

متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل الإصلاح الميزانياتي الجديد

## *Requirements for reforming the public accounting system in Algeria in light of the new budgetary reform*

د/ وليد بن التركي<sup>1</sup>

<sup>1</sup> جامعة محمد خيضر بسكرة، walid.benterki@univ-biskra.dz

تاريخ النشر: 2023/04/30

تاريخ القبول: 2023/04/26

تاريخ الاستلام: 2023/01/19

**ملخص:** تهدف هذه الدراسة إلى توضيح متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل الإصلاح الميزانياتي الجديد التي قامت به الجزائر، وذلك بما يوافق معايير محاسبة القطاع العام الدولي (IPSAS)، وركزت الدراسة على الإصلاح الميزانياتي في الجزائر وفقا لقانون العضوي (15-18) وتوصلت الدراسة بأن الجزائر تتجه نحو تطبيق الإطار الميزانياتي الجديد بهدف تعزيز مبادئ التسيير العمومي الحديث المبني على: الفعالية، الحوكمة، الكفاءة، الرشادة في الإنفاق، المساءلة، الشفافية، الرقابة، والنجاحة في الأداء.

**كلمات مفتاحية:** المحاسبة العمومية، قانون عضوي 15-18، الإصلاح الميزانياتي، معايير محاسبة القطاع العام الدولي

تصنيفات JEL : M41;M40;M48

### **Abstract:**

This study aims to clarify the requirements of reforming the public accounting system in Algeria in light of the new budgetary reform carried out by Algeria, in accordance with the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), and the study focused on the budgetary reform in Algeria according to the organic law (15-18)

The study concluded that Algeria is moving towards applying the new budgetary framework with the aim of strengthening the principles of modern public management based on: effectiveness, governance, efficiency, rationality in spending, accountability, transparency, control, and efficiency in performance.

**Keywords:** Public Accounting, Organic Law 15-18, Budgetary Reform, International Public Sector Accounting Standards

**Jel Classification Codes:** M41;M40;M48

## 1. مقدمة:

انطلاقاً من تطورات المحاسبة العمومية على المستوى الدولي و في ظل الجهود المبذولة من طرف الهيئات والمنظمات الدولية التي تشرف على تنظيم مهنة الممارسة المحاسبية على رأسها مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC الذي يقوم بإصدار معايير المحاسبة الدولية، IPSAS لتواكب التطورات الجديدة في وظائف الحكومة واتساع نشاط القطاع العام، وما تترتب عليه من ازدياد كبير في النفقات وتنوع مجالاتها والإيرادات وتنوع مصادرها، ولهذا تخلت معظم الدول عن إتباع أسلوب الأساس النقدي في القياس المحاسبي إلى إتباع أساس الاستحقاق لما يوفره من رؤية موضوعية لسلامة إنفاق القطاع العام، فضلاً عن إعداد ميزانية تظهر أصول والتزام هذه الوحدات مما يعطي إمكانية متابعة تطور أصول الوحدة و استهلاكاتها وجهود المحافظة عليها وتنميتها.

وهذا مما أدى بالجزائر لمحاولة التكييف والتوافق مع المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وذلك من خلال إصلاح نظامها المحاسبي العمومي ومحاولة منها لضبط تسيير المال العام وتحسين جودة الإبلاغ المالي للقطاع العام.

ويكتسي هذا الموضوع أهمية بالغة من الجانب المحاسبي لكونه يركز على تحليل الإطار التقني للمحاسبة العمومية الأمر الذي أوجب بناء وتأسيس إطار وقواعد ومعايير مستقلة للمحاسبة العمومية مراعية لذلك الاختلاف مع إعطائها له حقه، ومن غير ذلك لا نستطيع تخمين أو توقع نجاح تبني الممارسات المحاسبية العمومية لقواعد أو مفاهيم أو أطر محاسبية أو اقتصادية أو إدارية خارجية أخرى، وفي مجال حركة الإصلاحات التي عرفتها الجزائر، قدمت وزارة المالية إصلاح لنظام المحاسبة العمومية يهدف إلى تطور وعصرنة الإطار التقني لنظام محاسبة الخزينة، وبعد تبني الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. ومن خلال ما سبق تبرز إشكالية بحثنا هذا على النحو التالي:

ما هو واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري ومواكبته لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام  
IPSAS؟

للإجابة على التساؤل الرئيسي يجب الإجابة على التساؤلات الفرعية التالية:

- ماهي مبررات الإصلاح الميزانياتي في الجزائر؟
- ما هو محتوى الإصلاح الميزانياتي في الجزائر وفقاً لقانون العضوى 15-18؟

- أهم محاور وأهداف الإصلاح الميزانياتي في الجزائر؟

2.1 أهمية الدراسة:

تكتسي الدراسة أهميتها من خلال الدول الذي جاء به القانون العضوي 18-15 في تغيير نمط التسيير العمومي الذي سينتقل من التسيير المرتكز على الوسائل إلى التسيير المرتكز على النتائج، كما نص على مجموعة من الآليات الجديدة و التي من شأنها دعم مراقبة الأداء، و تعزيز خاصة صلاحيات البرلمان في الرقابة على المال العام لا سيما الرقابة عن طريق قانون تسوية الميزانية.

3.1 أهداف البحث:

يهدف البحث إلى:

- تناول الأسباب الداعية للإصلاح الميزانياتي في الجزائر؛
- تحديد مكان القصور والاختلالات التي عرفها قانون 84-17؛
- التطرق لمستجدات القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية.

4.1 الدراسات السابقة:

- دراسة (مُجد مسعي، 2020) تحت عنوان: الإصلاح الميزانياتي في الجزائر: أهميته وصعوبات تطبيقه، تطرقت هذه الدراسة إلى نظام التسيير الميزانياتي و مفهوم ميزانية البرامج والأداء ومختلف الإصلاحات التي مرت بها نظام الميزانية في الجزائر؛ حيث هدفت أساسا إلى تسليط الضوء التجارب الدولية التي قامت بنفس الإصلاح خاصة فرنسا منها والتي انتهجت نفس التوجه، والتي استلهمت منها الجزائر برنامج إصلاحيا الميزانياتي، توصلت نتائج الدراسة إلى أن نجاح هذا الإصلاح سيبقى مرهونا إلى حد كبير بمدى توفر الإرادة السياسة واقتناعها بجمتية التغيير، وبضرورة إصلاح الدولة ككل.
- دراسة (هاجر ديلمي، 2017) تحت عنوان: الميزانية العامة في ميزان الحوكمة الجيدة، حيث ركزت هذه الدراية على توصيات المؤسسات الدولية التي تنادي بضرورة إدخال معايير ومبادئ الحكم الجيد، توصلت الدراسة إلى أن الجزائر رغم إصدارها للعديد من القوانين والتشريعات إلا

أما تبقى محدودة لغياب التطبيق الفعلي لها، وهذا ما أثر سلبا على نتائج التقارير الدولية الصادرة عن الهيئات الدولية المختصة.

- دراسة (غزالي عماد و بوعيشاوي مراد، 2020) بعنوان: حوكمة الميزانية العامة في الجزائر على ضوء أحكام القانون العضوي الجديد رقم 18-15 المتعمق بقوانين المالية، هدفت هذه الدراسة إلى التركيز على مدى التزام الميزانية العامة في الجزائر بأسس الحوكمة الرشيدة من خلال القانون العضوي الجديد 18-05 المتعمد بقوانين المالية، حيث توصلت الدراسة إلى وجود مؤشرات إيجابية لحوكمة الميزانية العامة من خلال القانون العضوي وذلك من خلال إرساء مبادئ المساءلة والمساهمة في إدخال نمط تسييري جديد يخصص قياس النتائج وفق مؤشرات الأداء.

## 2. الإصلاح الميزانياتي في الجزائر:

ساعدت التقارير الدولية الرامية إلى ضرورة إحداث إصلاح ميزانياتي في الجزائر وكذا انهيار أسعار البترول 2014 لتبني نظام إصلاح ميزانياتي يقوم على الرشادة في الإنفاق، وقبل التطرق إلى محتوى إصلاحه ومدى جاهزته للتطبيق (في سنة 2023)، لابد من إلقاء نظرة عن النظام الميزانياتي المطبق حاليا في الجزائر لأبرز أهم العيوب والاختلالات المتعلقة به والتي تبرر ضرورة هذا الإصلاح.

### 1.2 مساوى النظام الحالي:

لم يعد قانون سنة 1984 يتماشى اليوم مع الإصلاحات السياسية والتحولت الاقتصادية والتطورات المستعجلة ال سيما في مجال التسيير العمومي، فكثيرا ما تعتمد السلطات المعنية إلى المساس بالمبادئ الأساسية التي تحكمه كمبدأ سنوية الميزانية عبر الإسراف في استعمال حسابات التخصيص الخاص، أو صندوق ضبط الموارد. FRR بالإضافة إلى وجود ميزانيتين للتسيير، مناقشة حسب الوزارات وميزانية للتجهيز مناقشة حسب القطاعات وهذا ما يعيق عملية تخصيص وحشد الموارد الضرورية لتنفيذها، كما أن برمجة الميزانية تعد على أساس ميزانيات سنوات سابقة بإضافة نسب مئوية تراعي التقديرات المتعلقة بتطور المجاميع الاقتصادية الكلية والمالية العامة. كما أن غياب إطار متعدد السنوات والذي يسمح ببلوغ الأهداف المحددة مسبقا على أساس حقيقي، عكس ما كان معمولا به طوال فترة السنوات 1999-

## متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل الإصلاح الميزانياتي الجديد

2016 أو فترة المخططات الحماسية والتي باءت بالفشل نتيجة استنزاف أموال الدولة (مسخي، 2020، ص 84).

### 2.2 تقييم الأجهزة الدولية للنظام الميزانياتي في الجزائر:

#### أ. تقييم البنك الدولي للنظام الميزانياتي:

قام البنك العالمي في سنة 2007 بإجراء تقييم للتسيير الميزانياتي في الجزائر مقارنة بالمعايير الدولية المعمول بها، وباستعمال أداة استقصاء مشتركة بينه وبين صندوق النقد الدولي متعلقة بتقييم ممارسات التسيير الميزانياتي عبر العامل تسمى "تقييم وخطة عمل" (بما أن الجزائر ليس لها أي أداة تقييم من هذا النوع) أجرى البنك العالمي تقييمه مستعملا مجموعة من 16 مؤشرا تشمل المراحل المختلفة للتسيير الميزانياتي: سبعة للصياغة formulation، أربعة للتنفيذ، اثنان حول تبليغ التقارير، اثنان حول فحص الحسابات واحد حول إبرام الصفقات العمومية، وفيما يلي باختصار شديد أهم الملاحظات المسجلة في الجدول التالي: (بوغصاب، 2020، ص 770).

#### جدول 01: تقييم البنك الدولي للنظام الميزانياتي

تتميز هذه الصياغة هو استعمال نظام تبويب بال <b>obsolette</b> ، وفرضيات غير صحيحة لصياغة الميزانيات الأولية، وإعادة تخصيصات هامة أثناء السنة.	صياغة الميزانية
تتميز هذه الصياغة بالعدد الكبير للحسابات الخاصة للخزينة قصد تجاوز الدورة الميزانياتية السنوية، ويلاحظ أيضا غياب ميزانية تركز على النتائج، وكذا إطار ميزانياتي متوسط المدى.	صياغة الميزانية
لا يفسر البطء في التنفيذ بتقنين الخزينة (rationnement de trésorerie) ولكن ببطء الإجراءات التي تمنع الختم السريع للفترة الإضافية للسنة المالية المنتهية والمعروفة باليوم الاضائي (journée supplémentaire)، ومنه توقيف ميزانية هذه السنة وفتح السنة المالية الجديدة، ما يؤخر التخصيص الأولي للموارد لأكثر من ثلاثة أشهر أحيانا.	التنفيذ

<p>يؤدي غياب التجميع (la consolidation) السريع والافتراضي للميزانية بعد تنفيذها، إضافة إلى عجز الرقابة المالية، إلى النتائج السيئة المسجلة، وتؤدي هذه الوضعية إلى اختلال بين مختلف أنظمة قواعد البيانات المؤسساتية، وإلى صعوبات في تجميع معطيات موثوق بها في قاعدة البيانات المركزية الموجودة في وكالة الميزانية.</p>	<p>إعداد التقارير</p>
<p>تدعو أهمية الاستثمارات والارتفاع المعترف لعدد الصفقات المنفذة (في إطار برامج الإنعاش) إلى تدعيم الهيئات المعنية، وتحسين نظام إبرام الصفقات وتسييرها قصد تحسين فعاليتها وشفافيتها، وكذا ضمان تنفيذ الاستثمارات في شروط ملائمة من ناحية التناسب بين الكلف والمزايا، لاسيما فيما يتعلق بالمشاريع الكبرى.</p>	<p>إبرام الصفقات</p>

المصدر: محمد مسعي، "الإصلاح الميزانياتي في الجزائر: أهميته وصعوبات تطبيقه، المجلة الجزائرية للمالية العامة"، المجلد 10، العدد 02، 2020، ص 70.

ونستنتج من الجدول أعلاه أن البنك الدولي وصل إلى أن أداء الجزائر يعتبر سيئا في كل مراحل الميزانية، حيث سجلت 05 من أصل 16، حيث صنفت الجزائر ضمن المجموعة "س" وكانت هاته الدرجات المتحصل عليها أقل من تلك المتحصل عليها من طرف بلد ينتمي إلى البلدان الفقيرة والمدينة بشدة.

#### ب. نتائج مسح شراكة الموازنة الدولية:

إثر المسح حول الميزانية المفتوحة Open Budget Survey- OBS، لسنة 2019 الذي قامت به "شراكة الموازنة الدولية" Partnership Budget IBP، نالت الجزائر في مؤشر الميزانية المفتوحة open Budget Index -OBI الدرجة 100/2 (الرتبة 112 من 117 دولة)، أي بانخفاض قدره درجة واحدة مقارنة بمسح 2017 (3 درجات)، و17 درجة مقارنة بمسح 2015 (19 درجة)، و11 درجة مقارنة بمسح 2012 (13 درجة).

وتعد هذه النتيجة متدنية جدا مقارنة بالنتيجة المتوسطة الإجمالية التي هي 45 درجة (معدل درجات المتوسط العالمي للشفافية)، و توصلت النتائج الى أن الحكومة الجزائرية توفر للجمهور معلومات ضئيلة عن

## متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل الإصلاح الميزانياتي الجديد

الميزانية العامة للدولة وعن أنشطتها المالية خلال سنة الميزانية، مما يعد تحديا للمواطنين في محاسبتها عن إدارة الأموال العمومية. (مدفوني، 2019، ص 618).

### 3.2 مبررات الإصلاح الميزانياتي في الجزائر:

هناك عدة أسباب أدت إلى التوجه نحو الإصلاح الميزانياتي في الجزائر والتي نخص منها بالذكر:

(عبدوس، 2021، ص 347).

- غياب إطار ميزانياتي متعددة سنوات: فالنظرة الحالية محدودة بالإطار السنوي؛ حيث يتم تقدير الإيرادات والنفقات للسنة المالية القادمة، وهو ما يعيق إمكانية رسم خطة إستراتيجية ملائمة تحدد فيها أولويات الإنفاق على المدى المتوسط. كما أن هذه النظرة السنوي غير كافية للإلمام بكافة العوامل التي تتدخل على المدى المتوسط، ما يزيد من حجم المخاطر الميزانياتية.
- ازدواجية الميزانية (ميزانية التسيير وميزانية التجهيز): فهما وإن كانتا شكليا في وثيقة واحدة؛ فهما عمليا ميزانيتين منفصلتين: وهو الأمر الذي يصعب (إن لم يكن مستحيلا) من إمكانية الربط بين هاتين الميزانيتين لغرض معرفة الغاية أو الهدف الذي تسعى إلى تحقيقه بدقة؛ بتعبير آخر: معرفة حجم النفقات وطبيعتها التي ساهمت في تحقيق هدف معين، وهو ما من شأنه أن ينعكس سلبيا على التخصيص الجيد للموارد.
- تسيير النفقات المرتكز على الوسائل: أي الوسائل المستخدمة وبالضبط نسبة استهلاك الاعتمادات المالية (هو معيار تقييم الأداء)، في إهمال وغياب شبه تام لتقييم الأداء وانعكاسات النفقة العمومية على الواقع الاجتماعي والاقتصادي للأفراد والمجتمع.
- صعوبة في قراءة وثائق الميزانية: وهو نتيجة حتمية للازدواجية الضمنية للميزانية، وعدم ربط النفقات التي تم تخصيصها بأهداف واضحة، محددة وقابلة للقياس.
- رقابة مسبقة تتركز على تطابق النفقة
- رقابة لاحقة دون أثر على تحسين التسيير الداخلي

- ضعف في مساءلة المسيرين

- نظام معلوماتي قليل الفعالية.

### 3. محتوى الإصلاح الميزانياتي في الجزائر:

تناول الإصلاح الميزانياتي عدة جوانب تتمثل في:

#### 1.3 إصلاح الميزانية: وتضمن هذا الجانب من الإصلاح النقاط التالية:

- اعتماد ميزانية البرامج المبنية على النتائج: تعتبر مقارنة الإدارة بالنتائج من الأساليب الحديثة التي يتم اعتمادها في وضع الميزانيات للدول والتي تحظى بقبول دولي، حيث يتم تقدير الإعتمادات على أساس أهداف محددة والتي كرسها القانون العضوي في المادة 6 والمادة 9 للوصول إلى النتائج المسطرة، ونجد أن الإصلاحات الميزانياتية في الجزائر قد أخذت بهذه المقاربة من خلال الإقرار بضرورة وضع ميزانية برامج مبنية على النتائج بدل اعتماد الأسلوب التقليدي للميزانية على الوسائل، ويرتكز هذا التسيير الحديث على

(بن صاولة ، 2020 ، ص 182):.

✓ التسيير عن طريق تحديد البرامج.

✓ استعمال مؤشرات لقياس الأداء وتقييم النتائج المحققة ومقارنتها مع المسطرة.

- وضع ميزانية متكاملة وفق الإطار متعدد السنوات: يعتبر هذا الإطار أداة لتسيير الموارد العامة على المدى المتوسط، حيث تحدد ميزانية الدولة السنوية حسب هذا التوجه وضع ميزانية متكاملة وفق الإطار متعدد السنوات تقديرات الإيرادات والنفقات ورصيد الميزانية، وكذا مديونية الدولة عند الاقتضاء للسنة المقبلة والسنتين الموالتين، ومنه فالإطار المتعدد السنوات يحافظ على الطابع السنوي للميزانية المتضمنة التقديرات حسب كل قطاع وبرنامج، بالإضافة على تقديرات السنتين الموالتين.

- تحسين عرض و نشر الميزانية: بغرض فتح الباب لنقاش أكثر انفتاحا وأكثر إعلاما حول الخيارات الاقتصادية والاجتماعية يتم من خلال تطبيق الإصلاح إعداد مستندات جديدة ووضع نظام

## متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل الإصلاح الميزانياتي الجديد

معلومات فعال يساهم في عملية إعداد وثائق الميزانية ومختلف التقارير المرفقة بها بكل دقة وشفافية، وتوضح المادة 11 من القانون العضوي 81/81 المتعلق بقوانين المالية أن الميزانية العامة للدولة يجب أن ترفق بثلاثة أجزاء تفصيلية تتمثل في

(عكة، 2008، ص 58) .

- ✓ الميزانية التي تعطي عرض مبسط لميزانية كل وزارة حسب كل برنامج؛
- ✓ تقرير عن الأولويات والتخطيط الذي يكلف بتحضيره كل وزير أو المسؤول المكلف بتسيير محفظة البرامج؛
- ✓ ميزانية مقسمة حسب التوزيع الإقليمي لكل برنامج والمتمحورة على النتائج.
- وضع تصنيفات جديدة للنفقات العمومية: بهدف تحسين عرض ونشر الميزانية وضمان التناسق بين حسابات مدونة الميزانية وحسابات مدونة المحاسبة، تم وضع تصنيفات جديدة للنفقات تتضمن: تصنيف حسب النشاط: فحسب المادة 01 من القانون العضوي 81/81 يتم هذا التصنيف حسب البرنامج والبرامج الفرعية والأنشطة؛ تصنيف حسب الطبيعة الاقتصادية للنفقة والتي تحددها المادة 29 من القانون العضوي 15/18، تصنيف إداري حسب توزيعات الإعتمادات المالية على الوزارات والمؤسسات العمومية تصنيف وظيفي حسب القطاعات المكلفة بتحقيق الأهداف المحددة في الميزانية.
- تعزيز وظيفة الإرشاد الاقتصادي لوزارة المالية: وذلك من خلال رفع قدرات تقييم ومراقبة تكاليف الاستثمارات والسياسات والبرامج التي على أساسها تحدد اعتمادات مختلف الوزارات.
- تحديث مسار التنفيذ والرقابة على عمليات الميزانية: تضمن مشروع عصرنة النظام الميزانياتي إعادة هيكلة الإجراءات الإدارية المرتبطة بمسار تنفيذ عمليات الميزانية، وهو القسم الذي أوكل إلى

مكتب الاستشارات الفرنسي ADTETEF-GIP (Assistance au

Développement des Échanges en Technologies

Économiques et Financières-Groupement d'intérêts Public)

بمراعاة إعداده بما يتلاءم وميزانية البرامج المرتكزة على النتائج بهدف الوصول إلى وضع إطار ينظم مسار تنفيذ عمليات الميزانية والرقابة عليها بصورة مبسطة. (حجاج، 2021، ص 319).

### 2.3 إصلاح النظام المعلوماتي والإعلام الآلي:

هدف هذا الجزء من الإصلاحات على تطوير نظام التسيير المعلوماتي الميزانياتي بما يسمح لكافة الأعدان المرتبطين بمسار الميزانية بتبادل المعطيات والحصول بصفة آنية على جداول الميزانية والنفقات على كل المستويات المركزية الجهوية والولائية، وهو ما يساهم في متابعة تنفيذ الميزانية خلال كل مراحلها وتسريع وتسهيل وتيرة معالجة عمليات النفقات.

### 4. أهداف الإصلاح الميزانياتي في الجزائر:

للإصلاح الميزانياتي عدة أهداف نذكرها على سبيل العموم لا الحصر في النقاط التالي (عليان، 2021، ص 125).

- تحسين عرض الميزانية؛
  - تعزيز الإعلام والرقابة البرلمانية؛
  - حرية ومسؤولية المسيرين؛
  - المقاربة المتوسطة المدى (متعددة السنوات)؛
  - تفعيل وتحسين استعمال الاعتمادات المالية؛
  - وضع ترتيبات تقنية وقانونية تتماشى ومستجدات المالية العمومية.
- ولتحقيق هذه الأهداف، اعتمد نظام محاسبة الدولة على إعداد نظام محاسبي يتبنى مفاهيم ونظام المحاسبة في القطاع الخاص وتكييفها لتلاءم مع خصوصيات نشاط وحدات القطاع العام، حيث يتضمن هذا الأخير أقسام حسابات جديدة لم يكن يستعملها المحاسب العمومي عن طريق إدراج المفاهيم التالية في محاسبة الخزينة العمومية.

#### 1.4 تطبيق محاسبة الممتلكات في المحاسبة العمومية:

من الأهداف الأساسية لنظام محاسبة الدولة هو القيد المحاسبي للاستثمارات والممتلكات المنقولة وغير المنقولة للدولة عن طريق استحداث أقسام حسابات متابعة تسجيل عمليات حيازة أو اهتلاك أو التنازل عن التجهيزات والاستثمارات العمومية، حيث إن هذه العمليات لم تكن تأخذ بعين الاعتبار في محاسبة الخزينة التي تعتمد على تسجيل الأثر النقدي الناتج عن هذه العمليات، مما ينتج عنه عدم إمكانية تقدير حجم وقيمة ممتلكات الدولة.

ولمواجهة هذه الوضعية، يهدف مشروع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر إلى توسيع نطاق محاسبة الخزينة إلى تسجيل الأصول العينية والمالية للدولة وعرضها في القوائم المالية الحكومية، عن طريق فتح حسابات جديدة من أجل قيد قيمة مختلف ممتلكات الدولة المنقولة غير المنقولة، وذلك بالاعتماد على تقنيات معالجة التثبيتات في محاسبة القطاع الخاص مع الأخذ بعين الاعتبار خصائص نشاط وحدات القطاع العام، حيث تم تحديد مجال تسجيل الممتلكات في مجموعة حسابات الاستثمارات والممتلكات التي تستعمل من طرف المرافق العمومية من أجل تحقيق منفعة عامة دون الأخذ بعين الاعتبار الممتلكات التي لها قيمة تاريخية أو ثقافية.

وبسبب الحجم الضخم لممتلكات الدولة وتراكمها من سنة إلى أخرى، سوف يتم إدراجها في محاسبة الدولة على مراحل، حيث يتم في السنة الأولى من تطبيق المخطط المحاسبي للدولة قيد الاستثمارات الجديدة، أما في المرحلة الثانية، سوف يتم إدراج باقي الاستثمارات التي تم إنجازها خلال السنوات الماضية بعد حصرها وتقييمها.

#### 2.4 تطبيق محاسبة الحقوق المستحقة للدولة في المحاسبة العمومية:

من أهم عيوب محاسبة الخزينة العمومية هو عدم استطاعة النظام تقديم معلومات من الدفاتر والسجلات المحاسبية عن حجم الحقوق مستحقة الدفع من طرف الدولة والتي لم تحصيلها، وذلك لعدم توفر حسابات لتسجيل هذه العمليات التي لا ينتج عنها أثر نقدي عند إثبات الحقوق لفائدة الدولة، لأن المحاسبة على الأساس النقدي تغطي فقط مرحلة التحصيل الفعلي للإيرادات العمومية، ولا تقدم الإثبات المحاسبي عن

المبلغ الإجمالي للإيرادات التي تم إثباتها أو إلغاؤها أو باقي الإيرادات غير المحصلة، والتي يتم متابعتها في سجلات إحصائية خارج المحاسبة. (زهير، 2014، ص 186) لمعالجة هذه النقائص، تم إدراج محاسبة الحقوق المستحقة في محاسبة الدولة عن طريق تحقيق الإثبات المحاسبي في الدفاتر والسجلات المحاسبية لكل حقوق الدولة المرخصة في قانون المالية عند إثباتها وليس عند تحصيلها، من أجل تحقيق المتابعة المحاسبية لمختلف مراحل تحصيل الإيرادات العمومية وتقييم النتائج، وذلك عن طريق فتح حسابات تخصص لقيود الإيرادات عند إثباتها وعند إلغائها وعند تحصيلها مما سوف يسمح بتحديد باقي الإيرادات التي يتم تحصيلها من السجلات المحاسبية وعرضها في القوائم المالية من أجل تقييم أداء الإدارة المختصة بتحصيلها.

والنتيجة الأساسية التي يهدف إليها مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية هو إنشاء نظام

محاسبي عمومي يسمح بتجميع كل الأصول والخصوم التابعة للدولة في وثيقة واحدة وهي موازنة الدولة لا تبنى على أساس حساب الربح أو الخسارة، يتم عن طريقها عرض حجم الاستثمارات العمومية وديون وقروض ومستحقات الدولة إلى جانب بيان الوضعية المالية الفعلية للخزينة العمومية، إضافة عرض نتائج تنفيذ الميزانية على شكل موازنة للدولة مما يسهل عملية مراقبة وتقييم النشاط الحكومي من طرف الهيئات المختصة.

نستنتج أن الإصلاح الميزانياتي من خلال القانون العضوي 18-15 والمراسيم التطبيقية المتعلقة به

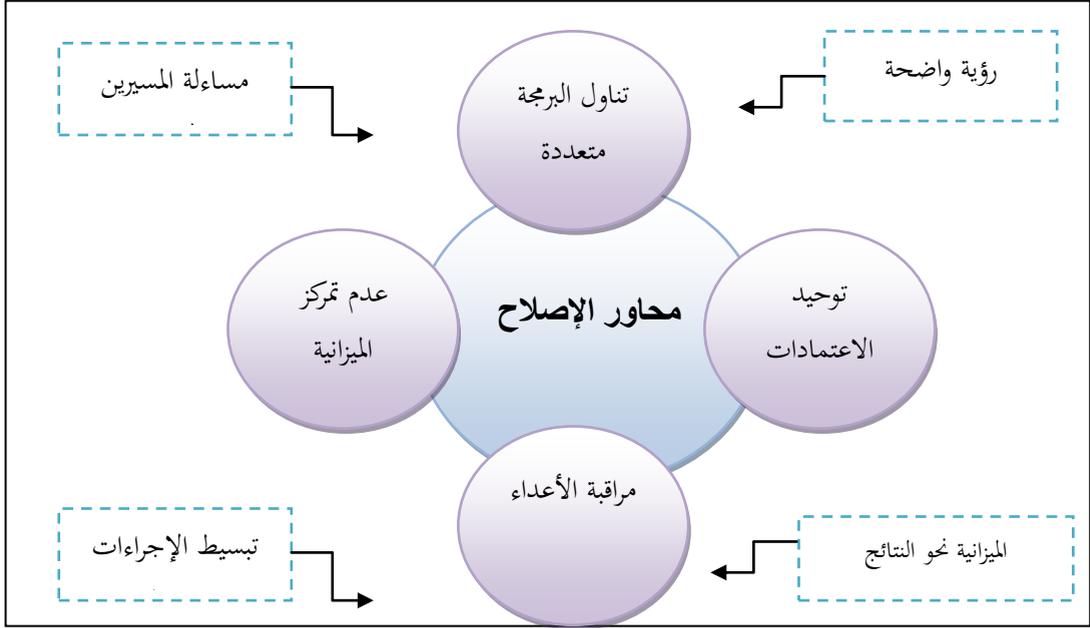
أصبحت ضرورة نظرا للتداعيات الرامية إليه وتطابقها مع المحاور الكبرى له.

5. المحاور الرئيسية لنظام التحديث الميزانياتي:

يرتكز نظام الإصلاح الميزانياتي الجديد على عدة محاور كبرى يعتمد عليها متداخلة فيما بينها والتي

يوضحها الشكل التالي: (عليان، 2021، ص 126).

الشكل 01: محاور نظام الإصلاح الميزانياتي



المصدر: صراح بن صاولة و محمد سفيان بزار. "الانتقال من منطق الوسائل إلى ثقافة النتائج في تسيير

النفقات العامة". مجلة الميدان للعلوم الإنسانية والاجتماعية، 2020، المجلد 03، العدد 03.

نلاحظ من الشكل أن محاور الإصلاح الميزانياتي تعتمد على: (أكل، 2022، ص 704).

- ميزانية حسب البرامج وترتكز على النتائج: تمكن من تجميع الإعتمادات المخصصة لكل وزارة حسب البرامج والتي تمثل وحدات مسؤولية. يشمل البرنامج مجموعة من النشاطات المقابلة الأهداف وتوجيهات الحكومة والوزارة المعنية، ويسمح بربط النشاطات وفقا للنتائج المنتظرة.

- الإطار المتعدد السنوات: يعبر عن التوجهات الكبرى للدولة، وكذا لتقدير الإيرادات والنفقات على مدى سنتين مواليتين بالإضافة إلى السنة الحالية، بالنظر إلى سنتين سابقتين، غير أن أعداد الميزانية المالية يبقى سنويا.

- إعادة تصنيف النفقات الميزانية: تجمع أعباء ميزانية الدولة حسب التصنيفات الآتية بحسب (وزارة المالية، 2021) النشاط، الطبيعة الاقتصادية للنفقات، الوظائف الكبرى للدولة، الهيئات الإدارية المكلفة بإعداد الميزانية وتنفيذها. تكون هذه التصنيفات مستقلة عن بعضها، وتشكل نظاماً متكاملًا.

- إعداد ميزانية وحيدة: لقد تم إدماج ميزانيتي التسيير والتجهيز معا وإدراج جميع نفقات وإيرادات الدولة في وثيقة واحدة حتى تسهل عملية المراقبة وإدخال مصطلح، نفقات التحويل ما بين برامج وزارات أو مؤسسات عمومية مختلفة، ويتم الأمر بموجب مرسوم رئاسي أو مرسوم يتخذ بناء على أساس قرار مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير أو مسؤول المؤسسة العمومية المعني.

أيضا يمكن القول أن القانون العضوي 18-15 جاء ليعوض النقص التي كانت في القانون السابق 84-17 والتي يمكن أن نبينها في الجدول التالي:

الجدول 02: الفرق بين القانون 84-17 والقانون العضوي 18-15

القانون 18-15	القانون 84-17	
دمج ميزانيتي التسيير والتجهيز ضمن ميزانية واحدة مخصصة لكل حقيبة وزارية من خلال البرنامج	الفصل بين ميزانية: التسيير: الجدول (ب) من قانون المالية التجهيز: الجدول (ج) من قانون المالية	هيكلية الميزانية
تم اعتماد ميزانية واحدة بالبرنامج تقسم النفقات فيها حسب: <u>النشاط: البرنامج وتقسيماته</u> <u>الوظائف الكبرى للدولة: تعيين القطاعات</u> <u>المكلفة بتحقيق الأهداف حسب الوظيفة.</u> <u>الهيئات الإدارية المكلفة بإعداد الميزانية</u>	<u>نفقات التسيير: مقسمة 04 أبواب</u> 1- أعباء الدين العام والنفقات المحسوبة من الإيرادات 2- تخصيصات السلطات العمومية 3- النفقات الخاصة بالوسائل 4- التدخلات العمومية: مقسمة	تقسيمات النفقات

متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل الإصلاح الميزانياتي الجديد

<p><u>وتنفيذها: توزيع الاعتمادات على الوزارات والمؤسسات العمومية.</u></p> <p>الطبيعة الاقتصادية للنفقات: أبواب النفقات وتقسيماتها كمايلي:</p> <p>1- نفقات المستخدمين</p> <p>2- نفقات تسيير المصالح</p> <p>3- نفقات الاستثمار</p> <p>4- نفقات التحويل</p> <p>5- أعباء الدين العمومي</p> <p>6- نفقات العمليات المالية</p> <p>7- النفقات الغير متوقعة</p>	<p><u>نفقات التجهيز: مقسمة 03 أبواب</u></p> <p>1- الاستثمارات المنفذة من قبل الدولة</p> <p>2- إعانات الاستثمار الممنوحة من الدولة</p> <p>3- النفقات الأخرى بالرأسمال</p>
--	--

المصدر: حجاج جاب الله أمال، "الإطار القانوني لقوانين المالية: دراسة تحليلية للقانون العضوي 18-15،

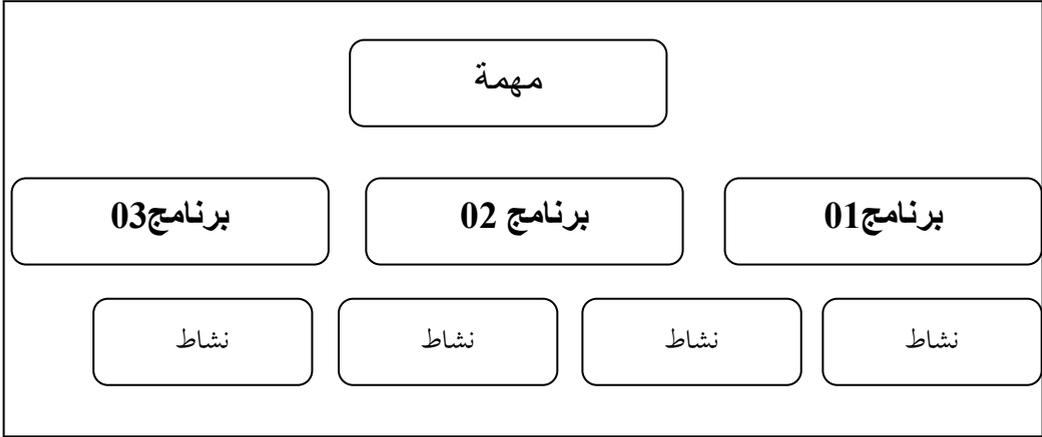
مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، المجلد 06، 2021، ص 122.

نلاحظ أن الجدول أن القانون العضوي 18-15 مبني على ثلاثة مستويات كالتالي:

- المهمة: وهي همزة الوصل بين السياسة العمومية للدولة ومحفظة البرامج، كل مهمة يتم التصويت عليها في البرلمان.
- البرنامج: هو الإطار العملي للسياسة العمومية (تقسيم الاعتمادات)، يكون هذا التقسيم وفقا للأهداف عن طريق مؤشرات وفي الأخير تقييم للبرامج ومن وجهة أخرى البرنامج هو مجموعة الاعتمادات المالية التي تساهم في إنجاز مهمة خاصة تابعة لمصلحة أو عدة مصالح لوزارة واحدة أو عدة وزارات أو مؤسسة عمومية، محددة بمجموعة من الأهداف الواضحة والمتناسق، ويمكن أن ينقسم إلى برامج فرعية وهو بذلك تقسيم ذو طابع وظيفي.

- النشاط: يتم من خلاله توجيه الاعتماد، وهو تقسيم عملي للبرنامج، ويسمح بتحديد مستوى تنفيذ السياسة المنتهجة والمتبعة والاعتمادات المطلوبة، المفتوحة والمنفذة، ويمكن أن يتضمن أنشطة فرعية من شأنها تحديد مستوى التنفيذ.

الشكل 02: مستويات القانون العضوي 18-15



المصدر: القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 2 سبتمبر 2018 يتعلق بقوانين المالية، العدد 53.

6. خاتمة

نتائج الدراسة

من خلال ما تقدم توصلنا إلى النتائج التالية:

- جاء القانون العضوي الجديد 18-15 إلى تغيير نمط التسيير العمومي، الذي سينتقل من نمط التسيير المرتكز على الوسائل إلى ثقافة التسيير المرتكز على النتائج، وعليه هذا القانون لا يهدف إلى تغيير بنية وشكل الميزانية فقط، بل يركز كذلك على مبدأ مساءة المسؤولين ومراقبة الأداء، فهو وسيلة لإصلاح الدولة.
- تتجه الجزائر نحو تطبيق القانون العضوي 18-15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية في مطلع سنة 2023؛

## متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل الإصلاح الميزانياتي الجديد

- القانون العضوي يحمل في طياته مبادئ الحوكمة من خلال تركيزه على الشفافية والمساءلة والرقابة.
- يمثل مشروع إصلاح النظام الميزانياتي في الجزائر نقطة تحول رئيسية في سبيل إدخال أساليب تسييرية حديثة في ميدان الميزانية العامة وخطوة أولى نحو تطبيق حوكمة القطاع العام،
- تتجه الجزائر نحو تطبيق الإطار الميزانياتي الجديد بهدف تعزيز مبادئ التسيير العمومي الحديث المبني على: الفعالية، الحوكمة، الكفاءة، الرشادة في الإنفاق، المساءلة، الشفافية، الرقابة، والنجاعة في الأداء.
- أهم ما جاء به القانون 18-15 المتعلق بقوانين المالية هو تغيير نمط التسيير العمومي الذي سينتقل من التسيير المرتكز على الوسائل إلى التسيير المرتكز على النتائج، كما نص على مجموعة من الآليات الجديدة والتي من شأنها دعم مراقبة الأداء، وتعزيز خاصة صلاحيات البرلمان في الرقابة على المال العام لا سيما الرقابة عن طريق قانون تسوية الميزانية.
- أن الأعمال التحضيرية لتطبيق المنظومة الجديدة لم تصاحبها نتائج ملموسة في مجال تحديث الإدارة وتكوين العنصر البشري وتعميم الرقمنة على المستوى الإدارات العمومية والمصالح المركزية واللامركزية.

### 7. اقتراحات الدراسة:

- على ضوء ما سبق تقديمه من نتائج يمكن تقديم الاقتراحات التالية :
- تنظيم ملتقيات وورشات تكوينية حول القانون العضوي 18-15 لأعوان الرقابة المالية وكافة الإدارات العمومية المعنية مع تحديد الأهداف المرجوة منه وسبل تحقيق الكفاءة والفعالية قصد تحقيق الرشادة في المالية العمومية والتقليل من الفساد وهدر المال العام.
- تفعيل التواصل، الشفافية، المساءلة بين مختلف أجهزة الدولة فيما بينها مع ضرورة إشراك الجمهور والبرلمان، ما يعزز التجمهر الشعبي حول الحكومة ويزيد من عامل الثقة بينهم؛

- ضرورة تحضير الإطارات التابعة لمختلف الوزارات وتهيئتهم قبل دخول النظام حيز التنفيذ، فالبدء من الآن بإعطاء التوجيهات والتعليمات والعمل بالنظام الجديد ضروري جدا لإحاطة قدر الإمكان بمحاور النظام وطريقة عمله.
- تفعيل التواصل، الشفافية، المساءلة بين مختلف أجهزة الدولة فيما بينها مع ضرورة إشراك الجمهور والبرلمان، ما يعزز التجمهر الشعبي حول الحكومة ويزيد من عامل الثقة بينهم؛
- ضرورة تحضير الإطارات التابعة لمختلف الوزارات وتهيئتهم قبل دخول النظام حيز التنفيذ، فالبدء من الآن بإعطاء التوجيهات والتعليمات والعمل بالنظام الجديد ضروري جدا للإحاطة قدر الإمكان بمحاور النظام وطريقة عمله.
- تفعيل دور البرلمان من خلال منح صلاحيات أوسع للجنة المالية، وتعزيز مساهمة المجتمع المدني من خلال نشر وثائق الميزانية، بما يجسد دور البرلمان المقيم والمجتمع المدني الشريك الفعال في صناعة القرار المالي ورقابته، وإعطاء المكانة الحقيقية لمجلس المحاسبة كأدوات للتحليل والتقييم والرقابة الفعالة لتسيير المال العام.

## 7. قائمة المراجع:

1. مُجَّد مسعي، "الإصلاح الميزانياتي في الجزائر: أهميته وصعوبات تطبيقه، المجلة الجزائرية للمالية العامة"، المجلد 10، العدد 02، 2020.
2. فتيحة بوغصاب، خيرو مجدوب، "تفعيل نظام الإصلاح الميزانياتي الجديد في الجزائر عن طريق المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات العمومية -دراسة تحليلية لدور مختلف الأجهزة في ظل إصلاحات الميزانية-"، مجلة دفاتر البحوث العملية، المجلد 10، العدد 01، 2020.
3. مدفوني هندة، "الإطار الميزانياتي الجديد: نحو حوكمة الميزانية العامة في الجزائر في ظل القانون العضوي 18-15 المتعمق بقوانين المالية"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 09، العدد 01.

## متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل الإصلاح الميزانياتي الجديد

4. إيمان عبدوس، "آليات حوكمة الميزانية العامة واتجاهات تطبيقها وفق الإصلاح الميزانياتي في الجزائر"، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 24، العدد 01، 2021.
5. صراح بن صاولة ومُجد سفيان بزار، "الانتقال من منطق الوسائل إلى ثقافة النتائج في تسيير النفقات العامة". مجلة الميدان للعلوم الإنسانية والاجتماعية، 2020، المجلد 03، العدد 03.
6. عبد الغني عكة، نحو عصرنه أنظمة الميزانية في الجزائر، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، 2008.
7. حجاج جاب الله أمال، "الإطار القانوني لقوانين المالية: دراسة تحليلية للقانون العضوي 18-15، مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، المجلد 06، 2021.
8. فاطمة مفتاح، "الميزانية العامة بين القانون الأساسي 84-17 ومشروع القانون العضوي الجديد لقوانين المالية"، مجلة القانون والعلوم السياسية، العدد 04، 2016.
9. مالك عليان، إعداد الميزانية العمومية في ظل القانون العضوي 18-15 يتعلق بقوانين المالية، مجلة صوت القانون، المجلد 07 العدد 03، 28 مارس 2021.
10. مُجد أكحل، "القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية وإصلاح تسيير المالية العمومية"، مجلة العلوم القانونية والاجتماعية، المجلد 07، العدد 02، 2022.
11. الجريدة الرسمية العدد: 53 مؤرخة في 02 سبتمبر 2018 .
12. الجريدة الرسمية رقم: 28 مؤرخة في 10 جويلية 1984 .
13. القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 2 سبتمبر 2018 يتعلق بقوانين المالية، العدد 53.
14. وزارة المالية، المديرية العامة للميزانية، معجم المصطلحات، يونيو 2021.
15. تقرير مسح الموازنة المفتوحة لسنة 2019:

[https://internationalbudget.org/sites/default/files/2020-05/2019\\_Report\\_AR.pdf](https://internationalbudget.org/sites/default/files/2020-05/2019_Report_AR.pdf)