

دور المحاسبة العامة للدولة في تعزيز مصداقية التسيير المالي العمومي

The role of public accounting in enhancing credibility of public financial management

زين الدين بلعطار، دكتور في القانون العام^{*1}

¹ جامعة أكس مارسيليا، فرنسا، belattar.zineddine65@gmail.com

تاريخ الاستلام: 2024/09/ 26

تاريخ القبول: 2024/10/ 24

تاريخ النشر: 2024/12/ 01

ملخص:

لقد كرس القانون العضوي لقوانين المالية بُعدا جديدا للمحاسبة العمومية قائم على مبدأ معايينة الحقوق والواجبات، وهو المبدأ الذي من شأنه أن يضيف أكثر مصداقية على التسيير المالي العمومي باعتبار أن قواعده تستوجب التقيد المحاسبي لجميع العمليات المالية للدولة وليس فقد تلك المرتبطة بتسديد نفقة أو تحصيل إيراد، وبالتالي فإن التقيد سيمس حتى العمليات التي لا يكون لها أثر على الخزينة كالاكتلاكات والمؤونات والمستحقات والحقوق بمجرد معايينة الحدث المنشأ لها وفقا للمعايير المحاسبية المعتمدة.

وعليه، فإن هذا العمل يهدف إلى إبراز دور المحاسبة العامة للدولة القائمة على مبدأ معايينة الحقوق والواجبات في تكريس وتعزيز مصداقية التسيير المالي العمومي.

كلمات مفتاحية: المحاسبة العامة للدولة، المصداقية، التسيير المالي العمومي.

تصنيف JEL : H61, M41.

Abstract:

The Organic Law on Finance Laws has established a new dimension for public accounting based on the principle of observing rights and duties, a principle that will give more credibility to public financial management, given that its rules require accounting records for all state financial operations, not just those related to paying expenses or collecting revenues. Therefore, the record will affect even operations that do not have an impact on the treasury, such as depreciation,

provisions, receivables and rights, once the event that created them is observed in accordance with the approved accounting standards.

Accordingly, this work aims to highlight the role of public accounting for the state, based on the principle of observing rights and duties, in establishing and enhancing the credibility of PFM.

Keywords: State General Accounting, credibility, public financial management.

Jel Classification Codes: H61, M41

1. مقدمة:

النجاحة في النشاط العمومي هي في قلب الإصلاح المنتهج لنظامنا الميزانياتي والقائم من الآن فصاعداً على الأهداف وليس على الوسائل، حيث جعل القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 2 سبتمبر 2015، المعدل والمتمم، والمتعلق بقوانين المالية، من النجاحة أحد أهم الركائز التي يقوم عليها هذا الإصلاح. وعليه، فإن تقدير مدى تنفيذ الميزانية لم يعد مقتصر على حساب معدلات استهلاك الاعتمادات الميزانية المخصصة، وإنما على تحديد الظروف التي تم من خلالها تنفيذ البرامج المسجلة في الميزانية ودرجة بلوغ الأهداف المتوقعة والتي يتم متابعتها وقياسها من خلال مؤشرات أداء مرتبطة بها. تندرج هذه الخطوة في إطار عصنة المالية العمومية بغية الوصول إلى ميزانية متعددة السنوات من خلال تحديد المهام والبرامج والأنشطة والمستوحاة من مناهج التسيير العمومي الجديد (NPM) (ZAHED, 2023, p.90). وعليه فنحن نعيش مراجعة لقواعد تقديم الميزانية من خلال إدراج وحدة جديدة للتخصيص الميزانياتي.

في نفس السياق، أولى القانون العضوي لقوانين المالية اهتماماً خاصاً بالمعلومة المالية من خلال تكريس مالية عامة للدولة قائمة على مبدأ معاينة الحقوق والواجبات والتي يجب أن تستوفي متطلبات النظامية والصدق والوفاء. وبالتالي فإن الحساب العام للدولة، المستوحى من القوائم المالية للشركات الخاضعة للقانون التجاري، سيتضمن الميزان العام للحسابات وحساب النتائج والحصيلة والملحق أو الملاحق وتقييم التزامات الدولة الخارجة عن الحصيلة وتقرير عرض يوضح على الخصوص، التغيرات في الطرق والقواعد المحاسبية المطبقة خلال السنة المالية وفقاً لما تقتضيه المادة 87 من القانون العضوي.

في هذا الصدد، احتفظ القانون العضوي لقوانين المالية بمحاسبة الميزانية المعروفة بمحاسبة "الصندوق" مع إضافة نوعيين من المحاسبة: عامة وتحليلية (تحليل التكاليف) والتي تتماشى مع النظرة

الجديدة القائمة على المصادقية والنجاعة، وعليه فإن المحاسبة العمومية في الجزائر أصبحت ذات ثلاثة أبعاد: ميزانية وعامة وتحليلية.

من ناحية أخرى، وفي إطار مطابقة النصوص السارية المفعول مع المتطلبات الجديدة للقانون العضوي لقوانين المالية، تم إصدار قانون جديد للمحاسبة العمومية: القانون رقم 07-23 المؤرخ في 21 يونيو 2023، المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، وهذا بعد مرور ما يقارب ستة (6) أشهر من صدور قانون المالية لسنة 2023 الذي يُعتبر أول قانون مالية يُحضر ويُنفذ طبقاً للقانون العضوي رقم 15-18 المؤرخ في 2 سبتمبر 2018، المشار إليه أعلاه.

وهكذا، فإن القانون رقم 07-23 المؤرخ في 21 يونيو 2023، المشار إليه أعلاه، ألغى القانون رقم 21-90 المؤرخ في 15 أوت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية، إلا أن النصوص التطبيقية المتخذة لتنفيذه تبقى سارية المفعول إلى غاية نشر النصوص التطبيقية للقانون الجديد طبقاً للمادة 116 منه، والتي صدر منها إلى غاية نهاية شهر سبتمبر 2024 أربعة (4) مراسيم تنفيذية من مجموع خمسة عشر (15) إحالة صريحة على نصوص تطبيقية، ويبقى من المعلوم أنه يمكن جمع عدة إحالات لها نفس الموضوع في نص تطبيقي.

1.1. إشكالية الدراسة:

انطلاقاً مما سبق وقصد الإحاطة بالتحول الذي عرفه النظام المحاسبي للدولة، يتمحور هذا المقال حول الإشكالية التالية: ما مدى مساهمة المحاسبة العامة للدولة في تعزيز مصداقية التسيير المالي العمومي؟ وتنقسم هذه الإشكالية إلى أسئلة فرعية كالآتي:

- ما هو واقع المحاسبة العمومية في الجزائر؟
- ما هي دوافع إدراج المحاسبة العامة القائمة على مبدأ معاينة الحقوق والواجبات؟
- ما هي الأدوات القانونية لتنفيذ المحاسبة العامة للدولة؟
- كيف يتم ضمان مصداقية القوائم المالية للدولة وممتلكاتها؟

2.1. فرضيات الدراسة:

تنطلق هذه الدراسة بجملة من الفرضيات للإجابة على الإشكالية المطروحة كالآتي:

- عدم قدرة المحاسبة العمومية في بعدها القائم على محاسبة الصندوق على إبراز الوضعية المالية الشاملة للدولة،

- مواكبة التحولات العالمية في مجال المحاسبة في القطاع العام،
- إلزامية تحديد مرجع محاسبي للدولة يضم إطارا مفاهيميا ومخطط محاسبي للدولة ومعايير محاسبية.
- المصادقة على الحساب العام للدولة الذي يجب أن يلبي شروط النظامية والمصادقية والصورة الصادقة من طرف مجلس المحاسبة.

3.1. أهمية الدراسة:

يكتسي موضوع المحاسبة العامة للدولة أهمية بالغة نظرا لما له من انعكاسات على الوضعية المالية للدولة وحساباتها، والتي ستُدرج من الآن فصاعدا جميع حقوقها وواجباتها، ما يجعلها أكثر مصداقية وتعبيرا عن الصورة الصادقة لممتلكات الدولة، كما أن موضوع المحاسبة العامة في الجزائر يتسم بالحدثة، فإذا كانت ميزانية البرامج قد عرفت العديد من المساهمات العلمية تبقى المساهمات في هذا المجال جد محدودة في انتظار إعداد أول حساب عام للدولة وفقا للنمط الجديد.

4.1. منهجية الدراسة:

تم إتباع المنهج الوصفي الذي يسمح بمعالجة الجوانب النظرية للموضوع بالاستناد للنصوص القانونية السارية المفعول والمراجع، واللجوء لأسلوب التحليل لمعرفة خصائص كل من محاسبة الصندوق والمحاسبة العامة القائمة على مبدأ معاينة الحقوق والواجبات، وهذا للوقوف على ضرورة اتخاذ تدابير جديدة للسماح لهذه الأخيرة من الدخول حيز التنفيذ وبالتالي تمكين مجلس المحاسبة من التصديق على حسابات الدولة. وعليه، تتناول الدراسة محورين يتعلق الأول بدوافع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر بالنظر إلى محدودية محاسبة الصندوق وبالتالي اعتماد المحاسبة العامة كنمط جديد لمعاينة الحقوق والواجبات، أما المحور الثاني فيخص متطلبات المحاسبة الجديدة، والتي تقتضي ضرورة إدراج مرجع محاسبي للدولة مع حتمية التصديق على حسابات الدولة في ظل احترام مبادئ النظامية والصدق والوفاء.

2. دوافع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر

يأتي إصلاح النظام المالي للدولة بعد ما يربو عن أربعين (40) سنة من تطبيق القانون رقم 84-17 المؤرخ في 7 يوليو 1984، المتعلق بقوانين المالية والنصوص التطبيقية المنبثقة عنه بما فيها تلك المتعلقة بالمحاسبة العمومية.

إدراج القانون العضوي الجديد لقوانين المالية للمحاسبة العامة يستمد مصدره أساسا من محدودية محاسبة الصندوق وعدم قدرتها على إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الدول (1.2) وعليه

فإن المرور نحو محاسبة عامة للدولة قائمة على مبدأ معاينة الحقوق والواجبات أصبح أكثر من ضروري (2.2).

1.1. محدودية محاسبة الصندوق (الميزانية)

أهم بند متعلق بالمحاسبة العمومية للدولة في القانون المحاسبي الجزائري تضمنته المادة 7 من القانون رقم 84-17 المؤرخ في 7 يوليو 1984، والذي حدد كفاءات التقييد المحاسبي للإيرادات والنفقات وأعطى السند القانوني لمحاسبة الصندوق التي بقيت سارية المفعول لوحدها إلى غاية دخول حيز التنفيذ لأحكام القانون العضوي لقوانين المالية.

عملا بأحكام نص هذه المادة، تُدرج في ميزانية السنة المالية، الإيرادات المحصلة فعلا وكذا النفقات المقبولة دفعها بصفة نهائية من طرف محاسب عمومي خلال السنة المدنية المناسبة. هكذا فقد تم توجيه المحاسبة العمومية أساسا إلى التحقق من نظامية تنفيذ الميزانية مع الرخص الممنوحة في مجال الإيرادات والنفقات وفقا لقانون المالية.

وعليه، فإن محاسبة الصندوق أو الميزانية تسمح بالتسجيل المحاسبي بالقيود البسيط، وهذا ما يجعلها تقتصر على تحديد مدى احترام مختلف المبادئ الميزانية (التخصيص والشمولية والسنوية والوحدة) في ظل التقييد التام بالرخصة البرلمانية، وهو الأمر الذي يُبعد حسابات الدولة عن حقيقة وضعيتها الاقتصادية ووضعية ممتلكاتها.

في حين أن التسجيل بالقيود المزدوج المكرس في محاسبة القطاع التجاري يسمح بالتتبع الأمثل للعمليات المالية للدولة وكذا لواجباتها والتزاماتها. وعليه فهي تسمح بترجمة جميع العمليات المالية إلى كتابة محاسبية في الاتجاهين: دائن/مدين. في حين أن محاسبة الصندوق تكفي بتسجيل الأموال المقبوضة والمدفوعة (حركة السيولة) دون إيلاء اهتمام للحقوق والواجبات الناجمة عن الأعمال الأخرى للدولة.

في هذا الصدد، تلخص القوائم المالية للدولة في إطار محاسبة الصندوق في حساب النتائج السنوي والذي يتضمن:

- الفائض أو العجز الناجم عن الفرق الصافي بين إيرادات ونفقات الميزانية العامة للدولة،
- نتائج تنفيذ عمليات الحسابات الخاصة بالخزينة،
- نتائج تسيير عمليات الخزينة.

وبالتالي فإن قانون ضبط الميزانية في إطار القانون رقم 84-17 (قانون تسوية الميزانية في إطار القانون العضوي رقم 18-15) يهتم بتنفيذ العمليات المالية المتعلقة بقوانين المالية، سواء كانت ذات طبيعة ميزانية أو مرتبطة بعمليات الخزينة، أي أنه يقتصر على العمليات التي يكون لها أثر على حركة السيولة وهو ما يجعل من حسابات الدولة تفتقر للواقعية الاقتصادية والمعلومة المالية الجيدة.

في الواقع، إن الوضعية الاقتصادية والمالية الحقيقية للدول تتطلب إظهار جميع التزاماتها وواجباتها اتجاه الغير دون استثناء، في حين أن تقدم حسابات الدولة كما تم تصوره في إطار القانون رقم 84-17 والقانون رقم 90-21 وجميع النصوص التطبيقية المنبثقة عنهما لا يسمح بالقيام بقراءة اقتصادية ومالية جيدة لحسابات الدولة. ولهذا نجد في إطار القانون العضوي الجديد لقوانين المالية أن مشروع قانون تسوية الميزانية يُعرض مرفقا بالحساب العام للدولة، المستوحى من القوائم المالية للشركات الخاضعة للقانون التجاري في إطار النظام المالي والمحاسبي (SCF) والذي يمكننا من الآن فصاعدا من الوقوف على الصورة الحقيقية للوضعية المالية والممتلكات للدولة.

تجدر الإشارة هنا إلى أن المادة 95 من القانون رقم 23-07 المؤرخ في 21 يونيو 2023، والمتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، قد أضافت للقوائم المالية للدولة جدول تدفقات الخزينة وجدول تباين الوضعية المالية الصافية تكملة لما جاءت به المادة 87 من القانون العضوي.

على العموم فإنه لا يمكن إنكار أن محاسبة الصندوق تسمح بالمتابعة الجيدة لتنفيذ العمليات المالية للدولة (إيرادات - نفقات) من خلال ترتيبها وتسجيلها، إلا أنه من ناحية أخرى لا يمكن إغفال أن مخرجات هذه المحاسبة لا تسمح بالقيام بتحليل الوضعية المالية للدولة من خلال أصولها وخصومها هذا من جهة، وحقوقها ومستحقاتها للسنة المالية المعنية من جهة أخرى.

بالفعل، فإن المحاسبة العمومية القديمة التي قيل عنها أنها ترجع إلى "فترة ما قبل التاريخ" (DES ROBERT & COLIBERT , 2008, p.14) لا تأخذ بعين الاعتبار لا الديون ولا المستحقات فهي تكتفي فقط بحركة السيولة، فهي تسجل المداخل الناجمة عن الاقتراض كموارد وهو ما يعتبر السبب الرئيسي للاقتراض المفرط للدول والهيئات العمومية التي لا تأخذ بعين الاعتبار وضعية ممتلكاتها.

على كل، فإن محاسبة الميزانية تقتصر على حساب، في نهاية السنة، رصيد تنفيذ قوانين المالية، أي الفرق بين الإيرادات والنفقات وهي النتيجة التي يتم الإشارة إليها عند التطرق لعجز ميزانية الدولة. عكس

المحاسبة العامة والتي تسمح بإعداد حساب عام للنتائج والموافق للفرق بين المداخل والأعباء والتي يتم تقييدها وفقا لمبدأ معايينة الحقوق والواجبات.

أمام هذه الوضعية، أصبح البحث عن محاسبة مكملية لمحاسبة الصندوق أمرا ضروريا لا سيما مع المتطلبات الجديدة التي أتى بها القانون العضوي لقوانين المالية والتي وضعت تقاربا حتميا بين المحاسبة والخدمة العمومية من خلال مفهوم النجاعة وعليه فإن المحاسبة العمومية تعكس نشاط الدولة (RODRIGUEZ, 2013, p.67).

2.2. المحاسبة العامة كمنط جديد لمعايينة الحقوق والواجبات

عمدت الجزائر على غرار العديد من دول العالم إلى مواكبة الحركة العالمية لعصرنة المالية العمومية التي تشجعها المنظمات الدولية المتخصصة (المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأنتوساي)، الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS B)...)، والقائمة على إعداد الميزانية من خلال تحديد الأهداف في إطار نسق مرتبط بالنجاعة بالنسبة للاختيارات الميزانية والصدق والشفافية فيما يتعلق بالحسابات العمومية.

لذلك أدرج القانون العضوي لقوانين المالية بُعد جديد للمحاسبة العمومية هو المحاسبة العامة القائمة على مبدأ معايينة الحقوق والواجبات والتي تعتبر - حسب رأينا - التحول الحقيقي للقوائم المالية للدولة من مجرد حساب للنتائج إلى معلومات مالية تعكس بطريقة صادقة ممتلكاتها ووضعيتها المالية وهو ما أكدته المادة 65 من القانون العضوي في فقرتها الأخيرة والتي نصت على أن: "يجب أن تكون حسابات الدولة منتظمة وصادقة وتعكس بصفة مخلصمة ممتلكاتها ووضعيتها المالية".

كما احتفظ القانون العضوي لقوانين المالية بالشكل المبسط للمحاسبة والمعروفة بمحاسبة الصندوق والتي تستوجب تقييد المقبوضات والمدفوعات طبقا لمبدأ السنوية الميزانية، بمعنى آخر، عرض الحسابات في عمودين (إيرادات ونفقات) دون الأخذ بعين الاعتبار الالتزامات والديون المستقبلية أو حتى المحتملة.

من ناحية أخرى، نص القانون العضوي لقوانين المالية على وجود محاسبة تحليل التكاليف والموجهة لتحليل مختلف الأنشطة الملتزم بها في إطار البرامج. يظهر جليا أن الهدف المتوخى من خلال إضافة هذا النوع من المحاسبة هو قياس النجاعة من جهة وتقوية ميكانيزمات الرقابة الداخلية من جهة أخرى.

دور المحاسبة العامة للدولة في تعزيز مصداقية التسيير المالي العمومي

في إطار هذه الرؤية المحاسبية الجديدة القائمة على معانة الحقوق والواجبات، يتم تقييد بعض العمليات المالية للدولة محاسبيا خلال السنة التي تم تنفيذها فيها في حين أن عمليات أخرى يكون لها تطورات وأثر مالي على سنوات مالية لاحقة ويمكن أن نذكر كمثال الاهتلاكات بالنسبة للإستثمارات المحققة وكذا تسديد واهتلاك الديون المبرمة. المحاسبة الميزانية ومحاسبة الصندوق لا تأخذان بعين الاعتبار الأثر المالي المستقبلي المحتمل المحقق خلال السنة "ن" ولكنهما يكتفيان بتسجيل تدفق السيولة وفقا للرخصة البرلمانية مع احترام مختلف المبادئ الميزانية.

بالمقابل، فإن المحاسبة العامة التي تستوحي مبادئها من المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS والمستوحاة بدورها من المعايير المحاسبة للقطاع الخاص IFRS/IAS، تسمح بتحديد نتيجة السنة المالية الموافقة للرصيد بين المداخل والأعباء المقيدة في حساب النتائج.

إن اختيار محاسبة القطاع الاقتصادي في ظل العولمة وأزمته ليس اعتباطي لأن التمييز بين المالية العمومية والمالية الخاصة لم يعد بالأمر الهين (LEROY, 2012, p.27)، فالدولة تتخلى أكثر فأكثر عن بعض الخدمات العمومية في إطار تفويض الخدمة العمومية أو في إطار الشراكة بين القطاع العام والخاص. إن هذه الترتيبات تتماشى وتطلعات المجتمع المدني والمرتفقين ما يجعلنا بالضرورة أمام دولة "أكثر بساطة وأكثر وضوح وأكثر نجاعة" (MORDACQ, 2006, p.553).

إن إصلاح المالية العمومية للدولة يندرج في إطار استمرارية إصلاح تلك المتعلقة بالقطاع الخاص المدرجة سنة 2007 من خلال القانون المتعلق بالنظام المحاسبي والمالي والذي دخل حيز التنفيذ في 2010 وهو القانون الذي كرس مبدئيا محاسبة الحقوق المعانة وكذا أسبقية الحقيقة الاقتصادية على المظاهر القانونية (Conseil National de Comptabilité, 2014, p.18).

في ظل القانون العضوي نحن أمام نظرة قائمة على النجاعة، أين للمالية العامة للدولة دور تزويد الهيئات العمومية بقوائم مالية من منظور آخر حيث أن المطابقة البسيطة مع الميزانية لم يعد معيارا للفعالية (DES ROBERT & COLIBERT, 2008, p.18). بمعنى آخر، المرور من رصيد ميزانياتي إلى نتيجة مالية أصبح إلزامي مع دخول القانون العضوي حيز التنفيذ.

انطلاقا مما سبق، يظهر جليا الدور الذي يلعبه كل نوع من أنواع المحاسبة الممسوكة في الدورة المالية، إلا أنه يبقى فقط تحديد متطلبات المحاسبة العامة الجديدة على التسيير المالي للدولة.

3. متطلبات المحاسبة العامة للدولة

إن تحضير وتنفيذ قانون المالية لسنة 2023 طبقاً لأحكام القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 2 سبتمبر 2018، المشار إليه أعلاه، يفترض تقديم الحساب العام للدولة لذات السنة 2023 طبقاً لقواعد المالية العامة وفقاً للمرجع المحاسبي للدولة (1.3) والتصديق عليه من طرف مجلس المحاسبة في إطار إجراء المصادقة على حسابات الدولة من أجل الإشهاد بأنها منتظمة وصادقة وتعكس بصفة مخرصة ممتلكاتها ووضعتها المالية (2.3).

1.3. المرجع المحاسبي للدولة

لقد تمت عصرة محاسبة القطاع الاقتصادي بشقيه العمومي والخاص سنة 2010 مع دخول القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي والمالي، والذي يستوحي قواعده ومبادئه من المعايير الدولية للتقرير المالي (IFRS/IAS) (وزارة المالية، 2009، ص1)، وهو القانون الذي تبعته عدة نصوص تطبيقية قبل دخوله حيز التنفيذ سنة 2010 أي بعد فترة تأقلم تفوق سنتين.

في المقابل، وبالرغم من أن القانون العضوي لقوانين المالية نص على محاسبة عامة قائمة على مبدأ معاينة الحقوق والواجبات، إلا أن قواعد التقييد المحاسبي لم يتم تحديدها بعد والتي تتطلب صدور مرجع محاسبي للدولة كما نصت عليه المادة 43 من المرسوم التنفيذي رقم 24-90 المؤرخ في 22 فيفري 2024، المحدد لمحتوى وكيفيات تطبيق المحاسبة العمومية، والذي تم اتخاذه عملاً بأحكام المادة 80 من القانون رقم 23-07، المشار إليه أعلاه.

على غرار العديد من الدول التي اختارت المحاسبة العامة، تجدر الإشارة إلى أن المرجع المحاسبي للدولة مُستوحي من المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام والمكيف بطبيعة الحال مع الوضع الجزائري (وزارة المالية، 2022، ص3) وهو ما أكدته المادة 39 من المرسوم التنفيذي رقم 24-90. يتضمن المرجع المحاسبي للدولة إطاراً مفاهيمياً للمحاسبة العامة ومعايير محاسبية وكذا مخطط محاسبي تسمح بإعداد القوائم المالية والتي من المتوقع تحديدها بموجب قرار لوزير المالية وهذا بالنظر لتقنية تلك الوثائق والتي تتطلب مراجعتها بصفة دائمة للتكيف مع التغيرات الطارئة.

دور المحاسبة العامة للدولة في تعزيز مصداقية التسيير المالي العمومي

من خلال قراءة مواد القانون العضوي لقوانين المالية، يتضح أنه تم ذكر فقط بعض المبادئ المرتبطة بمحاسبة الميزانية (الصندوق) والتي تتعلق بعمليات النفقات والإيرادات والخزينة، حيث تؤخذ إيرادات الميزانية في الحسبان، بعنوان ميزانية السنة التي تم من خلالها تحصيلها من قبل المحاسب العمومي، وتؤخذ نفقات الميزانية في الحسبان بعنوان نفقات ميزانية السنة التي تم الالتزام بها ودفعها من قبل المحاسبين العموميين، ويجب أن تحسم جميع النفقات من الاعتمادات للسنة المعنية مهما يكن تاريخ نشوء الدين.

كما أشار القانون العضوي إلى أنه تُقيد إيرادات ونفقات الميزانية في الحسابات الميزانيةية وتفيد موارد وأعباء الخزينة في حسابات الخزينة حسب كل عملية.

هذه المبادئ التي جاء بها القانون العضوي تمت تكملتها فيما بعد بمبادئ محاسبية عامة يخضع لها إعداد القوائم المالية للدولة والمنصوص عليها في المادة 42 من المرسوم التنفيذي رقم 24-90 (المصدقية والانتظام والصورة الصادقة والحذر والشمولية والقابلية للمقارنة واستقلالية السنوات وعد المقاصة واستمرارية الاستغلال وديمومة الطرق).

إن المعايير المحاسبية للدولة المستوحاة من المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام تم إعدادها من طرف مكتب الاتحاد الدولي للمحاسبين المكلف بمعايير القطاع العام (IPSASB) والذي يسيّره بصفة رئيسية ممثلين عن الدول الأنجلوسكسونية (IPSASB, 2024) والمعروفة بمرونة نظامها المالي والاقتصادي والقائم أساساً على فلسفة مستمدة من القطاع الخاص والبعيدة عن كل صلاية وشكالية في التسيير.

العديد من الدول والمنظمات الدولية قاموا بتحويل نظامهم للمحاسبة نحو المحاسبة العامة القائمة على مبدأ معايينة الحقوق والواجبات المستوحاة من المعايير الدولية IPSAS، وآخرون هم بصدد العمل على ذلك (Potdevin, 2008, p.275). من المعلوم أن المعايير الدولية IPSAS مستوحاة بدورها من المعايير الدولية للتقرير المالي للقطاع الخاص (IFRS/IAS)، وهذا بالرغم من أنه هناك إقرار على الصعيد العالمي بوجود فرق جوهري بين معايير القطاع العام وتلك المتعلقة بالقطاع الخاص، حيث أنه في هذا الأخير لم نعد نتكلم عن المحاسبة وإنما عن المعلومة المالية، وبالتالي جعلها أداة حقيقية للمساعدة على اتخاذ القرار لا سيما بالنسبة للمؤسسات المنخرطة في البورصة.

إن إدراج المعايير المحاسبية في القانون المالي العمومي تندرج في إطار المسعى العام للقانون العضوي لقوانين المالية والذي يهدف على السواء إلى مصداقية الحسابات ونجاعة النشاط العمومي. من الآن وصاعدا لا تضمن محاسبة الدولة فقط تتبع العمليات التي تكون محل تدفق للسيولة وإنما تشمل مجمل التزامات وواجبات الدولة من خلال قواعد محاسبة الحقوق والواجبات المعايينة. وعليه فإننا ننتقل من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الممتلكات من أجل رؤية أحسن لمالية الدولة. إن القوائم المالية للدولة، المستوحاة من القطاع التجاري، تقيد مجمل الالتزامات المستقبلية على غرار الشركات التجارية مع حفظ خصوصيات نشاط الدولة (تحصيل الضرائب، النشاط الاجتماعي، تسيير الممتلكات التاريخية والثقافية...).

على العموم، لم يكن للمحاسبة بُعد استراتيجي سواء على مستوى الدولة أو المؤسسات التجارية، فقد كانت تعتبر مجموعة من الإجراءات على المحاسبين التحكم بها وكل عملية رقابة كانت تهدف أساسا إلى تحديد مدى مطابقة واحترام هذه الإجراءات (HUBY, 2010, p.26). محاربة الغش والتلاعبات والوقاية من الإفلاس والرقابة الميزانية كانت هي أهم الأهداف الكلاسيكية للمحاسبة (DUBET & LEGAY, 2011, p.10). هذه الأهداف أصبحت مع مرور الوقت بدائية وهذا بالنظر إلى تطور التقييس المحاسبي سواء على المستوى الدولي أو الوطني لا سيما بالنسبة للقطاع التجاري بالجزائر.

في الحقيقة إن أسباب وجود القطاع العام والقطاع الخاص ليست نفسها فالأول يهدف أساسا للحفاظ على السيادة والمنفعة العامة (MULLER-LAGARDE, 2017, p.19) والثاني يهدف إلى تحقيق الربح، وهو الأمر الذي يطرح أثناء المقارنة بين القطاعين إشكالية توافق، حيث أنه لا يمكننا في أي حال من الأحوال تصور أن هدف الإدارة العمومية هو ذاته هدف المؤسسة التجارية، أي أن إشكالية تحديد التكلفة لا يمكن أن تكون عنصرا فاصلا في تصور الإداري (MASQUELIER, 2013, 445). وبالتالي فإن المحاسبة العمومية لها وظيفة احتواء نشاط الإداريين في حدود يضمنها إجراء قانوني تابع للقانون العام (MASQUELIER, 2013, pp.445-450).

إن الدخول الفعلي للمحاسبة العامة حيز التنفيذ يُعتبر نقطة انطلاق لمرحلة جديدة للمحاسبة العمومية، مرحلة تم فيها وضع تقارب بين قواعد محاسبة القطاع التجاري وتلك المتعلقة بالقطاع العام. وعلى العموم، تمثل المعايير المحاسبية للدولة المرجع المحاسبي الجديد لتقييد العمليات المالية للدولة وإعداد

دور المحاسبة العامة للدولة في تعزيز مصداقية التسيير المالي العمومي

قوائمها المالية، فهي تضم من جهة خصائص المعلومة المالية ومن جهة أخرى كفاءات التقييد المحاسبي. إن المحاسبة الجديدة يجب أن تستوفي مستقبلاً متطلبات الجودة المحاسبية والقائمة على ثلاثة مكونات: الانتظام والمصداقية والصورة الصادقة والتي تجدد مصدرها في المحاسبة التجارية وقواعدها المنصوص عليها في القانون التجاري والنظام المحاسبي والمالي، أي أننا أمام تقارب بين القانون العام المالي والقانون الخاص.

في نفس السياق، فإن الجزائر لم يكن بإمكانها البقاء على هامش التطورات التي عرفتها الحياة المالية العالمية. التقييس المحاسبي في القطاع العام بدء تبعاً للمبادرة الخاصة التي قام بها الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) والذي أسس في سنة 1986 لجنة القطاع العام والتي أصبحت في سنة 2004 المجلس الدولي للمعايير المحاسبية في القطاع العام. هذا الأخير الذي كانت له مهمة التركيز على الحاجيات الخاصة بالقطاع العام من أجل تحسين على السواء الجودة وكذا قابلية المقارنة للمعلومات المالية المنشورة من طرف هيئات القطاع العام عبر العالم والتأكد من مصداقيتها (MULLER-LAGARDE, 2017, p.22).

إن المرجع المحاسبي للدولة المنصوص عليه في المادة 43 من المرسوم التنفيذي رقم 24-90، المذكور أعلاه، والذي سيكون المرجع لإعداد الحساب العام للدولة في إطار المحاسبة العامة، سيستمد بنوده من الثلاثة والأربعين (43) معيار دولي (IPSAS) السارية المفعول ابتداء من 31 يناير 2022 (IPSASB, 2022). وتجدر الإشارة هنا إلى أننا لسنا مطالبين بالوصول إلى درجة عالية من نضج المعايير المحاسبية من أول إصدار فحتى مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام عمد إلى إصدار هذه المعايير بصفة تدريجية كما يلي:

- من المعيار 01 إلى المعيار 08 في ماي 2000،
- من المعيار 09 إلى المعيار 12 في جويلية 2001،
- من المعيار 13 إلى المعيار 17 في ديسمبر 2001،
- المعيار 18 في جوان 2002،
- من المعيار 19 إلى المعيار 20 في أكتوبر 2002،
- المعيار 21 في ديسمبر 2004،
- من المعيار 22 إلى المعيار 24 في ديسمبر 2006،

- من المعيار 25 إلى المعيار 26 في فيفري 2008،
- المعيار 27 في ديسمبر 2009،
- من المعيار 28 إلى المعيار 31 في جانفي 2010،
- المعيار 32 في أكتوبر 2011،
- من المعيار 33 إلى المعيار 38 في جانفي 2015،
- المعيار 39 في جويلية 2016،
- المعيار 40 في جانفي 2017،
- المعيار 41 في أوت 2018،
- المعيار 42 في جانفي 2019،
- المعيار 43 في جانفي 2022.

وتجدر الإشارة هنا إلى أنه مع مرور الوقت تم إلغاء وتعويض خمسة (5) من المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS كما يلي (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2020، ص 329-331، 480، 670):

- المعيار 6 "البيانات المالية الموحدة والمفصلة" تم إلغاؤه واستبداله بالمعيار 34 "البيانات المالية المنفصلة" والمعيار 35 "البيانات المالية الموحدة" ابتداء من 1 يناير 2017،
- المعيار 7 "الاستثمارات في المنشآت الزميلة" تم إلغاؤه واستبداله بالمعيار 36 "الاستثمار في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة" ابتداء من 1 يناير 2017،
- المعيار 8 "الحصص في المشاريع المشتركة" تم إلغاؤه واستبداله بالمعيار 37 "الترتيبات المشتركة" ابتداء من 1 يناير 2017،
- المعيار 15 "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض" تم إلغاؤه واستبداله بالمعيار 28 "الأدوات المالية: العرض" 29 "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس" 30 "الأدوات المالية: الإفصاحات" ابتداء من 1 يناير 2013،
- المعيار 25 "منافع الموظفين" تم إلغاؤه واستبداله بالمعيار 39 "منافع الموظفين" الذي صدر في أبريل 2016.

تعتبر هذه هي المعايير الواجب الاستناد عليها من أجل إعداد المرجع المحاسبي للدولة مع الأخذ بعين الاعتبار بطبيعة الحال خصوصية المالية العمومية في الجزائر. وهنا يجدر التنويه إلى أن مجلس تقييس الحسابات العمومية في فرنسا قد اعتمد تصنيفا يتضمن ستة (6) فئات للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام السارية المفعول إلى غاية 31 ديسمبر 2012 (Conseil de Normalisation des Comptes publics, 2014, pp. 4-9) كما يلي:

- الفئة الأولى: معايير عرض البيانات المالية،
- الفئة الثانية: معايير الإيرادات والنفقات،
- الفئة الثالثة: معايير منافع الموظفين،
- الفئة الرابعة: البيانات المالية المجمعة والهيئات المراقبة،
- الفئة الخامسة: الوضعيات المالية،
- الفئة السادسة: الأدوات المالية.

في هذا الصدد، يعتمد مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSASB) في إطار عملية التقييس، بصفة دائمة، إلى طلب ترخيص مجلس المعايير الدولية للتقرير المالي (IFRSB) من أجل إدراج معايير التقرير المالي في مرجعه المحاسبي، وهذا عندما تكون الأحكام الخاصة بتلك المعايير قابلة للتطبيق في القطاع العام، لكن هذا لا يعني أنه لا يقوم بمعالجة مسائل أخرى مرتبطة بالمعلومات المالية الخاصة بالقطاع العام والتي لم يتم التطرق إليها في المعايير الدولية للتقرير المالي.

مما سبق، وبعد صدور النصوص التطبيقية الأولى لقانون المحاسبة العمومية والتسيير المالي، يُنتظر استكمال الإطار القانوني للمحاسبة العامة للدولة، الذي يمكن وصفه بالمعقد، من خلال إصدار المرجع المحاسبي للدولة والذي سيسمح بالدخول الفعلي للمحاسبة العامة للدولة في الجزائر، وبالتالي تمكين مجلس المحاسبة من أدوات قانونية جديدة تسمح له بالتصديق على الوضعية المالية للدولة وممتلكاتها.

2.3. التصديق على حسابات الدولة

إن إدراج المعايير المحاسبية في القانون المالي العمومي أدى إلى بروز متطلبات جديدة غير تلك المطالب بها سابقا لا سيما المرتبطة باحترام الرخصة البرلمانية. يمكن حصر هذه المتطلبات في جودة المعلومة المالية والتي ستكون محل مصادقة من الآن فصاعدا من طرف الهيئة العليا للرقابة ألا وهي مجلس المحاسبة. وبالتالي فنحن نواكب المرور من مجرد إبداء رأي من طرف مجلس المحاسبة حول وضعية تنفيذ قوانين المالية إلى المصادقة على الحسابات وهو الأمر الذي يتطلب تقوية الرقابة الميزانية والمحاسبية من أجل مجابهة القيد الجديد المرتبط بالمصادقة على الحسابات والذي يقتضي جودة محاسبية قائمة على النظامية والصدق والوفاء.

نصت المادة 88 من القانون العضوي لقوانين المالية على أن مشروع القانون المتضمن تسوية الميزانية يرفق بتقريرين لمجلس المحاسبة يتضمنان ما يأتي:

- تقرير يتعلق بنتائج تنفيذ قانون المالية للسنة المالية المعنية وبتفسير الاعتمادات المالية التي تمت دراستها، بالأخص على ضوء البرامج المنفذة،

- تقرير يتعلق بتصديق حسابات الدولة حسب المبادئ النظامية والصدق والوفاء. ويدعم هذا التصديق بتقرير يبين التحقيقات التي أجريت لهذا الغرض.

يستخلص من هذه المادة أن رقابة مجلس المحاسبة لم تعد تقتصر فقط على فحص مطابقة عمليات تنفيذ قوانين المالية المضمنة في تقريرها حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية، وهي المطابقة القائمة على دراسة مدى احترام المبادئ الكلاسيكية للميزانية والمحاسبة العمومية. في حين أن مجلس المحاسبة الآن في ظل القانون العضوي لقوانين المالية مدعو للمصادقة على حسابات الدولة بالنظر لمبادئ جديدة تتمثل في النظامية والصدق والوفاء.

إذا كان القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 2 سبتمبر 2018، المشار إليه أعلاه، قد كرس هذا الدور لمجلس المحاسبة، فإن الدستور الجزائري لسنة 2020 في مادته 192 جاء لينوط به مهمة المساهمة في تطوير الحكم الراشد والشفافية في تسيير المالية العمومية، وهو ما يعطي لدور مجلس المحاسبة بعدا جديدا.

أول حساب عام للدولة في شكله الجديد بمفهوم القانون العضوي لقوانين المالية سيكون ذلك الخاص بالسنة المالية 2023، إلا أنه من خلال قراءة الأحكام المختلفة والنهائية للمرسوم التنفيذي رقم 90-24، السالف الذكر، لا سيما المادة 54 منه، تمت الإشارة إلى دخوله حيز التنفيذ بعد ستة (6) أشهر من نشره في الجريدة الرسمية. بموجب هذه المادة تم تأخير دخول المحاسبة العامة للدولة حيز التنفيذ وهذا بالرغم من أن المادة 89 من القانون العضوي رقم 15-18 المؤرخ في 2 سبتمبر 2018، المشار إليه أعلاه، نصت على تحضير وتنفيذ قوانين المالية طبقاً لأحكام ذات القانون العضوي ابتداء من سنة 2023 وهو الأمر الذي يدفعنا للتساؤل عن قابلية تطبيق هذه الأحكام للمرسوم التنفيذي رقم 90-24 لا سيما وأنها دخلت حيز التنفيذ ابتداء من تاريخ 29 أوت 2024.

على كل حال، احتفظ القانون العضوي بالمرجعية للسنة الميزانية ن-2 من أجل التحضير والمناقشة والمصادقة على المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية للسنوات 2023 و 2024 و 2025، إلا أنه ابتداء من سنة 2026 سيتم تحضير ومناقشة والمصادقة على قانون تسوية الميزانية بالاعتماد على السنة الميزانية المرجعية ن-1.

إن التصديق على الحساب العام للدولة يستمد مرجعيته من مبدأ المصادقية الذي يُدرس في السنوات الأخيرة على أنه المولود الأخير للمبادئ المالية بالرغم من أن له وجود حتى وإن لم يتم استعمال هذا المصطلح في السابق (JOYE, 2010, p.17). بالتالي يعتبر مبدأ المصادقية إضافة للقواعد والمبادئ المكتوبة التي تحكم المالية العمومية والتي أصبحت توصف مع مرور الوقت بالكلاسيكية والتقليدية.

وعليه، لم تعد المصادقية مجرد انشغال أو رفاهية ميزانية، فبالرجوع إلى المادتين 70 و 88 من القانون العضوي يتضح أنه تم اعتمادها في مصاف المبادئ الكلاسيكية، إلا أن الإشكالية المطروحة تدور حول مضمونها الذي يبقى غامض وغير واضح، زد على ذلك فإن المادتين سالفتي الذكر لم تفصح عن أشياء كثيرة ما عدا أن المصادقية أو الصراحة "تقيم من خلال المعلومات المتوفرة والتقديرات التي يمكن أن تنتج عنها".

إلا أنه من خلال قراءة مواد القانون العضوي يتضح أنه هناك تمييز في النص باللغة العربية بين الصراحة الميزانية وصدق حسابات الدولة، فالأولى تخص إعداد وتقديم مشاريع قوانين المالية طبقاً للمادة

70 أما الثانية فهي في إطار المصادقة على الحسابات من طرف مجلس المحاسبة طبقا للمادة 88. وعليه فإن المصادقية يتم تقييمها على الصعيدين الميزانياتي والمحاسبي. وتجدد الإشارة إلى أن هذا التمييز لا يخص النص باللغة الفرنسية ففي كلتا المادتين تم استعمال مصطلح "la sincérité".

وبالتالي فإن القانون العضوي لقوانين المالية أعطى تعريف مبسط للصراحة الميزانية حتى وإن كان مقتضب أما فيما يتعلق بمصادقية المحاسبة فهي تبقى مبهمة وغير واضحة وهو ما دفع الفقه لتسليط الضوء عليها وبذل الجهد لتعريفها من خلال التساؤل حول فائدتها (THÉBAULT, 2010, p103) وتناقضاتها (BOUVIER, 2010, p.169) وخصائصها (ESCLASSAN, Sincérité et gouvernance financière publique : Ya-t-il une sincérité financière publique spécifique ?, 2010, p. 47) (ESCLASSAN, Réflexions sur la promotion du principe de sincérité dans les systèmes financiers contemporains et ses conséquences, 2010, p.41).

بالرغم من الكتابات العديدة من أجل إعطاء تعريف دقيق وشامل للمصادقية يبقى معناها غير واضح فأحيانا يتم ربطها بالشفافية (JOYE, 2010, p.17) وأحيانا أخرى بالوفاء (CALVI-REVEYRON, 2010, p.116)، مع العلم أن مصطلح المصادقية لم يتطرق إليه إطار المفاهيم للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام والذي أولى اهتماما للخصائص النوعية للمعلومة المالية والتي من بينها الوجاهة والوضوح والموثوقية والقابلية للمقارنة.

إن إدراج قواعد ومبادئ كانت في الماضي القريب حكرا على القطاع التجاري في القانون المالي العمومي يُعتبر تقدما كبيرا. إن مبدأ المصادقية كان قد نص عليه الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، والمتضمن القانون التجاري، حيث أن محافظي الحسابات يصدقون على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة وصحة ذلك طبقا للمادة 715 مكرر 4 منه المعدلة بموجب المرسوم التشريعي 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993.

نفس المبدأ تم تكريسه في النظام المحاسبي والمالي للقطاع التجاري والذي تضمنته المادة 10 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، التي نصت على أنه: "يجب أن تستوفي المحاسبة

دور المحاسبة العامة للدولة في تعزيز مصداقية التسيير المالي العمومي

التزامات الانتظام والمصداقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها ورقابتها وعرضها وتبليغها".

في نفس السياق، تم تكريس مبادئ المصداقية والشفافية في القانون المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي مع إلزامية مسك المحاسبة العمومية بواسطة نظام معلومات مدمج يسمح بالتكفل بمجموع العمليات المنفذة من قبل المراكز المحاسبية. وهكذا فإن المحاسبة العمومية يجب أن تمسك بوسائل رقمية تُراعى فيها شروط حفظ البيانات وتعريفها وتأمينها ومصداقيتها واسترجاعها.

وعليه، فإن القانون الجديد للمحاسبة العمومية جاء لترسيخ قواعد جديدة للتسيير العمومي مستوحاة من الممارسات الدولية الحسنة للحوكمة والقائمة على استعمال الحلول المعلوماتية في تسيير الشؤون العامة والخاصة وذلك لما لها من موثوقية ومصداقية.

مع إسقاط هذه المبادئ المستوحاة من الوسط التجاري على القطاع العام فإننا نواكب تحولا في القانون المالي العمومي لا سيما مع المهمة الجديدة للتصديق على الحسابات الموكلة لمجلس المحاسبة وهو الأمر الذي يقتضي مراجعة لمنهجياتها في الرقابة والتدقيق والتي يجب أن تتماشى أكثر فأكثر مع الممارسات الحسنة ومعايير التدقيق المالي.

4. خاتمة:

إن الظواهر الميزانية والمالية كمستوى النفقات العمومية ومردودية الإيرادات الجبائية وعجز الميزانية والخزينة والدين العمومي الداخلي والخارجي والمستحقات العمومية تعتبر الانشغالات الكبرى لأصحاب القرار العمومي في المجال المالي. جميع هذه الأسئلة تجد لها مكانا في المحاسبة العامة للدولة والتي تتماشى مع متطلبات النظامية والمصداقية والوفاء وهو الأمر الذي يجعل المعلومة المالية في هذه الحالة وسيلة حقيقية للمساعدة على اتخاذ القرار.

من خلال دراسة موضوع دور المحاسبة العامة للدولة في تعزيز المصداقية في التسيير المالي العمومي نستخلص النتائج التالية:

- عدم قدرة المحاسبة العمومية في بعدها القائم على محاسبة الصندوق على إبراز الوضعية المالية الشاملة للدولة بما فيها المستحقات والحقوق.

- تكريس المحاسبة العامة القائمة على مبدأ معاينة الحقوق والواجبات في القانون المالي العمومي، والتي من شأنها الإجابة على الانشغالات الكبرى لأصحاب القرار العمومي في المجال المالي.
- تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS) لإعداد المعايير المحاسبية للدولة.
- وجود تقارب بين الإطار المفاهيمي للمحاسبة العامة للدولة والنظام المحاسبي المالي المطبق على الشركات التجارية.
- إقرار مجلس المحاسبة كهيئة تُعنى بالتصديق على حسابات الدولة بناء على مبادئ النظامية والصدق والوفاء.
- انطلاقاً مما سبق، وبعد الوقوف على تأخر تطبيق الإصلاحات المحاسبية بالمقارنة مع الإصلاحات الميزانية في ظل عدم صدور المرجع المحاسبي للدولة نقترح التوصيات الآتية:
- ضرورة الاستفادة من تجارب الدول التي نجحت في إدماج المحاسبة العامة في مالياتها العمومية.
- تثمين رأس المال البشري المخول له على السواء إعداد القوائم المالية واستخدام نظام المعلومات المدمج للمحاسبة العمومية وكذا المكلفين بالتصديق على الحسابات.
- الإسراع في إصدار المرجع المحاسبي للدولة باعتباره وثيقة العمل الرئيسية من أجل جعل المحاسبة العامة عملياتية.
- العمل على جرد أصول الدولة من تثبتات مادية وغير مادية (Imobilisations corporelles et incorporelles) وكذا الأصول المالية وتقييمها من أجل إدراجها في الحصيلة الافتتاحية.
- إجراء تقييم دوري للمعايير المحاسبية للدولة لضمان مواكبتها للتطورات.
- التفكير في استحداث هيئة مكلفة بالتقييس في مجال المحاسبة العامة في القطاع العمومي نظراً لتعقيدات المهمة.

قائمة المراجع:

- BOUVIER, M. (2010). La sincérité budgétaire et comptable : un principe paradoxal ? *Revue Française des Finances publiques*(111).

- CALVI-REVEYRON, M. (2010). L'adaptation de la comptabilité publique à l'exigence de sincérité. *Revue Française des Finances publiques*(111).
- Conseil de Normalisation des Comptes publics. (2014). *Classement des normes de l'IPSAS Board par le CNOCP*. France: CNOCP.
- Conseil National de Comptabilité. (2014). *Manuel de comptabilité financière*. Algérie: ENAG.
- DES ROBERT, J. F., & COLIBERT , J. (2008). *Les normes IPSAS et le secteur public*. France: Dunod.
- DUBET, A., & LEGAY, M. L. (2011). *La comptabilité publique en Europe 1500 – 1850, collection (HISTOIRE)*. France: PRESSES UNIVERSITAIRES DE RENNES.
- ESCLASSAN, M. C. (2010). Réflexions sur la promotion du principe de sincérité dans les systèmes financiers contemporains et ses conséquences. *Revue Française des Finances publiques*(n° spécial Maroc).
- ESCLASSAN, M. C. (2010). Sincérité et gouvernance financière publique : Ya-t-il une sincérité financière publique spécifique ? *Revue Française des Finances publiques* (111).
- HUBY, B. (2010). *La certification des comptes de l'Etat*. France: L'Harmattan.
- IPSASB. (2022). *Manuel des normes comptables internationales du secteur public, Volume I-II-III*. Etats-Unis d'Amérique: IFAC.
- IPSASB. (2024, 09 24). *about ipsasb*. Récupéré sur www.ipsasb.org: <https://www.ipsasb.org/about-ipsasb>.
- JOYE, J. F. (2010). La sincérité, premier principe financier. *Revue Française des Finances publiques* (111).
- LEROY, M. (2012). Les périmètres publics et privés des finances. *Revue Française des Finances publiques* (120).
- MASQUELIER, P. (2013). La Comptabilité publique de Gilbert Devaux : un plaidoyer pour le maintien d'une gestion publique des finances publiques en France dans les années 1950. Dans P. BEZES,

- F. DESCAMPS, & S. Kott, *L'invention de la gestion des finances publiques, Du contrôle de la dépense à la gestion des services publics (1914 – 1967)*. France: Institut de la gestion publique et du développement économique, Comité pour l'histoire économique et financière de la France.
- MORDACQ, F. (2006). LOLF et modernisation de l'Etat. *La Revue du Trésor* (7).
 - MULLER-LAGARDE, Y. (2017). De la convergence des comptabilités publique et privée. Dans S. KOTT, *Droit et comptabilité : la spécificité des comptes publics*. France: ECONOMICA.
 - Potdevin, J. (2008). Préface. Dans J. F. DES ROBERT, & J. COLIBERT, *Les normes IPSAS et le secteur public*. France: Dunod.
 - RODRIGUEZ, M. (2013). *Le service public et la loi organique relative aux lois de finances du 1er août 2001*. France: Presses universitaires d'Aix-Marseille.
 - THÉBAULT, S. (2010). À quoi sert la qualité comptable ? *Revue Française des Finances publiques* (112).
 - ZAHED, M. (2017). *Gestion publique locale et performance - Les collectivités territoriales face aux défis de la nouvelle gouvernance*. France: L'Harmattan.
 - الاتحاد الدولي للمحاسبين. (2020). إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول. الولايات المتحدة الأمريكية: الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).
 - وزارة المالية. (2009). التعليمات رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009 المتعلقة بأول تطبيق للنظام المحاسبي والمالي 2010. الجزائر: وزارة المالية.
 - وزارة المالية. (2022). عرض أسباب القانون المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي. الجزائر: وزارة المالية.