمة النظام المحاسبي العمومي الجديد للإصلاح الميزانياتي في الجزائر

ADAPTING THE NEW PUBLIC ACCOUNTING SYSTEM TO BUDGETARY REFORM
IN ALGERIAعبد الوهاب ميسومي¹، عبد القادر جلال²¹ المركز الجامعي مرسللي عبدالله بتيبازة، مخبر الجغرافيا الاقتصادية والتبادل الدولي (الجزائر)، missoumi.wahab@cu-tipaza.dz² المركز الجامعي مرسللي عبدالله بتيبازة، مخبر الجغرافيا الاقتصادية والتبادل الدولي (الجزائر)، djellal.abdelkader@cu-tipaza.dz

تاريخ الاستلام: 2025/02/22؛ تاريخ المراجعة: 2025/03/10؛ تاريخ القبول: 2025/06/22.

الملخص:

تُضفي هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الإصلاح المحاسبي العمومي الجديد المتجسد من خلال القانون رقم 07-23 المحدد لقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، والمُتأني كنتيجة حتمية أوردتها إصلاح نظام المالية العمومية، الذي دأبت الجزائر على إرساء قواعده عبر فحوى القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية والذي كان انطلاقتها برسم سنة 2023. حيث خلصت هذه الدراسة إلى تبيان أن إرساء هذا الإصلاح الميزانياتي أوجب في نفس الوقت إصلاح لقانون المحاسبة العمومية 90-21، وذلك من خلال انتهاج النجاعة في تسيير الأموال العمومية عن طريق الحوكمة الرشيدة، والانتقال من محاسبة الصندوق نحو المحاسبة على أساس الحقوق. مع إقحام أعوان تنفيذ الميزانية في دواليب الشافية والمساءلة، وتكريس صبغة جديدة للمحاسبة الثلاثية (الميزانية-العامة-تحليل التكاليف)، وذلك في إطار توفير معلومات محاسبية ذات نجاعة وفعالية، عن طريق عرض قوائم مالية تعكس نظرة صادقة عن الوضعية المالية، وهو ما يؤكد أن النظام المحاسبي العمومي الجديد جاء ليتماشى والمتطلبات التي أتى بها الإصلاح الميزانياتي الجديد.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة العمومية، التسيير المالي، الإصلاح الميزانياتي، القانون العضوي.

تصنيف JEL: H61, H83, M41, M48.

ABSTRACT:

This study sheds light on the new public accounting reform embodied in Law 23-07 that defines the rules of public accounting and financial management, which comes as an inevitable consequence of the reform of the public finance system, which Algeria has been establishing through Organic Law 18-15 on finance laws which was launched in 2023. This study concluded that the establishment of this budgetary reform required, at the same time, a reform of the Public Accounting Law 90-21. This is done by pursuing efficiency in the management of public funds through good governance, and moving from fund accounting to rights-based accounting. In addition to the inclusion of budget execution officers in the wheels of transparency and accountability, and the establishment of a new form of triple accounting (budgetary, general and cost analysis), within the framework of providing efficient and effective accounting information by presenting financial statements that reflect an honest view of the financial situation, which confirms that the new public accounting system is in line with the requirements brought about by the new budgetary reform.

Keywords: Public accounting, financial management, budgetary reform, organic law.

JEL classification : H61, H83, M41, M48.

* عبد الوهاب ميسومي، missoumi.wahab@gmail.com

مقدمة:

اصطبغت المالية العمومية في الجزائر، نحو السير وفق منهج الإصلاح الميزانياتي الشامل، وهو ما دأبت عليه الجزائر من خلال الخوض في غمار إصلاح النظام الميزانياتي والإندماج مع المتطلبات الاقتصادية المالية على دفتيها الداخلية والخارجية، وهو ما تكرر في تحديث دستور مالية الدولة المتجسد في القانون القديم 84-17، الذي حل مكانه القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية، المعدل والمتمم، والذي كانت انطلاقته برسم سنة 2023، والمركّز لاسيما على مبادئ الأهداف والبرامج، بالموازاة مع ذلك، أوجب ذات الأمر إصلاح نظام المحاسبة العمومية في ذات السنة، وهو ما دفع بالمشروع الجزائري إلى المبادرة السريعة في إحداث طفرة نوعية على القانون رقم 90-21 الذي هو الآخر كان لزاما عليه الخوض في غمار الإصلاح وإحلال مكانه القانون رقم 23-07 الذي يحدد قواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، والمسايرة بإصدار نصوصه التطبيقية، والذي حل في ثنايا أحكامه ما لم يحمله سابقه، لاسيما وإتيانه بنظام محاسبة ذو بعد ثلاثي، مرتكزا على التكيف مع المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام IPSAP، لذلك كان لا بد من أن يتماشى نظام المحاسبة العمومي الجديد مع الإصلاح الميزانياتي، لإحداث ثورة نحو العصرية والتحديث في مجال المالية العمومية القائمة على ركائز الحوكمة والعصرية الميزانياتية. وفي خضم السياق وما تم التمهيد له، فإن السؤال الجوهرى لهذه الدراسة، يمكن طرحه كما يلي:

كيف قام المشروع الجزائري بموانمة قواعد المحاسبة العمومية مع الإصلاح الميزانياتي الجديد؟

الأسئلة الفرعية:

وبغية الإجابة على هذا التساؤل، ارتأينا تقسيمه إلى عدة أسئلة فرعية، وذلك كما يلي:

- ما هو الإطار العام للإصلاح الميزانياتي الجديد في الجزائر، وهي دوافع؟
- ماهي أهم الإصلاحات التي طرأت على قانون المحاسبة العمومية؟
- هل تكيف القانون الجديد للمحاسبة العمومية مع القانون العضوي الجديد المتعلق بقوانين المالية؟

فرضيات الدراسة:

- نحو الإجابة على التساؤل الرئيسي والأسئلة الفرعية، إرتأينا التسليم بمبدئيا بالفرضيات التالية، محاولين اختبارها ضمن مضمون هذه الورقة البحثية.
- وجود دوافع داخلية وخارجية أدت نحو الإصلاح الميزانياتي في الجزائر، تجلت من خلال القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم؛
 - إن دخول القانون العضوي رقم 18-15 حيز التنفيذ برسم سنة 2023، أدى ذلك إلى صدور القانون رقم 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، ليحل مكان القانون القديم رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية؛
 - جاء القانون رقم 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، ليوائم متطلبات أحكام القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية.

أهداف الدراسة:

يهدف هذا البحث إلى تناول أهم الإجراءات التكميلية التي أتى بها قانون المحاسبة العمومية الجديد رقم 23-07، مع أحكام القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية، هذا الأخير الذي دخل حيز التنفيذ مع بداية سنة 2023، كان ولا بد أن يكون له قانون محاسبة عمومي جديد يتكيف مع ما أتى به من أحكام تنظم لاسيما عمليات المالية العمومية.

أهمية الدراسة:

إن تجلي أهمية هذه الورقة البحثية، يكمن في إبراز كيفية موانمة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال القانون رقم 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي الذي حل مكان القانون القديم رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، للإصلاح الميزانياتي الذي تجسد من خلال القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم.

منهج الدراسة:

بغية تحقيق أهداف هذا البحث واختبار صحة الفرضيات المذكورة آنفا، فإننا اعتمدنا على المنهج الوصفي والاستقرائي، وذلك من خلال التطرق إلى الإطار العام لكل من القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية، المعدل والمتمم، والقانون رقم 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، وأهم الإصلاحات التي أتى بها كليهما، ناهيك عن استقراء كيفية موانمة قانون المحاسبة العمومية الجديد للإصلاح الميزانياتي الجديد.

تقسيمات الدراسة:

إن عملية تجلي المضمون الكلي لورقة البحث هذه، كانت على سياق ثلاثة محاور أساسية، شملت ما يلي:

- المحور الأول: الإصلاح الميزانياتي على ضوء القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية؛
- المحور الثاني: إصلاح المحاسبة العمومية في ظل القانون رقم 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي؛
- المحور الثالث: موانمة نظام المحاسبة العمومية الجديد للإصلاح الميزانياتي في الجزائر على ضوء القانون العضوي رقم 18-15 والقانون رقم 23-07.

اخور الأول: الإصلاح الميزانياتي على ضوء القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية

على عقب تبني الجزائر مقاربة جديدة نحو الإندماج في الإصلاحات الاقتصادية والمالية الشاملة، كان لازماً عليها تحديث وعصرنة أنظمتها المالية والمحاسبية، وهو ما دفعها نحو أحداث نقلة متميزة من خلال ثانيا روح القانون العضوي رقم 18-15 الذي أرسى بدعائمه نحو منهج النتائج والأهداف.

أولاً- دوافع الإصلاح الميزانياتي الجديد

إن التوجه نحو الإصلاح الميزانياتي لم يكن وليد الأمس، وإنما كان نتاج تراكمات على مدار عدة سنين، أوجبتها دوافع فرضت نفسها على النطاق الداخلي والخارجي، وذلك وفق ما يلي:

1- الدوافع الداخلية: بعد أن أضحى القانون رقم 84-17 لم يعد يتماشى ومقتضيات الإصلاحات السياسية والاقتصادية التي تبنتها الجزائر منذ عشرينين، والذي لم يعد يلي احتياجات المالية العمومية التي تتشعب بالتغيرات الداخلية والخارجية، وهو ما أدى بالجزائر إلى إحداث تغيير جذري في هذا القانون، ومن بين أهم الدوافع الداخلية التي أوجب إحداث هذا الإصلاح الميزانياتي، نذكر لاسيما ما يلي (مشروع تمهيدي للقانون العضوي المتعلق بقوانين المالية، 2017):

1-1- وجوب التوافق مع مبادئ كل من الدستور والحكم الراشد: عطفاً على المجالات المخصصة للقوانين العضوية بموجب الدستور، فإن البرلمان يشرع بقوانين عضوية على عدة قوانين ومن بينها القانون المتعلق بقوانين المالية (دستور الجزائر، 2020)، لذلك أضحى له قيمة قانونية أكبر مما كانت عليه، إذ أنه يحدد الإطار العام الذي تسجل فيه قوانين المالية وكذا الكيفيات المتعلقة بتحصيرها، والمصادقة عليها و تنفيذها، فهو مؤسس على مبدأ الميزنة وليس على طبيعة النفقات كما كان الأمر عليه في ظل القانون القديم 84-17، حيث يوجه نحو تحقيق النتائج انطلاقاً من أهداف محددة، كما يؤول إلى تحقيق هدفين أساسيين، لاسيما من خلال إضفاء إصلاح إطار التسيير العمومي و توجيهه نحو النتائج بالإضافة إلى البحث عن الفعالية وكذا تعزيز شفافية المعلومات الميزانياتية (مشروع تمهيدي للقانون العضوي المتعلق بقوانين المالية، 2017)، حيث يرتقي بإطار الميزانية العمومية إلى المعايير الدولية، كونه مبني على استراتيجية محاكاة نحو تحديث وتعزيز قدرة الوزارة المكلفة بالميزانية على تولي مهامها في إدارة الإنفاق العام والاستشارات الاقتصادية (ACHA & GHOUINI, 2020, p. 380).

1-2- تقادم الإطار القانوني للقانون رقم 84-17: الذي أصبح لا يتلاءم ومتطلبات العصرنة الميزانياتية، وذلك لما يحوي في طياته العديد من النقص التي تحول دون وضع أسس عصرنة الميزانية العامة، ويتضح ذلك جلياً على سبيل المثال لا الحصر، من خلال لاسيما ما يلي:

- **غياب إطار سليم للميزانية،** عقب استقلال الجزائر دأبت الجزائر على تطبيق نظام ميزانية البند، واستمر تطبيق هذا النظام حتى في ظل نهج الاشتراكية، كما ودأبت على إرساء أسسه التشريعية والتنظيمية وذلك في حدود سنة 1984، وأرست دعائمه من خلال حيثيات القانون رقم 84-17، والذي يعتمد على المرسوم الفرنسي الصادر في 2 يناير 1959، وهو ما يفسر علاوة على ذلك أن قانون المالية الجزائري كان مشبعاً بأثار من القوانين الفرنسية، وموازية مع ذلك كانت كل الترسانة القانونية الموروثة مطبقة، باستثناء ما يتعارض مع السيادة الوطنية (CHEURFA A. , 2016, p. 22).

- **نقص مرتبطة بمدونة الميزانية:** هذه الأخيرة التي لا تلي ما توجه احتياجات التسيير المالي العصري، كونها تحوي جملة من النقص، لاسيما منها التوبيخ غير المتجانس ناهيك عن التخصيصات غير المثلى للأعباء متجسداً ذلك في عدم تجانس مدونتي التسيير والتجهيز (عبدوس، 2020-2021، صفحة 63)، وهو ما من شأنه أن يصعب مهمة كل من المحاسب العمومي والمراقب الميزانياتي في الفهم الصحيح والسليم للمدونة والوثائق المحاسبية، مما ينتج عنه الرفض المتكرر للعديد من العمليات (جزولي، 2024، صفحة 39).

- **اختلالات في الرقابة:** ويظهر ذلك جلياً، لاسيما، من خلال قانون ضبط الميزانية والمركز على تقييم للثلاث السنوات السابقة، وهو ما يُصعّب عمل نواب البرلمان بغرفتيه من الرقابة على المال العام، بالإضافة إلى تكرار عملية الرقابة بين المحاسب العمومي والمراقب الميزانياتي وهو ما ينتج عنه طول وصعوبة الإجراءات المتبعة في تسيير عمليات المالية العمومية (جزولي، 2024، الصفحات 40-41).

2- الدوافع الخارجية: في خضم التقلبات المالية العالمية التي تضع المالية العمومية قاب قوسين أو أدنى من أن تشهد تغييراً يومياً على النظام المالي العالمي، وذلك على أعقاب الميزانيات الكلاسيكية التي طالما شهدت فترات ركود واستقرار لفترات طويلة، أضحت في العصر الحديث موضع تساؤل يشوبه الرفع بما يسمى بالمبادئ المعاصرة على غرار، مبدأ الجدوى أو الاستقرار بالإضافة إلى مبدأ المساواة، وذلك من خلال لاسيما ما يلي (CHEURFA A. , 2016, p. 14):

1-2- العولمة المالية ومتطلبات المؤسسات الدولية: في اتسام السياق الدولي باضطراب النظم المالية العمومية زيادة على توعية المؤسسات المالية الدولية، الأمر الذي من شأنه عزز من تطوير حركة دولية نحو توحيد المالبات العمومية والأطر الميزانياتية (CHEURFA N. , 2020, p. 160)، حيث وجهت الجزائر الدفة نحو موائمة هذا الإصلاح الدولي وذلك من خلال ما يلي:

1-1-2- نشأة مشروع عصرنة الميزانية انطلاقاً من التحولات الدولية: أعربت الجزائر عن رغبتها في تحديث وتطوير الأساليب المنتهجة في تخطيط، تحضير وتنفيذ الميزانية والرقابة عليها، وهذا بتعاقدتها مع العديد من الهيئات المالية الدولية، بغية تمويل وتقديم الاستشارة ذات الصلة، والتي تتركز بصفة رئيسية على الانتقال من التسيير القائم على الوسائل إلى التسيير القائم وفق النتائج (عبدو، 2018/2019، صفحة 304)، حيث يعد نهضة عصرنة الميزانية جزءاً من حركة دولية لتوحيد أطر الميزانية، في حين أنه من المسلّم به، أن الضغط الدولي يعتبر دافعاً رئيسياً في التغيير الجذري للأطر الميزانياتية (CHEURFA A. , 2016, p. 47)، وهو ما توجهه العولمة في شقها المالي برسم غاية إزاحة كل أشكال القيود والعقبات القانونية، بتصويب التشريع والقانون نحو موائمة ما توجهه روافد اقتصاد السوق (أكحل، الحكامة المالية وترشيد الإنفاق العام (دراسة حالة إصلاح المالية العامة في الجزائر)، 2019-2020، صفحة 443).

2-1-2- كرونولوجيا العصرية الميزانياتية في الجزائر: إن بزوغ فكرة الإصلاح الميزانياتي في الجزائر ترجع إلى سنة 1998، فمشروع الإصلاح كان نتيجة نقاش بين الطرف الجزائري والبنك العالمي لاسيما في فترة (1998-2000) (الجوزي، 2014/2013، صفحة 215)، بالإضافة إلى تعاونها مع صندوق النقد الدولي كمرحلة مكتملة للبرامج التصحيحية التي بادر بها بعد فشل برامجه التصحيحية في بعض الدول لعدم تحقيقها الانطلاقة الاقتصادية المنشودة، وتسببها في تفاقم الفوارق الاجتماعية لدى كثير من البلدان، وأرجح ذلك إلى السياسات المالية المنتهجة (تومي، 2012، صفحة 153)، ففي ديسمبر 2004، قدم صندوق النقد الدولي تقرير حول مراقبة المعايير والقواعد المتعلقة لاسيما بتقييم ممارسات شفافية الميزانية على ضوء مدونة الممارسات الرشيدة، وأشار إلى أن الجزائر بصدد إجراء إصلاح هام في الميزانية نحو الكفاءة وإجبارية إحراز تقدم لتحقيق مستوى مُرضٍ من الشفافية (MERNACHE, 2016-2017, p. 274).

2-1-3- اتفاقيات الجزائر مع المؤسسات الدولية في مجال عصرية الميزانية: دأبت الجزائر نحو إعداد مشروع يتضمن عصرية الأنظمة الميزانياتية، أين تم إبرام اتفاقين أحدهما مع الشركة الكندية للخدمات والاستشارات CRC-Sogema، واتفاق آخر مع مجمع النفع الفرنسي GIP-Adetef الذي أوكلت له مهمة إعادة هيكلة دورة النفقة، وذلك بغية عصرية الطرق المتبعة في إعداد الميزانية العامة وذلك نحو الرفع من درجة الأداء الميزانياتي (أحسن، 2023، صفحة 129). وفي خضم ذلك قامت الجزائر بتوقيع اتفاقات مع مؤسسات دولية منها (الجوزي، 2014/2013، الصفحات 216-217):

- **توقيع اتفاقية مع البنك العالمي:** تقدر تكلفة مشروع عصرية الميزانية بحوالي 24,4 مليون دولار، حيث وقعت الجزائر اتفاقية مع البنك العالمي لدعم إصلاح نظام الموازنة من خلال القرض رقم 70470 الموقع عليها في 06 فبراير 2001، غير أن تنفيذها عرف تأخرا دام 03 سنوات، وقد قام البنك العالمي بإصدار تقارير تخص تمويله للمشروع وتبين مكوناته، وفي أكتوبر 2004 تم توقيع عقدين إطار الموازنة العامة المتعددة السنوات، وتحسين تقديم الموازنة، ليتم في أبريل 2005 توقيع عقدا لتجديد دورة النفقة العمومية (MAEP, 2008, p. 119).

- **التعاقد مع المؤسسة الكندية CRC SOGEMA:** مراحل دورة إصلاح الموازنة المقترحة ضمن التقرير الذي أعده وقدمه الخبير الاستشاري الكندي صاحب مكتب الدراسات CRC SOGEMA حول عصرية أنظمة الموازنة، يحمل في طياته ما يلي (حدادي و بن زيدي، 2019، صفحة 50):

أ- عقد المشروع الأول للفترة 2004-2007: تم عرض المرتكزات الأساسية المتجسدة لاسيما في تنظيم ملتقيات ومحاضرات، بالتركيز على التجربتين الكندية والفرنسية، تمحورت لاسيما حول تحديث نظام الميزانية، من خلال ثلاثة أجزاء رئيسية شملت إطار الميزانية المتعدد السنوات، تحسين عرض الميزانية وكذا تعزيز الوظيفة الاستشارية للوزارة المكلفة بالميزانية (الجوزي، 2014/2013، صفحة 216)؛

ب- عقد المشروع الثاني للفترة 2008-2012: وتعتبر المرحلة التطبيقية والتي كانت بالتنسيق مع مكتب الدراسات الكندي، والذي بادر بعقد دورات تكوينية، والتحضير للميزانية بالاعتماد على التقنيات الجديدة لاسيما ما تعلق بميزانية البرامج، وإقامة موازنة متعددة السنوات (حدادي و بن زيدي، 2019، صفحة 51)، وذلك من خلال الدعم القانوني لإطار الإنفاق المتوسط المدى ووضع نظام معلوماتية بالإضافة إلى التكوين والاتصال (الجوزي، 2014/2013، صفحة 217).

2-1-4- دعم الاتحاد الأوروبي لإصلاح المالية العامة في الجزائر: تم التصديق على الاتفاق الأوروبي المتوسطي من أجل تأسيس شراكة بين الجزائر والمجموعة الأوروبية والدول الأعضاء فيها، وذلك ببالونسيا يوم 22 أبريل 2002، وذلك بموجب المرسوم الرئاسي رقم 05-159 الذي يشمل ملاحق وبروتوكولات (مرسوم رئاسي رقم 05-159، 2005)، وفي ذات السياق، بادر الاتحاد الأوروبي بتسليط الضوء على عدة برامج تستهدف تقديم الدعم للجزائر، لاسيما، بخصوص تقديم تدابير بشأن تحديث وعصرية نظام المالية العمومية، حيث تم الاتفاق خلال مجلس الشراكة الرفع المستوى على حزمة من الإصلاحات والتي من بينها إصلاح المالية العمومية، بمبلغ قدره 10 مليون يورو، والذي تجسد من خلال دعم تنفيذ المخطط الاستراتيجي لعصرية المالية العمومية القائم على النوعية والنتائج (جلال و جحا، 2021، صفحة 281).

2-2- المطالبة الدولية بشفافية أنظمة الميزانية: إن خوض الجزائر غمار العولمة المالية يجعلها معرضة لتأثير وتقلبات الأسواق العالمية، لاسيما وأن الجزائر تتوسع على الأسواق العالمية عن طريق سوق المواد البترولية، والتي قد تَنَبُّ إلى كونها مصدر ينعكس على التوازنات المالية، إذا أصبحت الشركات المتعددة الجنسيات والتكتلات الاقتصادية الكبرى تؤثر على ميزانية الدول، كما وتطالب هذه المنظمات بضرورة تطوير أساليب ونظم الميزانية وتسيير المال العام ودعمها لها من خلال التوصيات والتقارير التي تصدرها في هذا السياق، من خلال إرسائها لركائز الشفافية والحكم الرشيد ومشاركة الكل في صنع القرار الميزانياتي وهو السياق ذاته الذي تدور حوله توصيات وجهود المنظمات الدولية (تشانسان، 2018-2019، صفحة 310).

ثانيا- أهداف ومحاور القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية

يسعى القانون العضوي الجديد المتعلق بقوانين المالية نحو تحقيق جُملة من الأهداف التي تعتبر النواة الأساسية في تحقيق السياسة العمومية المتبعة، وذلك من خلال اتباع محاور تعتبر بمثابة الركيزة الأساسية التي بُني عليها هذا القانون.

1- فحوى القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية: يصبو القانون العضوي الجديد نحو تعريف إطار تسيير المالية العمومية، باعتباره دستور مالية الدولة وكونه يحدد العلاقة المالية بين السلطات الثلاثة والإطار المحدد لمبادئ إعداد وتنفيذ الميزانية العامة (OUDAI, 2022, p. 263)، والذي من شأنه أن يحكم إعداد قوانين المالية، وكذا مضمونها وكيفية تقديمها والمصادقة عليها من قبل البرلمان، كما يحدد مبادئ وقواعد المالية العمومية وحسابات الدولة وكذا تنفيذ قوانين المالية ومراقبة تنفيذها (قانون عضوي رقم 18-15، 2018).

كما وأضفى المشرع الجزائري صبغة جديدة من خلال إحداث طفرة جديدة، لاسيما في الأساس الذي ترتكز عليه قوانين المالية، وذلك من خلال توجيه دفعة التسيير الميزانياتي من البنود اتجاه الأهداف والبرامج، وليس كما كان معمولا به في ظل القانون العضوي القديم 84-17، إذ أن القانون الجديد يسعى نحو تحقيق هدفين رئيسيين ألا وهما (أكحل، الحكامة المالية وترشيد الإنفاق العام (دراسة حالة إصلاح المالية العامة في الجزائر)، 2019-2020، صفحة 445):

1-1- إطار إصلاح التسيير العمومي وتوجيهه نحو النتائج: تتبنى جميع الدول مقاربات نحو تسيير ميزانياتها على نهج القواعد المطبقة على القطاع الخاص، إذ يتم تأطير وبرمجة الميزانية وتجسيد السياسات العمومية للدولة من خلال الارتكاز على دعائم التسيير المتمحور حول النتائج، انطلاقا من أهداف واضحة المعالم ومحددة، أين تكون موضوع تقييم (قانون عضوي رقم 18-15، 2018)، إذ تكون ركيزة النتائج من خلال توجيه مسار النفقات نحو منطوق النتائج التي أصبحت مقاربة بديلة للبنود والوسائل، والتوجه نحو تسطير فعالية وكفاءة أداء السياسات العمومية، والنهوض نحو الرقي بالمرافق العمومية، وهذا ما من شأنه أن يُكرس قانون المالية بكونه أداة فعالة لتطبيق السياسات العمومية، وتعزيز أوصل الربط بين الاستراتيجيات القطاعية، عن طريق تبني تأطير ميزانياتي متوسط المدى، لتمكين تحديد أوجه القصور بمقارنة النتائج وقياسها وتقييمها (حراق، 2021، الصفحات 25-26)، كما أن القانون العضوي الجديد، من خلال الإطار الميزانياتي المتوسط المدى، يسعى لتحقيق ما يلي (مرسوم تنفيذي رقم 20-335، 2020):

- السعي نحو تعزيز توازن مكونات الاقتصاد الكلي وكذا كل ما يتعلق بالانضباط الميزانياتي؛
- العمل على إيجاد طرق نحو تخصيص أفضل للموارد الميزانية المحتملة وذلك وفق ما تلمحه النفقات المبنية على الأهداف المسطرة؛
- جعل التنبؤ الميزانياتي أكثر دقة، مع السعي نحو تخصيص أمثل وأرشد للنفقات العمومية؛
- تجنب عدم تغطية ما تتطلبه الميزانية بصفة مستمرة، مع جعل تقييم التنبؤات الميزانياتية أكثر مصداقية.

1-2- تعزيز شفافية المعلومات الميزانياتية: حمل القانون الجديد في طيات أحكامه العديد من الإجراءات التي تحدف للإفصاح وتعزيز الشفافية للوثائق الميزانياتية تبريرا للاختيارات ذات الصلة بالسياسية العمومية، لاسيما ما تعلق منها بقوانين المالية، والوثائق التي وجب إرفاقها معه، لذلك فإن تعزيز شفافية المالية العمومية يعتبر عاملا حاسما في تسيير المالية العمومية والمساءلة عنها (TADJINE DAHMOUNE, 2022, p. 345)، كما وينم القانون العضوي الجديد إلى تجسيد العديد من الأهداف التي توائم الانفتاح الميزانياتي كما أنها تحدد أهداف كل من السلطتين التنفيذية والتشريعية (حيرش و طرشي، 2020، الصفحات 130-131).

2- المحاور الرئيسية للقانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية: في خضم الإصلاح الميزانياتي المرتكز على مسعى منطقي، يأخذ في طياته جملة من الاعتبارات العامة للدولة، ليصبح القانون الجديد نتاج الإصلاحات الجديدة، مُشكِّلا بذلك ثمرة تراكم تجارب ومحাকা على عدة سنين، والمركّز، لاسيما على المحاور التالية (أكحل، الحكامة المالية وترشيد الإنفاق العام (دراسة حالة إصلاح المالية العامة في الجزائر)، 2019-2020، صفحة 446):

1-2- دعم التوازن الهيكلي للميزانية: نحو الوصول إلى المنهج العام للإصلاح الميزانياتي والتوجه نحو النتائج والأهداف، وذلك من خلال إعادة النظر في تنظيم مدونة الميزانية، والتي أضحت في ظل القانون الجديد ترتكز على مفهوم النتائج كوحدة جديدة للميزانية وكأساس مهم (أكحل، القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية وإصلاح تسيير المالية العمومية، 2022، صفحة 710)، والتخلي عن منهج ميزانية البنود التي كانت سائدة في القانون القديم، أين أصبح هناك توحيد ميزانيات التسيير والاستثمار والتحويل من خلال التخصيص الجديد للاعتمادات ليتم تصنيف أعباء ميزانية الدولة حسب عدة اعتبارات، لاسيما منها النشاط، الطبيعة الاقتصادية الوظائف الكبرى للدولة وكذا الهيئات الإدارية المكلفة بإعداد ميزانية الدولة وتنفيذها (قانون عضوي رقم 18-15، 2018).

حيث إن مجموع البرامج يعبر عن حقيقة، وتقسم البرامج إلى برامج فرعية وأنشطة تسهم في تنفيذ سياسة عمومية محددة، كما يتضمن البرنامج مجمل الاعتمادات التي تدعم إنجاز مهام خاصة تابعة لمصلحة أو عدة مصالح لقطاع وزاري أو هيئات عمومية محددة حسب مجموعة من الأهداف الدقيقة والواضحة (قانون عضوي رقم 18-15، 2018)، وبهذا تقوم المقاربة الجديدة نحو تجميع الموارد حول البرامج لتحقيق أهداف مرفقة بمؤشرات لقياس النتائج (أكحل، الحكامة المالية وترشيد الإنفاق العام (دراسة حالة إصلاح المالية العامة في الجزائر)، 2019-2020، صفحة 448).

2-2- اتباع مقاربة متعددة السنوات: أين يتم التأطير الميزانياتي في ظل نظرة استشرافية متوسطة المدى يتم إعدادها كل سنة من طرف الحكومة، وذلك أثناء إعداد قوانين المالية، كما ويحدد للسنوات الـ 03 المقبلة، تقديرات كل من الإيرادات والنفقات ورصيد الميزانية والمديونية العامة إن اقتضى ذلك الأمر، كما أنه يمكن أثناء إعداد مشروع قوانين المالية مراجعة التأطير الميزانياتي المتوسط المدى (قانون عضوي رقم 18-15، 2018).

إذ تشمل الميزانية في مجملها الاستثمارات والنفقات الجارية، مركزة على المبدأ السنوي، أين تشمل توقعات كل قطاع وسياسته المنتهجة، كما يتم إعدادها وعرضها مع هذه التوقعات على مدار 03 سنوات قادمة، ويدخل في إطار اقتصادي جزئي متناسق من نفس الفترة (أكحل، الحكامة المالية وترشيد الإنفاق العام (دراسة حالة إصلاح المالية العامة في الجزائر)، 2019-2020، صفحة 449).

2-3- تحميل المسيرين مسؤولية ومراقبة الأداء: أضفى القانون العضوي الجديد المزيد من حرية التصرف لدى أعوان تنفيذ الميزانية، كما وأردف المسؤولية بالمحاسبة وتقييم النتائج، كما يظهر ذلك جليا في حركة الاعتمادات المالية سواء بالنقل أو التحويل حفاظا على الجوهر العام للبرنامج المسطر (قانون عضوي رقم 18-15، 2018)، وبذلك، فإن المسيرون ملزمون بتقديم حساب عن النتائج التي تم تحقيقها فعليا، كما ويخضعون للرقابة تجسيدا لمؤشرات الأداء في حركة الإيرادات والنفقات، وتتجلى المحاسبة من خلال قانون تسوية الميزانية الذي يعطي صورة حقيقة عن حركة الأموال ومدى بلوغ الأهداف المسطرة والتي يتم قياسها وتتبعها من خلال مؤشرات الأداء المرتبطة بها والنتائج الحققة والتفسيرات المتعلقة بالفوارق المعينة (أكحل، الحكامة المالية وترشيد الإنفاق العام (دراسة حالة إصلاح المالية العامة في

الجزائر)، 2019-2020، صفحة 456)، وكما و يشكل التخصص من خلال الشمولية أو في نقل الاعتمادات الأدلة الرئيسية التي تمنح للمسيرين حرية أكبر مقابل تحملهم مسؤولية أكبر (مشروع تمهيدي للقانون العضوي المتعلق بقوانين المالية، 2017).

2-4- الزكي بمضامين قوانين المالية وسبل تقديمها: في سياق التحول المنشود لتبني التسيير المتمحور حول النتائج، وذلك من خلال إضفاء مزيد من الشفافية وإدخال نظام تصنيف جديد للإتفاق وتجديد وثائق الميزانية وتبسيطها وإتاحتها للفاعلين في المجال المالي خاصة البرلمان بغرفتيه وكذا المجتمع المدني (أكحل، الحكامة المالية وترشيد الإتفاق العام) (دراسة حالة إصلاح المالية العامة في الجزائر)، 2019-2020، صفحة 452)، من خلال إثراء الوثائق الميزانياتية التي تقدمها الحكومة بداية من مشروع قانون المالية إلى القانون المتضمن تسوية الميزانية، حيث تبادر الحكومة بعرض أمام البرلمان تقريراً حول تطور وضعية الاقتصاد الوطني وتوجيه المالية العمومية قبل نهاية الثلاثي الأول من كل سنة، وكما ويرفق طي قانون المالية تقرير عن الوضعية والآفاق الاقتصادية والاجتماعية والمالية على المدى المتوسط، ويبرز لاسيما التوازنات الاقتصادية والمالية والتقديرية، وملاحق تفسيرية (قانون عضوي رقم 18-15، 2018).

وبهذا الشأن، فإن القانون العضوي رقم 18-15 يتكون من 06 أبواب، تشمل لاسيما الأحكام العامة، موارد الدولة وأعبائها وحساباتها، تحضير مشاريع قوانين المالية وتقديمها والمصادقة عليها وكذا تنفيذها، بالإضافة إلى قانون تسوية الميزانية وأخيراً أحكام انتقالية وختامية، كما نجد أن مشروع قانون المالية يتضمن 04 أجزاء متباينة، وفق ما يلي (قانون عضوي رقم 18-15، 2018):

الجزء الأول: الذي يشمل الأحكام التي تبين كيفية الترخيص لتحصيل الإيرادات العمومية سنوياً وكذا تخصيصها، بالإضافة إلى ما يتم توقعه من طرف الحكومة وذلك بغية تغطية عمليات المالية العمومية؛

الجزء الثاني: يحدد الميزانية العامة حسب كل قطاع وزاري ومؤسسة عمومية ومبلغ رخص الالتزام واعتمادات الدفع، وكذا مبلغ اعتمادات الدفع، وعندها الاقتضاء رخص الالتزام لكل حساب من حسابات التخصيص الخاص؛

الجزء الثالث: يتضمن رخصة منح ضمانات الدولة ورخصة التكفل بديون الغير وتحديد نظامهما، الأحكام المتعلقة بوعاء ونسبة وكيفية تحصيل الإخضاعات مهما كانت طبيعتها بالإضافة إلى كل حكم يتعلق بقواعد المحاسبة العمومية وتنفيذ ورقابة عمليات المالية العمومية.

الجزء الرابع: يشمل الجداول الرئيسية الأربعة المكونة من:

الجدول رقم 01: جداول قانون المالية.

الجدول	المحتوى
الجدول "أ"	يشمل الإيرادات مقسمة لإيراد بإيراد.
الجدول "ب"	يبين رخص الالتزام واعتمادات الدفع المفتوحة للسنة والموزعة حسب كل وزارة أو مؤسسة عمومية، وحسب البرامج والتخصيص.
الجدول "ج"	يبين قائمة الحسابات الخاصة للخزينة ومحتواها، حسب كل صنف.
الجدول "د"	يبين التوازنات الميزانياتية والمالية والاقتصادية.
الجدول "هـ"	يبين قائمة الضرائب والإخضاعات الأخرى وحواصلها، المخصصة للدولة والجماعات المحلية وكذا تلك المخصصة بطريقة غير مباشرة لهذه الأخيرة.
الجدول "و"	يتعلق بالرسوم شبه الجبائية.
الجدول "ز"	يتعلق بالانقطاعات الإجبارية غير الجبائية الموجهة لتمويل هيئات الضمان الاجتماعي.
الجدول "ح"	يبين تقديرات النفقات الجبائية.

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على (قانون عضوي رقم 18-15، 2018).

بالإضافة إلى ذلك، يُرفق طي مشروع قانون المالية، التقارير التالية (قانون عضوي رقم 18-15، 2018):

- تقرير عن الوضعية والآفاق الاقتصادية والاجتماعية والمالية على المدى المتوسط ويبرز على الخصوص التوازنات الاقتصادية والمالية التقديرية؛
- ملاحق تفسيرية يبين فيها، لاسيما التطور حسب صنف الضرائب بما فيها تلك المتعلقة بالتدابير الجديدة عامة، تقديرات الحواصل الناتجة عن الموارد الأخرى؛
- وثائق مجمعة في 03 أحجام تتعلق كل منها بمشروع ميزانية الدولة، وتقرير عن الأولويات والتخطيط المُعد من قبل كل مسؤول عن محفظة برامج، حيث يتضمن كل برنامج، لاسيما التوزيع حسب الأبواب للنفقات والأهداف المحددة والنتائج المنتظرة وكذا تقييمها، مع الإشارة لاسيما لقائمة المشاريع الكبرى، بالإضافة إلى التوزيع الإقليمي للميزانية؛

- جدول استحقاق الاعتمادات المتعلقة برخص الالتزام؛

- قائمة كاملة للحسابات الخاصة للخزينة تبرز على الخصوص مبلغ الإيرادات والنفقات المتوقعة لحسابات التخصيص الخاص؛

- جدول التعداد يبين فيه تطوراته ويبرز التغيرات السنوية، ويُعد حسب كيفية محددة عن طريق التنظيم.

كما أن مشاريع قوانين المالية التصحيحية المودعة، تتضمن نفس أجزاء قانون المالية، وترفق طيها، بما يلي (قانون عضوي رقم 18-15، 2018):

- تقرير يتضمن تفسيرات لما تم تعديله وتداركه في قانون المالية للسنة المعنية؛

- كل وثيقة أو مستند يضافي إلى عرض المعلومات التي دعت إلى الحاجة للتعديل والتكميل والإصلاح لقانون المالية للسنة ذات الصلة.

من جانب آخر، هناك قانون آخر يتضمن تسوية الميزانية، الذي يتم إيداع مشروعه والوثائق الملحقة به، لدى مكتب المجلس الشعبي الوطني، قبل الفاتح من أوت من السنة، والذي يتعلق بـ "السنة المالية-1"، حيث يضبط المبلغ النهائي للإيرادات التي تم قبضها والنفقات التي تم تنفيذها خلال السنة، كما يضبط المبلغ النهائي لموارد وأعباء الخزينة التي ساهمت في تحقيق التوازن المالي للسنة الموافقة، ويصادق على حساب نتائج السنة المالية الذي يعد على أساس الموارد والأعباء، كما يخصص في الحصيلة نتيجة محاسبة السنة المالية ذات الصلة ويصادق على الحصيلة بعد هذا التخصيص وكذا ملحقاتها، كما ويرفق طيه ما يلي (قانون عضوي رقم 18-15، 2018):

- ملاحق تفسيرية تتعلق بنتائج العمليات الميزانياتية والحسابات الخاصة للخزينة وعمليات الخزينة؛
 - الحساب العام للدولة، والذي يشمل الميزان العام للحسابات وكذا حساب النتائج بالإضافة على الحصيلة وكذا الملاحق ذات الصلة، ناهيك عن تقييم الالتزامات الخارجية للدولة، وتقرير يوضح لاسيما التغييرات التي طرأت على المساعي والطرق وكذا القواعد المحاسبية المتبعة خلال السنة المالية؛
 - تقرير وزاري للمردودية، يوضح من خلاله الظروف التي نُفذت فيها البرامج المسجلة في الميزانية وكذا مدى بلوغ الأهداف المتوقعة التي يتم قياسها وتتبعها من خلال مؤشرات الأداء المرتبطة بها، والنتائج المحققة والتفسيرات المتعلقة بالفوارق المعانية؛
 - تقرير لمجلس المحاسبة يتعلق بنتائج تنفيذ قانون المالية للسنة المالية المعنية، وتسيير الاعتمادات المالية التي تمت دراستها بالأخص على ضوء البرامج المنفذة؛
 - تقرير لمجلس المحاسبة يتعلق بتصديق حسابات الدولة وفق المبادئ النظامية والصدق والوفاء، ويدعم هذا التصديق بتقرير يبين التحقيقات التي أُجريت بهذا الشأن.
- 2-5- وضع مدونات الميزانية:** حيث تم توحيد كل من ميزانيات التسيير والتجهيز في حساب وحيد، وذلك من خلال التخصيص الجديد الذي ينص على وضع برامج عوض قطاعات وأبواب، مع استكمال في استعمال مفهوم التسيير والاستثمار كعناوين وليس كميزانيات مستقلة، حيث تم تعديل نظام المدونات ليصبح أكثر وضوحاً وتكميلاً (مشروع تمهيدي للقانون العضوي المتعلق بقوانين المالية، 2017).

الخو الثاني: إصلاح المحاسبة العمومية في ظل القانون رقم 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي

في ظل إلغاء القانون رقم 90-21 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية، الذي أضحى لا يتلاءم ومتطلبات الانفتاح المحاسبي، كان لا مفر من إصلاح هذا القانون، وهو ما تجسد في صدور القانون رقم 23-07.

أولاً- الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية

يُصَبِّحُ فحوى المفهوم العام للمحاسبة العمومية نحو رسم معالم الأطر الكبرى التي تنظم العمليات المحاسبية للدول، إلا أنه يعتره التجديد والتحديث مواكبة للمتطلبات الميزانياتية والمالية لكل منظومة وتوجه مالي.

1- تعريف المحاسبة العمومية: تُعنى المحاسبة العمومية بكونها تلك القواعد والإجراءات القانونية التي وجب التقيد بها خلال عمليات تسيير المال العمومي (جزولي، 2024، صفحة 77)، فيتعين على كل دولة، من أجل تسيير أموالها، إنشاء نظام محاسبة عمومية محدد، من أجل التحكم في حركة الاعتمادات المالية من التحصيل إلى الانفاق من خلال تنظيم ومعالجة المعلومات المالية والرقابة عليها، مع أفراد كل عون ذو صلة بالأموال العامة بالتزامات ومسؤوليات تقع على عاتقه (قوجيل، 2024، صفحة 160)، وذلك عن طريق المتابعة الدقيقة لحركات تدفقات الأموال، ومراقبة مسار العمليات المحاسبية، من أجل الوصول إلى أسمى هدف في حفظ المال العام (BOUMDIENE, 2021, p. 166)، كما تبين كيفية مسك الحسابات للأعوان المكلفين بها (قنوش، 2024، صفحة 17).

لذلك فإن إيلاء المحاسبة العمومية الدور المنوط بها في مجال تنفيذ ومراقبة العمليات المالية للدولة، يتجلى في كونها الحيز التطبيقي الحاضن للمسعى الميزانياتي، مع إضفاء روافدها لتتماشى وما التشريع القانوني (ACHA & GHOUINI, 2020, p. 381)، والتي تتركز على عدة قواعد وإجراءات يعتبرها أعوان تنفيذ الميزانية الدستور المالي لهم أثناء ممارسة مهامهم المالية (صادفي، 2024، صفحة 44)، من تنفيذ العمليات المحاسبية من تحصيل الإيرادات وتسديد للنفقات، وصولاً إلى الرقابة، وذلك على وحدات القطاع العمومي (شلال، 2024/2013، صفحة 05).

تكييفاً للإصلاح الميزانياتي في الجزائر، كان لا بد من إحداث تغيير في قواعد المحاسبة العمومية، ذات الأمر تمخض نحو إلغاء القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية (عشة، 2022-2021، صفحة 213)، وصدور القانون الجديد رقم 23-07، الذي أعطى صبغة جديدة للمحاسبة العمومية لاسيما الثلاثية، إذ أضحت تطبق المحاسبة العمومية على الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بـ: الدولة، الجماعات المحلية، والمؤسسات العمومية الإدارية والمؤسسات العمومية للصحة وكذا الأشخاص المعنوية الأخرى المكلفة بتنفيذ كل أو جزء من برنامج الدولة في مفهوم القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم، كما تهدف المحاسبة العمومية إلى وصف وتنفيذ ورقابة العمليات الميزانياتية وعمليات الخزينة والممتلكات وكذا إعلام هيئات الرقابة والتسيير (مرسوم تنفيذي رقم 24-90، 2024)، كما أن هذا القانون يتكيف ومعايير المحاسبة الدولية العمومية IPSAS (أبركان و بوعلي، 2024، صفحة 37)، عكس ما كان يحمل في طياته القانون القديم الذي أصبح لا يتماشى مع ما تتطلبه المعاملات المالية وأطراف الإفصاح المالي (سايعي و نصير، 2024، صفحة 695).

2- موضوع ومضمون المحاسبة العمومية: تُنأى المحاسبة العمومية بكونها مقارنة وضعت لعدة أسباب، لاسيما ما تعلق منها بتأطير المعلومات المالية الخاصة بالهيئات والمؤسسات الخاضعة للقانون العام والتي تتم إدارتها وفق قواعد القانون الإداري والمتصرفة في معظم الأحيان كسلطات عمومية (قنوش، 2024، صفحة 37)، ويتجلى موضوع المحاسبة العمومية لاسيما من خلال ما يلي (قانون رقم 23-07، 2023):

- إدخال وتصنيف وتسجيل ومراقبة بيانات العمليات الميزانياتية والمحاسبية وعمليات الخزينة بهدف إنشاء حسابات مطابقة للتنظيم وصادقة؛
- عرض قوائم مالية تعكس صورة صادقة عن الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة عند قفل السنة المالية؛

- المساهمة في حساب تكلفة الأنشطة أو الخدمات وكذا تقييم نجاحتها.

حيث يتم إجراء مسك المحاسبة العمومية عن طريق مسعى معلوماتي مُدمج يكفل جميع العمليات المنفذة من قبل المراكز المحاسبية، والتي يستوجب مسكها بواسطة رقمية، يتم الأخذ بالاعتبار من خلالها شروط حفظ البيانات، تعريفها، تأمينها، مصداقيتها واسترجاعها، وذلك لمدة سنة مدنية، بداية من تاريخ أول يناير إلى غاية 31 ديسمبر من السنة ذات الصلة (قانون رقم 23-07، 2023).

3- أهداف المحاسبة العمومية وفقا لأحكام القانون رقم 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي: ترمي المحاسبة العمومية، إلى تحقيق جملة من الأهداف، تتوارى من خلال عملية تجميعية تراكمية للقواعد المالية الناتجة عن عمل الحكومة والإيعاز بها إلى الأطراف المعنية بها (عشة، 2021-2022، صفحة 05)، حيث نجد أن القانون رقم 23-07 يسعى إلى تحقيق عديد من الغايات، نوجز منها لاسيما (جزولي، 2024، صفحة 83، 82):

- توفير الحماية للأموال العامة؛

- تأمين الاحترام الصارم للترخيصات الميزانياتية؛

- التوجه نحو جعل الهيئات العمومية تسيير بنجاعة وفعالية؛

- ضمان تحقيق الرشادة في عمليات الإنفاق العمومي؛

- توفير المعلومات اللازمة للمساءلة؛

- التحديد الدقيق للإيرادات والنفقات العمومية الفعلية؛

- حماية الأموال العمومية، من خلال تكييف دور الرقابة الميزانياتية (قوجيل، 2024، صفحة 160).

ثانيا- الأعوان المكلفون بتنفيذ الميزانية والعمليات المالية والمحاسبية

للتحكم في دوايب إنفاق وصرف الأموال العمومية، ونظرا لكون هذه الأخيرة لا بد وأن تتم في إطار منظم حفاظا عليها، فإن القيام بتنفيذ ميزانية الدولة، يتطلب تكليف أعوان متجسدين لاسيما في كل من المحاسب العمومي الذي تنطلق مهمته عند انتهاء الأمر بالصرف من مهمته، مع وجود عون آخر يتكفل بمهمة الرقابة والمتجسد في المراقب الميزانياتي (زرغان، 2023، صفحة 326).

1- الآمرون بالصرف: يُعنى صرف الأموال العمومية، في إطار منظم، فإن المشرع الجزائري، أوكل هذه المهمة، للأعوان، لاسيما المسؤول عن الهيئات العمومية، وذلك بإصدار أوامر بالصرف للعون المكلف بذلك.

1-1- تعريف الآمرين بالصرف والتزامهم: هو ذلك العون المكلف بتنفيذ عملية الالتزام، التصفية والأمر بالصرف والمعتمد لدى المحاسب العمومي من أجل إنجاز عمليتي الإيرادات والنفقات (قنوش، 2024، صفحة 85)، حيث يعتبر أمرا بالصرف، كل شخص معين أو منتخب أو مكلف بهدف تولي برمجة وتوفير الاعتمادات المالية وتوزيع و/أو تنفيذ العمليات الميزانياتية والمالية والممتلكات (مرسوم تنفيذي رقم 24-92، 2024)، للأشخاص المعنوية المذكورة في القانون المتعلق بالمحاسبة العمومية رقم 23-07، حيث يكلفون بما يأتي (قانون رقم 23-07، 2023):

- إثبات الحقوق والالتزامات وتصفية الإيرادات وإصدار أوامر الإيرادات المتعلقة بها؛

- ضمان الالتزام والتصفية والأمر بالصرف أو إصدار حوالات الدفع، في حدود الاعتمادات المفتوحة أو المفوضة باستثناء الاعتمادات التقييمية؛

- تقديم الأوامر المتعلقة بحركة ممتلكات الدولة والهيئات العمومية التي تم ذكرها في أول مادة من القانون رقم 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي؛

- الحفاظ على الممتلكات الموضوعة تحت تصرفهم وضمان برمجة الاعتمادات المالية وتوفيرها وتوزيعها.

1-2- أصناف الآمرين بالصرف: يكون الآمرين بالصرف إما (قانون رقم 23-07، 2023):

- **رئيسيين:** وهم الوزراء والأعضاء الآخرون في الحكومة الذين تسجل الاعتمادات باسمهم، وكذا مسؤولو الهيئات العمومية، وعند الاقتضاء المسؤولون المكلفون بالتسيير المالي، الولاية وكذا رؤساء المجالس الشعبية البلدية، بالإضافة إلى مسؤولي المؤسسات العمومية الإدارية والمؤسسات العمومية للصحة، وعند الاقتضاء المسؤولون المعيّنون وفقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما؛

- **ثانويين:** من يتلقون تفويضا لاعتمادات مالية من الأمر بالصرف الرئيسي بخصوص توزيع الاعتمادات المالية للبرنامج وفروعه، وكذا للبرنامج محل تفويض التسيير؛

- **إقليميين لميزانية الدولة:** مسيرو برامج الهيئات الإقليمية في حالة تكليفهم بتنفيذ البرنامج كله أو جزء منه.

كما يجدر التنويه، أنه يمكن للآمرين بالصرف، في حدود صلاحياتهم ومسؤولياتهم، أن يفوضوا بالإمضاء، بموجب مقرر، للموظفين والأعوان العموميون المؤهلين في هذا الشأن، والخاضعين لسلطتهم المباشرة، كما أنه في حالة الغياب أو حدوث مانع مؤقت للأمر بالصرف يحول دون إتمام مهامه، فإنه يتم استخلافه بمن يقوم بمهامه، كما أنه في حالة شغور مؤقت لمنصب الأمر بالصرف فإنه يتم تكليف أمر بالصرف بالنيابة من قبل السلطة الوصية من بين الأعوان العموميين المؤهلين في القطاع المعني لضمان استمرارية الخدمة (مرسوم تنفيذي رقم 24-92، 2024).

2- المحاسبون العموميون: يُنات بالوظيفة التي يتغمد بها المحاسب العمومي، في كونه بمسك زمام إجراءات صرف وتحصيل الأموال العمومية، بالإضافة إلى المراقبة البعدية غير المباشرة التي يجسدها في قبول أو رفض صرف الأموال التي طُلبت من قبل الآمرين بالصرف أو في تحصيل الأموال الناتجة عن الإيرادات العامة للدولة، لذلك أولى المشرع الجزائري أهمية بالغة للنظير لوظيفة المحاسب العمومي، بل ويستمد اسمه من القانون المنظم لقواعد المحاسبة العمومية، حيث تحكم المحاسبين العموميين قواعد مشتركة التي تضاف إلى القانون الأساسي العام للموظفين والقانون الخاص بالسلك الذي ينتمون إليه (قنوش، 2024، صفحة 90).

2-1- تعريف المحاسبين العموميين والتزاماتهم: في إطار القيام بعملية صرف النفقات العمومية، يتم الترخيص للقيام بهذه المهمة لعون يدعى المحاسب العمومي، حيث يقوم بصرف الأموال العمومية وفق ما تنص عليه القوانين والتنظيمات (MAGNET, 1995, p. 11)، وذلك على ضوء أهمية الدور المنوط به بخصوص المحافظة على المال العام (جبار و مكاي، 2024، صفحة 566)، إذ يعتبر المحاسب العمومي في التشريع الجزائري كل عون عمومي معين أو معتمد قانوناً، من طرف الوزير المكلف بالمالية، للقيام بالعمليات التالية (قانون رقم 23-07، 2023):

- تحصيل الإيرادات و/أو دفع النفقات؛
 - حراسة وحفظ الأموال والسندات والقيم والأغراض أو المواد المكلفة بها؛
 - تداول الأموال والسندات والقيم وحركة حسابات الموجودات؛
 - مسك المحاسبة الميزانياتية على أساس مبدأ محاسبة الصندوق ومسك المحاسبة العامة على أساس مبدأ الحقوق والالتزامات المثبتة؛
 - التقييد المحاسبي للقيم غير الثابتة وإعداد القوائم المالية وحساب التسيير؛
 - حفظ الوثائق الثبوتية والمستندات المحاسبية للعمليات المنفذة على مستوى المركز المحاسبي الذي يسيّره.
- وللمحاسب العمومي التزامات بخصوص تحصيل الإيرادات ودفع النفقات، نوردتها فيما يلي (قانون رقم 23-07، 2023):

2-1-1- التزامات المحاسبين العمومية بخصوص تحصيل الإيرادات: يقوم المحاسبين العموميين بما يلي:

- التأكد من أن الأمر بالصرف مُرخّص له بموجب القوانين والأنظمة المعمول بها، لاسيما بخصوص إصدار الأمر بالإيراد؛
- المراقبة المادية في حدود العناصر التي يمتلكها، لصحة أوامر الإيراد وكذا أوامر الإلغاء والتخفيضات ومدى مطابقتها للتنظيم المعمول به؛
- تحصيل الإيراد في الآجال المحددة، وفقاً للتنظيم والتشريع المعمول بهما (مرسوم تنفيذي رقم 24-358، 2024).

2-1-2- التزامات المحاسبين العمومية بخصوص دفع النفقات: كما ويجب على المحاسب العمومي قبل تنفيذ العمليات المتعلقة بصرف النفقات العمومية، في آجالها المحددة، التأكد مما يلي:

- احترام مدونة الوثائق الثبوتية للنفقة المحددة عن طريق التنظيم؛
 - صفة الأمر بالصرف؛
 - توفر الاعتمادات المالية والسيولة ما عدا بالنسبة لميزانية الدولة؛
 - تبرير أداء الخدمة ودقة حساب مبلغ الدين والتقييد الميزانياتي؛
 - وجود تأشيرات هيئات الرقابة المنصوص عليها في التشريع والتنظيم المعمول بهما؛
 - الطابع الإبرائي للدفع؛
 - عدم تقادم النفقة أو وجودها محل معارضة؛
 - دفع النفقة في الآجال المحددة، وفقاً للتشريع والتنظيم المعمول بهما (مرسوم تنفيذي رقم 24-358، 2024).
- كما يجدر التنويه، أنه في حالة رفض المحاسب العمومي القيام بعملية الدفع، فإنه يمكن للأمر بالصرف استعمال حق التسخير كتابيا وتحت مسؤوليته بأن يتجاوز هذا الرفض، إلا أنه يتعين على كل محاسب عمومي أن يرفض الامتثال للتسخير في الحالات الآتية (قانون رقم 23-07، 2023):
- عدم توفر الاعتمادات المالية والسيولة ماعدا بالنسبة لميزانية الدولة؛
 - انعدام إثبات أداء الخدمة؛
 - الطابع غير الإبرائي للدفع؛
 - عدم وجود تأشيرة رقابة النفقات الملتمزم بها، أو تأشيرة لجنة الصفقات المختصة عندما تكون مثل هذه التأشيرة منصوصا عليها في التنظيم المعمول به.
- وفي هذا الصدد، فإنه يجب على المحاسب العمومي، الممثل للتسخير أن يقدم عرض حال خلال 15 يوما إلى الوزير المكلف بالمالية وكذا مجلس المحاسبة، يفصل فيه أسباب الرفض، ويكون مرفقا بنسخة من كل الوثائق المحاسبية (مرسوم تنفيذي رقم 24-344، 2024).
- 2-2- أصناف المحاسبين العموميين:** يتم تصنيف المحاسبين العموميين حسب مقتضيات القانون الجديد وفق الآتي (قانون رقم 23-07، 2023):

الجدول رقم 02: أصناف المحاسبين العموميين.

المختصون: هم المخول لهم التقييد النهائي في كتاباتهم للعمليات التي يؤمرون بها على مستوى صناديقهم.	المفوضون: هم الذين ينفذون العمليات لحساب المحاسبين المختصين.
الرئيسيون: هم الذين يقدمون حساباتهم مباشرة لمجلس المحاسبة	الثانويون: هم الذين تكون عملياتهم متركزة من طرف محاسب رئيسي، كما يقدمون حساباتهم لمجلس المحاسبة.
الأموال والقيم: هم المكلفون بالتداول والحفاظ على الأموال والقيم والسندات التي يملكها الأشخاص المعنوية ذي الصلة.	للتفويض المحاسبي: هم الذين يقومون بتفويض العمليات المنفذة من طرف محاسبين آخرين في كتاباتهم وحساباتهم.
الفعليين: يقومون بالعمليات المذكورة في المادة 24 من القانون 23-07، دون أن تكون لهم صفة المحاسب العمومي، ومن دون أن يتحصلوا على ترخيص صريح من الهيئة المؤهلة.	المندوبون: مفوضين للتصرف باسم المحاسبين العموميين.
بالتبعية: يعينون من طرف الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المؤهل قانونياً، إلى حين تعيين محاسب عمومي مرسوم، وذلك بعد إنهاء المحاسب لسبب من الأسباب.	الوكلاء: يخضعون لنفس واجباتهم والتزاماتهم، يعينون لدى الأمرين بالصرف للقيام بعمليات قبض بعض الإيرادات و/أو دفع بعض النفقات لحساب المحاسبين العموميين.

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على (قانون رقم 23-07، 2023) و (مرسوم تنفيذي رقم 24-90، 2024).

وبهذا الشأن، فإنه يكتسب صفة المحاسب العمومي كل من (مرسوم تنفيذي رقم 24-90، 2024):

- العون المحاسب المركزي للخزينة، الأعوان المحاسبون والأعوان المكلفون بتحصيل الغرامات والمصاريف القضائية؛
- أمناء: الخزينة المركزية؛ الخزينة الرئيسية؛ خزائن الولايات؛ خزائن البلديات؛ خزائن المؤسسات العمومية للصحة؛
- قابضو الضرائب، قابضو الجمارك، رؤساء مفتشيات أملاك الدولة والمحافظون العقاريون.

2-3- كيفية تعيين واعتماد المحاسبين العموميين: يتم تعيين المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية، حسب شروط القانون الأساسي الخاص بكل فئة، كما يمنح لهم كذلك الاعتماد وذلك للأعوان العموميين الذين يتمتعون بالمؤهلات المهنية المطلوبة بناء على اقتراح من الأمر بالصرف أو السلطة المخولة، ويمنحه الاعتماد هذا الاعتماد صفة المحاسب العمومي، حيث يعين الوزير المكلف بالمالية العون المحاسبي المركزي للخزينة والمحاسبين العموميين المكلفين بتحصيل إيرادات الدولة والمكلفين بتنفيذ ميزانية ما يلي (مرسوم تنفيذي رقم 24-343، 2024):

- الدولة، الجماعات المحلية والهيئات الدستورية.

- المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري للصحة، المماثلة والمؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والتكنولوجي.

3-المراقب الميزانياتي: رقابة لعملية الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، أضاف المشرع طرفا آخر، وأكمله مهمة الرقابة على وظيفة هذين الآخرين، وهو ما يتجسد في المراقب الميزانياتي، الذي كان يدعى في صلب القانون القديم بالمراقب المالي، حيث يصوب نحو ضمان عملية لاسيما الالتزام (آيت يسعد، 2020، صفحة 21).

3-1- تعريف المراقب الميزانياتي والتزاماته: سلامة وضمان إدارة الأموال العمومية حسب الوجه الأمثل (خلاصي، 2016، صفحة 384)، تم تعيين عون تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، يمارس وظيفة الرقابة الميزانياتية على الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، وذلك من أجل (قانون رقم 23-07، 2023):

- السهر على مطابقة مشاريع الالتزام بالنفقات وفق التشريع والتنظيم المعمول بهما، والاعتمادات المرخص بالالتزام بها ومناصب الشغل المفتوحة أو المرخص بها؛
- التحقق المسبق من توفر الاعتمادات ومناصب الشغل المالية بالإضافة إلى تقديم النصح للأمر بالصرف من الناحية المالية؛
- تأكيد المطابقة بواسطة تأشيرة أو رأي مسبق على الوثائق المتعلقة بالاعتمادات ومناصب الشغل المالية والنفقات، أو عند الاقتضاء، تبرير الرفض؛
- ضمان رقابة بعيدة على الوثائق غير الخاضعة للتأشيرة أو الرأي المسبق والقيام بتحليلات تتعلق بمسارات وإجراءات الالتزام بنفقات الأميين بالصرف والتأكد أيضا من جودة عناصر محاسبة الالتزامات؛

- مسك محاسبة الالتزام بالنفقات ومحاسبة متابعة مناصب الشغل المالية فيما يخصه؛

- إعلام الوزير المكلف بالمالية دوريا بمطابقة الالتزامات وبوضعية كل الاعتمادات ومناصب الشغل المفتوحة والمستعملة.

3-2- النفقات التي تطبق عليها الرقابة الميزانياتية: تطبق الرقابة الميزانية على النفقات التالية (مرسوم تنفيذي رقم 24-347، 2024):

- الميزانية العامة للدولة، الحسابات الخاصة للخزينة وميزانيات الجماعات المحلية؛
 - ميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، ذات الطابع العلمي والثقافي والمهني، والمؤسسات العمومية للصحة؛
 - المستخدمين وقرارات التسيير المتعلقة بها بالنسبة لميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والتكنولوجي؛
 - النفقات المنجزة بعنوان: تفويض التسيير، مهمة الإشراف المنتدب على المشروع، الأموال المخصصة للمساهمات.
- 3-3- أهداف الرقابة الميزانياتية:** تسعى الرقابة الميزانياتية إلى ما يلي (مرسوم تنفيذي رقم 24-347، 2024):

- المساهمة في التحكم في تنفيذ قوانين المالية؛
- التأكد من أن البرمجة الميزانياتية واقعية وصادقة وحذرة، تغطي النفقات الإجبارية والحتمية للسنة المعنية؛
- التأكد من الطابع الدائم للتغطية المالية للبرمجة على كل مستوى من مدونة الميزانية وذلك من خلال إجراء تحليل لآثارها على السنة والسنوات الموالية؛
- السهر على احترام البرمجة الميزانياتية وعلى توافق مشاريع الالتزام بالنفقات مع هذه البرمجة؛
- إعلام الوزير المكلف بالمالية بالأخطار الميزانياتية.

المحور الثالث: موانمة نظام المحاسبة العمومية الجديد للإصلاح الميزانياتي في الجزائر على ضوء القانون العضوي رقم 18-15 والقانون رقم 23-07

استكمالا لسلسلة الإصلاحات المالية التي كانت على أعقاب دخول القانون العضوي رقم 18-15 حيز التنفيذ، الأمر الذي من شأنه أوجب صدور القانون رقم 23-07 الذي يجدد القواعد العامة للمحاسبة العمومية والتسيير المالي، والذي جاء ليكمل أوجه القصور التي حملها القانون رقم 90-21، والذي كان ولا بد من أن يعزز المعايير المحاسبية في المنظومة الوطنية نحو التحسين والرفع من الأداء والتوجه نحو إدارة فعالة وناجعة (موقع وزارة المالية، 2025).

أولا- عمليات المالية العمومية وفق القانون العضوي رقم 18-15 والقانون رقم 23-07

تتباين في ظل تحصيل الإيرادات وصرف النفقات عمليات تتعلق بمآتين الأخيرتين، شطرت الأحكام التي تنظمها وفق القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية والقانون رقم 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.

1- عمليات الإيرادات العمومية: يمكن التطرق إلى مضمون هذه العمليات من خلال ما يلي:

1-1- إيرادات ميزانية الدولة وتصنيفها: تعتبر الإيرادات مجموع الأموال التي تجبها الدولة والموجهة لتمويل النفقات العامة (ساحل، 2017، صفحة 68)، وبذلك تعبر عن المبلغ الكلي للحصائل دون إجراء المقاصة بين الإيرادات والنفقات، وتشمل بذلك إيرادات الدولة أصناف الإيرادات المذكورة في المادة 15 من

القانون رقم 18-15، بالإضافة إلى المنصوص عليها في قوانين المالية، حيث تمر عملية تحصيل الإيرادات بعملتين إدارية ومحاسبية (قانون رقم 23-07، 2023)، وبذلك تمثل الإيرادات العامة مجمل الإخضاعات مهما كانت طبيعتها، الحواصل الجبائية أو شبه الجبائية أو الإتاوة أو الغرامات وجميع الحقوق الأخرى عن طريق كل الوسائل القانونية المرخص بها بموجب التشريع والتنظيم المعمول بهما (قانون عضوي رقم 18-15، 2018).

تباينت الآراء في تقديم تصنيف معين للإيرادات العمومية (عباس، 2015، صفحة 118)، فوفق مقتضيات القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية تقسم إيرادات ميزانية الدولة إلى 08 فئات (قانون عضوي رقم 18-15، 2018)، تصنف حسب طبيعتها، تخصيصها والتحميل المحاسبي لها كما يلي (مرسوم تنفيذي رقم 20-353، 2020):

1-1-1 تصنيف الإيرادات حسب طبيعتها: تصنيف الإيرادات حسب طبيعتها إلى ما يلي:

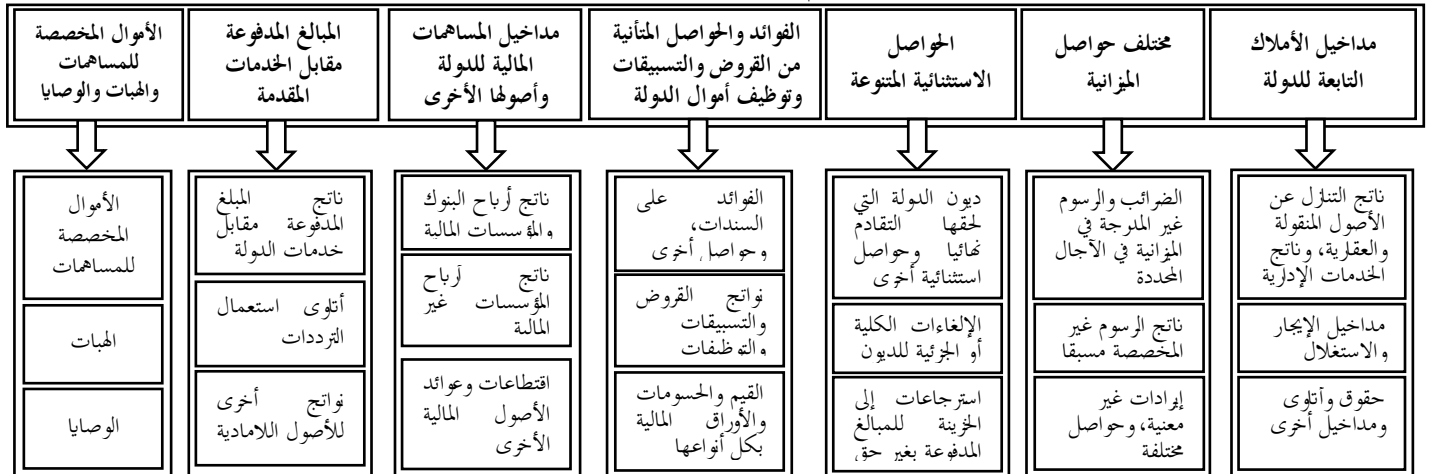
الجدول رقم 03: يحدد الإيرادات المتحصل عليها من الإخضاعات مهما كانت طبيعتها أو كذا من حاصل الغرامات.

أ-الإيرادات الجبائية					
1-الضرائب على الدخل	2-الضرائب على رأس المال	3-الضرائب على الاستهلاك	4-الحقوق الجمركية والحقوق المماثلة	5-ضرائب ورسوم أخرى	6-ناتج الغرامات
ب-الجبائية البترولية					
1-الرسم المساحي	2-إتاوة المحروقات	3-الضريبة على دخل المحروقات	4-الضريبة على الناتج	5-الضريبة على اجر الشريك المتعاقد الأجنبي	6-الرسم على الدخل البترولي
7-الضريبة التكميلية على الدخل	8-الرسم على الازياح الاستثنائية	9-الإتاوة الجزافية على الإنتاج المسبق	10-الرسم على حرق الغاز	11-الناتج على حقوق التحويل	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على (ميسومي و جلال، 2024).

عطفا على الإيرادات المتحصل عليها من الإخضاعات مهما كانت طبيعتها، يتم تصنيف الإيرادات أيضا حسب طبيعتها وفق الشكل التالي:

الشكل رقم 01: إيرادات ميزانية الدولة غير الجبائية.



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على: (قرار يحدد ترميز الإيرادات الميزانية للدولة المصنفة حسب الطبيعة الاقتصادية، 2024).

نلاحظ من الشكل، أن هناك مصادر متنوعة لإيرادات ميزانية الدولة غير الجبائية، وبالرغم من كون أن هذه الأخيرة هي المصدر المهم للإيرادات بجانب الإيرادات الجبائية، إلا أن ذلك لا يعني الاعتماد الكلي عليها، وهو يدل على الرغبة الشديدة نحو الخروج من دائرة الربيع والتوجه نحو بدائل جديدة للمحروقات، والسعي نحو تنويع إيرادات ميزانية الدولة من شتى المصادر.

1-1-2 تصنيف الإيرادات حسب تخصيصها: تقسم الإيرادات وفق وجهتها وتخصيصها كما يلي (مرسوم تنفيذي رقم 20-353، 2020):

- الجماعات المحلية؛

- الحسابات الخاصة للخزينة؛

- صناديق الضمان الاجتماعي وهيئات تحت الوصاية بالإضافة إلى عدة وجهات أخرى.

1-1-3 تصنيف حسب التحميل المحاسبي لها: يتم اعتماد تصنيف الإيرادات حسب التحميل المحاسبي لها عن طريق الاستعانة بالمعايير المحاسبية IPSAS (TOUITOU & BENSAID, 2022, p. 68)، طبقا للتشريع والتنظيم المحاسبين المعمول بهما (مرسوم تنفيذي رقم 20-353، 2020).

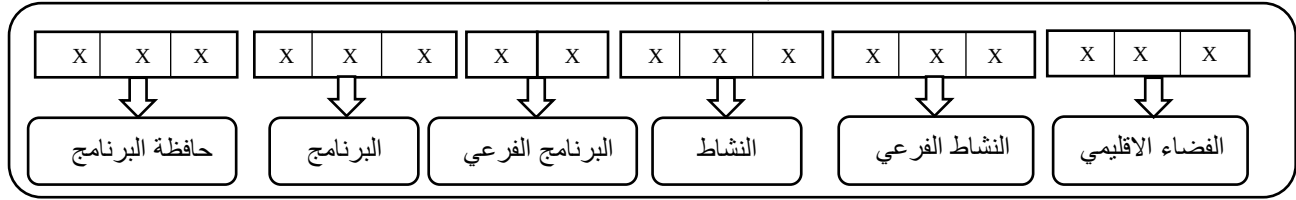
1-2-1 مراحل تحصيل الإيرادات: يتعين على المحاسب العمومي قبل التكفل بأوامر الإيرادات، القيام بما يلي (قانون رقم 23-07، 2023):

- التأكد من أن الأمر بالصرف مرخص له بموجب القوانين والأنظمة المعمول بها، بإصدار الأمر بالإيراد؛

- المراقبة المادية، في حدود العناصر التي يمتلكها، لصحة أوامر الإيراد وكذا أوامر الإلغاء والتخفيضات ومدى مطابقتها للتنظيم.

حيث أن تصنيف النفقات حسب النشاط يكون وفق رمز تعريف، وذلك كما يلي:

الشكل رقم 03: التصنيف حسب النشاط لأعباء ميزانية الدولة.



المصدر: (منشور رقم 5657، 2022).

نجد من خلال هذا الشكل، أن تصنيف النفقات حسب النشاط، يكون وفق ترقيم معتمد على المستوى الوطني والمحلي، بغية تسهيل عملية تحديد

وتعريف وجهة النفقات على الوجه الصحيح، حيث تحمل كل نفقة ترقيم خاص بها يحدد وفق ما هو ظاهر في الشكل.

2-1-2- التصنيف حسب الطبيعة الاقتصادية للنفقة: تشمل 32 صنفا ضمن 07 عناوين، وذلك كما يلي (مرسوم تنفيذي رقم 20-354، 2020):

- **نفقات المستخدمين:** وتشمل الرواتب، العلاوات والتعويضات، الزيادات مساهمات صاحب العمل، خدمات اجتماعية على عاتق صاحب العمل، حوادث العمل ومعاش الخدمة بالإضافة إلى تخصيصات الرواتب للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والمؤسسات العمومية المماثلة الأخرى؛

- **نفقات تسيير المصالح:** وتشمل ما يلي: (التنقلات والاتصالات، الإعلام والتوثيق، الخدمات المهنية والإيجار، الصيانة والتموينات واللوازم، خدمات التمهين والتكوين، تخصيصات تسيير المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والمؤسسات العمومية المماثلة الأخرى؛

- **نفقات الاستثمار:** وتشمل الثبنيات العينية والمعنوية، وتخصيصات الاستثمار للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والمؤسسات العمومية المماثلة؛

- **نفقات التحويل:** وتشمل التحويلات لفائدة: الأشخاص، المؤسسات، المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي والصناعي والتجاري والمؤسسات العمومية المماثلة، الجماعات المحلية، الجمعيات، المنظمات الدولية ولدول أجنبية بالإضافة إلى تحويلات أخرى؛

- **أعباء الدين العمومي:** وتشمل فوائد على الدين العمومي ومصاريف أخرى على الدين العمومي؛

- **نفقات العمليات المالية:** وتشمل المساهمات المالية والقروض والتسيقات وكذا ودائع وكفالات.

- **نفقات غير متوقعة:** وتعتبر عن تلك النفقات التي تكون مرتبطة ومتعلقة بعمليات وأحداث يمكن توقعها والتنبؤ بها، بيد أنه نظرا لصعوبة ضبط تخصيصاتها بدقة وكذا توزيعها، وذلك خلال عملية لاسيما المصادقة على قانون المالية فيتم وضعها في تصنيف النفقات غير المتوقعة (يوسف، 2023، صفحة 289).

2-1-3- التصنيف حسب الوظائف الكبرى للدولة: حيث يتركز على تصنيف وظيفي للأعباء يتضمن حسب المستوى، مجموع الأنشطة التي تساهم في تحقيق نفس الهدف، ويحدد بذلك القاسم المشترك لكل أصناف أعباء الميزانية والموجهة خصوصا لإعداد الإحصائيات والدراسات المقارنة، وتحدد مستويات هذا التصنيف حسب ما يلي (مرسوم تنفيذي رقم 20-354، 2020):

- **القطاع:** هذا المستوى يسمح بتحديد الاحتياجات العامة والمنفعة الأساسية التي يجب تلبيتها؛

- **الوظيفة الأساسية:** المستوى الذي يتضمن أنشطة ووظائف الدولة التي تساهم في تحقيق نفس الهدف النهائي وتهدف إلى تلبية الاحتياجات والمنفعة الأساسية المحددة في القطاع المعني؛

- **الوظيفة الثانوية:** المستوى الذي يتضمن أنشطة ووظائف الدولة التي تساهم في تحقيق نفس الهدف الوسيط.

2-1-4- التصنيف حسب الهيئات الإدارية المكلفة بإعداد الميزانية وتنفيذها: يسمح هذا التصنيف بتوزيع الاعتمادات المالية حسب الوزارات و/أو المؤسسات العمومية و/أو حسب مركز مسؤولية التسيير الميزانياتي التي تتلقى الاعتمادات وفقا لهيكل التنظيمي و/أو التنظيم المحلي للهيئة الإدارية المعنية (مرسوم تنفيذي رقم 20-354، 2020).

2-2- مراحل صرف النفقة العمومية: حيث يجب أن تكون النفقات العمومية مقرر في ميزانية الدولة و/أو مرخصة بموجب قوانين المالية، أما فيما يخص الجماعات المحلية، تتمثل النفقات في استعمال الاعتمادات المالية المصوّت عليها، وتشمل عملية صرف النفقة مرحلتين إدارية ومحاسبية (قانون رقم 07-23، 2023)، حيث نجد أن النفقات يوضع لها حد أقصى للاعتمادات ولا التي يمكن تجاوز سقفها المقرر قانونيا (بعلي و أبو العلا، 2003، صفحة 109).

كما وتنقسم عمليات صرف النفقات العمومية إلى مرحلتين، وفقا ما يلي (قانون رقم 07-23، 2023):

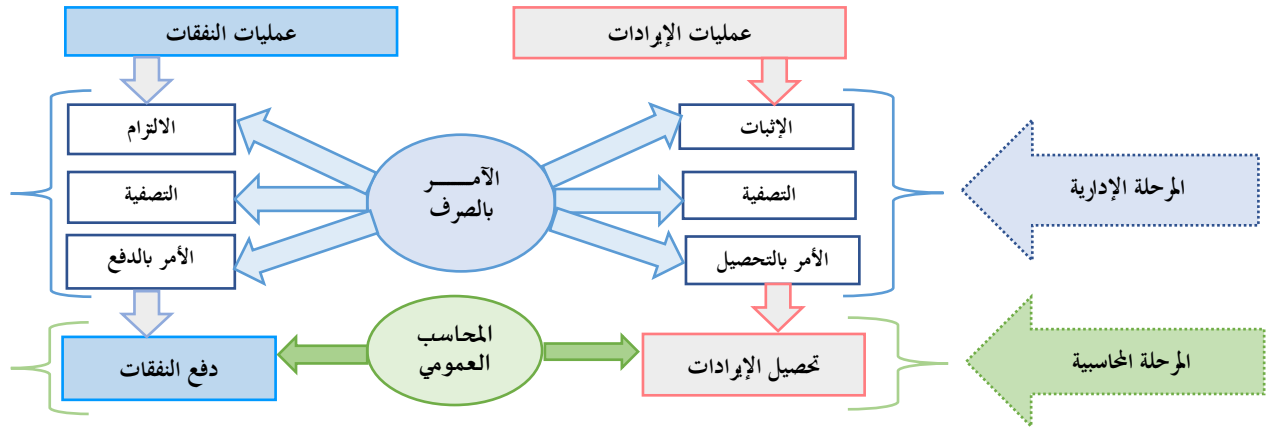
2-2-1- المرحلة الإدارية لصرف النفقات: حيث أنه قبل دفع النفقة العمومية، يتم الالتزام بها وتصفيتهما والأمر بصرفها أو تحرير حوالات بشأنها، كما يمكن القيام بدفع بعضها دون التزام مسبق ودون أمر بالصرف مسبق أو دون أمر بالصرف، وذلك كما يلي (قانون رقم 07-23، 2023):

- **الالتزام:** هو الإجراء القانوني الذي بموجبه يتم إنشاء أو إثبات دين تنتج عنه نفقة،

- **التصفية:** هو إجراء التأكد من وجود الدين وتحديد المبلغ الدقيق للنفقة، وتتضمن تحديد المبلغ الدقيق للنفقة بالنظر للوثائق المثبتة للحقوق المكتسبة من قبل الدائنين، وكذا شهادة أداء الخدمة، التي يشهد من خلالها الأمر بالصرف على مطابقة الإنجاز أو التسليم أو الخدمة للالتزام؛

- **الأمر بالصرف أو تحرير الحوالات:** وهو الإجراء الذي يتم بموجبه إعطاء الأمر بدفع النفقة العمومية.

2-2-2- المرحلة المحاسبية لصرف النفقات: باعتبار أن الدفع هو الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي، حيث يمكن للآمرين بالصرف لدى الأشخاص المعنوية اللجوء إلى طريقة الدفع بالاعتماد، حيث يتم تحديد كميّات تطبيق هذه الأحكام عن طريق التنظيم (قانون رقم 07-23، 2023). كما يجدر التنويه، أن الحساب الإداري هو تلك الوثيقة السنوية التي تدرج فيها مجمل العمليات الميزانية المنفذة من طرف الأمرين بالصرف، من حيث الإيرادات والنفقات (قرار يحدد محتوى وشكل الوثائق المحاسبية وكذا الحساب الإداري، 2024).
الشكل رقم 04: عمليات تنفيذ المالية العمومية.



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على (قانون رقم 07-23، 2023).

وبهذا فإنه وحسب الشكل أعلاه، هناك مرحلتين أساسيتين لتنفيذ العمليات المالية العمومية سواء تحصيل الإيرادات أو دفع النفقات، فهناك مرحلة إدارية يُعنى بها الأمر بالصرف، والمرحلة المحاسبية الخاصة بالمحاسب العمومي، تشمل كلا مرحلة إجراءات وطرق حددها القانون ذي الصلة.

3- عمليات الخزينة: تنفذ عمليات إيداع وسحب الأموال من الخزينة العمومية طبقاً للأحكام المطبقة على كل عملية من عمليات الخزينة ولقواعد المحاسبة العمومية، حيث تتعلق هذه العمليات بتسيير حسابات الدولة على مستوى مصالح الخزينة العمومية عبر كامل القطر الوطني (علوان و شخاب، 2024)، حيث توصف حسب طبيعتها بمجملها دون تقليص فيما بينها، ويتم تنفيذها من قبل المحاسبين العموميين طبقاً للتشريع والتنظيم المعمول بهما (قانون رقم 07-23، 2023)، حيث تنتج موارد خزينة الدولة وأعباؤها من العمليات الآتية (قانون عضوي رقم 18-15، 2018):

- توظيف المتوفّرات المالية للدولة؛
 - إصدار وتحويل وتسديد الإقتراضات؛
 - تسيير الأموال المودعة من قبل المكتتبين لدى الخزينة؛
 - خصم وقبض السندات، مهما كانت طبيعتها، الصادرة لصالح الدولة.
- وفي هذا الإطار، يتم تنفيذ هذه العمليات وفقاً للأحكام الآتية (قانون عضوي رقم 18-15، 2018):
- توظيف المتوفّرات المالية للدولة وفقاً للرخص السنوية العامة أو الخاصة التي يمنحها قانون المالية للسنة؛
 - لا يمكن منح أي مكشوف للمكتتبين لدى الخزينة؛
 - إصدار وتحويل وتسيير القروض وفقاً للرخص السنوية العامة أو الخاصة التي يمنحها قانون المالية للسنة.
- وفي هذا السياق، يمكن القيام بالعمليات التالية (قانون عضوي رقم 18-15، 2018):
- اقتراض الدولة، في شكل قروض وتسبيقات، وإصدار سندات ذات المدى القصير والمتوسط والطويل، بما في ذلك الشكل الإجباري لتغطية كل أعباء الخزينة؛
 - تحويل الدين العمومي أو إعادة التحويل أو توحيد دين الخزينة المستحق دفعه كاملاً.

وبهذا الشأن، تنفذ عمليات إيداع وسحب الأموال من الخزينة العمومية طبقاً للأحكام المطبقة على كل عملية من عمليات الخزينة وكذا لقواعد المحاسبة العمومية (مرسوم تنفيذي رقم 24-93، 2024)، كما ويحدد قانون المالية أصناف الهيئات والمؤسسات العمومية التي يتعين عليها إيداع متوفّراتها المالية كلياً أو جزئياً لدى الخزينة العمومية، ويحدد كذلك شروط دفع فائدة هذه الإيداعات وردّها، كما تحدّد شروط فتح وسير الحسابات الجارية المفتوحة من طرف الخزينة لفائدة المكتتبين لديها، عن طريق التنظيم، وتدرّج سندات الاقتراض التي تصدرها الدولة بالدينار، ولا يمكن أن تحمل أي إعفاء جبائي ولا أن تستعمل كوسيلة لدفع نفقة عمومية، ما لم تنص أحكام قانون المالية صراحة على خلاف ذلك (قانون عضوي رقم 18-15، 2018).

على ضوء عمليات الخزينة، يدوّن المحاسبون العموميون، عمليات ودائع الأمانات والضمانات المنفذة على مستوى الخزينة، كما تقرر وترخص وتنفذ العمليات المنجزة على الحسابات التجارية، وحسابات التخصيص الخاص وكذا حسابات التسوية مع الحكومات الأجنبية بنفس الشروط ذات الصلة بالعمليات المنجزة على الميزانية العامة، حيث أن متعاملو الخزينة هم الهيئات والخواص الذين يودعون بصورة إلزامية أو اختيارية الأموال في الخزينة، كما أن الدوائع الإلزامية للأموال هي

المبالغ التي يتوجب على متعاملي الخزينة إيداعها في حساب إيداعات الأموال المفتوح لدى الخزينة العمومية، أما الودائع الاختيارية للأموال فتعتبر تلك المبالغ المودعة لدى الخزينة العمومية من طرف الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، في حساباتهم المفتوحة لدى كتابات الخزينة العمومية (مرسوم تنفيذي رقم 24-93 ، 2024)، أو الذين يرخّص لهم بالقيام بعمليات الإيداع والسحب، إما تطبيقاً للقوانين والأنظمة وإما بموجب اتفاقيات، حيث لا يمكن أن يتم أي دفع على المكشوف لفائدة حسابات متعاملي الخزينة، حيث تتم حيازة وتسيير الأموال العمومية مهما كانت طبيعتها أو مصدرها من قبل المحاسبين العموميين وفقاً لمبدأ وحدة الصندوق، ولا يمكن للآمرين بالصرف أو أي عون آخر ليست له صفة محاسب عمومي أو وكيل أن يتداولوا الأموال العمومية (قانون رقم 23-07، 2023).

4- عمليات الممتلكات: تشكل ممتلكات الأشخاص من مجموع الأصول المالية وغير المالية، حيث (قانون رقم 23-07، 2023):

- تشكل الأصول المالية من مجمل الأموال المتاحة والودائع المالية تحت النظر والآجلة والأوراق المالية والمستحقات على الغير؛
 - تشكل الأصول غير المالية من مجموع الممتلكات المادية وغير المادية.
- كما وأنه، مع مراعاة صلاحيات إدارة أملاك الدولة، يخضع تسيير الممتلكات غير المالية للأشخاص المعنوية إلى اختصاص كل أمر بالصرف في حدود الجزء من الممتلكات الذي يسيّره.

ثانياً- مسك المحاسبة العمومية وحسابات الدولة

أصبح القانون الجديد رقم 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي صبغة المحاسبة الثلاثية لعمليات المالية العمومية، وأرفقها بحسابات الدولة، وستناول ذلك كما يلي:

- 1- **تركيبية المحاسبة العمومية:** تمسك الدولة محاسبة ميزانية تنقسم إلى محاسبة الالتزامات ومحاسبة إيرادات ونفقات الميزانية، قائمة على مبدأ محاسبة الصندوق، كما وتمسك الدولة محاسبة عامة لجميع عملياتها قائمة على مبدأ معاينة الحقوق والواجبات، وتنفذ الدولة محاسبة تحليل التكاليف بهدف تحليل تكاليف مختلف الأنشطة الملتزم بها في إطار البرنامج، بحيث يسهر المحاسبون العموميون المكلفون بمسك حسابات الدولة على احترام القواعد والإجراءات المنصوص عليها في قانون المحاسبة العمومية والتسيير المالي (قانون عضوي رقم 18-15، 2018)، حيث تتضمن المحاسبة العمومية (مرسوم تنفيذي رقم 24-90 ، 2024):
- 1-1 **المحاسبة الميزانية:** تهدف المحاسبة الميزانية إلى تسجيل خلال السنة المعنية، عمليات تنفيذ ميزانية الدولة، طبقاً للمدونة الميزانية، وتسمح بما يأتي (مرسوم تنفيذي رقم 24-90 ، 2024):

- في مجال الإيرادات: متابعة الإثبات والتصفيات وإصدار أوامر الإيرادات والتحصيلات وبوادي التحصيل،
 - في مجال النفقات: متابعة الالتزام والتصفيات والأوامر بالصرف أو حوالات الدفع والمدفوعات وبوادي الدفع؛
 - استخراج نتيجة تمثل الفرق بين الإيرادات المحصلة والنفقات المدفوعة من ميزانيات الأشخاص المعنوية، وكذا حسابات الخزينة.
- كما وتدمج ضمن المحاسبة الميزانية، على التوالي، المرحلة الإدارية والمرحلة المحاسبية لعمليات الإيرادات والنفقات، وتتبع تسيير واستهلاك رخص الالتزام واعتمادات الدفع، وتنقسم المحاسبة الميزانية إلى (قانون رقم 23-07، 2023):
- **محاسبة الالتزامات:** يتم تسجيل النفقات الميزانية بعنوان ميزانية السنة التي تم الالتزام بها.
 - **محاسبة الصندوق:** يتم تسجيل الإيرادات والنفقات بعنوان ميزانية السنة التي تم تحصيلها أو دفعها من قبل المحاسبين العموميين.
- وبهذا الشأن، فإنه يترتب على محاسبة الصندوق نتيجة تمثل الفرق بين الإيرادات المحصلة والنفقات المدفوعة في الميزانية والحسابات الخاصة للخزينة بعنوان السنة المالية المعنية.

وبهذا فإن المحاسبة العمومية تتضمن (مرسوم تنفيذي رقم 24-90 ، 2024):

- في المرحلة الإدارية: محاسبة بمسكها الآمر بالصرف، تتعلق بتنفيذ الإيرادات والنفقات؛
- في المرحلة المحاسبية: محاسبة الإيرادات والنفقات الميزانية، التي تقوم على أساس مبدأ محاسبة الصندوق التي بمسكها المحاسبون العموميون.

الجدول رقم 05: مسك المحاسبة الميزانية.

مسك المحاسبة الميزانية			
من طرف الآمرين بالصرف		من طرف المحاسبين العموميين	
باب الإيرادات	باب النفقات	باب الإيرادات	باب النفقات
الإيرادات المثبتة والمصفاة	تراخيص الالتزام واعتمادات الدفع المفتوحة أو المبلغة وحركة الاعتمادات	التكفل بأوامر الإيرادات	تراخيص الالتزامات وتعديلاتها المتعاقبة
أوامر الإيرادات الصادرة، أوامر التخفيضات أو الإلغاءات	الالتزامات المنجزة وبوادي الدفع	التحصيلات المنجزة	اعتمادات الدفع المفتوحة أو المبلغة وكذا حركتها
متابعة التحصيلات المنجزة بناء على أوامر الإيرادات	مبلغ الأوامر بالصرف أو الحوالات الصادرة	بوادي التحصيل	الأوامر بالصرف أو الحوالات المقبولة للدفع
	اعتمادات الدفع المتاحة وبوادي الدفع	التكفل بأوامر الإيرادات	الرصيد المتاح

المصدر: من إعداد الباحثين، بالاعتماد على (مرسوم تنفيذي رقم 24-90 ، 2024).

كما أن الوضعيات الناتجة عن المحاسبة الميزانية هي (مرسوم تنفيذي رقم 24-90 ، 2024):

- وضعية الإيرادات الميزانية المحصلة؛
- وضعية النفقات الميزانية المدفوعة؛
- وضعية إيرادات ونفقات الحسابات الخاصة للخزينة؛
- وضعية الرصيد الميزانياتي.

وبهذا الشأن، تسجل المحاسبة الميزانية للأميرين بالصرف في الدفاتر الآتية (قرار يحدد محتوى وشكل الوثائق المحاسبية وكذا الحساب الإداري، 2024):

- **دفتر إيرادات الميزانية:** تسجل فيه حسب التسلسل الزمني، جميع عمليات الإيرادات المثبتة والمصفاة والمحصلة، وكذا تخفيضات أو إلغاءات الإيرادات التي تم إجراؤها على الأوامر الصادرة؛
- **دفتر الالتزامات بالنفقات:** الذي يهدف إلى تحديد في أي وقت، مبلغ الالتزامات المتعهد بها بالنسبة لتراخيص الالتزام ومبلغ الأرصدة المتاحة؛
- دفتر أوامر الدفع أو حوالات الدفع: الذي يبين في أي وقت، الاعتمادات المفتوحة أو المفوضة، وكذا حركة الاعتمادات وتفويضات الاعتمادات الممنوحة للأميرين بالصرف الثانويين ومبلغ أوامر أو حوالات الدفع الصادرة والاعتمادات المتاحة؛
- **دفتر تفويض اعتمادات الدفع:** الذي يحسب من قبل الأميرين بالصرف الرئيسيين، ويبين هذا دفتر بالنسبة لخص الالتزام، مبالغ اعتمادات الدفع المفوضة للأميرين بالصرف الثانويين وكذا استهلاكاتها.

2-1- المحاسبة العامة: والتي تعتبر من بين أهم الإصلاحات الجوهرية المتبانية التي أتى بها القانون رقم 23-07، وسوف نتطرق إلى ذلك كما يلي:

1-2-1- تعريف وأهداف المحاسبة العامة: تمسك وفق مبدأ القيد المزدوج حصريا من قبل المحاسبين العموميين على أساس مخطط محاسبي، حيث تسمح للأشخاص المعنوية، بإعداد الميزان العام للحسابات والقوائم المالية كما هي محددة في المخطط المحاسبي (قانون رقم 23-07، 2023)، تسجل المحاسبة العامة مجمل الحركات التي تؤثر على الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة المحققة من الهيئة المعنية، وتقوم على مبدأ إثبات الحقوق والالتزامات المثبتة، تؤخذ العمليات بعين الاعتبار خلال السنة المالية التي ترتبط بها، بغض النظر عن تاريخ دفعها أو تحصيلها (مرسوم تنفيذي رقم 24-90 ، 2024)، كما وتستند إلى عناصر الجرد التي يحسبها أعوان الأميرين بالصرف، وتسمح للأشخاص المعنوية ذي الصلة، بإعداد الميزان العام للحسابات والقوائم المالية كما هي محددة في المخطط المحاسبي، الذي هو عبارة عن وثيقة تحدد قواعد ومبادئ التقييم والتسجيل المحاسبي المتبع من أجل مسك الحسابات، وتعتبر أداة للتسيير والإعلام والرقابة وتحليل العمليات المالية للهيئة، وتعتبر المحاسبة العامة محاسبة تسوية، تهدف إلى تسجيل قيد (قانون رقم 23-07، 2023):

- العمليات الميزانية وعمليات الخزينة؛

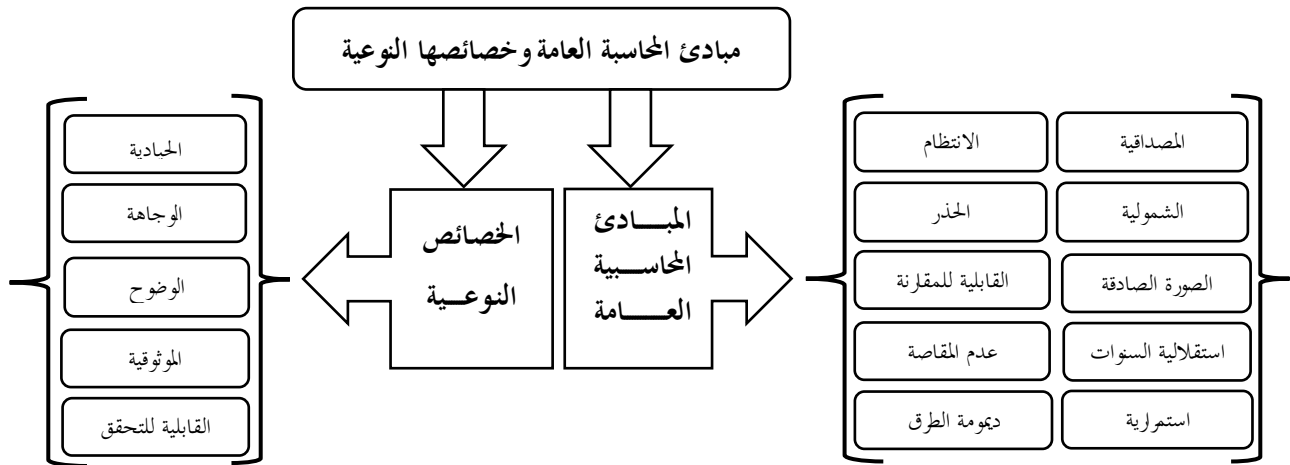
- العمليات المنحزة مع الغير والعمليات المؤقتة وعمليات التسوية؛

- جرد الموجودات والمنقولات والعقارات والمخزونات والقيم غير الثابتة؛

- الإهلاكات والمؤنات والنواتج والأعباء المرتبطة بالسنة المالية.

2-2-1- مبادئ المحاسبة العامة والخصائص النوعية لها: يستند إعداد القوائم المالية على احترام المبادئ المحاسبية العامة والخصائص النوعية الآتية (مرسوم تنفيذي رقم 24-90 ، 2024):

الشكل رقم 05: مبادئ المحاسبة العامة وخصائصها النوعية.



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على: (مرسوم تنفيذي رقم 24-90 ، 2024).

من خلال الشكل نجد أن المشرع حدد المبادئ المحاسبية العامة والتي تضمني إلى السير الأمثل للمحاسبة العامة، كما أوضح المشرع الخصائص النوعية للمحاسبة العامة، والتي تهدف نحو عرض القوائم المالية وتحديد الأطر العامة للمحاسبة العامة وتسهيل عمل مختلف المتدخلين المحاسبين.

1-2-3- محتوى وثائق المحاسبة العامة: حيث أبان المشرع الجزائري، أن المحاسبة العامة تتضمن دفاتر وسجلات محاسبية، وجب أن تكون معرّفة ومرقّمة وتحتوي على وحدة قياس، وتمسك عن طريق وسائل تراعى فيها شروط حفظ البيانات وتعريفها وتأمينها ومصداقيتها واسترجاعها، وتشمل الوثائق الآتي ذكرها (قرار يحدد شكل ومحتوى وثائق المحاسبة العامة، 2025):

الدفتريومي: ويتمثل في كونه سجلا تسجل فيه مجمل العمليات المحاسبية وذلك بشكل يومي ومتسلسل، ويحدد أصل كل عملية ومراجع الوثائق الثبوتية المتعلقة بها، كما تسجل العمليات التي لها نفس الطبيعة والقيّد المحاسبي في عملية محاسبية واحدة؛

الدفتريالمساعد: يعتبر سجلا مفصلا حسب الحساب والعمليات التي تكون مسجلة بصيغة تسلسلية وبطريقة منتظمة، كما يمكن أن يفتح المحاسب العمومي العدد الضروري من الدفاتر المساعدة وهذا حسب أهمية العمليات التي يتطلب تسجيلها؛

الدفتريالكبير: وهو عبارة عن وثيقة تعرض التسجيلات حسب الحساب، من الصنف 1 المُعنون حسابات الوضعية الصافية والخصوم والمالية إلى الصنف 7 المُعنون المنتوجات، مع احترام الترتيب المحدد في المخطط المحاسبي للدولة، ويتم تزويد الدفتريالكبير بالكتابات المحاسبية المسجلة بشكل يومي في الدفتريومي، وكما يظهر يوميا الكتل المدينة والدائنة بالإضافة إلى رصيد كل حساب محاسبي.

الميزان العام للحسابات: وهو يعبر عن وثيقة محاسبية تضم كل الحسابات المصنفة حسب المخطط المحاسبي للدولة من الصنف 1 إلى الصنف 7، حيث يبين فقط الحسابات التي سجلت حركة و/أو التي تحتوي على رصيد خلال فترة معينة.

1-2-4- التزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين في مجال المحاسبة العامة: وتكون التزاماتهم في مجال المحاسبة العامة، كما يلي:

أ- **التزامات الأمرين بالصرف في مجال المحاسبة العامة:** حيث تتباين التزاماتهم بهذا الشأن، كما يلي (مرسوم تنفيذي رقم 24-90، 2024):

- إثبات الحقوق والالتزامات؛
- جرد الممتلكات؛
- إعداد الوثائق اللازمة لمسك المحاسبة العامة وإرسالها إلى المحاسبين العموميين؛
- القيام دوريا بجرد بمقاربات ما بين معطيات جرد الموجودات والمحاسبة العامة.

ب- **التزامات المحاسبين العموميين في مجال المحاسبة العامة:** تتجلى التزاماتهم بهذا الخصوص، فيما يلي (مرسوم تنفيذي رقم 24-90، 2024):

- مسك الوثائق المحاسبية (الدفتريومي، المساعد، الكبير والميزان العام للحسابات)؛
- القيام دوريا بجرد بمقاربات ما بين معطيات جرد الموجودات والمحاسبة العامة؛
- إمكانية طلب من الأمرين بالصرف أي وثيقة أو معلومة ضرورية للممارسة مهامهم؛
- إرسال شهريا وفي نهاية السنة إلى محاسبي التركيز المحاسبي الملحقين بهم الميزان العام للحسابات مدعم بالوثائق التبريرية؛
- إرسال في نهاية السنة القوائم المالية إلى مجلس المحاسبة للمصادقة عليها.

1-2-5- تكييف قواعد المحاسبة العامة مع المعايير المحاسبية: يتضمن المرجع المحاسبي للدولة إطارا مفاهيميا للمحاسبة العامة، ومعايير محاسبية ومخططا محاسبيا يسمح بإعداد القوائم المالية، وبهذا الشأن تحدد المحاسبة العمومية المفاهيم التي تعد أساسا لتحضير وإعداد وتفسير المعايير المحاسبية، بالإضافة إلى اختيار الطريقة الملائمة وذلك عندما تكون بعض الأحداث غير معالجة من طرف هذه المعايير وكذا تفسيرها، وبهذا الخصوص يحدد الإطار المحاسبي مجال التطبيق والمبادئ المحاسبية، وكذا الأصول والخصوم والوضعية الصافية والناتج والأعباء (مرسوم تنفيذي رقم 24-90، 2024).

كما تستوحي المعايير المحاسبية الدولية من المعايير الدولية للقطاع العام، والتي تسمح بتحقيق الشفافية المالية وتقديم الحسابات وكذلك تحسين التسيير المالي للهيئات العمومية، حيث تحدد المعايير المحاسبية، لاسيما، ما يلي (مرسوم تنفيذي رقم 24-90، 2024):

- قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للأصول والخصوم والأعباء والناتج؛
- محتوى ونمط عرض القوائم المالية.

1-3- محاسبة تحليل التكاليف: تهدف إلى تحليل تكلفة مختلف الأنشطة المترتبة بها في إطار برامج السياسات العامة، بهدف التمكين من تقييم نجاعتها، حيث يمكنها الأمرين بالصرف وتقوم على أساس معطيات المحاسبة العامة (قانون رقم 23-07، 2023)، وتسمح بتبرير الاعتمادات الضرورية لتسيير الأنشطة وتبسيط الضوء على العناصر الأساسية لبلوغ النجاعة على مستوى البرامج، كما وتهدف إلى إظهار المقاربة بين الوسائل الموفرة لإنجاز أنشطة البرامج والنتائج المتحصل عليها (مرسوم تنفيذي رقم 24-90، 2024).

2- الحساب العام للدولة: يقدم الحساب العام للدولة مجمل المعلومات المالية التي تسعى لإضفاء نظرة صادقة عن الممتلكات التي تحوزها الدولة والتزاماتها وكذا الوضعية المالية لها والذي يتضمن الميزان العام للحساب والقوائم المالية (قانون رقم 23-07، 2023).

1-2- تعريف الحساب العام للدولة: يتجسد في كونه وثيقة تقدم معلومات عن جميع العمليات الميزانياتية والممتلكات وعمليات الخزينة، ويعد سنويا من قبل المديرية العامة المكلفة بالمحاسبة العمومية، ويتكون من الميزان العام للحساب الذي يحدد شكله ومتواه بموجب أحكام القرار الذي يحدد شكل ومحتوى وثائق المحاسبة العامة، بالإضافة إلى والقوائم المالية التي تبين العمليات المسجلة في المحاسبة العامة، ويتم إعدادها انطلاقا من أرصدة الحسابات التي تظهر في الميزان العام (قرار يحدد شكل ومحتوى الحساب العام للدولة، 2025).

2-2- محتوى الحساب العام للدولة: يتم ضمان نوعية حسابات الأشخاص المعنوية ذات الصلة، باحترام مبادئ وقواعد المحاسبة والتقييم المحددة في المخطط المحاسبي، كما يجب أن تكون الحسابات (قانون رقم 23-07، 2023):

- مطابقة للقواعد والإجراءات المعمول بها بالإضافة إلى كونها منظمة وصادقة ومعدة وفق طرق دائمة، بهدف ضمان قابلية المقارنة بين السنوات المالية؛
- مستوعبة لجميع وقائع التسيير حسب مدى الاطلاع على واقعيتها وأهميتها النسبية مع مراعاة مبدأ الحذر؛
- متناسقة بكيفية تضمن المعلومات المحاسبية المقدمة خلال السنوات المالية المتتالية، مع الحرص على الربط الجيد للعمليات بالسنة المالية ذات الصلة بها؛
- شاملة وتستند إلى تقييم مستقل وتسجيل محاسبي منفصل لكل عنصر من عناصر الأصول والخصوم وكذا الأعباء والنواتج، دون إمكانية المقاصة؛
- تعتمد على كتابات محاسبية موثوقة وواضحة ووجيهة تعكس صورة صادقة للممتلكات والوضعية المالية.

2-3- التزامات المحاسبين العموميين في إعداد الحساب العام للدولة: حيث يكلف المحاسبون العموميون بإعداد القوائم المالية، التي تعتبر عرض مالي منظم للأحداث التي تؤثر على العمليات المنفذة، وذلك وفقا للقوانين والتنظيمات المعمول بها، وتستخدم هذه القوائم في إعداد الحساب العام للدولة، حيث تشمل القوائم المالية ما يلي (قرار يحدد شكل ومحتوى الحساب العام للدولة، 2025):

2-3-1- الحصيلة أو الوضعية المالية: التي تم إعدادها عند إقفال السنة المالية بشكل منفصل، حيث تصف عناصر الأصول والخصوم المسجلة في حسابات الدولة من الصنف 1 المُعنون بحسابات الوضعية الصافية والخصوم المالية إلى الصنف 5 المُعنون بالحسابات المالية والمماثلة، حيث تتضمن بيان للوضعية الصافية؛ وبهذا الشأن، يمكن تفصيل ذلك كما يلي (قرار يحدد شكل ومحتوى الحساب العام للدولة، 2025):

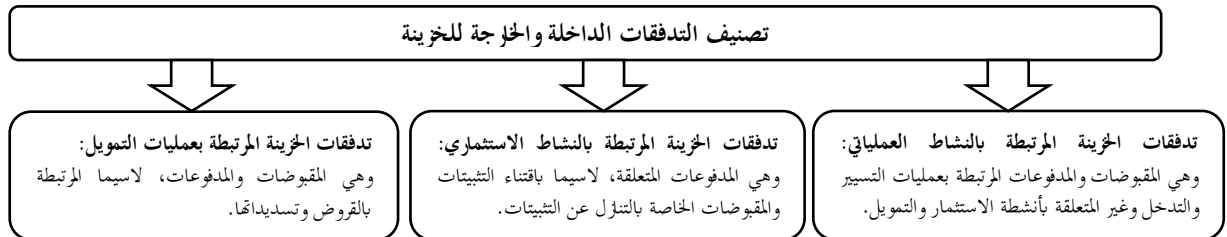
- **الأصول:** وهي عناصر الممتلكات ذات القيمة الاقتصادية الإيجابية للدولة، ويتم عرض هذه العناصر حسب الترتيب التنازلي للسيولة، كما وتتكون الأصول من أصول جارية تعد للاستخدام خلال السنة المالية، وأخرى غير جارية وهي الأصول المراد الاحتفاظ بها لمدة تزيد عن 12 شهرا؛
- **الخصوم:** تتكون من التزامات الدولة تجاه الغير عند تاريخ إقفال السنة المالية، وتنقسم إلى جارية التي ينبغي تسديدها خلال السنة المالية، وأخرى غير جارية والتي تمثل كل التزام لم يتم تسويته خلال 12 شهرا، حيث يتم عرض الخصوم حسب الترتيب التنازلي لتاريخ استحقاقها مع التمييز بين الخصوم الجارية والغير جارية؛
- **الوضعية الصافية:** تعبر عن الفرق بين إجمالي الأصول والخصوم لسنة محددة، وتشمل حسابات إدماج الأصول والخصوم وفوارق التقييم، إعادة التقييم والتكافؤ وكذا الاحتياطات والترحيل من جديد ورصيد عمليات السنة المالية.

2-3-2- حساب النتائج أو قائمة النجاح المالية: تشمل حسابات الصنف 6 المُعنون بالأعباء، وحسابات الصنف 7 المُعنون بالمنتجات، كما ويسمح الفرق بين الأعباء والمنتجات بإعداد رصيد عمليات السنة المالية، وذلك كما يلي (قرار يحدد شكل ومحتوى الحساب العام للدولة، 2025):

- **الأعباء:** تخفيض المنافع الاقتصادية أو إمكانات الخدمات خلال السنة المالية في شكل خروج أو استهلاك للأصول، أو حدوث غير متوقع على مستوى الخصوم، ينتج عن الأعباء التخفيض في الوضعية الصافية، كما وتشكل الأعباء حسب طبيعتها من 3 فئات تشمل (أعباء التسيير، أعباء التدخل والأعباء المالية).
- **المنتجات:** تمثل رفع المنافع الاقتصادية أو إمكانات الخدمات خلال السنة المالية في شكل مداخيل أو زيادة الأصول أو انخفاض الخصوم، ويكون من آثارها ارتفاع في الوضعية الصافية، وتعرض حسب طبيعتها من (منتجات التسيير مقسمة إلى بدون مقابل مباشر ومقابل، وكذا منتجات أخرى).

2-3-3- جدول تدفقات الخزينة: حيث يسمح بتزويد مستخدمي القوائم المالية بقاعدة لتقييم قدرة الهيئة على تسيير الخزينة وما يعادلها، بالإضافة إلى معلومات عن استخدام التدفقات، حيث يعرض لمدة معينة، التدفقات الداخلية والخارجية للخزينة مصنفة حسب مصدرها إلى 03 فئات، وفق الشكل التالي:

الشكل رقم 06: تصنيف تدفقات جدول الخزينة



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على (قرار يحدد شكل ومحتوى الحساب العام للدولة، 2025).

2-3-4- جدول تباين الوضعية الصافية المالية: يبين تطور أو تغير الحسابات التي تشكل الوضعية المالية الصافية على مدى 03 سنوات مالية متتالية، السنة المالية المعنية، السنة المالية -1، السنة المالية -2.

2-3-5- الملحق: يتضمن مذكرات تحدد القواعد الرئيسية والطرق المحاسبية وكذا المذكرات التوضيحية الأخرى (قانون رقم 23-07، 2023)، ويعتبر وثيقة تمكن من تقديم التوضيحات التي تسمح بالفهم الجيد للقوائم المالية، ويتضمن المعلومات التالية (قرار يحدد شكل ومحتوى الحساب العام للدولة، 2025):

- وصف أهم الأحداث التي جرت خلال السنة المالية المعنية والماضية، والتي كان لها تأثير مباشر أو غير مباشر على الأوراق التي تظهر على مستوى القوائم المالية؛
- المبادئ والقواعد والطرق المحاسبية المطبقة وكذا الملاحظات التي تخص المعلومات المتعلقة بحسابات الحصيلة والنتائج؛
- جدول الالتزامات خارج الميزانية وجدول الحسابات الدائنة؛
- وضعية الديون المتوسطة والطويلة الأجل التي تشمل الديون الداخلية والخارجية بالإضافة إلى معلومات عامة.

خاتمة:

وفي ختام هذه الورقة البحثية، نجد أن القانون الجديد رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي جاء ليوائم ويتكيف مع متطلبات الإصلاح الميزانياتي الجديد الذي بادرت به الجزائر من خلال القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية، المعدل والمتمم، والذي كان دخوله حيز التنفيذ برسم سنة 2023، وذلك في خضم احتضان قاطرة إصلاح المالية العمومية في الجزائر، وذلك في ظل عصريّة أنظمتها الميزانياتية، مع إضافته لمنهج توجيه دفعة محاسبة الصندوق نحو محاسبة مرتكزة على أساس الاستحقاق، متماشيا بذلك مع المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، أين أردف ذلك إرساء المشرع الجزائري في المبادرة بإحلال مكان قانون المحاسبة العمومية 90-21 القديم، القانون الجديد 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي وإعقابه بنصوصه التطبيقية، والذي يعتبر اليد الممتدة لتنفيذ العمليات المالية العمومية وتسطير أسسها، حاملا في روح ثنايا أحكامه العديد من الإجراءات التي لم تكن في سابقه، وهو ما أعطى له صبغة متماشية مع دستور مالية الدولة، والتوصل بذلك إلى تأكيد صحة الفرضيات التي تم الإدلاء بها، في مقدمة هذا البحث، وهو ما يصبو إلى كون إصلاح المالية العمومية في الجزائر قد شمل كل الميادين المالية، ناهيك عن إصلاح لنظام الصفقات العمومية المتجسد في أحكام القانون رقم 23-12.

في سياق متصل، أخذ هذا القانون صوب أحكامه تبني هيكل محاسبي ذو بعد ثلاثي، تترأى بين:

- المحاسبة الميزانياتية التي تسعى نحو تسجيل عمليات تنفيذ ميزانية الدولة طبقا للميزانية العامة، وهو ما يجعل متابعة عمليات الإيرادات والنفقات، والتي هي الأخرى بدورها تنقسم إلى كل من محاسبة الالتزامات ومحاسبة الصندوق؛
 - المحاسبة العامة والتي تنأى بكونها أهم ما جاء به قانون المحاسبة العمومية والتسيير المالي، حيث تمسك وفق مبدأ القيد المزدوج على أساس مخطط محاسبي، كما وتسجل مجمل الحركات التي تثر على الممتلكات المالية والنتائج المحققة، وترتكز على مبدأ إثبات الحقوق والالتزامات المثبتة، وهي بذلك تعتبر أداة للتسيير والإعلام والرقابة وكذا تحليل العمليات المالية للهيئات، معتمدة على مبادئ محاسبية عامة وكذا خصائص نوعية، كما أن المشرع قام بتكييفها مع المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام والتي تمهد للتحقيق بشفافية وتحسين التسيير المالي للهيئات العمومية؛
 - محاسبة تحليل التكاليف، والتي تسعى إلى تحليل تكلفة مجمل الأنشطة التي يتم الالتزام بها وذلك في إطار برامج السياسات العمومية، وذلك من أجل التمكين من تقييم مدى نجاعتها، كما وتسمح بتبرير الاعتمادات اللازمة لتسيير الأنشطة وتبسيط الضوء على العناصر الضرورية نحو بلوغ النجاعة على مستوى البرامج، ناهيك عن إظهار المقاربة بين الوسائل المتوفرة لإنجاز أنشطة البرامج والنتائج المتحصل عليها.
- وبذات الشأن، يوجد الحساب العام للدولة، الذي يعطي مجمل المعلومات حول ممتلكات الدولة والوضعية المالية لها، والمتضمن الميزان العام للحسابات وكذا القوائم المالية التي تشمل الوضعية الصافية للمالية، حساب النتائج وكذا جدول تدفقات الخزينة، ناهيك عن جدول تباين الوضعية الصافية والملحق، حيث يتم المصادقة على الحساب العام للدولة الذي من طرف مجلس المحاسبة إضافة إلى الرقابة البعيدة المرتكزة لاسيما على مخرجات المحاسبة العمومية.
- وعليه فإن تبني الإصلاح المحاسبي والميزانياتي ينم نحو جعل القوائم المالية الواجبة الحقيقة والصورة الدقيقة للذمة المالية والوضعية المالية للمالية العمومية للدولة مرتكزة على مبادئ النجاعة ومؤشرات الشفافية مع تأطير وتأسيس مسؤوليات الأعوان المسؤولين عن تنفيذ العمليات المالية، وهو ما تجسد في كون أن هذا الإصلاح المحاسبي جاء ليتكيف مع ما جاء به الإصلاح الميزانياتي، هذا الأخير الذي حمل في أحكامه مواد ما يعتبر طفرة في مبادئ المحاسبة العمومية، أين أعطى العنان لتبني المحاسبة العامة ومحاسبة تحليل التكاليف، إضافة إلى إحداث تغيير على المحاسبة الميزانياتية.
- وبهذا الشأن، فإن الإصلاح المحاسبي أتى أيضا ليتلاءم مع ما تسيّر نحوه المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العمومي IPSAP، وهو الأمر الذي يسمح بتحسين جودة المعلومات المالية المقدمة، لاسيما منها رصد حركة تدفقات الاعتمادات المالية، وهو ما من شأنه أن يعزز الشفافية المالية، مع تسهيل اقتناص مواطن التسيير غير السليم لوجهة الأموال العمومية مما يجنب دفعة ترشيد الإنفاق العمومي نحو العقلنة والسبل المثلى.

التوصيات:

- عظفا على ما تم التوصل إليه من نتائج، يمكن التنويه إلى أفضلية تبني بعض التوصيات، التي من بينها ما يلي:
- ضرورة الاحترام الصارم، وفي الأجل المحددة، للتدابير والأحكام الواردة في كل من القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية والقانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، وكذا نصوصهما التطبيقية، ضمانا لتنفيذ عمليات المالية العمومية على أفضل وجه، وحفاظا على المال العام؛
- الحرص على تكاتف الجهود بين مختلف الفاعلين والأعوان الاقتصاديين العموميين لتطبيق كلا القانونين على الوجه الصحيح، والاجتهاد القانوني في تطبيق فحوى أحكامهما القانونية، مع الحرص على تكتيف الأيام الدراسية، والتربصات المهنية من أجل التطبيق الصحيح والصارم، لاسيما بخصوص الأعوان المحاسبين؛
- ضرورة التقيد بالأجل الوارد في القانونين، الخاصة بتنفيذ عمليات الإيرادات والنفقات، وكذا الرقابة الميزانياتية، وكذا ما تعلق منها بقانون المالية؛
- الحرص كل الحرص، على سلاسة حركة تدفقات الاعتمادات المالية، وضمان وصولها نحو وجهتها كما ينص عليه التشريع والتنظيم المعمول بهما؛
- تعزيز الرقابة الميزانياتية على جل عمليات المالية العمومية، مع حرص الأعوان التنفيذيين للمحاسبة العمومية على تأدية واجبهم على أكمل وجه؛
- استكمال عمليات رقمنة المصالح المختلفة لاسيما منها المالية، بغية تسريع وتيرة تنفيذ العمليات المالية والمحاسبية، مع بناء قاعدة معلومات تشمل كل المعطيات المالية المنفذة والتي سيتم تنفيذها مستقبلا، وذلك ضمانا للشفافية والسرعة في تنفيذ مهام الأعوان المكلفين بالعمليات المالية؛
- محاولة استكمال عمليات الإصلاحات القانونية لاسيما منها التي تشمل العمليات المالية، خاصة منها القوانين التي تشمل المالية والجباية المحليتين.

قائمة المراجع:

1-التشريعات والتنظيمات:

- دستور الجزائر. (30 ديسمبر، 2020). الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. العدد 82. الصادرة بتاريخ 30 ديسمبر 2020.
- قانون عضوي رقم 18-15. (02 سبتمبر، 2018). يتعلق بقوانين المالية، المعدل والمتمم. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. العدد 53. الصادرة بتاريخ 02 سبتمبر 2018.
- قانون رقم 23-07. (21 يونيو، 2023). يتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. العدد 42. الصادرة بتاريخ 25 يونيو 2023.
- مرسوم رئاسي رقم 05-159. (27 أبريل، 2005). يتضمن التصديق على الاتفاق الأوروبي المتوسطي لتأسيس شراكة بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية من جهة، والمجموعة الأوروبية والدول الأعضاء فيها من جهة أخرى. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. العدد 31. الصادرة بتاريخ 30 أبريل 2005.
- مرسوم تنفيذي رقم 20-335. (22 ديسمبر، 2020). يحدد كفاءات تصميم وإعداد الإطار الميزانياتي المتوسط المدى. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. العدد 71. الصادرة بتاريخ 02 ديسمبر 2020.
- مرسوم تنفيذي رقم 20-353. (30 نوفمبر، 2020). يحدد العناصر المكونة لتصنيف الإيرادات الدولة. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. العدد 73. الصادرة بتاريخ 06 ديسمبر 2020.
- مرسوم تنفيذي رقم 20-354. (30 نوفمبر، 2020). يحدد العناصر المكونة لتصنيف أعباء ميزانية الدولة. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. العدد 73. الصادرة بتاريخ 06 ديسمبر 2020.
- مرسوم تنفيذي رقم 24-90. (22 فبراير، 2024). يحدد محتوى وكفاءات تطبيق المحاسبة العمومية. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. العدد 15. الصادرة بتاريخ 29 فبراير 2020.
- مرسوم تنفيذي رقم 24-92. (22 فبراير، 2024). يحدد شروط وكفاءات الاستخلاص وتقبض الإمضاء وتعيين الأمرين بالصرف المكلفين. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. العدد 15. الصادرة بتاريخ 29 فبراير 2023.
- مرسوم تنفيذي رقم 24-93. (22 فبراير، 2024). يحدد فئات متعاملي الخزينة وكفاءات تسيير حسابات إيداع الأموال. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. العدد 15. الصادرة بتاريخ 29 فبراير 2024.
- مرسوم تنفيذي رقم 24-343. (2024 أكتوبر، 2024). يحدد كفاءات تعيين واعتماد المحاسبين العموميين. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. العدد 71. الصادرة بتاريخ 22 أكتوبر 2024.
- مرسوم تنفيذي رقم 24-344. (14 أكتوبر، 2024). يحدد إجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. العدد 71. الصادرة بتاريخ 22 أكتوبر 2024.
- مرسوم تنفيذي رقم 24-347. (14 أكتوبر، 2024). يحدد كفاءات ممارسة الرقابة الميزانية. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. العدد 72. الصادرة بتاريخ 27 أكتوبر 2024.
- مرسوم تنفيذي رقم 24-358. (07 نوفمبر، 2024). يحدد آجال دفع النفقات وكفاءات تحصيل الإيرادات وشروط قبول القيم المنعومة. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. العدد 74. الصادرة بتاريخ 07 نوفمبر 2024.
- قرار يحدد ترميز الإيرادات الميزانية للدولة المصنفة حسب الطبيعة الاقتصادية. (27 أبريل، 2024). الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. العدد 46. الصادرة بتاريخ 08 يوليو 2024.
- قرار يحدد محتوى وشكل الوثائق المحاسبية وكذا الحساب الإداري. (15 أكتوبر، 2024). الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. العدد 80. الصادرة بتاريخ 04 ديسمبر 2024.
- قرار يحدد شكل ومحتوى الحساب العام للدولة. (09 يناير، 2025). الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. العدد 09. الصادرة بتاريخ 11 فبراير 2025.
- قرار يحدد شكل ومحتوى وثائق المحاسبة العامة. (09 يناير، 2025). الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. العدد 09. الصادرة بتاريخ 11 فبراير 2025.
- منشور رقم 5657. (15 ديسمبر، 2022). يحدد كفاءات ترميز التصنيف حسب النشاط لأعباء ميزانية الدولة. الجزائر: المديرية العامة للميزانية.
- مشروع تمهيد القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية. (2017). المديرية العامة للميزانية.

2- الكتب:

- رضا خلاصي. (2016). شذرات المالية العامة. الجزائر: دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع.
- سمير آيت يسعد. (2020). بحثا عن أداء الرقابة المالية للدولة على البلديات: ماهو النموذج الفعال للرقابة المالية للدولة على النفقات العمومية؟ الجزائر: بدون دار نشر.
- عبدالفتاح جزوي. (2024). تأثير القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية (LOLF) على المحاسبة العمومية. الجزائر: دار المئني للطباعة والنشر.
- علي زغود. (2005). المالية العامة. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
- محرز محمد عباس. (2015). اقتصاديات المالية العامة-النفقات العامة-الإيرادات العامة-الميزانية العامة للدولة-. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
- محمد الصغير بعلي، و يسرى أبو العلا. (2003). المالية العامة. الجزائر: دار العلوم للنشر والتوزيع.
- محمد ساحل. (2017). المالية العامة. الجزائر: جسور للنشر والتوزيع.
- مصباح حراق. (2021). اقتصاديات المالية العمومية مع الإسقاط على حالة الجزائر بالإشارة إلى القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية. الجزائر: النشر الجامعي الجديد.
- مولود قنوش. (2024). المحاسبة العمومية (أساس ومبادئ وفقا: للقانون العضوي 18-15 والقانون رقم 23-07). الجزائر: دار الباء للنشر والتوزيع.

3- أطروحات الدكتوراه:

- إيمان عبدوس. (2021-2020). دور تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر أثره على جودة الإبلاغ المالي الحكومي. أطروحة دكتوراه في علوم التسيير. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر 3.
- زهير شلال. (2024/2013). آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري. أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير. بومرداس، كلية الاقتصاد، التجارة وعلوم التسيير: جامعة محمد بوقرة.
- فتيحة الجزوي. (2014/2013). الاستفادة من الاتجاهات العالمية في مجال الميزانية العامة للدولة في إصلاح النظام الموازي بالجزائر. أطروحة دكتوراه في علوم التسيير. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر 3.
- فطيمة عشة. (2022-2021). محاولة تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء الممارسات الدولية السليمة. أطروحة دكتوراه في علوم التسيير. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر 3.
- محمد أكحل. (2020-2019). الحكامة المالية وترشيد الإنفاق العام (دراسة حالة إصلاح المالية العامة في الجزائر). أطروحة دكتوراه في العلوم القانونية. كلية الحقوق والعلوم السياسية، باتنة: جامعة الحاج لخضر.
- منال تشانسان. (2018-2019). المجال المالي للبلدان. أطروحة دكتوراه في القانون العام. كلية الحقوق، الجزائر: جامعة الجزائر 1.
- ميلود عبود. (2019/2018). 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 في العلوم التجارية. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، أدرار: جامعة أحمد درارية.

4- المقالات العلمية:

- أحمد قوجيل. (2024). دور إصلاح المحاسبة العمومية وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في كفاءة الميزانية العامة دراسة حالة. *المجلة الجزائرية للمالية العامة*, 14 (01)، الصفحات 157-168.
- بودالي جبار، و زوير مكاوي. (2024). نظام المسؤولية المالية للمحاسب العمومي في ظل القانون رقم 23-07. *المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية والسياسية*, 08 (02)، الصفحات 563-587.
- جمال صادي. (2024). آفاق تطبيق الإصلاح الميزانياتي ودوره في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر - من وجهة نظر أعوان التنفيذ. *مجلة مجاميع المعرفة*, 09 (02)، الصفحات 37-57.
- جيلالي يوسف. (2023). تصنيف وتوزيع النفقات العامة في الجزائر، دراسة مقارنة بين النظام الميزانياتي السابق المقرر بالقانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية، المعدل والمتمم، والإصلاح الميزانياتي المقرر بالقانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية، المعدل والمتمم. *مجلة الفكر القانوني والسياسي*, 07 (02)، الصفحات 266-297.
- رمزي علوان، و حمزة شخاب. (2024). محاسبة العمليات المالية في ظل القانون المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي رقم 23-07. *مجلة الحقوق والعلوم السياسية*, 11 (02)، الصفحات 210-225.
- سلامي تومي. (2012). مشروع عصرة أنظمة الميزانية نحو ترشيد الانفاق العام. *مجلة دراسات*, 03 (01)، الصفحات 145-168.
- سهام زرقان. (2023). الدور الجديد للأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية في ظل الإصلاح المحاسبي للقطاع العام في الجزائر-قراءة في القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي. *مجلة المنتدى للدراسات والبحوث الاقتصادية*, 07 (02)، الصفحات 322-339.
- عبدالغني حدادي، و عبداللطيف بن زيدي. (2019). أهمية الإصلاح المالي في الاقتصاد الجزائري على مالية الدولة "قراءة مالية للقانون 18-15". *مجلة التكامل الاقتصادي*, 07 (02)، الصفحات 40-55.
- عبدالقادر جلال، و نبيل جحا. (2021). إصلاح المالية العمومية ضمن منظور التعاون الأورومتوسطي-حالة الجزائر-. *مجلة الاقتصاد الجديد*, 12 (03)، الصفحات 265-284.
- فايزة حيرش، و محمد طرشي. (2020). موازنة البرامج والأداء كاسلوب لعصرة الموازنة العامة للدولة بالجزائر في ظل القانون 18-15. *مجلة التكامل الاقتصادي*, 08 (03)، الصفحات 126-148.
- كاميلية سايعي، و أحمد نصير. (2024). قراءة في القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي من خلال المقارنة مع القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية في الجزائر. *مجلة قبس للدراسات الانسانية والاجتماعية*, 08 (01)، الصفحات 688-715.
- محمد أركان، و عبدالنور بوعلي. (2024). آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر. *مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية*, 17 (02)، الصفحات 31-44.
- محمد أكحل. (2022). القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية وإصلاح تسيير المالية العمومية. *مجلة العلوم القانونية والاجتماعية*, 07 (02)، الصفحات 704-719.
- مصطفى أحسن. (2023). أداء التسيير العمومي الجديد كآلية لإصلاح النظام الميزانياتي بمقتضى القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية. *المجلة الجزائرية للمالية العامة*, 13 (01)، الصفحات 126-141.

5- الملتقيات:

- عبد الوهاب ميسومي، و عبدالقادر جلال. (2024). التوجه نحو رقمنة خدمات المديرية العامة للضرائب في الجزائر. مداخلة ضمن الملتقى الوطني الحضوري/عن بعد: الإدارة الجبائية في ظل التحولات الرقمية-الاتجاهات والتحديات-. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر 3.

6- المواقع الإلكترونية:

- موقع وزارة المالية. (2025). تاريخ الاسترداد 09 02، 2025، من <https://www.mf.gov.dz>.

7- مراجع باللغة الأجنبية:

- ACHA, F., & GHOUINI, L. (2020). La réforme comptable de l'Etat en Algérie et la nécessité de la mise en place du système d'information intégré, revue des reformes économiques et intégration en économie mondiale. *Revue des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale*, 14(01), pp. 370-388.
- BOUMDIENE, H. (2021). Réforme de la comptabilité publique en Algérie. *Revue Algérienne de Finances Publiques*, 11(01), pp. 165-174.
- CHEURFA, A. (2016). La réforme budgétaire en Algérie -a la recherche d'un modèle-. *Thèse doctorat en droit*. Paris: Université Paris 1.
- CHEURFA, N. (2020). Les finances publiques algériennes à l'épreuve de l'internationalisation du droit budgétaire et comptable. *Revue d'excellence pour la recherche en économie et en gestion*, 10(01), pp. 72-89.
- MAEP. (2008). *Rapport sur L'État de mise en de œuvre du programme d'action national en matière de gouvernance*, MAEP/Point Focal National.
- MAGNET, J. (1995). *Les comptes publics*. Paris: Librairie générale de droit et de jurisprudence.E.J.A.
- MERNACHE, A. (2016-2017). Le statut et le rôle de l'État Algérien dans l'économie: rupture et continuité. *Thèse doctorat en Droit Public*. Université Paris-Est Créteil-val de Marne, Paris.
- OUDAI, M. (2022). Le système budgétaire de l'Etat en Algérie sur la voie de la réforme et de la modernisation. *Revue Algérienne de Finances Publiques*, 12(02), pp. 260-272.
- TADJINE DAHMOUNE, R. (2022). La modernisation budgétaire en Algérie: quelle perspectives? *Revue Algérienne de finances publiques*, 12(02), pp. 341-355.
- TOUITOU, D., & BENSALD, H. (2022). La nouvelle gestion budgétaire en Algérie, d'une logique axée aux moyens à une logique axée aux résultats, état des lieux et perspectives. *Revue Algérienne de Finances Publiques*, 12(01), pp. 62-77.