

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة حسية بن بوعلى الشلف  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم التسيير



## أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه

الشعبة : علوم التسيير  
التخصص : مالية ومحاسبة  
العنوان

### إصلاح نظام المحاسبة العمومية ودوره في تحسين الأداء الإداري للأجهزة الحكومية في الجزائر

إشراف الدكتور

طرشي محمد

إعداد الطالبة

حيرش فايزة

المناقشة بتاريخ 2020/06/29 من طرف اللجنة المكونة من:

الصفة	الجامعة الأصلية	الرتبة	الأستاذ
رئيسا	جامعة الشلف	أستاذ	أ.د/ مطاي عبد القادر
مقررا	جامعة الشلف	أستاذ محاضر أ	د/ طرشي محمد
ممتحنا	جامعة الشلف	أستاذ محاضر أ	د/ عزوز علي
ممتحنا	جامعة الشلف	أستاذ محاضر أ	د/ آيت مختار عمر
ممتحنا	جامعة المدية	أستاذ محاضر أ	د/ سعودي محمد
ممتحنا	جامعة غليزان	أستاذ محاضر أ	د/ حمداني نجاة

السنة الجامعية 2020/2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## كلمة شكر

اللهم لك الحمد أَكْمَلُهُ والثناء أَجْمَلُهُ، ولك القول أَبْلَغُهُ والعلم أَحْكَمُهُ، ولك السلطان أَقْوَمُهُ والجلال أَعْظَمُهُ،  
أحمدك ربي وأشكرك على أن يسرت لي إتمام هذا العمل على الوجه الذي أرجو أن ترض به عني.  
إعترافاً بالفضل، وتثميناً للجهد المبذول، أتوجه بجزيل الشكر والإمتنان إلى الأستاذ المشرف الدكتور طرشي محمد  
لقبوله الإشراف على هذا العمل، وتأطيره العلمي المتميز وتوجيهاته القيمة التي أفادتني، كما أتقدم بالشكر للسادة أعضاء  
لجنة المناقشة على قبولهم تقييم وإثراء هذا البحث.  
والشكر موصول إلى كل من ساهم من قريب أو بعيد في تقديم يد المساعدة لإنجاز هذا العمل، وأخص بالذكر  
الدكتورة نادية مغني.

## إهداء

أهدي هذا العمل:

إلى من غرست في نفسي حب العلم والتعلم، إلى من أوصتني أن العلم عبادة قبل كل شيء، إلى من لم تسعها الدنيا بالنجاح في المسابقة، ولم تعش فرحة المناقشة، إلى روح أمي الطاهرة طُهر أمانيتها بنجاحي؛  
إلى الوالد الكريم أطل الله في عمره، ورزقني به ورضاه عني؛  
إلى من أخذت بيدي .... ورسمت أمل كل خطوة في حياتي .... فاطمة الزهراء أختي؛  
إلى إخوتي وجميع أفراد عائلتي؛  
إلى كل من عرفته زمالتي وصدائقي؛  
إلى كافة أساتذة كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة الشلف.

الصفحة	العنوان
	كلمة شكر
	الإهداء
I	فهرس المحتويات
V	قائمة الجداول
VII	قائمة الأشكال
VIII	قائمة الملاحق
IX	قائمة المختصرات
X	ملخص
أ	مقدمة
01	الفصل الأول: الإتجاهات الحديثة لتطوير نظام المحاسبة العمومية
01	تمهيد
02	المبحث الأول: الخلفية التاريخية والفكرية لتطوير نظام المحاسبة العمومية.
02	المطلب الأول: التطور الفكري لنظام المحاسبة العمومية.
07	المطلب الثاني: نطاق تطبيق نظام المحاسبة العمومية.
14	المطلب الثالث: النظريات المعتمدة في نظام المحاسبة العمومية.
19	المطلب الرابع: تطبيقات أسس القياس بما يتلاءم وأهداف المحاسبة العمومية.
26	المبحث الثاني: مقومات تحديث نظام المحاسبة العمومية.
27	المطلب الأول: تحديث النظام المحاسبي للدولة.
32	المطلب الثاني: تحديث نظام الموازنة العامة للدولة.
37	المطلب الثالث: اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS.
42	المطلب الرابع: تطوير المعايير الدولية للرقابة المالية والمحاسبية.
49	المبحث الثالث: التوجهات المتبناة لتحديث نظام المحاسبة العمومية.
49	المطلب الأول: تطبيق نظرية محاسبة الإعتمادات المخصصة الحديثة.
52	المطلب الثاني: التوجه نحو إستخدام أساس الإستحقاق.
55	المطلب الثالث: اعتماد محاسبة التكاليف كنظام ثانوي داعم لنظام المحاسبة العمومية.

61	المطلب الرابع: اعتماد محاسبة المسؤولية كنظام ثانوي داعم لنظام المحاسبة العمومية.
67	خلاصة الفصل الأول
<b>68</b>	<b>الفصل الثاني: دور المحاسبة العمومية في تحسين أداء الأجهزة الحكومية.</b>
68	تمهيد
69	المبحث الأول: أداء الأجهزة الحكومية بين المفهوم، المعوقات وأوجه التحسين.
69	المطلب الأول: مفهوم الأداء في الأجهزة الحكومية.
73	المطلب الثاني: معوقات وأوجه تحسين الأداء في الأجهزة الحكومية.
78	المطلب الثالث: قياس الأداء كمطلب أساسي لتحسين الأداء في الأجهزة الحكومية.
86	المبحث الثاني: دور الإتجاهات الحديثة للمحاسبة العمومية في تحسين أداء الأجهزة الحكومية.
86	المطلب الأول: الإبلاغ المالي وفقا لمعايير IPSAS وتأثيره على قياس الأداء في الأجهزة الحكومية.
92	المطلب الثاني: تحسين الأداء بالإعتماد على محاسبة التكاليف في الأجهزة الحكومية.
97	المطلب الثالث: دور محاسبة المسؤولية في تحسين أداء الأجهزة الحكومية.
101	المطلب الرابع: تحسين أداء الأجهزة الحكومية في ظل تسيير الموازنة المرتكز على النتائج.
106	المبحث الثالث: أدوات قياس الأداء في ظل تطبيق تسيير الموازنة المرتكز على النتائج.
106	المطلب الأول: العلاقة بين التخطيط الاستراتيجي ومتابعة الأداء.
113	المطلب الثاني: استخدام بطاقة التقييم المتوازن في قياس أداء في الأجهزة الحكومية.
117	المطلب الثالث: دور مؤشرات الأداء وتقارير الأداء في قياس الأداء.
124	المطلب الرابع: التوجه نحو أسلوب الرقابة على أداء الأجهزة الحكومية.
130	خلاصة الفصل الثاني
<b>131</b>	<b>الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.</b>
131	تمهيد
132	المبحث الأول: الإطار العام لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر.
132	المطلب الأول: التطور التاريخي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر.
135	المطلب الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر.
140	المطلب الثالث: الأعوان المكلفون بالتنفيذ في نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.
147	المطلب الرابع: العمليات المالية لتنفيذ ميزانية وحدة حكومية في الجزائر.
152	المبحث الثاني: عرض تحليلي لواقع نظام الموازنة العامة للدولة في الجزائر.

152	المطلب الأول: الموازنة العامة للدولة ، المبادئ والدورة الموازنتية.
156	المطلب الثاني: تشخيص واقع الرقابة على الدورة الموازنتية في الجزائر.
162	المطلب الثالث: أشكال ومظاهر ضعف إعداد وتنفيذ الموازنة العامة للدولة في الجزائر.
167	المطلب الرابع: تشخيص حسابات التخصيص الخاص في الجزائر.
174	المبحث الثالث: اصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر مع ضرورة تبني المعايير الدولية.
174	المطلب الأول: أساسيات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
180	المطلب الثاني: تقديم عام لمشروع المخطط المحاسبي للدولة 1995 من خلال المعايير.
186	المطلب الثالث: دواعي وضرورة الإستجابة لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر.
191	المطلب الرابع: عرض التجربة الفرنسية لإصلاح نظامها المحاسبي بما يتوافق مع معايير IPSAS .
198	خلاصة الفصل الثالث
<b>199</b>	<b>الفصل الرابع: دور مشروع إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر</b>
199	تمهيد
200	المبحث الأول: إطار مشروع الإصلاح بما يتوافق ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
200	المطلب الأول: إعداد مشروع اصلاح نظام المحاسبة العمومية 2006.
204	المطلب الثاني: التوجه نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع في الجزائر.
212	المطلب الثالث: تكييف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
223	المطلب الرابع: القوائم المالية المعتمدة في مشروع الإصلاح في ظل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
229	المبحث الثاني: موازنة البرامج والأداء كأسلوب لعصرنة الموازنة العامة للدولة في الجزائر
229	المطلب الأول: مشروع عصرنة نظام الموازنة العامة في الجزائر.
233	المطلب الثاني: متطلبات تطبيق موازنة البرامج والأداء في الجزائر.
237	المطلب الثالث: إطار مقترح لتعديل نموذج الموازنة المدرج ضمن مشروع عصرنة نظام الموازنة بما يحقق التقارب اللازم مع الممارسات الدولية.
244	المبحث الثالث: مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية لأغراض الرقابة على أداء الأجهزة الحكومية
244	المطلب الأول: مدى ملاءمة نظام المحاسبة العمومية الحالي في الجزائر لرقابة الأداء.
251	المطلب الثاني: مشروع الإصلاح لأغراض رقابة الأداء على الأجهزة الحكومية.
260	المطلب الثالث: تقييم مدى إمكانية تطبيق مشروع الإصلاح بما يتوافق ومعايير IPSAS لأغراض رقابة الأداء.
265	المطلب الرابع: شروط نجاح تطبيق مشروع الإصلاح بما يتوافق والمعايير الدولية لأغراض رقابة الأداء.

269	خلاصة الفصل الرابع
270	خاتمة
278	قائمة المراجع
290	الملاحق

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
13	الخصائص النوعية للتقارير المالية الحكومية	1-1
104	أدوات التسيير بالأداء ( الأهداف، التخصيص وفق البرامج مع تحديد المسؤولية، مؤشرات الأداء والتقييم)	1-2
121	مشاريع وتقارير الأداء	2-2
123	الأصناف الثلاثة لأهداف الأداء	3-2
162	الإنحراف في الإيرادات والنفقات العمومية للفترة (2008-2016)	1-3
163	نسبة تغطية النفقات العمومية بالنسبة للفترة ما بين (2008-2016).	2-3
166	تطور مؤشر الموازنة المفتوحة في الجزائر للفترة (2008-2017).	3-3
166	مدى إتاحة الوثائق الثمانية للموازنة العامة في الجزائر للفترة (2008-2017).	4-3
170	تطور عدد حسابات التخصيص الخاص في الجزائر للفترة (1967-2016).	5-3
172	يوضح التمويل الممنوح لحسابات التخصيص الخاص من تخصيصات الميزانية للفترة (2013-2016)	6-3
175	معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وتاريخ نشرها	7-3
177	مستوى تطابق الدول مع معايير IPSAS	8-3
184	جدول الميزانية	9-3
185	جدول الحسابات الرئيسية لحساب النتيجة	10-3
185	جدول ذمة الدولة	11-3
192	المعايير الدولية للمحاسبة العمومية في فرنسا	12-3
192	معايير المحاسبة الفرنسية التي تتوافق مع معايير IPSAS	13-3
203	تقييم مشروع الإصلاح في الجزائر ووضع المعايير.	1-4
203	تحديد الجوانب النهائية لمشروع الإصلاح في الجزائر.	2-4
206	انتقال الحسابات وعرضها في جدول التدفقات النقدية في الجزائر.	3-4
213	قائمة المعايير الوطنية التي أدرجت في مشروع مخطط المعايير المحاسبية للدولة	4-4
219	الأصناف المحاسبية المرتبطة بتقييم الوضعية المالية للدولة:	5-4
220	الأصناف المرتبطة بحساب الموازنة في الجزائر.	6-4
223	قائمة الميزانية في الجزائر	7-4
225	قائمة التدفقات النقدية في الجزائر.	8-4
226	قائمة النفقات الصافية في الجزائر.	9-4

227	قائمة رصيد عمليات الدورة في الجزائر.	<b>10-4</b>
240	نموذج مقترح لكشف نفقات الأنشطة لوحدة حكومية	<b>11-4</b>
241	نموذج مقترح لكشف نفقات البرنامج لجهاز حكومي (وزارة)	<b>12-4</b>
242	نموذج مقترح لكشف نفقات الوظيفة -وزارة المالية	<b>13-4</b>
243	نموذج مقترح لكشف نفقات الوظائف -وزارة المالية	<b>14-4</b>
258	الميزانية الرئيسية لنفقات الدولة حسب النموذج المدرج في مشروع الإصلاح	<b>15-4</b>

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
11	بنية المعلومات الحكومية	1-1
44	المجالات المشمولة بمبادئ رقابة القطاع العام	2-1
54	الإلتجاه المتوقع نحو محاسبة الإستحقاق قارياً.	3-1
93	وقت وتكاليف العمليات الحكومية	1-2
94	موقع التكاليف في موازنة البرامج والأداء	2-2
112	التخطيط الإستراتيجي ومتابعة الأداء	3-2
115	بطاقة التقييم المتوازن في القطاعات العامة	4-2
118	مخطط صيرورة إعداد الموازنة المرتكزة على النتائج	5-2
125	الرقابة المالية الشاملة وموقع رقابة الأداء فيها	6-2
171	تطور عدد حسابات التخصيص الخاص للفترة (1967-2016)	1-3
204	الحالات الممكنة للإنتقال للقوائم المالية الجديدة	1-4
208	أنواع محاسبة الدولة	2-4
209	الوثائق والمستندات الإدارية	3-4
209	العمليات المالية	4-4
210	المساءلة حول الحسابات	5-4
240	مستويات إعداد كشف النفقات العامة في ظل موازنة البرامج والأداء	6-4
257	المسار الموازي في مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية	7-4

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
288	المخطط المحاسبي للدولة الجديد	01

المختصر	المعنى باللغة الأجنبية	المعنى باللغة العربية
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية
GIP-ADTETEF	Groupement d'Intérêt public d'Assistance au Développement des Echanges en Technologies Economiques et Financières	مجمع الاستشارات الفرنسي
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس المعايير الدولية للمحاسبة
IFAC	International federation of accounts	الإتحاد الدولي للمحاسبين
IFRS	International Financial Reporting Standards	معايير التقارير المالية الدولية
INTOSAI	International organization of supreme audit institution	المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
IPSASs	International Public Sector Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
ISSAI	International Standards of Supreme Audit Institutions	المعايير التقليدية الدولية للرقابة المالية والمحاسبة
NPM	New public Management	الإدارة العامة الجديدة
PAP	Projet Annuel de Performance	مشروع الأداء السنوي
RAP	Rapport Annuel de Performance	تقرير الأداء السنوي
NCT	Nomenclature des Comptes du Trésor	مدونة حسابات الخزينة
PCE	Plan Comptable de l'Etat	المخطط المحاسبي للدولة
PCN	Plan Comptable National	المخطط المحاسبي الوطني
RPGs	Recommended Practice Guidelines	أدلة الممارسات الموصى بها
SIGBUD	Le Système Intégré Gouvernemental de Budgétisation	التسيير الحكومي المدمج للميزانية

إصلاح نظام المحاسبة العمومية جاء مسابرة للتحويلات والتغيرات التي عرفتها الجزائر في مختلف المجالات المرتبطة بنشاط الدولة، مُحاولَةً بذلك تقرب الممارسة المحاسبية المحلية مع الممارسات الدولية في القطاع العام، والبحث عن أنجع السبل التي تضمن الإستخدام الأمثل للموارد العامة، بهدف تحسين أداء أجهزتها الحكومية.

وعلى هذا الأساس، هدفت الدراسة إلى البحث عن إمكانية بلورة مقترح لإصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، وفق ما تمليه الإتجاهات الحديثة لتطوير هذا النظام دولياً، مع مراعاة خصوصية واقع الممارسة العملية وطبيعة الأطر القانونية والتنظيمية السارية، وذلك سعياً لتحديد مكانن الخلل الأساسية التي أفرزت مظاهر الضعف المسجلة على مستوى المحاور الثلاثة للنظام والمتمثلة في النظام المحاسبي للدولة، والموازنة العامة للدولة، والرقابة على المال العام.

بينت نتائج التشخيص لواقع هذا النظام ولمشاريع الإصلاح التي تم إعتماؤها من قبل الجزائر منذ 1995، ومدى استجابتها لمعايير IPSAS، إلى ضرورة ضبط الجوانب التصورية لمعالم ومحاور الإصلاح بما يتوافق مع المعايير وكذا الممارسات الموازنانية والرقابية الدولية، ما يحتم تحديد الآليات المناسبة والشروط الكفيلة بوضع مشروع الإصلاح موضع التنفيذ الفعال ليضمن تحسين الأداء، ويُراعى في ذلك متطلبات وخصائص البيئة المحلية، ويستجيب للمتطلبات الدولية في مجال المالية العامة.

**الكلمات المفتاحية:** إصلاح نظام المحاسبة العمومية، تحسين الأداء، معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، موازنة البرامج والأداء، الرقابة على الأداء.

#### Abstract:

The reform of the public accounting system came in line with the transformations and changes that Algeria has known in various fields related to the activity of the state, in an attempt to bring local accounting practice closer to international practices in the public sector, and to search for the most effective ways to ensure the optimal use of public resources, with a view to improving the performance of its government agencies.

On this basis, the study aimed to search for the possibility of crystallizing a proposal to reform the public accounting system in Algeria, as dictated by recent trends to develop this system internationally, taking into account the specificity of the reality of practice and the nature of the legal and regulatory frameworks in effect, in an effort to determine the main deficiencies that have produced manifestations Weakness recorded at the level of the three axes of the system represented in the accounting system of the state, the state budget, and control of public funds.

The results of the diagnosis of the reality of this system and the reform projects that have been approved by Algeria since 1995, and the extent of their response to the IPSAS standards, have indicated the need to adjust the conceptual aspects of reform features and axes in accordance with the standards as well as international budgetary and oversight practices, which necessitates the identification of appropriate mechanisms and conditions to put the reform project in place Effective implementation to ensure improved performance, taking into account the requirements and characteristics of the current environment, and responds to international requirements in the field of public finance.

**Key words:** public accounting system reform, performance improvement, IPSASs, program and performance balance, performance oversight

## تمهيد:

تُعد المحاسبة العمومية أولى فروع المحاسبة التي مُورست عبر التاريخ كونها جاءت ملازمة لنشوء الدول، وتطور مفهومها تبعاً لتطور النشاط الحكومي في تنوعه وازدياد حجمه، الذي بدأ يأخذ إتجاهات أخرى إضافة للوظائف السيادية التي عرفتها الدول، وتمثلت في التخطيط الاقتصادي والاجتماعي الشامل، والذي تَبَعَهُ زيادة في الخدمات كما ونوعاً، مما حثَّ ضرورة مواكبة هذه النقلة الجديدة في وظائف الدول، كما صاحبه ازدياد كبير في النفقات وتنوع مجالاتها، والإيرادات وتنوع مصادرها، حيث أصبحت المحاسبة العمومية تُعنى وبشكل كبير في تقديم تقارير وقوائم مالية تُفصِّح عن مستوى كفاءة إنجاز البرامج والأنشطة الحكومية، وأثارت هذه المسألة اهتمام جميع المنظمات المتخصصة في هذا المجال للبحث عن أنجع الأساليب التي تعمل على تطوير وتنظيم العمل المحاسبي والإفصاح عن المعلومات في القطاع العام، وذلك يتطلب توفير نظام محاسبي لتسيير واستخدام المال العام بكفاءة وفعالية، ويُساهم في توفير معلومات تُحقق الشفافية التي تسمح بالقيام بالمساءلة والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات الرشيدة، ولن يتحقق ذلك إلا بوجود نظام يستند على الأسس العلمية والعملية التي توضح الإطار الفكري المناسب، الذي يسمح بالربط بين الواقع العلمي والعملية، ويسمح بإنشاء معايير محاسبية تكون مرجعاً في معالجة البيانات، وإنتاج المعلومات في القوائم المالية الحكومية.

وأمام هذا الوضع، تزايد الاهتمام الدولي نحو اعتماد وتبني أساليب وطرق حديثة لتطوير وتحديث نظام المحاسبة العمومية، وجعله يتماشى مع التطورات المستمرة والتغيرات المتلاحقة والمتسارعة، التي عرفتها بيئة الأعمال الحديثة في القطاع العام، وهذا بالتوجه نحو استخدام تقنيات وأدوات مستنبطة من المحاسبة في القطاع الخاص، وجعلها تتلاءم قدر الإمكان مع خصوصيات القطاع العام، إضافة إلى التوجه نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام التي تهدف إلى توحيد الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي، ورفع جودة الإبلاغ المالي الحكومي، لذا نجد عديد الدول منها النامية والمتقدمة على حد سواء، تعمل على وضع إجراءات تسمح من خلالها بمحاولة تكييف نظامها المحاسبي مع المعايير الدولية، غير أن وجه الخصوصية الذي يجعل حالة الدول النامية محط أنظار واهتمام الدارسين والباحثين، يَكْمُنُ في أنها تمتلك خزائن ضخمة من الموارد الطبيعية والبشرية، لكنها في المقابل تعاني من اختلالات جوهرية في أنظمتها وممارستها المحاسبية، ما حدَّث من الإستعمال والتخصيص الأمثل للموارد العامة، هذا ما يفرض وجوب دراسة وتمحيص الأطر المحاسبية والموازناتية والرقابية السليمة، التي تضمن الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة بهدف تحسين أداء الأجهزة الحكومية، وتعظيم المنافع وترشيد استخدام المال العام.

والجزائر لم تبق في منأى عن هذا الوضع، فكانت من بين الدول التي تَطَلَّبُ نظامها بذل المزيد من الجهد للإستجابة لمتطلبات التسيير السليم للأموال والموارد العامة، لاسيما في ظل التوصيات التي فرضتها المنظمات المالية الدولية وعلى رأسها صندوق النقد الدولي والبنك العالمي، إضافة إلى ما أفرزته واقع الممارسات العملية التي لم يعد بالإمكان التحكم فيها، من خلال القواعد والأحكام المنصوص عليها ضمن القوانين المؤطرة للمالية العامة في الجزائر، ناهيك عن عدم مرونة الإيرادات العامة جراء ارتباطها بعوائد المحروقات التي تشكل المصدر الرئيسي لتمويلها، لذا أصبح من الضروري أن تخطو الجزائر نحو

السعي لوضع نظام محاسبي يستجيب لمتطلبات الممارسات والمعايير المحاسبية والموازناتية والرقابية الدولية الرائدة في العالم، لذا سجلت السلطات العمومية في الجزائر ضمن برامجها منذ منتصف تسعينيات القرن الماضي، مشاريع لإصلاح الإطار القانوني والتنظيمي لنظام المحاسبة العمومية، غير أن نتائج هذه المشاريع لم تر النور إلى يومنا هذا، ويبقى الانتقال لتجسيد إطار محاسبي وموازناتي ورقابي يمنح الأولوية لتحقيق الأهداف، ويحسن مستوى أداء الأجهزة الحكومية، ويقترّب من الممارسات والمعايير الدولية، مرهون في المقام الأول بمدى جدية الإدارة السياسية للسلطات العمومية في تنفيذ هذا الإصلاح.

## 1- الإشكالية:

بناء على ما سبق تبرز إشكالية البحث من خلال السؤال الرئيسي الآتي:

ما مدى إمكانية بلورة مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتحسين أداء الأجهزة الحكومية في الجزائر؟

ومن أجل الإجابة على السؤال الرئيسي، تم تقسيمه إلى الأسئلة الفرعية الآتية:

- فيما تتمثل الاتجاهات الحديثة لتطوير نظام المحاسبة العمومية؟
- يعد تحسين أداء الأجهزة الحكومية من أهم الأهداف التي تسعى الدول لتحقيقها، فهل للمحاسبة العمومية دور في تحسينه؟
- فيما تكمن مواطن الضعف والإختلال التي تشوب الإطار القانوني والتنظيمي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر؟
- ما مدى توافق مشاريع الإصلاح للمعايير المحاسبية والممارسات الموازناتية والرقابية الدولية في القطاع العام؟
- كيف يمكن المساهمة بفعالية في إثراء وتطوير الجانب التصميمي والتصوري لمشروع الإصلاح ليتوافق والمعايير الدولية بما يحسن أداء الأجهزة الحكومية في الجزائر؟

## 2- الفرضيات:

من أجل الإجابة عن الأسئلة المطروحة، تم وضع الفرضيات الآتية:

- يعتمد تحديث نظام المحاسبة العمومية على استخدام آليات حديثة في العمل المحاسبي، تساهم في توفير معلومات ملائمة وشفافة تسمح بالقيام بالمساءلة والرقابة وتقييم الأداء وإتخاذ القرارات المناسبة؛
- على اعتبار المحاسبة العمومية أهم النظم المعتمدة في تفعيل المالية العامة يمكنها من المساهمة في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بطريقة غير مباشرة.
- عدم استجابة ومرونة الأطر القانونية والتنظيمية لنظام المحاسبة العمومية للتغيرات المستمرة في بيئة القطاع العام بالجزائر، أفرز عديد الانحرافات والتجاوزات في واقع الممارسات المحاسبية والموازناتية؛

- تم برجة مشاريع الإصلاح على ضوء المعايير بشكل جزئي، بما يناسب الاعتماد المبدئي للمعايير، واستخدام أدوات وتقنيات مستمدة من المحاسبة في القطاع الخاص، وإراعي في ذلك خصوصية القطاع العام بالجزائر؛
- اعتماد أسلوب موازنة البرامج والأداء والتوجه نحو تفعيل الرقابة على الأداء ضمن مشروع الإصلاح بما يتوافق مع المعايير الدولية، يسمح بتوفير المزيد من الضمانات لتحسين أداء الأجهزة الحكومية في الجزائر.

### 3- أهمية الدراسة:

تبرز أهمية هذه الدراسة من خلال العناصر الآتية:

- الإصلاحات التي قامت بها الدولة لتحديث نظام المحاسبة العمومية بوضع قاعدة متينة تمكن من تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛
- الوضع الحالي وأزمة انخفاض أسعار وحجم إنتاج النفط، إنعكست بشكل سلبي على الإيرادات العامة، ما أدت إلى استهلاك جزء كبير من احتياطي الصرف واحتياطي صندوق ضبط الإيرادات، يجعل موضوع إصلاح نظام المحاسبة العمومية أكثر من ضرورة حتمية من أجل ترشيد الإنفاق العام من خلال العمل على تحسين أداء الأجهزة الحكومية؛
- توصيات المؤسسات الدولية المختصة خاصة صندوق النقد الدولي والبنك العالمي ومنظمة الأنتوساي بتبني الأساليب الحديثة في الإدارة العامة؛
- الحاجة الماسة للإنتقال من الرقابة على قانونية الصرف إلى الرقابة على الأداء، بالبحث عن تدابير فعالة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الاقتصاد والكفاءة والفعالية في تنفيذ البرامج والأنشطة الحكومية.

### 4- أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى ما يلي:

- الوقوف على واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؛
- إظهار مختلف الإجراءات والطرق التي تعمل على إصلاح نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق والمعايير الدولية، وإمكانية تطبيقه ليخدم أغراض رقابة الأداء بغية تفعيل دوره في تحسين أداء الأجهزة الحكومية في الجزائر؛
- بيان أبعاد تحسين أداء الأجهزة الحكومية ومدى الحاجة إلى الإعتماد على قياس الأداء وأسلوب رقابة الأداء لضمان الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة.

### 5- أسباب اختيار الموضوع:

تم اختيار الموضوع للأسباب الآتية:

- توجه الجزائر نحو تحديث المالية العامة، ومن ضمنها نظام المحاسبة العمومية في ظل معايير الدولية للقطاع العام؛

- التوجه نحو توحيد العمل المحاسبي على مستوى نظام المحاسبة العمومية، وكيفية التعامل والتنسيق مع هذه الهيئات التي تُسهم على تحقيق هذا التوحيد؛
- أهمية الموضوع كونه يعتبر من الدراسات الدولية الحديثة التي تهتم بمختلف المنظمات والهيئات الدولية، ويظهر هذا من خلال عقد عدة مؤتمرات وملتقيات دولية تُفسر وتوضح آليات التحديث في هذا المجال لتلبية احتياجات الدول لتحسين الشفافية في تسيير المال العام؛
- نقص البحوث والدراسات الأكاديمية التي تناولت هذا الموضوع في الجزائر.

## 6- حدود الدراسة:

يتحدد إطار موضوع البحث باقتضاره على دراسة وتشخيص واقع نظام المحاسبة العمومية القائم في الجزائر، إلا أنه لم يتناول الجوانب المتعلقة بالإطار القانوني والتنظيمي لإجراءات وسير تنفيذ الصفقات العمومية، وركز على اقتراح نموذج للإصلاح يقوم على المعايير المحاسبية والممارسات الموازناتية والرقابية الدولية في القطاع العام. في حدود مكانية تتمثل في دولة الجزائر، وحدود زمنية تمتد من بداية إصلاح النظام أي منذ 1995 إلى غاية 2018، وشملت الدراسة على مصطلح الأداء الإداري للأجهزة الحكومية، ويمكن الحكم على مستوى تحسين الأداء الإداري لا بد من التأكد من جودة وتحسين مستوى أداء الأجهزة الحكومية بشكل عام، لذلك تحدد إطار الدراسة حول تحسين أداء الأجهزة الحكومية، بدل التركيز على أدائها الإداري فقط.

## 7- منهج الدراسة:

من أجل معالجة الموضوع والإجابة عن الأسئلة واختبار الفرضيات، تم استخدام المنهج الاستنباطي بأدواته الوصف والتحليل، بهدف تحليل الاتجاهات الحديثة لتطوير المحاسبة العمومية، وإظهار واقع نظام المحاسبة العمومية وتشخيص وضعية الممارسات العملية في القطاع العام بالجزائر، وتحليل مدى توافق مشاريع الإصلاح مع المعايير الدولية، تمهيدا لإقتراح مقارنة حديثة تعمل على تطوير مشروع الإصلاح بما يتوافق مع المعايير الدولية ليخدم أغراض رقابة الأداء كأسلوب يعمل على تحسين أداء الأجهزة الحكومية في الجزائر.

## 8- الدراسات السابقة:

فيما يلي الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث:

### 1-8- دراسة Adela DEACONU, Cristina Silvia NISTOR, Crina FILIP (2011):

الدراسة عبارة عن مقال منشور في Transylvanian Review of Administrative Science، العدد 32،

بعنوان: «The Impact of Accrual Accounting on the Public Sector Management. An Exploratory Study for Romania.»

تطرت الدراسة إلى أثر استخدام محاسبة الاستحقاق على إدارة القطاع العام بدولة رومانيا، تهدف إلى استكمال الدراسات الوطنية المقارنة لرومانيا، التي تمثل تحديًا للتاريخ المحاسبي على مدار العقود الماضية، مع شرح ممارسات المحاسبة العمومية الرومانية في سياقها المحلي، مع الأخذ في الاعتبار حالة الأجهزة التي تملكها الحكومة. في جوهرها، تبين نتائج الدراسة تحقق المحاسبة على أساس الاستحقاق فوائد لرومانيا كإقتصاد ناشئ من حيث جميع المتغيرات المستقلة المستخدمة في الدراسة: الأصول الثابتة والخصوم والإيرادات والتكاليف. كما تحلل الدراسة أيضًا التطور التدريجي لإيجاد مزايا انتقال نظام المحاسبة الروماني من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في مرحلتين تم تحليلهما، الفترة الانتقالية وفترة ما بعد التشكيل. وبالتالي يثبت العلاقة بين وتيرة التغييرات التنظيمية وتطبيقها في الممارسة العملية، مما يؤكد بشكل غير مباشر توجه واضعي المعايير الرومانية نحو المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والمحاسبة على أساس الاستحقاق.

### 8-2- دراسة شلال زهير (2014):

الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس بالجزائر، بعنوان: « آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة ».

هدفت الدراسة إلى تشخيص واقع المحاسبة العمومية في الجزائر عن طريق تحليل اجراءات المعالجة المحاسبية للمعاملات المالية للدولة وفق دونة حسابات الخزينة، بهدف تحديد سلبيات وإيجابيات النظام المحاسبي وتقديم الاقتراحات لمعالجة النقائص، كما تطرقت الدراسة لعرض وتحليل مشروع المخطط المحاسبي للدولة الذي تم إطلاقه في 1995، إضافة إلى عرض آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية، وخلصت الدراسة أن تطبيق هذا المخطط المحاسبي يسمح بتطبيق أدوات أساس الاستحقاق في إثبات وقياس العمليات المالية للدولة، وإعداد قوائم مالية متكاملة، وقد الباحث بعض التحفظات بخصوص هذا المشروع، لاسيما ما تعلق بإغفال هذا المخطط إصلاح الإجراءات والتنظيمات المعمول بها في مجال صرف المال العام.

### 8-3- دراسة Diana Mihaiu (2014):

الدراسة عبارة عن مقال مقدم ضمن دراسات في الأعمال والاقتصاد، بجامعة رومانيا، بعنوان: «Measuring performance in the public sector: Between necessity and difficulty»

تطرق الدراسة إلى قياس الأداء في القطاع العام بين الضرورة والصعوبة، حيث تم اعتماد قياس الأداء في العديد من المؤسسات الحكومية لضمان شفافية القرارات الحكومية واستخدام الأموال العامة وزيادة الأداء. ولكن من الناحية العملية، يشكل هذا المفهوم العديد من العقبات تتمثل في تحديد الأداء في القطاع العام، وتحديد مؤشرات الأداء المناسبة، وتنفيذ نظام إدارة الأداء. يتمثل التحدي الحاضر في تحديد أنسب الطرق لمراقبة وقياس الأداء. لذا تعرضت هذه الدراسة للأساليب المستخدمة في قياس الأداء في القطاع العام، وكذلك بعض العيوب الناتجة عن هذه الأساليب. وتوصلت إلى أنه يمكن أن تتخذ الآثار الضارة لقياس الأداء في القطاع العام أشكالًا مختلفة، ومعرفة هذه العيوب مفيدة في بناء نظام مثالي لإدارة وقياس الأداء.

## 8-4-دراسة : PwC Global (جويلية 2015):

الدراسة عبارة عن تقرير لمسح قامت به PwC Global حول المحاسبة وإعداد التقارير من قبل الحكومات المركزية بعنوان:

« **Towards a new era in government accounting and reporting** ».

ركزت الدراسة على التوجه الجديد في المحاسبة العمومية لإعداد التقارير الحكومية، تم التوصل فيها إلى أن إدخال المحاسبة على أساس الاستحقاق هي خطوة ضرورية تمكن من إنتاج المعلومات التي تعكس الأثر الاقتصادي الحقيقي والطويل الأجل للقرارات السياسية. بالإضافة إلى تطبيق المعايير المحاسبية المعترف بها على المستوى الدولي، مثل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، هو خطوة أخرى إلى الأمام لتحسين الشفافية و المساءلة وبناء الثقة. ولكن تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام أو معايير مماثلة ليست غاية في حد ذاتها، ولكن حافزا لتوفير جودة عالية للبيانات المالية، والأهم من ذلك، تحسين الأداء الحكومي، المرجع الذي يتيح الإدارة المالية العامة السليمة. يتضمن الانتقال إلى درجة أكبر نحو استخدام أساس الاستحقاق؛ تنفيذ الأدوات والعمليات التي تشكل الأساس الأمثل لاتخاذ القرارات. قد تتضمن تبني نظام موازنة البرامج والأداء، وتطبيق نظام موثوق لحساب التكاليف يمكن أن يقيس تكاليف الأنشطة والبرامج، وإنشاء نظام معلومات الإدارة الذي يسمح للشخص بالإبلاغ عن أداء الخدمة، وكذلك تقديم أدوات وعمليات تخطيط لتقييم المدى الطويل - استدامة المالية العامة.

## 8-5-دراسة يوسف السعيد أحمد (2016):

الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة البليدة 02 بالجزائر، بعنوان: « نظام المحاسبة العمومية

ومدى ملاءمتها لمعايير المحاسبة العمومية الدولية IPSAS ».

تناولت هذه الدراسة معالجة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وتحليل نوعية المعلومات التي ينتجها من خلال المؤشرات المرتبطة بالشفافية، ودرجة فعالية تسيير الموارد المالية للدولة بالإضافة دراسة مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية في الجزائر للفترة (2005-2012) وتحليل التوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، خلصت الدراسة أن نجاح مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية، يتطلب تكيف كل الظروف المناسبة والتي تسمح بتنفيذ المشروع، وهذا بالإسراع بتطبيق الأطر القانونية التي تنص على تنفيذ المشروع كما يتطلب تهيئة المناخ الملائم وهذا بتنفيذ الإصلاحات التي تسبق تنفيذ المشروع، والمتمثلة في عصرنه نظام الموازنة العامة باعتبارها مدخلات النظام، وتقوية عمل الأجهزة الرقابية التي تشرف على متابعة وتنفيذ المشروع.

## 8-6-دراسة نادية مغني (2017):

الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر 03، بعنوان: « دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية

في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS ».

تمحورت هذه الدراسة عن إمكانية تصور متكامل لإصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق ما تلميه أديبات الفكر الإداري والمحاسبي الحديثة، مع مراعاة واقع النظام بين طبيعة ومتطلبات الإطار القانوني والتنظيمي الساري وواقع

الممارسات العملية، كما خلصت الدراسة أن مشروع إصلاح المخطط المحاسبي للدولة الذي تم اطلاقه سنة 1995 لا يستجيب لمتطلبات المعايير الدولية ، كما أن الإطار التصوري لمشروع عصرنه نظام الموازنة الذي تم اطلاقه سنة 2006 يبقى بعيد عن التطلعات التي ترقى إلى اعتماد الحد الأدنى الذي يتم تبنيه عادة خلال مرحلة التطبيق المبدئي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

## 9- هيكل وأقسام الدراسة:

من أجل الإلمام بجوانب الموضوع، والإجابة عن السؤال الرئيسي والأسئلة الفرعية واختبار الفرضيات، تم تقسيم البحث إلى أربعة فصول، خصص الفصل الأول للإتجاهات الحديثة لتطوير نظام المحاسبة العمومية، وتم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث ، تطرق المبحث الأول للخلفية التاريخية والفكرية لتطور نظام المحاسبة العمومية، أما المبحث الثاني لمقومات تحديث نظام المحاسبة العمومية، والمبحث الثالث للتوجهات المتبناة لتحديث نظام المحاسبة العمومية .

أما الفصل الثاني فتضمن دور المحاسبة العمومية في تحسين أداء الأجهزة الحكومية، وتم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث، تناول المبحث الأول أداء الأجهزة الحكومية بين المفهوم، المعوقات وأوجه التحسين، والمبحث الثاني دور الإتجاهات الحديثة لتطوير المحاسبة العمومية في تحسين أداء الأجهزة الحكومية، أما المبحث الثالث أدوات قياس الأداء في ظل تسيير الموازنة المرتكز على النتائج.

وتطرق الفصل الثالث لدراسة واقع نظام المحاسبة العمومية بالجزائر، وتم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث، تطرق المبحث الأول إلى الإطار العام لنظام المحاسبة العمومية القائم في الجزائر، والمبحث الثاني عرض تحليلي لواقع نظام الموازنة العامة للدولة في الجزائر، بينما الثالث إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر مع ضرورة تبني المعايير الدولية.

وتم تخصيص الفصل الرابع لتبيان دور مشروع الإصلاح في تحسين أداء الأجهزة الحكومية في الجزائر، ومن أجل ذلك تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث، تطرق المبحث الأول إطار مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق والمعايير ، وخصص المبحث الثاني موازنة البرامج والأداء كأسلوب لعصرنه نظام الموازنة العامة للدولة في الجزائر، أما المبحث الثالث فتطرق إلى مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية لأغراض الرقابة على أداء الأجهزة الحكومية.



### تمهيد

جاء تطور مفهوم المحاسبة العمومية ليتماشى والتطور الحاصل في النشاط الحكومي، وما تبعه من ازدياد في حجم النفقات العمومية وتعدد مجالاتها، إضافة إلى زيادة في الإيرادات العمومية وتنوع مصادرها، وانعكاس ذلك على جودة البيانات المالية الحكومية، حيث أصبحت المحاسبة العمومية وسيلة مهمة لفرض الرقابة والحفاظ على المال العام إنفاقا وتحصيلا، و أداة لتقييم أداء الوحدات الحكومية، ومصدرا مهما لتوفير المعلومات والبيانات اللازمة لأغراض المالية العامة وأغراض التخطيط واتخاذ القرارات المناسبة، ومن ثم تساعد في التحكم بتسيير الموارد المالية بأكثر كفاءة وفعالية في تنفيذ الخطط الحكومية.

وعلى اعتبار المحاسبة العمومية أحد الفروع المحاسبية التي تختص بتسجيل وقياس أداء الوحدات الحكومية، وكذا تداول وإدارة المال العام بكفاءة وفعالية، فرض حتمية تطوير نظام المحاسبة العمومية لتكييف الممارسات المحاسبية والأسس المعتمدة مع مميزات وخصائص نشاط الوحدات الحكومية الحالية، التي تعرف نشاطا كبيرا ومستمر راجع إلى التطورات التي شهدتها العالم في الآونة الأخيرة، وهذا بالتوجه نحو استخدام تقنيات وأدوات مستنبطة من المحاسبة في القطاع الخاص مع جعلها تتلاءم قدر الإمكان مع خصائص القطاع العام، نجد أن هذه التوجهات ركزت في معظمها على اعتماد أساس الإستحقاق، وكذا اعتبار كل من محاسبة التكاليف ومحاسبة المسؤولية كأنظمة فرعية داعمة لتطوير نظام المحاسبة العمومية، إضافة إلى ذلك ولضمان الشفافية والإفصاح الكامل والدقيق، ورفع جودة الإبلاغ المالي الحكومي تم التوجه نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، والهدف منها توحيد الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي، وتكون مشابهة لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع الخاص، وتصبح مرجعا في جمع ومعالجة بيانات وإنتاج معلومات ترقى لتوفير حاجيات مختلف مستخدمي القوائم المالية الحكومية.

يستعرض هذا الفصل دراسة مختلف الإتجاهات الحديثة لتطوير نظام المحاسبة العمومية، ومن أجل الإحاطة بجوانبه، تم تناوله من خلال المباحث التالية:

- المبحث الأول: الخلفية التاريخية والفكرية لتطوير نظام المحاسبة العمومية؛
- المبحث الثاني: مقومات تحديث نظام المحاسبة العمومية؛
- المبحث الثالث: التوجهات المتبناة لتحديث نظام المحاسبة العمومية.

### المبحث الأول: الخلفية التاريخية والفكرية لتطوير نظام المحاسبة العمومية.

تعد المحاسبة العمومية من الفروع المحاسبية الأولى التي عرفها التاريخ، والتي تخدم متطلبات العمل في الوحدات الحكومية، وتعتمد في ذلك على أساس نظري ومبادئ وإجراءات تتميز بها، بحيث تهتم بتوفير البيانات والحقائق المالية عن الأنشطة الحكومية، وتطور مفهوم نظام المحاسبة العمومية ليتلاءم مع التطور الحاصل في الدور الحديث للدولة الذي شهد ازدياداً في تنوعه وحجمه، بعد أن كان ينحصر على أداء الوظائف السيادية، فأصبحت بذلك تسعى إلى تحسين مخرجات القوائم المالية بهدف تفعيل الأداء الحكومي للأجهزة الحكومية وتعزيز المساءلة والشفافية.

### المطلب الأول: التطور الفكري لنظام المحاسبة العمومية.

ارتبط نشوء المحاسبة العمومية بتطور مفهوم المحاسبة ونشأة الدولة التي فرض بقاؤها تقديم الخدمات العامة للمواطنين، والحصول على الموارد اللازمة لتمويل هذه الخدمات، ما حتم ضرورة البحث عن أداة تمكن الدولة من تنظيم الموارد والنفقات العامة، وفرض الرقابة والحفاظ على المال العام، وكانت المحاسبة العمومية هي الأداة المناسبة.

#### 1- التطور التاريخي لنظام المحاسبة العمومية :

التطور التاريخي لنظام المحاسبة العمومية عرف عدة مراحل بدءاً من الفكر القديم إلى الفكر المعاصر ، وبإيجاز نورد أهم التطورات الحاصلة.

#### 1-1- نظام المحاسبة العمومية في الفكر القديم:

تعتبر المحاسبة العمومية أولى فروع المحاسبة التي مورست منذ فترة مبكرة في التاريخ الإنساني، كونها جاءت كضرورة ملازمة لنشوء الدول وحثمية لمنظومة الحكم التي تتطلب تنظيم ورقابة جباية الموارد اللازمة لمواجهة الاحتياجات المختلفة للدولة. وأظهرت المدونات والآثار القديمة ممارسات مالية بدائية في حضارات مختلفة، إذ أثبتت الدراسات المحاسبية أن أول محاولة لتسجيل الأنشطة الاقتصادية تعود إلى حضارات وادي الرافدين، فجاء في "كتاب حضارة العراق" أن الرواقم الطينية التي اكتشفت في العراق عن العهدين السومري والأكدي ومن بعدها العهد البابلي، تشير إلى أن ملوك ذلك الزمن كانوا يثبتون حركة أموالهم على هذه الرقيم الطينية، كما أن الآشوريين في المرحلة المتقدمة من عهدهم استعانوا بالكتّاب الآريين لمسك حسابات الدولة، إذ حرص الملوك على تسجيل ما يدفعونه لجنودهم من الرواتب في صورة ماشية أو حبوب أو أحجار كريمة<sup>1</sup>، بالإضافة إلى شرائع حمورابي التي تضمنت مواد تتعلق بالقوانين والأحكام التجارية.<sup>2</sup>

1- إبراهيم عبد القدوس أحمد مفضل، المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وأهميتها لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2008، ص: 25.

2 - أسامة رشيد، سلمان زنكة، النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية ومجالات تطويره، ط 1، عمان، الأردن، 2008، ص: 16-17.

كما أن أكثر الأنظمة المحاسبية القديمة تطورا هو النظام الذي خلفه المصريون، والذي استخدمه اليونانيون إذ ينسب إلى هذا النظام استخدام أول حساب للمدفوعات العمومية عن المدة الزمنية الممتدة ما بين (415-418) قبل الميلاد.1 وذكر Belkaoui أن المحاسبة العمومية في الحضارة الصينية قد لعبت دورا رفيع المستوى خلال فترة Chao Dynasty (1122-256 ق.م). وظهرت درجة التطور المحاسبي في الصين، من خلال عرض المسؤولين تقارير للإمبراطور تبين التغييرات السكانية في مناطق مختلفة، والتغيرات في الأرض المزروعة، وسجلات العمليات المالية الخاصة باستلام وصرف النقود والحبوب. كما أستخدم هذا النظام لتحديد ما إذا كانت السجلات قد عكست بصدق الوضع الحقيقي للسكان والممتلكات، وذلك لحماية ممتلكات المملكة من التلاعب الداخلي.2

### 1-2- نظام المحاسبة العمومية في الفكر الإسلامي:

ساهمت الحضارة الإسلامية بقوة في مجال تنظيم المالية العامة، وتعد المحاسبة العمومية أحد أهم الوسائل المالية للحكومة والتي تساعدها في أداء جميع أغراضها الاقتصادية والاجتماعية، وقد عرفت مقومات المحاسبة العمومية في دولة الإسلام منذ نشأتها حيث تم إنشاء بيت مال المسلمين في عاصمة الدولة الإسلامية وبيوت المال الفرعية في الولايات المختلفة وقد كان يتم كتابة الأموال الواردة للدولة والصادرة منها في بيوت المال وقد استعمل الرسول صلى الله عليه وسلم عمالاً لجمع الزكاة "إيرادات الدولة" وكان يحاسبهم ويأمرهم بكتابة الأموال وكذلك فعل الخلفاء الراشدون من بعده 3. وقد بدأ القيد المحاسبي في الدفاتر في بداية عصر الإسلام نتيجة لزيادة إيرادات الدولة من الفتوحات الإسلامية والزكاة، وتطورت خلال فترة الخلفاء الراشدين حيث أصبح تسجيل الأموال العامة في سجلات متخصصة حسب مصادرها وهذا تطلب وجود عدد من الدفاتر المتخصصة والتي كانت على شكل أوراق ثم بعد ذلك تطورت في عهد الدولة الأموية، وظهرت تشكيلات إدارية خاصة بالمحاسبة حيث تم إنشاء ديوان الخراج وهو خاص بما ينفق على الجندي في ذلك الوقت، وعرف التقييد في دفاتر اليومية منذ عام 132 هجرية أي حوالي 749 ميلادية وكان دفتر اليومية يسمى في ذلك الوقت بالجريدة وهذا قبل العالم الإيطالي لوكا باسيولي، حيث أن دفتر اليومية يسمى حاليا journal الترجمة الحرفية لكلمة جريدة المستخدمة في العصر الإسلامي، ومنذ ذلك الوقت كانت هناك جريدة للإيرادات وأخرى للمصاريف أو باقي المعاملات وكانت تقيّد في دفتر يعرف بدفتر اليومية حيث استخدم في كافة الدواوين بالإضافة إلى اليومية المتخصصة وكانت العمليات المحاسبية بعد تدفقها تختم بختم السلطان بعد أن يذكر المحاسب اسمه في مؤخرة الدفتر ليتحمل المسؤولية فيما بعد. 4

1 - يوسف السعيد أحمد، نظام المحاسبة العمومية ومدى ملائمتها لمعايير المحاسبة العمومية الدولية IPSAS، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2016، ص: 29.

2 - إبراهيم عبد القدوس أحمد مفضل، مرجع سبق ذكره، 2008، ص: 26.

3 - البحيصي عصام، المحاسبة في الإسلام، مطبوعات الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 1996، ص: 138-139، بالتصرف.

4 - يوسف السعيد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص: 30.

## الفصل الأول: الإتجاهات الحديثة لتطوير نظام المحاسبة العمومية

وقد أخذت الدول الأوروبية فيما بعد عن المسلمين الإثبات في الدفاتر وطرق تدقيقها حيث سبق الإسلام الغرب في معرفة البيانات التي تدون عن الموارد والاستخدامات وكانت هناك مجموعة من المكاييل تستخدم في تحديد المستحقات وهذه المكاييل: المد، الصاع = 4 مد، - الفرق = 3 صاع، العوق = 15 صاع، الوسق = 60 صاع.

ويمكن تتبع نشاط المحاسبة العمومية في التاريخ الإسلامي (في الدولة الإسلامية) من خلال استعراض المقومات التالية باعتبارها الدعائم الأساسية المكونة لنشاط المحاسبة العمومية في الدولة الإسلامية وهي:

### - بيت المال:

يمثل بيت المال بمصطلح عصرنا الحاضر الخزينة العامة أو وزارة المالية، ينحصر عنوان بيت المال في نطاق ملكية الدولة العامة بل يعمم ملكيتها الخاصة، ومن ثم فإن جميع الأنشطة الاقتصادية والمالية والتجارية... إلى ذلك، التي تقوم بها الدولة والتي تُدرّ أموالاً وأرباحاً، فإنما تملكها الدولة باعتبار إنها لبيت مال المسلمين، وكذلك جميع مصادر الدخل للدولة فإنه يدخل ضمن بيت مال المسلمين، وتصرف الدولة بهذه الأموال يكون نيابة عن المسلمين كافة وليس لفرد دون آخر، ويترب على ذلك وجوب احترام الخزانة المالية للدولة وأن مال الدولة هو مال غير مباح ولا يجوز أخذه - بدون وجه حق - كما لا يجوز التلاعب به لوجوب حفظ النظام، ويعتقد أن المحاسبة نظاماً قد ابتدأت مع إنشاء الدواوين، لغرض تسجيل إيرادات ونفقات بيت المال.

### - ديوان بيت المال:

إن من أهداف نظام الدواوين مراقبة إيرادات الدولة الإسلامية ونفقاتها وضبطها والتصرف بها وفقاً للسياسة المالية في الإسلام، وبذلك فإن ديوان بيت المال كان يمثل الجهة التي تنظم فيها العلاقات المالية بين الدولة ورعاياها، فهو يهدف إلى ضبط إيرادات بيت المال ونفقاته ومحاسبة القائمين على أمور هذه الأموال.

### - نظام الحسبة:

إن نظام الحسبة تشريع يهدف إلى مراقبة سلوك وتصرفات الأفراد في المجتمع الإسلامي على جميع فئاته وطبقاته في القول والفعل لصبغها بالصبغة الإسلامية، وكذلك تعديل ومنع ما قد يقع من تصرفاتهم المضرة بالفرد والمجتمع، والحسبة تتسم بكونها نظام رقابي انضباطي أكثر من كونها نظام قضائي، والرقابة على الأموال العامة تعتبر حالياً أحد الوظائف الرئيسة للمحاسبة العمومية.

ويتتبع موارد الاستعمال للحسبة في فتاوى الفقهاء نجد نظام الحسبة يشمل المراقبة والشهادة الطوعية بلا إدعاء (شهادة الحسبة) والأمر بالمعروف والنهي عن المنكر والإشراف والتصرف والجباية والتسليم والولاية على أموال المحجور عليهم والقاصرين والمال الذي لا مالك له، وحضانة الأطفال وحضانة اللقيط، والتصرف باللقطات والودائع وحفظها من التلف، فهي نظام يتضمن مجموعة ضوابط وإجراءات تنظيمية وإصلاحية تقوم بها الحكومة الإسلامية في مختلف نواحي الحياة المالية والمحاسبية والاقتصادية والدينية والثقافية... إلى ذلك، وذلك لغرض صبغها بالصبغة الإسلامية وصيانة الأمن والاستقرار التام وتحقيق الدولة الإسلامية. وهذا يعني إن بيت المال وديوان بيت المال يخضعان لإشراف ومراقبة جهاز الحسبة أيضاً، ويكون

الاحتساب اصطلاحاً القيام بتنفيذ تلك الضوابط والإجراءات بتكليف من الدولة أمراً بالمعروف ونهياً عن المنكر وفقاً لأحكام الشرع وقواعده.

### 1-3- نظام المحاسبة في فكر القرون الوسطى:

مع ظهور أسلوب القيد المزدوج في تسجيل المعاملات المالية الذي استخدمه التجار في أوروبا بسبب توسع النشاطات التجارية وقد اشتهر الراهب لوقا باسيليو كأول من كتب في القيد المزدوج عام 1449 ميلادي، فتأثرت المحاسبة العمومية بقاعدة القيد المزدوج شأنها شأن كافة فروع المحاسبة، غير أن هذا التأثير كان إلى حد ما بطيئاً ومتأخراً، لأن المحاسبة العمومية في هذه المرحلة لم تكن ملامح أساسية واضحة وعدم تدخل الدولة في النشاطات الإقتصادية والتجارية، وكان دورها محصوراً على الوظائف السيادية مثل الأمن والدفاع وغيرها، حيث أكدت بعض الدراسات أن تطبيق القيد المزدوج في الحسابات الحكومية ظهر في القرن الثامن عشر عندما شرعت في تطبيقه بعض الأديرة والمدن والولايات الأمريكية مع تطبيق نظام الإعتمادات المتخصصة.<sup>1</sup>

### 1-4- نظام المحاسبة العمومية في الفكر الحديث:

تتميز هذه المرحلة بتطور نشاط الحكومة في عدة مجالات بينما كان يقتصر دورها على أداء الوظائف التقليدية كالأمن والدفاع والقضاء، فأصبح نشاطها يشمل عدة أشكال للنشاط الإقتصادي والإجتماعي وهذا بغرض النفع العام للمجتمع، ويظهر ذلك من خلال ازدياد في حجم النفقات والإيرادات.

بداية الثلاثينيات من القرن الماضي ونتاج للفكر الكينزي تطورت وظائف الحكومة وأصبحت هذه الوظائف تشمل إضافة إلى الوظائف السيادية ووظائف أخرى مثل الصحة، التعليم... وغيرها، ونتيجة لذلك فقد ازداد النشاط الحكومي الذي بدأ يأخذ اتجاهات إضافية تمثلت في التخطيط الإقتصادي والإجتماعي الشامل والذي تبعه زيادة في الخدمات كما ونوعاً، مما أدى بالمحاسبة العمومية أن تتطور لتواكب هذه النقلة الجديدة في وظائف الحكومة، وما ترتب عليها من ازدياد كبير في حجم النفقات وتنوع مجالاتها، والإيرادات وتنوع مصادرها، حيث أصبحت تعنى وبشكل كبير في تقديم البيانات المالية الكاملة والصحيحة، ضمن تقارير مناسبة وتبقيت محدد إلى مختلف الجهات المسؤولة أو المهتمة في أنشطة ووظائف أجهزة الحكومة المختلفة، بالإضافة إلى أن المحاسبة العمومية تعتبر أداة مهمة من أدوات الإدارة العامة في فرض الرقابة على الأموال العامة إنفاقاً وتحصيلاً، فقد أصبحت كذلك أداة مهمة لتقييم أداء الحكومة، ومصدراً مهماً للبيانات اللازمة المستخدمة لأغراض التخطيط الإقتصادي والمالي، تحليل البرامج وإعداد الموازنات.<sup>2</sup>

### 2- مفهوم نظام المحاسبة العمومية:

بالرغم من اتفاق جميع فروع المحاسبة في أسلوب العمل والذي يعتمد على جمع البيانات وتحليلها وتسجيلها وتبويبها وتلخيصها وعرضها في تقارير مالية، إلا أن الأهداف التي ينبغي أن يحققها كل فرع ترتبط بالغرض الذي بني النظام من أجله

1- إبراهيم عبد القدوس مفضل، المحاسبة الحكومية، ط 01، مركز جامعة العلوم والتكنولوجيا للكتاب الجامعي، صنعاء، 2013، ص: 15.

2- يوسف السعيد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص: 32.

## الفصل الأول: الإتجاهات الحديثة لتطوير نظام المحاسبة العمومية

وكذلك ترتبط بطبيعة النشاط الذي يخدمه، ولا شك أن اختلاف الأهداف وطبيعة النشاط الذي تعمل فيه المحاسبة يؤثران على هيكل وتفصيل النظام المحاسبي.

ونظرا للخصائص المميزة للنشاط الحكومي، والتي من أهمها غياب مقياس الربح بالمفهوم التجاري وشدة انفصال الملكية عن الإدارة، فإننا نلاحظ استجابة النظام المحاسبي لطبيعة هذا النشاط، حيث سنجد ارتباطا بين النظام المحاسبي والموازنة العامة للدول بهدف ضبط أداء الوحدات الحكومية، كما سنجد تعددا في إجراءات النظام المحاسبي لزيادة الرقابة على المال العام. وعلى ذلك ومن أجل توضيح المفهوم يمكن التطرق لبعض التعاريف المتعلقة بنظام المحاسبة العمومية:

يعرف نظام المحاسبة العمومية على أنه: «مجموعة من المبادئ والقواعد والإجراءات التي تحكم تجميع وتحليل وتسجيل وتبويب وتلخيص وعرض العمليات المالية للوحدات الحكومية، والتي تتعلق بتحصيل موارد الدولة أو إنفاقها بهدف إحكام الرقابة عليها وتوفير بيانات تساعد في تحقيق دقة إعداد الموازنة العامة للدولة في السنوات السابقة. 1»

ويعرف على أنه: «المجال المحاسبي المتخصص بعملية تقدير وقياس وتسجيل تبويب العمليات المالية، في وحدات الجهاز الحكومي، ثم إنتاج المعلومات التي تفيده في اتخاذ القرار، وتوصيلها إلى الجهات ذوات العلاقة وفق التشريعات الرسمية والمبادئ الخاصة بذلك. 2»

كما يعرف بأنه: «فرع من فروع المحاسبة يشمل المبادئ والقواعد التي تبحث في مجال تحليل وتسجيل وتبويب عمليات تحصيل الموارد الحكومية وصرفها وإعداد التقارير والقوائم المالية التي تمثل هذه الأنشطة وتظهر نتائجها» 3 وقد ورد في دليل المحاسبة العمومية الصادر عن الأمم المتحدة بأنه يعتبر: «أداة للمديرين الحكوميين لأغراض الرقابة على الإيرادات والنفقات الخاصة بالوزارات والمؤسسات الحكومية، وأغراض الاحتفاظ بالمستندات الخاصة بالعمليات المالية وبالموجودات المختلفة، وتصنيف البيانات لاستخدامها لأغراض الرقابة وتنفيذ البرامج الحكومية بكفاءة» 4.

ومن خلال ما ورد من تعاريف لنظام المحاسبة العمومية نلاحظ أنه ينظر لمفهوم نظام المحاسبة العمومية من عدة جوانب فنجد أنه يضم ثلاثة جوانب وهي:

- المفهوم التقني أو المحاسبي، ويقصد به مجموعة المبادئ التقنية الطرق والإجراءات الفنية التي تستعمل من أجل القيد المحاسبي للعمليات المالية للدولة في السجلات المحاسبية للمحاسبة العمومية وطرق تنفيذها ومراقبتها، والمتعلقة بتقدير وقياس وتبويب العمليات المالية

- المفهوم الإداري، ويتمثل في إنتاج المعلومات التي تفيده في اتخاذ القرارات، وهو عبارة عن مجموعة القواعد التي تنظم تسيير الإدارة المالية للدولة وتوزيع المهام على مستوى شبكة المحاسب العمومي.

1- عبد الله عبد السلام أحمد، أمال محمد كمال إبراهيم، أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات، جامعة القاهرة، 2006، ص: 08.

2- اسماعيل حسين أحمر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، ط 1، دار المسيرة، عمان، 2003، ص: 35.

3- نفس المرجع أعلاه، ص: 36.

4- رأفت سلامة محمود، المحاسبة الحكومية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص: 14.

## الفصل الأول: الإتجاهات الحديثة لتطوير نظام المحاسبة العمومية

- المفهوم القانوني، يتعلق مجموعة القيود القانونية التي تعين مهام والتزامات ومسؤولية كل من المحاسب العمومي والآمر بالصرف في تنفيذ العمليات المالية للدولة. 1

أما في الجزائر: « يقصد بالمحاسبة العمومية كل القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الموازنات والحسابات والعمليات الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة، الموازنات الملحق، الجماعات المحلية، الجماعات الاقليمية، المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، كما تبين أيضا التزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين ومسؤولياتهم، وكيفية مسك الحسابات. 2»

وبناء على ما سبق يمكن القول: « أن المحاسبة العمومية تهتم بتسجيل ما تقوم به الدولة من عمليات في مختلف وحداتها الحكومية، ضمن إطار نظام المحاسبة العمومية يهتم بتحليل وتسجيل وتبويب وإيصال المعلومات المتعلقة بالعمليات المالية للدولة وفق المبادئ والأسس المستخدمة، بهدف توفير معلومات ترقى لإحتياجات مستخدمي القوائم المالية الحكومية، والبحث عن أنجع الطرق لتخصيص وترشيد إنفاق المال العام، وحوكمة تداول وتسيير المال العام لرفع كفاءة وفعالية أداء الوحدات الحكومية.»

### المطلب الثاني: نطاق تطبيق نظام المحاسبة العمومية.

يعتبر نظام المحاسبة العمومية الجيد من المتطلبات الرئيسية لإمداد الإدارة الحكومية بالبيانات اللازمة لإتخاذ مختلف القرارات باعتباره نظاما للمعلومات، وكان كنتيجة لتعدد وتنوع الأنشطة الحكومية في مختلف دول العالم واتساع نطاق ممارسة هذه الأنشطة أن أصبح النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية معقدا ويحتاج إلى عديد المميزات التي تمكنه من مواكبة مختلف التطورات.

### 1- مجال تطبيق نظام المحاسبة العمومية:

استقر مفهوم النشاط الحكومي على أنه: « خدمات ضرورية يلزم تقديمها مجانا أو بمقابل رمزي لغير القادرين على دفع تكلفتها: لأنها خدمات تفيد المجتمع مثلما تفيد من حصل عليها مثل الصحة والتعليم والضمان الإجتماعي؛ أو لأنها خدمات لا يمكن تجزئتها مثل الدفاع والأمن والعدالة والطرق وغيرها. 3»

كما يقصد بالوحدات الإدارية الحكومية: «تلك الوحدات التي تقوم بأداء الوظائف السيادية للدولة كاللديعة والقضاء والخدمات الإجتماعية كالصحة والتعليم وغيرها؛ وكذا الوحدات التي تقوم على توجيه النشاط الإجتماعي للدولة وإقامة البنية الأساسية للمجتمع كإقامة الطرق والسدود والموانئ والمطارات والجسور إلى غير ذلك، وتقدم خدماتها بدون مقابل أو بمقابل رمزي لا يغطي تكاليف تلك الخدمات 4.»

J .C.Martinet et P. Dimalta, Droit budgétaire, LITC, Paris, 1999, p : 775.-1

2- محمد صغير، دروس في المالية العمومية والمحاسبة العمومية، دار المحمدية، الجزائر، 2001، ص: 118.

3 - إسماعيل خليل إسماعيل، نائل حسن عدس، المحاسبة الحكومية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان ، الأردن، 2010، ص: 24.

4 - عبد الله عبد السلام أحمد، أمال محمد كمال إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص: 3.

## الفصل الأول: الإتجاهات الحديثة لتطوير نظام المحاسبة العمومية

لذا ومن خلال ما سبق ذكره، نجد أن الهدف من نشاط الوحدات الحكومية هو تحقيق منفعة عامة عن طريق تداول المال العام في شكل اعتمادات مسجلة في الموازنة العامة للدولة، وعلى هذا الأساس فإن مكونات نظام المحاسبة العمومية يجب أن يتلاءم مع خصائص وطبيعة نشاط الوحدات الحكومية في القطاع العام والتي تتمثل فيما يلي:<sup>1</sup>

- غياب دافع الربح؛ حيث إن نشاط القطاع العام يهدف أساساً إلى تقديم خدمات عامة من أجل تحقيق منفعة عامة للمجتمع، والتي يتم أدائها من دون مقابل أو بمقابل بسيط لا يتناسب مع التكلفة، ولهذا السبب يمكن ملاحظة غياب مفهوم قياس الربح عن طريق مقابلة الإيرادات والأعباء في نظام المحاسبة العمومية؛
- لا توجد علاقة مباشرة بين الإيرادات والنفقات في نشاط القطاع العام؛ بحيث يغلب على بعض الوحدات الحكومية نشاط تحصيل الإيرادات فقط مثل مصالح إدارة الضرائب والجمارك، في حين يغلب على البعض الآخر جانب النفقات؛
- تخضع المحاسبة العمومية لمجموعة من القواعد القانونية والضوابط الرقابية التي تهدف إلى ضبط وتقنين وفرض رقابة صارمة على صرف وتداول المال العام؛ وهذا ما يؤكد على ضرورة الالتزام الكامل بتنفيذ نصوص القوانين في مجالات المحاسبة العمومية حتى ولو جاءت هذه النصوص متعارضة مع المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها؛
- غياب حافز المنافسة في مجال نشاط القطاع العام؛ حيث أن التنظيمات غير الهادفة للربح لا تواجه سوق محدد تتنافس عليه مع المنظمات المتشابهة لعملها حيث إن طبيعة العمل الذي تقوم به هذه المنظمات لا يتوقع منه عائد أو يكون هناك عائد رمزي لا يغطي التكاليف فإن الإقبال على هذا النوع من الأعمال قليل جداً مما يوجد لهذا النوع سوق لا تنافسية؛
- ملكية الأصول للوحدات الحكومية هي ملكية عامة؛ إضافة لكونها تعتمد على تمويل نشاطها على الموارد المتجددة والمخصصة لها سنوياً في الميزانية العامة للدولة.
- ليست للوحدات الحكومية رأس مال كما هو الحال في القطاع الخاص؛ لأنها لا تعتمد في تمويلها على رأس المال، ولكنها تعتمد على اعتمادات مالية مقترحة من طرف السلطة التنفيذية ومعتمدة من السلطة التشريعية.
- الموارد المرخصة في الميزانية تعتبر أموال مخصصة تصرف في المجال الذي رصدت من أجله وفقاً للميزانية.

وعلى هذا الأساس، فإن هيكل نظام المحاسبة العمومية يجب أن يأخذ بعين الاعتبار مميزات نشاط الوحدات الحكومية في القطاع العام، سواء من حيث طبيعة ونوعية القوائم المالية أو من حيث الدفاتر المحاسبية، بما يتوافق و تنفيذ الموازنة العامة وتلبية حاجيات مختلف مستخدمي القوائم المالية الحكومية.

### 2- أهداف تطبيق نظام المحاسبة العمومية:

يهدف تطبيق المحاسبة العمومية بشكل عام في توفير المعلومات المالية التي تُفيد في صناعة القرارات السياسية والاقتصادية والاجتماعية، ومساعدة الجهات المختصة في ممارسة الرقابة على الوحدات الإدارية الحكومية ومحاسبة المسؤولين عنها، كما أن هدف التطبيق يتمثل أيضاً في توفير المعلومات التي تُفيد في تقديم الأداء التنظيمي والإداري لتلك الوحدات.

<sup>1</sup> - شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة - بومرداس، الجزائر، 2014/2013، ص ص: 6-7.

## الفصل الأول: الإتجاهات الحديثة لتطوير نظام المحاسبة العمومية

- وينبثق عن هذا الهدف الرئيسي عدة أهداف فرعية تسعى المحاسبة في الوحدات الحكومية إلى تحقيقها: 1
- تقديم المعلومات المالية التي تُفيد في تحديد وتقدير التدفقات والأرصدة ومتطلبات الوحدة الإدارية الحكومية من الموارد المالية قصيرة الأجل.
  - تقديم المعلومات المالية التي تُفيد في تحديد والتنبؤ بالحالة الإقتصادية للوحدة الحكومية والتغيرات التي تطرأ عليها.
  - تقديم المعلومات المالية التي تُفيد في قياس الأداء ومدى التزام الوحدة الإدارية بالقوانين واللوائح الحكومية والمتطلبات التعاقدية.
  - تقديم المعلومات التي تُفيد في التخطيط وإعداد الموازنات، وتفيد في التنبؤ بأثر حيازة وتخصيص الموارد على إنجاز أهداف العمليات التي تؤديها الوحدة الحكومية.
  - تقديم المعلومات التي تُفيد في تقديم الأداء التنظيمي والإداري، وذلك عن طريق:
    - تحديد تكاليف البرامج، والوظائف، والأنشطة بالأسلوب الذي يسهل معه إجراء المقارنات السليمة مع المعايير المحددة مقدما، وفيما بين الفترات الزمنية المختلفة بالنسبة للوحدة الإدارية الحكومية، وفيما بين الوحدة الإدارية وغيرها من الوحدات الإدارية الأخرى.
    - تقييم كفاية واقتصادية العمليات التي تقوم بها الوحدات التنظيمية، والبرامج، والأنشطة والوظائف.
    - تقييم نتائج البرامج والأنشطة والوظائف، ودرجة فعاليتها في إنجاز أهدافها وتحقيق أغراضها.
- توجد عدة اعتبارات يتعين مراعاتها عند تصميم نظم المحاسبة في الوحدات الإدارية الحكومية لكي تُحقق أهدافها، وهذه **الإعتبرات** هي:
- الربط بين النظام المحاسبي في الوحدات الإدارية الحكومية وتقسيمات الموازنة العامة للدولة، إذ أن كلاً من وظائف الموازنة والحسابات تعتبر عناصر متكاملة للإدارة المالية، ويجب أن يكون الارتباط بينهما ارتباطاً وثيقاً وكاملاً.
  - وضع النظم المحاسبية في الوحدات الإدارية الحكومية بما يتفق مع المتطلبات الدستورية والقانونية واللائحية في الدولة.
  - تصميم النظم المحاسبية بحيث تفصح الحسابات بوضوح عن الأهداف والأغراض التي خصصت من أجلها الإعتمادات المالية، مع تحديد المستويات الإدارية المختصة بالحصول على الأموال وإنفاقها في تنفيذ البرامج.
  - تصميم النظم المحاسبية بشكل يسهل معه القيام بعملية المراجعة بواسطة أجهزة الرقابة الخارجية، فضلاً عن تسيير تقديم البيانات المطلوبة لأداء عملية المراجعة بفعالية.
  - تصميم النظم المحاسبية بطريقة تسمح بالرقابة الإدارية الفعالة للأموال والعمليات، وإدارة البرامج، والمراجعة الداخلية وتقييم الأداء.

1- سيد أحمد عبد العاطي، سعيد على سليمان، محمود سليمان غربية، عبد الحميد عبد المنعم، عارف محمود عيسى، المدخل في المحاسبة الحكومية والقومية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2017/2016، ص ص: 14-15.

## الفصل الأول: الإتجاهات الحديثة لتطوير نظام المحاسبة العمومية

- تطوير النظم المحاسبية بحيث تفصح عن النتائج الاقتصادية والمالية للعمليات والبرامج، على أن يتضمن ذلك قياس الإيرادات وتحديد التكاليف، وإعداد التقارير التي تتضمن نتائج التشغيل من فائض أو عجز.
  - يجب أن تكون النظم المحاسبية قادرة على تلبية الحاجة إلى البيانات المالية الأساسية اللازمة لأغراض التخطيط وإعداد البرامج، ومراجعة وتقييم الأداء عينيا وماليا.
  - يجب الاحتفاظ بالحسابات بطريقة تمكن من تقديم البيانات المالية اللازمة للتحليل الإقتصادي وإعادة تبويب المعاملات الحكومية والمساعدة في إعداد وتطوير الحسابات القومية.
- إضافة إلى ذلك، يجب على النظام المحاسبي العمومي الفعال أن يكون قادرا على تحقيق هدفين رئيسيين: 1
- ✓ أن يعرض بطريقة عادلة ويحقق الإفصاح كامل عن المركز المالي ونتائج العمليات للأموال ومجموعات حسابات الوحدة الحكومية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
  - ✓ أن يحدد بوضوح مدى الالتزام بالقواعد القانونية والنظم المالية.

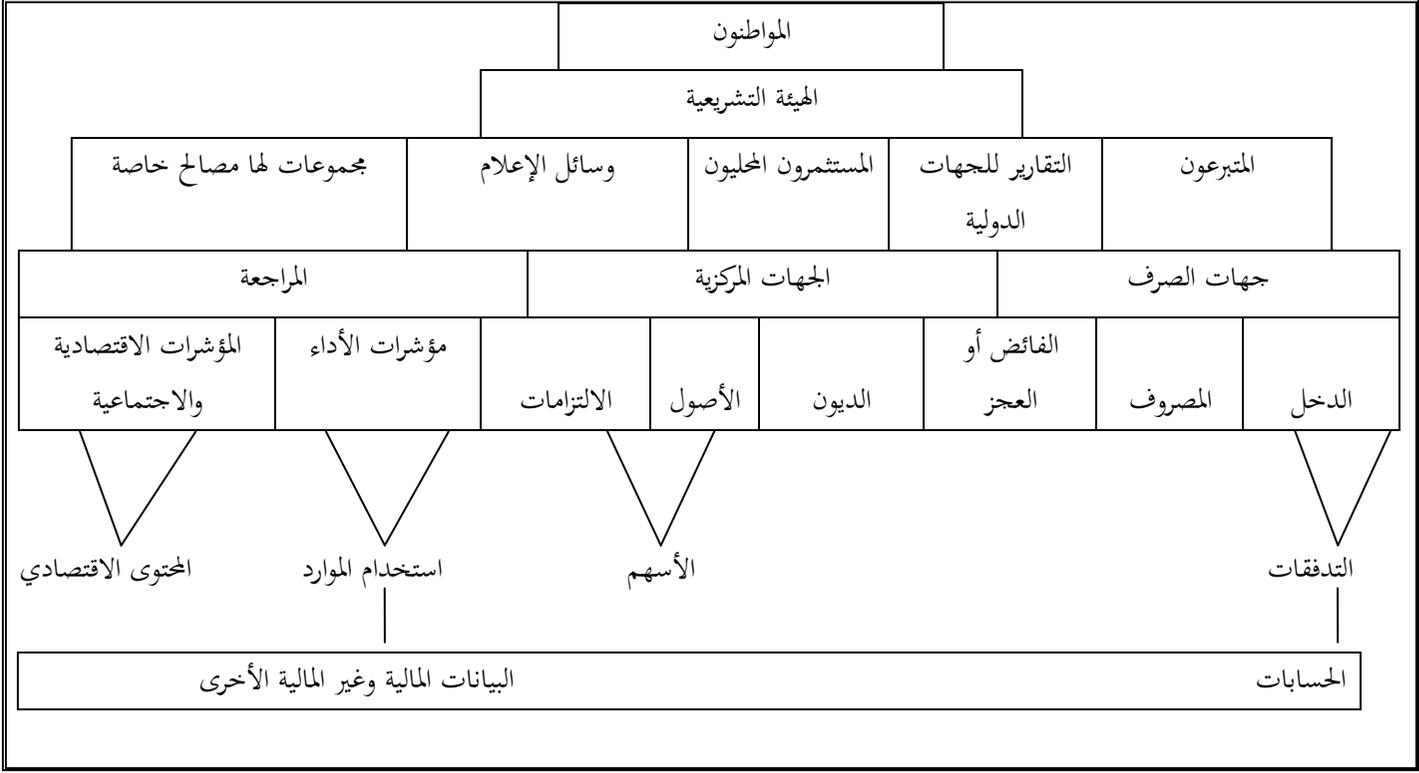
### 3- الفئات المستخدمة لمعلومات نظام المحاسبة العمومية:

قبل التطرق لمختلف الجهات ذات الصلة بالبيانات والتقارير المالية التي تصدر عن نظام المحاسبة العمومية، تجدر الإشارة إلى خصائص البيانات والتقارير المالية الحكومية وفق ما جاء في دراسات أنجزتها أهم الهيئات الدولية التي تُعنى بالمسائل المتعلقة بإدارة المال العام ونظام المحاسبة العمومية بشكل عام، على غرار صندوق النقد الدولي، منظمة الأنتوساي والإتحاد الدولي للمحاسبين، حيث تنص هذه الدراسات في مجملها على ضرورة أن تتميز البيانات والتقارير المالية ب: الصدق، صورة حقيقية وعادلة، الانتظام، القابلية للفهم، الملاءمة، الموثوقية، الشفافية، القابلية للمقارنة، قابلية التحقق، التناسق، الإلتزام بالوقت المناسب، التوازن بين المنفعة والتكلفة، تفضيل الجوهر على الشكل والحيلة والحذر. 2

1 - National Council on Governmental Accounting, Governmental accounting and Financial Reporting, Municipal Finance Officers Association of United States and Canada, Chicag, 1980, p: 08.

2- نادية مغني، دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر 2016، 2017/3، ص: 11.

الشكل رقم (1-1): بنية المعلومات الحكومية:



المصدر: أ.بريمكاند، ترجمة حسن عبد الرحمن باحص ، المحاسبة الحكومية الفعالة، مركز البحوث والدراسات الإدارية لمعهد الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1999، ص:205.

يتضح من الشكل أعلاه، بأن فئة المواطنين تأتي في أعلى البنية الهرمية لمستخدمي المعلومات الحكومية، وفيما يلي سنعرض بإيجاز أهم الفئات التي لها مصلحة مباشرة أو غير مباشرة بالبيانات والتقارير المالية التي ينتجها نظام المحاسبة العمومية: 1

### 3-1-المواطنون:

تعتبر هذه الفئة من أهم الفئات بالنسبة للدولة لكونها مسؤولة بالدرجة الأولى أمامهم، وتتضمن هذه الفئة عدة أصناف منها: دافعي الضرائب، ومتلقي الخدمات، والمنتخبين، والجمهور بصفة عامة، واستخدام المعلومات المالية الحكومية تسمح بتشكيل وجهة نظر عن أداء الحكومة وتستعمل كمؤشر عند الانتخابات، وعند اتخاذ القرارات الخاصة بالتمويل الشخصي.

1- للمزيد يمكن الرجوع إلى:

- أ.بريمكاند، ترجمة حسن عبد الرحمن باحص ، المحاسبة الحكومية الفعالة، مركز البحوث والدراسات الإدارية لمعهد الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1999، ص:206-208.

- محمد خالد المهاني، المحاسبة الحكومية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2009، ص ص 13-17.

## الفصل الأول: الإتجاهات الحديثة لتطوير نظام المحاسبة العمومية

**3-2- الهيئة التشريعية:** تأتي أهمية هذه الفئة باعتبارها الممثل المباشر للمواطنين، وتمثل في أعضاء السلطة التشريعية للولايات وممثلي مجالس البلديات في المدن وممثلي الأقاليم والمقاطعات، حيث تمارس السلطة التشريعية مهامها وتمكن من رقابة أداء ومدى التزام السلطة التنفيذية بالقوانين، وذلك من خلال الإعتماد على القوائم المالية المنشورة بنهاية الفترة والتقارير الدورية بالإضافة إلى تقارير الرقابة الخارجية، كما تساعد المعلومات الحكومية في تخطيط وتقدير الموازنات العامة المستقبلية.

### 3-3- الإدارة الحكومية:

أوضح مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام \*GASB أن الموظفين في الإدارة الحكومية يجب أن يحصلوا على المعلومات الحكومية الكافية من خلال التقارير الداخلية التي تنتج عن نظام المحاسبة العمومية، والتي تبعث فيهم روح المسؤولية، وتساعد المعلومات الحكومية في اتخاذ القرارات والمتابعة وتقييم الأداء في تسيير الموارد والحفاظ عليها.

### 3-4- الجهات الرقابية:

تعتمد هذه الفئة على المعلومات الناتجة عن نظام المحاسبة العمومية، فنجد الرقابة الداخلية التي تُعنى بالسلطة التنفيذية يتركز عملها في التأكد من أن الوحدات الحكومية تعمل في حدود القوانين والأنظمة والتعليمات التي تتوافق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والتأكد من صحة إثبات العمليات المالية الحكومية ومع الأداء، ونجد الرقابة الخارجية وتكون مستقلة عن السلطة التنفيذية، وتعمل على مراجعة العمليات الحكومية قبل وبعد التنفيذ من حيث الشرعية وصحة التسجيل وكشف المخالفات، رفع تقرير مفصل عن نتائج عملية المراجعة إلى الجهات المختصة.

### 3-5- وسائل الإعلام:

وسائل الإعلام توضح الأنباء والأنشطة الحكومية، المستخدمون يحتاجون إلى معلومات عن المؤشرات المالية ولتقدير الأداء للحكومة والإقتصاد. وبما أن وسائل الإعلام تقوم بالتحقق من البيانات باستقلال، فإن البيانات الصادرة من الحكومة يجب أن تكون مكثفة وموثوق بها، أما خصائص المعلومات المستخدمة فتميل إلى وضع اهتمام أكبر بالقارئ بأسلوب المطلع بصورة اجتماعية، وبالتالي استخدام مصطلحات فنية أقل ورسومات بيانية أكثر.

### 3-6- المستثمرون والدائنون:

تهتم هذه الفئة بالمعلومات التي تتعلق بقدرة الوحدات الإدارية الحكومية على الوفاء بالتزاماتها المستقبلية، ومدى قدرتها على توفير الموارد المالية لخدمة الدين، كل ذلك من أجل اتخاذ القرارات المناسبة لهم.

### 3-7- الإقتصاديون والباحثون والدارسون:

يحتاج الإقتصاديون المعلومات والبيانات الحكومية التي ترتبط مع التحليل قصير ومتوسط المدى والتنبؤات والتحليل طويل المدى ودراسات خاصة، وذلك من أجل إجراء توقعات وتنبؤات الإقتصاد، ودراسة حجم ومجال أداء الحكومة.

\* - GASB : Government Accountig Standards Board

## الفصل الأول: الإتجاهات الحديثة لتطوير نظام المحاسبة العمومية

### 4- خصائص نظام المحاسبة العمومية:

يؤدي خصائص الوحدات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح عن الأنشطة الاقتصادية التي تهدف إلى تحقيق الربح إلى تباين أسس وقواعد المحاسبة الملائمة لكل منها، ومن ثم فإن نظام المحاسبة العمومية لا يهتم بقياس الربح، وإنما تُخدم إجراءاته تحقيق الأهداف الرقابية والإدارية التي تضمن المحافظة على المال العام عن طريق التأكد من صحة ومشروعية العمليات المالية ومطابقتها للقوانين والتنظيمات المعمول بها.

وحسب خبراء الأمم المتحدة، أن نظام المحاسبة العمومية الجيد هو أداة لقياس كفاءة الأداء وتوفير المعلومات المناسبة

لإتخاذ القرار ورسم السياسات لخدمة أغراض الإدارة، ويجب أن يتميز بالخصائص التالية:1

- أن ينسجم مع المتطلبات الدستورية والقانونية وغيرها من المتطلبات المقررة، وبالتالي يجب أن يبين مدى تقيد الأجهزة بالقواعد التشريعية المطبقة؛

- أن يتم الربط بين الموازنة العامة وبين نظام المحاسبة العمومية، بصورة تحقق التكامل بينهما لإظهار مدى التقيد بالموازنة العامة كخطة مالية تعكس نشاطات الحكومة وسياساتها؛

- يجب أن يتم تصميم الحسابات بطريقة يمكن من خلالها تشخيص الأهداف، والأغراض التي خصصت من أجلها الأموال وتوضيحها، وكذلك تحديد الجهات الإدارية المسؤولة عن تأمين هذه الموارد وعن استخدامها لتنفيذ البرامج والأنشطة؛

- أن يسهل عمليات التدقيق والرقابة التي تمارسها الجهات المختصة؛

- أن يسهل الرقابة الإدارية الفعالة على الأموال والإجراءات والبرامج؛ وأن يضمن سهولة التدقيق الداخلي؛

- أن يسهل إظهار النتائج المالية الخاصة بالبرامج الحكومية، وأن يسهل قياس الموارد وتحديد تكلفة البرامج والوحدات التنظيمية؛

- أن يوفر النظام المحاسبي المعلومات المالية اللازمة لتطوير التخطيط والبرمجة، وتسهيل المراجعة والمتابعة، وتقييم العمل بشكل مادي ومالي؛

- أن يدعم النظام المحاسبي توفير المعلومات المفيدة في عمليات التحليل الاقتصادي، وربط العمليات المالية الحكومية بالحسابات القومية.

### الجدول رقم (1-1): الخصائص النوعية للتقارير المالية الحكومية

خصائص البيانات والتقارير الحكومية وفقا لدراسة الإنتوساي	خصائص البيانات والتقارير الحكومية وفقا لدراسة الإتحاد الدولي للمحاسبين
الخصائص الرئيسية: قابلية الفهم الملاءمة	الخصائص الرئيسية: القابلية للفهم الملاءمة (المادية، الأهمية النسبية)

1- شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص: 14.

## الفصل الأول: الإتجاهات الحديثة لتطوير نظام المحاسبة العمومية

المادية معروضة في الوقت المناسب متناسقة قابلية المقارنة	الموثوقية (التمثيل بأمانة، الحياد، الحيطة والحذر، الإكتمال) القابلية للمقارنة.
الخصائص الثانوية: ممارسة الحكم المهني تقدير المنافع والتكاليف إجراء المفاضلة الخذ بعين الاعتبار الجوهر فوق الشكل ممارسة الحذر	الخصائص الثانوية: الالتزام بالوقت المناسب التوازن بين المنفعة والتكلفة التوازن بين مختلف الخصائص النوعية

المصدر: شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص: 15.

يعرض الجدول أعلاه مقارنة للخصائص النوعية التي تساهم في تحسين جودة الإبلاغ المالي للتقارير المالية الحكومي بناء على نتائج دراسة الاتحاد الدولي للمحاسبين ودراسة منظمة الأنتوساي، حيث تسمح هذه الخصائص النوعية برفع مستوى جودة البيانات المالية المعلن عنها لمختلف الفئات المستخدمة لها، من أجل تحقيق الشفافية والإفصاح الكامل والصادق عن نتائج الوحدات الحكومية.

### المطلب الثالث: النظريات المعتمدة في نظام المحاسبة العمومية

قدم الفكر المحاسبي عبر تاريخه عدة نظريات تهتم بتفسير الأساس العلمي للتطبيق المحاسبي في مختلف المجالات، إذ أن تكييف الإطار المحاسبي الذي يتطابق مع خصائص نشاط الوحدات الحكومية نشأ مع التطور المحاسبي في نظريات المحاسبة المتعلقة بمفهوم الوحدة المحاسبية، ويتفق الكثيرون بأن أهم ثلاث نظريات تعنى بهذه القضية هي: نظرية الملكية، ونظرية الشخصية المعنوية، ونظرية الأموال المخصصة، لذا سوف يتم تناولها في سياق عناوين فرعية هي: مضامين النظرية، ومفاهيم النظرية، ومدى ملاءمة النظرية للتطبيق في المحاسبة العمومية.

#### 1- نظرية الملكية:

يطلق عليها أحيانا نظرية أصحاب المشروع ، أو نظرية رأس المال، وترجع هذه النظرية إلى القرن التاسع عشر عندما كانت المشروعات السائدة على شكل مشروعات فردية أو شركات تضامن تقوم على الإعتبار الشخصي والثقة المتبادلة بين الشركاء، ويكون عنصر الملكية هو جوهر المشروع كوحدة محاسبية، و السمة الأساسية فيها اندماج الملكية مع الإدارة، ويمكن التوضيح أكثر من خلال : 1

1- إبراهيم عبد القدوس مفضل، مرجع سبق ذكره، 2013، ص: 31، بالتصرف.

## الفصل الأول: الإتجاهات الحديثة لتطوير نظام المحاسبة العمومية

### 1-1- مضامين النظرية: تلخص مضامين نظرية الملكية في الآتي:

- تنظر للمشروع من زاوية ملاك، ولا تفرق بين شخصية المشروع وشخصية أصحابه.
- يعتبر رأس المال العنصر الهام والأساسي في حقوق الملكية وأن الحفاظ عليه وتنميته هو محور الإهتمام.
- تُمسك السجلات والدفاتر وتُعد القوائم المالية من وجهة نظر مالك أو ملاك المشروع.
- تنحصر وظيفة النظام المحاسبي في تتبع التغيرات التي تطرأ على حقوق ملاك المشروع وتحليل تلك التغيرات إلى أسبابها، وقياس مقدارها من فترة مالية أخرى.

### 1-2- مفاهيم النظرية: تقدم نظرية الملكية المفاهيم المحاسبية الآتية:

- الموجودات (الأصول): موارد اقتصادية يمتلكها مالك المشروع، وليس المشروع نفسه.
- المطلوبات (الخصوم): التزامات على المالك وليست التزامات على المشروع. كما أن مسؤولية مالك أو ملاك المشروع مسؤولية غير محدودة ولا تقتصر على رأس المال.
- الإيرادات والمصروفات: تمثل الإيرادات زيادة في رأس المال، أما المصروفات نقص في رأس المال.
- رأس المال: يعبر عن صافي حقوق ملاك المشروع، أي الفرق بين الأصول والخصوم.
- نتائج الأعمال (الربح / الخسارة): تمثل صافي الزيادة / النقص في حقوق أصحاب المشروع.
- معادلة الميزانية: صافي حقوق الملكية = الموجودات - المطلوبات.

### 1-3- مدى ملاءمة النظرية لتفسير مفهوم الوحدة المحاسبية العمومية: عند الأخذ بمفاهيم هذه النظرية لتفسير مفهوم

الوحدة المحاسبية العمومية نجد أن:

- الوحدة الحكومية لا يملكها فرد أو أفراد معينين بل تملكها الدولة أو الشعب؛
- انعدام عنصر الربح كهدف للعمليات المالية للوحدة المحاسبية العمومية؛
- ليس للحكومة أو الوحدة الحكومية رأس مال أو عوائد ملكية؛
- استحالة تأمين المقابلة بين إيرادات ومصروفات الوحدة المحاسبية الحكومية.

وبناء على ما ذكر يتضح التعارض الواسع بين مفاهيم نظرية الملكية وخصائص الوحدات الحكومية يستحيل معها

أن تكون هذه النظرية قابلة للتطبيق في المحاسبة العمومية.

### 2- نظرية الشخصية المعنوية:

ويطلق عليها أيضا نظرية الوحدة، ظهرت في أوائل القرن العشرين عندما أصبحت شركة المساهمة هي الشكل القانوني السائد للمشروع التجاري، تنظر إلى الوحدة المحاسبية باعتبارها شخصية معنوية مستقلة عن ملاكها، أي اتسمت بانفصال الملكية عن الإدارة، وتعد عملياتها الإدارية وكبر حجم مشروعاتها، ويمكن توضيحها من خلال : 1

### 1-2- مضامين النظرية: تلخص فكرة وأهم مضامين نظرية الشخصية المعنوية في الآتي:

1- إبراهيم عبد القدوس مفضل، مرجع سبق ذكره، 2013، ص: 32-33، بالتصرف.

## الفصل الأول: الإتجاهات الحديثة لتطوير نظام المحاسبة العمومية

- يعتبر المشروع وحدة مستقلة بذاتها لها ذمة مالية منفصلة عن الذمة المالية للمساهمين، فالمشروع أو الوحدة الإقتصادية هي التي تمثل مركز الاهتمام المحاسبي وليس المالك كما هو الأمر في نظرية الملكية.
- تُمسك السجلات والدفاتر وتُعد القوائم المالية من وجهة نظر المشروع وليس المالك.
- يوفر النظام المحاسبي معلومات وبيانات تحليلية لإظهار مدى كفاءة الإدارة في استغلال الموجودات التي يمتلكها المشروع.
- 2-2- مفاهيم النظرية:** تقدم الشخصية المعنوية المفاهيم المحاسبية الآتية:
  - الموجودات (الأصول): تعتبر ملكا للمشروع ككيان أو شخصية معنوية مستقلة.
  - المطلوبات (الخصوم): تعتبر التزاما على المشروع.
  - الإيرادات والمصروفات: تتكون إيرادات المشروع من مجموع القيم المالية التي تستحق له نظير تأديته لخدمات أو بيعه منتجات للغير، أما المصروفات فهي تكلفة الحصول على الإيرادات.
  - رأس المال: هو حقوق أصحاب المشروع ويعتبر التزام على المشروع لأصحابه.
  - نتائج الأعمال (الربح / الخسارة): يعتبر صافي الربح زيادة في قيمة الموجودات التي تمتلكها هذه الشخصية المعنوية، كما أن صافي الخسارة يعتبر إنقاص في قيمة تلك الموجودات.
  - معادلة الميزانية: الموجودات = المطلوبات.
- 2-3- مدى ملاءمة النظرية لتفسير مفهوم الوحدة المحاسبة العمومية:** حققت نظرية الشخصية المعنوية نجاحات كبيرة في المشروعات التجارية خصوصا شركات الأموال، لكن الأمر كان مغايرا في تفسير الوحدة العمومية وذلك لنفس الأسباب التي واجهتها نظرية الملكية، إضافة إلى أسباب أخرى أهمها:
  - إستمرار النظر للوحدة المحاسبية من زاوية التشخيص لشخصية حقيقية (أصحاب المشروع) أو شخصية اعتبارية (المشروع)، وفي الحكومات يصعب النظر إلى الجهة الحكومية كالوزارة أو الهيئة أو المجلس كشخصية اعتبارية مستقلة تماما عن شخصية الدولة أو الوحدات الإدارية الحكومية الأخرى، فهناك تكامل بينها، كما تخصص منها كجهات إنفاقية مثل التعليم والدفاع والصحة، وأخرى إيرادية كالنفط والضرائب؛
  - لا يمكن الأخذ بمفاهيم هذه النظرية في تفسير القدرة الإنفاقية للوحدة المحاسبية العمومية، معنى ذلك لا يمكن القول أن إيرادات الوحدة المحاسبية الحكومية هي المبالغ التي تولت مسؤولية جبايتها، وأن مصروفاتها هي المبالغ التي تنفقها في حدود ما تسمح به الإيرادات التي تولت جبايتها، إذ من غير المعقول توزيع مسؤولية جباية الإيرادات المختلفة على الوحدات المحاسبية بمعيار ما تحتاجه من مبالغ لمواجهة الأعمال المكلفة بها، وذلك لصعوبات إدارية وتنظيمية كثيرة؛
  - لا تتفق مفاهيم نظرية الشخصية المعنوية مع بعض القواعد والتشريعات المنظمة لجباية وإنفاق الموارد العامة، ومن ذلك أن القانون لا يجيز للوحدات الحكومية التصرف في الإيرادات التي تتولى جبايتها، إذ يجب أن توضع كافة إيرادات الدولة في حساب واحد ليتم من خلاله ووفق موازنة عامة معتمدة قانونا تخصيص الموارد التي تحتاج إليها كل وحدة حكومية وتحديد مجالات إنفاقها.

ونستنتج مما سبق ، أن مفاهيم نظرية الشخصية المعنوية تظل متعارضة مع خصائص الوحدات الحكومية، وهو ما يشير إلى عجزها في تفسير طبيعة الوحدة المحاسبية الحكومية وصعوبة تطبيقها في المحاسبة العمومية.

### 3- نظرية الأموال المخصصة:

ظهرت نظرية الأموال المخصصة لتكييف النظام المحاسبي ليتلاءم مع خصوصيات الوحدات الحكومية، ولوضع التفسير المحاسبي لطبيعة نشاط الوحدات الحكومية والتي تتطلب ضرورة إنفاق موارد معينة لتحقيق أغراض محددة، ويعود الفضل لـ William Vatter في تأصيل هذه النظرية وإيضاح إطارها العلمي كأساس للمحاسبة في عام 1947، عندما رفض الفروض الضمنية للنظرية المحاسبية التقليدية واستخدام نقده لمبادئها ومفاهيمها كأساس لتقديم نظرية الأموال المخصصة. 1

تركز هذه النظرية على أن الوحدة المحاسبية يجب أن تكون خالية من التشخيص، وحدودها واضحة بشكل كاف، ويجب أن تكون قابلة للتطبيق في أشكال متنوعة من المنظمات وأنواع مختلفة من الأنشطة ويمكن التوضيح أكثر من خلال : 2

### 3-1- مضامين النظرية: إن أساس نظرية الأموال المخصصة يتضمن:

- استبعاد العلاقة الشخصية بين ملاك المشروع والموجودات كحقوق ملكية التي تبنى عليها نظرية الملكية؛
- استبعاد مفهوم تشخيص المنشأة كشخصية اعتبارية مستقلة من حيث كونها وحدة اقتصادية وقانونية بنظر القانون حسب مفهوم نظرية الشخصية المعنوية المستقلة؛
- تقوم بالتركيز على الأموال بدلا من التركيز على صاحب المشروع أو المشروع نفسه؛
- مفهوم المال وفق هذه النظرية يختلف عن تعريفه الشائع في الوحدات التجارية، والذي يستخدم للتعبير عن الموقف النقدي أو السيولة، إذ يُنظر للمال وفق نظرية الأموال المخصصة بأنه: « وحدة محاسبية تمثل محور الارتكاز للعمليات المحاسبية في تسجيل وتبويب وتلخيص وعرض النتائج الخاصة بنشاط أو مال معين في مجموعة الحسابات المتوازنة ذاتياً. » ؛
- الوحدة المحاسبية طبقا لنظرية الأموال المخصصة تفسر على أنها: مجموعة الأصول أو الموارد التي تخصص لتأدية نشاط معين بحيث يكون استخدام تلك الأصول والموارد مقيدا بتحقيق الغرض الذي خصص من أجله، فدائرة اهتمام النظرية هو النشاط المعني؛
- يوفر النظام المحاسبي المعلومات عن كل نشاط من حيث الموارد المخصصة له وكيفية استخدامها في حدود القيود والمحددات الخاصة بذلك. ويعتمد النظام المحاسبي على مجموعة من السجلات والدفاتر البيانية والإحصائية إلى جانب الدفاتر والسجلات المحاسبية للمساعدة في متابعة استخدام الموارد الاقتصادية في الأغراض المحددة لها.

### 3-2- مفاهيم النظرية: تقدم هذه النظرية المفاهيم المحاسبية الآتية:

1- شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص: 22.

2- إبراهيم عبد القدوس مفضل، مرجع سبق ذكره، 2013، ص: 34-35 ، بالتصرف.

## الفصل الأول: الإتجاهات الحديثة لتطوير نظام المحاسبة العمومية

- الموجودات: هي الموارد الإقتصادية أو الإمكانيات المتجمعة لدى الوحدة المحاسبية لإستخدامها في تحقيق الأهداف التي قامت من أجلها.
- المطلوبات: تمثل قيودا على استخدام موجودات الوحدة المحاسبية ومواردها.
- الإيرادات والمصروفات: تعتبر التدفقات النقدية من الوحدة المحاسبية وإليها بحيث يؤدي نتيحتها الصافية إلى التوازن الحسابي.
- معادلة الميزانية: تأخذ معادلة الميزانية وفقا لنظرية الأموال المخصصة الصورة الآتية:

$$\left\{ \begin{array}{l} \text{الموجودات والموارد المخصصة} \\ \text{للوحدة المحاسبية} \end{array} \right\} = \left\{ \begin{array}{l} \text{القيود التي تُحدد استخدام الوحدة} \\ \text{المحاسبية لموجوداتها ومواردها} \end{array} \right\}$$

### 3-3- مدى ملاءمة النظرية لتفسير الوحدة المحاسبية العمومية:

- حظيت نظرية الأموال المخصصة بقبول عالمي واسع للتطبيق في محاسبة الوحدات الحكومية إضافة إلى الوحدات غير الهادفة للربح، وذلك لنجاحها في تفسير طبيعة الوحدة المحاسبية الحكومية، حيث تركز على العناصر الآتية: 1
- طبيعة فصل وتمييز الأموال المخصصة، مما يؤدي إلى عدم تأثر النظام المحاسبي بالاتجاهات الشخصية؛
  - ارتباط الأموال المخصصة بأنشطة وأهداف محددة، مما يعكس المفهوم التشغيلي لهذه الأموال والقيود المرتبطة بها؛
  - استقلال الوحدة المالية أو المحاسبية وهو أمر له أهمية من الناحية القانونية؛
  - مجموعة من الحسابات المتوازنة، مما يوضح التدفقات النقدية من الوحدة وإليها بحيث تؤدي نتيحتها الصافية إلى التوازن الحسابي؛
  - فصل الموارد عن الالتزامات ، مما يؤدي إلى تحديد مصادر الحصول على الموارد وطرق إنفاقها.
- وفي البند الثالث للقواعد الأساسية لنظام المحاسبة العمومية من الفصل الأول للأحكام العامة من النظام المحاسبي الموحد للجهاز الإداري الحكومي بالدول العربية الصادر عن الندوة العلمية التي عقدت في تونس من 02 إلى 06 جوان 1980 برعاية المنظمة العربية للعلوم الإدارية، تم تحديد علاقة نظام المحاسبة العمومية بنظرية الأموال المخصصة بالفقرات التالية: 2
- تستمد الوحدات المحاسبية العمومية قدرتها الإنفاقية من التخصيصات التي توضع تحت تصرفها كماً ونوعاً؛
  - تعتبر الموازنة الأداة الوحيدة لتنفيذ ذلك؛
  - ترتبط الوحدة المحاسبية باستخدام التخصيصات المعتمدة لها في الموازنة بالفقرة الزمنية المقررة لها، والتي غالبا ما تكون سنة واحدة؛
  - يمكن أن يوضع تحت تصرف الوحدة المحاسبية تخصيصات لمدة تزيد عن السنة، أو يسمح لها بتدوير الأرصدة غير المستعملة من التخصيصات بالنسبة لمشروعات محددة الكلفة؛
  - ليس للوحدة المحاسبية زيادة تخصصاتها بأي نوع من أنواع الإيرادات أو أي من مصادر التمويل الخاصة.

1- محمد عباس بدوي، عبد الوهاب نصر، المحاسبة الحكومية والقومية بين النظرية والتطبيق، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2008، ص: 51.

2- حنا رزوقي الصائغ، محاسبة وإدارة الأموال العامة (المحاسبة الحكومية) - دراسة تفصيلية في عناصر ومقومات النظام المحاسبي الحكومي ومتطلبات ووسائل تطويره في ضوء الدراسات العربية والدولية، دار الهناء، طرابلس، ليبيا، 1998، ص: 98.

وبناء على ما سبق، يمكن ملاحظة أن تطبيق نظرية الأموال المخصصة محاسبة الوحدات الحكومية تؤثر على طريقة إعداد حسابات النتائج، حيث أن تبنيتها في نظام المحاسبة العمومية كمبدأ أساسي تركز عليه العمليات المالية للوحدات الإدارية الحكومية يقتضي أن تكون حسابات النتائج لأي سنة مالية عاكسة لنتائج تنفيذ الموازنة العامة للدولة كما تنص عليه التشريعات واللوائح المالية دولياً، لذا نجد وظيفة النظام المحاسبي وفقاً لهذه النظرية يهدف أساساً إلى تركيز الرقابة على صرف وتداول المال العام من خلال التأكد من مدى الالتزام بالقوانين واللوائح المعمول بها خاصة فيما يتعلق باحترام الاعتمادات المالية المخصصة في الميزانية العامة وهو ما يتلاءم و طبيعة النشاط في الوحدات الإدارية الحكومية.

### المطلب الرابع: تطبيقات أسس القياس بما يتلاءم وأهداف المحاسبة العمومية

يعد اعتماد وتطبيق أي من الأسس المحاسبية في الحسابات الحكومية أحد أهم القضايا الشائكة والمعقدة، إذ لا تخلو مناقشة ما في المحاسبة في الوحدات الحكومية من البحث عن أفضل أساس محاسبي يمكن أن يوفر أفضل قياس للمعاملات المالية، حيث تحدد هذه الأسس إجراءات وقواعد إثبات ومسك الحسابات وعرض البيانات المالية.

ويمكن تعريف الأسس المحاسبية بأنها: «مجموعة المبادئ المحاسبية التي تحدد متى يجب الاعتراف بآثار المعاملات أو

الأحداث لأغراض إعداد القوائم المالية». 1

وتكمن أهمية الأسس المحاسبية في كونها مرتبطة بالإطار الفكري للمحاسبة العمومية من جوانب عدة أهمها الثلاث

القضايا الرئيسية الآتية: 2

- تحديد طبيعة وعناصر القوائم المالية التي يتم إعدادها وتقديمها عن كل فترة مالية في كل أساس محاسبي.
- تحديد أهداف المحاسبة العمومية التي يتوقع إنجازها على مستوى كل أساس محاسبي.
- تحديد محور القياس في القوائم المالية على مستوى كل أساس محاسبي، ويعبر محور القياس عن ماهية المعلومات التي تعرضها القوائم المالية للوحدة، وذلك عن طريق تحديد نوع الموارد التي تم قياسها مع ربطها بتوقيت الاعتراف بآثار المعاملات والأحداث المرتبطة بتلك الموارد.

### 1- تطبيق الأساس النقدي بما يتلاءم وأهداف المحاسبة العمومية:

#### 1-1- تعريف الأساس النقدي:

عند تطبيق الأساس النقدي يعتبر: التحصيل الفعلي أساس إثبات الإيراد في الدفاتر، والإنفاق الفعلي يعتبر أساس

إثبات المصروفات، بغض النظر عما إذا كان لإنفاق أو الإيراد يعود لنفس السنة المالية أو إلى سنة سابقة أو لاحقة. فالعبرة هي بواقعة التحصيل أو الدفع وليس واقعة حدوث المعاملة.<sup>3</sup>

1 - International Federation of Accountants, Public Sector Committee, study no02: Elements of the Financial Statements of National Government, IFAC, New York, 1993, p: 34.

2- إبراهيم عبد القدوس مفضل، مرجع سبق ذكره، 2013، ص: 40.

3 - إبراهيم السيد المليحي، المحاسبة في الوحدات الحكومية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، الإسكندرية، 2002، ص: 11.

### 1-2-2- تطبيق الأساس النقدي في المحاسبة العمومية:

#### 1-2-2-1- القوائم المالية وفق الأساس النقدي:

تتمثل القوائم المالية وفق الأساس النقدي في قائمة واحدة يمكن تسميتها بقائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية وتتكون من: رصيد النقد أول الفترة مضافا إليه المقبوضات النقدية خلال الفترة، مطروحا منه المدفوعات النقدية خلال الفترة، والنتيجة تمثل رصيد النقد آخر الفترة والذي يعبر عن المركز النقدي للحكومة أو الوحدة في نهاية الفترة المالية.

#### 1-2-2-2- محور القياس وفق الأساس النقدي:

في ظل الأساس النقدي سوف يتمثل محور أو ركيزة القياس في الأرصدة النقدية والتغيرات فيها. أي أن المعلومات التي تقدمها القوائم المالية (قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية) في ظل الأساس النقدي سوف تعكس قياس أرصدة النقد نهاية الفترة والتغيرات فيها خلال الفترة فقط.

#### 1-2-3- الأهداف الممكن إنجازها في ظل الأساس النقدي:

عند إتباع الأساس النقدي في المحاسبة العمومية سوف يتم توفير معلومات تمكن من إنجاز الأهداف الآتية:

- تقييم مدى الالتزام بالموازنة العامة المعتمدة قانونيا.
- تقييم مدى الالتزام بالمتطلبات القانونية والتعاقدية وقيود الإنفاق المرتبطة بالنقدية فقط.
- تقييم تخصيص الموارد النقدية وتوزيعها واستخدامها وتقييم المركز أو الوضع النقدي.
- تقييم كيفية قيام الحكومة أو الوحدة الحكومية بتمويل أنشطتها ومواجهة متطلباتها النقدية.
- تقييم قدرة الحكومة أو الوحدة الحكومية على تمويل أنشطتها وتلبية مطلوباتها والتزاماتها من النقدية.<sup>1</sup>

#### 1-3-1- مزايا وعيوب تطبيق الأساس النقدي في المحاسبة العمومية:

##### 1-3-1-1- مزايا تطبيق الأساس النقدي:

حظي الأساس النقدي بقبول واسع وتاريخي في محاسبة الوحدات الإدارية الحكومية، ويعود السبب إلى اهتمام الحكومات بتوفير متطلبات الرقابة على تخصيص الموارد والنفقات الحكومية، وهو ما يوفره الأساس النقدي من خلال إمكانية المقارنة بين الموازنة والتنفيذ الفعلي بشكل مناسب، كما يترتب على تطبيقه التركيز عند إعداد القوائم المالية والحساب الختامي على إظهار وقياس نتائج حركة التدفقات النقدية بوضوح ودقة، حيث يتميز النظام المحاسبي القائم على الأساس النقدي بالعناصر الآتية:<sup>2</sup>

- زيادة الاهتمام بعنصر النقدية وإدارة التدفقات النقدية نظرا لأهميتها.
- الاهتمام والتركيز على الموازنة العامة، وبالتالي المهمة الرئيسية للمحاسبة الحكومية هي مراقبة ومتابعة تنفيذ الموازنة العامة التي تم الموافقة عليها.

<sup>1</sup> - إبراهيم عبد القدوس مفضل، مرجع سبق ذكره، 2013، ص ص: 41-42.

<sup>2</sup> R.Jones & M.Pendlebury, Public Sector Accounting, Pitman Publishing, London,1984,pp :161-162

## الفصل الأول: الإتجاهات الحديثة لتطوير نظام المحاسبة العمومية

- لا يتم إعداد قائمة المركز المالي للوحدات الحكومية، لأنه يكون تركيز المحاسبة على التدفقات النقدية لإيرادات ومصروفات الموازنة بدلا من قياس الربح أو تقييم الأصول.
- يتكون النظام القائم على الأساس النقدي من موازنة سنوية ونظام لمسك الدفاتر والحسابات، والتقارير المرتبطة.
- ارتباط الحسابات بموازنة محددة لفترة معينة، لذا تكون دورة حياة تلك الحسابات هي نفس دورة حياة الموازنة العامة للدولة.

كما يمكن إظهار أهم مزايا تطبيق الأساس النقدي في المحاسبة العمومية من خلال:<sup>1</sup>

- الوضوح وسهولة الفهم للتقارير والقوائم المالية المقدمة وفق هذا الأساس.
- يحظى بمستوى عال من الثقة والقابلية للمقارنة، خصوصا عند تقييم الالتزام بالموازنة.
- سهولة وبساطة إعداد التقارير والقوائم المالية وفقه، ما يمكن من تقديمها في وقت سريع ومناسب.
- أكثر موضوعية وواقعية، لا يحتاج إلى ممارسة أي أحكام (اجتهادات) في تحديد التدفقات للفترة.

### 1-3-2- عيوب تطبيق الأساس النقدي:

أسفر عن استخدام الأساس النقدي في المحاسبة العمومية على عدة عيوب يمكن إجمالها كما يلي:

- يعاب على الأساس النقدي أنه ليس أساسا متكاملا للمحاسبة يمكن الاعتماد عليه في توفير البيانات الضرورية لتحقيق أهداف النظام المحاسبي الحكومي، حيث يقتصر على تسجيل وإثبات الأحداث المالية النقدية فقط بما يؤدي إلى تداخل نشاط السنوات المالية الناتج عن عدم الفصل بين الإيرادات والمصروفات التي تخص كل سنة مالية على حدة، ومن ثم لا يفيد في أغراض إجراء المقارنات ولا يؤدي إلى تصوير المركز المالي السليم للوحدة الحكومية وإظهار النتائج الصحيحة للأعمال، وذلك لأغراض قياس كفاية الأداء والرقابة على تكاليف البرامج الحكومية أو تحديد تكلفة نشاط معين أو وحدة الإنجاز أو وحدة الخدمة المؤداة، الإيرادات والنفقات، فقد تلجأ إحدى الوحدات الإيرادية إلى التباطؤ أو التسارع في التحصيل أو السداد بهدف زيادة أو تقليل حجم الإيرادات والمصروفات بما لا يسمح بالمقارنة السليمة بين نتائج السنوات المتتالية.<sup>2</sup>

- يؤدي استخدام الأساس النقدي إلى زيادة احتمال عدم تناسق حجم الاعتمادات المالية المخصصة في الميزانية مع حجم المدفوعات النقدية الفعلية خلال السنة المالية، إذ أن الدفاتر المحاسبية لا تظهر حجم النفقات مستحقة الدفع والتي لم تسدد رغم حلول آجال استحقاقها، وبالتالي، فإنها قد لا تؤخذ بالحسبان عند تقدير المدفوعات النقدية المتعلقة بالسنة القادمة، مما يؤدي إلى زيادة احتمالات أن تكون المدفوعات الفعلية للسنة القادمة أكبر من قيم الاعتمادات السابق تقديرها.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - إبراهيم عبد القدوس مفضل، مرجع سبق ذكره، 2013، ص: 42.

<sup>2</sup> - محمد عباس بدوى، عبد الوهاب نصر، المحاسبة الحكومية والقومية - بين النظرية والتطبيق -، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، مصر، 2003، ص: 56-

<sup>3</sup> - H.A.D Ouda, public sector Accounting and Budgeting Reform : The Main Issue Involved With Special Focus on the Arab World, paper presented at The Expert Consultive Meeting and Public Accounting Development, With Stress on Electronique Tools, United Nation Department of Economic and Social Affairs, Beirut, 2003 , p: 09.

### 2- تطبيق أساس الإستحقاق بما يتلاءم وأهداف المحاسبة العمومية:

#### 2-1- تعريف أساس الإستحقاق:

هو ذلك الأساس الذي يعتمد على تحميل الحساب الختامي لأي سنة مالية بالمصروفات والإيرادات التي تحققت فعلا خلال تلك السنة بغض النظر عما إذا كانت هذه النفقات قد دفعت أم لم تدفع بعد، والإيرادات قبضت فعلا أم لم تقبض<sup>1</sup>، فالعبرة هي بواقعة حدوث المعاملة وليس واقعة التحصيل أو الدفع كما هو الحال في الأساس النقدي.

#### 2-2- تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية:

##### 2-2-1- القوائم المالية وفق أساس الإستحقاق:

تتمثل القوائم المالية وفق هذا الأساس في إعداد التقارير المالية التي تبين ما يخص الوحدة الحكومية من موارد اقتصادية أو أمكانيات خدمة (الأصول)، والالتزامات (الخصوم) والتغيرات فيهما، وهذا ما يتطلب رسملة النفقات عند الحصول على كافة الموجودات باعتبارها إمكانيات خدمة مستنفذة.

##### 2-2-2- محور القياس وفق أساس الإستحقاق:

في ظل هذا الأساس يتمثل محور القياس في الموارد الاقتصادية والتغيرات فيها، أي أن المعلومات التي تقدمها القوائم المالية المعبر عنها بالموارد الاقتصادية سوف تعكس قياس التدفقات الداخلة والخارجة من كافة أنواع الموارد (النقدية والمالية والمادية)، إضافة إلى قياس الأرصدة التي تؤثر على صافي موجودات (أصول) الوحدة، وبشكل عام فهي تتضمن الإيرادات والمصروفات (بما في ذلك الاهتلاك)، والموجودات (المالية والملموسة وغير الملموسة)، والمطلوبات (الالتزامات)، وصافي الحقوق.

##### 2-2-3- الأهداف الممكن إنجازها في ظل أساس الإستحقاق: عند إتباع هذا الأساس فسوف يتم توفير معلومات

تمكن من إنجاز كافة أهداف المحاسبة العمومية التي تم ذكرها سابقا.<sup>2</sup>

##### 2-3- مزايا وعيوب تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية:

##### 2-3-1- مزايا تطبيق أساس الاستحقاق: تطبيق هذا الأساس في المحاسبة الحكومية يمكن من:<sup>3</sup>

- تسجيل جميع الخطوات الخاصة بكل عملية.
- قياس التكلفة الحقيقية لكل نشاط من أنشطة الوحدة الحكومية.
- قياس صافي الفائض/العجز الحقيقي لكل نشاط على حدى والوحدة الحكومية ككل.
- إعداد وبيان المركز المالي الحقيقي للحكومة أو الوحدة الحكومية في تاريخ معين.
- تسجيل وتقييم كافة موجودات الحكومة أو الوحدة الحكومية.

<sup>1</sup> - المنظمة العربية للعلوم الإدارية، النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية، عمان، 1980، ص: 15-16.

<sup>2</sup> - إبراهيم عبد القدوس مفضل، مرجع سبق ذكره، 2013، ص: 44.

<sup>3</sup> - نفس المرجع أعلاه، ص: 44-45.

## الفصل الأول: الإتجاهات الحديثة لتطوير نظام المحاسبة العمومية

- توفير بيانات يتم إعدادها وفق أسس ثابتة لأغراض المقارنات وإعداد الإحصائيات.
- تحقيق الفعالية للوظيفة الرقابية والإدارية للنظام المحاسبي مما يمكن من المحافظة على الموارد والأموال العامة والتقليل من الإسراف في الإنفاق.

وفي دراسة للجنة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين والتي أفادت بمزايا تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية ومما ورد فيها العناصر الموالية:<sup>1</sup>

- تقييم المساءلة حول كافة الموارد تحت سيطرة الوحدة الحكومية، وتوزيع تلك الموارد.
- تقييم الأداء والوضع المالي والتدفقات النقدية للوحدة الحكومية.
- اتخاذ القرارات حول تزويد الوحدة الحكومية بالموارد.
- إظهار كيفية قيام الحكومة بتمويل أنشطتها وكيفية مواجهتها لمتطلباتها النقدية.
- يسمح للمستخدمين بتقييم قدرة الحكومة على استمرارية تمويل أنشطتها ومواجهة تعهداتها.
- يظهر المركز المالي للحكومة والتغيرات فيه.
- يزود الحكومة بالفرصة للبرهنة على النجاح في إدارة مواردها.
- مفيد في تقييم أداء الحكومة من ناحية تكاليف خدماتها وفعاليتها وإنجازها.

### 2-3-2- عيوب تطبيق أساس الاستحقاق:

رغم تعدد مزايا تطبيق هذا الأساس إلا أنه لا تخلو من العيوب و يمكن ذكر أهمها فيما يلي:

- يحتاج إلى عدد أكبر من الأجهزة الإدارية لمسك الحسابات الحكومية خلال الفترة المتممة، وبالتالي تكون تكلفتها كبيرة نسبياً.
- يؤخر إغلاق أو توقيف حسابات الموازنة العامة للسنة المنصرمة حتى تتم عملية تسوية الحقوق المالية والالتزامات المالية التي لم تسدد.<sup>2</sup>

- استخدامه يؤدي إلى ضرورة الاستعانة بالحكم والتقدير الشخصي في بعض المواقف، مما يفقد بعض النتائج موضوعيتها، كما هو الحال في جرد المخازن وتقييمها وتقدير المخصصات المختلفة، وجرد الديون المستحقة.<sup>3</sup>

### 3- تطبيق الأساس النقدي المعدل بما يتلاءم وأهداف المحاسبة العمومية:

#### 3-1- تعريف الأساس النقدي المعدل: ولقد عرف النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية الأساس النقدي

المعدل بأنه : الأساس الذي يعتمد على تحميل الحساب الختامي لأي سنة مالية بالنفقات التي تم الارتباط بها خلال السنة المالية، بغض النظر عما إذا كانت هذه المصروفات قد تحققت أو دفعت خلال السنة أم لا.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - International Federation of Accountants, Public Sector Committee, study no14: Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Government and Government Entities, IFAC, New York, 2003, p: 07.

<sup>2</sup> - محمد خالد المهاني، المحاسبة الحكومية، 2009، ص: 139.

<sup>3</sup> - قطب إبراهيم محمد، الموازنة العامة للدولة، الهيئة العامة للكتاب، القاهرة، 1978، ص ص: 151-152.

<sup>4</sup> - المنظمة العربية للعلوم الإدارية، مرجع سبق ذكره، 1980، ص: 16.

ويضم الأساس النقدي المعدل العديد من النماذج والأشكال، ومنها الأساس المسمى بأساس الالتزام، وهو شائع الاستخدام في الحسابات الحكومية ويحظى باهتمام وقبول دولي كبير، كما تشجع بعض المنظمات الدولية تطبيقه في البلدان النامية، وهو ما يستدعي تقديم مختصر ( هو الأساس الذي بموجبه يتم القيد في الحسابات بشكل أولي للمعاملات المالية التي تنطوي على صرف الإعتمادات المخصصة وذلك عند طلب توريد السلع والخدمات، بغض النظر عن توقيت استلام أو استهلاك تلك السلع والخدمات أو توقيت استلام أو دفع النقد).

### 3-2-2- تطبيق الأساس النقدي المعدل في المحاسبة العمومية:

#### 3-2-3-1- القوائم المالية وفق الأساس النقدي المعدل:

في ظل هذا الأساس سوف يتم إعداد قوائم مالية تشمل على معلومات تبين الموارد المالية الحالية أو قصيرة الأجل والتغيرات فيها خلال الفترة المالية، وذلك ضمن نطاق فترة زمنية محددة اعتباراً من نهاية الفترة، أما أساس الالتزام يتضمن القوائم المالية بالعناصر التي يترتب عليها إنفاق مستقبلي مثل الحسابات والأرصدة الدائنة المستحقة شريطة أن يتوفر لها إعتمادات مخصصة ووجود طلب توريد، ولن يلتفت إلى المستحقات المدينة مثل الإيرادات المستحقة والذمم أو الأرصدة المدينة المستحقة الأخرى، وهذا ما يميزه عن الأساس النقدي المعدل الشائع.

#### 3-2-3-2- محور القياس وفق الأساس النقدي المعدل:

في ظل هذا الأساس يتمثل محور القياس في الموارد المالية الحالية (قصيرة الأجل) والتغيرات فيها خلال الفترة، أي أن المعلومات التي تقدمها القوائم المالية المعبر عنها بالموارد المالية الحالية سوف تعكس قياس المقبوضات والمدفوعات النقدية خلال الفترة، والأرصدة النقدية وشبه النقدية، إضافة إلى المستحقات المدينة قصيرة الأجل والمستحقات الدائنة قصيرة الأجل، وذلك ضمن نطاق فترة زمنية محددة اعتباراً من نهاية الفترة المالية المعد عنها التقرير ولا تتجاوز نهاية الفترة المالية التالية لها مباشرة.

#### 3-2-3-3- الأهداف الممكن إنجازها في ظل الأساس النقدي المعدل:

- عند تطبيقه من الممكن إنجاز نفس الأهداف التي يمكن تحقيقها في ظل الأساس النقدي التام، بالإضافة إلى إنجاز الأهداف المرتبطة بتوفير المعلومات التي يتيحها تطبيق هذا الأساس والمتمثلة بمعلومات الموارد المالية الحالية (قصيرة الأجل) 1
- كما يؤدي تطبيق أساس الالتزام في المحاسبة العمومية إلى تحقيق الفوائد والأهداف الآتية:
- إثبات المبالغ الملتزم بها وتنزيلها من التخصيصات المعتمدة، يبين بصفة مستمرة قيمة هذه الالتزامات ورصيد التخصيصات الباقية، وبهذا تتجنب الوحدة الحكومية حدوث التجاوز في الانفاق عما هو مخصص في الموازنة.
  - أن تسجيل الالتزام يعطي صورة أوضح من الناحية المالية إذا قورنت بالأساس النقدي.

1 - إبراهيم عبد القدوس مفضل، مرجع سبق ذكره، 2013، ص ص: 45-47. بالتصرف.

## الفصل الأول: الإتجاهات الحديثة لتطوير نظام المحاسبة العمومية

- أن الالتزامات غير المدفوعة في نهاية الفترة المالية تعتبر التزامات مستحقة وواجبة الدفع من تخصيصات تلك السنة بمجرد قيام الغير بتنفيذ تعهده، وذلك خلال مدة من الزمن يحددها النظام المالي لتسويتها نهائيا، وهذا يساعد على تجنب الإسراف في الإنفاق عند اقتراب نهاية الفترة المالية بسبب توجه الوحدات الحكومية نحو استفاد كامل اعتمادتها المخصصة.

- يعتبر الأخذ بالأساس النقدي المعدل إلى جانب أساس الالتزام خطوة تدريجية للتحويل إلى أساس الإستحقاق الكامل الذي أصبح المعيار الجديد للمحاسبة العمومية.

### 4- تطبيق أساس الاستحقاق المعدل بما يتوافق وأهداف المحاسبة العمومية:

**4-1- تعريف أساس الاستحقاق المعدل:** هو أساس محاسبي يعترف فيه بالمعاملات عند حدوثها مع تعديلات محددة بشكل معين لتعكس محور قياس تدفق الموارد المالية الحالية، هذه التعديلات تتضمن حقيقة أن الإنفاق يعترف به في الفترة المتوقع أن يتطلب فيها استخدام الموارد المالية الحالية، أما الإيراد فلا يعترف حتى يصبح متاحا لدفع الإلتزامات الحالية، كما لا يعترف ببعض المطلوبات طويلة الأجل إلى أن يتم طلبها وتصبح مستحقة الدفع.<sup>1</sup>

### 4-2- تطبيق أساس الاستحقاق المعدل في المحاسبة العمومية:

**4-2-1- القوائم المالية وفق أساس الاستحقاق المعدل:** تبين القوائم المالية وفق هذا الأساس متطلبات التمويل المستقبلية من خلال التقرير عن المطلوبات إضافة إلى الموجودات المالية.

**4-2-2- محور القياس وفق أساس الاستحقاق المعدل:** يتمثل محور القياس في الموارد المالية الكلية والتغيرات فيها خلال الفترة، أي أن المعلومات التي تقدمها القوائم المالية المعبر عنها بالموارد المالية الكلية سوف تتضمن الإيرادات والنفقات والمطلوبات والموجودات المالية المتاحة لمواجهة المطلوبات مستحقة السداد، والنفقات المتعلقة باكتساب موجودات تستخدم في توفير السلع والخدمات، إضافة إلى ذلك يمكن أن يتم هيكله القوائم المالية للتمييز بين المبالغ المنفقة على اكتساب سلع وخدمات تستهلك خلال الفترة، والمبالغ المنفقة عن اكتساب الموجودات التي سوف تستهلك في الفترات المستقبلية.

**4-2-3- الأهداف الممكن إنجازها في ظل أساس الاستحقاق المعدل:** عند تطبيق هذا الأساس فمن الممكن إنجاز الأهداف المرتبطة بتوفير المعلومات المعبرة عن الموارد المالية الكلية وفقا لمفهوم هذا النوع من الموارد .

تستخدم الأسس المحاسبية من أجل إثبات العمليات المالية المتعلقة بالإيرادات والنفقات بغرض قياس وعرض النتائج بشكل مناسب وواضح، حيث لا تعتبر هدفا في حد ذاتها، وإنما ينبغي الحرص على اختيار الأساس الأفضل والأكثر دقة بما يخدم أهداف المحاسبة العمومية، يتبين لنا من خلال التحليل السابق أن طريقة القياس وفق أساس الإستحقاق هي الأفضل من بين الطرق، حيث إن تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية سيكون مفيدا على مستوى تطوير وعصرنة إدارة المال العام وتحقيق الإفصاح الكامل على موارد الدولة، وتقييم نتائج تنفيذ الميزانية عن طريق تقييم بيانات تسمح بتحقيق

<sup>1</sup> - International Federation of Accountants, Information Paper : The Road to Accrual Accounting in the United State of America, IFAC , New York , 2000, p : 177.

المساءلة عن مستوى الأداء الحكومي في التسيير كمدخل لإستعمال أدوات تحليل التكاليف في المحاسبة العمومية واتخاذ القرار من أجل تحقيق الكفاءة والفعالية والاقتصاد في صرف المال العام. 1.

### المبحث الثاني: مقومات تحديث نظام المحاسبة العمومية.

تطور الممارسات المحاسبية والمالية في القطاع العام حتم ضرورة وجود نظام محاسبي شامل متكامل ملائم متكيف مع التطورات الحاصلة بشكل عام، يقوم على أساس سليم الاستخدام وذلك من خلال تحديث النظام المحاسبي للدولة وجعله أكثر مرونة في المعاملات المالية، وكذا تحديث وتطوير الموازنة العامة للدولة من خلال إعتماد الأساليب الحديثة، وهذا يجعل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كإطار مرجعي للعمل المحاسبي، واعتبار تطوير معايير الرقابة المالية والمحاسبة التي تساهم وبشكل كبير في جعل نظام المحاسبة العمومية أكثر فعالية، من خلال تفعيل عمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

### المطلب الأول: تحديث النظام المحاسبي للدولة

النظام المحاسبي للدولة يعتبر أحد فروع المحاسبة التي يخدم متطلبات العمل داخل الوحدات الإدارية الحكومية بالدولة، ويعرف على أنه: «مجموعة المفاهيم والمبادئ العلمية المتعلقة باستخلاص النتائج الخاصة بهذا النشاط بصورة دورية، وتقديمها للجهات المسؤولة عن إدارة الأموال العامة أو مراقبتها.<sup>2</sup>» حيث يكون تماشياً و الأفكار الأساسية للمحاسبة العمومية كونه يعتبر الترجمة العلمية أو التطبيق الفعلي لهذه الأفكار.

#### 1- خصائص النظام المحاسبي للدولة:

- حسب خبراء الأمم المتحدة، أن النظام المحاسبي للدولة الجيد هو أداة لقياس كفاءة الأداء وتوفير المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات ووضع السياسات خدمة للإدارة، ويجب أن يتميز بالخصائص الآتية<sup>3</sup>:
- أن ينسجم مع المتطلبات الدستورية والقانونية وغيرها من المتطلبات المقررة، وبالتالي يجب أن يبين مدى تقييد الأجهزة بالقواعد التشريعية المطبقة.
- أن يتم الربط بين الموازنة العامة وبين النظام المحاسبي للدولة، بصورة تحقق التكامل بينهما لإظهار مدى التقييد بالموازنة العامة كخطة مالية تعكس نشاطات وسياسات الحكومة.
- يجب تصميم الحسابات بطريقة يمكن من خلالها تشخيص الأهداف التي خصصت الأموال من أجلها، وتحديد الجهات الإدارية المسؤولة عن تأمين هذه الموارد وعن استخدامها لتنفيذ البرامج والأنشطة.
- أن يسهل عمليات التدقيق والرقابة التي تمارسها الجهات المختصة.
- أن يسهل الرقابة الإدارية الفعالة على الأموال والبرامج، و يضمن سهولة التدقيق الداخلي.

1 - إبراهيم عبد القدوس مفضل، مرجع سبق ذكره، 2013، ص: 47.

2 - عقلة محمد يوسف المبيضين، النظام المحاسبي الحكومي وإدارته، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 1999، ص: 26.

3 - شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص: 14.

## الفصل الأول: الإتجاهات الحديثة لتطوير نظام المحاسبة العمومية

- أن يسهل إظهار النتائج المالية الخاصة بالبرامج الحكومية، وتحديد تكلفة البرامج والوحدات التنظيمية.
- أن يوفر النظام المحاسبي المعلومات المالية اللازمة لتطوير التخطيط والبرمجة، وتسهيل المراجعة والمتابعة، وتقييم العمل بشكل مادي ومالي.
- أن يدعم النظام المحاسبي توفير المعلومات المفيدة في عمليات التحليل الاقتصادي، وربط العمليات المالية الحكومية بالحسابات القومية.

### 2-دواعي ودوافع تحديث النظام المحاسبي للدولة:

يعتبر التطوير والتحديث سمة أساسية من سمات العصر، وبالنسبة للنظام المحاسبي للدولة يعتبر من الأنظمة التي تحتاج بطبيعتها إلى التطوير لإرتباطه بتطور طبيعة ونشاط القطاع الحكومي كأحد قطاعات الاقتصاد القومي ، وتظهر الحاجة إلى التطوير نتيجة لعدة عوامل أساسية تعود إلى تغير الظروف والمؤثرات التي تحكم عملية إعداد هذه النظم أو تتحكم فيها ومن أهم هذه العوامل:1

- الإهتمام بالتخطيط الاقتصادي كأسلوب أو منهاج لتعبئة الموارد الاقتصادية وما يتطلبه هذا التخطيط من بيانات ومعلومات عن قطاعات الإقتصاد الوطني المختلفة.
- اختلاف النظرة إلى وظيفة نظام المحاسبة العمومية فقد كانت تقليدية ترتبط باعتبار هذا النظام مجرد أداة لتسجيل عمليات الانفاق والتحصيل وإعداد الحسابات الدورية والحتمية والمساهمة في إعداد الموازنة العامة والرقابة على تنفيذها. إلى أن أصبحت هذه النظرة من زاوية اعتبار نظام المحاسبة الحكومية نظاما لإنتاج البيانات والمعلومات التي تفيده في ترشيد متخذي القرارات على المستوى الكلي، وإعداد الخطط الاقتصادية القومية وترشيد السياسات الاقتصادية والمالية المختلفة.
- علاوة على أجهزة التخطيط الاقتصادي والمالي فإن الاستفادة من البيانات والمعلومات التي ينتجها نظام المحاسبي للدولة تمتد لتشمل ما يلي :

- المسؤولون عن تنفيذ النشاط الحكومي؛
- السلطة التشريعية، الجمهور العام؛
- جهاز المحاسبة.

- تكمن دوافع تطوير نظم المحاسبة في الوحدات الحكومية أيضا، في ظهور مجموعة من المعوقات التي نتجت عن تطبيق النظم الحالية خاصة في الدول النامية ومن هذه المعوقات أو المشاكل:

- المشكلات الناتجة عن دمج بعض الوحدات الحكومية أو الوزارات في بعضها أو إلغاء البعض الآخر أو تغيير الارتباطات الإدارية أو المالية في بعض الوحدات.

1- بشير عبد العظيم البناء، الأسس العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية -دراسة نظرية وتطبيقية -، دار اليازوري، عمان، الأردن، 2012، ص ص: 226-

## الفصل الأول: الإتجاهات الحديثة لتطوير نظام المحاسبة العمومية

- طول مدة تنفيذ بعض الإجراءات خاصة في حالات الاستبعاد من حسابات الاستخدامات أو الإيرادات، أو فقد أصول المستندات، وإصدار الشيكات الحكومية، وإلغائها وتعديلها وردها وفقدائها...
- كثرة التعليمات المالية والتفسيرات والتعديلات التي تدخل عليها، الأمر الذي يؤدي إلى الارتباط أو التضارب في معالجة بعض النواحي المالية مما قد يضعف من صحة تعبير القوائم والتقارير عن الحقيقة.
- وجود عدد هائل من النماذج والمستندات والسجلات في الوحدات الحكومية وكثرة البيانات والتوقعات التي تحويها الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى بطء العمل المحاسبي وتكرار الجهود والزيادة في النفقات بلا مبرر هذا بالإضافة إلى تكديس المستندات والدفاتر المنتهية، وارتفاع تكاليف تخزينها بلا عذر.

- دفعت أوجه القصور التي أفرزها النظام المحاسبي للدولة التقليدي في عدم قدرته على مسايرة التطورات المتلاحقة في النشاط الحكومي وتوفير البيانات والمعلومات التي تحتاجها الإدارة لممارسة وظائفها إلى بذل جهود كبيرة ومستمرة لتطوير هذا النظام من خلال تحليل أوجه القصور واقتراح الحلول المناسبة لتفاديها، وذلك بتحويله من نظام فقير في ثقافته المحاسبية إلى نظام محاسبي متطور واسع الثقافة يراعي المتغيرات الحديثة، ويعتمد على مجموعة من المبادئ والفروض والسياسات الأساسية المستمدة من نظرية المحاسبة باعتبار المحاسبة العمومية أحد الفروع الأساسية للمحاسبة المالية.<sup>1</sup>

- يعتبر النظام المحاسبي للدولة عبارة عن نظام معلومات يساعد في تخصيص الأموال وتقييم أداء الوحدات الحكومية ويسلط الضوء على المجالات التي تتطلب مزيداً من الرقابة، حيث أصبحت البيانات المحاسبية ضرورية لقياس الأداء ولصيغة السياسات العامة فيجب تطويره ليتلاءم مع كونه محدود بالقوانين واللوائح المالية المتعلقة بتدفق الموارد إلى الاهتمام باستخدام الموارد المخصصة وفعالية استخدامها، حيث يعتبر من أحد الركائز المهمة المعتمدة من قبل الوحدات الحكومية في تنفيذ الأنشطة والعمليات الحكومية عن طريق استخدام الأموال بكفاءة وفعالية، لأنه يوفر المعلومات اللازمة لعمليات التحليل والتقييم والتخطيط والرقابة لإتخاذ القرارات الرشيدة.<sup>2</sup>

- اختلاف النظرة إلى وظيفة المحاسبة العمومية، كانت تقليدية ترتبط باعتبار هذا النظام مجرد أداة لتسجيل عمليات الإنفاق والتحصيل وإعداد الحسابات الدورية والختامية والمساهمة في إعداد الموازنة العامة والرقابة على تنفيذها إلى أن أصبحت النظرة من زاوية اعتبار نظام المحاسبة العمومية نظاماً لإنتاج البيانات والمعلومات التي تفيد في ترشيد متخذي القرارات على المستوى الكلي، وإعداد الخطط الاقتصادية الوطنية وترشيد السياسات الاقتصادية والمالية المختلفة.

### 3- مجالات تحديث النظام المحاسبي للدولة :

يشمل تحديث النظام المحاسبي للدولة، باعتباره وسيلة لتحقيق الأهداف العامة للتطوير مجالين هما: 3:

الأول: ويتعلق بتطوير ذاتية النظام المحاسبي العمومي.

1- محمود عبد الله محمود وشاح، الإطار العام لتقوم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني - دراسة ميدانية -، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008، ص: 21.

2- نواف محمد عباس الرماحي، المحاسبة الحكومية، دار صفاء، عمان، الأردن، 2009، ص: 40.

3 - بشير عبد العظيم البنا، مرجع سبق ذكره، ص: 229-237، بالنصرف.

## الفصل الأول: الإتجاهات الحديثة لتطوير نظام المحاسبة العمومية

والثاني: ويتعلق بتطوير المعارف وتنمية المهارات المحاسبية لدى المحاسبين في الوحدات الحكومية.

### 3-1- تحديث ذاتية النظام المحاسبي العمومي.

نتيجة للتطور الذي لاحق وظيفة المحاسبة بشكل عام والذي أصبحت معه أداة لإنتاج البيانات والمعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات على اختلاف مستوياتها التنظيمية، ونتيجة لزيادة الحاجة إلى بيانات عن أداء القطاع الحكومي باعتباره قطاعا أساسيا وهاما من قطاعات الاقتصاد القومي بحيث تمكن هذه البيانات والمعلومات من إعداد الخطط الاقتصادية والرقابة عليها.

فقد كان على النظام المحاسبي للدولة أن يلاحق هذه التطورات للوفاء بالمتطلبات المتزايدة، وعلى ذلك يكون من الأهمية أن يعيد القطاع الحكومي ترتيب وتهيئة نظامه المحاسبي لكي يثبت فاعليته كنظام معلومات محاسبية يفيد في مجالات ترشيد متخذي القرارات ورسمي السياسات المالية والاقتصادية.

ومن هنا يجب أن يكون نظام المحاسبة الحكومية نظاما ديناميكيا ثابتا حتى يتلاءم مع ما يطلب منه ويكون قادرا على إنتاج البيانات المحاسبية بصلاحيات مختلفة من حيث التوقيت، والشمول، والتفصيل، والدقة والموضوعية... ومن الملاحظ أن التحديث إنما ترجع أهميته أيضا في أن نظام المحاسبي التقليدي لا يستطيع أن يوفر البيانات اللازمة لأغراض التحليل والتخطيط الاقتصادي بسبب تركيزه على الأغراض الرقابية بصفة رئيسية أو أساسية.

و تطوير نظام المحاسبة العمومية سوف يساعد هذا النظام على تحقيق:

- الإفصاح الكامل عن الموارد والالتزامات وتكاليف تأدية الخدمة العامة.
- تيسير الرقابة على الموارد والاستخدامات والممتلكات والأصول الأخرى في الوحدات الحكومية.
- توفير البيانات والمعلومات اللازمة للتخطيط الاقتصادي، وإعداد الموازنة العامة بمواصفات ومعايير معينة من حيث التوقيت، والشمول، والتفصيل، والموضوعية.
- تسهيل إعداد التقارير الرقابية اللازمة في كافة المستويات التنفيذية، والتشريعية، والتخطيطية.
- إمكانية استخدام المعدات الآلية والإلكترونية لتحقيق السرعة والدقة في تشغيل النظام.
- تسهيل أداء المراجع الداخلي، كذلك أداء أجهزة الرقابة والمراجعة المركزية أو الخارجية بحيث يتمكن هؤلاء من التقييم الموضوعي للأداء الحكومي من مختلف الجوانب.

وحتى يتم تحقيق الأهداف السابقة يرى الباحث أن يمتد التطوير إلى النواحي التالية:

### 3-1-1- ربط نظام المحاسبة الحكومية بنظام المحاسبة القومية:

يعد المحاسب العمومي المحاسب القومي بالبيانات اللازمة لحساب وتقدير الدخل القومي ومن هذه البيانات:

- الأجور والمرتبات التي تستحق على القطاع الحكومي للقطاع العائلي.
- الفوائد المستحقة على القطاع الحكومي - نتيجة لتمويل الدين العام - لوحدات قطاع الأعمال أو القطاع العائلي.
- الإيجارات المستحقة على وحدات القطاع الحكومي.

## الفصل الأول: الإتجاهات الحديثة لتطوير نظام المحاسبة العمومية

- الضرائب المباشرة على دخول الأفراد والشركات.

- المعاشات والتعويضات والإعانات التي يدفعها القطاع الحكومي للقطاع العائلي.

### 3-1-2- الإلتجاه إلى آلية تشغيل النظام المحاسبي كلما أمكن:

حتى تتم الإستفادة من تقديم التقارير المحاسبية في الوقت المناسب أو المطلوب يجب أن تستخدم الطرق المتاحة لزيادة سرعة دورة التقارير مثل استخدام الحسابات الإلكترونية ووسائل المحاسبة الآلية التي تعمل على سرعة ودقة استخراج النتائج والتوفير في الوقت والجهد والمال.

ويرى الباحث أنه عند نظم الحسابات الآلية في حسابات القطاع الحكومي يجب وضع العوامل التالية في الاعتبار:

- الطاقة البشرية المتاحة للمجتمع ومدى أو نسبة استغلالها أي مدى وجود فائض أو نقص في الطاقة البشرية المتاحة لتشغيل هذا النظام الآلي، على أن تكون لدى هذه الطاقة القدرات اللازمة لتشغيل وصيانة الآلات المستخدمة.

- الإمكانيات اللازمة لإستمرار ونجاح النظام سواء كانت هذه الإمكانية فنية أو تنظيمية.

- الدليل المحاسبي الحكومي ومدى استجابته لمتطلبات التشغيل الآلي.

### 3-1-3- إعادة النظر في تصميم الدليل للإيرادات والنفقات العامة:

حتى يتحقق النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية أهدافه كنظام للمعلومات، ونتيجة لتزايد الحاجة إلى بيانات ومعلومات عن الأداء الحكومي تفيد في إعداد خطط التنمية الطويلة والمتوسطة الأجل علاوة على البيانات والمعلومات التي تعكس تنفيذ الموازنة العامة للدولة فإن الدليل المحاسبي للإيرادات والنفقات العامة يجب أن يحقق ما يلي:

- إعطاء صورة واضحة وذات فاعلية في هيكل وإطار الأنشطة الحكومية.

- المساعدة في تقييم الأداء الحكومي وفي تقييم أداء الاقتصاد القومي.

- إمكانية تحقيق الربط بين النظام المحاسبي الحكومي والحسابات القومية.

- تحقيق أهداف المراجعة الحكومية.

وحيث أن التبويب المحاسبي التقليدي للنفقات والإيرادات العامة يركز على الأغراض الرقابية بصفة رئيسية فإن هذا التبويب لا يستطيع أن يوفر البيانات اللازمة لأغراض التحليل والتخطيط الاقتصادي، ومن الممكن خلال هذا التبويب وضع نظام واحد لتبويب الحسابات لكل الوحدات على أساس مشترك أو مزدوج في مصفوفة واحدة، فمثلا التبويب الاقتصادي، الوظيفي، والتبويب الإداري - المحاسبي...

### 3-2- تحديث المعارف وتنمية المهارات المحاسبية لدى المحاسبين في الوحدات الحكومية.

يحتاج العاملون في حقل المحاسبة العمومية إلى التكيف مع ظروف العمل والتي تتمثل في القواعد المالية لتنفيذ الموازنة العامة، والمبادئ والسياسات المحاسبية بشكل عام والمزيد من المستندات والنماذج والمزيد من التقارير الدورية، وكل هذه الظروف تحتاج إلى تدريب مستمر لرفع الروح المعنوية للعاملين في مجال المحاسبة العمومية، وبالتالي سرعة إنجاز العمل المحاسبي بلا أخطاء أو مشاكل وبالتالي ينجح النظام المحاسبي في تحقيق أهدافه، ويشمل تطوير أداء العاملين من خلال:

## الفصل الأول: الإتجاهات الحديثة لتطوير نظام المحاسبة العمومية

- أن برامج التدريب المحاسبية تتمثل عادة في الجامعات والبرامج المتخصصة، إلا أن معظم هذه الجهات تلي حاجات القطاع الخاص أكثر من اهتمامها بتلبية احتياجات المحاسبة العمومية.
- لا بد أن تشتمل برامج التدريب، والتهيئة المسبقة على تنمية المهارات المحاسبية في حل المشكلات التي تواجه الأعمال اليومية في المحاسبة العمومية.
- أن تدرس المحاسبة في الجامعات والمعاهد يحتاج إلى وقفة لتقييم الآثار أو النتائج المتعلقة بتلبية احتياجات الوحدات الحكومية الحاضرة والمستقبلية، الأمر الذي يحتاج إلى ضرورة التطوير المستمر للمعارف والمهارات المحاسبية في مراحل الدراسة الجامعية.

### 4- أهمية تحديث النظام المحاسبي للدولة:

- يساهم تحديث النظام المحاسبي للدولة في توفير الظروف الملائمة التي تسمح بوضع نظام محاسبي يتوافق مع المتطلبات الدولية ويستجيب للتطورات العلمية في مجال المحاسبة، ويمكن لهذه الأهمية أن تحقق الغايات التالية:1
- يساهم التطوير والتحديث في وضع مناخ ملائم يسمح بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي تتطلب وجود نظام محاسبي يساعد على تطبيقها من خلال استخدام القيد المزدوج، وتطبيق محاسبة الالتزام، والتوجه نحو قياس الأداء وتحليل الإنحرافات .
- يساهم التحديث في قياس ومراقبة الأداء باستخدام معايير الأداء وهذا من خلال تطبيق نظام محاسبة التكاليف الذي يسمح بقياس الأداء.
- يساهم تطوير النظام المحاسبي للدولة على محاسبة الحقوق المثبتة للدولة ودمج الدولة، وقياس ممتلكات الدولة وهذا من خلال تطبيق مبدأ محاسبة الالتزام.
- إذاً فالعمل على تحديث النظام المحاسبي للدولة يعتبر من المتطلبات الأساسية التي تهدف إلى تحيث وعصرنة نظام المحاسبة العمومية حتى يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، التي تركز على الشفافية والإفصاح للقوائم المالية لحسابات الدولة، وبالتالي يساهم هذا التحديث في جعل النظام المحاسبي أكثر مرونة وأكثر مصداقية في التعامل والحفاظ على المال العام، وكذا تحسين الأداء بالوحدات الحكومية.

1- يوسف السعيد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص ص: 54-55.

### المطلب الثاني: تحديث نظام الموازنة العامة للدولة

لقد تطور مفهوم الموازنة العامة ليرتبط ارتباطاً مباشراً بالتطور الاقتصادي والاجتماعي الذي انعكس على طبيعة ونطاق الحاجات العامة، التي تسعى الحكومات لإشباعها، الأمر الذي انعكس على طبيعة وحجم الموارد التي تستخدم لإشباع هذه الحاجات.

إن مفهوم الموازنة قد تطور لتصبح الموازنة صورة من صور التخطيط الاقتصادي والاجتماعي، حيث تتمثل فيها فكرة الإدارة الهادفة، إذ أصبحت توضح بالتفصيل أوجه الاستخدامات المالية المتصلة بأداء وظائف الحكومة وأجهزتها المختلفة، كما تبين ما يجب تحصيله من إيرادات لازمة لتغطية تلك النفقات خلال فترة زمنية محددة.

لقد تعددت تعريفات الموازنة العامة تبعاً لإختلاف الزاوية التي ينظر إليها من خلالها، ولكن مهما كانت الاختلافات في تفاصيل هذه التعريفات، إلا أنه يُتفق على أن الموازنة العامة:

« هي خطة سنوية معتمدة قانوناً (من قبل السلطة صاحبة الإختصاص) وتتضمن مجموعة من البرامج المتعلقة بعدد من الخدمات أو النشاطات أو المشاريع التي يفترض إنجازها خلال فترة محددة، بالاستناد إلى مجموعة من التقديرات المحسوبة مالياً لمختلف الإيرادات والنفقات المتعلقة بذلك.»

نتيجة لتطور مفهوم الإدارة العامة بوجه عام والإدارة المالية بوجه خاص، فقد أدخلت كثير من الحكومات تعديلات أساسية على موضوع وشكل الموازنة العامة وأثر بذلك على طابعها المالي وقواعدها المختلفة، حيث أصبحت جزءاً من برنامج أوسع، يعكس فيه مجموع النشاط الاقتصادي والمالي للدولة.<sup>1</sup>

### 1-دوافع تحديث نظام الموازنة العامة للدولة:

تختلف دوافع تحديث وإصلاح نظام الموازنة العامة للدولة من دولة لأخرى، وحسب منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية تشمل ما يلي:<sup>2</sup>

- التوجه نحو فعالية وكفاءة مخرجات القطاع العام؛ من خلال تغيير وجهة نظر المسيرين بالإدراك الملائم نحو الفعالية في تحقيق الأهداف والنتائج الملموسة، وبالكفاءة المطلوبة في استخدام الموارد المتاحة؛
- علانية المعلومة والمساءلة، وتوضيح من خلال سلوك الشؤون العامة وجعل المسؤولين أكثر عرضة للمساءلة عن نتائج أعمالهم، ويتمثل محتوى هذا الدافع في كيفية إعلام المواطنين بشكل أفضل عن النتائج وتبيان من يتحمل مسؤولية؛
- إعادة تخصيص الموارد من خلال توفير معلومات عن النتائج، مع تحديد تكاليف المشاريع مع آثارها، من أجل إجراء تقييم مقارنة لفعاليتها ودرجة نجاحها في تحقيق النتائج المتوقع؛

1 - محمد أحمد حجازي، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة، الطبعة 4، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998، ص: 83 - 155.

بالنصرف

2 - Jens Kromann Kristensen, walter S.Grozyk et Bernd Buhler, L'élaboration et la gestion des budgets centrées sur les résultats, Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire, volume1, n° :04, 2002, pp :12-13. En agissant

- تغيير المواقف والذهنيات بغية تعزيز وتشجيع التعاون والتنسيق بين مختلف الإدارات الحكومية . ومن المرجح أن يتيح التسيير القائم على النتائج التنسيق المترابط ، داخل أو بين الإدارات ، للمشاريع المرتبطة ببعضها البعض ، طالما أنها تعمل من أجل أهداف مشتركة.

### 2- تحديث وظيفة الموازنة العامة للدولة:

تعتبر الموازنة تصوير لإيرادات الدولة ونفقاتها والسياسات المالية المرتبطة بها والأهداف المرجو تحقيقها فهي تمثل الخطة المالية للدولة، ويطلق عليها في هذه الحالة بالموازنة الرقابية وتكتسب الموازنة الطابع التخطيطي إذا ما أخذت طابع موازنة البرامج والأداء وتعتبر موازنة الأداء أسلوب يقوم على ترجمة البيانات المتعلقة بتكلفة العمل إلى وحدات متميزة قابلة للقياس، هذا ويمكن أن يستند تطوير إعداد الموازنة إلى مفاهيم متطورة في الفكر الإداري الحكومي مثل تحليل المنفعة، وتحليل المدخلات والمخرجات، وبالتالي تطوير نظام المحاسبة العمومية يتطلب تطوير الموازنة التي تعتبر المحور الأساسي للمحاسبة عن الأموال العمومية، كما أن تطوير الموازنة والربط بين الموازنة وخطط التنمية يترك آثاره على أهداف المحاسبة والتدقيق ليواكب التطور الحكومي. 1

### 3- آليات تحديث نظام الموازنة العامة للدولة:

#### 3-1- الإعداد الحديث للموازنة العامة: يتميز الإعداد الحديث للموازنة العامة بما يلي: 2

- الإعتماد على تحليل التوقعات الاقتصادية متوسطة المدى والمؤشرات أو الأهداف الكمية للمالية العامة
- يطبق إطار الموازنة متوسط المدى، إلى جانب تقديرات المخاطر الرئيسية التي تهدد المالية العامة.
- تقدم برامج الإنفاق بما يتناسب وتصنيف البرامج وتحليل المخرجات والنتائج.
- تتبع وزارة المالية لأساليب تحليلية متقدمة.
- دعم عملية الموازنة بمراجعة شاملة للإنفاق.
- التركيز على المساءلة والشفافية.
- نظم تكنولوجيا المعلومات والاتصالات الحديثة.

#### 3-2- التسيير المرتكز على النتائج:

يعتبر وسيلة لتحسين الكفاءة والمساءلة الإدارية من خلال إشراك أصحاب المصلحة في تحديد النتائج المتوقعة، تقييم المخاطر، تقييم التقدم المحرز في تحقيق هذه النتائج، ويعرف التسيير القائم على النتائج: 3

1 - يوسف السعيد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص: 56.

2 - الجوزي فتحة، الاستفادة من الاتجاهات العالمية في مجال الميزانية العامة للدولة في إصلاح النظام الموازي بالجزائر، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2014/2013، ص: 38.

3 - بوجطو حكيم، عصرنة نظام الموازنة العامة وأهميتها في ترشيد النفقات العامة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2014، ص: 66. بالتصرف.

## الفصل الأول: الإتجاهات الحديثة لتطوير نظام المحاسبة العمومية

- وفقا لبرنامج الأمم المتحدة الإنمائي أنه: «الأسلوب الذي تتبعه الإدارة لضمان أن تكون العمليات والمنتجات والخدمات مساهمة في تحقيق نتائج محددة بوضوح. »
  - ويعرف أيضا على أنه: «إستراتيجية إدارية واسعة النطاق تهدف إلى إحداث تغييرات كبيرة في الطريقة التي تعمل بها الوكالات، ويجري التركيز على تحسين الأداء وتحقيق النتائج هذا عن طريق تحقيق نتائج واقعية وتقييم التقدم المحرز في تحقيق النتائج المتوقعة. »
  - تشكل هذه الإستراتيجية الإدارية منهاجا للتسيير يشمل على إعطاء الأولوية للنتائج بوضع هذا المبدأ حيز التنفيذ في كل جوانب التسيير، زيادة على هذا يساعد الحكومة أو الوزارة على ما يلي:
  - إعداد وتبليغ الأولويات وتشكيل البرامج من خلال تركيز تخصيص الموارد على أساس النتائج.
  - القيام بمتابعة وتقييم فعالية البرامج العامة ونجاحتها في الحصول على النتائج.
  - ترسيخ مبدأ الشفافية والمسؤولية في تسيير الموازنة، وتسهيل تبادل المعلومات بين المستفيدين والحكومة.
  - ضبط السياسات والأنظمة الداخلية عبر استعمال مجموعة من أدوات التحليل الاستراتيجي في عملية تحقيق النتائج.
  - كما أن التسيير القائم على النتائج هو نهج إداري يأخذ في الحسبان التوقعات التي يعرب عنها المواطنون استناداً إلى الموارد المتاحة ويهدف إلى تحقيق نتائج تستند إلى أهداف محددة سلفاً، لذا يجب: 1
  - أن تأخذ قرارات الإدارة بعين الاعتبار الجوانب الثلاثة للخدمات العامة (المواطن كعميل ، المواطن كمساهم، والمواطن كدافع للضرائب) بحيث يقدر المواطن الأداء في تسليم السلع والخدمات.
  - أن تساهم مساءلة الجهات الفاعلة المعنية في تحقيق النتائج.
  - أن تكون مسؤولية الإدارة العامة هي الالتزام بإبلاغ المواطنين عن النتائج التي تم الحصول عليها.
  - أن تكون المساءلة هي عمل شفافية علني.
- ### 3-3- تسيير الموازنة على المدى المتوسط:

يعتبر تسيير الموازنة على المدى المتوسط ابتكاراً حديثاً، لذلك يوجد قدر محدود من الإتساق في استخدام المصطلح ومكوناته الأساسية. ومع ذلك، فقد تم التمييز بين ثلاث مستويات مختلفة: الإطار المالي وإطار الموازنة وإطار الإنفاق. تشمل الأطر متوسطة المدى؛ إطار المالية العامة على المدى المتوسط الذي يتضمن (إطار الاقتصاد الكلي على المدى المتوسط، جدول العمليات المالية على المدى المتوسط)، وبدوره ينقسم إلى إطار الموازنة على المدى المتوسط وإطار الإنفاق على المدى المتوسط الذي يمكن الاعتماد عليهما في سياق دورة الموازنة العامة للدولة، حيث اعتمدت بعض الدول الإطار الأول فقط وبعضها اعتمدهما معاً، ويجب أن يكون إطار المدى المتوسط عنصراً من عملية وضع الموازنة لتشجيع خيار الإستراتيجية والتحكيم على أساس القيود المالية. وتحقيقاً لهذه الغاية فمن المستحسن أن تعتمد عملية وضع الموازنة على خطوتين من الأعلى إلى الأسفل ثم من الأسفل إلى الأعلى.

1 - Secrétariat du Conseil du trésor Québec, Guide sur la gestion axée sur les résultats, Bibliothèque et Archives nationales du Québec, Bibliothèque et Archives Canada, 2014, p : 07.

## الفصل الأول: الإتجاهات الحديثة لتطوير نظام المحاسبة العمومية

يتطلب هذا المحور تطوير تقنيات تقدير الموازنة وهي تقنيات تستعمل لتقييم تكلفة مجموع نفقات الموازنة المتعلقة بمختلف نشاطات الوزارة لفترة زمنية معينة. حيث اعتمدت معظم الدول التي طبقت مقارنة متعددة السنوات على أساس النتائج تقنيات التنبؤ الجيدة لتقدير تختلف التوقعات الاقتصادية والمالية... لإعداد موازن عامة تسمح بتحديد التكاليف بالنظر إلى الأولويات والأهداف المحددة.

كما ظهرت أيضا تقنية تكامل مفهوم الخطر مع تسيير المالية العامة، من خلال تقييم الخطر الذي يشوب عدم التأكد حول الأحداث والنتائج المستقبلية. وقد استعملت هذه الطريقة الجديدة لدعم اتخاذ القرار في كل من استراليا ونيوزيلندا في سنة 1999، والمملكة المتحدة سنة 2002، وكندا في 2001.<sup>1</sup>

### 3-4- إعادة تبويب نفقات الموازنة وفق إحصاءات مالية الحكومة:

يعتبر تبويب النفقة العامة أحد الآليات الأساسية لتحديث وتطوير نظام الموازنة العامة، لذا يجب أن تُظهر مدونة الموازنة بوضوح مركز المسؤولية، وتوضح كما يلي:<sup>2</sup>

**3-4-1- حسب الأنشطة:** النشاطات تترجم في برامج وبرامج فرعية وأنشطة، حيث يحقق تحديد الأهداف والنتائج المتوقع تنفيذها في البرامج المحددة للوحدات الحكومية، كما يعكس مسؤولية هذه الوحدات عن تنفيذ البرامج والأنشطة وتقييم إنجازاتها.

**3-4-2- حسب مراكز المسؤولية (الإدارية):** يسمح هذا التبويب بمعرفة مستوى مراكز مسؤولية إنفاق الجامع المرخصة، والذي يحدد الهيكل التنظيمي للوحدات الإدارية الحكومية.

**3-4-3- حسب الطبيعة الاقتصادية للنفقة:** يقوم هذا التبويب على أساس النفقات وفقا لطبيعتها الاقتصادية وإظهارها في مجموعات مستقلة بهدف توفير المعلومات اللازمة للتحليل الاقتصادي، ووفقا لهذا الترتيب يمكن تقسيم الإيرادات والنفقات العامة إلى جارية وهي التي يتم إنفاقها بصورة متكررة ومتجددة، وكذلك التقسيم إلى نفقات رأسمالية وهي التي يتم إنفاقها لتكوين أصول جديدة طويلة الأجل لزيادة موجودات الحكومة، وبالتالي يوضح الربط بين المعلومات الخاصة بالقطاع الحكومي.

**3-5- التسيير المتكامل للنفقات العامة:** يعتبر نظام التسيير المتكامل للنفقات العامة نظام إعلام موازني ومحاسبي يوحد ويدمج إجمالي أقسام النفقة العامة، ويهدف إلى تنسيق وإدماج الأنظمة المعلوماتية لكل الفاعلين المتدخلين في تنفيذ النفقات العامة انطلاقا من فتح الاعتمادات المالية بالموازنة العامة للدولة إلى غاية استهلاكها الفعلي، حيث أن استغلال الجيد لهذا النظام وتطبيق إجراءاته سيؤدي إلى:<sup>3</sup>

- معرفة آجال التنفيذ الفعلية للنفقات في كل المراحل.

<sup>1</sup> - بوجطو حكيم، مرجع سبق ذكره، ص ص: 75-77.

<sup>2</sup> - يوسف السعيد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص ص: 60-61.

<sup>3</sup> - Rapport de la banque mondiale, Etude d'évaluation de la gestion de systèmes de finances publiques, Mars 2007, p :38.

## الفصل الأول: الإتجاهات الحديثة لتطوير نظام المحاسبة العمومية

- تمكين كل المتدخلين من الحصول على المعلومات في وقت قصير بفضل التنسيق المعلوماتي.
- الإطلاع السريع على مكامن الخلل والصعوبات في مسار الإنفاق.
- متابعة وضعية استهلاك الاعتمادات خلال الآجال الفعلية.

### 4- مدى أهمية مساهمة تحديث نظام الموازنة العامة للدولة:

تحديث نظام الموازنة العامة للدولة يعتر من أهم المقومات التي ساهمت في تحديث نظام المحاسبة العمومية كون العلاقة بين النظامين علاقة متكاملة، لذا نجد أن هذا التحديث يساهم في تحقيق ما يلي:<sup>1</sup>

- يساهم تحديث نظام الموازنة العامة في تحديث نظام المحاسبة العمومية من خلال تطبيق الموازنة المرتكزة على النتائج بتحسين كفاءة استخدام المال العام، وهذا بدراسة مدى تحقيق الأهداف المسطرة وفق الأهداف المحققة والمساءلة المالية من خلال مساهمة أصحاب المصلحة في تحديد النتائج المتوقعة، تقييم المخاطر المتوقعة وإعداد تقارير الأداء.
- يساهم تحديث نظام الموازنة في تحديث نظام المحاسبة العمومية إلى قياس المخاطر المالية مقارنة بالأهداف المحققة وهذا من خلال المعلومات التي تقدمها الموازنة حول تقييم تكلفة مجموع نفقات الموازنة المتعلقة بالأنشطة الحكومية، وتحديد التكاليف بالنظر إلى الأولويات والأهداف المحددة.
- تحديث نظام الموازنة العامة للدولة من بين المقومات التي تساهم في تحديث نظام المحاسبة العمومية وذلك من خلال تحسين المعلومات المقدمة وعرضها بكل شفافية والإفصاح عنها، ما يسهل عصرة نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

### المطلب الثالث: اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

إن المعايير المحاسبية تعتبر قواعد لإعداد القوائم المالية، ومبادئ محاسبية مقبولة قبولاً عامة تحدد نوع المعلومات التي ينبغي أن تتكون منها القوائم المالية وكيفية إعداد تلك المعلومات، فالمعايير المحاسبية تحدد أي من الممارسات المحاسبية التي يمكن قبولها وتلك التي لا يمكن قبولها.<sup>2</sup>

#### 1- التعريف بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

تُعنى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بالقواعد والأسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية والمحاسبية التي تنشأ في القطاع العام غير الهادف للربح، وذلك لتوجيه ممارستها، وتوحيد معالجتها للأمور المماثلة، كي تكون هناك قاعدة موحدة للمقارنة بأداء مؤسسات القطاع العام، باعتبار أهميتها وضخامة الأموال التي تقوم هذه المؤسسات بإنفاقها، إضافة إلى رفع جودة التقارير المالية التي تصدر عن مؤسسات القطاع العام، كذلك فإنه في ضوء اتباع الحكومات للأساس النقدي أو أساس الالتزام الذي تضعف فيه عملية الرقابة على الإنفاق الرأسمالي بما يعرض المال العام للضياع بسبب غياب أبسط

<sup>1</sup> - يوسف السعيد أحمد، المرجع السابق، ص: 59. بالتصرف.

<sup>2</sup> - Helen Gernon & Gary K.Meek, Accounting an International Perspective, Irwin McGraw-Hill Edition, New York , 2001, p :39.

## الفصل الأول: الإتجاهات الحديثة لتطوير نظام المحاسبة العمومية

وسائل ضبط الموجودات الحكومية، جاء وضع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs† والتي يتبنى مسؤولية إصدارها مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASB‡، وتعنى هذه المعايير بإصدار التقارير المالية وفقا لكل من الأساس النقدي وأساس الاستحقاق، وجاءت شاملة لمعالجة كافة القضايا المحاسبية، المتعلقة بالإفصاح والعرض والذين يشكلان قاعدة الإبلاغ المالي من خلال التقارير المالية التي تصدر عن الأنظمة المحاسبية العمومية التي تطبق هذه المعايير، إضافة إلى معيار يتعلق بالإبلاغ المالي المستند إلى الأساس النقدي.1

وتعرف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام حسب لجنة القطاع العام التابعة للإتحاد الدولي للمحاسبين في الدراسة (رقم 13) على أنها: « بيانات رسمية تبين كيف يجب أن تنعكس المعاملات والأحداث في القوائم المالية الحكومية، وفقا لذلك يعتبر الالتزام بمعايير محاسبية موثوق ومعترف بها ضروريا للحصول على عرض حقيقي للقوائم المالية. » 2

### 2- أهداف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

تسعى المعايير إلى تحقيق هدفين رئيسيين لتحسين جودة ونوعية المعلومات وتقريب المحاسبة العمومية من المحاسبة الخاصة وهذه الأهداف تكون على النحو التالي:3

- تطوير معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في مختلف الدول.
- الاعتماد على تقييم الأداء.
- تطبيق مبدأ محاسبة الاستحقاق والالتزام.
- الاعتماد على القيد المزدوج.
- تحقيق نوعية في عرض التقارير المالية للقطاع العام.
- تحقيق الشفافية والمصدقية والموثوقية على المعلومة المالية في القطاع العام وجعلها قابلة للمقارنة سواء على المستوى المحلي أو الدولي.

### 3- أهمية اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

- تساهم المعايير الدولية بشكل كبير في تحقيق توافق السياسات المحاسبية على المستوى الدولي عن طريق تقديم إرشادات وتوجيهات للمهنيين المختصين في المحاسبة من أجل الإرتقاء بجودة البيانات المالية، وتحقيق الإفصاح الكامل عن نشاط وحدات القطاع العام إضافة إلى تحسين قابلية المقارنة للمعلومات المالية بين مختلف الفترات دوليا

† IPSASs : International Public Sector Accounting Standards.

‡ IPSASB : International Public Sector Accounting Standards Board

1- خالد جمال الجعارات، تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام، مداخلة في الملتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية -IAS-IFRS-IPSAS في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات -إتجاهات النظام المحاسبي " المالي والعمومي " على ضوء التجارب الدولية -جامعة ورقلة، يومي: 24 و25 نوفمبر 2014، ص: 15.

2 - International Federation of Accountants, Study n°13 : Governance in the Public Sector : A Governing Body Perspective, IFAC, New York, 2003, p :08.

3 -Jean -françois des robert, Les Normes IPSAS et le Secteur Public, dunod, paris, 2008, p :10.

## الفصل الأول: الإتجاهات الحديثة لتطوير نظام المحاسبة العمومية

- تؤدي معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام دورا هاما في توحيد الممارسات المحاسبية للوحدات الحكومية على المستوى الدولي، عن طريق تحقيق التقارب فيما يخص طريقة إعداد وعرض البيانات المالية لوحدات القطاع العام، وتشجيع التنسيق المحاسبي الدولي لتطوير وتحديث نظام المحاسبة العمومية والرفع من جودة الإبلاغ المالي للقوائم المالية الحكومية.

- وعلى هذا الأساس؛ تستمد هذه المعايير أهميتها من مدى الإعتراف الدولي بها، وتشجيع الهيآت والمنظمات العالمية على تبني متطلبات هذه المعايير التي لا تكتسي الصفة الإجبارية في تطبيقها، بل تعتمد على مستوى القبول الدولي لها، لأن تطبيق معايير معترف بها دوليا يضمن توفير بيانات مالية حكومية ذات مصداقية وجودة عالية، عن طريق تطوير مجموعة شاملة من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي تمثل أفضل الممارسات الدولية في إعداد التقارير المالية الحكومية.1

### 4- تحديد إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASB:

يعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASB الجهة التي تم تخصيصها دوليا من قبل اتحاد المحاسبين الدوليين لتتولى مسؤولية إصدار وتطوير معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وكافة الأدلة والمنشورات الأخرى لتمكين منشآت القطاع العام في دول العالم من فهم وتطبيق هذه المعايير للتمكن من إعداد التقارير المالية ذات الأغراض المالية العامة التي تلخص النشاط المالي العام، بما يكفل جودة وشفافية التقارير التي تصدر عن مؤسسات القطاع العام لتزويدها معلومات يستند إليها أصحاب القرار في الإدارات الحكومية وأصحاب العلاقة.

ويقوم هذا المجلس بالإصدارات التالية:2

- معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs كمعايير يجب تطبيقها من قبل أعضاء المهنة لغايات إعداد التقارير المالية ذات الأغراض العامة من قبل منشآت القطاع العام.

- أدلة الممارسات الموصى بها RPGs\* والتي تزود بأدلة تمثل أفضل الممارسات في منشآت القطاع العام وتشجع على إتباعها وتطبيقها، ويأتي عرض دليل التطبيق مباشرة بعد عرض المعيار، وتعتبر جزء منه.

- دراسات لتوفير النصائح في قضايا التقارير المالية في القطاع العام، وتستند إلى دراسة أفضل الممارسات والأساليب الأكثر فعالية للتعامل مع القضايا ذات العلاقة.

- أوراق وأبحاث أخرى للتزويد بمعلومات تساهم في زيادة المعرفة بقضايا الإبلاغ المالي في القطاع العام، وتهدف إلى التزويد بمعلومات جديدة أو تحديث النظر إلى هذه المعايير، ومن أمثلة ذلك المقابلات، المسح بواسطة الاستبيانات، التجارب، الحالات العملية والتحليلية.

1- شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص: 52.

2- خالد جمال الجعرات، مرجع سبق ذكره، ص: 16-17.

\* RPGs : Recommended Practice Guidelines.

### 5- محتوى الإطار التصوري والمفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

- هو الإطار الذي يبين أهداف القوائم المالية والخصائص النوعية التي تحتوي عليها المعلومات المالية، وعناصر القوائم المالية، ويعتبر هذا الإطار المفاهيمي المرجع الأساسي الذي يعتمد عليه مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في إعداد ووضع المعايير، ويشمل على مجموعة من العناصر يمكن توضيحها في النقاط التالية:<sup>1</sup>
- يساهم الإطار التصوري في تحديد المفاهيم التي تشكل التقارير المالية للإبلاغ المالي، باستخدام أساس الاستحقاق، والتي تساهم في تطوير معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، بالإضافة إلى تحديد إرشادات الممارسة الموصى بها والمطبقة في إعداد وعرض القوائم المالية للأغراض العامة؛
  - يسعى الإطار التصوري إلى تحقيق أهداف التقارير المالية للإبلاغ المالي الحكومي من خلال توفير المعلومات إلى الجهات المستفيدة، ومحاولة عرضها وفق احتياجاتهم التي تحقق القرارات الرشيدة؛
  - يحدد الإطار التصوري الخصائص الرئيسية للكيان من أجل إعداد القوائم المالية وفق المعايير الدولية، ويشمل الكيان مثلاً الوزارات والإدارات؛
  - يحدد الإطار التصوري للقوائم المالية خصائص المعلومة المالية التي تجعلها مفيدة لمستخدمي القوائم المالية لأغراض اتخاذ القرار والشفافية والمساءلة، وحتى تكون المعلومة ذو نوعية لا بد أن تمتاز بقابليتها للمقارنة، ومفهومة واضحة، وصادقة وبالوقتية؛
  - يحدد الإطار التصوري العناصر التي تكوّن القوائم المالية، وتشمل هذه العناصر عناصر الصول والخصوم، الإيرادات والنفقات، بالإضافة إلى مساهمات الملكية، ويعطي كل المعلومات التي تبين كيفية عرض هذه العناصر واستخداماتها وفق المعايير الدولية عند عرض القوائم المالية؛
  - يعمل الإطار التصوري على وضع إجراءات تسمح بالتعرف على عناصر الإعراف، سواء من خلال القيمة النقدية، أو أساس القياس المناسب، وتحديد إذا ما كان قياس هذا البند يحقق الخصائص النوعية للمعلومة المالية؛
  - يحدد الإطار التصوري مفاهيم القياس التي توجه في اختيار أساس القياس لهذه المعايير ومعدّي البيانات المالية في اختيار أساس لقياس الأصول والخصوم التي لا تتوفر فيها الشروط الواردة في المعايير، واختيار القياس لعناصر الأصول والخصوم تساهم في تحقيق أهداف التقارير المالية؛
  - يهدف الإطار التصوري إلى عرض القوائم المالية ذات الغرض العام من خلال تقديم المعلومات التي تساهم في تحقيق أهداف التقارير المالية، ويحقق الخصائص النوعية وتوجيه قرارات هذا العرض للتقرير.

<sup>1</sup> - يوسف السعيد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص ص: 109-111. بالتصرف.

### 6- تحديد مزايا اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

إن التطبيق الموحد لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على المستوى الدولي له مزايا وفوائد، يمكن إعتبارها كأسباب ودوافع أدت إلى ضرورة اعتماد هذه المعايير، وتتمثل في ما يلي: 1

**6-1- التناسق والتناغم:** توحيد الأسس والقواعد التي تتم على أساسها المعالجات المحاسبية دولياً، وبالتالي إظهار المعلومات المالية لمؤسسات القطاع العام بصورة متماثلة وموحدة متجاوزة بذلك الحدود الجغرافية والسياسية، وبعبارة أخرى تدويل الممارسات المحاسبية والتدقيقية.

**6-2- قابلية المقارنة:** ونظراً لتوحيد أسس وطرق المعالجات المحاسبية فإن النتيجة المباشرة هي قابلية المقارنة للمعلومات المالية الناتجة من قبل أصحاب العلاقة والمفاضلة بين البدائل بناء على أسس سليمة واضحة بعيداً عن الاجتهاد، وبالتالي ترشيد اتخاذ القرارات المرتكزة على المعلومات المحاسبية المتماثلة.

**6-3- مواكبة متطلبات العولمة:** تطور وسائل الاتصال وازدياد عمليات التبادل بين الدول واتساع حجم التكتلات السياسية والاقتصادية، وكثرة الشركات متعددة الجنسيات، وانتشار المنظمات المهنية العالمية التي تُعنى بتنسيق الأمور على مستوى دولي فيما يتعلق بموضوع معين كمنظمة التجارة العالمية وكذلك المنظمات المختلفة تابعة للأمم المتحدة، كل ذلك كان لا بد أن تطال العولمة مهنة المحاسبة في القطاع العام بإنشاء منظمة مهنية تُعنى بشؤون المحاسبة على مستوى عالمي مواكبة بذلك العولمة.

**6-4- تلبية المتطلبات القانونية:** تلبية القوانين التي تنص على تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على مستوى حكومة وطنية أو محلية والتي تسعى لتحقيق وجودها وتحقيق الفعالية والكفاءة .

**6-5- تلبية متطلبات الممولين المحليين والدوليين خارج نطاق الحدود:** يتطلب ذلك وجود معايير محاسبية دولية للقطاع العام موحدة توفر معلومات مالية، إضافة إلى ذلك أن المفاضلة بين المؤسسات التمويلية قد تخطت السياسة والجغرافية وذلك للبحث عن التمويل منخفض التكلفة هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن تطبيق معايير موحدة دولياً يؤدي إلى توجيه المخصصات بفاعلية أكثر على المستوى العالمي بالنسبة للمستثمرين والممولين.

**6-6- قابلية الفهم وإمكانية وجود تصور موحد ومشارك للقوائم المالية:** وهذا من خلال تزويد أصحاب العلاقة بمعلومات أكثر موثوقية وملاءمة لمساعدتهم في إتخاذ قرارات رشيدة وعقلانية.

**6-7- إيجاد أساليب موحدة للتعامل مع القضايا العالمية المشتركة:** وهذا ينطبق على كافة المواضيع التي تطرقت لها معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، حيث أن العالم يصغر يوماً بعد يوم بفعل الثورة في الإتصالات، وتكاتف دول العالم في مواجهة كثير من القضايا المصيرية المشتركة، كما حصل أخيراً في مواجهة الأزمة المالية العالمية، والخطوات التصحيحية التي تم اتخاذها على مستوى دول العالم كافة، إضافة إلى ما يشهده العالم حالياً من محاربة الإرهاب والتصرف إزاء الأموال له

1 - يوسف السعيد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص: 19-21 . بالتصرف.

## الفصل الأول: الإتجاهات الحديثة لتطوير نظام المحاسبة العمومية

بتحميدها وضبط التحويلات المالية ووجود تصورات مشتركة لجميع دول العالم حول الإجراءات المالية التي يجب اتخاذها من قبل الحكومات لوضع البروتوكولات العالمية موضع التنفيذ بما يحقق السلام العالمي.

**6-8- زيادة جودة المعلومات المالية المعدة وفقا للمعايير:** حيث أن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يتم وضعها من قبل خبراء في المحاسبة العمومية، كذلك فمن شأن الأسلوب المتبع في إصدار هذه المعايير وخاصة التعليق على مسودات العرض والاستشارات المتاحة لكل من يرغب في ذلك على مستوى كافة دول العالم، وإغناء المعرفة العلمية المحاسبية والمالية التي تتضمنها المعايير، مما ينتج عنه الوصول إلى معايير عالية الجودة، وينعكس بالتالي على جودة المعلومات المحاسبية المالية التي الوصول إليها بتطبيق هذه المعايير.

**6-9 زيادة مستوى التنسيق والإتساق العالميين:** ويظهر ذلك من خلال المنظمات الدولية التي تعمل على الإتساق والتنسيق العالميين، وهذا ما يؤكد وجود المعايير الدولية إلا لتعزيز هذا التنسيق والإتساق.

**6-10 تحقيق الشفافية والمصدقية والعدالة:** غاية الدول هي الوصول إلى درجة عالية من الشفافية من خلال كيفية عرض المعلومات المالية في القوائم المالية، ولا يمكن تحقيق ذلك إلا بمعرفة الأسس المعتمدة في إعدادها، ومدى الاستفادة أصحاب العلاقة من هذه المعلومات المالية في ترشيد ما تم اتخاذه من قرارات، وكذلك موثوقية المعلومات وعدالتها ومصدقيتها في تمثيل الواقع المالي للمؤسسات الحكومية، بما يؤدي إلى تحقيق الغاية المنشودة من عملية وضع المعايير الدولية وهي المساءلة والمحاسبة، والوقوف على حقيقة مستويات الفساد وتبرير المديونية العالمية.

### المطلب الرابع: تطوير المعايير الدولية للرقابة المالية والمحاسبية

المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (الإنٲوساي) هي مؤسسة مستقلة وذاتية السيادة ومهنية وغير سياسية، وقد أنشئت كمؤسسة دائمة بهدف:1

- تقديم الدعم المشترك للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة ؛
- تعزيز تبادل الأفكار والمعارف والخبرات؛
- العمل في المجتمع الدولي كصوت العالمي معترف به للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة؛
- وضع معايير الرقابة المالية والمحاسبة للقطاع العام؛
- تعزيز الحكم الراشد؛
- تعزيز تنمية قدرات الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية والتعاون فيما بينها وتحسين أداؤها باستمرار

### 1-أهمية المعايير الدولية للرقابة المالية والمحاسبة:

تحظى هذه المعايير بأهمية بالغة في تطوير العمل الرقابي، ذلك أن غيابها من شأنه أن يوجد بعض الصعوبات التي قد تحول دون وصول الأجهزة الرقابية للكفاءة والفعالية المنشودة، ويمكن إيجاز في:

1 - المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنٲوساي)، النظام الأساسي، النمسا، ديسمبر 2016، ص:3

## الفصل الأول: الإتجاهات الحديثة لتطوير نظام المحاسبة العمومية

- تقوية أجهزة الرقابة وتعزيز الثقة في نتائجها ذلك أن تطبيقها من شأنه تحسين الكفاءة؛
  - وضع الأسس العامة وتوفير الحد الأدنى من التوجيه للمراجع بما يساعده على تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية التي يجب تطبيقها؛
  - تعتبر كميّاس يتم على أساسه تقييم جودة نتائج العملية الرقابية والتأكد من أنها لم تخرج عن مسارها الموافق للهدف المخطط؛
  - تحديد الشروط التي يقتضي توافرها في الجهاز الرقابي والمدقق لممارسة العمل الرقابي بكفاءة وفعالية، كما توفر الأسس الموضوعية لتقييم الفاعلين بالرقابة؛
  - توحيد المفاهيم لعمليات التدقيق سواء على المستوى المحلي، الإقليمي أو الدولي وبيان أهدافها ونطاقها ومسؤولياتها؛
  - تحسين مهنة التدقيق الحكومي من خلال تقديم أفضل الخدمات للجهات الخاضعة للرقابة وتحديد اختصاصات ومسؤوليات كل من المدقق والجهاز الرقابي؛
  - تحسين جودة نتائج التدقيق من خلال زيادة الثقة والاطمئنان لدى مستعمل تلك النتائج؛
  - تنظيم العلاقة بين الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية؛
  - تنظيم العلاقة بين الجهات الرقابية والجهات الأخرى كالسلطة التشريعية والسلطة التنفيذية؛
  - وضع أهم المبادئ والقواعد الأساسية لصياغة التقارير الرقابية بما يحقق الأهداف الرقابية بكفاءة وفعالية.<sup>1</sup>
- ### 2- المعايير التقليدية الدولية للرقابة المالية العامة والمحاسبة:

تركز المعايير التقليدية الدولية للرقابة المالية والمحاسبة **ISSAI\*** على أربع أصناف تتماشى حسب وضعية العمل المحاسبي داخل الوحدات الحكومية وهذا من أجل تدقيق حسابات الدولة والمصادقة على شرعية وصدق الحسابات وتمثل هذه المعايير في الأصناف التالية:<sup>2</sup>

#### 1-2- المبادئ الأساسية:

هي إفتراضات أساسية، ومنطلقات متسقة ومتطلبات ومبادئ منطقية تساعد على تطوير المعايير الرقابية، وتساعد المدققين في تكوين آرائهم، وصياغة تقاريرهم، خاصة في الحالات التي لا توجد فيها معايير محددة.

#### 2-2- المعايير العامة:

هناك العديد من المعايير العامة في الرقابة الحكومية، التي عاجلها مؤتمر الإنتوساي، وأهمها المعايير العامة في الرقابة الحكومية، وكذا معايير ذات أهمية أخلاقية، يمكن إيجازها في:

#### 1-2-2- المعايير العامة في الرقابة الحكومية:

يعالج هذا القسم المعايير العامة في الرقابة الحكومية، وهي معايير تصف المؤهلات التي ينبغي أن تتوفر لدى المدقق، أو المؤسسة الرقابية حتى يتسنى لهما تنفيذ المهام المتعلقة بالمعايير الميدانية، والمعايير الخاصة بإعداد التقارير بكفاءة وفعالية.

<sup>1</sup> - بناصر جبارة، الرقابة المالية وأهميتها الاقتصادية في ظل عصنة النظام المالي العمومي -دراسة حالة الجزائر-، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة بجي فارس بلديّة، 2017/2016، ص: 154-155.

\* ISSAI : International Standards of Supreme Audit Institutions

<sup>2</sup> - يوسف السعيد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص: 62-63.

## الفصل الأول: الإتجاهات الحديثة لتطوير نظام المحاسبة العمومية

**2-2-2- معايير ذات أهمية أخلاقية:** تتضمن المعايير الرقابية العامة ذات الأهمية الأخلاقية بالنسبة للجهاز الأعلى للرقابة التالي:

- أن يكون المدقق والجهاز الأعلى للرقابة مستقلين؛
  - أن تنفادى الأجهزة العليا للرقابة تضارب المصالح بين المدقق والهيئة الخاضعة للرقابة؛
  - أن يتمتع المدقق والجهاز الأعلى للرقابة بالكفاءات المطلوبة؛
  - أن يمارس المدقق والجهاز الأعلى للرقابة العناية والإهتمام اللازمين عند مطابقة المعايير الرقابية للأنتوساي، ويشمل ذلك العناية اللازمة، في تخطيط الإثباتات وتحديداتها وجمعها وتقييمها، وفي إعداد التقارير بشأن النتائج والاستنتاجات والتوصيات.
- 2-3- المعايير الميدانية:** تهدف هذه المعايير إلى تحديد المقاييس أو الإطار الشامل للخطوات والأفعال المتوازنة والمنظمة والتي ينبغي أن يتبعها المدقق عند القيام بمهامه، وهذا باستخدام إثباتات الرقابة للوصول إلى نتيجة معينة تعطي نوعاً من الموثوقية وصحة وصدق مخرجات نظام المحاسبة العمومية.

**2-4- معايير صياغة التقارير:** يتضمن صياغة التقارير رأي المدقق وغيره من الملاحظات المتعلقة بمجموعة من البيانات المالية من خلال الرقابة المالية لحسابات نظام المحاسبة العمومية، حيث يقوم المدقق بإعداد تقييم أو تقرير خطي يستعرض فيه نتائج المراجعة والتي تعكس مجموعة واسعة من الاختبارات وغيرها من الأعمال الرقابية، مع الاكتفاء بالمعلومات المؤيدة بأدلة تستند إلى عملية المراجعة المتخصصة والوثائق ذات الصلة، كما يجب أن يتضح في تقارير المراجعة استقلال الرأي والموضوعية والإنصاف والإيجابية أي أن تتناول الإجراءات العلاجية الواجب اتخاذها في المستقبل.

### 3- المعايير الدولية المستحدثة للرقابة المالية والمحاسبة:

مواكبة للإتجاهات الحديثة التي عرفها نظام المحاسبة العمومية وكذا التطورات الحاصلة في الممارسات الدولية المالية والمحاسبية، حتم ضرورة تطوير المعايير الدولية للرقابة المالية والمحاسبة من خلال إصدار منظمة الإنتوساي لمعايير حديثة تُعنى بتحسين عمل الأجهزة الرقابية، والتوجه بها نحو التقدم ورفع الكفاءة المهنية، وتشمل هذه المعايير متطلبات رقابة القطاع العام على المستوى التنظيمي، الرقابة المالية، رقابة الأداء، رقابة الالتزام، أي تنقسم إلى أربع مستويات وهي:

### 3-1- المعيار (ISSAI 100) الخاص بالرقابة على القطاع العام:

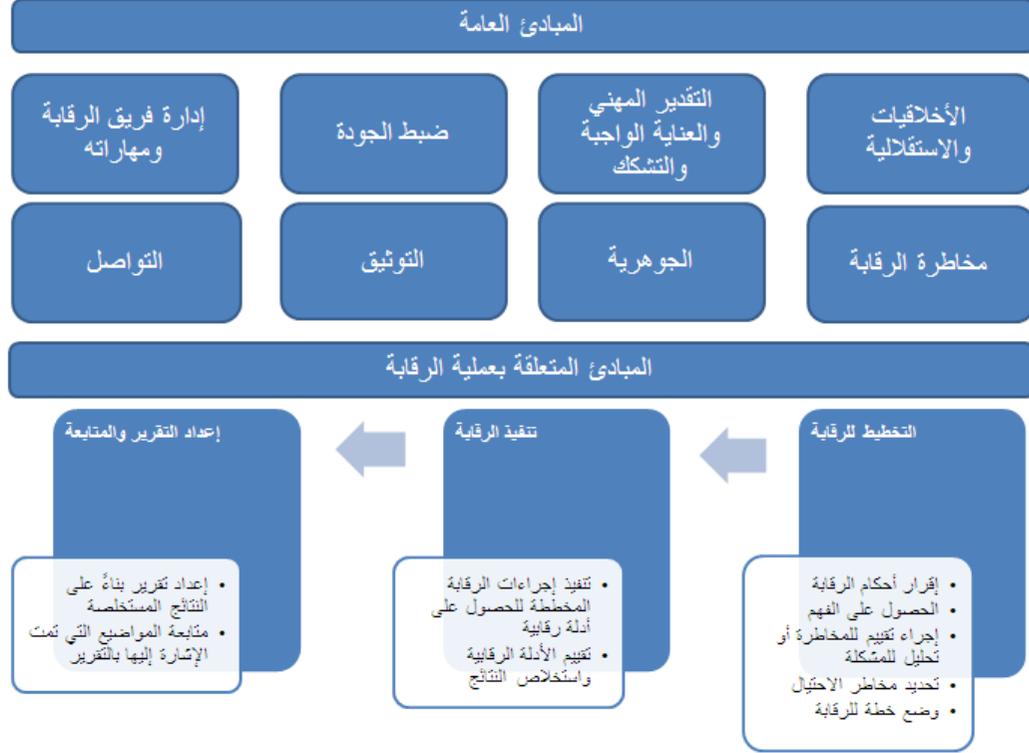
يوفر المعيار الدولي للأجهزة الرقابية 100 تعريف للرقابة بالقطاع العام ويقدم الأفكار والعناصر والمبادئ الضرورية التي يتم تطبيقها بكافة المسائل الرقابية بالقطاع العام، وتعرض المعايير الدولية للرقابة المالية والمحاسبة العناصر الأساسية لرقابة القطاع العام، وكذلك المبادئ العامة والمبادئ المتعلقة بالرقابة. وفي هذا الصدد يوفر هذا المعيار أيضاً القاعدة للمبادئ النوعية الأساسية والمفاهيم التي تحتويها المعايير (200،300،400) 1.

1- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأنتوساي)، المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام، ص: 01، تاريخ التنزيل: 2019/03/22. متاح على: <http://www.intosai.org/ar/issai>

## الفصل الأول: الإتجاهات الحديثة لتطوير نظام المحاسبة العمومية

والشكل التالي يوضح المجالات المشمولة بالمبادئ العامة التي يجب على المدقق مراعاتها قبل البدء وفي أكثر من مرحلة أثناء الرقابة ، وبالمبادئ المتعلقة بخطوات محددة في عملية الرقابة.

الشكل رقم (1-2): المجالات المشمولة بمبادئ رقابة القطاع العام.



المصدر: المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأنتوساي)، المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام، ص:12، تاريخ التنزيل : 2019/03/22، متاح على: <http://www.issai.org/issai-framework/3-fundamental-auditing-principles.htm>

### 3-2-المعيار (ISSAI 200) الخاص بالمبادئ الأساسية للرقابة المالية:

يشمل المعيار رقم 200 المبادئ الأساسية للرقابة المالية والتي تركز على تحديد مدى عرض المعلومات المالية للهيئة وفقا للإطار التنظيمي المعمول به لإعداد التقارير المالية، أما نطاق الرقابة المالية في القطاع العام فقد يحدده تفويض الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بمجموعة من أهداف الرقابة بالإضافة إلى أهداف الرقابة على البيانات المالية المعدة وفقا لإطار إعداد التقارير المالية. وقد تشمل هذه الأهداف الرقابة على ما يلي: 1

- حسابات الدول أو الهيئات أو أي تقارير مالية أخرى غير المعدة بالضرورة وفقا للإطار العام لإعداد التقارير المالية؛
- الموازنات وأقسامها ومخصصاتها والقرارات الخاصة بتخصيص الموارد وتنفيذها؛
- السياسات أو البرامج أو الأنشطة التي يحددها الأساس القانوني أو مصدر التمويل؛

1- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأنتوساي)، المبادئ الأساسية للرقابة المالية، ص: 5-9، بالتصرف. تاريخ التنزيل : 2019/03/22، متاح على: <http://www.intosai.org/ar/issai>.

## الفصل الأول: الإتجاهات الحديثة لتطوير نظام المحاسبة العمومية

- مجالات المسؤولية المحددة قانوناً كمسؤوليات الوزراء؛
- فئات الدخل أو المدفوعات أو الموجودات أو الإلتزامات.
- تستند الرقابة المالية التي تجري وفقاً للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على شروط:
- يعتبر إطار إعداد التقارير المالية المستخدم لإعداد البيانات المالية مقبولاً من طرف المدقق.
- تقر إدارة الهيئة بمسؤوليتها وتفهمها لما يلي:
- ✓ إعداد البيانات المالية وفقاً للإطار المعمول به لإعداد التقارير المالية بما في ذلك، عند اللزوم، العرض العادل؛
- ✓ الرقابة الداخلية التي تعتبرها الإدارة ضرورية لإعداد البيانات المالية الخالية من بيانات خاطئة ذات أهمية نسبية سواء بسبب الاحتيال أو الخطأ؛
- ✓ تمكين المدقق من الإطلاع دون قيود على جميع المعلومات التي لها صلة بإعداد البيانات المالية.

### 3-3- المعيار (ISSAI 300) الخاص بالمبادئ الأساسية لرقابة الأداء: 1

يهدف هذا المعيار إلى إرساء فهم مشترك لطبيعة رقابة الأداء بما في ذلك المبادئ التي يجب تطبيقها لتحقيق رقابة عالية المستوى، وعلى أن رقابة الأداء حسب منظمة الإنتوساي هي: فحص مستقل وموضوعي وموثوق به، لما إذا كانت تعهدات الحكومة أو نظمها أو عملياتها أو برامجها أو أنشطتها أو مؤسساتها تعمل وفقاً لمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية وما إذا كان هناك مجال للتحسين، حيث يقصد فمبدأ الاقتصاد يعني الحد من تكاليف الموارد المستخدمة، ومبدأ الكفاءة مفاده استغلال الموارد المتاحة إلى أقصى حد ممكن أما مبدأ الفعالية يُعنى بتحقيق الأهداف المحددة والنتائج المرجوة. ومن أهم المبادئ التي يشملها معيار 300 المتعلق بالمبادئ الأساسية لرقابة الأداء:

- يجب على المدققين أن يضعوا هدفاً محدداً بوضوح للرقابة يتعلق بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية.
- يجب على المدققين اختيار نهج يستند إلى النتيجة أو المشكلة أو النظام؛ لتسهيل سلامة تصميم الرقابة.
- يجب على المدققين وضع المعايير المناسبة التي تتوافق مع أسئلة الرقابة وتتعلق بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية.
- يجب على المدققين أن يسيروا مخاطر الرقابة بصورة فعالة، والمخاطر المتمثلة في الحصول على استنتاجات خاطئة أو ناقصة أو تقديم معلومات غير متوازنة أو عدم إضافة قيمة ما للمستخدمين.
- يجب على المدققين المحافظة على تواصل فعال وسليم مع الهيئات الخاضعة للرقابة وأصحاب المصلحة المعنيين طوال عملية الرقابة.

1- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأتوساي)، المبادئ الأساسية لرقابة الأداء، ص: 5-13، بالتصرف. تاريخ التزليل: 2019/03/22. متاح على: <http://www.intosai.org/ar/issai>

### 3-4- المعيار (ISSAI 400) الخاص بالمبادئ الأساسية لرقابة الالتزام:

رقابة الالتزام هي التقييم المستقل لمدى التزام موضوع معين بالمرجعيات المعمول بها المحددة باعتبارها معايير، وتجري مهمات رقابة الالتزام بتقييم مدى التزام الأنشطة والمعاملات المالية والمعلومات من جميع جوانبها ذات الأهمية النسبية بالمرجعيات التي تحكم عمل الهيئة الخاضعة للرقابة، تشكل النظامية الركيزة الأساسية لرقابة الالتزام إضافة إلى الانضباط المتعلق بالإدارة المالية العامة وسلوك الموظفين الذي قد يشمل نطاق الرقابة المالية.

ومن أهم المبادئ التي يشملها معيار 300 المتعلق بالمبادئ الأساسية لرقابة الالتزام:

- يجب على المدققين التخطيط للرقابة وإجرائها بشك مهني وممارسة التقدير المهني طوال عملية الرقابة.
- يجب أن يكون المدققون مسؤولين عن الجودة العامة للرقابة.
- يجب على المدققين مراعاة مخاطر الرقابة طوال عملية الرقابة.
- يجب على المدققين تحديد نطاق الرقابة، وموضوع الرقابة والمعايير المناسبة.
- يجب على المدققين إجراء تقييم للمخاطر لتحديد مخاطر الالتزام.<sup>1</sup>

### 4 - دور تطوير المعايير الدولية للرقابة المالية والمحاسبة في تحديث نظام المحاسبة العمومية:

تطوير نظام الرقابة المالية باستخدام المعايير الدولية للرقابة المالية والمحاسبة، يمكن أن تساهم في تطوير نظام المحاسبة العمومية من خلال النقاط التالية:

**4-1- آليات الإشراف والرقابة على الإدارة العامة:** يركز هذا المجال على تنظيم خطط الإشراف والرقابة للتأكد من أن مستندات الهيئات العامة المتعلقة بالميزانية والمحاسبة تتضمن كل العمليات وأنها محيطة، وذلك من أجل تعزيز عملية المساءلة وفي الوقت ذاته توفير المعلومات الموثوق بها في الوقت المناسب لإتخاذ القرارات. ويتعين أن يمثل تبني الإجراءات الوقائية والتصحيحية التي تحول دون تكرار المخالفات هدفا مستمرا بالنسبة إلى الأجهزة الرقابية.

**4-2- الرقابة عالية الأثر:** يشمل هذا المجال تحقيق المستوى الأفضل في تخطيط وتنظيم العملية الرقابية وتوسيع مجالها ليصل إلى أقصاه وذلك بهدف الزيادة في العينة الرقابية في علاقتها بالميزانية العامة ومن ثم تعزيز عملية المساءلة.<sup>2</sup>

**4-3- المساهمة في المساءلة الوطنية وتوجيه الرأي العام:** تساهم الأجهزة العليا في توفير معطيات وبيانات مهمة حول تسيير الأموال العامة، وكذا كشف المخالفات والتجاوزات التي وقعت من خلال التقارير التي تنشرها أو تلك التي تقدمها للهيئات النيابة أو للسلطات العليا للبلاد، مما يساهم بشكل مباشر في تنوير الرأي العام حول ظروف تنفيذ الميزانية العامة للدولة ومقارنة مدى تحقيق الأهداف المسطرة مع الموالم المرصودة، كما تبين مدى احترام السلطة التنفيذية للرخص الممنوحة لها، هذه التقارير لها تأثير قوي على توجيه الرأي العام واعتبرت في العديد من الدول كدليل على فشل المسؤولين مما عجل

<sup>1</sup> - المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأنوساي)، المبادئ الأساسية لرقابة الالتزام، ص: 5-12، بالتصرف. تاريخ النزول:

2019/03/22، متاح على: <http://www.intosai.org/ar/issai>

<sup>2</sup> - المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، الإنوساي 50 سنة (1953-2003)، الولايات المتحدة الأمريكية، 2004، ص: 134.

برحيلهم، وقد تعدى الأمر ذلك وأصبحت بعض الأجهزة تقوم بتشريك المواطنين في عمليات التدقيق وجمع البيانات ويطلق عليهم المدققين المساندين، مثل البرازيل والفلبين .

**4-4-المساهمة في ضبط الفساد:** مما لا شك فيه بأن الرقابة التي تقوم بها الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة تساهم بشكل كبير في التقليل من الفساد وهذا باعتراف من هيئة الأمم المتحدة من خلال النقاط التالية:

- توفر الأرضية القانونية للممارسة الحكومية: إن خبرة المراقبين الحكوميين من خلال ممارستهم اليومية تمكنهم من تحديد الثغرات القانونية التي يستغلها الأشخاص للتلاعب بالمال العام، وبالتنسيق مع الجهات التشريعية يمكن تطوير القوانين والأنظمة والتعليمات المتعلقة بالممارسات المالية والإدارية مما يقلل من فرص الغش والفساد ، وتشديد العقوبات المفروضة على جرائم الغش والفساد.

- تعزيز الشفافية المالية: إن الشفافية المالية بما تعنيه من نشر المعلومات والبيانات الحكومية يعتبر عنصرا رئيسا في مكافحة مختلف أشكال الفساد وتحقيق التواصل بين المواطنين والمسؤولين بما يساهم في تقليل فرص وقوع الفساد.

- المحاسبة والمساءلة: تشكل المساءلة والمحاسبة أهم أدوار الأجهزة العليا للرقابة وركيزة أساسية لمحاربة الفساد فلا رقابة بدون مساءلة ومحاسبة، وبالنظر إلى أن المساءلة والمحاسبة الحقيقية تعني القدرة على مساءلة المسؤولين على اختلاف مستوياتهم دون أي تمييز بسبب مناصبهم، فهي بذلك تساهم بشكل فعال في مكافحة الفساد وتدعيم الشفافية.

- تحديث وسائل وأساليب الرقابة: إن التطورات المتلاحقة في بيئة الأعمال واستخدام التقنيات الحديثة وثورة المعلومات تستدعي تطوير أدوات وأساليب الممارسة الرقابية واستخدام البرمجيات الحديثة ووسائل الرقابة التحليلية والأساليب الكمية الحديثة.

**4-3-الفعالية الحكومية:** توفر رقابة الأداء تقييما شاملا حول أداء الأجهزة الحكومية ومن خلال التوصيات التي تصدرها الأجهزة العليا في تقاريرها فهي تساهم في الرفع من الأداء الحكومي، كما أن نشر التقارير حول الأنشطة الرقابية يمنح للأجهزة الحكومية فرصة التعلم من أخطائها من خلال الملاحظات المسجلة في تلك التقارير.

**4-4-جودة الأطر التنظيمية:** تساعد مختلف أنواع الرقابة التي تقوم بها الأجهزة العليا لاسيما رقابة الالتزام والرقابة المالية على كشف النقائص في القوانين والتنظيمات المحاسبية والمالية وتحسين جودة النظام المالي للدولة على العموم، كما تساعد الأجهزة الحكومية على بناء أنظمة فعالة لإدارة المخاطر المتعلقة بالنشاط الحكومي وتخفيف آثارها.

**4-5-سيادة القانون:** هو أصل من الأصول الدستورية ويترتب عليه أنه لا يمكن للسلطات القائمة في بلد ما أن تمارس سلطتها إلا وفق القوانين الصادرة ووفق الإجراءات الدستورية المتفقة مع الدستور في بلد معين، إن تطبيق القوانين هو أساس عمل الأجهزة العليا وضمان استقلاليتها عامل أساسي لترسيخ مبدأ سيادة القانون وفرض سلطتها على رقابة المال العام.1

1- سني إسماعيل، دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في تعزيز وخدمة الحوكمة الرشيدة، مجلة الرقابة المالية، المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، جوان 2018. ص: 29-30. بالتصرف

تحديث نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق والإتجاهات الحديثة التي عرفتها الممارسات المحاسبية الدولية حتم توفير بيئة محاسبية مناسبة وملاءمة، وذلك من خلال وجود نظام محاسبي للدولة يساهم في وضع مناخ ملائم يسمح باعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والذي يساعد على تطبيقها من خلال استخدام القيد المزدوج، وتطبيق محاسبة الاستحقاق، والتوجه نحو قياس الأداء وتحليل الإنحرافات، إضافة إلى تحديث نظام الموازنة العامة للدولة بما يضمن ترشيد الإنفاق الحكومي، كما يجب تطوير المعايير الدولية للرقابة المالية والمحاسبة من أجل تطوير طرق الرقابة وتفعيل دور الحديث للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، فكل هذه المقومات تساهم بشكل كبير وفعال في تحديث نظام المحاسبة العمومية.

### المبحث الثالث: التوجهات المتبناة لتحديث نظام المحاسبة العمومية

إن تحديث نظام المحاسبة العمومية جعل تطوير المبادئ والنظريات المحاسبية المعتمدة ضروريا، وكذا تطوير العمل المحاسبي في القطاع العام ليواكب الإتجاهات المعاصرة للممارسات المحاسبية الدولية، وهذا من خلال التوجه نحو استخدام الآليات الحديثة التي تساعد على تحقيق أهداف المحاسبة العمومية، وهذا يجعل الإبلاغ المالي الحكومي أكثر شفافية ومصداقية وموثوقية، ولتلبية الحاجة إلى المعلومات المالية اللازمة في النظام وتقييم أداء الوحدات الحكومية وترشيد الإنفاق العام.

### المطلب الأول: تطبيق نظرية محاسبة الإعتمادات المخصصة الحديثة

ظهرت نظرية الأموال المخصصة لتكييف النظام المحاسبي ليتلاءم مع خصوصيات الوحدات الحكومية، عن طريق إبعاد فكرة التشخيص في الوحدة المحاسبية وإدراج مفهوم النشاط غير الربحي لوحدات القطاع العام، حيث يعود الفضل لـ (William Vatter) في تأصيل هذه النظرية وإيضاح إطارها العلمي كأساس للمحاسبة في عام 1947، عندما رفض الفروض الضمنية للنظرية المحاسبية التقليدية واستخدام نقده لمبادئها ومفاهيمها كأساس لتقديم نظرية الأموال المخصصة.<sup>1</sup> وجاءت حتمية تطوير هذه النظرية بالمحاسبة عن تلك المخصصات من أجل تحقيق الأهداف المخطط لها باستخدام الأموال المخصصة والممنوحة.

#### 1- حتمية تطوير نظرية الأموال المخصصة التقليدية:

إن نظرية الأموال المخصصة قامت بدورها في إحدى مراحل تطور النشاط الحكومي، ولكن في هذه المرحلة الحالية أصبح من الواجب في ظل النشاط الحكومي المعاصر تطوير الأساليب المالية والمحاسبية المطبقة في بعض الوحدات الحكومية الإدارية، حتى تصبح قادرة على توفير البيانات اللازمة لقياس النتائج المالية والاقتصادية لأوجه نشاط البرامج المختلفة بما فيها قياس الموارد، وحصر التكاليف والنفقات، ومتابعة تنفيذ المشروعات والأعمال.

1- قاسم إبراهيم الحسيني، المحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 1999، ص: 64.

## الفصل الأول: الإتجاهات الحديثة لتطوير نظام المحاسبة العمومية

ويرجع عدم قدرة نظرية الأموال المخصصة التقليدية في توفير المعلومات اللازمة لمتخذي القرار، وعدم التحكم في ترشيد النفقات إلى عدة أسباب تتمثل فيما يلي:<sup>1</sup>

- زيادة النفقات الحكومية بشكل كبير بسبب الارتفاع الحاد في تكاليف تنفيذ البرامج من ناحية، وانخفاض القدرة الشرائية من ناحية أخرى؛

- زيادة الأعباء الإجتماعية المفروضة على الحكومات نتيجة التزايد المستمر في معدلات النمو السكاني، وانخفاض معدل الوفيات نتيجة تطور الرعاية الصحية، بحيث أصبحت مشكلة السكان تهدد الكثير من الدول النامية؛

- المتغيرات الاقتصادية العالمية، وعدم الاستقرار الاقتصادي نتيجة المنازعات الدولية والحروب، مما يؤدي إلى اختلال هيكل أسعار الموارد الإنتاجية للدولة؛

- ندرة الموارد الاقتصادية المتاحة في مواجهة التزايد المستمر في النفقات الحكومية، والأعباء الإجتماعية حيث لا تستطيع الحكومات الموازنة بين تلك الحاجات المتزايدة من البرامج المختلفة في مواجهة ندرة الموارد المتاحة؛

- الميل نحو الإسراف والضياع، وعدم ترشيد الإنفاق العام والخاص، نتيجة الإنفاق المظهري، والمغالاة في الإنفاق الاستهلاكي، لاسيما بالدول النامية المختلفة، مما يؤدي إلى عدم كفاية الموارد المخصصة للتنمية.

### 2- اعتماد أسلوب المحاسبة عن الأموال:

أصدر المجلس القومي للمحاسبة العمومية الأمريكي في عام 1979 دراسته التي تضمنت ما عرف بـ "مبادئ المحاسبة العمومية وإعداد التقارير المالية"، وهي المبادئ التي أسست ما يعرف حالياً بنظام محاسبة الأموال، وتضمنت تلك المبادئ العديد من الأحكام والقواعد من أهمها ما يلي:

- **المبدأ الثاني:** وضع هذا المبدأ تفسير الوحدة المحاسبية العمومية حيث ينص بالآتي: "ينبغي تصميم وتشغيل الأنظمة المحاسبية العمومية على أساس المال، ويعرف المال بأنه: "وحدة مالية ومحاسبية مستقلة، تتضمن مجموعة حسابات متوازنة ذاتياً، والتي تسجل فيها النقدية وأي موارد مالية أخرى، ومتزامنا مع ما يرتبط بها من التزامات وحقوق أو أرصدة متبقية للمال، وما يطرأ على كل ذلك من تغيرات. ويخصص هذا المال لإنجاز أنشطة محددة أو لتحقيق أهداف معينة طبقاً لتشريعات أو تعليمات أو قيود خاصة."

يلاحظ من خلال هذا التعريف السابق أن المال ينجز أهدافه طبقاً لتشريعات أو تعليمات أو قيود خاصة. ومثل هذه القيود تستلزم وجود وحدات محاسبية مستقلة، وأن يتم تصميم النظام المحاسبي ليفصح عن مدى الالتزام بتلك القيود المفروضة، فالسجلات المحاسبية يجب أن توضح، على سبيل المثال، أن الموارد المحصلة من قرض مخصص لتمويل سلفته عن طريق قد استخدمت فعلاً في هذا الغرض، ولذلك فإن مثل هذه القيود تتطلب تقسيم السجلات المحاسبية في التنظيمات الحكومية إلى وحدات متوازنة ذاتياً.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - يوسف السعيد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص: 71-72.

<sup>2</sup> - ابراهيم عبد القدوس مفضل، مرجع سبق ذكره، 2013، ص: 34.

## الفصل الأول: الإتجاهات الحديثة لتطوير نظام المحاسبة العمومية

- **المبدأ الثالث:** يضمن هذا المبدأ تصنيف الأموال في ثلاث مجموعات رئيسية يتفرع من كل مجموعة عدة أنواع فرعية، وفي فترة لاحقة أدخل على هذا المبدأ بعض التعديلات والإضافات ضمن بيان مجلس معايير المحاسبة الحكومية رقم 34 بحيث أصبحت مستقرة حالياً على النحو التالي:

- **الأموال الحكومية:** تركز المحاسبة وإعداد التقارير عن المال الحكومي بشكل رئيسي على مصادر، واستخدامات، وأرصدة الموارد المالية الجارية، وهذا المال غالباً ما يكون له موازنة عامة، ويخصص للمحاسبة عن الأنشطة الحكومية التي تتولى بشكل رئيسي توفير خدمات للمواطنين التي تمول من الأموال القابلة للإنفاق، ويتألف المال الحكومي من: المال العام، أموال الإيراد المخصص، أموال المشروعات الرأسمالية، أموال خدمة الدين، أموال دائمة.

- **أموال الملكية:** تركز المحاسبة وإعداد التقارير عن مال الملكية على الدخل التشغيلي، والتغيرات في صافي الموجودات، والمركز المالي، والتدفقات النقدية، ويتألف مال الملكية من: أموال المرافق العامة، أموال الخدمة الداخلية.

- **أموال الأمانة:** تركز المحاسبة والتقرير عن المال المؤمن عليه على صافي الموجودات والتغيرات فيه، ويجب أن يستخدم هذا المال للتقرير عن الموجودات المعهود بها للتنظيم الحكومي على سبيل الأمانة أو الوكالة لإدارتها نيابة على الآخرين، وبالتالي لا يمكن أن يستخدم لدعم البرامج الحكومية، ويتألف المال المؤمن عليه من: أموال أمانة المعاشات والتقاعد، وأموال الأمانة الاستثمارية، وأموال الأمانة ذات الغرض الخاص، وأموال الوكالة.<sup>1</sup>

ويتضح مما سبق أن أسلوب المحاسبة عن الأموال يركز على المال باعتباره وحدة مالية ومحاسبية بدلاً من التركيز على التنظيمات التي تنجز الأهداف المخططة للمال، ولا يعني ذلك أن الموارد التي تخصص للتنظيمات لا تكون موضوعاً للمساءلة المحاسبية، فالتنظيمات التي تمول سنوياً من مال معين أو من عدة أموال تخضع لنوع من المحاسبة أو الرقابة على الإعتمادات، باعتبار أن الإعتماد هو جزء من المال يتم تخصيصه عن طريق موازنة تقديرية لإنجاز غرض معين، يكون الهدف من المحاسبة عندئذ هو تحقيق التوازن بين النفقات والإيرادات وليس بين النفقات والإيرادات، وهذا يدفعنا إلى التمييز بين المال والإعتماد، فالمال يرتبط بخلق الموارد بمعنى التصريح بفرض الضريبة أو الرسم، أو بيع جزء من الثروة الطبيعية، أو التعاقد على قرض أو التعهد بالمساهمات التطوعية، بينما الإعتماد يمثل واقعة مستقلة ترتبط بالموازنة التقديرية حيث تحول السلطة المختصة للتنظيمات الإدارية، سواء أكانت رئيسية أم فرعية، بانفاق جزء من المال لإنجاز غرض معين، ويعني ذلك أن الإعتماد هو جزء من المال، وأن المحاسبة في التنظيمات هي في واقع الأمر محاسبة عن الإعتمادات وليست محاسبة عن الأموال.<sup>2</sup>

### 3- أهمية التوجه نحو اعتماد أسلوب محاسبة الإعتمادات:

- يساعد في الرقابة والحفاظة على المال العام من خلال التجميع التاريخي للبيانات المتعلقة بالنشاط الحكومي باستخدام دفاتر إحصائية تصمم لتتلاءم مع طبيعة النشاط الحكومي، وإثبات حقوق الحكومة وموجوداتها في حسابات ودفاتر خاصة،

1 - - إبراهيم عبد القدوس مفضل، مرجع سبق ذكره، 2013، ص: 38-39. بالتصرف.

2 - محمد الفاتح محمود بشير المغربي، إدارة الموازنة بين النظرية والتطبيق، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص: 33-34.

## الفصل الأول: الإتجاهات الحديثة لتطوير نظام المحاسبة العمومية

واتباع قواعد المراقبة الداخلية، ومراجعة التقارير الدورية التي تعدها الوحدات الإدارية على فترات منتظمة بهدف التحقق من قانونية التصرفات المالية للوحدات الحكومية.<sup>1</sup>

- القدرة الإنفاقية للوحدة المحاسبية وفقا لهذا الأسلوب يتحدد كما ونوعا حسب ما يوضع تحت تصرفها من موارد مالية لفترة زمنية محددة، حيث يتم التركيز والاهتمام بالجوانب الإحصائية والرقابية في إظهار نتائج نشاط الوحدة.<sup>2</sup>

- تحقيق أفضل استخدام ممكن لعوامل الإنتاج ولاسيما بالدول النامية وذلك عن طريق استخدام الموارد الاقتصادية النادرة والمتاحة استخداما صحيحا يضمن الإسراع في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

- مساعدة المسؤولين عن التخطيط من أجل اتخاذ القرارات الرشيدة والمناسبة لعملية التخطيط الاقتصادي وقياس تكاليف الأعباء الاجتماعية لاسيما فيما يخص برامج التنمية

وفي ظل هذا المفهوم الحديث يصبح هدف نظام المحاسبة العمومية فرض الرقابة على تحصيل الأموال العامة والرقابة على الصرف من الاعتمادات المخصصة على بنود الإنفاق المحدد لها. ومن ثم تصبح الوظيفة المحاسبية هي وظيفة إحصائية رقابية تعتمد على توفير مجموعة من الحسابات المتوازنة لكل اعتماد والتي تظهر فروع النشاط المتعلقة ببنود الاعتماد وتوضح مدى الالتزام بالقوانين واللوائح السائدة عند الصرف من الاعتمادات المالية على بنود الإنفاق المحددة مقدما بما يساعد في متابعة تنفيذ الموازنة المالية وإعداد الموازنات العامة في السنوات التالية، وهو ما يلاءم الوحدات الإدارية الحكومية.

### المطلب الثاني: التوجه نحو إستخدام أساس الإستحقاق

التوجه نحو إستخدام أساس الإستحقاق ضمن المحاسبة العمومية أصبح ضرورة حتمية فرضته الممارسات الدولية، وكذا التطورات الحاصلة في شتى المجالات، كونه يعطي الصورة الحقيقية لمستخدمي المعلومات المالية والمحاسبية من خلال المحاسبة العمومية.

#### 1- أسباب التوجه نحو استخدام أساس الاستحقاق:

يسعى نظام الاستحقاق لتقديم صورة شاملة لكل الالتزامات الحكومية. وبهذا يساعد في صياغة السياسات المالية الواقعية، كما أن يسهل إدارة النقد المنتظمة من خلال الصورة الواضحة التي يضعها للالتزامات، وبصورة أكثر تحديدا فإنه يساعد صانعي السياسة المالية لرؤية ما وراء السنة المالية الحالية وميزانية السنة المالية التالية، وخلال فترات الأزمة المالية الجادة يتيح نظام الاستحقاق لصانعي السياسة رؤية ما وراء معاملات الأسبوع أو الشهر للفترة المتوسطة وبالتحديد يتيح لهم التركيز على الالتزامات الملموسة وغير الملموسة التي تظهر بشكل كبير في الأفق.

وفي حالة مسك البرنامج على أساس الاستحقاق فإنه يعطي صورة صحيحة للتكاليف الكاملة إذا طُبّق (إضافة إلى التدفقات النقدية) كتكاليف النفقات العامة بما في ذلك قيمة الأصول المادية المستخدمة في توفير الخدمات. وبالمثل

<sup>1</sup> - محمد خالد المهاني، خالد شحادة الخطيب، المحاسبة الحكومية، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص: 49.

<sup>2</sup> - إسماعيل خليل إسماعيل، نائل حسن عدس، مرجع سبق ذكره، ص: 63.

## الفصل الأول: الإتجاهات الحديثة لتطوير نظام المحاسبة العمومية

تقديرات التكاليف الكاملة للموارد (إضافة إلى مساعدة تخصيص الميزانية الخاصة بالموارد) يسهل أيضا صنع القرار لتحديد أي الخدمات ينبغي على الحكومة تقديمها.<sup>1</sup>

برزت أسباب عديدة وراء فكرة التوجه نحو استخدام أساس الاستحقاق في المحاسبة الحكومية أهمها:<sup>2</sup>

- الثروة الإدارية في الجهاز الحكومي التي أدت إلى ظهور قيادات إدارية مؤهلة ومدربة تطالب بضرورة توفير البيانات على أسس قياس سليمة وكاملة، وضرورة استخدام الأساليب الكمية الشاملة التي تلزم لمعالجة بيانات ونتائج؛  
- الثروة التكنولوجية المتمثلة في استخدام الحاسوب الذي أصبح أداة ضرورية للإدارة في معالجة البيانات المالية واستخراج النتائج بدقة كبيرة وسرعة فائقة؛

- الإتجاهات الجديدة لطلبات السلطة التشريعية بدأت بالاهتمام بحصر تكاليف الأنشطة والمشاريع والخدمات الحكومية، وذلك بقصد التعرف على مدى كفاءة الإدارة الحكومية في إدارة المال ومدى تقيدها بالقوانين والأنظمة؛

- ضرورة استخدامه لتوفير البيانات والمعلومات الكاملة عن تكاليف الخدمات والأنشطة المختلفة التي تقوم بها الحكومة، الأمر الذي يمكن متخذي القرارات من دراسة هذه البيانات وتحليلها، ومقارنة التكاليف الحقيقية بين سنة وأخرى، لتحديد اتجاه هذه التكاليف، معرفة المتوقع منها على أسس سليمة تمهيدا لاستخدام ذلك في عمليات التخطيط وتوزيع الموارد المحدودة على الأنشطة المختلفة؛

- توفير البيانات اللازمة لتحقيق الرقابة الشاملة والفعالة على أنشطة الحكومة المختلفة وبيان مدى تحقيقها لأهدافها بأحسن الوسائل وأقل التكاليف؛

- ويمكن أن يعز انتشار المحاسبة على أساس الإستهقاق في القطاع العام من خلال مستويين: فيشير المستوى الأول إلى زيادة القدرة على توفير معلومات صحيحة وكاملة عن الموارد والديون والإيرادات، من أجل تحسين التواصل مع أصحاب المصلحة، أما المستوى الثاني فيتعلق بالقدرة على الحصول على معلومات التكلفة الكاملة، ويعتبر عنصرا حاسما لتحسين التخطيط التنظيمي والرقابة والمساءلة.<sup>3</sup>

### 2- تطور الإتجاه الدولي نحو تبني أساس الإستهقاق قاريا:

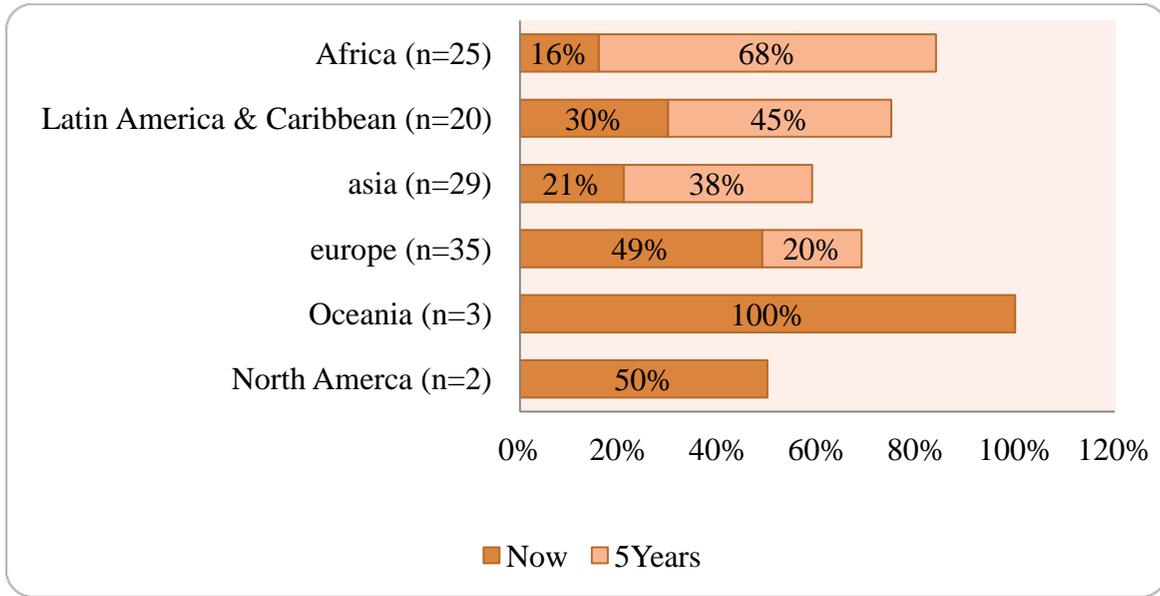
أصبح الإتجاه الدولي نحو المحاسبة على أساس الإستهقاق قاريا، بعدما كان استخدامه منحصرًا تقريبًا على دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، والظاهر اليوم أن تطور هذا الإتجاه واضح بشكل خاص في غير الأعضاء في منظمة التعاون الاقتصادي، وفي هذا السياق تبرز معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كإطار مرجعي دولي لإصلاح الممارسات المحاسبية على أساس الإستهقاق، الشكل الموالي يوضح ذلك:

<sup>1</sup> - أ.بريمكاند، ترجمة حسن عبد الرحمن باحص، مرجع سبق ذكره، ص: 91-92.

<sup>2</sup> - محمد الهور، أساسيات في المحاسبة الحكومية، دار وائل للنشر، مصر، 1998، ص: 13.

<sup>3</sup> - Adela DEACONU , Cristina Silvia NISTOR, Crina FILIP , The impact of accrual accounting on public sector management, an exploratory study for Romania, Transylvanian Review of Administrative Sciences, No. 32 E/2011, p77.

الشكل رقم (1-3): الإتجاه المتوقع نحو محاسبة الإستحقاق قارياً.



Source : PwC Global survey on accounting and reporting by central governments 2nd edition, Towards a new era in government accounting and reporting, July 2015, p :14.

نلاحظ من الشكل أعلاه أن الإتجاه نحو إستخدام أساس الاستحقاق ملحوظ في جميع القارات، ومن المتوقع أن يكون التحول كبير في كل من إفريقيا وأمريكا اللاتينية خلال خمس السنوات القادمة حسب الدراسة (2015)، حيث ينبغي أن يزيد عدد الدول التي تطبق المحاسبة على أساس الاستحقاق من 16% و 30% إلى 68% و 45% على التوالي، وهذا اتجاه إيجابي يعكس التطور في كل من إفريقيا وأمريكا اللاتينية إلى التقدم الملحوظ الذي تم إحرازه في القارتين ، حيث شرعت الغالبية العظمى لدول القارتين في مشروع عصرنه وتحديث نظام المحاسبة العمومية.

تشير نتائج الدراسة الاستقصائية الموضحة في الشكل السابق أيضاً إلى التقدم المحرز في المحاسبة على أساس الاستحقاق في قارة آسيا (+ 38%) ، من الشرق الأوسط إلى شرق آسيا ، ليصل معدل التبني إلى 59% في غضون خمس سنوات، وبالنسبة لقارة أوروبا ، كان التطور أقل وضوحاً ، حيث أشار إلى 20% من الدول التي شملتها الدراسة إلى أنها ستستخدم محاسبة الاستحقاق في غضون السنوات الخمس المقبلة. يعكس هذا درجة من الحذر للعديد من المجهيين بشأن توقيت الانتهاء من مشروع الإصلاح الخاص بهم :

يتماشى الاتجاه الهام نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق مع الانتقال التدريجي لعدد كبير من البلدان لإعتماد معايير محاسبية وطنية للقطاع العام إلى الأطر المعترف بها دولياً مثل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام أو المعايير الدولية للإبلاغ المالي مُكيّفة للقطاع العام أو معايير مماثلة (مشابهة) ، ونجد 59% من الدول التي طبقت بالفعل محاسبة الاستحقاق تبنت هذا الإطار الدولي، لكن غالبية الدول تستخدم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كإطار مرجعي للمحاسبة، إما عن طريق

## الفصل الأول: الإتجاهات الحديثة لتطوير نظام المحاسبة العمومية

الإشارة الصريحة في تشريعاتها المحاسبية، وقد لا يتم تنفيذ إطار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بالكامل، ونجد انحرافات طفيفة لتناسب واحتياجات السياق الوطني.<sup>1</sup>

كما تساهم المنظمات الدولية مثل البنك الدولي وصندوق النقد الدولي وبنوك التنمية متعددة الأطراف أيضًا في اعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق، والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على وجه الخصوص، من خلال وضع متطلبات الإبلاغ عن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام للبلدان التي تقدم إليها مساعدة مالية لتنفيذ برامج إصلاحات الإدارة المالية والقدرات التنموية.

### المطلب الثالث: اعتماد محاسبة التكاليف كنظام ثانوي داعم لنظام المحاسبة العمومية

يعد نظام محاسبة التكاليف من أهم الوسائل التي تساعد على تحقيق أغراض الوحدة من خلال ما يوفره هذا النظام من البيانات التي تساعد في إتخاذ القرارات الإدارية، والعمل على توفير المعلومات الضرورية والدقيقة عن الأداء في القطاع، وتحديد الأقسام والفروع التي تستهلك أكبر قدر من التكاليف، ومدى تناسب هذه التكاليف مع النتائج المحققة على مستوى القسم أو الفرع.

#### 1- محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية:

يعتبر نظام محاسبة التكاليف: « نظاما فرعيا للمعلومات ضمن عناصر نظام المعلومات المحاسبي على مستوى المنشأة، ويتكون نظام محاسبة التكاليف (كغيره من النظم) من مجموعة من الأجزاء أو العناصر (نظم فرعية) تعمل معا وفق إجراءات وقواعد محددة بغية تحقيق مجموعة من الأهداف المحددة أيضا.»

ومع تطور نظام محاسبة التكاليف فلم يعد هدفه مجرد توفير البيانات اللازمة لتحديد تكلفة الإنتاج، بل أصبح الهدف الأساسي لنظام محاسبة التكاليف هو توفير البيانات والمعلومات اللازمة للإدارة (والجهات الخارجية أيضا) في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، بالإضافة إلى البيانات والمعلومات اللازمة لتحديد تكلفة النشاط.<sup>2</sup>

يعرف نظام محاسبة التكاليف بأنه: « نظام معلومات فرعي موجه لمعالجة وتحليل ونقل بيانات معينة يساعد على صنع القرارات المتعلقة بموارد الوحدات الإدارية والحكومية، ويصمم هذا النظام بشكل أساسي لتعزيز الاستعمال الاقتصادي والعقلاني لموارد الوحدة المحدودة.<sup>3</sup>»

ولذلك نجد أن التسارع لتحديث نظام المحاسبة العمومية بما يضمن تقييم أداء الوحدات الحكومية يركز على إدخال نظام محاسبة التكاليف وجعله أحد الاتجاهات الحديثة المتبناه، حيث أن نظام التكاليف يعتبر من أهم الأساليب التي تسمح بتحقيق أهداف الوحدات الحكومية من خلال ما يوفره من البيانات التي تساعد في إتخاذ القرارات الإدارية، حيث إن توافر

1 - PwC Global survey on accounting and reporting by central governments 2nd edition, OP CIT, July 2015, p : 15.

2 - صلاح بسيوني عيد، عبد المنعم فليح، سعيد يحيى ضو، محاسبة التكاليف، ط1، جامعة القاهرة، مصر، 2016/2017، ص: 02.

3 - Alain Boutat, Jean Marc Capraro, Comptabilité Analytique de Gestin, Presses polytechnique et universitaire romandes, Lausanne, 2008, p : 12.

البيانات عن الإنفاق العام وأثره في الاقتصاد القومي ما هي إلا خدمات أساسية تقدمها المحاسبة العمومية في إطار التقييم الاقتصادي والمالي للخدمات والمشروعات العامة، كما أن الاستخدام المناسب لمحاسبة التكاليف في تحليل عناصر التكلفة للخدمات والأعمال التي يتولاها الجهاز الإداري للدولة والتوسع في تحليل عناصر التكلفة للخدمات المتماثلة، يعد من أهم الوسائل الأساسية التي يتم الاعتماد عليها في إعداد الموازنة العامة للدولة وفق الإتجاهات الحديثة، إذ أن رقابة الأداء تمثل فحوا موضوعيا تشخص به السياسات والنظم وإدارة العمليات ونتائج النشاط في الجهات الخاضعة للرقابة، وتقارن من خلاله الإنجازات بالخطط والنتائج، وبالقواعد والممارسات والسياسات بهدف الكشف عن الانحرافات وبيان أسبابها والتأكد من الكفاءة والاقتصاد والفعالية في إدارة وتسيير الموارد العامة المتاحة.<sup>1</sup>

### 2- أهداف محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية:

يمكن تحديد أهداف محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية كما يلي: 2

- تحديد تكلفة القيام بالنشاط مما يمكن من الحصول على أحسن النتائج في ضوء الاعتمادات المالية المخصصة، والتوصل إلى إيجاد تكلفة معيارية لوحدة الخدمة أو الإنتاج، والإستفادة منها في تقويم النتائج الفعلية؛
- إجراء المقارنات اللازمة لقياس تكاليف الأداء للوحدات التنظيمية المتماثلة وللوحدة الواحدة في مدد زمنية مختلفة، وهذا كله يؤدي إلى مساعدة الإدارة والدولة على التنفيذ السليم للمشروعات والبرامج الذي يهدف إلى تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وتقديم الخدمات الحكومية بالمستوى المطلوب وبأقل تكلفة ممكنة؛
- توفير وسائل السيطرة والرقابة على ملكية الأصول الثابتة واقتصاديات استعمالها، ولاسيما أن ارتفاع مستوى الاستثمار الحكومي في الدول النامية وفي المشاريع ذات الطابع الاقتصادي أدى إلى أهمية النظر إلى محاسبة الأصول الثابتة، وربطها بمحاسبة التكاليف على نطاق الوحدة المحاسبية (باعتبار أن تكاليف اهتلاك الموجودات الثابتة السنوية تعد جزء من تكاليف إنتاج الخدمات وتنفيذ البرامج من قبل الوحدات الحكومية)، وبما يسهم في التقويم الدقيق للأداء ورفع الكفاءة الإنتاجية للبرامج الحكومية مما يساعد الإدارة في تأمين الرقابة على الأموال العامة؛
- زيادة فاعلية تقييم البرامج الحكومية والرقابة عليها عن طريق استخدام نظام محاسبة المسؤولية ضمن نظام محاسبة التكاليف الشامل لرقابة أنشطة المشروع وتبويب التكاليف عند كل مستوى إلى تكاليف خاضعة للرقابة وأخرى غير خاضعة للرقابة.

### 3- أهمية تصنيف التكاليف في القطاع العام:

يهدف النشاط الحكومي إلى تغطية الحاجات العامة التي هي أساس النشاط المالي للدولة، حيث يتميز في معظمه بتقديم خدمات نوعية غير ملموسة لذا لا تحضى الموجودات الثابتة (عنصر المواد) بالأهمية كعنصر أساسي ضمن معظم المؤسسات العامة التي تقوم بهذا النشاط. فعلى سبيل المثال لا الحصر، تركز عملية التعليم على وجود المدارس والهيكل

1- زهرة حسن عليوي العامري، محمد عادل محمد الخزرجي، إستخدام محاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي - دراسة تطبيقية في كلية العلوم/جامعة المستنصرية -، مجلة كلية التراث الجامعة، العدد 20، 2016، ص: 233.

2 - نفس المرجع أعلاه، ص ص: 233-234.

## الفصل الأول: الإتجاهات الحديثة لتطوير نظام المحاسبة العمومية

والأثاث والمكتبات... التي تعتبر مواد مساعدة لخدمة التعليم التي تمثل الوظيفة الرئيسية. أيضا تتركز الخدمات الصحية على الهياكل والأجهزة الطبية والأدوية التي تعتبر مواد مساعدة لتقديم خدمة صحية.

مما سبق يمكن تصنيف عناصر تكاليف النشاط الحكومي إلى التكاليف الرئيسية والتكاليف المساعدة، فعنصر الجور يعتبر من التكاليف الرئيسية لتقديم الخدمة وذلك بسبب اعتماد الكثير من النشطة على العنصر البشري في تأدية الخدمات العامة مثل المعلم والستاذ في تقديم خدمة التعليم، والطبيب والممرض في تقديم الخدمة الصحية، أما عنصر التكاليف الأخرى مثل الأجهزة والمعدات وإنشاء المباني... تعتبر تكاليف مساعدة.

أما بالنسبة للقطاعات التي تعتبر خدماتها ملموسة وإنتاجها ملموس فيمكن اعتبار التكاليف الرئيسية والتكاليف المساعدة حسب مراحل النشاط.

تقتضي قياس ورقابة التكلفة تصنيف عناصر التكاليف المختلفة بحسب القطاعات أو الأقسام أو المراكز المرتبطة بالهيكل التنظيمي للمؤسسة الحكومية والتي تعتبر مسؤولة عن تلك التكاليف، ولتحقيق ذلك لا بد من وجود دليل تكاليفي يتم بموجبه حصر وتجميع التكاليف المختلفة لكل قسم أو مركز داخل المؤسسة العامة. 1

يعتبر ارتفاع تكلفة الإنفاق لإنجاز الأنشطة والخدمات الحكومية من الأسباب الرئيسية في التوجه نحو تطبيق محاسبة التكاليف التي تحقق العديد من المزايا أهمها: 2

- تسهل الأقسام الإدارية ضمن التنظيم الإداري لمعظم المؤسسات العامة عملية نسب التكاليف المباشرة وغير المباشرة إلى كل قسم؛

- يؤدي حصر التكاليف المباشرة على الخدمة المقدمة والأقسام التي ساهمت في تقديمها إلى سهولة الرقابة على أداء القسم، مما يجعلها تعمل على تحسين أعمالها وزيادة كفاءة أدائها؛

- موضوعية الرقابة وقياس كفاءة الأداء لكل الخدمات المقدمة من خلال تحديد التكاليف المباشرة لمختلف القسم؛

- تسهيل عملية إعداد الموازنة العامة بشكل دقيق وقريب من الواقع من خلال حصر أعباء التكاليف لكل قسم؛

- المساعدة في عملية التخطيط الاستراتيجي والعملية لتطوير وتوسيع النشاط الحكومي من خلال التحديد الدقيق للتكاليف، وتوفير إمكانية الرقابة من خلال مقارنة المخطط مع المنجز وتحديد الإنحرافات وأسبابها، والقيام بالتعديلات اللازمة لمعالجتها من أجل تحسين الخدمة وتحقيق أقصى منفعة عامة.

### 3- المقومات الأساسية لقياس التكلفة في الوحدات الحكومية:

يمكن ضبط المعايير التي تعتمد كأساس لقياس وتحديد التكلفة في الوحدات الحكومية باستخدام محاسبة التكاليف كما يلي: 3

1 - محمد خالد المهاني، الإتجاهات الحديثة للموازنة العامة للدولة تجارب عربية مقارنة، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، 2012، ص: 453.

2- محمد خالد المهاني، مرجع سبق ذكره، 2009، ص ص: 91-92. بالتصرف

3 - نادية مغني، مرجع سبق ذكره، ص ص: 48-49.

### 3-1- تحديد هدف استخدام بيانات التكاليف وإطار تطوير معلومات التكاليف:

- يركز هذا المعيار على اختيار الطريقة التي يتم من خلالها قياس التكلفة وتحديد مراكز التكلفة وقياس وحصر التكاليف في كل مركز، والأسلوب الأمثل لتتبعها أو تحميلها على الخدمات المقدمة أو البرامج المنفذة مع مراعاة معيار التكلفة/المنفعة. ولتحديد مراكز التكلفة في الوحدات الحكومية نذكر أهم اعتبارات يجب مراعاتها وهي:
- ينبغي أن تكون مراكز التكلفة وحدات إدارية واضحة في الهيكل التنظيمي للوحدة الحكومية؛
  - ينبغي أن تكون مراكز التكلفة ذات حجم ملائم بدرجة يمكن تخصيص نسبة معقولة من التكاليف عليها مباشرة؛
  - يجب أن يكون نوع ونطاق الأنشطة مشتركا بالنسبة للمراكز المتشابهة في أكبر عدد من الوحدات المتماثلة؛
  - يُفترض أن يتولى كل مركز تأدية نوع واحد من النشاط كلما كان ذلك ممكنا؛
  - يجب تحديد مراكز التكلفة بطريقة تعكس مدى التغير في التكلفة من حيث علاقتها بحجم النشاط.

### 3-2- استخدام أساس الاستحقاق في قياس وتحديد التكاليف:

لتطبيق محاسبة التكاليف لا بد من استخدام أساس الاستحقاق، باعتباره يوفر جميع البيانات الأساسية واللازمة لتطبيق محاسبة التكاليف.

### 3-3- يجب أن تكون بيانات التكلفة قابلة للتسوية مع بيانات المحاسبة العمومية:

يراعى هذا المعيار بشكل أساسي عند إعداد دليل عناصر التكلفة، إذ يجب أن يُؤخذ في عين الاعتبار عند إعداد عناصر التكلفة تسهيل عملية المطابقة بين كل من سجلات نظام المحاسبة العمومية محاسبة التكاليف، وذلك من خلال التوافق بين دليل عناصر التكلفة ودليل حسابات نظام المحاسبة العمومية الذي يرتبط بشكل مباشر بتقسيمات النفقات في الموازنة العامة للدولة.

### 3-4- يجب تحديد وقياس التكلفة وفق أسس متسقة وموحدة:

إذ يؤكد هذا المعيار أن تكون فترة قياس التكلفة متسقة مع طبيعة النشاط وموحدة خلال الفترات ومع الوحدات الحكومية الأخرى المتماثلة، بحيث يمكن مقارنة أداء الوحدة خلال فترات مختلفة ومقارنة أدائها مع أداء الوحدات الحكومية المتماثلة، كما ينبغي أيضا مراعاة الدقة والثبات في استخدام مفاهيم التكلفة عند تبويب عناصر التكاليف مما يسهل من عملية الرقابة على التكاليف والمقارنة بين الفترات.

### 3-5- محاسبة الأصول الثابتة:

تسهم الأصول الثابتة بمختلف أنواعها بشكل كبير في تأدية الوحدات الحكومية لأنشطتها وخدماتها، وإن النفقات المستنفذة لهذه الأصول (الاهتلاكات) تمثل عنصرا مهما من عناصر التكاليف.

### 3-6- الإفصاح العادل عن التكاليف في القوائم والتقارير المالية الحكومية:

يركز هذا المعيار على دور محاسبة التكاليف كنظام معلومات من خلال تقديم المعلومات عن كلفة الخدمات المقدمة والبرامج المنفذة، والتي تقيد في تقييم أداء الوحدات الحكومية في الإستغلال الأمثل للموارد المخصصة لها.

### 4- استخدامات نظام محاسبة التكاليف التي تخدم نظام المحاسبة العمومية:

استخدام محاسبة التكاليف في نظام المحاسبة العمومية سابقا لم يكن معروفا فكان محدودا، ولا يتعدى استخدامه قياس التكاليف بعد حدوث الحدث أو احتساب تكلفة السلع والخدمات التي قدمتها الدولة لأغراض التحليل المالي. فعندما كان يراد الحصول على معلومات عن التكاليف لغرض تحديد كلفة بعض الخدمات المقدمة كانت تستخرج من نظام المحاسبة العمومية.

أما عندما كان يجري احتساب التكاليف بصورة منفصلة عن نظام المعلومات المحاسبية فإن اجراءات احتساب التكاليف قد تعتبر في هذه الحالة عملا احصائيا خاصة عندما يجري القيام به بصورة غير مستمرة أو منتظمة وإنما في حالات معينة أو فقط عند إجراء دراسة خاصة.

إن هذا الدور المحدود لمحاسبة التكاليف في نظام المحاسبة العمومية قد تغير كثيرا في بعض الدول المتقدمة، إذ تعلق محاسبة التكاليف في الوقت الحاضر دورا متميزا حيث يجري استخدام بعض التطبيقات لطرق محاسبة التكاليف بصورة مطردة.

إن الزيادة المطردة في الحاجة إلى الخدمات العامة تبعا للزيادة في الموارد العامة قد اجبرت الحكومات إلى استخدام الأسلوب الحديث للإدارة المالية والتي تتضمن استخدام التكاليف حيث قامت بعض الحكومات بتطبيق مقاييس إدارة الجودة الشاملة ومقاييس مقابلة المجهودات المبذولة بالمنجزات المتحققة، لأغراض تقييم الأداء والتي تتطلب توفير معلومات في الوقت المناسب عن التكلفة الإجمالية للموارد المستهلكة عند تقديم الخدمات العامة.

لقد أصبح الأداء مفهوما جوهريا وهاما لجميع المنظمات باختلاف اشكالها القانونية وأهداف أنشطتها سواء كانت خاصة أم حكومية، إذ يعبر عن قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها وانعكاس لكيفية استخدام المنظمة للموارد المالية والبشرية واستغلالها بالصورة التي تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها.1

### 4-1- استخدام محاسبة التكاليف في إعداد الموازنة:

وبعد استخدام نظم الموازنات الحديثة (موازنة البرامج والأداء وموازنة التخطيط والبرمجة والموازنة الصفرية) تطلب الأمر استخدام التكاليف في تقدير تكاليف البرامج والأنشطة خاصة في الموازنة الصفرية، حيث يتطلب الأمر إعادة تقييم البرامج والأنشطة لكافة الوحدات الحكومية سنويا، بينما لم يكن الحال كذلك في الموازنة التقليدية حيث تعتمد تقديرات الإيرادات والنفقات العامة على الأسلوب غير المباشر وبهذا أصبح احتساب التكاليف في الموازنات العامة الحديثة المطبقة غالبا في الدول المتقدمة يتم قبل حدوث الحدث، وبالتالي فإن تكاليف السلع والخدمات التي تنوي الحكومة تقديمها تحسب وتوضع لها التخصيصات اللازمة لها في الموازنة، وتصبح التكاليف في هذه الحالة كمقياس أو مؤشر لكفاءة أداء الحكومة في

1 - إسماعيل خليل إسماعيل، نائل حسن عدس، مرجع سبق ذكره، ص: 123.

## الفصل الأول: الإتجاهات الحديثة لتطوير نظام المحاسبة العمومية

تقديم السلع والخدمات المطلوبة وبالنوعية الجيدة مع الالتزام بتكاليف البرنامج والأنشطة والتي يتم التخصيص على أساسها في الموازنة العامة للدولة. 1

عند اعتماد أساس الاستحقاق في إعداد الموازنة العامة تكون بيانات التكاليف التاريخية عن البرامج الحكومية المدخلات الأساسية لتقدير تكاليف البرامج الحكومية المماثلة التي سوف تتضمنها الموازنة، إضافة إلى ذلك يمكن الاستفادة من مفاهيم التكلفة في هذا المجال ومنها التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة، التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة. 2

ويعتقد Harey من جهة، أن من أهم المشاكل التي تواجه إعداد الموازنة وفقاً لمتطلبات الإدارة هي مشكلة تقرير وتحديد أهداف دقيقة وواضحة للبرامج الحكومية، الأمر الذي يستدعي مراجعة شاملة لاختصاصات وحدات الجهاز الإداري حتى لا تكون الأهداف المحددة غامضة وغير واضحة. ومن جهة أخرى نرى رأي Steiner الذي يؤكد أن صعوبة تحديد الأهداف الرئيسية (طويلة الأجل) تنعكس على صعوبة تحديد الأهداف الفرعية (متوسطة الأجل) بدقة والتي تقرها الوحدات الحكومية لأن تحديد الأهداف يؤثر على صياغة البرامج. 3

### 4-2- محاسبة التكاليف كآلية مساعدة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات في الوحدات الحكومية:

يعتبر نظام محاسبة التكاليف نظام معلومات يهدف إلى توفير معلومات قيمة ومفيدة لإدارة الهيئة العامة لمساعدتها في القيام بوظائفها المختلفة من تخطيط رقابة واتخاذ القرارات، حيث تحتاج الإدارة إلى معلومات دقيقة وسريعة حول التكاليف، وتتصف بخصائص معينة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرار المناسب، فمحاسبة التكاليف تعمل على تقديم قوائم وتقارير متابعة فورية ودورية وفقاً لنماذج تحليلية مختلفة أهمها: 4

- تقارير دورية داخلية متعلقة بالتخطيط والرقابة وتقييم الأداء؛

- تقارير دورية داخلية متعلقة بتخصيص الموارد؛

- تقارير غير دورية تتعلق برسم السياسات والإجراءات العامة التي تساعد على اتخاذ القرارات الإستراتيجية والعملية.

تضمن التقارير السابقة عناصر النفقات مبنية بحسب مؤشرات مختلفة، بحيث تعطي تفسيرات ودلالات عن كفاءة الاستخدام لقوى عاملة وآلات ومستلزمات سلعية، وبيان عناصر النفقات المستخدمة بشكل كمي ونقدي والانحرافات المعيارية الناتجة، مما يمكن الإدارة من رسم السياسات الصحيحة واتخاذ القرارات الفنية والإدارية الرشيدة، واختيار البدائل المناسبة بين البدائل المتاحة؛ هذا ويعد كل من التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات من أهم وظائف الإدارة في الوحدة

1 - إسماعيل خليل إسماعيل، نائل حسن عدس، مرجع سبق ذكره، ص: 124.

2- يوسف السعيد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص: 80.

3- محمد خالد المهاني، الأساليب الحديثة في الإدارة المالية الحديثة، مجلة إدارة المال العام - التخصيص والاستخدام، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2010، ص: 95.

4- محمد خالد المهاني، مرجع سبق ذكره، 2009 ص: 88.

الحكومية، ويُقاس نجاح أي إدارة في مدى تحقيق الوحدة للأهداف المحددة لها في الخطة، في حين تشكل الرقابة الوظيفية الأساسية التي تمكن الإدارة من متابعة حسن تنفيذ هذه الخطة واكتشاف مواطن الضعف والخلل فيها وتصحيحها.<sup>1</sup> ومما سبق يمكن القول أن استخدام محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية أصبح مطلباً أساسياً فرضته الاتجاهات الحديثة في المحاسبة والرقابة على أداء الوحدات الحكومية، وتحديث أعداد الموازنة العامة للدولة لما لها من دور فعال في زيادة كفاءة وفعالية نظام المحاسبة العمومية، وعليه يعتبر اعتماد محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية كأحد أهم التوجهات المتبناة لدعم تحديث نظام المحاسبة العمومية.

### المطلب الرابع: اعتماد محاسبة المسؤولية كنظام ثانوي داعم لنظام المحاسبة العمومية

ضخامة حجم الوحدات الحكومية والوحدات الاقتصادية وتعقد أعمالها أصبح من الصعب إدارة تلك المؤسسات من قبل الإدارة العليا فقط، لذلك ظهرت الحاجة إلى تفويض الصلاحيات والمسؤوليات للأفراد والمستويات الإدارية الأخرى لإدارة العمل بكفاءة وفعالية، فظهرت الحاجة إلى نظام محاسبة المسؤولية بوصفه أسلوباً رقابياً ومحاسبياً من أجل خدمة الإدارة في تقييم أداء المسؤولين في المستويات الإدارية المختلفة من حيث الالتزام بالتكاليف والإيرادات والأهداف وذلك من خلال التقارير.

#### 1- محاسبة المسؤولية في الوحدات الحكومية:

تعرف محاسبة المسؤولية بأنها: « عبارة عن نظام يقوم بتجميع تقارير دورية وإعدادها عن المعلومات المتعلقة بالتكاليف والإيرادات الخاصة بكل مركز مسؤولية موجود في المنشأة، بهدف تمكين الإدارة العليا من القيام بوظيفة التخطيط والرقابة على أداء هذه المراكز. »<sup>2</sup> وعُرف نظام محاسبة المسؤولية على أنه: « ذلك النظام الذي يقيس ويقارن بين المخطط له (الموازنات التخطيطية) والمنفذ فعلياً (النتائج الفعلية) لكل مركز مسؤولية على حدى. »<sup>3</sup> وتهدف محاسبة المسؤولية لتطوير المحاسبة والتقارير الرقابية، ولا يتطلب ذلك إجراء تغيير في مبادئ أو نظرية المحاسبة، وإنما يتطلب تطور النظام المحاسبي القائم ونظام التقارير من خلال الربط المباشر مع الهيكل التنظيمي للوحدة الحكومية، وهي بذلك تعطي لتقارير الرقابة قوة وأهمية إذ أنها تحمل مسؤولية النتائج التي تعكسها التقارير بالأشخاص المسؤولين عن الأداء في الوحدة.<sup>4</sup>

1- نادية مغني، مرجع سبق ذكره، ص: 59.

2 - عبد الحكيم مصطفى جودة، مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الفنادق الأردنية -دراسة ميدانية -، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، المجلد 09، العدد 02، عمان، الأردن، 2009، ص: 29.

3 - Horngren .T, Sandem .L, Stratton .M, Management and Cost accounting , Prentice -Hall Inc, 3th edition, London, 2005, p :958.

4- سر الختم حمدان صديق عمر، كمال أحمد يوسف، دور نظام المحاسبة المسؤولية في تقويم جودة أداء الوحدات الحكومية، مجلة الدراسات العليا، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، العدد 12، 2015، ص: 9.

### 2- أهداف محاسبة المسؤولية في الوحدات الحكومية:

يتمثل الهدف الرئيسي لنظام المحاسبة في تمكين المستويات الإدارية المختلفة والمسؤولين عن وحدات الإشراف من الرقابة على عناصر الإيرادات والتكاليف، كما يمكن من قياس الأداء داخل وحدات الهيكل التنظيمي، ويسمح للمسؤولين باتخاذ الإجراءات الصحيحة داخل المنظمة، كما توجد أهداف أخرى تتمثل في النقاط الآتية: 1-

- يهدف نظام محاسبة المسؤولية إلى إيجاد علاقة مباشرة بين التكاليف والإيرادات والأشخاص المسؤولين عنها على أساس إمكانية التحكم والقابلية للرقابة، لتتبع المسؤولية عن هذه التكاليف والإيرادات.

- يهدف نظام محاسبة المسؤولية إلى تبويب وتجميع وتحليل عناصر التكاليف والإيرادات بالنسبة لوحدة المسؤولية، حيث يمكن تحديد حجم المشكلات الإدارية والانحرافات بالنسبة لكل فرد أو مستوى إداري مسؤول، تمهيدا لإتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

معرفة أهداف محاسبة المسؤولية على مستوى الوحدات الحكومية يؤدي إلى فهم أفضل لكيفية الاستفادة من هذا النظام في هذه الوحدات، ونذكر أهم هذه الأهداف: 2-

- يهدف إلى تقييم الأداء بكل مستوى من المستويات الإدارية للهيكل التنظيمي بشكل مستقل، وتقييم الأداء للوحدة ككل، فمحاسبة المسؤولية هي أسلوب لرقابة تنفيذ الخطط عن طريق متابعة تنفيذ الأحداث، وتقييم أداء كل مركز مسؤولية، والتعرف على الانحرافات، وإتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لإمكانية تنفيذ البرامج والخطط الموضوعة لكل مركز من مراكز الإشراف والمسؤولية.

- تساهم محاسبة المسؤولية في تطبيق نظام الإدارة بالأهداف وتعرف الإدارة بالأهداف بأنها طريقة يقوم من خلالها الرئيس والمرؤوس معا بتحديد الأهداف للمنشأة، وتحديد مجالات النتائج المتوقعة واستخدام تلك النتائج في توجيه الأداء الإداري، وفي تقويم إنجازات العاملين بالمنشأة.

- تهدف محاسبة المسؤولية لتطوير المحاسبة والتقارير، ويتطلب ذلك تطور النظام المحاسبي القائم ونظام التقارير من خلال الربط المباشر مع الهيكل التنظيمي للوحدة الحكومية، وهي بذلك تعطي لتقارير الرقابة قوة وأهمية إذ أنها تحمل مسؤولية النتائج التي تعكسها التقارير بالأشخاص المسؤولين عن الأداء في الوحدة.

### 3- المقومات الأساسية لمحاسبة المسؤولية في الوحدات الحكومية:

إن مقومات أي نظام محاسبي هي عبارة عن الأسس والأدوات والإجراءات التي يركز عليها هذا النظام المحاسبي في التطبيق العملي، ويمكن تحديد المقومات الرئيسية التي يعتمد عليها تطبيق نظام محاسبة المسؤولية على مستوى الوحدات الحكومية كما يلي: 3-

1- سرحان زياد حوري، أحمد محمد العمري، مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الأردنية -دراسة ميدانية -، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 9، العدد 2، الأردن، 2013، ص: 374.

2- سر الختم حمدان صديق عمر، كمال أحمد يوسف، نفس المرجع أعلاه، ص: 9-10.

3- نادي مغني: مرجع سبق ذكره، ص: 51-54. بالتصرف.

### 3-1-1- تحديد مراكز المسؤولية:

وهذا يتطلب وجود هيكل تنظيمي إداري واضح يتناول بالتفصيل تحديد المسؤوليات، وتحديد السلطات ومدى مركزيتها أو لامركزيتها لكل مستوى إداري أو مركز مسؤولية على حده، مع توضيح الاتصالات في التنظيم ككل، سواء الاتصالات الرأسية حسب تسلسل المراتب أو الاتصالات الأفقية حسب التخصص الوظيفي، وبصورة يراعى فيها تكافؤ السلطة مع المسؤولية لتكون عملية التقييم والمساءلة موضوعية، ويمكن تقسيم مراكز المسؤولية في الوحدات الحكومية إلى:

**3-1-1-1- مركز التكلفة:** هو دائرة نشاط يكون مديرها مسؤولا أساسا عما يحدث بها من تكاليف فقط، ويكون هدفه تخفيض التكلفة إلى أدنى حد ممكن، أما الإيرادات ورأس المال المستثمر فلا يدخل في نطاق مسؤوليته ومساءلته، وفي مركز التكلفة تكون عناصر التكاليف (كلها أو بعضها) خاضعة لتحكم مدير المركز وبالتالي يكون المدير مسؤولا عنها، لأنه يستطيع بقراراته وتصرفاته وتصرفات مرؤوسيه أن يؤثر فيها ويخضعها لرقابته.

**3-1-1-2- مراكز الإيراد:** يكون مدير مركز الإيراد مسؤولا عن تحقيق الإيرادات بصورة أساسية، ويعتبر مدير مركز جباية الضرائب والرسوم من الأمثلة البارزة عن مراكز الإيراد، وعادة ما يكون مدير القسم مسؤولا أيضا عن التكاليف المتعلقة بتحصل الإيراد.

**3-1-1-3- مركز الاستثمار:** هو دائرة نشاط يكون مديرها مسؤولا أساسا عما يحققه من إيرادات وما يسببه من تكاليف ومصروفات إضافة إلى مراعاة ما تم استثماره من موارد وأصول في مركز المسؤولية، إذ يتم فيه قياس وتقييم الأداء بتتبع التكاليف والإيرادات من جهة، وتتبع رأس المال المستثمر في مركز المسؤولية من جهة أخرى، وهكذا يمكن قياس وتقييم الأداء بصورة أفضل نظرا لأن تتبع عناصر الأداء (بما في ذلك رأس المال المستثمر) يؤدي إلى تنمية حس المسؤولية في الوحدات الحكومية.

### 3-2- تحديد معايير الأداء مسبقا:

إن عملية محاسبة المديرين على نتائج قراراتهم وأعمالهم تتطلب وجود معايير أو مقاييس نموذجية للحكم على مدى كفاءة أدائهم وفعاليتهم في تحقيق أهداف الخطة المعتمدة. ولكي يحقق المعيار الأهداف الإدارية للرقابة والتخطيط يجب أن يتصف بالصفات التالية:

**3-2-1- الواقعية:** فيجب ألا يكون المعيار نظريا أو مثاليا صعب التحقيق فيؤدي إلى إحباط المسؤولين عن تنفيذه، كما يجب أن لا يكون سهل المنال كالمعيار التاريخي الممكن الوصول إليه دونما بذل جهد إضافي، وإنما يجب أن يكون المعيار واقعا يراعي المسموحات الطبيعية ويمكن تحقيقه في ظروف العمل الكفاء وبتابعة إدارية جيدة؛

**3-2-2- المشاركة:** فالمسؤولون عن تحقيق المعيار والقائمون على تنفيذه في مراكز المسؤولية المختلفة يجب أن يشاركوا في إنشائه، لأن مشاركتهم تمنحهم الإقتناع والرضا فتحفزهم لتحقيق الأهداف الموضوعية، وتجعلهم يتقبلون الإنحرافات ويعترفون بالمسببات التي تظهر بعد التحليل؛

**3-2-3- الشمولية:** فالمعايرة يجب أن تشمل جميع جوانب الأداء المختلفة في مركز المسؤولية، لأن المعايرة الجزئية لبعض العمليات في مركز المسؤولية لا تسمح بالتقييم الموضوعي للأداء وتحليل الانحرافات وتحديد مسيبتها؛

**3-2-4- الثبات النسبي:** فتغيير المعايير وتعديل الموازنات التي تعتمد على هذه المعايير خلال فترات قصيرة، كل ذلك سوف يؤدي إلى زعزعة الثقة في الخطة نفسها، وبالتالي عدم اقتناع المسؤولين بتنفيذها. فالمعايير والخطة يجب أن تبقى ثابتة على الأقل خلال الدورة المالية الواحدة؛

**3-2-5- الدقة والوضوح:** فالمعايير يجب أن تكون دقيقة ومفهومة من قبل جميع المسؤولين، وتتسم بالوضوح بحيث يمكن إجراء المقارنة بسهولة لتحديد الانحرافات، ويجب أن يمتد الوضوح والفهم إلى مستوى العاملين المنفذين في المراكز ليستوعبوا المعايير وبيانات الموازنة وأهدافها معرفة مدى الجهد المطلوب، ويسعوا إلى تحقيق الأهداف الموضوعية بمشاركة وقناعة منهم.

**3-3- تصميم نظام للتقارير الرقابية:**

ويتم ذلك وفقاً لنطاق المسؤولية وبشكل يتطابق مع النظام المحاسبي ومع الهيكل التنظيمي للوحدة الحكومية، توضح هذه التقارير المشاكل والصعوبات التي تواجه الإدارة في مراكز المسؤولية أثناء التنفيذ، وكذلك حجم الانحرافات عن الخطة الموضوعية وتشخيص أسباب الانحرافات لتبليغ الإدارة العليا عند الضرورة.

### **3-4- نظام الجزاء (الحوافز) يدفع المسؤولين إلى التحسين في الأداء:**

تسعى محاسبة المسؤولية إلى التوفيق بين أهداف العاملين والوحدة الحكومية، وموضوعية المساءلة والعدالة في التقييم، وهذا يتطلب توفير نظام للحوافز باعتبارها أحد المقومات الضرورية لجعل محاسبة المسؤولية أكثر موضوعية وفاعلية، فنجد أن إشباع الحاجات المعنوية يتم عن طريق نظام المشاركة والحوافز المعنوية، أما إشباع الحاجات المادية فيتم عن طريق نظام الأجور والحوافز المادية.

### **4- استخدامات نظام محاسبة المسؤولية التي تخدم نظام المحاسبة العمومية:**

#### **4-1- مزايا تطبيق محاسبة المسؤولية في الوحدات الحكومية التي تدعم نظام المحاسبة العمومية:**

يحقق تطبيق نظام المحاسبة المسؤولية في القطاع العام عدة مزايا لكل من متخذي القرار، والمستفيدين من الخدمة...

سواء ما يتعلق بالجانب الإداري أو الجانب المالي والمحاسبي، ومن هذه المزايا: 1

- يمكن من ضبط المسؤولية، والحد من التهرب منها؛

- يساعد في قياس التكلفة بشكل دقيق على مستوى الأقسام والدوائر والوحدات الحكومية؛

- التقييم الدقيق للموارد البشرية؛

- يضمن للمستخدمين الاستفادة من التعامل مع جميع الأقسام والأنشطة المكونة لتلك الأقسام باعتبارها مراكز للتكلفة أو الإيراد، كما أن كل مركز من تلك المراكز يعتبر مسؤولاً مسؤولية تامة عن تكاليفه وإيراداته، حيث في حال تداخل عمل أي

1- حمدان محمد حياصات، صبري ماهر مشتهي، أثر أساس استحقاق المعدل في تطبيق محاسبة المسؤولية في الدوائر الحكومية - دليل من الأردن -، دورية الإدارة

العامّة، المجلد تاحسون، العدد الثاني، 2010، ص: 241.

## الفصل الأول: الإتجاهات الحديثة لتطوير نظام المحاسبة العمومية

قسم من الأقسام في المنظمة، مع أقسام أخرى. فإن تكلفة هذا العمل تقسم وتوزع على تلك الأقسام حسب نسبة العمل المنجز من قبل كل قسم.

بالإضافة إلى ما سبق نجد أن استخدام محاسبة المسؤولية في الوحدات الحكومية يحقق مزايا منها: 1

- يوفر الدافع للإصلاح الإداري والمالي، حيث أن المساءلة وبشكل موضوعي ستؤدي إلى النقاش والحوار المفتوح بحثاً عن الأفضل لتأثير ذلك على الجميع فيما لو كانت هناك جدية في التطبيق، وبالتالي فهناك علاقة بين النضج الإداري والمساءلة وكل منهما يؤثر على الآخر؛

- يمكن من معرفة استخدام الموارد على المستوى الجغرافي، بحيث تساعد في تقييم مدى استفادة المناطق المختلفة من الإنفاق الحكومي والتخصيص المتوازن للموارد حسب احتياجات هذه الأقاليم باعتبارها أحد مكونات الجهاز التنظيمي التي تجمع التكاليف على أساس أقسامه المختلفة؛

- يؤدي إلى الإفصاح عن التوزيع الجغرافي للإنفاق الأمر الذي يساعد في التخطيط العام والمساءلة؛

- يساعد في تقييم أداء التنظيم من القاعدة إلى القمة، باستخدام معايير لتقييم الأداء تختلف حسب المستوى التنظيمي، فكلما اقتربنا من القاعدة كان التقييم على أساس معايير تفصيلية كمية، وكلما اقتربنا من قمة التنظيم كانت المعايير شاملة وترتبط بمدى تحقيق الأهداف العامة، فكفاءة الأقسام تؤدي في النهاية إلى كفاءة التنظيم ككل؛

- يمكن من جعل الأشخاص مدركين لأهمية المعلومات في قراراتهم ومن ضمنها ترشيد الإنفاق واحتواء التكاليف، سواء كانت ضمن مسؤولياتهم أو خارج نطاق مسؤولياتهم، ولكن يراود للقسم الاهتمام بها والتأثير على متخذ القرار بحثاً عن تحسين الأداء؛

- يساعد في إعداد موازنات تفصيلية، كما أنه يمكن من معرفة الإنفاق الفعلي حسب هذه المراكز التي أعدت على أساسها الموازنات، كما يمكن من إعداد تقرير مقارنة الإنفاق الفعلي بالإنفاق المقدر على مستوى مراكز التكلفة الموافق عليها داخل التنظيم؛

- يؤدي إلى قياس التكلفة على مستوى الأقسام والمراكز بدلا من قياسها على مستوى إجمالي، مما يساعد في قياس تكلفة الخدمات العامة حسب نوعها وحسب القسم التي تؤديها أو تشترك في أدائها؛

- لا يتعارض تطبيق نظام محاسبة المسؤولية مع أنظمة الموازنة العامة وكذلك نظام المحاسبة العمومية بتعليماته المالية، حيث أن تطبيقه يساعد في فعالية نظام المحاسبة العمومية بدون أي معارضة نظامية له، ذلك أن نظام محاسبة المسؤولية نظام داخلي يمكن استخدام مخرجاته من قبل من هم خارج الوحدة الإدارية من أجهزة رقابية؛

1- حسين خشارمه، أحمد العمري، قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الأردنية -دراسة ميدانية، أبحاث اليرموك -سلسلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة اليرموك، 2004، ص ص: 263-264.

## الفصل الأول: الإتجاهات الحديثة لتطوير نظام المحاسبة العمومية

- يمكن من إتاحة معلومات عن أداء الأقسام في الوقت المناسب للمستفيدين منها للمساعدة في تحسين أداء الأقسام باتخاذ الإجراءات المناسبة، كما تساعد كلا من الإدارة العليا والأجهزة الرقابية في أداء مهامها بشكل أكثر فعالية. إضافة إلى أن هذا الأسلوب يساعد الجهات الرقابية في الحكم على مدى جودة الرقابة الداخلية خصوصا فيما يتعلق منها بالرقابة الإدارية.

### 4-2- دور نظام محاسبة المسؤولية في بناء الأنظمة الرقابية في الوحدات الحكومية:

هناك دور فاعل لنظام محاسبة المسؤولية في بناء الأنظمة الرقابية في الوحدات الحكومية ويتضح هذا من خلال النقاط

التالية: 1

- يعمل نظام محاسبة المسؤولية على تقسيم المؤسسة لمجموعة من مراكز المسؤولية ووضع شخص مسؤول عن إدارة هذا المركز وإدارة نشاطه، مما يزيد من فاعلية عملية الرقابة؛

- يتطلب نظام محاسبة المسؤولية وجود أهداف محددة لكل مركز مسؤولية حيث يتم وضعها بالاستناد إلى الخطط الموضوعية، وبعد تنفيذ هذه الخطط تبدأ عملية الرقابة، وبذلك فإن توفير متطلبات عملية الرقابة يتطلب وجود نظام محاسبة المسؤولية يحدد الخطط والأهداف التي يسعى إلى تنفيذها؛

- في ظل نظام محاسبة المسؤولية توضع الأهداف بعد مناقشتها مع مدراء مراكز المسؤولية لكي تكون هذه الأهداف واقعية وقابلة للتنفيذ من قبلهم الأمر الذي يساهم في تطبيق مفهوم الرقابة على مدراء مراكز المسؤولية؛

ويتضح أن تطبيق كل من محاسبة المسؤولية والرقابة على التكاليف يعتبران ضروريان لتحميل كل مركز مسؤولية بالتكاليف التي تدخل في نطاق رقابة هذا المركز، وبالتالي لا مكان لوجود فكرة التكاليف غير الخاضعة للرقابة في الوحدات الحكومية التي تطبق نظام محاسبة المسؤولية، فكافة التكاليف ضمن مفهوم محاسبة المسؤولية تخضع للرقابة. 2

وبناء على ماسبق، نجد أن نظام محاسبة المسؤولية يتميز بمكانة هامة في تحسين أداء الوحدات الحكومية من خلال تحقيق التوافق والإنسجام بين أهداف مراكز المسؤولية وأهداف الوحدة الحكومية، والتعرف على قدرة كل مسؤول عن مراكز المسؤولية في تحقيق الكفاءة المناسبة في استخدام واستغلال الموارد المخصصة، لذا يعتبر من التوجهات المهمة التي تم تبنيها لتحديث نظام المحاسبة العمومية وجعله أكثر فعالية وكفاءة، يعمل على تحسين أداء الوحدات الحكومية والمساهمة في ترشيد الإنفاق الحكومي.

1- علي حسن إبراهيم الجديبة، قياس إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في الأجهزة الحكومية الفلسطينية -دراسة ميدانية-، مذكرة

ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2007، ص ص: 88-89.

2 - Farrara William L, Responsibility Accounting – a basic control concept, national association of accounting, 1964, p :11.

### خلاصة الفصل الأول

التطور الفكري لنظام المحاسبة العمومية والذي فرضته الحاجة إلى مواكبة الدور الحديث للدولة وإتساع مجالاته، انعكس على أهداف المحاسبة العمومية فأصبحت تسعى إلى تحسين الإبلاغ المالي للقوائم المالية، بهدف تفعيل الأداء الحكومي وتعزيز المساءلة والشفافية في الأجهزة الحكومية.

وكون نظام المحاسبة العمومية التقليدي يركز على استخدام الأساس النقدي في إثبات العمليات المالية، حال دون تحقيق الأهداف المرجوة، ما حتم ضرورة تحديث نظام المحاسبة العمومية وجعله يتماشى والتطورات المالية والمحاسبية الدولية، بالإعتماد على مقومات تفرض ضرورة تحديث النظام المحاسبي للدولة، الذي يساهم في توفير الظروف الملائمة التي تسمح بوضع نظام محاسبي يتوافق مع المتطلبات الدولية ويستجيب للتطورات العلمية في مجال المحاسبة، وهذا من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وجعلها كإطار مرجعي للعمل المحاسبي، كما يتطلب ضرورة تحديث نظام الموازنة العامة للدولة بالانتقال من موازنة البنود إلى الموازنة المركزة على النتائج والأهداف وفقا للأساليب الحديثة وتطبيقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، كما أوصت عديد المنظمات الدولية باعتماد الأساليب الحديثة لجعل الموازنة العامة أكثر شفافية وعلائية، إضافة إلى ضرورة تطوير المعايير الدولية لرقابة المالية والمحاسبة من أجل تطوير طرق وأساليب الرقابة، وتفعيل الدور الحديث للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

كما ويعتمد تحديث نظام المحاسبة العمومية على توجهات حديثة يستوجب تبنيتها، ولهذا تم التوجه نحو تطوير الوحدة المحاسبية الحكومية وتطبيق أسلوب الإعتمادات المخصصة بمفهومه الحديث، الذي يسمح بالمساءلة المالية، وجعل الوظيفة المحاسبة وظيفية إحصائية ورقابية، والتوجه نحو استخدام أساس الإستحقاق كآلية تعمل على توفير معلومات مالية شاملة وكاملة ودقيقة عن القوائم المالية بما يتلاءم واحتياجات مستخدميها، زيادة على ذلك ضرورة الإستفادة كل نظامي محاسبة التكاليف ومحاسبة المسؤولية، ودمجهم في نظام المحاسبة العمومية يؤدي إلى رفع كفاءة وفعالية هذا الأخير، من حيث متابعة وتنفيذ الخطط والبرامج ومراقبة الأداء والتقرير على الإنحرافات إن وجدت، وتفسير وجودها، بهدف تسهيل إتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة بشأنها، وكذا تحسين الأداء الإداري للوحدات الحكومية، والذي يضمن تحسين أداء الأجهزة الحكومية ككل.



### تمهيد

في خضم التغيير المتسارع والمضطرب الذي عرفه القطاع العام، تسعى الحكومات الحديثة إلى مواكبة التطورات المتلاحقة بشتى الطرق من خلال إدارة أداء الأجهزة الحكومية سعياً منها إلى تحقيق التطور، لذا نجد أن الإهتمام بأداء الأجهزة الحكومية احتل مساحات واسعة من خطط وبرامج الإصلاحات، ويرتبط هذا الإهتمام بفرص تحسين جودة الخدمات الحكومية وتبسيط الإجراءات، وكذا إحداث التغييرات في الأدوار الحكومية بالتركيز على منظومة صنع السياسات واتخاذ القرارات الإستراتيجية الهامة، في ظل محدودية الموارد العامة. غير أن المشكلة الأساسية التي تواجهها الحكومات في الوقت الراهن هي مشكلة أداء قبل أن تكون مشكلة ندرة الموارد والإمكانيات، وأن البحث عن أجمع الأساليب لتحقيق الأهداف وتحسين الأداء في الأجهزة الحكومية بأقل تكلفة ممكنة يشكل أحد أهم الأولويات.

وعلى اعتبار قياس الأداء في الأجهزة الحكومية عنصراً هاماً من عناصر العمل الإداري والمحاسبي لتقييم مدى تحقيق الكفاءة والاقتصاد والفعالية في نتائج القطاع العام، بغرض ترشيد استخدام الموارد العامة، جعله مطلب أساسي لتحسين الأداء. وفي هذا الإطار، فإنه أصبح من الضروري البحث عن الطرق والآليات الحديثة التي تمكننا من تحسين الأداء بشكل يضمن تحقيق الكفاءة والفعالية، وهذا بالإعتماد على المحاسبة العمومية كنظام يساهم في قياس وتقييم أداء الأجهزة الحكومية ما يضمن تحسين الأداء من خلال الإتجاهات الحديثة التي عرفتها المحاسبة العمومية.

وبالتوجه نحو تحديث نظام الموازنة العامة للدولة، يعتبر أسلوب تسيير الموازنة المرتكز على النتائج من أكثر الأساليب الحديثة استعمالاً في السنوات الأخيرة، إلا أنه وبالإضافة إلى أهميته كأسلوب من أساليب التحفيز، يعتبر أسلوباً من أساليب قياس الأداء، والتوجه نحو استخدامه في الأجهزة الحكومية يؤثر على تحسين أدائها. وبغض النظر عما سبق، إلا أن اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الإستحقاق يؤدي إلى تحقيق جودة الإبلاغ، والذي بدوره يساهم في عملية قياس الأداء في الأجهزة الحكومية، وبالاعتماد على محاسبة التكاليف ومحاسبة المسؤولية كأنظمة داعمة لنظام المحاسبة العمومية لهما دور أساسي في تحسين الأداء.

بناءً على ما ورد آنفاً، وبغية التعمق أكثر في هذا العنصر، ولتوضّح من خلاله مدى مساهمة المحاسبة العمومية في

تحسين أداء الأجهزة الحكومية، تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث الآتية:

- المبحث الأول: أداء الأجهزة الحكومية بين المفهوم، المعوقات وأوجه التحسين؛
- المبحث الثاني: دور الإتجاهات الحديثة لتطوير المحاسبة العمومية في تحسين أداء الأجهزة الحكومية؛
- المبحث الثالث: أدوات قياس الأداء في ظل تسيير الموازنة المرتكز على النتائج.

المبحث الأول: أداء الأجهزة الحكومية بين المفهوم، المعوقات وأوجه التحسين.

يشهد العالم تغييرا كبيرا في مفهوم الإدارة الحكومية، وعملا متزايدا موجهها نحو تطوير وتوحيد الخدمات الحكومية المقدمة، لذا تزايد الإهتمام بموضوع الأداء في الأجهزة الحكومية مع تزايد التطورات الحاصلة في مختلف المجالات، فأصبح تحسين الأداء في الأجهزة الحكومية ليس خيارا وإنما مطلبا يستوجب ديمومته. وعلى هذا الأساس، يتم معالجة هذا المشكل من خلال التطرق لمفهوم أداء الأجهزة الحكومية وخصائصه، بالإضافة لمعوقاته وأوجه تحسينه.

### المطلب الأول: مفهوم الأداء في الأجهزة الحكومية

تسعى الحكومات الحديثة إلى مواكبة التطورات السريعة والمتلاحقة، بشتى الطرق من خلال إدارة أداء أجهزتها الحكومية بنفس منهج إدارة القطاع الخاص سعياً إلى تحقيق التطوير، وتقديم الخدمات في أفضل صورته، وذلك لمواجهة الكثير من التحديات، ومن هنا فإن الكثير من الحكومات استهدفت مجال الأداء لمواكبة التطورات الحاصلة.

#### 1- مفهوم الأداء:

يُحظى مفهوم الأداء بأهمية كبرى في تسيير المؤسسات، لذا نال ولا يزال يحظى باهتمام المتزايد من طرف الباحثين والمفكرين والممارسين في مجال الإدارة والتسيير، وهذا من منطلق أن الأداء يمثل الدافع الأساسي لوجود أي مؤسسة من عدمه، كما يعتبر العامل الأكثر إسهاما في تحقيق هدفها الرئيسي ألا وهو البقاء والإستمرارية.

يتصف الأداء بكونه مفهوماً واسعاً ومتطوراً، كما أن محتوياته تتميز بالديناميكية نظراً لتغير ظروف العمل وعوامل بيئتها الخارجية والداخلية على حد سواء، ومن جهة أخرى فقد أسهمت هذه الديناميكية في عدم وجود إتفاق بين الكتاب والدارسين في حقل التسيير فيما يخص المحتوى التعريفي لمفهوم الأداء رغم كثرة البحوث والدراسات التي تناولت هذا المفهوم، ويرجع ذلك إلى اختلاف المعايير والمقاييس المعتمدة في دراسة الأداء وقياسه.

يشير مفهوم الأداء في عمومته إلى ذلك الفعل الذي يقود إلى إنجاز الأعمال كما يجب أن تُنجز، والذي يتصف بالشمولية والاستمرار، ومن ثم فهو بهذا المعنى يعتبر المحدد لنجاح المنظمة وبقائها، كما يعكس في الوقت نفسه مدى قدرة المنظمة مع التكيف مع بيئتها أو فشلها في تحقيق التأقلم المطلوب.<sup>1</sup>

يمكن تعريف الأداء على أنه: "يمثل ذلك النشاط الشمولي المستمر والذي يعكس نجاح المنظمة واستمراريتها وقدرتها على التكيف مع البيئة، أو فشلها وانكماشها، وفق أسس ومعايير محددة تضعها المنظمة وفقاً لمتطلبات نشاطها، وعلى ضوء الأهداف طويلة الأمد، كما يمكن اعتباره قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها من خلال استخدام الموارد المتاحة بطريقة كفؤة وفعالة".<sup>2</sup>

1 - الشيخ الداوي، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مجلة الباحث، العدد 07، جامعة ورقلة، الجزائر، 2009، ص: 217.

2 - رزيق كمال، نماذج عربية لتحقيق التميز في الأداء الحكومي، المؤتمر الدولي للتنمية الإدارية - نحو أداء متميز للقطاع الحكومي -، معهد الإدارة العامة، الرياض، المملكة السعودية العربية، 1-4 نوفمبر 2009. ص4.

### 2- تعريف الأداء في الأجهزة الحكومية:

يُنظر إلى القطاع الحكومي (العام) باعتباره جزءاً من المنظومة المتكاملة للاقتصاد الوطني لأي دولة، فيشمل جميع الوزارات والمؤسسات العامة والهيئات والمصالح الحكومية التي تعتمد في موازاتها على الدولة وتهدف إلى تقديم خدماتها إلى الأفراد والمؤسسات المختلفة، وتنوع الخدمات الحكومية بين التفرد في تقديم الخدمة مثل: (الدفاع، حفظ الأمن الداخلي، القضاء)، وبين المشاركة في تقديمها مثل: (التعليم بكل مستوياته، الصحة والأنشطة الصناعية والتجارية)، وغير ذلك من الخدمات.

ويعرف الأداء الحكومي على أنه: "محصلة لكل من الأداء الفردي وأداء الوحدات التنظيمية الحكومية التي يعمل بها الأفراد، بالإضافة إلى تأثيرات البيئة الاجتماعية والاقتصادية والثقافية عليهما، بشرط محاولة أنظمة العمل في كل إدارة أن تحقق أكبر قدر ممكن من الإنتاج بأقل قدر من التكلفة، وفي أقل وقت ممكن، وعلى مستوى مناسب من الجودة".<sup>1</sup> ويعكس الأداء الحكومي لأي دولة الأداء الجزئي لأجهزتها الحكومية المختلفة من وزارات وهيئات وغيرها، بالإضافة إلى منظماتها الخاصة.

لذا يمكن القول أن الأداء في الأجهزة الحكومية: "هو محصلة لتفاعل عناصر البيئة الحكومية الداخلية منها والخارجية، من خلال تجميع أداء العاملين في الحقل الحكومي ضمن مصالحهم المختلفة زيادة على أداء هذه المصالح في إطار السياسات العامة للحكومة في إطار المكونات الاقتصادية والاجتماعية، الثقافية والسياسية، داخل الحدود الوطنية وخارجها ضمن التجمعات الجهوية والإقليمية والدولية".

### 3- خصائص الأداء في الأجهزة الحكومية:

انطلاقاً من التعريف السابق للأداء في الأجهزة الحكومية فإن هذا الأخير يتميز بعدة خصائص تفرقه عن أداء أي منظمة أخرى مهما كان طبيعتها - وإن كانت تلتقي معها في الخصائص العامة لكل تنظيم - حيث تكمن: 2

- تعددية جوانب الأداء بنوعية مصادره وتشعبية مآلاته نظراً لاعتبار الحكومة منظمة كبرى تميزت وظائفها بأبعاد سياسية واقتصادية واجتماعية وثقافية،...؛
- هرمية الأداء الحكومي بين المصالح المركزية والوسطى والدنيا مما جعل المعطيات التصاعدية (المعلومات) والخرى التنازلية (القرارات) تحدد تنافسيتها ويُقاس أداء فعاليتها؛
- تسلسلية تطبيق القرارات الحكومية في إطار تحسين أدائها من مجلس الحكومة إلى الوزارات إلى الولاية إلى البلدية، مما يجعل استراتيجية تحسين الأداء مرتبطة بمدى إستيعاب كل مستوى للقرارات الحكومية؛

1 - مشيب بن عايش القحطاني، قياس وإدارة الأداء في القطاع الحكومي في المملكة العربية السعودية، المؤتمر الثاني لمعهد الإدارة العامة والتنمية الإدارية في دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، 2011، ص ص: 71.

2 - بلغرة عبد اللطيف، رضا جاوحدوا، إشكالية تحسين أداء ورفع تنافسية الحكومة بين معوقات الحاضر وفرص المستقبل، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 08 و09 مارس 2005، ص: 223.

## الفصل الثاني: دور المحاسبة العمومية في تحسين أداء الأجهزة الحكومية

- تنوع الأجهزة الرقابية للأداء الحكومي وذلك مثل أجهزة الرقابة المركزية على مستوى الحكومة ذاتها، فضلا عن وظيفة الرقابة في كل وزارة، زيادة على أجهزة السلطة التشريعية للبرلمان ومجلس الأمة وانتهاءً بالأجهزة الرقابية الشعبية، وتعد هذه أجهزة رسمية حيث هناك أخرى غير رسمية مثل الصحافة المستقلة الحرة؛

- كما يتميز الأداء الحكومي بمؤشرات القياس الخاصة به والمتمثلة في درجة القبول الإجتماعي للقرارات الحكومية والتفاعل معها، وهذا على جميع الأصعدة السياسية والإجتماعية والثقافية، الداخلية منها والخارجية .

### 4- الإتجاهات الحديثة لتطوير الأداء في الأجهزة الحكومية:

ظهرت مجموعة من الأساليب الإدارية في إطار ضمان البقاء والاستمرار نشاط الأجهزة الحكومية، والتي تشكل مداخل حديثة لتطوير أداء الأجهزة الحكومية والبلوغ به إلى مستويات التميز والتفوق، ومن أبرز هذه الأساليب نجد:

**4-1- مدخل تمكين العاملين:** يمكن إرجاع جذور النظرية المرتبطة بهذا المدخل إلى أفكار مدرسة العلاقات الإنسانية التي برزت إلى الوجود كرد فعل لإهمال الجانب الإنساني في معادلات العمل التي تبنتها مدرسة الإدارة العلمية لفريدريك تايلور، وهي تقوم على تفويض المزيد من السلطة التنفيذية لهم وإشراكهم في صنع قرارات العمل.

ويعرف التمكين بأنه: " تفويض أو منح أو إعطاء السلطة القانونية لشخص ما "، كما يعرف على أنه: " شعور والتزام وظيفي لصيق ناتج عن إحساس الموظف بالقدرة على على اتخاذ القرارات، وتحمل المسؤولية، وأن أداءه يُقاس بالنتائج، وأنه يُنظر إليه على أنه شخص مفكر ويُسهم في الأداء تطويره." 1

ومن خلال ما سبق يمكن القول أن تمكين الأداء العاملين يقوم على إشراك العمال في إدارة المنظمة وصنع قراراتها في اتجاه يصب على زرع الثقة في نفس الموظف وإشعاره بأنه عامل مهم في تحقيق أهداف المنظمة ونمائها، وأن العاملين باختلاف مواقعهم إنما هم شركاء لهم قيمة وأهمية في رسم رسالة المنظمة وفي تحقيق أهدافها.

وتشير نتائج البحوث في هذا المجال إلى تمكين الأداء العاملين في دعم كفاءة وفعالية الأداء والإنتاجية في منظمات الأعمال للقطاع العام والخاص، حيث وجد بأن هناك علاقة موجبة قوية بين التمكين لبناء الثقة بنفوس العاملين في المنظمات، وبين الرضا الوظيفي وجودة القرارات، والانتماء للمنظمة، ووضوح دور المسؤولية الوظيفية، ووضوح دور الأداء الإنتاجي، وتصميم الوظائف ووسائل الرقابة، والعلاقة بين الوحدات الإدارية والإبداع. ووجد بأن تدني فاعلية المنظمة له علاقة بضعف التمكين الذي يولد ضعف الثقة بين العاملين والإدارة. إن مثل هذه النتائج تؤكد مدى الحاجة إلى زيادة استثمار هذا المدخل في أجهزة الدول النامية بغية تحسين الأداء في الأجهزة الحكومية.

**4-2- مدخل إعادة الهندسة:** يركز أسلوب إعادة الهندسة على التغيير الجذري في عمليات المنظمة من أجل تطوير الإنتاجية في كمها وكيفها ومناولتها بهدف إرضاء العملاء. ويعود ظهور أسلوب إعادة الهندسة إلى عام 1990 على يد مايكل هامر الذي يعرف إعادة الهندسة رفقة جيمس شامبي بأنها: " البدء من جديد ، أي البدء من نقطة الصفر، وليس إصلاح وترميم الوضع القائم، أو إجراء تغييرات تجميلية تترك البنى الأساسية كما كانت عليه. كما لا يعني ترقيع ثقبوب

1 - رزيق كمال ، مرجع سبق ذكره، ص ص: 09. بالتصرف.

## الفصل الثاني: دور المحاسبة العمومية في تحسين أداء الأجهزة الحكومية

النظم السارية لكي تعمل بصورة أفضل ، وإنما يعني التخلي التام عن إجراءات العمل القديمة الراسخة والتفكير بصورة جديدة ومختلفة في كيفية تصنيع المنتجات أو تقديم الخدمات لتحقيق رغبات العملاء." ويعرف إيراكيچ إعادة الهندسة بأنها: " تغيير المنهج الأساسي للعمل لتحقيق تطوير جوهري في الأداء في مجالات السرعة ، والتكلفة ، والجودة " إن أدبيات تطبيق أسلوب إعادة الهندسة تشير إلى عدة نتائج، من أبرزها: أن هذا الأسلوب ، وإن كان قد نشأ وترعرع في أحضان مصانع القطاع الخاص، إلا أنه قابل للتطبيق في إعادة هندسة العمليات في منظمات القطاع العام. وأنه يعاب على أسلوب إعادة الهندسة أنه لا يقيم وزناً للإنسان العامل في المنظمة بسبب تركيزه على النتائج أي أن الغاية فيه تبرر الوسيلة. كما تشير الأدبيات إلى أن التعقيدات والأوضاع غير المرنة في منظمات القطاع الحكومي مثل عدم توافر الاعتمادات الكافية، وضعف القدرة على تحفيز العاملين، وتعدد أنواع الرقابة المالية والقانونية والإدارية إلى جانب عدم وضوح الأهداف، كلها تضعف مفعول إعادة الهندسة في الأجهزة الحكومية.

وبغض النظر عما ذكر من مصاعب تطبيق إعادة الهندسة في الأجهزة الحكومية لأسباب هي من طبيعة الجهاز الحكومي ومن طبيعة البيروقراطية العامة، فإن الرغبة في إنعاش الأداء في الجهاز الحكومي وفي تطوير الإنتاجية فيه تجعلنا نبحث عن جميع أساليب التغيير، ومنها أسلوب إعادة الهندسة لخدمة تطوير الأداء والإنتاجية في القطاع.

**4-3- مدخل الهندسة القيمة:** ويقوم هذا الأسلوب في تطوير الأداء والإنتاجية على فكرة الجمع بين تحقيق الإنتاجية المستهدفة، سواء كانت من خلال إقامة المشروعات أو تقديم السلع والخدمات، وبين تحقيق وفورات في التكاليف دون المساس بالجودة والوظائف الأساسية التي يتوقعها المستفيدون والمتحجون، هذا الأسلوب نشأ وترعرع في القطاع الخاص الأمريكي في الميدان الصناعي إبان الحرب العالمية الثانية كنتيجة للحاجة إلى متطلبات الحرب من الأسلحة والذخائر والمنتجات الأخرى، وتقنية الهندسة القيمة كانت تدعى تحليل القيمة استخدم سلاح البحرية الأمريكية اسم الهندسة القيمة ومنذ ذلك الوقت وهذه هي التسمية الشائعة.

وتُعرف الهندسة القيمة بأنها: " دراسة تحليلية ذات منهج محدد، تجرى بواسطة فريق عمل متعدد التخصصات على منتج أو مشروع أو خدمة لتحديد وتصنيف الوظائف التي يؤديها، بغرض تحقيق تلك الوظائف المطلوبة بطريقة أفضل أو تكلفة إجمالية أقل أو بهما معاً من خلال بدائل ابتكارية دون المساس بالمتطلبات الأساسية." 1

**4-4- مدخل إدارة الجودة الشاملة:** تُرجع أدبيات إدارة الجودة الشاملة المبادئ والأساليب التي تقوم عليها في تطوير الأداء والإنتاجية إلى روادها الأوائل مثل دمنج ، آيشيكاوا ، جوران ، كروزبي ، أوكلاندر . ويقوم أسلوب إدارة الجودة الشاملة على فلسفة الأداء المستمر والمتميز للإنتاج المطور للسلع والخدمات بوفرة أعلى وتكلفة أقل مع الخلو من العيوب والشوائب " من أول مرة وفي كل مرة " وإرضاء العملاء داخل المنظمة وخارجها. وبهذا التوجه يقول دمنج: " ... إن ما يجعل هذا

1 - مولاي لخضر عبد الرزاق، حوتية عمر، الإنجازات الحديثة لتحقيق الأداء المتميز في المنظمات الحكومية ، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 08 و09 مارس 2005، ص: 253.

## الفصل الثاني: دور المحاسبة العمومية في تحسين أداء الأجهزة الحكومية

المدخل للإنتاجية ذا مصداقية عالية هو أن تحسين الجودة فيه يصاحبه زيادة الإنتاج وخفض تكاليفه، وذلك بعكس المدخل التقليدي التي يصاحب تحسين الجودة فيها خفض الإنتاج وزيادة تكاليفه "1. ويرى أوكلاندر بأن إدارة الجودة الشاملة: " هي شكل تعاوني لأداء الأعمال، يعتمد على القدرات المشتركة لكل من الإدارة والعاملين، بهدف تحسين الجودة وزيادة الإنتاجية بصفة مستمرة من خلال فرق العمل."2

جيمس هارنجتون أحد الرواد المعاصرين في إدارة الجودة الشاملة يقول أنه من الصعب تعريف إدارة الجودة الشاملة لأنه لم يسبق وضع تعريف واضح لها. ثم يورد المرتكزات الأساسية لإجراءات إدارة الجودة الشاملة نحو تطوير الأداء وتحسين الإنتاجية على أنها: " البدء من قمة الإدارة، تعليم جميع مستويات الإدارة، التعرف على متطلبات العملاء الخارجيين، منع حدوث الأخطاء، استخدام الطرق الإحصائية لحل المشكلات والتحكم بالإجراءات، تدريب كل الموظفين على أعمال الفريق وطرق حل المشكلات، التركيز على أن المشكلات تنبع من الإجراءات لا من الأفراد، التعامل مع عدد جيد من الممولين، استخدام مقاييس للجودة والتعامل مع العملاء، الاهتمام بالعملاء الداخليين والخارجيين، استخدام فرق العمل من كل المستويات لحل المشكلات واتخاذ القرارات."3

### المطلب الثاني: معوقات وأوجه تحسين الأداء في الأجهزة الحكومية.

هناك شعور عام في البلدان المتقدمة والنامية على حد سواء بأن الحكومات تؤدي أعمالاً كثيرة ومتشعبة، ولكن بمستوى قليل من الكفاءة وتكلفة باهضة، وهذا ما أثار الكثير من التساؤلات حول أداء الأجهزة الحكومية. إن مشكلة انخفاض وضعف الأداء في القطاع الحكومي، تظهر على مستوى الفرد، وعلى مستوى الوحدات الإدارية وكذا على مستوى الجهاز الحكومي، والأسباب التي أدت إلى مثل هذا الوضع كثيرة ومتشابهة، ومن الصعب خلو تأثير بعضها على بعض، ولكن هذا لا يمنع من البحث عن الأسباب، ثم تحديد الوسائل المطلوبة لرفع وتحسين الأداء.

#### 1- معوقات الأداء في الأجهزة الحكومية:

هناك العديد من المعوقات والصعوبات التي تواجه الأداء في الأجهزة الحكومية، من أبرزها فيما يلي:

**1-1- تشعب أعمال الحكومة:** إن وضع البلدان العربية يختلف عن معظم دول العالم، حيث تعتمد معظمها في حياتها الاقتصادية على دخلها من البترول وهي ثروة مملوكة للدولة، هذه الثروة ساعدت الحكومات العربية في تنفيذ خططها التنموية الاقتصادية والاجتماعية، وكما هو الحال في أغلب الدول النامية قامت الحكومات العربية ببناء العديد من المشاريع ذات الطابع التجاري مثل مشاريع الكهرباء والاتصالات والنقل والصناعات التحويلية وغيرها، نظراً لوجود عديد المبررات الاقتصادية.

1 - رزيق كمال ، مرجع سبق ذكره، ص ص: 10.

2 - مولاي لخضر عبد الرزاق، حوتية عمر، مرجع سبق ذكره، ص: 254.

3 - رزيق كمال ، المرجع السابق، ص: 11.

## الفصل الثاني: دور المحاسبة العمومية في تحسين أداء الأجهزة الحكومية

وتختلف سيطرة الدولة على تلك المشاريع باختلاف أشكالها القانونية، غير أن هناك تشابها كبيرا في الممارسات الإدارية التي تتبعها تلك المشروعات، وكذلك في تأثيرها المالي على ميزانية الدولة، وهناك تسليم متزايد بأن بعض تلك المشاريع يمكن أن تُدار بأسلوب تجاري ناجح دون إقبال كاهل المالية العامة. 1

**1-2-1- معوقات إدارية وتنظيمية:** وتنقسم إلى معوقات إدارية ومعوقات تنظيمية ويمكن توضيحها في ما يلي:

**1-2-1- معوقات إدارية:** إن الأجهزة الحكومية بمعظم الدول النامية تواجه العديد من معوقات الإنتاجية وإدارة الأداء، ورغم أن بعض الدول العربية تتمتع بإمكانيات الدول المتقدمة من حيث الدخل المالي إلا أنها بحاجة ماسة إلى تنمية إدارية، ويُعبر عن ذلك بالجهود التي تُبذل لتطوير الجهاز الإداري من خلال وضع الهياكل التنظيمية الملائمة، وتبسيط العمل وإجراءاته، وتطوير القوى العاملة، وتحسين بيئة العمل، وذلك لتحقيق خطة التنمية الاقتصادية بكفاءة عالية وبأقل التكاليف. 2

وهذا يبدو واضحا أن مشكلة انخفاض الإنتاجية في القطاع الحكومي تظهر في صور مختلفة، على مستوى الجهاز الحكومي، وعلى مستوى الوحدة، وعلى مستوى الفرد، والأسباب التي تؤدي إلى مثل هذا الانخفاض كثيرة ومتشابهة، منها ما تتعلق بمفاهيم وسلوكيات العاملين في المنظمات العامة واختلاف أساليبهم في الإدارة والقيادة، لذلك فإن تحسين مستوى الأداء في الأجهزة الحكومية أصبح مقرونا في تلك المنظمات من خلال تشجيع الأساليب الإدارية التي تؤدي إلى زيادة الإنتاجية وإزالة العقبات التي تقود إلى انخفاضها.

**1-2-2- معوقات تنظيمية:** إن من أهم أسباب تحسين الإنتاجية والأداء في المنظمات بشكل عام، وجود التنظيم الذي يحدد العلاقات والإرتباطات بين جميع العاملين في المنظمة، ويحدد العلاقة بين المنظمة والمنظمات الأخرى ويساعد على تجنب الإزدواجية ووضوح السلطات وتفويض الصلاحيات وتقليل المستويات الإدارية الهرمية وتسيير الإجراءات بما يؤدي إلى تحسين الإنتاجية والأداء بشكل عام.

هذا وتواجه المنظمة العديد من التغيرات والمستجدات في بيئة عملها كما تتعرض للعديد من الضغوط التي تفرض عليها إحداث التغيير والتطوير التنظيمي، ويمكن تقسيم أسباب التغيير والتطوير التنظيمي إلى: 3

- الدوافع الخارجية؛ تواجه أي منظمة عديد من الظروف البيئية - التي تستلزم الإستجابة لها بالتغيير والتطوير هذا وعادة يستهدف التغيير أو التطوير التنظيمي الناشئ عن الدوافع الخارجية مجرد تحقيق التوافق بين المنظمة وبين بيئتها أو السيطرة على تلك البيئة أو جزء منها لصالح المنظمة.

1 - عبد الرحمن بن عبد الله الشقاوي، نحو أداء أفضل في القطاع الحكومي في المملكة العربية السعودية، ندوة الرؤية المستقبلية للاقتصاد السعودي حتى عام 1440 هـ، محور الشراكة بين القطاعين العام والخاص، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2002، ص: 42.

2 - نفس المرجع أعلاه، ص: 46.

3 - أوسرير منور، سعيد منصور فؤاد، التطوير التنظيمي وإدارة التغيير في المنظمات الحكومية: المتطلبات والمعوقات، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 08 و09 مارس 2005، ص: 271.

## الفصل الثاني: دور المحاسبة العمومية في تحسين أداء الأجهزة الحكومية

- الدوافع الداخلية؛ تظهر الحاجة للتغيير أو التطوير التنظيمي عند حدوث مستجدات جديدة في بيئة العمل الداخلية وإمكانيات المنظمة و أهدافها، أو عندما تواجه مشكلات ذاتية داخل المنظمة مما ينتج عنه عدم ملاءمة التنظيم الحالي للتعامل مع التغيرات الحادثة في البيئة أو عدم التوافق بين عناصر التنظيم مما يتطلب ضرورة إحداث تغيير وتطوير تنظيمي في المنظمة.

**1-3- ضعف كفاءة وفاعلية النفقات العامة:** لكي تحقق الدولة أهداف المجتمع وإشباع حاجاته العامة تلجأ الدولة للإنفاق العام والذي يعتبر الأداة المالية الرئيسية للدولة، فأول عمل تقوم به الدولة هو تحديد نفقاتها العامة، وبذلك تقوم بتحديد مجموع إيراداتها، فالإنفاق العام يعكس فعالية الحكومة ومدى تأثيرها على النشاط الاقتصادي. وللنفقات العامة عدة تعاريف نذكر منها:

كما يلعب الإنفاق العام دورا حاسما في التنمية، فمن خلاله يتم توفير البنية الأساسية اللازمة للتنمية وتهيئة الخدمات الاجتماعية الضرورية للوفاء بالإحتياجات الأساسية للسكان، والتي تؤثر في مسار النمو الاقتصادي وفي توزيع منافعه على السواء، غير أن تدني الإيرادات العامة للدولة والتي فرضها واقع تضخم ميزانية الأجهزة الحكومية وقلة الشفافية وزيادة عجز الميزانية أدى إلى ضعف تحقيق أهداف الإنفاق العام في كثير من الدول النامية، الأمر الذي يستدعي ترشيد الإنفاق العام وتحسين توزيعه بين أوجه النشاطات المختلفة.<sup>1</sup>

وحتى يصبح من المستطاع زيادة كفاءة وفعالية النفقات العامة فلا بد من الإجابة على التساؤلات التالية: ما أفضل الطرق التي ينبغي أن تتبعها الحكومة في إنفاق مواردها؟ وما الإصلاحات المؤسسية التي تؤدي إلى توزيع أفضل للإنفاق العام؟ هذه التساؤلات من الأمور الحاسمة في تحديد الآثار النهائية للإنفاق العام ومن ثم تحسين .

**1-4- تقادم الأنظمة واللوائح:** إن وجود الأنظمة واللوائح من الأشياء الضرورية لسير العمل في أي منظمة من المنظمات، ولو لم يكن ذلك لأصبح هناك نوع من الفوضى في الأداء وانخفاض في مستوى الإنتاجية، لذلك لا بد من مراجعة الأنظمة واللوائح بين الحين والآخر ودراسة القديم منها، والذي قد لا يتلاءم كليا أو جزئيا مع متطلبات العصر، ومحاولة إحلال أنظمة ولوائح أكثر قابلية للعمل مكانه لكي لا تقف حجر عثرة في طريق تحسين إنتاجية وأداء القطاع الحكومي.

### 2- أوجه تحسين الأداء في الأجهزة الحكومية:

هناك العديد من أوجه أو مسارات تحسين الأداء والإنتاجية في القطاع العام، لكن يجب تنفيذها بدقة دون اختراقات، وسوف نستعرض أبرزها ونتحدث عنها فيما يلي:

**2-1- دور كفاءة الأداء:** كفاءة الأداء لها دور محوري في دعم كمية الإنتاجية في المنظمات العامة والخاصة . وبمفهومها الاقتصادي الضيق تعني كفاءة الأداء (نسبة كمية المنتج إلى عناصر إنتاجية)، وهناك خلط في أدبيات الإدارة في بيئة

1 - عبد الرحمن بن عبد الله الشقاوي، مرجع سبق ذكره، ص: 47. بالتصرف

## الفصل الثاني: دور المحاسبة العمومية في تحسين أداء الأجهزة الحكومية

الأعمال العربية بين كفاءة الأداء وفاعلية الأداء، حيث يتم استخدامهما كبديلين يؤديان لنفس المعنى والغرض وهما ليسا كذلك . وهنا يهمننا بيان معنى ودور كفاءة الأداء في الإنتاجية وفي دعم الاقتصاد الوطني.

ولقد وجهت انتقادات حادة للطرق والأساليب والإجراءات التي صاحبت تطبيق مبدأ كفاءة الأداء في الإدارة العلمية، بسبب تركيزها على وفرة الإنتاج المادي وإهمالها الجانب الإنساني في العملية الإنتاجية. وتصور على أن: "تعرف فلسفة قدرة أو كفاءة الأداء بمفهومها الضيق بأنها نسبة كمية المنتج إلى عناصر إنتاجه". أما مفهومها الأوسع فهو تعبير عن مجمل النظريات والسياسات والتطبيقات العملية في المنظمات العامة التي تؤدي إلى إنتاج السلع والخدمات بوفرة وبطرق وأساليب جامدة أو ميكانيكية، تركز على النتائج النهائية وتحمل فاعلية الوسائل المستخدمة في الوصول إلى تلك النتائج، كما أنها لا تقيم وزناً كافياً لتأثير الوسائل والنتائج في نفوس ومشاعر الأفراد والجماعات، سواء في ذلك العاملون في المنظمات المنتجة والمستفيدون من إنتاجها.<sup>1</sup>

**2-2- دور فاعلية الأداء:** نتج عن تركيز مبدأ كفاءة الأداء على الكم الإنتاجي وإهمال كيفية الوصول إليه وما ترتب على ذلك من شكوى العاملين من الاستخدام الجائر لجهودهم - أن بدأ التفكير في إيجاد مبدأ أشمل يؤدي دور كفاءة الأداء ويتجنب عيوب الإجراءات التي صاحبت وأدت إلى انتقاده . هذا التوجه قاد إلى ظهور مبدأ فاعلية الأداء في الفكر الإداري، ويركز مفهوم فاعلية الأداء على ضمان استمرارية غزارة الإنتاج إلى جانب رضا العاملين والمستفيدين من خدمات المنظمات العامة والخاصة في ظل مبدأ المصلحة العامة للمنتجين والمستفيدين.

إن الفرق الجوهرية الذي يميز مبدأ فاعلية الأداء عن مبدأ كفاءة الأداء هو تركيز الأول على التأثير الموجب الذي تتركه الإنتاجية التي يتم الوصول إليها بنفوس ومشاعر المكونات المتعددة الداخلية والخارجية للمنظمة، وهو ما لم ينتبه إليه الثاني. وفي هذا التوجه الجديد الذي صاحب فاعلية الأداء انتقال من مفهوم الإدارة المادية إلى مفهوم الإدارة العضوية أو الإنسانية. ويوضح هذا الجانب كما يلي: " إن فلسفة فاعلية الأداء مبنية على ما يسمى بالإدارة العضوية ، أي تلك التي تركز على أصالة الغايات أو الأهداف، فتهتم حين العملية الإنتاجية أو العملية الإدارية باحتياجات وآمال وأحاسيس وقيم وتقاليد الإنسان داخل المنظمة الإدارية وخارجها.

**2-3- دور الرقابة المالية وتقييم الأداء المالي:** إن الهدف الرئيسي من الرقابة بشكل عام هو الكشف عن الانحرافات بغرض تصحيحها. وتعتمد هذه المهمة اعتماداً كبيراً على كيفية قياس الأداء والتي بدورها تحدد نوع الرقابة.

ومن أهم مجالات الرقابة، الرقابة المالية، ورقابة أداء البرامج والمشروعات العامة، حيث إنها تلعب دوراً حاسماً في ضبط الإيرادات والنفقات العامة، مما ينعكس بشكل كبير على تحسين أداء وإنتاجية القطاع العام . غير أن قصور الرقابة وتقييم الأداء يعودان إلى ضعف تحقيق الأهداف العامة للدولة، وإلى نقص وضوح هذه الأهداف.

والرقابة المالية تشمل جميع الأنشطة المتعلقة بتدفق الأموال سواء كانت عناصر إيرادات أو مصروفات. والرقابة المالية في الأجهزة العامة تركز على: "التأكد من سلامة الإجراءات والتصرفات في أمور الإيراد والصرف وقيود التسوية، وتنفيذ

1- عبد الرحمن بن عبد الله الشقاوي، مرجع سبق ذكره، ص: 50-51 . بالتصرف

## الفصل الثاني: دور المحاسبة العمومية في تحسين أداء الأجهزة الحكومية

المشروعات، وإقفال الحسابات، وإعداد الحسابات الختامية، وفي أعمال المناقصات والمزايدات وإبرام العقود، والإدخال والإخراج في المستودعات، والتصرف في أموال الدولة وموجوداتها الثابتة والمنقولة، وجميعها تؤكد على سلامة وضبط الإجراءات وأنها تتم وفقاً للأنظمة والتعليمات النافذة.

وتمارس هذه المهام برقابة داخلية من الجهاز التنفيذي نفسه، وبقابة خارجية من قبل أجهزة الرقابة المركزية المستقلة، حيث تقوم وزارة المالية بالرقابة السابقة للتنفيذ، في حين يقوم الجهاز المركزي للرقابة المالية والهيئة المركزية للرقابة والتفتيش بالرقابة اللاحقة للتنفيذ.

بالرغم، ما تقوم به الأجهزة الرقابية العامة من دور كبير في الرقابة المالية على الإنفاق العام، فإن هناك حاجة إلى أن تركز الرقابة المالية على الاستخدام الأمثل للموارد المالية، حيث يلاحظ عدم التركيز على تقييم نتائج الأعمال والمشروعات التي تقوم بها أجهزة القطاع العام من حيث تحديد أولويات الإنفاق على النشاطات المختلفة والتأكيد على جدواها الاقتصادية والاجتماعية، والتأكد من أنها حققت الأهداف المرجوة منها. إن تحديد أولويات الإنفاق من التحديات المهمة التي تواجه البلدان النامية، حيث إن تحديد أولويات الإنفاق له أثر كبير على المستوى الإجمالي للإنفاق وكفاءته. ومن الملاحظ أن كثيراً من الدول لا تخصص مواردها المتاحة بكفاءة وفاعلية، فهناك موارد كثيرة تنفق في مجالات أقل أهمية، بحيث لا يبقى إلا القليل للنشاطات المهمة مما يكون له أثر كبير على أهداف التنمية في الأجل الطويل، ولعل سوء تخصيص بين الإنفاق الجاري والإنفاق الرأسمالي في الدول النامية خير دليل على ذلك.

**4-2- دور الرقابة الإدارية:** اهتم علماء الإدارة والإداريون المحدثون بموضوع الكفاءة والفاعلية الإدارية ودورها في تحقيق أهداف المنظمات الإدارية، والرقابة الإدارية من أهم ركائز الإدارة وإحدى وظائفها المهمة والأساسية، وهي المؤشر الحقيقي لنجاح أي عمل إداري، حيث تسعى إلى توحيد الإمكانيات المادية والبشرية وتوجيه جهودها لتحقيق الأهداف المخطط لها. كما تشمل جميع أنواع الرقابة التي تمارسها المنظمات للتأكد من تحقيق الأهداف بأكبر قدر من الكفاءة وفي الوقت المناسب وكشف أي خطأ أو تقصير أو انحراف.

إن الرقابة الإدارية كبقية عناصر العملية الإدارية تهدف إلى زيادة الكفاءة والفاعلية الإدارية، ولكن المهم هو وضع معدلات ومعايير محددة للأداء تستطيع الإدارة في ضوءها قياس الأداء الفعلي لمعرفة مدى اتفائه مع الخطط الموضوعية، وتحديد الانحرافات والأخطاء المصاحبة للتنفيذ في مراحلها الأولى، واقتراح الخطوات والإجراءات التصحيحية التي تكفل إعادة العمل إلى مساره الصحيح، وهذا بالطبع هو جوهر العملية الرقابية الإدارية.

**2-5- دور الدولة في النشاط الاقتصادي:** إن التوجهات الجديدة في الاقتصاد والمال والتجارة والعلاقات الدولية والتي عرفت باسم "العولمة"، تؤكد على تحرير الأسواق وتقليص تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي، بحيث يقتصر دور الدولة على دعم تحسين أداء القطاع العام والخاص وزيادة كفاءتهما وفاعليتهما من خلال: 1- التنسيق بين الأهداف الاقتصادية والاجتماعية لتحسين الأداء الاقتصادي.

1 - عبد الرحمن بن عبد الله الشقاوي، مرجع سبق ذكره، ص: 51. بالتصرف.

## الفصل الثاني: دور المحاسبة العمومية في تحسين أداء الأجهزة الحكومية

- توفير السلع والخدمات التي لا يمكن إنتاجها بواسطة القطاع الخاص أو في الحالات الاستثنائية؛
- تعزيز مشاركة القطاع الخاص في النشاط الاقتصادي؛
- استخدام السياسات المالية والنقدية لتوجيه قوى السوق وليس للتحكم فيها؛
- المرونة في استخدام أدوات السياسة المالية والسياسة النقدية بما يخدم الاقتصاد القومي بشكل عام؛
- تحديث الأنظمة والقوانين والتأكد من تطبيقها وتفعيلها بما يخدم الأهداف القومية؛
- تأسيس وتنظيم مؤسسات السوق المالية ووضع المعايير والأنظمة الخاصة بها ومراقبتها
- استقطاب رؤوس الأموال وتوفير المناخ المناسب للاستثمار؛
- ضمان المنافسة لتشجيع الابتكار؛
- ضمان الشفافية ونشر معلومات ذات المصدقية عن الشؤون الاقتصادية بشكل عام والسوق المالية بشكل خاص.

### المطلب الثالث: قياس الأداء كمطلب أساسي لتحسين الأداء في الأجهزة الحكومية.

لم يعد قياس الأداء وممارسته في الأجهزة الحكومية ترفاً بل أصبح ضرورة ملحة لتحسين وتجويد الأداء الحكومي، وبالإطلاع على أفضل التجارب والممارسات العالمية نجد أن النجاحات التي تحققت في القطاع العام خلفها قياس الأداء الفعال، لذا وجب تسليط الضوء على قياس الأداء في الأجهزة الحكومية .

#### 1- مفهوم قياس الأداء في الأجهزة الحكومية:

تتوقف فعالية الإدارة على أساس القياس الفعال للأداء والنتائج، فكلما كانت تمتلك نظاماً جيداً للقياس كلما اتسم أداؤها بالفعالية، والشرط الأول لتحسين الأداء في الأجهزة الحكومية هو تطوير وتنفيذ نظام قياس الأداء.

#### 1-1- تعريف قياس الأداء:

يعرف قياس الأداء على أنه: المراقبة المستمرة لإنجازات البرامج وتوثيقها، ولاسيما مراقبة وتوثيق (جمع وتحليل) جوانب سير التقدم نحو تحقيق غايات موضوعة مسبقاً لاستخدامها في اتخاذ قرارات سليمة، حيث يمثل قياس الأداء الهدف الأعظم لعملية التحول الاستراتيجي نظراً لكونه ينبثق من عملية التخطيط الاستراتيجي.<sup>1</sup>

كما يعرف قياس الأداء: بأنه عملية جمع وتقديم أدوات كمية لغايات استخدامها من قبل الإدارة للمتابعة، والمراقبة، وتحسين الأداء المؤسسي.<sup>2</sup>

بناءً على هذه التعاريف، فإن قياس الأداء يرتبط بمجموعة من المفاهيم التي تتداخل وتتكامل معه، وتحتاج هذه المفاهيم بدورها إلى تحديد دقيق لمعناها مثل مقياس الأداء، مؤشرات الأداء، أبعاد الأداء.

<sup>1</sup> - طاهر محسن منصور الغالي، وائل صبحي إدريس، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، سلسلة إدارة الأداء الاستراتيجي، ج1، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص ص: 68-69.

<sup>2</sup> - موسى بن محمد الكردي، علي بن يحيى الغامدي، مرجع سبق ذكره، ص.719.

## الفصل الثاني: دور المحاسبة العمومية في تحسين أداء الأجهزة الحكومية

- مقياس الأداء: يشير إلى عنصر أو مجموعة من العناصر مبنية على حقائق ثابتة يمكن تحديدها بشكل واضح، مثل الزمن المستغرق لتقديم خدمة ما، عدد الأشخاص الذين تم تقديم الخدمة لهم، الخيارات التي تم تقديمها للمستفيدين عند حصولهم على الخدمة، وعادة ما تكون المقاييس مباشرة تصف السمات والعناصر الرئيسية للقطاع.
- مؤشر الأداء: هو مجموعة بيانات كمية أو نوعية، مباشرة توضح فيما إذا كانت النتائج المرجوة قد تم تحقيقها، كاستغلال جميع الموارد التي تم توفرها، حضور وانصراف العاملين في الوقت المحدد، عدد المستفيدين من خدمة ما.
- أبعاد الأداء: تمثل جوانب الأداء التي ترتبط بها المقاييس والمؤشرات، والتي تحدد الصفات البارزة للنظام الذي يحتاج لعملية القياس، مثل الجانب الكمي أو النوعي، أو المرونة على سبيل المثال.

### 1-2- أهمية قياس الأداء في الأجهزة الحكومية:

تحتاج الأجهزة الحكومية إلى أداة تستطيع بها الحكم على فعالية الأنشطة والعمليات اللازمة لتحقيق الأهداف المنشودة، والتوصل إلى ما قد يكون هناك من تباين بين النتائج المرجوة والنتائج التي تحققت فعلا، وهذه الأداة هي المعيار الذي يمكن من خلاله مقارنة المحقق بالمنشود على أساس المعايير المحددة مسبقا وهذه هي عملية القياس، فالقياس هو الوجه الثاني لعملية المعايرة<sup>1</sup>.

وتكمن أهمية استخدام مؤشرات قياس الأداء فيما يلي:<sup>2</sup>

- التأكد من أن العمليات التي يقوم بها الجهاز الحكومي قد تمت وفقا لمبدأ الاقتصاد في النفقات، وبكفاءة الأداء، وأن البرامج والخطط الموضوعة قد تم إنجازها بالشكل المطلوب انحراف عن الأهداف؛
- مساعدة المسؤولين في الإدارة الحكومية في رفع أدائهم وزيادة فاعلية لبرامج وتحسين عملية صنع القرارات، وتقليل احتمالات اتخاذ قرارات غير مناسبة، ومساعدة المديرين في المشروعات العامة باتخاذ الإجراءات الوقائية والتصحيحية والتحفيزية في وقتها المناسب؛
- مساعدة المسؤولين في الإدارة الحكومية لتنمية النظم المحاسبية والمالية و المساهمة في ترشيد النفقات وتنمية الإيرادات؛
- تزويد السلطات العليا في الدولة والسلطة التشريعية والجمهور برأي محايد وعادل عن الكيفية التي أديرت بها الموارد؛
- تحسين الجودة في الإدارة العامة، وتشجيع الارتقاء بمستوى الأساليب الإدارية، وغرس التقييم الذاتي لدى الأفراد والمسؤولين مما يؤدي إلى تفعيل دور الإدارة المتواصل في تحقيق رضى المستفيد من الخدمة وتجاوز توقعاته والارتقاء بجودة الخدمات المقدمة؛
- تحديد وحدات قياس ممكنة لا تتعرض لمشكلات قياس الأداء في وحدات الجهاز المركزي الحكومي التي تقوم بمسؤولية أداء الخدمات وخاصة الخدمات العامة؛

<sup>1</sup> - توفيق محمد عبد المحسن، قياس جودة الخدمات، المؤتمر الدولي -الاتجاهات الحديثة في إدارة الأعمال، القاهرة، يومي 8-9 فيفري 2004، ص 11.

<sup>2</sup> - المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، اللقاء التدريبي حول : دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في مجال تطوير مؤشرات أداء الأجهزة الحكومية، الجلسة 02، التعريف بمؤشرات أداء الأجهزة الحكومية وأهمية استخدامها، الجهاز المركزي للمحاسبات، القاهرة، 2012، ص: 08.

## الفصل الثاني: دور المحاسبة العمومية في تحسين أداء الأجهزة الحكومية

- قد تكون موارد المالية العامة محدودة، وليست قابلة دوماً للتطوير في بعض الدول، لذلك يجب تخصيصها بأكبر قدر من الكفاءة الممكنة؛

- تحديد أسباب القصور والنجاح، والاهتمام بتقديم مقترحات هامة وجوهرية وبناءة لتحقيق التحسينات اللازمة، وإيجاد الحلول المناسبة لتلافي أسباب وأوجه القصور في المستقبل.

### 3- صعوبات قياس الأداء في الأجهزة الحكومية:

ترجع صعوبة قياس الأداء في أي جهاز حكومي إلى الصعوبات التي لها علاقة بطبيعة العمل في الوحدات الحكومية التابعة لها، نذكر أهمها فيما يلي:

**3-1- طبيعة الخدمات الحكومية:** يعد مفهوم جودة الخدمة في مجال الخدمات التي تقدمها الأجهزة الحكومية مفهوماً مجرماً، يصعب تعريفه أو إخضاعه للقياس، وذلك إنطلاقاً من عدم دقة نتائج التقييم والقياس الذي يعتمد على المعايير غير الكمية، وبما أن المنتج الرئيسي للوحدات الحكومية يتمثل في توفير منتج غير ملموس، إضافة إلى مشكلة قياس فعالية البرامج الحكومية التي تتمثل في صعوبة قياس عوائد هذه البرامج في شكل منتجات نهائية. وبالتالي تحديد درجة العلاقة بين تكاليف هذه البرامج والعوائد الناتجة عنها، ومع ذلك لظالما كان الهدف من تصميم وتنفيذ البرامج الحكومية في المجالات الخدمية هو سد حاجات وتلبية رغبات المجتمع، فيجب ضمان استمرار هذه البرامج في تحقيق أهدافها، ولا يمكن أن يتحقق ذلك إلا بقياس فعالية هذه البرامج دورياً، وإدخال الإجراءات المصححة في الوقت المناسب ضماناً لتحقيق الأهداف القومية للبرنامج.

**3-2- تعدد وتعارض الأهداف والأولويات:** عادة ما يوجد للأجهزة الحكومية لها أهداف متعددة، وفي أغلب الحالات لا توجد لها معايير قابلة للقياس الكمي تمكن من التأكد من تحقيق هذه الأهداف، وتعدد الأهداف يعتبر من صعوبات قياس الأداء، وذلك بعدم تحديد الوزن الذي يُعطى لكل هدف من الأهداف المتعددة.

**3-3- غياب التحديد الدقيق لمهام الكثير من الجهات الحكومية:** عدم وضوح مهام كل وحدة الحكومية يخلق العديد من الصعوبات التي تؤدي إلى عدم تحديد المسؤولية ومن ثم غياب المساءلة، بما يعوق قياس الأداء ومن بينها:

- التداخل بين اختصاصات الجهات الحكومية .

- الازدواجية في معظم الأعمال التي تؤديها تلك الجهات؛

- الافتقار إلى التنظيم السليم لوحدات الجهات الحكومية؛

- عدم التوصيف الدقيق لواجبات ومسئوليات الوظائف التي تؤديها تلك الجهات؛

**3-4- الضغوط السياسية:** عادة ما تمارس الأجهزة الحكومية اختصاصاتها في إطار من القرارات السياسية التي تسعى الحكومة من ورائها إلى تعظيم مكاسبها الاجتماعية والسياسية، أي المردود السياسي والاجتماعي للحكومة الذي يصعب إخضاعه للقياس الكمي.

## الفصل الثاني: دور المحاسبة العمومية في تحسين أداء الأجهزة الحكومية

3-5- التداخل في تقديم نفس الخدمة بين القطاعين الحكومي والخاص: التوجه في الآونة الأخيرة إلى إتاحة الفرصة أمام القطاع الخاص للمشاركة في تقديم العديد من الخدمات التي يقدمها القطاع الحكومي للمواطنين . ولقد نتج عن هذا التوجه تداخل أدى إلى صعوبة قياس الأداء المؤسسي للوحدات الحكومية في ظل اشتراك القطاع الخاص معها في أداء جزء من الخدمة التي قدمتها للمواطن .

### 4- علاقة قياس الأداء بالمساءلة وضعف الأداء في الأجهزة الحكومية:

عند استخدام المساءلة كآلية لقياس الأداء لا يكون فقط على مستوى الأداء الذي تم تحقيقه، بل يمتد ليشمل فعالية نظام المساءلة الذي يتم إتباعه كجزء من عملية قياس الأداء.

ترجع تسمية المساءلة (Accountability) إلى لفظ الحساب (Account) ، ويعني مضمون هذا اللفظ أن الفرد لا يعمل لنفسه فقط بل أنه مسؤول أمام الآخرين. أما اصطلاحاً فيمكن تعريف المساءلة بأنها "محاسبة طرف من أطراف العقد أو الاتفاق للطرف الآخر، وذلك بشأن نتائج أو مخرجات ذلك العقد، التي تم الاتفاق على شروطها من حيث النوع والتوقيت ومعايير الجودة" 1.

وتعرف المساءلة كذلك بأنها "وسيلة يمكن للأفراد والمنظمات من خلالها أن يتحملوا مسؤولية أفعالهم، بحيث يؤدي ذلك إلى اطمئنان من يتعامل معهم بأن الأمور تجري للصالح العام ووفق الأهداف المرسومة"، وهي تستند إلى تعظيم الممارسات الجيدة وتحجيم الممارسات السيئة وأن المشكلات يتم التعامل معها بعدالة ومساواة 2. والمساءلة هي "تعبير عن التزام منظمات الإدارة العامة بتقديم حساب عن طبيعة ممارستها للواجبات المنوطة بها بهدف رفع الكفاءة والفعالية لهذه المنظمات، وهي منظومة تضم آليات وعناصر لضمان النزاهة والشفافية والقضاء على الفساد الإداري وتحقيق الصالح العام" 3 .

وبناء على ما سبق يمكن تعريف المساءلة بأنها محاسبة المرؤوس عن النتائج التي حققها من خلال أداء مهامه الوظيفية، والمساءلة تتم عندما يكون هنالك علاقات بين مواقع متفاوتة في المستويات الإدارية، حيث يكون أحد الأفراد أو المستويات مسؤولاً أمام مستوى إداري آخر عن تصرفاته وأدائه للمهام المنوطة به.

تكتسب المساءلة الإدارية أهميتها لكونها تمثل إحدى الآليات والأساليب المتطورة في علاج العديد من مشكلات الأجهزة الحكومية، وفي مقدمتها الفساد الإداري بمظاهره وأشكاله جميعها، التي تتمثل في الوساطة والمحسوبية والرشوة والتزوير والتحيز والمحاباة وإساءة استعمال السلطة وغيرها من المظاهر التي أدت إلى عرقلة جهود التنمية والإصلاح الإداري في العديد من الدول.

1 - مخيمر، عبد العزيز جميل وعبد المحسن جودة وناجي محمد فوزي خشية، وعبد القادر محمد عبد القادر، وسعد عبد الحميد مطاوع، قياس الأداء المؤسسي للأجهزة الحكومية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2000، ص: 115.

2- Hammond Tinda, Developing Professional Model of Accountability for Our School, Stanford University, New York, 1999, p: 14.

3 - أفندي عطية حسين، الإدارة العامة إطار نظري- مداخل للتطوير وقضايا مهمة في الممارسة، جامعة القاهرة، مصر، 2002، ص: 228.

## الفصل الثاني: دور المحاسبة العمومية في تحسين أداء الأجهزة الحكومية

كما يمثل إهدار المال العام الوجه الرئيسي لضعف الأداء في الأجهزة الحكومية والذي يمكن ربطه بالفساد الإداري والمالي، حيث كثيرا ما يهدر عند إعداد الموازنات العامة وفي مرحلة تخصيص النفقات العامة بفعل العديد من الأمور نذكر أهمها: 1

- المغالاة في طلب مخصصات الإنفاق من قبل المؤسسات العامة، نظرا لأن التخصيص يتم إجمالا دون توزيعه على أوجه إنفاقه المختلفة ومن ثم ضياع العائد المنتظر منه؛

- ضعف دراسات الجدوى نتيجة التركيز في هذه الدراسات على أن التخصيص مجرد وسيلة للإنفاق دون ربطه بعملية الإنجاز ذاتها، وكذا خضوع عملية التخصيص لضغوط السياسية والنفوذ.

كما يهدر أيضا عند إنفاقه بفعل العديد من الأمور أهمها:

- إنفاق المال العام لمجرد استنفاده في الفترة الأخيرة من السنة المالية تجنباً لقيام السلطات المالية بتخفيض الحجم المطلوب تخصيصه في السنة التالية؛

- ضعف نظم الرقابة الداخلية من المنظورين المالي والإداري بالعديد من المؤسسات العامة؛

- تركيز عملية المساءلة المحاسبية على مجرد التجاوزات والوفورات وكلها لا ترتبط بما يجب تحقيقه من مخرجات وأهداف، كما يخضع الإنفاق لمجموعة من اللوائح والقيود القانونية التي يمكن اختراقها؛

- البعد عن نظام محاسبة القطاع الخاص الذي يعتمد على المقاييس والمعايير الاقتصادية والاجتماعية، والتي تستند على الكفاءة الاقتصادية المتمثلة في علاقة المدخلات بمخرجات الأنشطة التي يتفق عليها.

ولكي تستطيع المساءلة الإدارية القيام بدور فعال لمحاربة هذه الظواهر لا بد أن تمتد لتشمل التركيز على فعالية الأجهزة الحكومية، وتهدف على نحو أساسي إلى تحسين مستوى أداء تلك الأجهزة، ولا تقتصر على المفهوم التقليدي الذي يهتم فقط بمدى الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات وإجراءات العمل.

ولقد ازدادت الحاجة إلى مفهوم المساءلة وذلك بحكم ثورة المعلومات والاتصالات التي رافقت الانتقال من عصر الصناعة إلى عصر المعرفة، الذي يتميز بالتدفق المستمر للمعلومات، والتطور الهائل في مصادر الحصول عليها، بالتالي لا بد من التأكد من دقة ومصداقية وشفافية هذه المعلومات كونها عاملا حاسماً في تحديد مدى نجاح المنظمات المعاصرة وقدرتها على تحقيق أهدافها، وتزداد أهمية هذا الأمر بالنسبة للأجهزة الحكومية التي تحتاج إلى درجة عالية من التنسيق والتعاون والدقة والسرعة في الإجراءات، وتحقيق مبدأ المساواة والموضوعية والعدالة وتحمل المسؤولية في أداء مهامها وإنجاز واجباتها على أكمل وجه وبكفاءة وفعالية عالية.

استخدم مصطلح المساءلة في أدبيات الإدارة العامة على أنه حافز إيجابي لإظهار الإنجاز الجيد، حيث إن تفعيل المساءلة كمبدأ وعملية وانتشارها كقيمة في ممارسات الإدارة العامة يعمل على تصحيح أفعالها، وذلك من خلال خلق ثقافة

1 - بلال خلف السكارنة، الفساد الإداري، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة 1، عمان، الأردن، 2011، ص: 285-286.

## الفصل الثاني: دور المحاسبة العمومية في تحسين أداء الأجهزة الحكومية

إدارية وتنظيمية تعتمد على التوجه بالنتائج والتزام الشفافية، ما يُحسن العلاقات بين الحكومة والمواطنين، ويعمل على تحسين التماسك الاجتماعي.<sup>1</sup>

توجد علاقة قوية بين قياس الأداء والمساءلة من جهة، المساءلة وضعف الأداء في الأجهزة الحكومية من جهة أخرى، ففي الحالات التي يغيب فيها نظام قياس الأداء لا يمكن وجود نظام المساءلة، كما أنه في الحالات التي يغيب فيها نظام المساءلة أو يكون غير فعال، تزداد فرص حدوث الفساد المالي والإداري، وبالتالي يشجع غياب نظام قياس الأداء على حدوث الفساد المالي والإداري، ويؤدي ذلك إلى ضعف أداء الأجهزة الحكومية.

كما أن قياس الأداء الحكومي يمتد إلى ما هو أبعد من نطاق الخضوع للقوانين والنظم التي تحكم استخدام الأموال العامة، وإعداد التقارير عن كيفية التنفيذ ومساره، حيث يحتوي أيضا على الاهتمام الثابت والمتزايد بتجنب الإنفاق أو الاستخدام غير الضروري والمهدر للأموال والممتلكات العامة واستخدامها لجميع المقاييس والمعايير المناسبة لتحقيق الأهداف التي من أجلها تم تدبير وإتاحة هذه الموارد، حيث يتضمن قياس الأداء الحكومي لتحسين الأداء ما يلي: الرقابة المالية، رقابة الاقتصاد، رقابة الكفاءة، رقابة الفعالية، الرقابة الداخلية، رقابة الإذعان.<sup>2</sup>

### 5- نحو قياس أفضل لأداء الأجهزة الحكومية:

من أجل تبيان مدى توجه نحو قياس أفضل لأداء الأجهزة الحكومية، سيتم عرض موجز لأهم النتائج المتوصل إليها لبعض التجارب الدولية في الإصلاح الإداري التي تستهدف تطوير وتحسين الأداء والإنتاجية في أجهزة القطاع الحكومي. ويشمل العرض تجربة الولايات المتحدة الأمريكية في ميدان تنظيم الجهاز التنفيذي، وتجربة كندا ونيوزيلاندا وأستراليا والمملكة المتحدة (بريطانيا). ويتم إيضاح ذلك كما يلي: <sup>3</sup>

**5-1- التجربة الأمريكية في ميدان تنظيم الجهاز التنفيذي:** انصب هذا الجهد على تنظيم الجهاز التنفيذي للحكومة الأمريكية الفيدرالية، وتم بمعرفة ما سمي بـ " لجنة هوفر الأولى (1947-1949م) ". وكان هدف التنظيم دراسة طرق وأساليب الأداء في الأجهزة التنفيذية الفيدرالية، بهدف الوصول إلى تحسين أدائها وترشيد أوجه مصروفاتها. وتبنى هذا التوجه التنظيمي مدخل الإصلاح الشامل للأجهزة التنفيذية. كما تم التركيز في الدراسة على الجوانب الخمسة التالية: التوازن بين الصلاحيات والمسؤوليات؛ أدوات الإدارة؛ التداخل والازدواجية في الأجهزة الحكومية؛ اللامركزية في التنفيذ تحت مظلة إشراف مركزي؛ إعادة تنظيم الأجهزة التنفيذي. ومن أهم النتائج والتوصيات التي أفرزتها الدراسة ما يلي:

1-Crindell James Q, Costing Government Services for Improved Performance Measurement and Accountability، The Canadian Institute of Chartered Accountants, Toronto, Canada, 1999, p:19.

2 - بوجطو حكيم، مرجع سبق ذكره، ص: 201.

3 - عبد الرحمن بن عبد الله الشقاوي، مرجع سبق ذكره، ص: 14-18. بالتصرف.

## الفصل الثاني: دور المحاسبة العمومية في تحسين أداء الأجهزة الحكومية

- هناك عدم توازن بين مسؤوليات الرؤساء في الأجهزة وبين الصلاحيات المعطاة لهم، بما يحول دون تحقيق الأهداف المرسومة، لذلك تمت التوصية بمنح صلاحيات كافية للمسؤولين في الأجهزة التنفيذية في مجالات إعادة التنظيم ، وفي التعامل مع الموظفين ، والنواحي المالية؛

- هناك قصور في أسلوب إعداد الميزانية، والرقابة المحاسبية، وإجراءات تحديد الإعتمادات المالية، وإجراءات الإيرادات، والتكاليف التشغيلية، والإعانات في الميزانية؛

- وتمت التوصية بتبني ميزانية الأداء، وتبسيط إجراءات مناقشة الاعتمادات المالية، ووضع نظام متكامل وفعال لإعداد ميزانيات الأجهزة التنفيذية، بما يسهم في تخفيض تكاليف الرقابة على التنفيذ؛

- هناك مركزية مخلة في التوظيف، ونقص في حصول الأجهزة الحكومية على الكفاءات العالية اللازمة لها ، وهناك نقص في تصنيف الوظائف، وفي معايير التوظيف. وتمت التوصية بتيسير إجراءات التوظيف، وجعل سلم الرواتب يخدم الحصول على الكفاءات في الأجهزة الحكومية ، وتعزيز مبدأ الجدارة في اختيار الموظفين، إلى جانب اتباع مبدأ اللامركزية في التوظيف وتصنيف الوظائف؛

- هناك تداخل وزدواج في الأنشطة، وهناك أنشطة في الأجهزة لا رابط ولا تنسيق بينها، وهناك عدم وضوح في الأهداف التي يراد تحقيقها. وتمت التوصية بإعادة التنظيم على مبدأ جمع الخدمات والنشاطات المتماثلة وإزالة الازدواج ، وتقليص عدد الأجهزة التنفيذية بما يزيل تضخم تلك الأجهزة، مع التركيز على توافر الفاعلية في أدائها والتنسيق في نشاطاتها والخدمات التي تقدمها.

**5-2- تجربة كندا ونيوزيلاندا وأستراليا وبريطانيا :** في عام 1990م تبنت كل من كندا ونيوزيلاندا وأستراليا وبريطانيا إصلاحاً إدارياً ركز على مفهوم التسيير المرتكز على النتائج. وكان هدف مشروع الإصلاح زيادة الكفاءة والفاعلية في الأداء والإنتاجية في الأجهزة الحكومية ، وكذلك تعزيز مبدأ المساءلة أو المحاسبة الإدارية. وكان مدخل المشروع هو الإصلاح الشامل بحيث يتم إعطاء صلاحيات واسعة لرؤساء الأجهزة التنفيذية كتلك التي تعطى لرؤساء الأجهزة في القطاع الخاص، وأن تتم محاسبتهم على النتائج. لذلك تم مطالبة كل جهاز بثلاثة أمور :

- إعداد خطط إستراتيجية لتوضيح رسالة وأهداف كل جهاز لموظفي الجهاز والمستفيدين منه؛

- وضع خطط تشغيلية لترجمة الخطط الإستراتيجية إلى أهداف تفصيلية مرتبطة برسالة وأهداف الجهاز؛

- استخدام مقاييس الأداء للتحقق من تقدم الجهاز نحو تحقيق الأهداف.

ومن أبرز نتائج هذه التجارب في ما يلي:

- ظهرت أهمية تعزيز قياس الأداء لتحسين الإنتاجية، لذلك تبنت الدول سياسة المحاسبة على أساس النتائج المتحققة من تلك المتفق عليها في اتفاقية الأداء. واتفاقية الأداء يتم بمقتضاها تحديد النتائج التي ترغب الدولة تحقيقها من كل جهاز. وفي ضوء ما يتحقق من نتائج تتم المساءلة الإدارية. على أنه يترك لرئيس كل جهاز رسم الاستراتيجيات التي سيتبعها في تحقيق النتائج المطلوبة منه؛

## الفصل الثاني: دور المحاسبة العمومية في تحسين أداء الأجهزة الحكومية

- ترتب على أسلوب المحاسبة والمساءلة طبقاً للنتائج ضرورة التخلص من الرقابة المركزية التفصيلية على النفقات التشغيلية ، والتخلص من وجود سقف للموظفين في الجهاز ، ومنح المسؤولين صلاحيات كافية لاستثمار مواردهم في الميزانية بشرط ألا يتم تجاوز سقف الميزانية المحدد للجهاز؛
- تبين أن تغيير ثقافة الجهاز للتركيز على تحقيق النتائج ليس بالأمر الهين ويحتاج وقتاً ليس بالقصير. كما أنه يتطلب تعزيز قدرة رؤساء الأجهزة في أداء مهام الجهاز وواجباته. كما تبين ضرورة بناء نظام معلوماتي ، وتوفير تدريب لجميع فئات العاملين ، واستخدام تقارير عن المعلومات، وقياس الأداء ، وتطبيق جوانب إصلاحية أخرى؛
- تبين أن التوجه نحو التركيز على النتائج يتطلب وجود جهة مركزية تعطي التوجيهات للأجهزة التنفيذية لكي تساعدها على التطبيق ، وعلى تقييم جوانب التطبيق لتحديد الصعوبات التي تواجه التطبيق والمنافع الناجمة عن الإصلاح من وجهة نظر مسؤلي الأجهزة التنفيذية التي تطبق الإصلاح الإداري؛
- نتج عن الإصلاح في هذه الدول منح المديرين التنفيذيين مرونة كافية في استغلال الموارد المتاحة لهم في الميزانية لتحقيق النتائج. وقامت الدول بتسهيل إجراءات شغون الموظفين ، وتحويل كثير من الصلاحيات ذات العلاقة بالتوظيف من الإدارات المركزية للتوظيف إلى الإدارات التنفيذية مثل: إجراءات الترقية، تصنيف الوظائف، وتحديد الرواتب. كما تم مطالبة هذه الأجهزة بإتباع الأساليب الحديثة في الإدارة لتعزيز جودة الإنتاجية. وانعكست هذه المرونة بشكل إيجابي على إيجاد حوافز لدى الجهاز لترشيد الإنفاق والاستغلال الأمثل للمصادر المتاحة له؛
- اتضح أن الاستثمار في نظم المعلومات المختصة بجمع المعلومات وتحليلها ورفع تقارير توضح مستويات الأداء الحالية مقارنة بالمتوقع هو في غاية الأهمية. وخلصت التجارب إلى أهمية تدريب الموظفين للقيام بقياس الأداء وتحليل وتفسير المعلومات ذات العلاقة به. وإلى أن استثمار المرونة في الجوانب المالية والإدارية يعد سبباً رئيساً لنجاح هذا النوع من الإصلاح. ونتيجة لذلك تقرر أن تصبح مهمة الأجهزة الإشرافية المركزية هي القيام بتقديم العون والمساعدة في تطبيق الإصلاح وتدريب مسؤلي الأجهزة على عمليات التخطيط الاستراتيجي والتشغيلي وقياس الأداء والمرونة في تنفيذ الميزانية. وأن تقوم هذه الأجهزة بتقييم التقدم في تحقيق أهداف الإصلاح في الأجهزة التنفيذية؛
- أظهرت التجربة في هذه الدول أهمية التعامل الجيد مع مقاييس الأداء بغرض التأكد من أنها: تنطلق من أهداف البرنامج ، تعكس قدرة المسؤولين في التأثير المباشر على النتائج المستهدفة وأثرها على المستفيد ، تعطي دوراً لمديري البرامج والمسؤولين عن تحقيق النتائج في تصميم مقاييس الأداء لبرامجهم ، تشمل النوعية والكمية والكفاءة والفاعلية، وتتيح جمع المعلومات حول مدى تحقيق الجهاز للأهداف العامة والتفصيلية على السواء؛
- قامت هذه الدول باستخدام مقاييس الأداء من أجل المساءلة من خلال: نشر نتائج قياس جودة الخدمات للمستفيدين كما فعلت بريطانيا وكندا. أن يتم الاتفاق على مستوى الأداء بين الإدارة العليا والإدارات التنفيذية وتؤخذ النتائج أساساً للمساءلة والمحاسبة الإدارية. ثم قيام أجهزة التنفيذ برفع تقارير بنتائج أدائها للأجهزة الرقابية.

إن الاهتمام والتوجه المتزايد نحو الأداء في الأجهزة الحكومية جاء نتيجة للتطور الكبير في نشاط هذه الأخيرة، ما فرض تحديد المعوقات التي تواجهها، والبحث عن أنجع الأساليب والطرق التي يمكن من خلالها تحسين الأداء في الأجهزة الحكومية.

### المبحث الثاني: دور الإتجاهات الحديثة للمحاسبة العمومية في تحسين أداء الأجهزة الحكومية

الإتجاهات الحديثة التي عرفها نظام المحاسبة العمومية كان له أثر جد إيجابي على تحسين الأداء الحكومي، حيث ومن خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام واعتماد أساس الإستحقاق في العمليات المالية للدول، ساهم في جودة الإبلاغ المالي الحكومي، الذي بدوره كان له تأثير على قياس الأداء في الأجهزة الحكومية، وكذا بالنسبة للتوجه نحو تسيير الموازنة المرتكز على النتائج كأسلوب ساهم في عصرة نظام الموازنة العامة كان له دور فعال في تحسين الأداء، وعلى إعتبار كل من محاسبة المسؤولية ومحاسبة التكاليف أنظمة داعمة لنظام المحاسبة العمومية كان لهما دور هي الأخرى في تحسين الأداء وهذا ما سنحاول التعمق فيه.

### المطلب الأول: الإبلاغ المالي وفقا لمعايير IPSAS وتأثيره على قياس الأداء في الأجهزة الحكومية.

تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS بموجب أساس الإستحقاق له تأثير كبير على جودة الإبلاغ المالي في لقوائم المالية الحكومية، وسيكون له دور كبير في تحسين الشفافية والمساءلة وتحسين جودة المعلومات المحاسبية، بما يساعد على تشخيص جوانب القصور في الوحدات الحكومية ويسهم في تحسين الأداء.

#### 1- الإبلاغ المالي الحكومي وفقا لمعايير IPSAS:

**1-1- مفهوم جودة الإبلاغ المالي الحكومي:** ويمكن تناول جودة الإبلاغ المالي بشكل عام من خلال المفاهيم الآتية: ويعرف Bodnar & Hopwood الإبلاغ المالي بأنه: " نظام للمعلومات يتكون من مجموعة من العناصر المرتبطة مع بعضها والمسؤولة عن تقديم التقارير المالية الخارجية."، أما بالنسبة لجودة الإبلاغ المالي فقد عرفها Verdi بأنها: "دقة الإبلاغ المالي في توصيل المعلومات المتعلقة بعمليات الوحدة وعرضها بصورة عادلة."، كما تعرف على أنها: "مدى إمكانية الكشوفات المالية بتزويد الأطراف المستفيدة بصورة صحيحة وعادلة بمعلومات حول أداء الوحدة وموقفها المالي." ومن جانبه فقد عرفها Bekiaris بأنها: "عملية إعداد المعلومات بشكل كامل سواء كانت المعلومات مالية أم غير مالية، وتمتاز بالشفافية وخلق تصميمها من التضليل أو الإرباك للمستخدمين."<sup>1</sup>

إن مفهوم الإبلاغ المالي الحكومي، أوسع من الإفصاح في الوحدات الحكومية لأنه يشمل معلومات مالية وغير مالية، فضلا عن جودته المتمثلة بخصائص المعلومات، وجودة المعايير وجودة المستحقات، التي تجعل الإبلاغ المالي يمتاز بالدقة

1 - عباس حميد يحيى التميمي، نهاد حسين أحمد على، العرض في القوائم المالية على وفق IPSAS وتأثيره على جودة الإبلاغ المالي وتقييم الأداء في الوحدات الحكومية العراقية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 25، العدد 110، 2019، ص ص: 519-520.

## الفصل الثاني: دور المحاسبة العمومية في تحسين أداء الأجهزة الحكومية

والشفافية والملاءمة والعرض الصحيح والعدل وخلوه من التضليل والأرباك، فضلا عن أنه مفيد في اتخاذ القرارات الرشيدة من قبل الأطراف المستفيدة.

وتؤكد المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة المالية العليا (الانتوساي) على إلزامية تطوير الإبلاغ المالي الحكومي من خلال البيان رقم 04 الصادر عن لجنة المعايير المحاسبية التابعة لها، المتضمن وجوب إعداد التقارير التي توفر نظرة عامة (كتقارير الداء والتقارير حول المسائل المهمة والطارئة والمؤثرة وتقارير المطابقة والإلزام، فضلا عن التقارير المالية التقليدية)، عن نشاط التصرف المالي للأجهزة الحكومية، وهذه التقارير تؤدي هذه المهمة يمكن وصفها من خلال:<sup>1</sup>

- الكشوفات المالية العامة: وتصف وضع الحكومة المالي على نحو عام، فضلا عن نتائج العمليات وفقا للأساس المحاسبي المستخدم، ويمكن أن تتضمن معلومات عن المطابقة والأداء بشكل إجمالي؛

- تقارير المطابقة والإلزام: وتقدم معلومات عن استخدام السلطات القانونية في عمليات الإنفاق والإقتراض وتحصيل إيرادات. هذه التقارير لها طبيعة محدودة وفقا لما تجيزه السلطة القانونية؛

- تقارير الأداء: وتحتوي هذه التقارير على معلومات حول مدى تحقيق البرامج والأنشطة للأهداف المنشودة مع مراعاة أوجه الاقتصاد والكفاءة. ويمكن أن تتضمن هذه التقارير مؤشرات ومعايير للمقارنة المالية وغير المالية، وهذه التقارير تساعد المستخدمين على فهم الحاضر والتخطيط للمستقبل، كما يجب أن تظهر هذه التقارير النجاحات والإخفاقات الحاصلة في أداء الوحدة؛

- تقارير مالية خاصة بالوحدة الحكومية وعن أنشطتها الخاصة؛

- معلومات تبرز المسائل المهمة الواردة في التقرير ونظرة شاملة حول الوحدة الحكومية وبيئتها العاملة فيها.

**1-2- أهداف الإبلاغ المالي الحكومي:** لقد حدد اتحاد المحاسبين الدولي من خلال الدراسة قام بها أن الإبلاغ المالي يجب أن يظهر بوضوح إمكانية مساءلة الحكومة أو الوحدات الحكومية بخصوص شؤونها المالية والموارد المؤتمنة عليها أو المعهودة إليها، وتجهيز المعلومات المفيدة في إتخاذ القرارات عن طريق:<sup>2</sup>

- إيضاح فيما إذا كانت الموارد قد تم تحصيلها واستخدامها بالإسجام مع الموازنة المقررة قانونا؛

- إيضاح فيما إذا كانت الموارد قد تم تحصيلها والإنفاق بها وفقا للمتطلبات القانونية أو التعاقدية بضمنها القيود المالية الصادرة عن السلطة التشريعية المختصة؛

- تقديم معلومات عن مصادر وتوزيع واستخدامات الموارد المالية؛

- تقديم معلومات عن كيفية تمويل الحكومة أو الوحدة لأنشطتها وتدير متطلباتها من السيولة النقدية؛

- تقديم معلومات مفيدة في تقييم مقدرة الحكومة أو الوحدة في تمويل أنشطتها والإيفاء بالتزاماتها أو تعقداتها؛

<sup>1</sup> - INTOSIA, Accounting Standards Framework, Issued by the Committee on Accounting Standards, 1999, p:23.

<sup>2</sup> - أحمد يحيى عبد الله، محمد حويش علاوي الشجيري، الإبلاغ المالي الحكومي في العراق الواقع والمعوقات -دراسة ميدانية لآراء عينة من المحاسبين الحكوميين والمدققين في ديوان الرقابة المالية، مجلة تنمية الرافدين، كلية الاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، العدد 102، المجلد 33، 2011، ص: 169.

## الفصل الثاني: دور المحاسبة العمومية في تحسين أداء الأجهزة الحكومية

- تقديم معلومات عن الوضع المالي للحكومة أو الوحدة والتغيرات التي حصلت فيها؛
- تقديم معلومات إجمالية تفيد في تقويم أداء الحكومة أو الوحدة باستخدام مصطلحات كلف الخدمات والكفاءة والإنجازات المتحققة.

### 1-3- علاقة المستحقات المحاسبية بجودة الإبلاغ المالي في الوحدات الحكومية:

يقصد بالمستحقات هو أن يتم تسجيل تأثير العمليات والأحداث في وقت حدوثها، أي يتم الاعتراف في لحظة تقديم السلع والخدمات أو تكبد المصاريف دون الرجوع إلى تاريخ الإستلام أو الدفع النقدي، ولقد ركز إصلاح المحاسبة في القطاع العام أساساً على اعتماد نماذج المحاسبة التجارية مثل المحاسبة على أساس الإستحقاق، وفي حضم هذه الجهود، بدأ المحاسبون القانونيون المعتمدون وأكاديميون في تحسين المعايير المحاسبية على غرار المعايير الدولية في بادئ الأمر ثم تبنيتها، وعلى مدى العقود الثلاثة الماضية، كانت هناك هجرة عالمية للتحويل من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق وعلى وفق معايير IPSAS في الوحدات الحكومية لتحقيق زيادة في المساءلة والشفافية واتخاذ قرارات أكثر استنارة، مما يجعل المعلومات أكثر موثوقة وقابلية للمقارنة ومفيدة لمستخدمي المعلومات المالية، وأن الإعتماد على أساس الإستحقاق لإعداد البيانات المالية في كمختلف المستويات الحكومية في كثير من بلدان العالم هو محاولة لتحسين المعلومات الواردة في القوائم والتقارير المالية، وأن الإعتماد على أساس الإستحقاق يؤدي إلى جعل التكاليف أكثر شفافية، وتصبح الموازنة أكثر تعقيداً، إذ ينبغي أن يكون القرار السياسي المتعلق بتخصيص أموال الموازنة ممثلاً دائماً في الموازنة ومع ذلك لا يمكن تحقيق ذلك في الموازنة المعدة على أساس الإستحقاق، وفي الواقع أنه في البلدان التي نفذت فيها الموازنة على أساس الإستحقاق، انخفض دور البرلمان في عملية الموازنة، وزاد دور الفنيين في الوقت نفسه، ونتيجة لذلك يمكن القول أن إصلاح القطاع العام ( بما في ذلك إصلاحات الإدارة والمحاسبة وإعداد الموازنة) أمر لا بد منه، وسوف يحدث ما إذا كانت البلدان تريد ذلك أم لا، إذ أنها مسألة وقت فقط.

### 1-4- مداخل قياس جودة الإبلاغ المالي الحكومي:

- سيتم استعراض أهم مداخل قياس الإبلاغ المالي لغرض التوصل إلى طرائق قياس جودة الإبلاغ المالي، كما يلي: 1-
- يتم قياس جودة الإبلاغ المالي بالإعتماد على مدخل جودة المعلومات المحاسبية؛
  - يتم قياس جودة الإبلاغ المالي باستخدام ثلاثة مقاييس، الدقة والملاءمة والتوقيت المناسب؛
  - يتم تحديد ثلاث مداخل لجودة الإبلاغ المالي: مدخل جودة الأرباح، مدخل جودة المعلومات المالية، مدخل جودة المعايير المحاسبية.

ومما سبق، يتضح أنه توجد طرق مختلفة في قياس جودة الإبلاغ المالي، وتم تحديدها بمدخلين، وذلك لأنها تشمل جميع الإتجاهات السابقة ما عدا جودة الأرباح لأنها غير موجودة في الوحدات الحكومية، وسيتم تناولها كما يلي:

1 - عباس حميد يحيى التميمي، نهاد حسين أحمد علي، مرجع سبق ذكره، ص ص : 523-525. بالتصرف..

**4-1-1-1- مدخل جودة المعلومات المحاسبية لقياس جودة الإبلاغ المالي:** أن للمعلومات أهمية كبيرة حتى إلى الحكومة لما لها من دور مهم وكبير بتقليل الفجوة بينها وبين المواطن، إذ أنها تفضل وترغب بتقديم المزيد من المعلومات حول نقطة تُظهر قوتها، فالمعلومات هي مفتاح للحصول على وعي وتصور اجتماعي أفضل وتعزيز لمشاركة المواطن، وتكون المعلومات المحاسبية ذات جودة عالية عندما تدعم عملية اتخاذ القرار، كما أن جودة المعلومات ما هي إلا منتج نهائي لنظام المعلومات، الذي يغطي العمليات التنظيمية والإجراءات والأدوار المستخدمة في جمع ومعالجة وتوزيع واستخدام البيانات، وتستخدم المعلومات من خلال إنشاء وفتح وتعزيز قنوات الاتصال كأداة لتلبية احتياجات المستهلكين لهذا المنتج. إن جودة المعلومات المحاسبية مرتبطة بالخصائص الرئيسية (الدقة والملاءمة) التي تمكن المعلومات المحاسبية لتحقيق أهداف التقارير المالية الحكومية.

**4-1-2- مدخل جودة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:** تختلف المعايير عن المبادئ، فالمبادئ تتناول الأهداف والملامح العامة بالمحاسبة، بينما نجد المعايير أكثر تحديد وتوفر أساس عملي إلى الإدارات لتطبيقها بأنشطتها اليومية، وبالتالي ينبغي أن تكون المبادئ مصحوبة بتحديد المعايير، فأن بدون معايير تكون التطبيقات والممارسات المحاسبية منحرفة ويصعب معها التأكد من سلامة الأموال، ولا بد للمعايير أن توفر معلومات مفهومة وموثوقة حول المركز المالي ونتائج الأعمال الخاصة بالحكومة ووحداتها.

وأن جودة معايير المحاسبة وعلاقتها بالإبلاغ المالي هناك ترابط بين جودة المعايير ومدى إمكانية إنتاج معلومات نافعة لأغراض اتخاذ القرار من قبل الأطراف المستفيدة عند تطبيقها، أي إمكانية إنتاج معلومات موثوق بها. ومتسقة بالشكل تسهل عملية المقارنة واتخاذ القرارات، وذلك من خلال تطبيق مجموعة من معايير المحاسبة ذات جودة عالية، ولقد وضح Beest et at إلى أن مجلس معايير المحاسبة المالية §FASB ومجلس المعايير الدولية للمحاسبة IASB\*\* في سنة 2002 تبنيهما تطوير مجموعة مشتركة من المعايير المحاسبية ذات الجودة العالية، والتي يمكن تطبيقها في جميع أنحاء العالم، وتم نشر مسودة تعرض تطوير الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي في سنة 2008، وهذا من شأنه أن يؤدي إلى إطار معايير محاسبية عالية الجودة، وعند تبنيتها من قبل الوحدات في جميع أنحاء العالم، سيؤدي إلى إنتاج معلومات ذات جودة عالية، ومفيدة في إتخاذ القرارات، وأن جودة إنتاج المعلومات يرتبط بمجموعة من الخصائص تحددها المعايير المحاسبية، والتي ينبغي أن تتصف وتقييم بها المعلومات المحاسبية، والتي يجب أن تنعكس على جودة الإبلاغ المالي المستند إلى تطبيق تلك المعايير. ويتم تطوير الممارسات المحاسبية في جميع الأنشطة الحكومية، وفي جميع أنحاء العالم، أما عن طريق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو عن طريق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، ومن الممكن أن تحمل الممارسات المحاسبية معها تأثيرات دستورية وسياسية واجتماعية كبيرة، وتعد المساءلة هي حجر الزاوية في إدارة الشؤون العامة في القطاع العام، ومن أجل تحقيق المساءلة والشفافية والجودة في إدارة القطاع العام فلقد أصدر مجلس معايير IPSAS، مجموعة من معايير الإبلاغ المالي للقطاع العام

§ FASB: Financial Accounting Standards Board.

\*\*IASB: International Accounting Standards Board .

## الفصل الثاني: دور المحاسبة العمومية في تحسين أداء الأجهزة الحكومية

ذات جودة عالية، لتسهيل التقارب بين المعايير الدولية والوطنية، وبالتالي دعم وتعزيز جودة وتوحيد التقارير المالية، التي يتم اعدادها من الوحدات الحكومية بجميع أنحاء العالم، مما ينعكس على جودة المعلومات في التقارير.

**1-5- خصائص الإبلاغ الفعال عن الأداء في الأجهزة الحكومية:** يمكن تحديد خصائص الإبلاغ الفعال عن الأداء النقاط التالية: **1**

- توضيح العلاقة بين الأداء المخطط والأداء الفعلي؛
- تقديم صورة عامة لأداء الحكومة (غير متحيز ومتوازن وكامل)، بما في ذلك كيفية ارتباط الخدمة بأهداف الحكومة؛
- تحديد الافتراضات والثغرات والتباينات وتقديم تفسيرات عنها؛
- تقديم معلومات عن الأداء الحالي بوضوح وإيجاز، بطريقة سهلة الاستخدام وفي الوقت المناسب، وعبر مجموعة واسعة من الوسائط.

### 2- المؤشرات المستخدمة في قياس الأداء:

تنقسم نماذج قياس الأداء إلى فئتين رئيسيتين يمكن إيجازها فيما يلي: **2-1- نماذج أحادية البعد:** تقيس الأداء من خلال مؤشرات ذات طبيعة مالية. تتضمن هذه النماذج حساب بعض المؤشرات المالية بناءً على المعلومات الواردة في البيانات المالية. تدير هذه النماذج في أفضل الأحوال جوانب الأداء المالي فقط. لكن لا ينبغي الخلط بين المؤسسة العامة وبين منظمة خاصة؛ أهداف المؤسسة العامة ليست اقتصادية فحسب، بل لها أولوية اجتماعية. لذلك، يمكن أن يصبح قياس أداء المؤسسة العامة استناداً إلى مؤشرات ذات طبيعة مالية ممارسة خطيرة قد تضر بالحصول على الأداء الفعلي وفقاً لمهمة المؤسسة العامة المعنية. سيقوم المديرون العامون بتطوير سلوكيات المضاربة وسيوجهون قراراتهم عن طريق المؤشرات المالية التي يجب الإبلاغ عنها، على حساب المهمة الاجتماعية.

**2-2- النماذج متعددة الأبعاد:** والتي تستخدم المؤشرات غير مالية إلى جانب المؤشرات المالية. هذه النماذج هي تحسين لا يمكن إنكاره في ممارسات قياس الأداء لأنها تحد من فرص المضاربة وتحاول ضمان قياس الأداء على أساس أهداف المؤسسة العامة. إدخال المؤشرات غير المالية لا يحد من أهمية ودور المؤشرات المالية في الأجهزة الحكومية، كما أن للمؤشرات المالية أهمية كبيرة في المؤسسات العامة التي لديها موارد مالية محدودة، ولكن يجب إكمالها وربطها مع المؤشرات غير المالية من أجل استيعاب جميع أبعاد الأداء.

### 3- ازدهار وتدهور مؤشرات الأداء وعلاقتها بجودة الإبلاغ المالي الحكومي:

على الرغم من المؤشرات سابقة الذكر يشير كل من Thiel & Leeuw إلى أن مفارقة الأداء تظهر في الإرتباط الضعيف بين مؤشرات الأداء والأداء نفسه. وتعود هذه الظاهرة إلى ميل مؤشرات الأداء إلى الهبوط والتدهور مع مرور

1 - عباس حميد يحيى التميمي، نهاد حسين أحمد على، مرجع سبق ذكره، ص: 527.

2 - Diana Mihaiu, MEASURING PERFORMANCE IN THE PUBLIC SECTOR: BETWEEN NECESSITY AND DIFFICULTY, S Lucian Blaga University of Sibiu, Romania studies in Business and Economics, 2014, p:44.

## الفصل الثاني: دور المحاسبة العمومية في تحسين أداء الأجهزة الحكومية

الوقت. وأن مقاييس الأداء تفقد قدرتها على التمييز بين الأداء الجيد والسيء. إذ أنه يعود سبب تدهور مؤشرات الأداء إلى أربع عمليات وهي كما يلي: 1

- **التعلم الإيجابي:** وهذه العملية يكون بها العمل جيدا، مع تحسن الأداء، وأن المؤشرات تفقد حساسيتها في الكشف عن الأداء السيء.

- **التعلم الضار:** عندما نعلم الوحدات أو الأفراد جوانب الأداء التي يتم قياسها والتي لا يتم قياسها، يمكنهم من استخدام تلك المعلومات للتلاعب بالتقييم، فمثلا: من خلال وضع جميع الجهود في المقام الأول في ما يقاس، وسوف يكون الأداء مرتفعا. مع ذلك، قد لا يكون هناك تحسن فعلي في الأداء أو تدهور في الأداء؛

- **اختيار الأداء:** فتشير إلى الإستعاضة عن الأداء الضعيف بأداء أفضل، مما يقلل من الاختلافات في الأداء.

- **يحدث التدهور عندما يتم تجاهل الاختلافات في الأداء:** ومن المهم أن نفهم أن المفارقة لا تتعلق بالأداء نفسه بل عن التقارير المتعلقة بالأداء، وخلافا للتوقعات، فإن المؤشرات لا تعطي تقريرا دقيقا عن الأداء. وهذا يمكن أن يعني أن الأداء أسوأ من المبلغ عنه وهذا ما يسمى بالتمثيل الزائد وقد يكون أيضا أنه أفضل من المبلغ عنه وهذا ما يسمى بالتمثيل الناقص.

ومن الأسباب المحددة لظهور التأثيرات السلبية لقياس الأداء وهي أن نظام قياس الأداء يولد مؤشرات لا تعبر عن الواقع، وكيف أنها مصنوعة من قبل موظفي الوحدات الحكومية. وبصفة عامة، فإن نظم قياس الأداء ثابتة تسمح بالتكيف مع المتطلبات المطلوبة، التي تسهم في تدهور النشاط المهني للموظفين، معظم نظم قياس الأداء في القطاع العام صممت وفرضت من قبل العوامل السياسية الخارجية للوحدة التي ليست على علم تام من الأنشطة المحددة التي تولد معارضة من الموظفين، فإن تمويل الوحدة يعتمد فقط على نتائج مؤشرات نظام قياس الأداء، دون تحليل عملية تحقيقها، إذا لم يدرك مدير المؤسسة العامة أن الوفاء بمؤشرات أداء مالية معينة قد يضر بجودة الخدمات العامة فقط، فإنه لن يستثمر جهدا كبيرا في تنفيذ نظام قياس الأداء، باستخدام عدد قليل جدا من مؤشرات الأداء. 2

وتوفر المحاسبة على الإستحقاق تغطية كاملة لجميع عناصر البيانات المالية التي تقدم صورة شاملة عن الأداء المالي والمعلومات عن الوضع المالي للوحدة مقدمة للتقارير. وتتطلب المحاسبة على أساس الاستحقاق مشاركة وعمل عدد كبير من المحاسبين المدربين تدريباً جيدا، سواء في الأجهزة الحكومية أو الوحدات الإدارية وما بعدها. وتقدم البيانات المالية المعدة على هذا الأساس معلومات أفضل وذات شفافية في العمليات الحكومية، وتشجع الاجتهات الدولية الحديثة في تحويل المحاسبة العمومية من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في القطاع العام. تواجه عملية تقييم الأداء تواجه مشاكل عديدة منها متعلقة بنظامها الخاص بمقاييس الأداء وأخرى متعلقة بمستوى الإبلاغ المالي للوحدات الحكومية، الذي يعاني من بعض المشاكل التي تنعكس على مستوى جودة المعلومات المتولدة في القوائم والتقارير المالية الصادرة عنها، وبذات على مستوى

1 – Thiel Sandra Van , Frans Leeuw, The performance paradox in the public sector, public performance & management review, Vol.25 N°3, 2002, p:671.

2– Diana Mihaiu, op\_cit , pp:47-48.

## الفصل الثاني: دور المحاسبة العمومية في تحسين أداء الأجهزة الحكومية

المستخدم الدولي، ولقد أقيمت أغلب الحكومات في العالم، أنه من الضروري الإعتماد على المعايير الدولية التي تمتاز بالجودة العالية، وأن اعتمادها ينعكس على جودة النتائج، التي يتم التوصل إليها من خلال عملية قياس الأداء، لأن القوائم والتقارير المالية يتم إعدادها وإصدارها وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، هي من أهم مصادر عملية قياس الأداء. 1

### المطلب الثاني: تحسين الأداء بالإعتماد على محاسبة التكاليف في الأجهزة الحكومية:

لقد تم التطرق لهذا الجانب في الفصل الأول لكنه تم توضيح أهمية اعتماد محاسبة التكاليف ضمن المحاسبة العمومية، إلا أننا سنحاول التعمق أكثر من خلال إبراز دور محاسبة التكاليف في تحسين أداء الأجهزة الحكومية، بإعتباره نظام داعم لنظام المحاسبة العمومية.

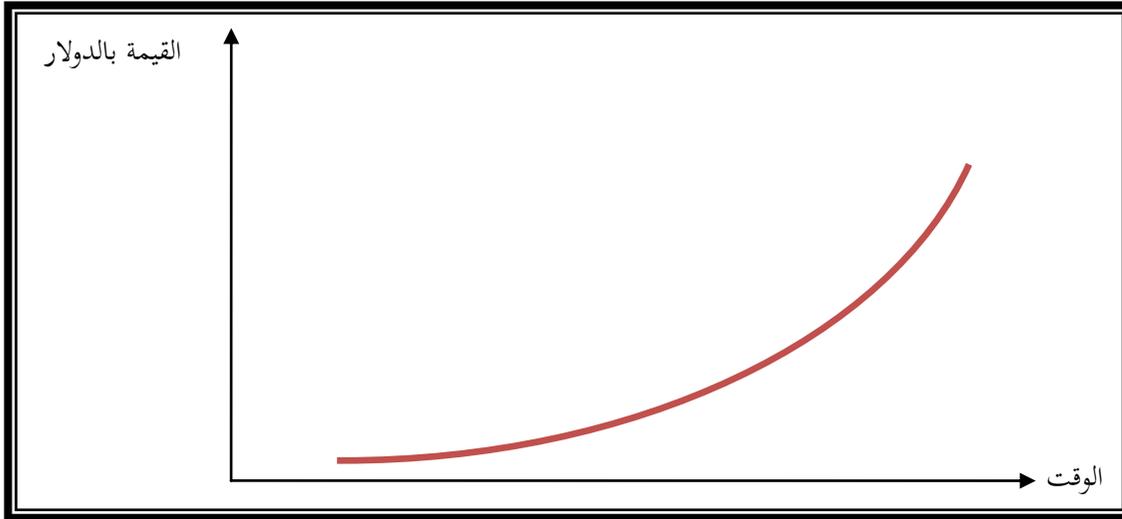
#### 1- أسباب الاهتمام بتطبيق محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية:

إن التحول في الأساليب الخاصة بالأداء الحكومي من تخصيص الموارد إلى ضرورة قياس وحصر التكاليف الحكومية وترشيد الإنفاق وكفاءة الأداء، أدت إلى الإهتمام بتطبيق محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية إضافة إلى الزيادة المستمرة في تكاليف أداء الأجهزة والوحدات الحكومية والتي مصدرها أحد الأسباب الآتية: 2

- توضح التجربة أن الحكومة هي صاحبة عمل كبير توظف الناس ليس بسبب الحاجة إليهم لتقديم الخدمات، ولكن لأنه يتعين عليها إيجاد فرص عمل لهم، مما يعني زيادة في التكاليف؛

- عامل الوقت وزيادة عمل الموظفين أكثر من المطلوب والحصول على مواد أكثر مما تحدده المهام المراد تنفيذها؛ ويوضح الشكل رقم: (2-01) عامل الزمن في القطاع الحكومي على النحو التالي:

#### الشكل رقم (2-1): وقت وتكاليف العمليات الحكومية.



المصدر: أ. بريمكاند، مرجع سبق ذكره، ص: 130.

1 - عباس حميد يحيى التميمي، نهاد حسين أحمد علي، مرجع سبق ذكره، ص: 529.

2 - بريمكاند، مرجع سبق ذكره، ص: 130-131.

## الفصل الثاني: دور المحاسبة العمومية في تحسين أداء الأجهزة الحكومية

وتوضح التقييمات التي أجرتها الحكومات والمنظمات الدولية أن المشروعات والبرامج تكاد تستغرق وقتاً أطول مما هو مقدر في البداية، وأن التكاليف النهائية تختلف عن التقديرات التي أعدت وقت دراسة المشروع. وقد يكون التمديد الزمني بسبب نقص التمويل أو المواد الرئيسية، وزيادة الاستشارات شبه الإدارية وتكاليف العمليات المصاحبة.

- إن المواد يتم الحصول عليها غالباً (ثم تصنع أو لا يعتنى بها، وفي بعض الدول فإن ضياع المواد المقتناة يفوق كثيراً الكميات التي تستخدم في الغالب)، ولا تبدو التكاليف منخفضة أكثر عندما تكون الخدمات الممولة من ميزانية الحكومة متعاقدًا على تنفيذها بواسطة آخرين، أي هناك حالات من الإسراف المتزايد في الوحدات الحكومية.

وقد طور الفكر المحاسبي مجموعة من المداخل النظرية، والتي أثبتت الواقع العملي فاعليتها، وبصورة عامة فإن نظام التكاليف الشامل يجعل الوحدات الحكومية والمسؤولين عنها، يُقدمون الخدمات وفقاً لتقديرات محددة من التكاليف، ويساعد في إعداد الموازنات وخفض التكاليف وتحديد الأجور وقياس كفاءة وفعالية الأداء.

ويمكن توضيح المكونات الأساسية المتاحة لتطبيق نظام إدارة التكاليف الشامل في الوحدات الحكومية فيما يلي: 1

- **تحليل مؤشر (محرك) الكلفة:** غير مطبقة كما في الوحدات التجارية بسبب رئيسي هو غياب التقنية وتصنيع المنتجات ولكن الهندسة القيمية تشير بطريقة إلى هذه الظاهرة وتشير للجهود المنتظمة لاستبدال الأصناف الأقل كلفة بأخرى أكثر كلفة وإيجاد طرق لتقليل التكاليف لتنفيذ الأعمال المحددة؛

- **التكاليف المخططة أو المستهدفة:** رغم أن الحكومات غير معنية بحصة السوق فقد تهتم باستقرار الاقتصاد بصورة متكررة في الحدود العليا أو سقوف الصرف وقد تمت صياغتها بصورة مناسبة وطبقت بطريقة قانونية وه تعادل التكاليف المستهدفة؛

- **تحليل النشاط والتكلفة:** تصنيف الأنشطة موجود أصلاً في وضع ميزانية الأداء المطبقة بصورة رئيسية في الوحدات الحكومية؛

- **تكاليف الإنتاج أو التشغيل:** رغم عدم الدخول في التصنيع فإن الحكومة لها نفقات غير مباشرة كبيرة مرتبطة إلى حد كبير بوضع وتطبيق السياسات وفي العديد من الحالات يوجد عدم تطابق بين مسؤوليات المراقبة والتطبيق؛

- **ربط التكاليف مع التنفيذ والأهداف الإدارية:** رغم أن إجراءات التنفيذ قد استخدمت بصورة أكبر في القطاع الحكومي خلال السنوات الأخيرة، فقد وجهت لخدمة نفس الغرض، كما هو سائد في القطاع التجاري، وبالتحديد كيفية تطبيق السياسات وهذا مفيد لإجراءات المحاسبة.

### 2- علاقة تحليل التكاليف مع إعداد الموازنة العامة للدولة:

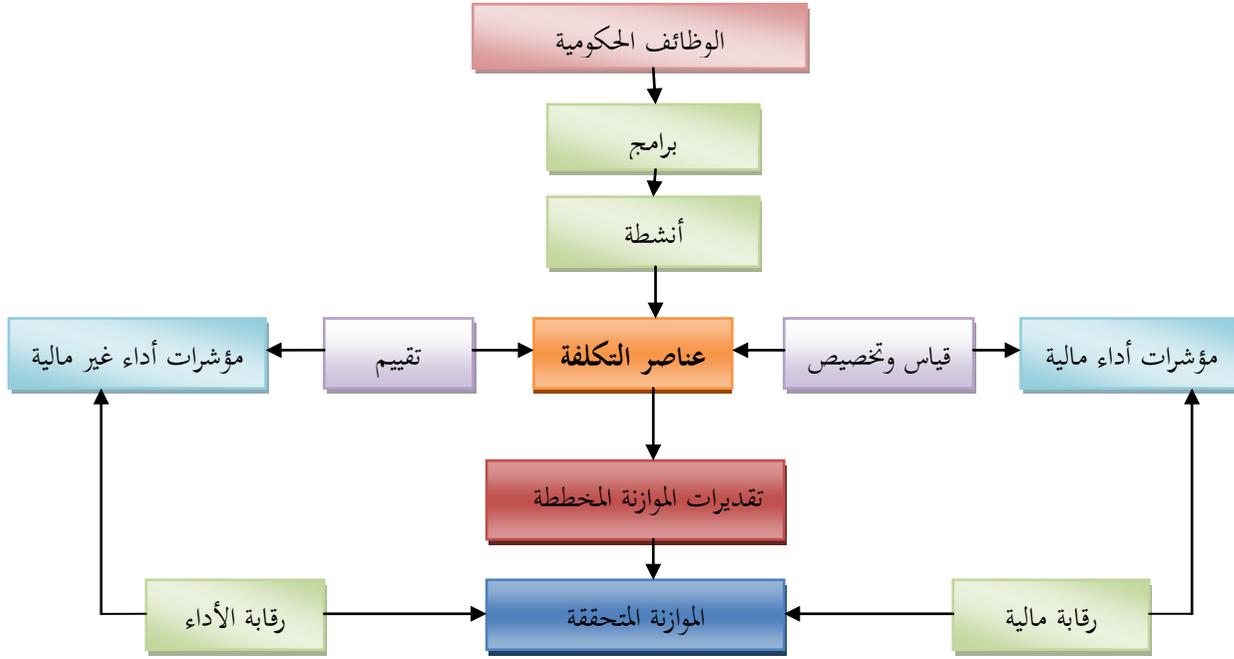
تعددت أساليب إعداد الموازنة العامة، وساهمت مجموعة من العوامل على تطويرها حسب المتغيرات السياسية والاقتصادية التي شهدتها العالم، ولكنه وبصورة عامة لم تكن مجمل هذه الأساليب تركز على موضوعية وأهمية التكاليف باستثناء أسلوب موازنة البرامج والأداء، بالرغم من صعوبة تطبيق الإصلاحات الجذرية في الأجهزة والوحدات الحكومية، فإن

1- أ. بيمكاند، مرجع سبق ذكره، ص: 133.

## الفصل الثاني: دور المحاسبة العمومية في تحسين أداء الأجهزة الحكومية

الأداء بأن الحكومة مهتمة أكثر بتقديم الخدمة بدلا من استعادة التكاليف كاملة لم يسنده دليل أيضا، ولكن مع استمرار الأزمات المالية ومع استنفاد الوسائل الأخرى لتحريك الموارد فقد تحول الاهتمام إلى قياس وحصر التكاليف. ويمكن تصوير علاقة حصر التكلفة في موازنة البرامج والأداء بالشكل الآتي:

الشكل رقم (2-2): موقع التكاليف في موازنة البرامج والأداء.



المصدر: زهير خضر ياسين، أهمية نظام محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح، مجلة كلية التراث الجامعة، العدد 12، العراق، 2012، ص: 84.

يمكن الاستناد إلى مراكز التكلفة والتي تؤخذ على أساس برنامج موازنة الأداء، ومن ثم تقدم الموازنة الكلية وفق سلسلة من موازنات الأقسام وموازنة لكل قسم تجزء ويتم إعدادها في أقسام جزئية، إذ يتم تجميع مراكز التكلفة في كل قسم إلى مجاميع فرعية وهذه بدورها يتم تجميعها في شكل وظائف رئيسية، ويكون حاصل حصر جميع هذه الوظائف هو الموازنة العامة للدولة. وبشكل عام فإن أعداد الموازنة على أساس مركز التكلفة يساعد في الرقابة ومن ثم مساءلة الإدارة عن إنجازاتها. إذ أن أغلب كلف الخدمات سوف يتم حصرها في مجموعات كما يجب أن تؤدي قبل تحليل التكاليف.

### 3- دور محاسبة التكاليف في تقييم الأداء الحكومي: ويمكن توضيح ذلك من خلال النقاط التالية:1

- وجود نظام لرصد التكاليف وتسجيلها؛ سيؤدي إلى تصنيف تكاليف كل برنامج على أساس وظيفي، وعلى أساس المردود لكل وحدة إنتاج، حيث أنه يتم حسب الغرض من التكلفة، ويعتمد على تجميع التكاليف لجميع الوحدات التي تمارس نشاطا متجانسا، كالتعليم أو الصحة أو الزراعة في مجموعة واحدة، وهذا يتيح الدقة والكفاءة عند إعداد تقارير تقييم الأداء للبرامج الحكومية المنفذة والرقابة عليها؛

1 - أحمد جابر حسنين علي، الإحباط الإداري - الأسباب والعلاج، الطبعة 01، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، 2013، ص: 172-173.

## الفصل الثاني: دور المحاسبة العمومية في تحسين أداء الأجهزة الحكومية

- التوسع في تحليل عناصر التكلفة لأنشطة وحدات إدارية متماثلة النشاط؛ بعد تحديد الأوجه الرئيسية لنشاطها، ثم اعتماد المقارنة في تكاليف أداء هذه الخدمات والأنشطة في الوحدات المتماثلة، ويساعد في تحديد تقييم نسبي، يقود إلى التوصل إلى معايير ثابتة في تقييم هذه الوحدات، ومن الأمثلة على ذلك؛ الوحدات البلدية، المدارس، المستشفيات، مراكز الرعاية الاجتماعية...

- استخدام محاسبة التكاليف سيؤدي إلى إيجاد تكلفة معيارية لوحدة الخدمة أو الإنتاج، وتطبيق التكاليف المعيارية في تحليل عناصر التكلفة للخدمات، والأعمال التي يتولاها الجهاز الإداري للدولة، سيؤدي إلى تقييم النتائج الفعلية، ومعرفة أوجه القصور وأسبابه، مما يساعد على تقييم الأداء؛

- استخدام محاسبة التكاليف سيسهل إجراء المقارنات اللازمة لقياس تكاليف الأداء للوحدات المتماثلة، وكذلك للوحدة الواحدة في فترات زمنية مختلفة، مما يساهم مساهمة فعالة في تقييم أداء تلك الوحدات؛

- استخدام محاسبة التكاليف سيؤدي إلى توفير وسائل السيطرة، والرقابة على ملكية الأصول الثابتة، للتأكد من وجودها واستخدامها بكفاءة في الغرض الذي اقتنيت من أجله؛

- نظام محاسبة المسؤولية ضمن نظام محاسبة التكاليف الشامل؛ يؤدي إلى فعالية تقييم البرامج الحكومية والرقابة عليها، فهو نظام رقابة أنشطة المشروع من حيث الأهداف والتكاليف والإيرادات، فهو يهتم أصلاً بنشأة التكاليف وتحديد الشخص المسؤول عن حدوثها، مما يؤدي إلى أن الفرد يُسأل عن التكاليف التي له عليها رقابة، ومن ثم تُبوب التكاليف عند كل مستوى، إلى تكاليف خاضعة للرقابة وأخرى غير خاضعة للرقابة.

### 4- الرقابة على أداء الوحدات الحكومية في ظل استخدام محاسبة التكاليف:

تتطلب عملية الرقابة على الأداء معلومات تساعد إدارة المؤسسة العامة على قياس وتقييم أداء مختلف أنشطتها، وتحديد مدى اختلاف هذا الأداء عما هو مخطط مع دراسة تحليلية لهذه الانحرافات وأسبابها والمسؤولين عن حدوثها، ووضع الحلول المناسبة لمعالجتها. وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 3000، فإن رقابة الأداء: « هي فحص مستقل لكفاءة وفعالية عمليات وهيئات، وسياسات الحكومة مع المراعاة اللازمة للإقتصاد»<sup>1</sup>

توفر محاسبة التكاليف المعلومات عن جميع ما يتعلق بتكاليف الأنشطة، من خلال إعداد قوائم التكاليف لكل نشاط على حدة إعداداً تحليلياً عن بنود تكلفة هذا النشاط وكل وحدة من وحداته، وإعداد معايير التكلفة والأداء التي يجب أن يلتزم بها المسؤولون، واستخراج الانحرافات بين تكاليف البرنامج ونتائجه الفعلية من جهة، والتخطيطية من جهة أخرى، أثناء العملية وعند انتهائها لمعرفة أسبابها ومسبباتها وأماكن وقوعها للحكم على المسؤولين عنها واستنباط سبل علاجها، وهو ما يساعد الإدارة في تقييم أدائها لوظائفها التخطيطية، التنفيذية والرقابية.

1 - الأنتوساي، أدلة إرشادية لرقابة الأداء، معايير وأدلة إرشادية لرقابة الأداء بناء على المعايير الرقابية والخبرة العلمية للأنتوساي، ومعايير التدقيق الدولية للأجهزة العليا للرقابة، 2010، ص: 11.

## الفصل الثاني: دور المحاسبة العمومية في تحسين أداء الأجهزة الحكومية

تمكن المعلومات التي توفرها محاسبة التكاليف من الرقابة على أعمال وأنشطة كل قسم في المؤسسات العامة، من خلال تجميع المعلومات الخاصة بكل مركز مسؤولية وحصرها في مركز التكلفة الخاصة بها، وعن طريق تقسيم عناصر التكاليف إلى تكاليف خاضعة للسيطرة وأخرى غير خاضعة للسيطرة وفقاً لمسؤوليات الأفراد يمكن الوقوف على مدى نجاح كل قسم وإدارته في استخدام الموارد المتاحة للوصول إلى الأهداف المرجوة للبرامج والأنشطة الحكومية بما يمكن من تحديد مدى كفاءة التسيير أو التنفيذ.

كما تعتبر محاسبة التكاليف المعيارية أحد أوجه عملية التخطيط لأغراض الرقابة وقياس الأداء، وذلك من خلال عملية تحديد التكاليف مقدماً قبل بداية الفترة، توضح ما يجب أن تكون عليه التكلفة أثناء تنفيذ الأنشطة، من خلال التقديرات المحددة على أساس دراسات اللجان المختلفة والمشرفة على كل نشاط من أنشطة البرنامج، أو كل مرحلة النشاط. وخلال عملية التنفيذ يتم مقارنتها بما تم إنجازه وتحقيقه من أهداف عملية، وتحديد حجم الانحرافات والمسؤولين عنها وفق مراكز المسؤولية المحددة سابقاً، واتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة لعملية تقييم المسار.<sup>1</sup> ووفقاً لتعريف المعيار رقم 3000 للتدقيق الدولي يمكن توضيح دور محاسبة التكاليف من خلال:

### 4-1- دور محاسبة التكاليف في رقابة اقتصاد وكفاءة أداء الأجهزة الحكومية: ويتضح ذلك من خلال:<sup>2</sup>

- قياس أداء الوحدات الحكومية عن طريق ربط الأنشطة والبرامج الحكومية مع تكلفة تنفيذها والخدمات الحكومية مع تكلفة تقديمها لتحديد معايير اقتصاد وكفاءة الوحدة الحكومية في استخدام الموارد المخصصة لها والموضوعة تحت تصرفها من خلال تحديد تكلفة معيارية لوحدة الخدمة أو البرنامج، ومن خلال تحديد وتحليل الانحرافات يمكن تقويم النتائج الفعلية ومعرفة أوجه القصور وأسبابه مما يساعد على تقويم الأداء.

- اعتماد نظام محاسبة المسؤولية ضمن نظام محاسبة التكاليف الشامل من خلال تبويب التكاليف عند كل مستوى إلى تكاليف خاضعة للرقابة وأخرى غير خاضعة للرقابة، والاعتماد على مفهوم سير المعلومات من القاعدة إلى القمة وتضمينه خطة عمل هرمية للمحاسبة على التكاليف والمنفعة بهدف إحكام الرقابة على تنفيذ البرامج وتقديم الخدمات الحكومية.

- التوسع في تحليل عناصر التكلفة لأنشطة الوحدات الحكومية المتماثلة النشاط بعد تحديد نشاطها الرئيسي ثم مقارنة تكاليف الخدمات التي تقدمها الوحدات بهدف التوصل إلى معايير ثابتة أو شبه ثابتة تستخدم في تقييم أداء.

### 4-2- دور محاسبة التكاليف في رقابة فعالية أداء الأجهزة الحكومية: ويمكن بيان ذلك من خلال:<sup>3</sup>

- مؤشرات فعالية المدخلات التي تقيس كلفة وحجم الموارد المستخدمة في تقديم الخدمة أو تنفيذ البرامج مع كمية الوحدات المنتجة والأهداف المحققة وكمية الوحدات والأهداف المخططة في الفترة المخطط لها،

- مؤشرات تأثير استقرار النتائج؛ وتقيس مدى قدرة الوحدة الحكومية على الاستمرار في تقديم الخدمة بنفس الجودة وتأثير تلك الوحدة الواحدة من الخدمات المقدمة.

<sup>1</sup> - بوجطو حكيم، مرجع سبق ذكره، ص: 240-241.

<sup>2</sup> - علي مال الله عبد الله وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 33.

<sup>3</sup> - علي مال الله عبد الله وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 34.

## الفصل الثاني: دور المحاسبة العمومية في تحسين أداء الأجهزة الحكومية

- مؤشرات تأثير كلفة تحسين الجودة؛ وتقيس أثر التكاليف التي تحملها الوحدة الحكومية مقابل تحسين جودة الخدمات المقدمة على رضا المواطنين.

### المطلب الثالث: دور محاسبة المسؤولية في تحسين أداء الأجهزة الحكومية

لقد تم التطرق لهذا الجانب في الفصل الأول إلا أنه تم توضيح أهمية اعتماد محاسبة المسؤولية ضمن المحاسبة العمومية، لذا سنحاول التعمق أكثر في هذا العنصر من خلال إبراز دور محاسبة المسؤولية في تحسين أداء الأجهزة الحكومية، بإعتباره نظام داعم لنظام المحاسبة العمومية.

#### 1- مقومات الأساسية لنجاح محاسبة المسؤولية والمرتبطة بالأداء:

يتمثل الهدف الأساسي لأي نظام إداري في التأكد من أن المسؤولين (المديرين) يعملون في تجانس نحو تحقيق أهداف المنظمة ككل. ونجاح نظام محاسبة المسؤولية في تحقيق هذا الهدف يعتمد على ثلاث مقومات أساسية مرتبطة أساساً بالأداء. ويمكن تلخيصها كما يلي:<sup>1</sup>

- وضع معايير لتقييم الأداء تؤثر على سلوك المديرين بما يدفعهم إلى إظهار أقصى ما عندهم لتحقيق أهدافهم وأهداف المؤسسة ككل؛

- وضع تقارير عن الأداء توضح للمدير التقدم الذي أحرزه في تحقيق المعيار المستخدم في تقييمه بما يساعده على تطوير وتحسين أدائه وفقاً للنتائج التي يتضمنها تقرير الأداء؛

- اشتغال تقارير الأداء على العناصر الخاضعة لرقابة المدير المسؤول فقط، بمعنى ضرورة استبعاد التكاليف غير الخاضعة للرقابة من تقارير ، وإلا سيشعر المدير بعدم عدالة التقييم، ويفقد حماسه في تحقيق الأهداف المسؤول عنها.

#### 2- نظام محاسبة المسؤولية كأساس لتقييم الأداء:

يعتمد نظام المحاسبة المسؤولية في تقييم أداء مراكز المسؤولية على مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط في ظل توفر معايير أداء واقعية وقابلة للتنفيذ. ويتم تقييم الأداء باستخدام المنطق وأساليب التقييم الموضوعية للحكم على الإنجازات المحققة بعد تنفيذ المشروعات والأنشطة المختلفة، لذلك يكون هدف التقييم هو التأكد من أن قيمة ما تم إنجازه من أعمال وإنجازات يفوق التكلفة اللازمة للوصول إلى هذه الإنجازات، حيث يتم في ضوء ذلك تحديد درجة كفاءة المدراء وفعاليتهم.

ونظراً لكون محاسبة المسؤولية تعمل على توزيع المسؤوليات والصلاحيات على مختلف المراكز، بحيث يعمل كل مركز في حدود سلطاته والأنشطة الخاضعة لرقابته، فإن تحديد هذه المراكز من أولى المهام عند تطبيق محاسبة المسؤولية، لكونه يمثل الخطوة الأساسية لتنفيذ هذا النظام، لذلك عند البدء بتطبيقها ضمن النظام المحاسبي للدولة من المناسب أن يتم مايلي:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - حسين خشارمة، أحمد العمري، مرجع سبق ذكره، ص. 263.

<sup>2</sup> - محمد خالد المهاني، الإجهاات الحديثة للموازنة العامة للدولة، تجارب عربية مقارنة، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، 2012، ص: 455-456.

## الفصل الثاني: دور المحاسبة العمومية في تحسين أداء الأجهزة الحكومية

- تحديد وتوثيق الأهداف الإستراتيجية طويلة الأجل الخاصة بكل مؤسسة حكومية وترجمتها إلى أهداف سنوية محددة وموضوعية ، ومن ثم تجزئة هذه الأهداف على الإدارات والأقسام داخل المؤسسة العامة؛
- تحديد مراكز المسؤولية في جميع المؤسسات العامة تبعا لطبيعة نشاط كل منها ، وطالما أن مراكز المسؤولية ترتبط بالهيكل التنظيمي للمؤسسة الحكومية ، يجب دراسة ما إذا كان الهيكل التنظيمي لا يتسق مع طبيعة نشاط المؤسسة العامة ، كأن تظهر بعض المهام الرئيسية للمؤسسة الحكومية موزعة على عدة مستويات ضمن الهيكل التنظيمي، أو دمج عدة مهام رئيسية ضمن مستوى واحد؛
- أن يراعى عند تحديد مراكز المسؤولية في المؤسسات العامة أغراض الرقابة و القياس ، من خلال تقسيمها إلى مراكز رئيسية ومراكز مساعدة ، بحيث تختص رقابة المراكز الرئيسية بتأدية العمليات والأنشطة التي تؤدي بشكل مباشر إلى إنتاج الخدمة النهائية مثل قسم التعليم الأساسي وقسم التعليم الثانوي في وزارة التربية الوطنية ، أما المراكز المساعدة فهي تؤدي خدمات غير مهنية للأقسام الأخرى ، مثل قسم المحاسبة وقسم شؤون المستخدمين ، وتعد نفقات هذه الأقسام المساعدة من الأعباء غير المباشرة لعملية التعليم ، ويتم توزيعها على الأقسام الرئيسية وصولا للتكلفة النهائية للخدمة المقدمة؛
- التعريف عن الواضح بمهام ومسؤوليات كل مركز على حدى وذلك من خلال تقسيم النشاط العام للمؤسسة الحكومية إلى برامج محددة يتم توزيعها على مختلف مراكز المسؤولية ، ويجب أن يتضمن هذا التعريف الصلاحيات الممنوحة لكل مركز على حدى ، وتحديد المسؤول عن كل مركز تقع عليه مسؤولية تحقيق الأهداف المتوخاة للنشاط الذي يقع تحت إشرافه ومسؤوليته؛
- تحديد التكاليف الخاضعة وغير الخاضعة لرقابة المسؤول ، حتى يمكن محاسبة المسؤول عنها بموضوعية ولتحقيق ذلك يجب أن تبوب هذه العناصر وفق: عناصر خاضعة للحكم، عناصر خاضعة للتأثير، عناصر لا تخضع للسيطرة؛
- استخدام البرامج الحاسوبية وتكنولوجيا المعلومات وأتمتة العمل المحاسبي العمومي في جميع المؤسسات العامة بما يدعم عملية التطوير في عصر المعلوماتية والاتصالات.
- 3- مستويات تقييم أداء مراكز المسؤولية:** هناك ثلاث مستويات لتقييم أداء مركز المسؤولية في المؤسسة وهي على النحو التالي: 1
- **مستوى تقييم الأداء الفعلي:** ويتم ذلك من خلال تقييم المسؤول عن مركز المسؤولية لنفسه وعرفة موطن القصور والضعف في أدائه والعمل على تحسينه وتفادي الإنحرافات الموجودة.
- **مستوى تقييم أداء الإدارة التنفيذية:** يتم هذا النوع من التقييم بواسطة المستويات الإدارية الأعلى ليتعرف كل مسؤول على مستوى أداء كل مركز مسؤولية يقع تحت مسؤوليته، ومدى مساهمته في تحقيق أهداف المشروع.
- **مستوى تقييم أداء الأنشطة:** يتم هذا النوع من التقييم من خلال الإدارة العليا للمؤسسة حيث يتم التعرف على سير النشاط في مراكز المسؤولية المختلفة ومدى مطابقته للأسس والمعايير الموضوعية.

1 - مرعي عبد المحي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1993، ص ص: 438-439.

## الفصل الثاني: دور المحاسبة العمومية في تحسين أداء الأجهزة الحكومية

ومن الجدير بالملاحظة أنه قد تواجه عملية التقييم صعوبات في قياس وتقييم النهام التي لا يمكن وصفها بشكل كمي، مثل الأعمال الإدارية وأعمال المشرفين، لذلك يصبح من الضروري في مثل هذه الحالات ابتكار أساليب موضوعية للحكم على كفاءة هؤلاء الأفراد وتطوير طريقة التقييم بالإعتماد على معايير أو أسس تتناسب وأدائهم للمقارنة. لذلك يتبين أن تقييم الأداء من خلال نظام محاسبة المسؤولية يؤدي إلى زيادة دافعية الأفراد للعمل داخل المؤسسة بكفاءة، وذلك لمعرفة المسبقة بحدود مسؤولياتهم وأعمالهم الموكلة إليهم والتي تناسب كفاءتهم ومؤهلاتهم وخبراتهم، مما ينعكس إيجابيا على أداء الأفراد ويزيد من الثقة لديهم بسبب عدالة هذا التقييم.

**4- أهداف عملية تقييم أداء مراكز المسؤولية:** إن لعملية تقييم الأداء العديد من الأهداف يتم تحقيقها من خلال تطبيق نظام محاسبة المسؤولية داخل المؤسسة، والأهداف هي كما يلي:

- تعريف المدراء العاملين في مراكز المسؤولية بالدور والمهام المطلوبة منهم لتحقيقها، ويتم ذلك من خلال التعليمات الخاصة بكل مركز مسؤولية على حدى والوصف الوظيفي لكل وظيفة في المؤسسة؛
  - إيجاد معايير لقياس الأداء الفعلي، وذلك باستعمال المقاييس المناسبة حسب طبيعة نشاط مركز المسؤولية، وقد ساهمت المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية بإيجاد أدوات مناسبة لقياس الأداء الفعلي.
  - استخدام معايير تقييم الأداء يراعى الموضوعية والدقة، حيث أن مجرد قياس الأداء الفعلي ليس له معنى إلا إذا قورن بمعيار كاستخدام الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية وأدوات التحليل المالي؛
  - توصيل النتائج إلى المسؤولين، وذلك عن طريق تقارير الأداء في الوقت المناسب.
- ومن أجل ان تكون عملية تقييم الأداء عملية منظمة ومستمرة وتحقق الأهداف المرجوة منها، يجب أن يواكبها نظام مستمر لتدقيق الأداء الفعلي، ووجود قسم مختص لمراقبة أداء مراكز المسؤولية، وكذلك وجود نظام فعال للحوافز وخلق الدوافع لتحقيق الإنجاز المطلوب.

### 5- دور محاسبة المسؤولية في إتباع رقابة الأداء:

اعتماد محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية يساهم في إتباع الرقابة على الأداء من خلال ما يلي: **1**

سيؤدي تطبيق محاسبة المسؤولية إلى تدعيم الرقابة على الأداء من خلال ربط المسؤولية عن الإنفاق والإيراد بالمستويات الإدارية المختلفة في الهيكل التنظيمي للمؤسسة الحكومية في ظل البرامج المحددة لها سلفا، مما يمكن من إصدار النتائج الخاصة بكل مركز من مراكز المسؤولية من خلال التقارير الرقابية على الأداء الفعلي.

ونظرا لكون محاسبة المسؤولية تعمل على توزيع المسؤوليات والصلاحيات على مختلف المراكز، بحيث يعمل كل مركز في حدود سلطاته والأنشطة الخاضعة لرقابته، فإن تحديد هذه المراكز من أولى المهام عند تطبيق محاسبة المسؤولية، لكونه يمثل الخطوة الأساسية لتنفيذ هذا النظام، لذلك عند البدء بتطبيقها ضمن النظام المحاسبي للدولة من المناسب أن يتم ما يلي:

1 - بوجطو حكيم، مرجع سبق ذكره، ص: 234-235.

## الفصل الثاني: دور المحاسبة العمومية في تحسين أداء الأجهزة الحكومية

- تحديد وتوثيق الأهداف الإستراتيجية طويلة الأجل الخاصة بكل مؤسسة حكومية وترجمتها إلى أهداف سنوية محددة وموضوعية، ومن ثم تجزئة هذه الأهداف على الإيرادات والأقسام داخل المؤسسة العامة؛
  - تحديد مراكز المسؤولية في جميع المؤسسات العامة تبعاً لطبيعة نشاط كل منها، وطالما أن مراكز المسؤولية ترتبط بالهيكل التنظيمي للمؤسسة الحكومية، يجب دراسة ما إذا كان الهيكل التنظيمي لا يتسق مع طبيعة نشاط المؤسسة العامة، كأن تظهر بعض المهام الرئيسية للمؤسسة الحكومية موزعة على عدة مستويات ضمن الهيكل التنظيمي، أو دمج مهام رئيسية ضمن مستوى واحد؛
  - أن يرمى عند تحديد مراكز المسؤولية في المؤسسات العامة أغراض الرقابة والقياس، من خلال تقسيمها إلى مراكز رئيسية ومراكز مساعدة، بحيث تختص لرقابة المراكز الرئيسية بتأدية العمليات والأنشطة التي تؤدي بشكل مباشر إلى إنتاج الخدمة النهائية؛
  - التعريف الواضح بمهام ومسؤوليات كل مركز على حدة، وذلك من خلال تقسيم النشاط العام للمؤسسة الحكومية إلى برامج محددة يتم توزيعها على مختلف مراكز المسؤولية، ويجب أن يتضمن هذا التعريف الصلاحيات الممنوحة لكل مركز على حدة، وتحديد المسؤول عن كل مركز تقع عليه مسؤولية تحقيق الأهداف المتوخاة للنشاط الذي يقع تحت إشرافه ومسؤوليته؛
  - تحديد التكاليف الخاضعة وغير الخاضعة لرقابة المسؤول، حتى يمكن محاسبة المسؤول عنها بموضوعية، ولتحقيق ذلك يجب أن تبوب هذه العناصر إلى عناصر خاضعة للتحكم، وعناصر خاضعة للتأثير، وأخرى لا تخضع للسيطرة؛
  - استخدام البرامج الحاسوبية وتكنولوجيا المعلومات وأتمتة العمل المحاسبي العمومي في جميع المؤسسات العامة بما يدعم عملية التطوير في عصر المعلوماتية والاتصالات.
- وبذلك يتبين أن عملية الأداء في نظام محاسبة المسؤولية لا يغفل الجوانب السلوكية، حيث يشجع نظام محاسبة المسؤولية مشاركة العاملين في وضع الخطط والأهداف لعمل المنظمة لمراحل مستقبلية فمشاركتهم في وضع الخطط والأهداف تحقق النتائج المرغوب في تحقيقها، حيث أن تقييم الأداء يتم على أعمال ومسؤوليات تم مشاركة الموظفين المراد تقييم أدائهم في التخطيط لها. لذلك هناك قبول من قبل الموظفين لتقارير الأداء التي تفرزها عملية التقييم، ومن ثم يتم التعرف من خلال تلك التقارير على مواطن القوة والضعف، وبالتالي يتم تعزيز مواطن القوة وعلاج مواطن الضعف، ومن ثم تكون عملية تقييم الأداء قد حققت الهدف المطلوب.

### المطلب الرابع: تحسين أداء الأجهزة الحكومية في ظل تسيير الموازنة المرتكز على النتائج.

جلبت لنا رياح الفكر الإداري الحديث في ظل العولمة وعصر الانفتاح التكنولوجي عدة أساليب لتسيير الموازنة العامة، والتي يجب علينا الاستفادة منها كمدخل للتقليل من حدة ظاهرة الفساد الإداري والمالي وبالتالي الحد من ضعف الأداء الحكومي، والتي من بينها التسيير المرتكز على النتائج الذي يمكن تعريفه على أنه: " تلك الطريقة التي تسعى إلى

## الفصل الثاني: دور المحاسبة العمومية في تحسين أداء الأجهزة الحكومية

تحقيق أفضل النتائج الممكنة". أما من الجانب العملي فهو تحقيق الاتساق بين الأهداف والإجراءات من طرف الجهات الفاعلة مع أهداف المستوى الأعلى.

### 1- إصلاح قياس الأداء في الأجهزة الحكومية:

هذا الإصلاح يكون بالتوجه من نظام قياس الأداء التقليدي إلى نظام قياس الأداء المرتكز على النتائج، ويمكن توضيح ذلك من خلال النقاط التالية: 1

- الحصول على الحوافز المالية بشكل صحيح أمر أساسي في إصلاحات إدارة الأجهزة الحكومية . وليس أقل مما هو موجود في السوق، ويعتبر المال إشارة قوية: حيث يدفع الأجهزة لإنتاج المزيد. الاهتمام بالتكاليف وعدم تجاهلها لتكون أكثر كفاءة؛ وتحمل مخاطر العمل بعد بذل العناية الواجبة.

- يرتبط التحول إلى نظام قياس الأداء المرتكز على النتائج أساسًا بنهج الإدارة العامة الجديدة (NPM: New public Management) . وبعبارة أخرى، فإن التغيير الناتج عن مبدأ "المساءلة" هو المسؤولية عن الامتثال الإجرائي للمساءلة من حيث الكفاءة والفعالية. بالإضافة إلى ذلك ، تعتمد المساءلة عن النتائج على أهداف واضحة مذكورة بعبارات قابلة للقياس. وهذا يتطلب بدوره نظام قياس الأداء الذي يمكن أن يساعد في تقييم ما إذا كان الجهاز الحكومي قد حقق الأهداف المتوقعة أم لا.

- يمكن قياس الأداء من كيفية استخدام القطاع العام للموارد الاقتصادية فيه الإنتاج وتزويد صانعي القرار بالمعلومات التي يمكن استخدامها لرصد النتائج، وتحسين أداء البرنامج، وكذلك الأساس المنطقي لتخصيص الموارد ومبررات الميزانية. ويمكن أيضًا استخدام بيانات قياس الأداء لأغراض الشفافية (توفير الوضوح بشأن المسائل ذات الاهتمام الاجتماعي).

بشكل أساسي ، يلزم إجراء قياسات للأداء لتقييم ما إذا كانت الأجهزة الحكومية قد حققت النتائج المتوقعة، كميًا فيما يتعلق بالاقتصاد والكفاءة والفعالية. على اعتبار الاقتصاد: توفير مدخلات لمستوى معين من الجودة بأقل تكلفة. والكفاءة: إلى أي مدى يستخدم جهاز الحكومي موارده لإنتاج مخرجات (السلع والخدمات) نسبة إلى أفضل الممارسات في وقت معين. بمعنى آخر ، العلاقة بين المدخلات والمخرجات. أما الفعالية: مدى تلبية مخرجات لجهاز الحكومي للمعايير الموضوعية والوصول إلى المستويات التي تتوقعها الحكومة؛ على سبيل المثال ، هل تؤثر أنشطة المستشفيات على الصحة العامة للمجتمع؟ لذلك عادة ما يكون تصور مدى تحقيق الأهداف. يعتبر في بعض الأحيان نسبة المخرجات إلى النتائج.

ومع ذلك، يعتبر قياس أداء الأجهزة الحكومية مشكلة معقدة. حيث تقوم الدولة بأنشطة مختلفة مثل التعليم، والدفاع، والرعاية الصحية، وما إلى ذلك ، ويؤدي إنجاز هذه الإجراءات إلى نواتج مختلفة. وبالتالي ، فإن تقييم القيمة التي تم إنشاؤها ينطوي على المعرفة المتخصصة. تتطلب مخرجات كل جهاز حكومي نظام قياس أداء مناسبًا مع مقاييس مناسبة. بالإضافة

1- Hassan A.G. Ouda, Results-Based Systems Are the Path Towards Results-Oriented Government, International Journal on Governmental Financial Management - Vol. XV, No 1, 2015, pp: 61-62.

## الفصل الثاني: دور المحاسبة العمومية في تحسين أداء الأجهزة الحكومية

إلى ذلك، يعد نظام قياس الأداء جزءًا لا يتجزأ من نظام إدارة القطاع العام الجديد ونظام المحاسبة على أساس الاستحقاق وموازنة الأداء.

لذلك، يجب النظر في نظام قياس الأداء في الأجهزة الحكومية من وجهة نظر الإصلاحات المذكورة أعلاه. وبشكل أساسي، يجب أن يعتمد قياس الأداء الفعال في القطاع العام على البديهيات التالية: 1 - يجب أن يكون قياس الأداء "قائمًا على القيمة": ينصب التركيز على مفهوم القيمة المضافة بالنسبة للجهاز الحكومي الذي يتم تنظيمه وإدارته وفقًا لخطة استراتيجية جيدة الإعداد مع نتائج محددة قابلة للقياس. يجب أن تبرر هذه الإنجازات الغرض الأساسي من الجهاز الحكومي.

2 - يعكس قياس الأداء تحقيق الأهداف طويلة الأجل: ينبغي تصميم قياس الأداء لمساعدة الأجهزة الحكومية "على تعلم القيام بالأشياء الصحيحة بشكل صحيح". ولتحقيق ذلك، يتطلب قياس الأداء منظورًا متعدد التخصصات متعدد الأبعاد على المدى الطويل، وليس مجرد نظرة قصيرة المدى.

3 - يجب أن لا يُجعل قياس الأداء كحل "قائم بذاته": لن تؤدي مقاييس الأداء في حد ذاتها إلى مستويات أعلى من الكفاءة والجودة والفعالية. يتم تحقيق ذلك من خلال قرارات إعادة تخصيص الموارد، وأساليب العمل المحسنة، واعتماد أفضل الممارسات، وتعديل أولويات المهمة حسب الضرورة. ومع ذلك، يمكن لنظام قياس الأداء توفير بعض البيانات لتسهيل إعادة توجيه أو نشر الموارد.

4 - يجب ربط المكافآت بالأداء: لكي تنجح الجهاز الحكومي، يجب أن يكون له مقاييس محددة بعناية للنجاح. ويشمل ذلك عملية منظمة لربط أهداف الحكومة بعوامل النجاح الحاسمة ومقاييس الأداء المرتبطة بها. تبين التجربة أن سلوك المديرين التنفيذيين مرتبط مباشرة بمعايير الأداء التي يتم تقييم مساهمتهم عليها. هذا الخلاف صالح ويؤكد قيمة الدافع لتعويضهم الذي يتم ربطه بتقييم الأداء.

5 - ينبغي توفير تدابير الأداء: توفير معلومات لتسهيل المساءلة؛ وسيلة لتحديد مجالات التدقيق؛ ووسيلة لرصد تنفيذ السياسات؛ ومعلومات عن تحسينات المخرجات المحتملة للجهاز الحكومي؛ والمساعدة في عملية تخصيص الموارد ووضع الميزانية من خلال توفير وسائل تخصيص التمويل بين الاحتياجات المتنافسة، بناءً على الأولويات وتكلفة ومنفعة الأداء؛ وأداة قوية للإدارة الداخلية لكيانات القطاع العام - فهي توفر للمدراء فكرة عن مدى كفاءتهم، وقد تشرح مجالات الأداء الضعيف بالإضافة إلى تحديد المؤدين الرائدة المناسبين.

### 2- علاج ضعف الأداء من منظور تسيير الموازنة المرتكز على النتائج:

من أسباب ضعف الأداء الحكومي غموض الأهداف وعدم وضوحها وعدم تحديد مراكز المسؤولية. واعتماد تسيير الموازنة المرتكز على النتائج يمكن أن يساهم في تفادي هذا الغموض وعدم الوضوح. وهذا حسب الجدول الآتي:

## الفصل الثاني: دور المحاسبة العمومية في تحسين أداء الأجهزة الحكومية

الجدول رقم (2-1): أدوات التسيير بالأداء ( الأهداف، التخصيص وفق البرامج مع تحديد المسؤولية، مؤشرات الأداء والتقييم)

الجهات الفاعلة	حكومة	وزارة المالية	الوزارات القطاعية	المديرية العامة	المديرية	المصالح
الأهداف	تحديد الأهداف الاستراتيجية للحكومة-الأهداف الاستراتيجية	قيام الوزارات القطاعية بتنفيذ إستراتيجية الحكومة-أهداف استراتيجية	أهداف الإستراتيجيات القطاعية-الأهداف الإستراتيجية	الأهداف المستمدة من الإستراتيجية القطاعية للوزارة-الأهداف الاستراتيجية/ التشغيلية - عادة تستخدم كأهداف للموازنة	أهداف مستمدة من أهداف المديرية العامة-الأهداف التشغيلية	أهداف مستمدة من أهداف المديرية-الأهداف التشغيلية
المخصصات	الخيارات الكلية، الموازنات: الانفاق، الإيرادات، العجز، توزيع إجمالي النفقات بين النفقات العامة والخاصة	التخصيص بين القطاعات للموارد بما يتفق مع إستراتيجية الحكومة	التخصيص داخل القطاعات (بين المديرية العامة أو بين البرامج) للموارد بما يتفق مع إستراتيجية الوزارة.	التخصيص بين المديرية (أو فيما بين البرامج الفرعية) للموارد بما يتفق مع أهداف المديرية العامة	تخصيص الموارد بين المصالح بما يتفق مع أهداف المديرية	تخصيص على المستوى النهائي (بين المكاتب/ الأقسام حتى مستوى الوكلاء) بما يتفق مع أهداف المصلحة
المؤشرات والقيم المستهدفة	مؤشرات الاستراتيجية الشاملة (استراتيجية الحكومة)	تقييم مؤشرات الموازنات القطاعية	مؤشرات إستراتيجية القطاع، ومؤشرات موازنة الوزارة (أيضا إلى البرلمان) بما يتوافق مع إستراتيجية الحكومة)	المؤشرات التشغيلية (الموازنة)، وتطوير مؤشرات الوزارة	المؤشرات التشغيلية، وتطوير مؤشرات المديرية العامة	المؤشرات التشغيلية، وتطوير مؤشرات المديرية
تقييم	الأخذ بالإعتبار تقييم المعد من قبل وزارة المالية	تقييم نشاط الوزارات القطاعية، ومراجعة النفقات العامة	تقييم نشاط المديرية العامة	تقييم نشاط المديرية	تقييم نشاط المصالح	تقييم نشاط الموارد البشرية للمصالح

Source: Jean Mathis, *Gestion et finances publiques en Afrique francophone*, Sixième partie: La Gestion par performance, Université Paris- Dauphine, Version 2012, p: 7.

من خلال الجدول أعلاه نجد أنه، ضمن التطبيق العملي للتسيير المرتكز على النتائج ميزة التوجه نحو تحديد أدوات

التسيير في كل مرحلة من مراحله وذلك كما يلي: 1

**1-1- تحديد الأهداف الإستراتيجية (أو الغايات) والبرامج:** ترتبط الإستراتيجية بالأهداف الكلية (المستوى الأول)

المتسقة مع تلك الإستراتيجية العامة (الحكومة)، والأهداف الإستراتيجية لوزارة القطاع في المستوى الثاني، موزعة حسب البرامج التي تعنى بها كل من المديرية العامة ومسؤولي البرامج، والتي توضح الرابط بين المؤشرات والأهداف.

يمكن تعريف الأهداف على أنها النتائج المستهدفة على مستوى البرامج (إستراتيجية أو برنامج أو نشاط) أو على

المستوى الهرمي (الحكومة، وزارة، مديرية عامة، مديرية، مصلحة)، والتي تبحث عن تحقيق الأهداف التشغيلية التي تساهم في

1- Jean Mathis, *op cit*, , pp: 7-8.

## الفصل الثاني: دور المحاسبة العمومية في تحسين أداء الأجهزة الحكومية

الوصول إلى الهدف العام. على سبيل المثال: معدل الالتحاق في التعليم الابتدائي هو الهدف العملي لمديرية التربية والتعليم الابتدائي. عدد الأقسام التي بنيت هو هدف عملي محدد من وزارة البنية التحتية لمديرية التربية والتعليم الابتدائي. معدل الالتحاق في التعليم الابتدائي الهدف العام من وزارة البنية التحتية.

ويمكن أن تتضمن هذه المرحلة عدة صعوبات، وعلى وجه الخصوص ضرورة فصل النتائج المحققة الناتجة عن المسؤولين عن تلك الناتجة عن البيئة أو مسؤولي البرامج الأخرى، على سبيل المثال: الالتحاق في التعليم الابتدائي لا يتوقف فقط على مدير التعليم الابتدائي، ولكن أيضا البرامج والبرامج الفرعية المكلفة بتعبيد الطرق والممرات، وسائل النقل المدرسي، وتكوين المعلمين،...

**1-2- تحديد الجهات الفاعلة:** يتم في هذه المرحلة تحديد المسؤولين عن البرامج العامة، البرامج الفرعية والنشاطات، وتحديد طرق التنسيق بين مسؤولي البرامج، على سبيل المثال: بين مدير التعليم الابتدائي الذي يهدف إلى زيادة معدل الالتحاق ومدير البنى التحتية الذي يعتبر المسؤول عن بناء الأقسام.

**1-3- تحديد أهداف البرامج الفرعية:** تعتبر البرامج الفرعية المستوى الثاني بعد البرنامج الذي يضم مجموعة من الأنشطة المتناسقة فيما بينها، والذي يمكن أن يكون محل إعادة التخصيص بتحويل غلافات مالية من برنامج فرعي نحو برنامج فرعي آخر، في حدود نفس البرنامج، تحت سلطة مسؤول البرنامج الذي يكون في الغالب وزير قطاع معين. ويتم في هذه المرحلة تحديد الأهداف البرامج الفرعية، والتي يجب أن تستوفي الشروط التالية:

- دقيق ومحدد (واضح): يجب تحديد الهدف من تنفيذ البرامج، كما يجب أن تكون المجموعة المستهدفة محددة (المكان والزمان والوجهة).

- قابل للقياس: يمكن أن يقاس الهدف باستخدام مؤشر للأداء.

- قابل للتحقق: يمكن بلوغه في الوقت المحدد وبالوسائل المتاحة.

- مناسب وموافق للموضوع: يستجيب للحاجات المحددة.

- ملائم: يتلاءم مع الوقت المناسب لتحقيق النتيجة.

**1-4- الإتساق بين مقاييس الأداء والأهداف والوسائل:** لكي يكون هناك اتساق يجب أن يتوفر شرطين:

- ربط كل برنامج فرعي بمخطط نشاط محسوب التكاليف؛

- تحديد مجموعة من مقاييس الأداء (أو المؤشرات) للبرامج الفرعية التي تنسجم مع الأهداف والوسائل.

وتنشأ على هذا المستوى عدة صعوبات مختلفة، خصوصا فيما يتعلق بحقيقة أن أداء نشاط معين يقاس تأثيره على مستوى الأداء الكلي عموما. كما يمكن أن يكون دليل تكاليف البرامج الفرعية معقد. ويوضح الجدول السابق مؤشرات الأداء حسب كل مستوى هرمي أو حسب الإستراتيجية الشاملة، البرنامج، البرنامج الفرعي، النشاط.

**1-5- التقييم خلال التنفيذ:** وتتم متابعة النشاطات الجارية من خلال الملاحظة المباشرة للنشاطات وتقييم آثارها (عندما يكون هناك مجال لإمكانية إجراء تعديلات). كما أن إنشاء نظام معلومات بشقيه التاريخي والتنبؤي الذي يقوم

## الفصل الثاني: دور المحاسبة العمومية في تحسين أداء الأجهزة الحكومية

على أساس النتائج المنتظرة لتحقيق الأهداف، ويشكل أداة أساسية لتوفير المعلومات والمقارنة الآلية للإنجازات مع مقاييس الأداء والمؤشرات التي تستعمل في التقييم. ويظهر في الجدول السابق في العمود المتعلق بأداة التقييم الذي يربط مختلف الجهات الفاعلة القائمة بالتقييم الإداري حسب التدرج الهرمي المرتبط بالبرامج والنشاطات. كما يمكن التقييم خلال التنفيذ عبر متابعة النشاطات الجارية على إجراء التدخل التصحيحي عبر إجراءات التعديل في الوسائل، الأفراد، الأهداف.

**1-6- التقييم اللاحق:** وهي تعتبر آخر مرحلة، حيث توجد عدة أسباب لفشل عملية إدارة الأداء في هذا التقييم، يتمثل بعضها على سبيل المثال فيما يلي:

- عدم وضوح الأهداف أو عدم قبولها من قبل الإدارات المكلفة بتنفيذها؛
- من الصعب تقييم الأداء بسبب عدم القابلية للقياس الكمي أو غير ملائمة؛
- مراقبة العملية محددة بشكل واضح، يمكن أن يحل محله التقيد الصارم وعملية المراقبة؛
- عدم وجود إمكانية رقابة الأهداف المحددة.

### المبحث الثالث: أدوات قياس الأداء في ظل تطبيق تسيير الموازنة المرتكز على النتائج.

أصبح استخدام المقاييس والمؤشرات الكمية غير كافي في ظل التقدم الكبير في تقنيات المعلومات وتأثير العولمة على الدول، كما أن الاعتماد على المقاييس المالية والمحاسبية في القطاع العام لا يتناسب مع حجم توقعات كل من المستفيدين والمسؤولين في القطاع العام، أدى كل ذلك إلى حتمية تغيير المرتكزات الأساسية وضرورة تبني الأجهزة الحكومية مقاييس ومؤشرات نوعية حديثة لقياس مدى الكفاءة والفعالية لدى المستفيدين من خدماتها بالاعتماد على تسيير الموازنة المرتكز على النتائج باعتباره من أهم الاتجاهات الحديثة للمحاسبة العمومية.

### المطلب الأول: العلاقة بين التخطيط الاستراتيجي ومتابعة الأداء:

تميز قياس الأداء خلال الحقبة التي امتدت من الثمانينات إلى التسعينات من القرن الماضي بتركيز الأجهزة الحكومية على الخطط الاستراتيجية التي توضح الأهداف الإستراتيجية والتشغيلية وكيفية تحقيقها، لذا يعتبر التخطيط الاستراتيجي الحجر الأساس لأنظمة قياس الأداء الفعالة، حيث يجب أن يحتوي على المعلومات الأساسية الضرورية للبدء بصياغة النظام المتكامل لقياس الأداء.

### 1- اعتماد التخطيط الاستراتيجي في الأجهزة الحكومية:

عرف كل من Tregoe & Zimmerman التخطيط الاستراتيجي من حيث دوره بأنه: "تلك الوسائل التي تمكن المنظمة من الإجابة على كل الأسئلة المتعلقة بماذا وكيف؟ ومن ثم فالتخطيط الاستراتيجي هو عبارة عن رؤية لوظيفة التنظيم

## الفصل الثاني: دور المحاسبة العمومية في تحسين أداء الأجهزة الحكومية

في المستقبل، ويوفر هذا التخطيط إطاراً من شأنه توجيه الخيارات التي تحدد مستقبل واتجاه تنظيم معين.<sup>1</sup> كما يعرف على أنه: " عملية تُحدّد بها أهداف المنظمة في الأجلين المتوسط والطويل، وتوضع بها خطط الموارد المرصودة لتحقيق هذه الأهداف." 2

وبعد أن حقق التخطيط الاستراتيجي النجاح في قطاع الأعمال، بدأت مرحلة المطالبة بالإستفادة من استخدامه في الأجهزة الحكومية، وقد واجه الجهاز الحكومي والقطاع العام تحديات اجتماعية واقتصادية داخلية وخارجية مثيرة جداً. ومطلوب من الجهاز الإداري للحكومة أن يتصرف باستمرار بأسلوب استراتيجي لمعالجة هذه التحديات.

الإدارة والتخطيط الإستراتيجي تمتد جذورها في الإدارة العامة إلى بداية عصرنة الإدارة العلمية، والتي من أهم روادها (Taylor, Fayol, Gulick, Urwick) في أوائل القرن العشرين، حيث تم التركيز على دراسة أثر المستقبل والتغيرات التقنية والاجتماعية والسكانية والاقتصادية والبيئية المحيطة على أداء المنظمة بشكل عام في دراسة كل من Kast & Rosenweig و دراسة Katz & Kahn عن نظرية النظام المفتوح Open System Theory. كذلك تم التطرق لأهمية الاختيار بين أفضل البدائل عند اتخاذ القرار في نموذج سيمون Simon's لإتخاذ القرارات. كما طُبق أيضاً التخطيط الإستراتيجي في القطاع العام من خلال تطبيق عدة وسائل أو أنظمة، مثل نظام ميزانية، ونظرية الإدارة بالأهداف، ونظرية ميزانية قاعدة الصفر، وفي النشاطات الداخلية للمنظمة تم محاولة تطبيق أسلوب إدارة العمليات هذه الأساليب لم تنجح لأنها لم تطبق في نظام إداري متكامل يشمل تحليل البيئة الداخلية والخارجية للمنظمة، آخذين في الاعتبار الدور المفترض للدولة في دفع عملية التنمية في المجتمع. يجب على المديرين في القطاع العام أن يولوا اهتمامهم بتطبيق مفاهيم ومبادئ وأساليب الإدارة الاستراتيجية لمساعدتهم في تحقيق أهدافهم.<sup>3</sup>

من الملاحظ أن الإختلاف بدأ يتقلص بين الإدارة في القطاع العام والإدارة في القطاع الخاص في عدة أوجه، وقد بدأ المديرين العامون في القطاع العام والخاص بالإهتمام بتخطيط طويل الأجل مشمول بأهداف يجب تحقيقها على المدى الطويل، ضمن خطة استراتيجية للمنظمة لتقليل من المخاطر وللزيادة من اغتنام الفرص. هنالك صفتان رئيسيتان يجب أن يتصف بهما التخطيط الإستراتيجي الناجح هما:<sup>4</sup>

- يجب أن يُبنى التخطيط الاستراتيجي على نظام واقعي وليس على البديهة أو الحدس فالقرارات يجب أن تكون منطقية وواقعية، معتمدة على الدراسات والمعلومات والإحصائيات؛
- الإجراءات المطبقة في إعداد الخطة الاستراتيجية يجب أن تكون نابعة من إشتراك جميع المديرين والمسؤولين في المنظمة، بحيث يشارك هؤلاء جميعاً في عملية إعداد الخطة، ومن ثم تنفيذها بعد إقرارها واعتمادها.

1- B. Tregoe & W. J. Zimmerman: Top Management Strategy, New York, Simon and Schuster, 1980, p. 20.

2 - تادانوري إينوماتا، التخطيط الاستراتيجي في منظمة الأمم المتحدة، وحدة التفتيش المشتركة، جنيف، 2012، ص: 50.

3 - ابراهيم علي محمد الملحم، التخطيط الإستراتيجي في القطاع العام أوجه الإستفادة منه في الأجهزة الأمنية، مجلة العربية للدراسة الأمنية والتدريب، المجلد 12، العدد 23، ماي 1997، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، مملكة العربية السعودية، ص: 147-149. بالتصرف.

4 - نفس المرجع أعلاه، ص: 152.

لذا يتضمن التخطيط الاستراتيجي تعيين الأهداف، ووضع استراتيجيات لمعالجة وتطوير مخططات النشاط الخاصة بكل جهاز حكومي (وزارة أو هيئة عامة)، وهذا يتطلب المعرفة التامة بالبيئة المعنية لإجراء التشخيصات اللازمة لتحديد المشاكل، ووضع الحلول التي تؤدي إلى تسهيل عملية صنع القرار. هذا النوع من التوجه يتم تطبيقه غالبا على سبيل المثال حول عقود الخدمة في بعض مراكز المسؤولية في فرنسا وبلجيكا أو أطر من الأجهزة التنفيذية في بريطانيا. وعموما، في تحديد الأهداف الإستراتيجية لإتجاهات السياسة العامة.<sup>1</sup>

### 2- التخطيط الاستراتيجي المرتكز على النتائج في الأجهزة الحكومية:

بعد أن تبنت أجهزة ومؤسسات الحكومية في العديد من الدول خلال التخطيط المبني على النتائج فقد أعطى هذا الأسلوب نتائج متميزة. كما ساعد كبار المسؤولين التنفيذيين في هذه الدول على التركيز في عمل أجهزتهم ومؤسساتهم من خلال توضيح كيفية تحقيق الإنجازات التي تتطلع إليها الجهات العليا والانتقال إلى مرحلة يصبحون فيها أكثر استجابة لحاجات ومتطلبات المواطنين وإظهار مدى كفاءة مؤسساتهم في تقديم خدمات ذات قيمة عالية للمستفيدين وجذب العناصر المبدعة والملتزمة بتحقيق أفضل النتائج والحفاظ عليها في هذه المؤسسات.

### 2-1- أسباب التوجه نحو التخطيط الاستراتيجي المبني على النتائج:

التخطيط الاستراتيجي المبني على النتائج منهج متميز يعمل على حث الأجهزة الحكومية لتركز على النتائج، وله عدة سمات أساسية كانت من أهم الأسباب للتوجه نحو اعتمادها ويمكن تلخيص هذه السمات في النقاط التالية:<sup>2</sup>

- أنه يبدأ بالنتائج الاستراتيجية؛
- أنه ملائم لقطاع العام وليس القطاع الخاص؛
- هو طريقة مفضلة لدى البلدان المعروفة بريادتها في مجال الخدمة العامة مثل: نيوزلندا والمملكة المتحدة وكندا والولايات المتحدة وأستراليا وماليزيا؛
- يؤكد على ضرورة تحقيق التفاعل بين الحاضر والمستقبل؛
- يؤكد على التفاعل الحي بين الجوانب النظرية والتطبيقية باستخدام أفضل التجارب والممارسات.

لذا نجد أن دوافع الأخذ بالتخطيط الاستراتيجي المبني على النتائج تكمن فيما يلي:<sup>3</sup>

- بساطة النموذج ومرونته وواقعيته؛
- ملاءمته للدول التي لن تستخدم التخطيط الاستراتيجي سابقا؛
- ملاءمته للمؤسسات الحكومية التي تسعى لتحقيق الغايات الوطنية؛
- أنه ينسجم مع إتجاهات تلك المؤسسات الحكومية التي تقدم الخدمات للجمهور؛

<sup>1</sup> - Denys Lmarzelle, Management Public en Europe, Janvier 2008, p: 7.

<sup>2</sup> - مجيد الكرخي، التخطيط الاستراتيجي المبني على النتائج، مطبعة الريان، قطر، 2014، ص: 99.

<sup>3</sup> - مجيد الكرخي، مرجع سبق ذكره، ص: 100.

## الفصل الثاني: دور المحاسبة العمومية في تحسين أداء الأجهزة الحكومية

- تميزه لكونه يركز على النتائج وليس المدخلات؛

- يساعد على معرفة القيمة مقابل التكلفة أي تحديد المبالغ التي صرفت مقابل الخدمة المقدمة.

### 2-2- تجربة منظمة الأمم المتحدة لاعتماد التخطيط الاستراتيجي المبني على النتائج:

حسب منظومة الأمم المتحدة، وجد المفتشون أن الدعامة الرئيسية لضمان الأداء الجيد عبر التسيير المرتكز على النتائج هي أسلوب التخطيط والبرمجة ووضع الميزانية والرصد والتقييم. ويمكن توضيح ضرورة الأخذ بالتخطيط الاستراتيجي المبني على النتائج ذلك فيما يلي:<sup>1</sup>

على نطاق المنظومة، تشير نتائج الاستعراض إلى أن هناك في معظم المنظمات جهداً مستمراً لاعتماد التسيير المرتكز على النتائج في التخطيط ( التخطيط الاستراتيجي المبني على النتائج) ورصد تنفيذ أعمال المنظمة. وقد صرحت بذلك 17 منظمة. ففي حالة الأمم المتحدة، وبينما اعتمد نهج التسيير المرتكز على النتائج لخطط العمل الداخلية وللميزانية البرنامجية، ولا يزال استخدامها رسمياً في الإطار الاستراتيجي للأمم المتحدة مضطرباً بسبب عمليات الموافقة المتصلة للأمم المتحدة. ورغم ذلك، أدركت إدارات الأمم المتحدة وكلياتها الجهود المتجددة التي يبذلها المراقب الذي وضع دليلاً للدعم بشأن إعداد الإطار الاستراتيجي لمساعدتها على تحديد أهدافها ومؤشراتها بشكل أفضل من خلال تطبيق إطار منطقي للتسيير المرتكز على النتائج.

وأجريت تقييمات كثيرة للتسيير المرتكز على النتائج وللتخطيط الاستراتيجي فعلا على أساس مُخصص داخل مؤسسات المنظومة، مما يمهد السبيل إلى التنفيذ بشكل أفضل. ففي 2008، أعد مكتب خدمات الرقابة الداخلية استعراضاً للتسيير المرتكز على النتائج في الأمم المتحدة، مشيراً إلى أن "التسيير المرتكز على النتائج في الأمم المتحدة عمل إداري قليل القيمة إزاء المساءلة واتخاذ القرار" وموصياً بما يلي (التوصية رقم 2)

"التأكد من أن إطار القواعد والأنظمة المتعلقة بالتخطيط ورصد الميزانية واستعراض الأداء يخدم على نحو أفضل عملية التخطيط الاستراتيجي وإدارة احتياجات المنظمة، بأن يشرع الأمين العام في إجراء استعراض شامل لتخطيط البرامج والجوانب البرنامجية للميزانية ومراقبة التنفيذ وأساليب التقييم، وكان قد نُقح لأول مرة في عام 2000. وينبغي للاستعراض أن يعالج الهيكل والجدول الزمني و أدوار ومسؤوليات جميع الأطراف إزاء تخطيط الموارد وعملية اتخاذ القرارات في الأمانة العامة".

يرى المفتش تادانوري إينوماتا أن تنفيذ التوصية التالية سيساهم في تعزيز الضوابط والامتثال من خلال تعزيز اعتماد الإدارة القائمة على النتائج في التخطيط الاستراتيجي .

" ينبغي للأمين العام أن يقوم، بالتشاور مع لجنة البرنامج والتنسيق، واللجنة الاستشارية لشؤون الإدارة والميزانية واللجان المعنية التابعة للجمعية العامة، بإعداد وتقديم مشروع نشرة محدثة تحل محل النشرة ST/SGB/2000/8، لكي توافق عليها الجمعية العامة حتى تتجسد بشكل مناسب الإدارة القائمة على النتائج والأهداف الطويلة الأجل للمنظمة في تحديد

<sup>1</sup> - تادانوري إينوماتا، مرجع سبق ذكره، ص: 15 - 16.

عملية تخطيط البرامج، والجوانب البرنامجية للميزانية، ورصد التنفيذ وأساليب التقييم وفي مسؤوليات جميع الأطراف عن ذلك.

**2-3- مراحل التخطيط الاستراتيجي المبني على النتائج:** يتكون النموذج من أربعة مراحل أساسية وتتضمن كل مرحلة عددا من الخطوات: 1

- **مرحلة تحليل الواقع:** يتم تحليل الواقع الذي من خلاله نتعرف على ما يأتي:
  - أين نحن الآن؟ ما هو واقع المنظمة في الوقت الحاضر؟
  - وماذا نريد أن نحققه في المستقبل؟ أي إلى أين نريد أن نصل؟ وبعبارة أخرى إلى أين نريد أن نذهب؟
  - أي أنها تعنى بتوفير الإطار الاستراتيجي للخطة من خلال تحديد اتجاه مسار الجهاز الحكومي خلال فترة الخطة عبر العديد من الخطوات المتسلسلة والمتراطة مرحلة التخطيط الاستراتيجي.
  - ومن خلال تحليل الواقع والتعرف عليه يتم تحديد الاتجاهات. من خلال الخطة الاستراتيجية التي تعبر عن التغير المنشود.
- **مرحلة تحديد الاتجاهات:** ويتم في هذه المرحلة الوقوف على:
  - التأكيد على دور ومهام وسلطات وصلاحيات الجهاز الحكومي المعني بالخطة؛
  - مسح البيئة الخارجية المؤثرة على أداء الجهاز الحكومي؛
  - تحديد نتيجة إستراتيجية رئيسية واحدة ترغب الجهاز الحكومي في تحقيقها خلال فترة الخطة؛
  - تحديد النتائج الوسيطة التي تقود إلى تحقيق النتيجة الاستراتيجية الرئيسية؛
  - تحديد الأهداف المفضية إلى تحقيق كل نتيجة وسيطة.
- بعد دراسة الواقع والوقوف على ماذا نريد يصبح بمقدور الجهة المعنية تحديد نتيجة استراتيجية واحدة والوصول إليها عن طريق النتائج الوسيطة.
- **مرحلة تخطيط الأعمال:** بعد تحليل الواقع والنتيجة الرئيسية والنتائج الوسيطة والأهداف لا بد من وضع السبل لكيفية تحقيق الأهداف، وهذا لا يتحقق إلا بالإجابة على السؤال المتعلق بكيف نصل إلى ما نرغب في تحقيقه؟ وتتضمن هذه المرحلة الخطوات التالية:
  - تحديد التدخلات الرئيسية اللازمة لتحقيق الأهداف التفصيلية؛
  - تحديد أولويات القدرات اللازمة للاضطلاع بتلك التدخلات والأنشطة اللازمة لسد فجوة هذه القدرات؛
  - التأكيد على أولويات التدخلات والقدرات والأنشطة اللازمة لسد فجوة هذه القدرات؛
  - تصميم وإعداد وثيقة الخطة الاستراتيجية وإعلام المعنيين بها وتشمل ما يلي: التأكيد على أولويات التدخلات اللازمة، ووضع وثيقة الخطة.

## الفصل الثاني: دور المحاسبة العمومية في تحسين أداء الأجهزة الحكومية

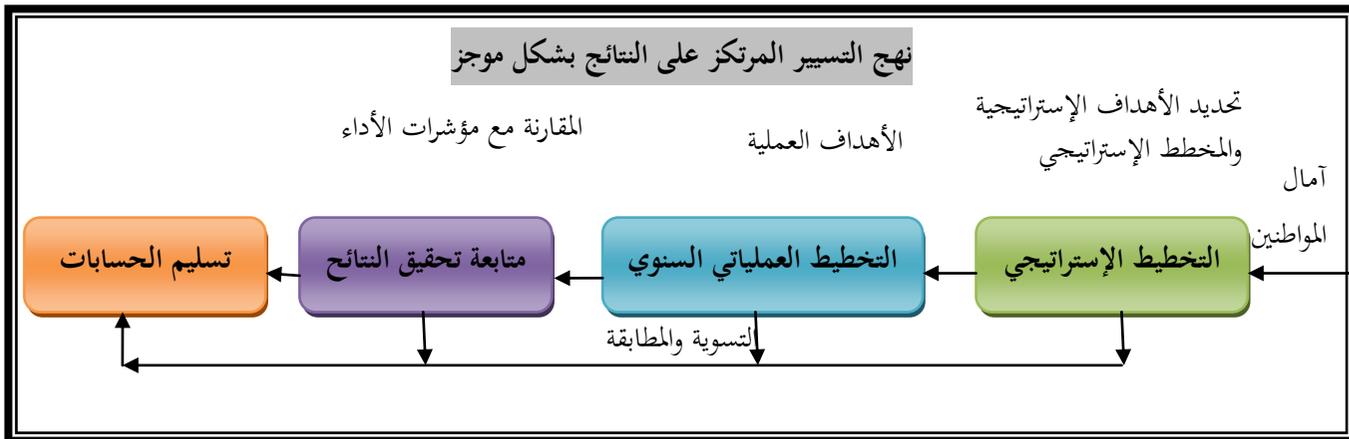
- مرحلة تخطيط المخرجات: يقوم في هذه المرحلة الجهاز الحكومي بتحديد المخرجات التي سيقدمها خلال السنة القادمة من أجل تحقيق الأهداف المحددة وتتكون من الخطوات التالية:
- تحديد المخرجات المستهدفة خلال العام الأول من الخطة؛
- تحديد معايير ومؤشرات قياس تحقيق المخرجات؛
- إنتاج خطة المخرجات (خطة التنفيذ) وإعلام كافة الأطراف المعنية بتنفيذها.

### 3- التخطيط الاستراتيجي ومتابعة الأداء:

تحقق أنظمة القياس النجاح عندما يكون هناك توافق بين الإستراتيجية ومقاييس الأداء، كذلك عندما تحاول السلطات العليا ( الوزراء أو المدراء العاملين،...) إيصال رؤية الدولة والوزارة إلى العاملين، البرلمان والمواطنين، حيث تعطي مقاييس الأداء الوضوح للرسالة والرؤية والإستراتيجية من خلال توفير جانب من التركيز الذي يفسح المجال إلى الجميع لمعرفة مدى ملاءمة التوقعات للنجاح وتحقيق النتائج.

تعتبر متابعة الأداء لبرامج الموازنة العامة ضمن التسيير المرتكز على النتائج، أحد المداخل الأساسية المستهدفة من وراء اعتمادها في كل الحكومات. ويمكن تلخيص هذه النظرة في الشكل الموالي، حيث يوضح أن التسيير المرتكز على النتائج يوفر رؤية إستراتيجية للموازنة من خلال التخطيط الإستراتيجي الذي يترجم تحديد الأهداف الإستراتيجية طويلة المدى على أساس آمال المواطنين ضمن المخطط الإستراتيجي، والذي عادة ما يكون خلال خمس سنوات، يتضمن تحليل الوضعية الحالية وتحديد واضح لقيود المحيط، ويحتوي على مجموع أهداف السياسات العامة المحددة من طرف كل وزارة، والنشاطات والمقاييس الضرورية لتحقيقها والتكاليف المتوقعة.

### الشكل رقم (2-3): التخطيط الإستراتيجي ومتابعة الأداء.



**Source:** Pierre Demangel, *Le suivi de la performance: Aspects de la mise en œuvre du budget par objectifs*, Séminaire Organisé par le ministère des finances avec l'appui de la banque mondiale et de la GTZ, tunis, Nouvelle approche budgétaire basée sur les résultats: Développement du budget par objectifs, Tunisia, 26-27 Juin 2006.

إذاً تقوم الإتجاهات الإستراتيجية على أساس تحديد الأهداف لأجل الحكم على النتائج المحققة، باستعمال بعض الأدوات كالتدقيق المالي، بطاقة التقييم المتوازن ومحاسبة التكاليف والتي تؤدي في النهاية إلى قيام مراقبة التسيير في القطاع

## الفصل الثاني: دور المحاسبة العمومية في تحسين أداء الأجهزة الحكومية

العام.1 كما يوفر التسيير المرتكز على النتائج أيضا تحديد الأهداف العلمية من خلال التخطيط العملياتي السنوي، الذي يسهل إجراءات المتابعة عبر المقارنة لما هو منجز مع مختلف مستويات مؤشرات الأداء المحددة مسبقا، ليسمح بإجراء المساءلة في جل مراحل تنفيذ الموازنة على أساس النتائج.

يعتبر الأداء الحكومي في المقام الأول موضع اهتمام كل مواطن في المجتمع، وذلك لأن هناك توقع باستخدام موارد الحكومة بكفاءة سعيا لتحقيق أعلى مستوى من الخدمات. وبدورها تكون الحكومة مسؤولة عن أن البرامج التي تنفذها تفي بالأهداف المنصوص عليها بأقل تكلفة، وقياس مستوى كفاءة وفعالية البرنامج من خلال المتابعة، وتستطيع مؤشرات الأداء أن تكون مرشدا لقرارات الحكومة في تخصيص الموارد وتحقيق الأهداف والغايات والفعالية للبرامج العامة.

### المطلب الثاني: استخدام بطاقة التقييم المتوازن في قياس أداء في الأجهزة الحكومية.

نالت عملية قياس الأداء اهتمام الممارسين في الشركات الخاصة أكثر من اهتمام الممارسين في الأجهزة الحكومية، والذي انحصر اهتمامهم فيه برقابة الأموال أكثر من رقابة أداء الأنشطة المترتبة على هذه الأموال، نتيجة العمل بموازنة البنود التي لا توفر لنظام المحاسبة العمومية الوسائل الملائمة لإنتاج المعلومات المحاسبية الكافية لقياس الأداء. ونتيجة لهذا القصور، فقد قدم الفكر المحاسبي في إطار هذا التوجه نموذج بطاقة التقييم المتوازن كمدخل لتحديد محركات الأداء الحقيقية تمهيدا لتبني الاستراتيجيات الفعالة المبنية على هذه المحركات، وذلك لبناء هيكل فعال للموازنة العامة للدولة في ظل ما أفرزته التطورات والتغيرات الحاصلة في مجال المالية العامة.

### 1- تعريف بطاقة التقييم المتوازن:

تعرف بطاقة التقييم المتوازن على أنها: " نظام إدارة وقياس إستراتيجي يقوم بترجمة رؤية وإستراتيجية المنظمة على مجموع متوازن من مقاييس الأداء المتكاملة<sup>2</sup>، التي تتضمن مقاييس المخرجات ومسببات أدائه، هذه المخرجات التي تربط معا في سلسلة من علاقات السبب والنتيجة".

وعرّفت على أنها: " مفهوم يساعد على ترجمة الاستراتيجية إلى عمل فعلي، وهي تبدأ من تحديد رؤية المنظمة واستراتيجيتها، ومن تحديد عوامل النجاح وتنظيم المقاييس التي تساعد على وضع هدف وقياس الأداء في المجالات الهامة بالنسبة للاستراتيجيات. " كما تعرف بطاقة تقييم المتوازن بأنها: " أداة تتم بواسطتها ترجمة رسالة المنظمة واستراتيجيتها إلى أهداف ومقاييس ويقدم مجموعة متماسكة من الأفكار والمبادئ للعمل على ترجمة رسالة المنظمة في مجموعة مترابطة لمقاييس الأداء، بحيث تساهم هذه المقاييس في إنجاز الأعمال ووضع استراتيجية الأعمال والتنسيق بين الأداء الفردي والتنظيمي للوصول إلى الأهداف."<sup>3</sup>

1- Denys Lmarzelle, *op cit*, p:7.

2- Kaplan , R.S. & Norton . D.P 'The Balanced Scorecard – Measures that Drive Performance. Harvard Business Review Jan- Feb, 1992, pp: 71-79.

3- إيمان أحمد الهنيبي، محمد زيادات، استخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن في تقييم أداء الجامعات -دراسة ميدانية على الجامعات الأردنية الرسمية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، العدد 2014/12، ص:03.

ويمكن القول أن بطاقة التقييم المتوازن هي : " أول عمل نظامي حاول تصميم نظام لقياس الأداء يهتم بترجمة إستراتيجية المنظمة إلى أهداف محددة ومقاييس ومعايير مستهدفة ومبادرات للتحسين المستمر. كما أنها توحد جميع المقاييس التي تستخدمها المنظمة."

### 2- مبررات التوجه نحو قياس أداء الأجهزة الحكومية من المنظور المتوازن:

لقد فرضت التطورات الدولية المتسارعة في مجال ثورة المعلومات والاتصالات وتداعيات الحوكمة وإعادة هندسة العمليات وإعادة الهيكلة وغير ذلك من الإفرازات العالمية ضرورة إعادة تنظيم الأجهزة الحكومية ماليا وإداريا ومحاسبيا لأغراض دعم قدرتها التنافسية بدلالة جودة الخدمات العامة التي تُقدم للجمهور.

وهناك إمكانية لتطبيق أسلوب قياس وتقييم الأداء المتوازن بالأجهزة الحكومية نظرا لقدرة هذا الأسلوب على جمع مقاييس الأداء المالية وغير المالية كمدخل لتوصيف المحددات التي تعكس أبعاد جودة الخدمة والمرونة والإنتاجية والكفاءة والفعالية وزمن الاستجابة والابتكار والإبداع والتطوير والتحسين والتحديث.

ومن أهم مبررات ودوافع التوجه نحو تقييم أداء الأجهزة الحكومية من المنظور المتوازن ما يلي: 1:

- تخفيف الأعباء المالية والإدارية عن كاهل الدولة مع خفض برامج الدعم المالي كتوجه جديد لدور القطاع الحكومي؛
- مشاركة القطاع الخاص ومنظمات المجتمع المدني في استثمار موارد مالية جديدة على المشروعات العامة من أجل خلق طاقات إنتاجية جديدة وتحديث الطاقات الإنتاجية القائمة؛
- التوجه الدولي نحو إعادة هيكلة القطاع الحكومي تنظيميا وماليا بغرض معالجة الخلل في هيكله المالية والإدارية والوظيفية؛
- إتجاه مؤسسات التمويل الدولية نحو دعم اعتبارات الشفافية والمساءلة بوحدات القطاع الحكومي؛
- توزيع المخاطر المالية الخاصة بإنشاء وتنفيذ وتشغيل وإدارة المشروعات الحكومية بين القطاع الحكومي والقطاع الخاص؛
- تنامي المكونات المعرفية في القيمة الاقتصادية للخدمات العامة أكثر من مكوناتها المادية؛
- التوجه الدولي نحو تطبيق فلسفة الإدارة الإستراتيجية بوحدات الحكومية لدعم ريادتها في التكلفة؛
- الإتجاه العالمي نحو العمل بمنظومة الإدارة بالأهداف والمحاسبة بالنتائج والتشغيل بالإدارة الاقتصادية الرشيدة؛

وبما أن نظام قياس الأداء يهدف إلى تحسين أداء الإدارة وليس التركيز على الإجراءات التي تتم لتقييم العلاقة بين إستراتيجية المنظمة والمخطط التكتيكية اللازمة لتحقيق الأهداف. من هنا جاء الإهتمام بمدخل قياس الأداء المتوازن الذي يعرض مؤشرات الأداء والتي تؤثر بشكل مباشر على العاملين والمدبرين، وعلى هذا تشجع التغيير في السلوك والأنشطة لتحقيق إستراتيجيات المنظمة. والمؤشرات المستخدمة في مدخل قياس الأداء المتوازن تركز على مدى تطوير العاملين، كفاءة العمليات الداخلية، رضا العميل، والأداء المالي في الأجل الطويل. وقياس نتائج الأداء في نظم قياس الأداء الأخرى تسمى المؤشرات اللاحقة **Lagging indicators** لأنها تقيس الأعمال التي تمت. بينما محركات الأداء في قياس الأداء

1 - عاطف محمود هليل، قياس الأداء الحكومي من منظور الأداء المتوازن، مجلة عالم المحاسبة الصادرة عن جمعية المحاسبين القانونيين القطرية، العدد الثاني، دار الشرق، قطر، أكتوبر 2010، ص:20.

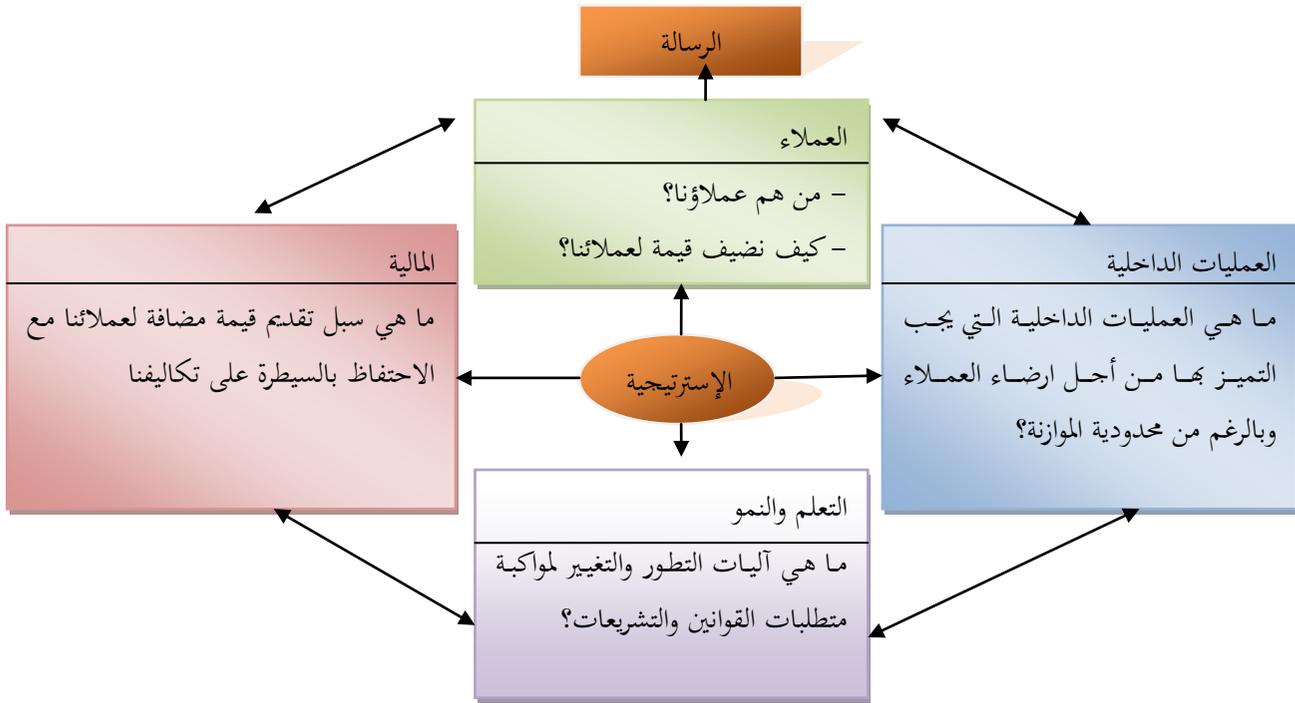
## الفصل الثاني: دور المحاسبة العمومية في تحسين أداء الأجهزة الحكومية

المتوازن تسمى المؤشرات المستقبلية leading Indicators لأنها تقيس بناء القدرات لتحسين الأداء وتركز على محركات الأداء في المستقبل. كما أن مدخل قياس الأداء المتوازن يربط مقاييس النتائج بمحركات القياس مما يساهم في تطوير و تحسين الأداء.<sup>1</sup>

### 3- أبعاد بطاقة التقييم المتوازن في القطاع العام:

بطاقة التقييم المتوازن عبارة عن مجموعة شاملة من مقاييس الأداء التي تم تطويرها حول أربعة أبعاد أساسية هي: الأداء المالي، والعلاقات مع العملاء والعمليات التشغيلية الداخلية والجوانب المتعلقة بالتعلم والنمو، هذه المقاييس ترتبط مع بعضها، كما ترتبط بالمهمة الأساسية للمنظمة". ويظهر الشكل رقم (3-4) العلاقة بين الأبعاد الأربعة.

#### الشكل رقم (2-4): بطاقة التقييم المتوازن في القطاعات العامة.



المصدر: بوحظو حكيم، مرجع سبق ذكره، ص: 209.

من خلال الشكل السابق نلاحظ أن، بطاقة التقييم المتوازن في القطاع العام تقوم على أربعة أبعاد والتي تتمثل في منظور الأداء المالي، منظور العلاقات مع العملاء، منظور العمليات الداخلية، منظور التعلم والنمو. كما تركز فكرة قياس الأداء المتوازن على وصف المكونات الأساسية لنجاح الإدارة وأعمالها، وذلك بمراعاة الاعتبارات التالية:

- البعد الزمني: تهتم عمليات قياس الأداء بثلاثة أبعاد زمنية هي الأمس واليوم والغد؛
- البعد المالي وغير المالي: حيث تراقب النسب الرئيسية المالية وغير المالية بصورة متواصلة؛

<sup>1</sup> - Jason Oliveria, The Balanced Scorecard: An Integrative Approach To Performance Evaluation, Healthcare Financial Management, May 2001, PP.1-2 www.findarticales.com, le: 12/12/2018

## الفصل الثاني: دور المحاسبة العمومية في تحسين أداء الأجهزة الحكومية

- البعد الإستراتيجي: تهتم عمليات قياس الأداء بربط التحكم التشغيلي قصير المدى برؤية وإستراتيجية المنشأة طويلة المدى؛
- البعد البيئي: تهتم عمليات قياس الأداء بكل من الأطراف الداخلية والخارجية عند القيام بتطبيق المقاييس.
- وتهدف بطاقة التقييم المتوازن إلى الربط بين الرقابة المالية التشغيلية على المدى القصير مع الرؤية الإستراتيجية المستقبلية في المدى الطويل، ودراسة مدى تأثيرها في المستقبل، كما يعتمد مفهوم البطاقة على المحاور الزمنية الثلاث وهي الماضي، الحاضر والمستقبل. بمعنى أن ما نعمله اليوم من أجل الغد لا يكون له تأثير مالي مباشر واضح إلا بعد فترة زمنية مستقبلية. حيث يمكن النظر إليها كنظام قياس متكامل يحتفظ بالمقاييس المالية للأداء في الماضي ويوفر المحركات للأداء المستقبلي. 1
- ويشير Kaplan and Norton إلى أن مقاييس الأداء التي تتضمنها بطاقة التقييم المتوازن تختلف عن مقاييس الأداء التي تتضمنها مداخل قياس الأداء الحالية ويمكن توضيح هذا الاختلاف في النقاط التالية: 2
- مقاييس الأداء في بطاقة التقييم المتوازن يتم تحديدها على أساس الأهداف الإستراتيجية للمنظمة ومتطلبات البيئة التنافسية التي تعمل بها، فالمقاييس تعكس الرؤية والإستراتيجية والتي يعبر عنها في المحاور الأربعة للنموذج.
- مقاييس الأداء في بطاقة التقييم المتوازن تعتبر عنصرا أساسيا لمتابعة مدى نجاح المنظمة في تنفيذ إستراتيجيتها، وهذا على عكس ما تقوم به نظم قياس الأداء المتعارف عليها حيث يقتصر دورها على نتائج الماضي دونما أن تحدد إمكانية التحسين والتطوير في المستقبل.
- المعلومات التي توفرها بطاقة التقييم المتوازن من خلال محاوره الأربعة تعمل على تحقيق التوازن بين مصلحة الأطراف الداخلية والخارجية، وبالتالي تحقيق أهداف المنظمة دون أن يؤثر ذلك على العوامل الجوهرية التي تتعلق بنجاح المنظمة.
- تتصف بطاقة التقييم المتوازن بالمرونة حيث تنقل الأولويات الإستراتيجية في المنظمة إلى مختلف المستويات الإدارية، كما يمكن المنظمة من إحداث التعديل والتغيير في هذه المقاييس بما يتلاءم مع ظروف المنظمة.

### 4- المميزات التي تحققها بطاقة التقييم المتوازن في الأجهزة الحكومية:

- تَبَنَّت العديد من المنظمات بطاقة التقييم المتوازن وعلى الرغم من أن هناك بعض الصعوبات التي تظهر عند التطبيق العملي، إلا أنه يحقق بعض الميزات نذكر أهمها: 3
- يمكن المنظمة أن تقدم في تقرير واحد معلومات عن الأولويات التي يجب أن تهتم بها المنظمة: توجهات العمل، تحسين الجودة، التركيز على فرق العمل، تخفيض وقت تقديم الأصناف الجديدة في الأسواق، وتخفيض الوقت المطلوب لتنفيذ العمل، والتركيز على العمل الجماعي.

1 - يوسف بومدين، بطاقة الأداء المتوازن مقارنة فكرية ومنهجية حديثة في مجال التغيير التنظيمي وإطار مؤسسي داعم للإبداع الدائم في منظمات الأعمال الحديثة، الملتقى الدولي حول " الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، دراسة وتحليل تجارب وطنية ودولية"، جامعة سعد دحلب -البليدة، يومي 18-19 ماي 2011، ص ص: 10.-. 14.

2 - Robert S. Kaplan and David P. Norton, Putting The Balanced Scorecard To Work, Harvard Business Review, September-October 1993, PP.134-135.

3 - Liz Warren, "Draw of the Scorecard.( Company Operations)", Computer Weekly, 29 March,2001, P.1 www.findarticals.com.cf , le: 12/12/2018.

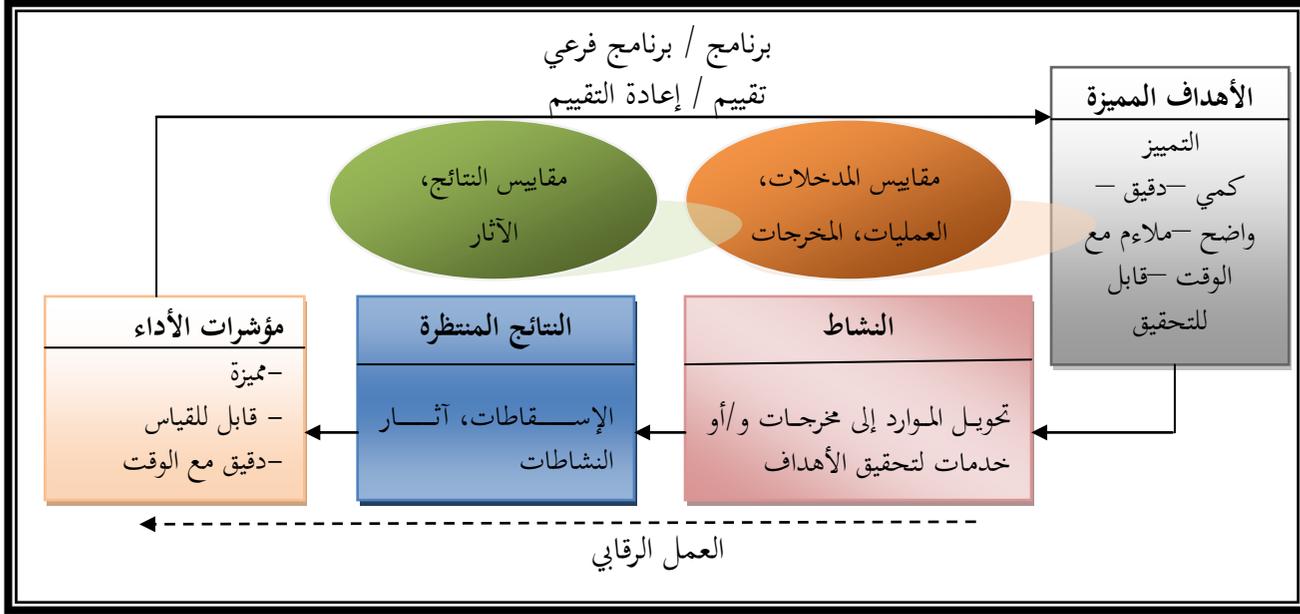
## الفصل الثاني: دور المحاسبة العمومية في تحسين أداء الأجهزة الحكومية

- يعمل هذا المدخل على تحقيق تحسن كبير في الأداء من خلال تشجيع المديرين على الأخذ في الاعتبار كل المقاييس التشغيلية، وبالتالي التأكد من أن التحسين والتطوير في أحد المجالات لم يتحقق على حساب مجال آخر.
- يترجم قياس الأداء المتوازن رؤية المنظمة وإستراتيجيتها في مجموعة مترابطة من مقاييس الأداء، تضم مقاييس المخرجات ومحركات الأداء لهذه المخرجات، وبالتالي يساعد في الربط بين المخرجات ومحركات الأداء، ويساعد المديرين في توجيه الطاقات والقدرات والمعلومات لتحقيق أهداف المنظمة بدرجة عالية من الكفاءة والفعالية.
- قياس الأداء المتوازن ليس أسلوباً للرقابة التقليدية ولكنه نظام للمعلومات لأن المقاييس المستخدمة فيه هي نتيجة لترجمة رؤية وإستراتيجية المنظمة.
- وقياس الأداء المتوازن ليس نظاماً تشغيلياً للقياس فمعظم المنظمات تستخدمه كنظام للإدارة الإستراتيجية لإدارة إستراتيجيتها في المدى الطويل. فهي تستخدم قياس الأداء المتوازن لإنجاز عملياتها الهامة.
- كما يضيف البعض عدداً من النقاط الهامة التي تعتبر من الميزات التي يحققها تطبيق مدخل قياس الأداء المتوازن:
  - يحدد مدخل قياس الأداء المتوازن توجهات المنظمة وإستراتيجيتها نحو الأسواق والعميل.
  - يسهل مراقبة وتقييم إستراتيجية المنظمة، وبالتالي التأكد من أن عملية التنفيذ تتم بشكل سليم.
  - يساعد في تفعيل آليات التعاون والتنسيق داخل المنظمة.
  - يساعد في تحقيق المساءلة عن الأداء في كل مستويات المنظمة.
- تستمد بطاقة التقييم المتوازن أهميتها في الأجهزة الحكومية كأداة لقياس الأداء ضمن التسيير المرتكز على النتائج، من خلال محاولة موازنة مقاييس الأداء المالية وغير المالية لقياس الأداء القصير الأجل والطويل الأجل في تقرير موحد. وبالتالي تقلل بطاقة التقييم المتوازن من تركيز المديرين على الأداء المالي قصير الأجل مثل المكاسب السنوية أو الفصلية، ولكنها تهتم بالتحسينات القوية في المقاييس غير المالية التي تشير إلى إمكانية خلق قيمة مضافة في المستقبل وفق المخططات الإستراتيجية على أساس القيود الإجمالية لإطار الإقتصاد الكلي على المدى الطويل والمتوسط.

### المطلب الثالث: دور مؤشرات الأداء وتقارير الأداء في قياس الأداء.

يتطلب تسيير الموازنة المرتكز على النتائج تحديد الأهداف، النتائج المتوقعة ومؤشرات الأداء، كما يظهره الشكل الموالي، حيث توفر مؤشرات الأداء مجالاً لتقييم وإعادة تقييم برامج الإنفاق على فترات، كما يمكن تعديل هذه البرامج وفقاً لما يطرأ من تغييرات على أولويات الأهداف وعلى دور كل من الدولة والقطاع الخاص في القيام بها. كما تسمح هذه المؤشرات بتسهيل عملية الرقابة اللاحقة على أداء مختلف أجهزة السلطة التنفيذية من خلال مقارنتها بالنتائج المحققة. كما يوفر أرضية خصبة لتحديد مسؤولية النتائج وأسباب عدم تحقيقها في حالة العكس وتطبيق إجراءات الجزاء.

الشكل رقم (2-5): مخطط صيرورة إعداد الموازنة المرتكزة على النتائج.



**Source:** CRC Sogema, Rapport sur les option de budgétisation, -projet de modernisation des systemes budgétaires (MSB) Algérie, sous-composante 1.1- budgétisation pluriannuelle, Ministère des finances, Alger ,2005, T3, p: 3.

يوضح الشكل رقم (2-5) أن التسيير القائم على النتائج يتطلب استعمال مؤشرات للأداء من أجل قياس الأداء من خلال مقارنة النتائج الفعلية بالنتائج المنتظرة وهذا في إطار تحقيق الأهداف، التي يجب أن تتوفر فيه الشروط السابق ذكرها ضمن أدوات الأداء. حيث يتضح من الشكل أن أدوات قياس الأداء الأساسية تتمثل فيما يلي:

### 1- مؤشرات الأداء:

يمثل مؤشر الأداء التعبير الرقمي عن حالة تقدم الأشغال لبرنامج ما، وذلك بقياس النتائج المحققة مقارنة بالنتائج المنتظرة والموارد المتاحة، أيضا لا بد على المؤشر أن يستوفي شروطا أهمها: أن يكون واضحا، مفهوما ومعبرا، وأن يكون ملائما للبرنامج، ويجب أن يكون موثوقا، دقيقا وقابلا للمراجعة.

ومن ناحية أخرى فإن مؤشرات الأداء تؤثر عن مدى تحقيق عناصر الأداء إيجابا أو سلبا في الأجهزة الحكومية الخاضعة للرقابة والتقييم، وتعتبر مسألة توافر مؤشرات للأداء وتطويرها بصفة منتظمة أحد المتطلبات الأساسية لتطوير نظام المحاسبة العمومية، وتحقيقا لأغراض الرقابة وقياس الأداء.

ونجد أن اختيار المؤشرات يكون حسب الأهداف، لذا يجب أن يرتبط كل هدف بمؤشر أداء واحد أو أكثر، مما يتيح تقييم نتائج العمل أو البرنامج المدروس. ونظرا لأنه من المستحيل متابعة كل شيء بكل التفاصيل، فمن الضروري أن يكون اختيار المؤشرات انتقائيا للغاية، والاحتفاظ فقط بالمؤشرات التي تمثل حصة مهمة لتحقيق الهدف المنشود. ومن الأفضل دائما التركيز على النقاط التي تعتبر أكثر أهمية لتحسين الأداء بدلا من تشتيت الانتباه على عدد مفرط من المؤشرات غير المهمة. على وجه الخصوص، قد تتعلق الأهداف التي تم اختيارها في وقت معين من قبل السلطات في إطار المحاور

## الفصل الثاني: دور المحاسبة العمومية في تحسين أداء الأجهزة الحكومية

الاستراتيجية لبرنامج ما بالمستوى النوعي للخدمات المقدمة بدلاً من حجم هذه الخدمات. يجب على المؤشرات بعد ذلك تتبع الأداء النوعي (وقت معالجة الطلب ، والحد من عدم المساواة بين المناطق الحضرية والريفية ، وتحسين وصول المرأة إلى الخدمات ، وتحسين معدل خدمة توفير الماء أو الكهرباء ، ...) مع توفير باختصار البيانات العامة التي تسمح لمتابعة تطور

### البرنامج.1

تكون مؤشرات الأداء في شكلين إما كمي أو نوعي، حيث يعبر عن المؤشرات الكمية بـ (الكمية، الكلفة، الوقت أو النسبة المئوية) والتي تسمح بمتابعة مدى تحقق الهدف، مثل معدل الوفيات، عدد المتعلمين،... بينما لا يمكن التعبير عن المؤشرات النوعية بالكمية، حيث تستعمل في الحالة التي لا تكون فيها الأهداف كمية والتي تحقق نتائج غير ملموسة، مثل كفاءة التعليم، أو تطبيق نظام جديد...

### توجد عدة أنواع للمؤشرات أهمها:2

- مؤشرات الكفاءة: تقيس مؤشرات الكفاءة النسبية بين المدخلات والمخرجات؛
- مؤشرات الفعالية: تقيس مدى تحقق الأهداف مقارنة بالنتائج المتحصل عليها؛
- مؤشرات النوعية: تعبر عن مدى ملاءمة الشروط لتنفيذ النشاط الحكومي؛
- مؤشرات النتائج النهائية: تعبر عن الفعالية الاقتصادية والاجتماعية للنشاط الحكومي وتنقسم إلى مؤشرات التأثير التي تعبر عن التغيرات التي شهدتها المحيط، والتي لها علاقة مباشرة مع العمل المنجز من طرف المصلحة، مثل تخفيض حوادث المرور نتيجة تحسين وتحديث الطرق. ومؤشرات الآثار والتي تعبر عن جوانب التغيرات في المحيط والتي ليس لها علاقة مباشرة مع العمل المنجز، وذلك مثل تخفيض حوادث المرور نتيجة تحقيق رفع المستوى التعليمي الذي أدى إلى زيادة احترام قوانين المرور.

2- مقاييس الأداء: يوضح الشكل رقم (2-5) أن التسيير المرتكز على النتائج على عكس الأداء التقليدي يوظف مقاييس للأداء تتصف بـ 3:

- ارتباطها الوثيق بالأهداف التنظيمية؛
- التعبير عن الأداء الحقيقي؛
- البساطة وقلة تكلفة إدارتها؛
- تجعل من الصعوبة بمكان زيادة الأداء الذي تم قياسه بطرق غير تلك التي تضمن زيادة الأداء الفعلي.

1- Gérald Collange, Pierre Demangel, Robert Poinard, Guide méthodologique du suivi de la performance, banque international pour la reconstruction et le développement région Moyen-Orient Afrique du nord, Département économique et social, royaume du Maroc (programme de reforme de l'administration publique), Novembre 2006, pp: 19-20.

2 - بوجطو حكيم، مرجع سبق ذكره، ص: 213.

3 - موسى بن محمد الكردي، على بن يحي الغامدي، مرجع سبق ذكره، ص: 718.

## الفصل الثاني: دور المحاسبة العمومية في تحسين أداء الأجهزة الحكومية

كما يوضح أيضا أن تقييم البرامج والنشاطات خلال الإنجاز ترتبط بمقاييس للأداء، حيث تقسم مقاييس الأداء بشكل عام إلى خمسة أنواع وهي: 1

- **مقاييس المدخلات:** تستخدم هذه المقاييس لفهم الموارد البشرية والمالية التي تستخدم لغرض الوصول إلى المخرجات والنتائج المطلوبة؛

- **مقاييس العمليات:** تستخدم لفهم الخطوات المباشرة في إنتاج المنتج أو الخدمة المقدمة، ففي مجال التدريب مثلا يمكن أن يكون مقياس العملية هو عدد الدورات التدريبية المنجزة حسب الجدول الموضوع لها؛

- **مقاييس المخرجات:** تستخدم لقياس المنتج أو الخدمة التي يوفرها الجهاز ويتم إيصالها إلى العملاء، على سبيل المثال السابق عدد الأفراد الذين يخضعون للتدريب؛

- **مقاييس التأثير:** تستخدم لقياس الآثار المباشرة أو غير المباشرة التي تنشأ عن تحقيق الغايات المستهدفة؛

- **مقاييس النتائج:** تستخدم لتقييم النتائج المتوقعة أو المرغوبة أو الفعلية، فعلى سبيل المثال أن نتيجة التدريب حول السلامة المرورية يمكن أن تكون بمثابة التحسين في السلامة متمثلا بقلّة عدد الحوادث المرورية، لأنه في بعض الأحيان يكون من الصعب بناء علاقة سببية مباشرة بين مخرجات النشاط ونتائجه المقصودة.

### 3- مشاريع وتقارير الأداء:

يبين الشكل رقم (2-5) كيف يسمح تسيير الموازنة المرتكز على النتائج بتقييم أداء سياسة الدولة من خلال تقديم مشاريع وتقارير الأداء من طرف مسؤولي البرامج عن النتائج التي تحققت، وإعادة تقييم مدى ملاءمة الأهداف للنتائج المنتظرة تحقيقها وشرح الإنحرافات، والربط ما بين الأهداف، والنتائج المحققة وكذا النتائج المنتظرة، حيث تشكل مشاريع وتقارير الأداء مستندا رئيسيا يقدمه المسؤول عن البرنامج، والبرنامج الفرعي، ويتضمن قياس الأداء مختلف البرامج والنشاطات المقدمة باستخدام مؤشرات ومقاييس الأداء المحددة مسبقا.

ويعتبر كل من مشروع الأداء السنوي وتقرير الأداء السنوي وثيقتان رئيسيتان لرصد الأداء على مستوى الجهاز الحكومي (الوزارة بأكملها). ومع ذلك، فإن هذه المستندات هما مرتبطتان فقط في سلسلة مستندات الأداء، كما هو موضح في الجدول أدناه:

الجدول (2-2): مشاريع وتقارير الأداء.

وثائق الأداء			
المصدر	المتلقي	عنوان المستند	المحتويات
وزارة المالية، دائرة الموازنة	البرلمان والحكومة	قانون المالية لسنة N - المؤشرات الكمية	الأهداف الكمية - جميع الإدارات

1 - طاهر محسن منصور الغالي، وائل محمد صبحي إدريس، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، سلسلة إدارة الأداء الإستراتيجي، الجزء 1، الطبعة 1، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص: 75.

## الفصل الثاني: دور المحاسبة العمومية في تحسين أداء الأجهزة الحكومية

<ul style="list-style-type: none"> <li>- حسب البرنامج الوطني والإقليمي</li> <li>- بالنسبة إلى N و N + 1 و N + 2 (بأثر رجعي N-3 و N-2 و N-1)</li> </ul>			
<ul style="list-style-type: none"> <li>تذكير بالأهداف N</li> <li>- النتائج المرصودة N، N-1، N-2، ... شرح الاختلافات</li> <li>- الاستنتاجات</li> <li>- للوزارة كلها</li> <li>- الأهداف والنتائج والوسائل، الجداول مفصلة حسب المنطقة</li> </ul>	<p>تقرير الأداء السنوي</p> <p>Rapport Annuel de Performance (RAP)</p>	<p>وزارة المالية ، دائرة الموازنة</p>	<p>الوزارة الفنية، الإدارة المركزية</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- إستراتيجية الأهداف</li> <li>- النتائج المتوقعة</li> <li>- الموارد للوزارة بأكملها</li> <li>- الجداول حسب المنطقة</li> <li>- انزلاق من ثلاث سنوات إلى N + 2 (مع أثر رجعي N-3 و N-2 و N-1)</li> </ul>	<p>مشروع الأداء السنوي</p> <p>Projet Annuel de Performance (PAP)</p>		
<ul style="list-style-type: none"> <li>- تذكير بالأهداف N</li> <li>- النتائج المرصودة N، N-1</li> <li>- شرح الانحرافات</li> <li>- الخاتمة</li> <li>- نسبة إلى المنطقة</li> </ul>	<p>تقرير الأداء (سنوي)</p>	<p>الوزارة الفنية، الإدارة المركزية</p>	<p>الإدارة الإقليمية أو التفويض</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- إستراتيجية الأهداف</li> <li>- النتائج المتوقعة</li> <li>- الموارد</li> <li>- ثلاث سنوات انزلاق N إلى N + 2</li> </ul>	<p>الأهداف / الوسائل العقد (السنوي)</p>		
<ul style="list-style-type: none"> <li>- شكل حر</li> <li>- السماح بتزويد وثائق الأداء الإقليمية والوطنية</li> <li>- الالتزام التعاقدي</li> </ul>	<p>تقرير النشاط، برنامج العمل، عقد البرنامج، ... (سنوي)</p>	<p>فرع (مقاطعة) إقليمي أو وفد</p>	<p>مديريات المحافظات، الخدمات، الهيئات الحكومية العامة</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- شكل حر</li> <li>- رصد مفصل للمؤشرات الحساسة الرئيسية</li> </ul>	<p>لوحة القيادة (ربع سنوية، شهرية، ...)</p>		

Source: Gérald Collange, Pierre Demangel, Robert Poinard, *op cit*, p p: 41-42.

## الفصل الثاني: دور المحاسبة العمومية في تحسين أداء الأجهزة الحكومية

وبالإعتماد على الجدول السابق نجد عدة أنواع من المشاريع والتقارير منها المشاريع والتقارير المتعلقة بأداء البرامج، والتقارير السنوية حول الأداء، حيث كل برنامج يكون مرفقا باستراتيجية، أهداف ومؤشرات أداء محددة الكمية، وللتوضيح أكثر يمكن اختصار ذلك فيما يلي:

- **مشاريع الأداء:** نجد فرنسا على سبيل المثال حول مشاريع الأداء المطلوبة قبل بداية تنفيذ الموازنة - المشروع السنوي للأداء، حيث يتم ربط المهمة والبرامج بالأهداف، وذلك من خلال مؤشرات الأداء والتي تظهر في المستند الملحق بمشروع قانون المالية (المادة 51 من القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية الفرنسي). يختص هذا الأخير بتدقيق الجوانب المتعلقة بكل برنامج: تقديم النشاطات، التكاليف المرافقة، الأهداف المحددة، المؤشرات، النتائج المسجلة في السنوات السابقة والمتوقعة للسنوات القادمة، تقييم النفقات الجبائية، تبرير تطورات الإعتمادات بالمقارنة مع النفقات للسنة السابقة والإعتمادات للسنة الجارية... أما في كندا فنجد تقارير حول المخططات والأولويات كمستند ملحق بمشروع قانون المالية، وذلك بعد المناقشات حول تخصيص الموارد، حيث يتضمن هذا الأخير توقعات السنوات الثلاثة الموالية للنفقات في شكل إطار الإنفاق على المدى المتوسط. 1

- **تقارير الأداء:** أما فيما يتعلق بتقارير الأداء فبالإسقاط على نفس الأمثلة، نجد أن المادة 54 من القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية لسنة 2001 في فرنسا قد تضمنت التقارير السنوية للأداء، والتي تمثل مستندا ملحقا بمشروع قانون الضبط، والذي يلزم مسؤول البرنامج بسلطة الوزارة التابع لها تقديم تقرير حول النتائج المحققة للبرلمان خلال مناقشة قانون ضبط الحسابات، والتقرير الإداري ضمن تقريره السنوي للأداء، وبذلك يسمح للبرلمانيين بمقارنة حيثيات التنفيذ مع تنبؤات الموازنة، والالتزام بالأهداف والنتائج المسجلة، التي تعرض حسب البنية المتضمنة لمشروع الأداء السنوي. 2.

وعليه تعد تقارير الأداء أحد العناصر المهمة في نظام المحاسبة العمومية والوعاء التي تجمع فيه البيانات والمعلومات ليتم عرضها بطريقة مختلفة لخدمة متخذي القرارات ومن ثم فهي ليست هدفا في حد ذاتها وإنما وسيلة لخدمة مستخدميها الذين إزداد عددهم نتيجة تطور مفهوم الدولة وازدياد أنشطتها وهم يتمثلون في السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية والباحثين ومؤسسات الدولة والمستثمرين والمقرضين. هناك صعوبة الفصل بين تقارير الأداء المعدة للأطراف الداخلية وتقارير الأداء المعدة للأطراف الخارجية في الأجهزة الحكومية، وذلك لأن الريح لا يعد مقياسا للأداء بل المقياس يعتمد على كفاءة تنفيذ عملياتها وفاعلية تحقيق أهدافها، فمثلا تستخدم الموازنات كتقارير داخلية في قطاع الأعمال، بينما تكون تعزيز رئيسي للأطراف الداخلية والخارجية في الوحدات الحكومية. 3.

1 - بوجطو حكيم، مرجع سبق ذكره، ص: 215-216.

2- Ministère de l'économie et des finances, guide pratique de la LOLF, comprendre le budget de l'état, France, Edition, Juin 2012, p:21.

3 - بهاء حسين محمد، حسين سعود سالم، دور النظام المحاسبي الحكومي في إعداد تقارير الأداء للوحدات الحكومية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، العراق، العدد 104، المجلد 24، 2018، ص: 509.

## الفصل الثاني: دور المحاسبة العمومية في تحسين أداء الأجهزة الحكومية

### 4- قياس الأداء وفق ثلاث أصناف للأهداف:

يجب قياس الأداء وفق ثلاث فئات من الأهداف، حيث نجد في هذه الحالة حسب القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية في فرنسا، بأنه يتم عرض إستراتيجية وأهداف كل برنامج مقترح من طرف الوزراء، وتقارير البرامج ضمن المشاريع السنوية للأداء، والتي تكون ملحقه بمشروع قانون المالية. كما إستراتيجية برنامجه وتخصيص الموارد اللازمة لتنفيذها، وتقدم في شكل موجز ضمن مقدمة مشروع الأداء السنوي، وتتمحور الإستراتيجية حول المبادئ التوجيهية المحددة بشكل واضح والمتجسدة في الأهداف. حيث تتضمن ثلاثة أنواع من الأهداف التي تعبر عن الأولويات الإستراتيجية لكل برنامج كما يلي: 1-

- أهداف الفعالية الإقتصادية والإجتماعية التي تعبر عن المنافع المنتظرة من السياسات العامة للمواطنين والمجتمع؛
  - أهداف جودة الخدمة المقدمة للمستخدم؛
  - أهداف الكفاءة التي هي مسؤولية المكلفين بحماية الضرائب وغيرهم من مسؤولي البرامج لجودة تسيير الوسائل المستخدمة، والتي تتصل بالنشاط الخدمي على الموارد المستهلكة.
- كما نجد تقريبا في نفس الوثيقة العناصر المالية المرتبطة بتبرير الإعتمادات من أول وحدة نقدية (أول أورو)، وتقييم النفقات الجبائية...، وقياس الأداء الذي يجب أن يسمح بتحسين فعالية النفقات العامة.

يتم تدقيق أهمية المؤشرات حول الملاءمة، الموثوقية والصدق من قبل اللجنة الوزارية المشتركة للتدقيق، وتتألف من أعضاء المفتشيات العامة الوزارية، ومجلس المحاسبة. ويمكن توضيح الأهداف الثلاثة للأداء حسب الجدول التالي:

### الجدول (2-3): الأصناف الثلاثة لأهداف الأداء

نوع الأهداف	البرنامج	الهدف	المؤشر
من أجل المواطن: الفعالية الإجتماعية- الإقتصادية	التكوين العالي والبحث الجامعي	الإستجابة لاحتياجات التأهيل العالي	نسبة الالتحاق المهني للشباب المتحصل على الشهادات منذ ثلاث سنوات على التخرج من التكوين المعني
من أجل المستفيد: جودة الخدمة	نشاطات لصالح العائلات الضعيفة	مكافحة سوء معاملات الأفراد الضعفاء	معدل المكالمات التي يعالجها جهاز استقبال المكالمات الهاتفية ومعالجة حالات المعاملة السيئة مع الأطفال
من أجل المكلف: كفاءة التسيير	هياكل وخدمات النقل	تحقيق أفضل تكلفة للمشاريع المخططة والعصرنة الفعالة لشبكة النقل.	التكلفة بالكيلومتر لتعبيد الطرق

**Source:** Ministère de l'économie et des finances, guide pratique de la LOLF, comprendre le budget de l'état, op cit, p:74.

### المطلب الرابع: التوجه نحو أسلوب الرقابة على أداء الأجهزة الحكومية

ترتكز الموازنة العامة المرتكزة على النتائج على الانتقال من رقابة النفقات على أساس الوسائل (المدخلات) إلى الرقابة على المنتجات (المخرجات) أو النتائج (الآثار)، مع إعطاء مزيد من الحرية في الإنفاق ضمن نفس البرنامج بشكل واسع. حيث في مقابل هذه الحريات، تتم مقارنة النتائج المحققة مع النتائج المتوقعة. ويؤدي تبني هذه المفاهيم بالضرورة إلى تحويل التفكير حول قياس الأداء الحكومي من التركيز على المدخلات والعمليات والمخرجات إلى التركيز على النتائج، لتتحول بذلك من الرقابة المالية إلى الرقابة المالية وغير المالية أو ما تسمى بالرقابة الشاملة.

#### 1- مفهوم الرقابة الأداء على الأجهزة الحكومية.

تشمل الرقابة على المال العام في الأجهزة الحكومية وفقا للمفهوم التقليدي الرقابة المالية ورقابة الالتزام، أما بخصوص المفهوم الحديث للرقابة فتشمل إضافة لذلك تدقيق العمليات وتدقيق الفعالية، ويطلق عليها رقابة الأداء. وهذا النوع من الرقابة هو الذي يتميز به التدقيق في حالة إتباع أسلوب موازنة البرامج المرتكزة على النتائج، ويتم من خلاله التحقق من استخدام الحكومة للأموال التي تحت تصرفها ومن تنفيذها لبرامجها وفقا للأهداف المحددة فيها. وتعد مؤشرات الأداء المختلفة التي يتم تحديدها في كل برنامج بمثابة المؤشرات التي تركز عليها رقابة الأداء. ولها عدد من المسميات منها ( رقابة مردود الإنفاق على الأموال، وتدقيق فعالية البرامج، وتدقيق الأداء الحكومي)،

عرف ديوان الرقابة المالية في المملكة المتحدة رقابة الأداء بأنها: «تقويم إقتصادية وكفاءة وفعالية الوحدات الحكومية في إستغلال مواردها البشرية والمادية، ونظم المعلومات من خلال مقاييس الأداء والترتيبات والإجراءات المتبعة من قبل المدققين في معالجة نواحي القصور المكتشفة.»<sup>1</sup>

كما تعرف رقابة الأداء هي عبارة عن فحص مستقل وموضوعي وموثوق به وذلك للتحقق فيما إذا كانت تعهدات الحكومة أو أنظمتها أو عملياتها أو برامجها أو أنشطتها أو مؤسساتها تعمل وفقا لمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية، وما إذا كان هناك مجال للتحسين.<sup>2</sup>

ووفقا للمعيار الدولي رقم (ISSAI 3100) إرشادات رقابة الأداء تعرف بأنها: «فحص مستقل وموضوعي لأعمال الحكومة أو أنظمتها أو برامجها أو مؤسساتها، والتي تتعلق بالإقتصاد والكفاءة والفعالية أو غيرها بهدف التطوير.» أما عمل رقابة الأداء فهو جزء محدد ومنفصل من أعمال الرقابة ينتج عنه عادة بيان أو تقرير، ويجب أن يكون له أهداف محددة واضحة، وأن يكون خاصا بنشاط أو مجموعة محددة وواضحة من الأنشطة أو النظم أو البرامج أو الهيئات، والتي تعرف بالجهات الخاضعة للرقابة.<sup>3</sup>

1 - على مال الله عبد الله وآخرون ، مرجع سبق ذكره، ص: 31.

2 - لجنة المعايير المهنية والرقابية، ورقة حول المعيار 3000 - معايير الرقابة على الأداء- ، مجلة الرقابة المالية ، المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، تونس، العدد 73، ديسمبر 2018، ص ص: 16-18.

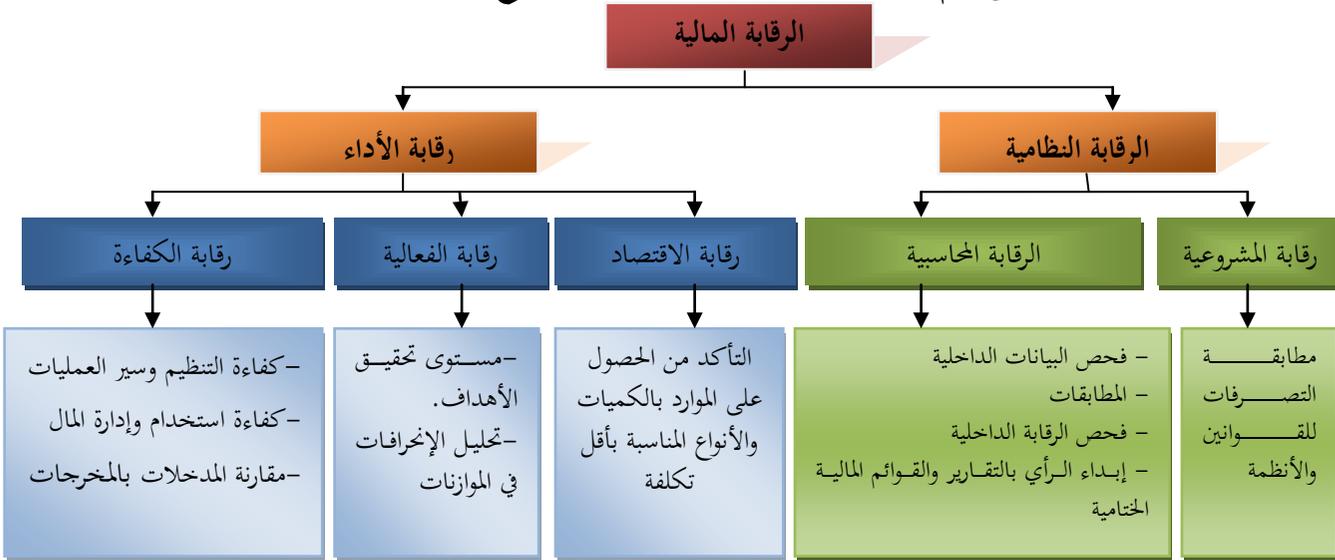
3 - صالح ميلود خللاط ، عبد الحفيظ فرح ميرة، مدى إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقا لمتطلبات معيار منظمة الأنتوساي رقم 3100، من وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا، مجلة العلوم الإقتصادية والسياسية، الجامعة الأسمرية الإسلامية ، العدد 03، 2014، ص: 336.

## الفصل الثاني: دور المحاسبة العمومية في تحسين أداء الأجهزة الحكومية

ومن خلال ما سبق يمكن إستنتاج أن رقابة الأداء على الوحدات الحكومية هي: « فحص وإختبار مستقل وموضوعي وموثوق به للتحقق فيما إذا كانت تعهدات الحكومة وأنظمتها أو وحداتها أو برامجها أو أنشطتها تعمل وفق مبادئ الإقتصاد والكفاءة والفعالية وما إذا كان هناك مجال للتحسين. »

كما يمكن توضيح موقع رقابة الأداء من الرقابة الشاملة على الموازنة العامة من خلال الشكل الموالي، والتي تتضمن الرقابة النظامية من جهة، وتعتمد على رقابة المشروعية على أساس الالتزام بالقوانين والأنظمة، وعلى الرقابة المحاسبية لمختلف البيانات والقوائم المالية الختامية، ومن جهة أخرى الرقابة على الأداء التي تتضمن الرقابة على عناصر الإقتصاد والفعالية والكفاءة.

الشكل رقم (2-6): الرقابة المالية الشاملة وموقع رقابة الأداء فيها.



المصدر: غسان برهان الدين قلعواوي، رقابة الأداء، الطبعة 01، دار كنعان للدراسات والنشر، دمشق، سوريا، 1998، ص: 41.

### 2- الأهداف الأساسية لأسلوب رقابة الأداء على الأجهزة الحكومية:

بشكل عام يهدف أسلوب رقابة الأداء إلى تحسين الإقتصاد والكفاءة والفعالية في القطاع العام، وإلى المساهمة في الحكم الراشد والمساءلة والشفافية، ويسعى إلى تقديم معلومات وتحليلات أو رؤى جديدة وتوصيات للتحسين عندما يعود ذلك ملائماً، وتوضح في: 1

- توفير معلومات حول أداء الأنشطة الحكومية: تساعد تقارير رقابة الأداء على إطلاع صناع القرار على بيئة الجهة الخاضعة للرقابة وبرامجها وأنشطتها، ويكمن أحد أهدافها الرئيسية في جمع ورقابة المعلومات وإعداد التقارير حولها بهدف تحسين الجودة في الإدارة العامة وإدارة المشاريع العامة وتشجيع الإرتقاء بمستوى الأساليب الإدارية، وغرس التقويم الذاتي لدى

1 - ديوان المحاسبة ، دليل الرقابة على الأداء، الأردن، بدون سنة نشر، ص: 7.

## الفصل الثاني: دور المحاسبة العمومية في تحسين أداء الأجهزة الحكومية

المسؤولين في الجهة الخاضعة للرقابة عن تلك المشروعات. وتُعد تقارير رقابة الأداء قيّمة، حيث تُعد بمثابة ذاكرة طويلة الأمد للمعلومات حول البرامج، ومن الممكن أن تكون ذات فائدة لصناع القرار والمدراء حيث أنها تمثل مواد مرجعية.

**- الإنزام بالقوانين والتوجهات الحكومية وأهداف وغايات الجهة نفسها:** تساعد تقارير رقابة الأداء على تزويد السلطة التنفيذية والسلطة التشريعية برأي محايد وعادل عن الكيفية التي أُديرت بها أموال الدولة وممتلكاتها، مع إقتراح الوسائل المؤدية لتقليل احتمالات إتخاذ قرارات غير مناسبة.

**- رقابة أنظمة الضبط والرقابة الداخلية:** يتم التأكد من الحكم على مدى ملاءمة الرقابة الداخلية والنظم المطبقة في الجهات الخاضعة للرقابة للحكم على مدى كفاءتها ونوعيتها في تحقيق أهداف الجهة وقيامها بالمهام الموكلة إليها بإقتصاد وكفاءة وفعالية، إضافة إلى تحديد أسباب أوجه القصور والنجاح، والإهتمام بتقديم مقترحات هامة وجوهرية وبناءة لتحقيق التحسينات اللازمة وإيجاد الحلول المناسبة لتلافي الأسباب وأوجه القصور في المستقبل.

**- تحسين الإقتصاد والكفاءة والفعالية:** ينبغي أن تسعى أعمال رقابة الأداء بشكل عام إلى إعداد توصيات حول الطرق التي يمكن للجهات الخاضعة للرقابة من خلالها تحقيق إقتصاد وكفاءة وفعالية أكبر لأعمالها.

**3-متطلبات القيام برقابة الأداء:** إن القيام برقابة الأداء يعتمد على مدى توافر متطلباته الأساسية وفيما يلي عرض لأهم تلك المتطلبات: 1

**- متطلبات داخلية:** يتطلب توفيرها من قبل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وتمثل أهمها في:

- أن تتضمن قوانين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة السلطة التي تحولها اختصاص تقويم الأداء إلى جانب اختصاصها القيام بالرقابة النظامية؛

- يجب أن يتوفر لجهاز الرقابة المالية والمحاسبة قدر كبير من الاستقلالية عن السلطة التنفيذية واستقلال مالي وإداري؛

- وجود خطة عمل سنوية دقيقة ومرنة تكفل تدعيم القيام بمهمة تقويم الأداء وتنسق ما بين الرقابة النظامية ورقابة تقويم الأداء؛

- توفر الأعضاء الفنيين الرقبيين المتخصصين والقادرين على ممارسة هذه الرقابة من حيث التأهيل والتدريب المستمر وتطوير المهارات والقدرات الفنية؛

- اختيار جهاز الرقابة المالية والمحاسبة للمؤشرات والمعايير التي تتلاءم وطبيعة العمل.

**- متطلبات خارجية:** يتطلب توفيرها من قبل الجهات الخاضعة للرقابة وتمثل أهمها فيما يلي:

- وجود بنية تنظيمية تحدد المسؤوليات والواجبات بوضوح وتبين مراكز المسؤولية؛

- وجود نظام لتوصيف الوظائف والنظم المحاسبية متطور؛

- توفر البيانات المالية والإحصائية؛

- وضوح أهداف الجهة حتى يمكن حصر المدخلات والمخرجات ومعرفة مدى قدرة الجهة على تحقيق الأهداف؛

1-سنة علي صادق، دور تدقيق الأداء في رفع كفاءة وفعالية الخدمات العامة، ديوان المحاسبة، دولة الكويت، مارس 2001، ص: 04.

## الفصل الثاني: دور المحاسبة العمومية في تحسين أداء الأجهزة الحكومية

- تطبيق الجهات الخاضعة للرقابة لنظم رقابة داخلية كافية؛
- وجود نوع من التعاون بين العضو الفني الرقابي بالجهاز الأعلى للرقابة المالية وبين المدققين الداخليين في الجهات الخاضعة للرقابة؛
- وجود خطة تفصيلية للعمل بمختلف مجالاته يتبعها نظام دقيق للميزانيات مصمم وفق أسلوب البرامج والأداء.

### 4- عناصر الرقابة على أداء الأجهزة الحكومية.

لا توجد معايير محددة لرقابة الأداء، كما لا يوجد نموذج محدد لتقرير المراقب المالي فيما يتعلق به، لأنه يتناول ربط الأهداف مع المدخلات ومع العمليات، ثم مع المخرجات والنتائج والتأثيرات. لقد حددت معايير التدقيق الدولية ثلاث عناصر لرقابة الأداء، كما يبينها الشكل رقم (2-10)، يمكن توضيحها كما يلي:

### 4-1- رقابة إقتصاد أداء الأجهزة الحكومية : (المحافظة على انخفاض التكلفة)

يعرف الجهاز المركزي للمحاسبات الرقابة على الإقتصاد بأنها: « تعني التحقق من مدى تقليل التكاليف وأوجه الإسراف لأدنى حد ممكن مع المحافظة على مستويات الجودة المطلوبة، أي محور الإقتصاد هو مدخلات النشاط. 1 »  
وحسب المعايير الرقابية فإن المقصود بالإقتصاد هو التقليل من تكلفة الموارد المستعملة في نشاط ما مع الأخذ في الاعتبار الجودة المناسبة، ولا يمكن قياس الإقتصاد إلا إذا كان هناك مقياس معقول أو حجج مقنعة لفعل ذلك، ويمكن أن توفر عمليات الرقابة على الإقتصاد إجابات عن أسئلة مثل: 2

- هل أن الوسائل المختارة أو التجهيزات المقتناة- المدخلات- تمثل الاستعمال الأكثر إقتصادا للأموال العامة؟
  - هل تم استعمال الموارد البشرية أو المالية أو المادية بطريقة اقتصادية؟
  - هل تم تنفيذ النشاطات الإدارية طبقا للمبادئ الإدارية السليمة والسياسات الإدارية الجيدة؟
- وتهدف مؤشرات قياس الإقتصاد في الأجهزة الحكومية إلى تقييم عملية الحصول على الموارد المختلفة من حيث السعر والكمية والجودة، بحيث يتمكن من خلال هذه المقاييس التأكد من أن الموارد المتاحة لإنتاج الأنشطة أو تأدية الوظائف لم تتعرض للضياع والهدر، ومن المقاييس المهمة التي تستخدم في قياس درجة الإقتصاد في الحصول على الموارد العامة بالأجهزة الحكومية موازنة البرامج والأداء.

### 4-2- رقابة كفاءة أداء الأجهزة الحكومية:

تتناول رقابة الكفاءة قياس العلاقة بين المدخلات والمخرجات أي أن العملية الكفؤة هي التي تنتج أكبر كمية من الخدمات والسلع بأدنى كمية ممكنة من المدخلات، أو أنها تنتج الكمية المطلوبة من المخرجات بأدنى استهلاك للمدخلات. 3

1 - المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، اللقاء التدريبي حول رقابة الأداء على إنتاج وتوزيع الطاقة الكهربائية- الجلسة الثانية- الإطار العام لرقابة الأداء، جمهورية مصر العربية، 2015، ص: 07.

2 - حنيش أحمد، مرجع سبق ذكره، ص: 169-170

3 - على مال الله عبد الله وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 32

## الفصل الثاني: دور المحاسبة العمومية في تحسين أداء الأجهزة الحكومية

ويمكن تعريف الكفاءة على أنها: « الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة بأقل تكلفة ممكنة دون حصول أي هدر يذكر .  
1 « كما تعرف على أنها: « القدرة على القيام بالعمل المطلوب بقليل من الإمكانيات، والنشاط الكفء هو النشاط الأقل تكلفة.2 « نستنتج من هذا التعريف أن الكفاءة ترتبط بتحقيق ما هو مطلوب بشرط تدنية التكاليف. وتقاس

الكفاءة كما يلي: الكفاءة = (المخرجات / المدخلات) × 100

إضافة إلى ذلك، تشمل الرقابة على الكفاءة الجوانب التالية:

- مدى استعمال الموارد البشرية والمالية والمادية بكفاءة.
- مدى إدارة البرامج والأنشطة الحكومية وتنظيمها وتنفيذها ومتابعتها بكفاءة.
- مدى اتساق الأنشطة في الوحدات الحكومية مع الأهداف والشروط المعلنة.
- مدى جودة الخدمات العمومية واستجابتها لحاجات المواطن وتسليمها في الوقت المناسب.
- مدى تحقيق أهداف البرامج الحكومية مع مراعاة فعالية التكلفة.

**ارتباط الكفاءة بالاقتصاد،** وهنا تتعلق القضية الرئيسية بالموارد المستخدمة، ويتمثل السؤال الرئيسي فيما إذا تم استعمال هذه الموارد بالطريقة الأمثل أو المرضية، أو ما إذا كان بالإمكان تحقيق النتائج ذاتها أو نتائج مماثلة من حيث الجودة وزمن الإنجاز بتكلفة أقل، ويستهدف تحقيق الكفاءة الحصول على أفضل المخرجات - من حيث الكم والكيف - من مدخلاتنا وأعمالنا، ويشير هذا الهدف إلى العلاقة بين الجودة وكمية السلع والخدمات القائمة وبين النشاطات وتكلفة الموارد المستعملة لإنتاجها.

### 4-3- رقابة فاعلية أداء الأجهزة الحكومية:

مفهوم الفعالية مرتبط بتحقيق الأهداف لذا هي: « مدى جدوى السياسات والبرامج المطبقة أو المزمع تطبيقها لتحقيق الأهداف المرسومة وذلك بمقارنة الأثر المتوقع مع الأثر الفعلي لعمل معين، أي هي: « التحقيق الفعلي للأهداف والغايات ومنافع المشاريع الحكومية والإدارات الحكومية، وذلك من خلال الخطط والسياسات المقررة.3 «

حيث يهدف هذا النوع من الرقابة إلى تحديد المدى الذي تم من خلاله إنجاز النتائج المطلوبة التي حددها المشرع القانوني، أو الهيئة ذات العلاقة، وأيضا تحديد مدى فعالية الوحدات والبرامج والأنشطة أو الوظائف، تحديد ما إذا كانت الوحدة قد إلتزمت بالقوانين والأنظمة المتعلقة بالبرامج.4

وللقيام برقابة الفعالية يجب أن يراعى ما يلي:

- هل الأهداف محددة من قبل الوحدة (الإدارة) بشكل تفصيلي وملاءمة وتتسم بالمرونة؟
- هل قامت الإدارة بوضع جميع البدائل التي يمكن أن تحقق نفس النتائج، وأنه تم إختيار البديل الذي يحقق الأهداف بفعالية وأقل تكلفة؟

1 - الشيخ الداوي، مرجع سبق ذكره، ص: 220

2 - Vincent Plauchet, Mesure et amélioration des performances industrielles, Tome02, UPMF, France, 2006, p : 07

3 - Harakat .M , Le droit du control supérieur des finances publiques au maroc, édition babel, rabat, 1992,p :44.

4 - Arene . A , Elder .R, Beasley. M , Auditing and assurance services, New jersey, Prentice hall, 2010, p :232.-

## الفصل الثاني: دور المحاسبة العمومية في تحسين أداء الأجهزة الحكومية

- هل تم تحديد تحقيق الأهداف؟
- هل قامت الإدارة المعنية بتحديد المعوقات لتحقيق الأهداف ووضع الحلول المناسبة لها؟
- هل تقوم الإدارة بمتابعة فعالية السياسات المتبعة في تحقيق الأهداف؟
- التأكد من الإلتزام بالقوانين والأنظمة التي تطبق على تلك البرامج.
- تحديد ما إذا كان البرنامج موضع الرقابة يعتبر مكملاً أو مكرراً أو يتعارض مع برامج أخرى.
- التفريق بين المخرجات والنتائج، فالمخرجات تتعلق بنتائج مدخلات محددة من داخل الجهة بينما النتائج تتعلق بالأهداف التي تم تحقيقها.

وفي العموم رقابة أداء الأجهزة الحكومية تهدف بالضرورة إلى إصدار بعض العلامات أو الدلائل حول العناصر الثلاثة: الإقتصاد و الكفاءة والفعالية، حتى لو إقتصرت هدفها على القيام بتحليل مفصل حول إقتصاد وكفاءة الأنشطة دون الأخذ بعين الإعتبار ولو بإختصار لفعاليتها، لن يكون ذلك مثمراً والعكس بالعكس، ذلك أنه أثناء القيام برقابة الفعالية يُراعى الإقتصاد والكفاءة، فيمكن أن تشهد نتائج الوحدة أو أي نشاط أو برنامج معين التأثير المرغوب فيه.

### خلاصة الفصل الثاني

ارتبط التطور الإداري الحكومي بمفهوم إدارة وتحسين الأداء كأحد الأساليب الحديثة المعتمدة من قبل الحكومات المعاصرة لتجويد الخدمات الحكومية وتفعيل النشاط الحكومي لمصلحة المواطن، أين أصبح قياس الأداء مطلب أساسي لتحسين أداء الأجهزة الحكومية، والذي يساعد في التعرف على نقاط ضعف الأداء، بمقارنة ما تم تنفيذه مع ما هو مخطط له في الموازنة العامة للدولة، وتحديد طرق علاجها وإجراء العمليات التصحيحية الضرورية للانحرافات إن وجدت بهدف تحسين الأداء.

ولتحقيق ذلك تباينت الجهود والمسااعي الدولية لتطوير أدوات قياس الأداء. وفي نفس السياق، نجد أن تسيير الموازنة المرتكز على النتائج والذي يعتبر أحد أهم المقومات التي اعتمدت لتطوير المحاسبة العمومية، يسعى إلى تحقيق الاتساق بين الأهداف والإجراءات من طرف الجهات الفاعلة مع الأهداف الاستراتيجية، ويتميز بالتوجه نحو تحديد أدوات التسيير في كل مرحلة من مراحله، ويتضمن عدة أدوات لقياس الأداء من بينها، التخطيط الإستراتيجي الذي يعتبر الحجر الأساسي لأنظمة قياس الأداء الفعالة، وبطاقة التقييم المتوازن التي يركز القياس فيها على وصف المكونات الأساسية لقياس الأداء، وذلك بمراعاة البعد الزمني والبعد المالي وغير المالي، والبعد الإستراتيجي والبعد البيئي، كما تحقق أنظمة قياس الأداء النجاح عندما يكون هناك توافق بين الاستراتيجية ومقاييس الأداء. ويعتبر التوجه نحو الرقابة الشاملة المتضمنة للرقابة الداخلية المعاصرة ولأسلوب رقابة الأداء من الآليات الأساسية والحديثة لقيام نظام قياس الأداء في الأجهزة الحكومية.

إضافة إلى الإتجاهات الحديثة التي عرفها نظام المحاسبة العمومية كان له الأثر الإيجابي على تحسين أداء الأجهزة الحكومية، وذلك من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام واعتماد أساس الإستحقاق في تسجيل العمليات المالية للدولة، ساهم في جودة الإبلاغ المالي الحكومي والذي بدوره ساهم في تطوير قياس الأداء، واستخدام كل من محاسبة التكاليف ومحاسبة المسؤولية ضمن المحاسبة العمومية التي تعتبر في مجملها أدوات أساسية لقياس الأداء، الذي يضمن وبطريقة غير مباشرة تحسين أداء الأجهزة الحكومية.

والجزائر كباقي دول ومواكبة للتطورات الحاصلة المالية العامة، تبنت عدة إصلاحات مست مختلف الجوانب التي تسمح بالتسيير الفعال للموارد العامة، وخاصة ما تعلق بنظام المحاسبة العمومية الذي يعتبر أهم ركائز المالية العامة.



### تمهيد

يُعتبر نظام المحاسبة العمومية في الجزائر الإطار المرجعي الذي تعتمد عليه في تسيير وإدارة العمليات المالية لحسابات الدولة، وأساسه المزج والتكامل بين البعد القانوني التشريعي، والبعد التنظيمي الإداري، والبعد التقني المحاسبي، ويعد وسيلة لتحديد المكلفين بتنفيذ العمليات المحاسبية وبيان ومسؤولياتهم، بضمان احترام وتنفيذ النصوص القانونية والإجراءات الإدارية والتقنيات المحاسبية، المضبوطة وفقا لقانون المحاسبة العمومية، الذي يعتمد على مدونة حسابات الخزينة كمرجع أساسي يحدد تقنيات وقواعد التقييد المحاسبي لتنفيذ الموازنة العامة للدولة، وتعتبر هذه الأخيرة أداة تعكس سياسات وبرامج الدولة، كما تساعد في التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات الحكومية المتعلقة بتسيير المال العام وفق الأهداف المسطرة.

ومع التنامي والتزايد الذي عرفته الجزائر في مطلع التسعينيات بالتوجه نحو جملة من الإصلاحات، التي مست مختلف الأصعدة في مجال تسيير نشاطات الدولة وأموالها، تبنت السلطات العمومية وسائل وتقنيات جديدة تخضع لفكرة ترشيد استخدام المال العام، وتبلور هذا التوجه في محاولة إصلاح النظام المحاسبي والموازناتي للدولة، وجاءت مشاريع الإصلاح من أجل مواكبة المتطلبات الجديدة التي فرضتها الهيئات والمنظمات الدولية، وعلى رأسها صندوق النقد الدولي في مجال عرض وتحليل الوضعيات المالية والمحاسبية للقطاع العام، وذلك وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وبالتالي اعتماد نظام محاسبي بالمفهوم الجديد المشابه والقريب من المحاسبة في المؤسسات الاقتصادية.

وإلى جانب هذه الحتمية، فإن الظاهر والملاحظ على أرض الواقع هو عجز الإطار المحاسبي المعتمد على مدونة حسابات الخزينة، في إعطاء الوصف الشامل لإستعمال المال العام، وفي التكيف مع التطورات التقنية والعلمية للمعالجة المحاسبية للعمليات المالية، فالمعلومات المقدمة من خلال المدونة لا تمكن من تبني فكرة محاسبة التكاليف ومحاسبة المسؤولية، بالتحكم والتحليل الدقيق لكل الموارد والتكاليف الواقعة على عاتق الدولة وتحديد المسؤوليات هذا من جهة، ومن جهة أخرى لا يساير مبادئ معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، الأمر الذي يُحد من فعاليته كأداة من طرف مختلف الهيئات الوطنية أو الدولية.

وبغية التعمق في واقع نظام المحاسبة العمومية بالجزائر، سيتم التطرق بالدراسة والتحليل لتشخيص هذا الواقع، وتحديد مدى استجابته ومواكبته لتطورات الممارسة الدولية للمحاسبة في القطاع العام، لذا سيدرج ضمن هذا الفصل الآتي:

- المبحث الأول: الإطار العام لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر؛
- المبحث الثاني: عرض تحليلي لواقع الموازنة العامة للدولة في الجزائر؛
- المبحث الثالث: إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر مع ضرورة تبني المعايير الدولية.

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

### المبحث الأول: الإطار العام لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

يعمل نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على متابعة وإثبات العمليات المالية لنشاط الوحدات الحكومية، وفق أسس وقواعد قانونية تضبط إجراءات تداول المال العام، وتحدد آليات الرقابة والمساءلة القانونية للمكلفين المسؤولين عن تنفيذ العمليات المالية لحسابات الدولة، كما يهدف إلى توفير المعلومات والتقارير المالية عن تنفيذ البرامج والخدمات التي تؤديها الأجهزة الحكومية، والالتزام للتخطيط المالي واتخاذ القرارات الحكومية، ولغرض تسهيل عمليات المتابعة المستمرة والدائمة للوضع المالي، ومن خلال هذا المبحث سنورد بالدراسة والتحليل الإطار العام لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

### المطلب الأول: التطور التاريخي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

كان للجزائر احتكاك مبكر بمبادئ المحاسبة بصفتها مستعمرة فرنسية، سواء باعتبارها امتداد للإقليم الفرنسي أو باعتبارها كيانا ذو طبيعة خاصة، وبذلك مر نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بمراحل مختلفة أثناء الاستعمار وبعد الاستقلال إلى غاية إصدار قانون يحدد الإطار القانوني لنظام المحاسبة العمومية، شهد مسار تطور نظام المحاسبة العمومية في الجزائر عدة إصلاحات ومراحل نذكر أهمها :

#### 1-مرحلة ما قبل الاستقلال:

يعتبر المرسوم الصادر بتاريخ 13 ماي 1862، أول نص قانوني للمالية العامة في الجزائر، وصدر بعده بتاريخ 26 ديسمبر 1866 النص تنظيمي لوزارة المالية، وانطلاقا من هذا التاريخ، اعتبرا النصين المذكورين، الركيزتين اللتين اعتمدا عليهما في تسيير الأموال العامة، بالرغم من بعض التعديلات التي كانت تتم فقط على كفاءات تطبيق النصين، بهدف تكييفهما مع المستجدات الإدارية، إلا أن جوهر هذين النصين، لم يتم التفكير في تغييرهما إلا مع حلول سنة 1946، أي بعد حوالي 85 سنة. ++1

- وبتاريخ 20 ديسمبر 1947 صدر القانون رقم 1853 المتعلق بالقانون الأساسي المنظم للجزائر، الذي أعطى للجزائر صفة دولة قائمة المعالم، خاصة من الجانب المالي، واحتوى نص القانون ستون مادة موزعة على ثمانية أبواب، وتضمن الباب الثالث النظام المالي واحتوى على ثلاثة عشر مادة (من المادة 17 إلى المادة 29)، لم يتضمن هذا القانون نظاما محاسبيا خاصا بالجزائر، وإنما حدد أساسا صفة المحاسبة وهو أمين عام للخزينة الجزائرية، ولقد مثل هذا القانون الخطوط العريضة للنظام المالي للجزائر الذي كرس فيما بعد بصفة مستقلة في مرسوم 1950.

- كما تميزت هذه الفترة بصدور القانون رقم 48-1484 بتاريخ 25 سبتمبر 1948 والمتعلق بمحكمة الإنضباط الموازي. ومن خلال هذا القانون تم تحميل المسؤولية الشخصية للأمين بالصرف، وبصفة عامة كل الموظفين الذين لهم علاقة مباشرة بالقواعد الأساسية للمحاسبة العمومية، وذلك بتأسيس هذه السلطة القضائية الإدارية الخاصة.

1 - الأسود الصادق، مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العامة -حالة الجزائر-، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011/2010، ص: 6.

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

- وفي تاريخ 13 نوفمبر 1950 صدر المرسوم رقم 50-1413 والمتعلق بالنظام المالي للجزائر، تضمن هذا مرسوم النظام المالي للجزائر بشكل مفصل ودقيق اعتمادا على الخطوط العريضة والقواعد العامة التي وضعها قانون 1947، حيث احتوى 286 مادة موزعة على ستة أبواب هي كالآتي:

الباب الأول: ميزانية الجزائر والعمليات المالية؛

الباب الثاني: المحاسبة وجهاز المحاسبة؛

الباب الثالث: الرقابة على العمليات المالية والخزينة العمومية؛

الباب الرابع: الجهاز المالي للهيئات المحلية والمرافق العمومية؛

الباب الخامس: أجهزة الدولة الفرنسية في الجزائر؛

الباب السادس: قواعد عامة مختلفة.

وتعتبر مواد المرسوم كدليل للإجراءات حيث حددت حتى أصغر الجزئيات حتى لا تترك أي مجال للتفسير. ومن حيث الموضوع، احتوى الباب الأول المتعلق بميزانية الجزائر والعمليات المالية، على عدة مواد تتعلق بالمحاسبة العمومية، سواء من حيث تنفيذ العمليات (تنفيذ الإيرادات والنفقات)، وكذا قفل السنة المالية، أما المحاسبة بمفهومها الإداري والتي يمكنها كل من الأمر بالصراف والمحاسب في الباب الثاني والثالث على التوالي.

وبالرغم من مرور حوالي قرن كامل (من سنة 1862 إلى غاية 1952) على استعمال المحاسبة العمومية كوسيلة لتسيير الأموال العمومية في الجزائر، إلا أن النصوص القانونية، والإجراءات الإدارية، والقواعد التقنية المحاسبية الخاصة بها، بقيت متفرقة ومشتتة هنا وهناك، إلى غاية سنة 1953 حيث قام السيد ماكس فيل Max Ville (المتصرف الإداري المدني بوزارة المالية، ورئيس مصلحة المحاسبة العامة بالحكومة العامة للجزائر) بوضع أول فهرس خاص بالمحاسبة العمومية، تحت عنوان: «قواعد المحاسبة العمومية في الجزائر»، والذي طبع سنة 1953 بالمطبعة الرسمية للحكومة العامة، وتواصل العمل بهذا الفهرس إلى غاية 05 جويلية 1962 تاريخ استقلال الجزائر. 1

**2- مرحلة ما بعد الاستقلال:**

مباشرة بعد استعادة الجزائر لاستقلالها، تبنت استمرارية العمل بالتشريع الاستعماري كضرورة لسد الفراغ القانوني، لذا تم العمل بالنصوص القانونية الفرنسية.

**2-1- مرحلة بعد الاستقلال 1962 إلى غاية 1975:**

في هذه المرحلة قامت الجزائر بالعمل على إصدار مجموعة من النصوص الفرنسية المطبقة في مختلف الجوانب من مجال المحاسبة العمومية، أو عملت على تكييفها مع الواقع الجزائري ولعل أهم نص تنظيمي يمكن ذكره في هذا السياق هو المرسوم رقم 65-259 و 65-260 المؤرخين في 14 أكتوبر 1965 والمتعلقين بتحديد التزامات ومسئوليات المحاسبين المنتمين إلى القطاع العام، بما فيهم أولئك الذين لم تكن لهم صفة محاسب عمومي بمفهوم نظام المحاسبة العمومية.

1- الأسود الصادق، مرجع سبق ذكره، ص: 6.

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

بالإضافة إلى القواعد التقنية المتمثلة في مجموعة التعليمات، المناشير ومذكرات المصلحة التي تصدرها المديرية العامة للمحاسبة في إطار التنظيم من أهمها التعليمات العامة لسنة 1967 تعرف كل حسابات الخزينة وتحدد كيفية استعمالها، التعليمات رقم 16 المؤرخة في 12/10/1968 والمتعلقة بمجموعة حسابات الخزينة. 1

### 2-2- مرحلة إلغاء القوانين الفرنسية وإصدار أحكام تشريعية 1975 إلى غاية 1990 :

حيث تم إبطال كل النصوص والقوانين والأنظمة العائدة للحقبة الاستعمارية الفرنسية في 05 جويلية 1975 ، تطبيقا لأحكام الأمر رقم 73- 29 المؤرخ في 05 جويلية 1973، وصدر أحكام تشريعية متعلقة بالمحاسبة العمومية، ولا سيما تلك الواردة في القانون رقم 84- 17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية، وفي مختلف قوانين المالية السنوية فقد تميزت هذه المرحلة بوجود ما يسمى بالفراغ القانوني لنظام المحاسبة العمومية، أي عدم وجود نص تشريعي أو تنظيمي يكون بمثابة الإطار العام للمحاسبة العمومية، والجامع لمبادئها وقواعدها، والمرجع الأول والأساسي لها. 2.

### 2-3- مرحلة إصدار قانون نظام المحاسبة العمومية 1990 إلى غاية 1995 :

تعد هذه المرحلة بمثابة ظهور الإطار القانوني الذي يحكم المحاسبة العمومية وينظمها ويحدد مجال ونطاق تطبيقها بإصدار القانون رقم 90- 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، والمراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه المصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر، ولعل أبرز هذه المراسيم 3 :

- المرسوم التنفيذي رقم 91- 311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين؛
- المرسوم التنفيذي رقم 91- 312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمحدد لشروط الأخذ بمسئولية المحاسبين العموميين .
- وإجراءات مراجعة باقي الحسابات وكيفية اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين؛
- المرسوم التنفيذي رقم 91- 313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف. والمحاسبون العموميون وكيفية احتواها؛
- المرسوم التنفيذي رقم 91- 314 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بإجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين.

فهذه المرحلة سمحت بظهور القيد المزدوج للعمليات المحاسبية للدولة بصدور التعليمات رقم 078 في 17 أوت 1991 من اجل تسهيل دورة العمليات المحاسبية والرقابة على المال العام، حيث ان كل عملية تضم حساب دائن وحساب مدين، كما حددت نطاق المحاسبين العموميين والأمرين بالصرف ومسئولياتهم ونطاق عملهم والعقوبات جراء تقصيرهم في أداء عملهم.

1 - خضير خبيطي، يونس مونه، نظام المحاسبة العمومية الجزائري بين الواقع ومتطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، ملتقى دولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-AFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات -إنتاجات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي: 24-25/11/2014، ص: 801.

2- براضية حكيم، اعتماد المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام لدعم الشفافية، المسائلة والرقابة على المال العام، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 10، 2016، ص: 134.

3- خضير خبيطي، يونس مونه، مرجع سبق ذكره، ص: 801-802.

### 1-4-مرحلة إصلاح الإطار المحاسبي 1995 إلى غاية 2006:

شرعت السلطات المختصة في التحضير لمشروع الإطار المحاسبي الجديد فجددت المديرية العامة للمحاسبة منذ سبتمبر 1995 فوج عمل مكون من إدارات المديرية، لإعداد مشروع محاسبي يسمح بالانتقال من نظام محاسبة الصندوق -الذي يعتمد فقط على التسجيل المحاسبي لما تم إنفاقه - إلى محاسبة الدّمة والتي تهتم أيضا بالتقييد المحاسبي لموارد الدولة العقارية والمنقولة، حيث قام هذا الفوج بعدها بالاتصال بالمديرية العامة للمحاسبة العمومية التابعة لوزارة الميزانية الفرنسية للإستفادة من التجربة الفرنسية، أين تم إنجاز المشروع والمصادقة عليه في 23 أفريل 1997.

- وضع مشروع المخطط حيز الإختبار من أجل التأكد من صلاحيته للتطبيق على أرض الواقع عبر مرحلتين:
- إختبار المخطط المحاسبي للدولة على مستوى 06 ولايات هي: بومرداس، تيبازة، تيزي وزو، بجاية، غرداية، ميله، وهذا بداية من 09 جويلية 2000.
- تعميم الإختبار على كامل التراب الوطني: وكان هذا بداية من سنة 2003.
- وتجدر الإشارة إلى أن هذا المخطط تم إستلهامه من المخطط المحاسبي الوطني المطبق في المؤسسات الإقتصادية، لكن هذا المشروع تم تجميده في 1.2006
- لذا نجد أن تطور نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، حاول وخلال كل المراحل تكييف الإطار القانوني والتنظيمي للنظام مع المتطلبات والمتغيرات المحلية وحتى الدولية.

### المطلب الثاني: الإطار القانوني والتنظيمي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر

وضع المشرع الجزائري إطارا قانونيا وتنظيميا خاصا بالمحاسبة العمومية، وهذا من أجل ضبط وتقنين إجراءات صرف وتداول المال العام، وتحديد مهام ومسؤوليات مختلف الأعوان، وكذا تحديد صلاحيات مختلف هيئات رقابة تسيير المال العام.

### 1-الإطار القانوني لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر:

إضافة إلى الأحكام التي تصدر في قانون المالية السنوية التي تعتبر مصادر القانونية أساسية بالنسبة لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، فإن من أهم النصوص السارية المفعول التي تدخل ضمن الإطار القانوني لتنظيم المالية العامة ونظام المحاسبة العمومية في الجزائر نجد مايلي:

- القانون 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 والمتعلقة بقوانين المالية، المعدل والمتمم؛
- القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990، المتعلقة بالمحاسبة العمومية، المعدل والمتمم؛
- القانون 90-32 المؤرخ في 04 ديسمبر 1990، المتعلق بمجلس المحاسبة وسييره، المعدل والمتمم، وهذا القانون حل محل القانون 80-05 المؤرخ في 01 مارس 1980، المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، فقد تم إلغاء هذا الأخير بموجب الأول؛

1- خضير خبيطي، يونس مونه، مرجع سبق ذكره، ص: 802-803. بالتصرف.

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

- التعليم رقم 1 078 المؤرخة في 17 أوت 1991، التي تسمح بتسجيل العمليات المالية للدولة ضمن القيد المزدوج؛  
- الأمر 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995، المتعلق بمجلس المحاسبة، المعدل والمتمم بموجب الأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010 .

### 1-1- القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 والمتعلق بقوانين المالية:

يعتبر هذا القانون بمثابة النص الذي يحدد إطار ومحتوى قوانين المالية الجزائرية، وهو بمثابة النص الشامل الذي وضع حد للممارسات التشريعية والتنظيمية المتفرقة التي عرفها إطار قوانين المالية الجزائرية منذ الاستقلال إلى غاية 1984. يحتوي قانون 84-17 على 81 مادة مقسمة على سبعة أبواب احتوت على ما يلي:

الباب الأول: أحكام عامة؛

الباب الثاني: الميزانية العامة للدولة مقسمة على ثلاثة فصول (الأول: عموميات؛ الثاني: الموارد؛ الثالث: النفقات)؛

الباب الثالث: الميزانيات الأخرى مقسمة على فصلين؛ (الأول: الميزانيات الملحققة؛ الثاني: المجموعات والمؤسسات العمومية)؛

الباب الرابع: عمليات الخزينة مقسمة إلى فصلين (الأول: الحسابات الخاصة للخزينة؛ الثاني: عمليات الخزينة)؛

الباب الخامس: تحضير قوانين المالية والتصويت عليها وتنفيذها مقسمة لثلاثة فصول ( التحضير؛ التصويت؛ التنفيذ)؛

الباب السادس: قانون ضبط الميزانية؛

الباب السابع: أحكام مختلفة.

ونجد هذا القانون ينظم كل الجوانب المتعلقة بالمالية العمومية بصفة عامة من تحضير الميزانية إلى غاية أبسط تنفيذ أحكامها، حيث تنص المادة رقم 01 من القانون على: « تحدد قوانين المالية، في إطار التوازنات العامة المسطرة في مخططات التنمية الاقتصادية والاجتماعية المتعددة السنوات والسنوية، طبيعة الموارد والأعباء المالية للدولة ومبلغها وتخصيصها. 3 « أي تحدد طبيعة الموارد والأعباء للدولة ومبلغها وتخصيصها في إطار التوازنات العامة المسطرة، بالنسبة لقواعد المحاسبة العمومية مبدئيا خصص لها الفصل الثالث المتعلق بالتنفيذ ضمن الباب الخامس، بالإضافة إلى الباب السادس المتعلق بقانون ضبط الميزانية فعرفته المادة رقم 05 بأنه: « يشكل قانون ضبط الميزانية الوثيقة التي يثبت بمقتضاها تنفيذ قانون المالية وعند الاقتضاء قوانين المالية التكميلية أو المعدلة بكل سنة مالية. 4 ». ومن جانب آخر يشير الفصل الثاني المتعلق بعمليات الخزينة ضمن الباب الرابع ولاسيما في المادتين 63-65 إلى تنظيم خاص بالمحاسبة العمومية؛ المادة 63 تنص على: « تنفذ عمليات إيداع وسحب الأموال من الخزينة العامة طبقا للأحكام المطبقة على كل عملية من هذه العمليات في مجال التنظيم الخاص بالمحاسبة العمومية. 1 »، والمادة 65 تنص على: « يحدد التنظيم الخاص بالمحاسبة

1 - Direction Générale de la Comptabilité, Instruction N° 078 du 17 aout 1991, Réforme de la comptabilité des receveurs des régies financières et mise en œuvre de la méthode à partie double.

2 - القانون 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984، المتضمن القوانين المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 28 الصادرة بتاريخ 10 جويلية 1984.

3 - القانون 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 01.

4 - القانون 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 05.

1- القانون 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 63.

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

العمومية شروط فتح وتسيير الحسابات الجارية المفتوحة من طرف الخزينة العمومية لفائدة الهيئات العمومية المكتتبه بصفة دائمة لدى الخزينة. 2» ، حيث تثير هذه المسألة ملاحظتين الأولى تتعلق بتصور النظام العام للمحاسبة العمومية على أنه مجرد قواعد تقنية، والثانية هي الإشارة إلى نصوص قانونية غير موجودة، وبالتالي هي وجهة نظر في تبني نظام عام للمحاسبة العمومية.

لذا فالقانون 84-17 والذي يحدد العمل المحاسبي من خلال تسيير التنظيم المالي للمعاملات المالية للدولة، يعتبر أول قانون أعطى المعالم الأساسية لتطبيق المحاسبة العمومية.

### 1-2- القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية:

يعتبر المرجع الأول والمصدر الرئيسي للمحاسبة العمومية، ويعد هذا القانون قفزة نوعية إذ ولأول مرة بعد الاستقلال نجد نص قانوني يمثل الإطار القانوني العام الذي يحكم المحاسبة العمومية، وينظمها ويحدد مجال ونطاق تطبيقها، كما يعتبر: « بمثابة مجموعة الإجراءات والقواعد القانونية والإدارية التي تمكن تنفيذ العمليات المالية لميزانية الشخص العمومي، فهو إذن يمثل المرحلة الإجرائية المالية فور صدوره في الجريدة الرسمية. 3» .

حيث تضمن القانون 90-21 اثنان وسبعون مادة مبوبة في أربعة أبواب، وهذه الأخيرة احتوت على فصول، ابتداء بتعريف للمحاسبة العمومية إن لم نقل بمعنى أدق نص على مجال تطبيقها، إذ نصت المادة رقم 01 منه على: « يحدد هذا القانون الأحكام التنفيذية العامة التي تطبق على الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقه والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري. كما يحدد هذا القانون التزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين وكذا مسؤولياتهم. وتطبق هذه الأحكام كذلك على تنفيذ وتحقيق الإيرادات والنفقات العمومية وعمليات الخزينة وكذا نظام محاسبتها. 4» ، ومن خلال هذا التعريف يُلاحظ أنه استعان بمعيار عضوي في تحديد مجال تطبيق المحاسبة العمومية، وإذا عدنا للمحتوى فإن الأبواب الأربعة احتوت على:

الباب الأول: الميزانية والعمليات المالية وتنفيذها؛

الباب الثاني: الأعوان المكلفون بالتنفيذ؛

الباب الثالث: المراقبة ( رقابة النفقات المستخدمة - رقابة التنفيذ - مراقبة التسيير)؛

الباب الرابع: أحكام خاصة (العقوبات المالية - الديون الأخرى).

وكمُلخص لكيفية تناول هذا القانون للمحاسبة العمومية، نجد أنه حصرها بين مهمتين رئيسيتين هما: تنفيذ الميزانية والعمليات المالية - والمراقبة المالية، وهذه العناصر التي يجب أن تُراع عند دراسة المهام المسندة للمحاسبة العمومية.

2- القانون 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 65.

3 - يحيى دنديني، المالية العمومية، ط2، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، القبة، الجزائر، 2014، ص: 108.

4 - القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990، يتضمن المحاسبة العمومية، المادة رقم 01، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 35، الصادرة في 15 أوت 1990.

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

**1-3- التعليم رقم 078 المؤرخة في 17 أوت 1991:** تسمح هذه التعليمات بتقييد العمليات المالية للدولة ضمن

نظام القيد المزدوج في التقييد المحاسبي، والتي تحدد كيفية تطبيق المحاسبة العمومية من خلال التركيز على العناصر التالية:<sup>1</sup>  
- يعتمد تركيز الحسابات على مستوى الدولة من خلال قيام العون المركزي للخزينة على تجميع كل العمليات والتي تم تجميعها من عند المحاسبين الثانويين للدولة وأمين الخزينة.

- استخدام نظام القيد المزدوج في التقييد المحاسبي حيث أن كل عملية تحتوي على الأقل طرف مدين وطرف دائن، وهذا من أجل توازن العمليات من خلال تساوي بين المبالغ الدائنة والمبالغ المدينة، وبالتالي يسهل أسلوب التسجيل هذا من عملية مراقبة ومتابعة التسجيلات وحركة كل حساب؛

- يعتمد نظام تسيير العمليات المتعلقة بالميزانية على تسجيل عمليات التحصيل والصرف المنفذة فعليا والمتعلقة من فترة 01 جانفي إلى غاية 31 ديسمبر، بغض النظر عن الإعتمادات المفتوحة وغير المستهلكة، وبالتالي يأخذ بعين الاعتبار حجم النفقات مصروفة فعليا والإيرادات المحصلة فعليا، أما باقي الإعتمادات فإما يتم إلغاؤها أو يتم فتحها من جديد للسنة المقبلة؛

### 2- الإطار التنظيمي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر:

شمل هذا الإطار عديد المراسيم التنظيمية المطبقة لقانون المحاسبة العمومية، لذا نجد حسب القانون 90-21 في المادة 70 نصت على: « يجب نشر النصوص التنظيمية المنصوص عليها ضمن هذا القانون قبل تاريخ 31 ديسمبر 1990 »<sup>2</sup>، إن هذا التحديد الدقيق لضرورة صدور النصوص التنظيمية يحمل بين طياته مدى الحرص الذي أولته الحكومة أن ذاك لهذه الخطوة الهامة.

ونظرا لعدم إحترام الآجال المحدد في نص المادة 70 المذكورة أعلاه، فقد تم إصدار المراسيم التنظيمية المطبقة لقانون المحاسبة العمومية على النحو التالي:

- المرسوم التنفيذي رقم: 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتعلق بالمحاسبين العموميين واعتمادهم، المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية رقم 43 الصادرة بتاريخ 18 سبتمبر 1991؛
- المرسوم التنفيذي رقم: 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتضمن شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين وإجراءات مراجعة باقي الحسابات وكيفية اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين، الجريدة الرسمية رقم 43 الصادرة بتاريخ 18 سبتمبر 1991؛
- المرسوم التنفيذي رقم: 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتضمن إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون، المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية رقم 43 الصادرة بتاريخ 18 سبتمبر 1991؛
- المرسوم التنفيذي رقم: 91-314 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 المتعلق بإجراء تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين، الجريدة الرسمية رقم 43 الصادرة بتاريخ 18 سبتمبر 1991.

1 - Ali Bissaad, Droit de la Comptabilité Publique, éditions Houma, Algérie, 2004, pp: 191-196.

2- القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 70.

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

- ويمكن إرجاع هذا التأخر إلى ظروف سياسية وانشغالات الحكومة المتأتية من الظروف التي صاحبت تجربة التعددية السياسية وتغيير الحكومات، ولم تكن هذه المراسيم التنظيمية المذكورة آنفا هي الوحيدة، فقد صدرت نصوص تنظيمية كثيرة في مجال المحاسبة العمومية، ومن بينها على سبيل الذكر لا الحصر:
- المرسوم التنفيذي رقم: 92-19 المؤرخ في 09 جانفي 1992، يحدد إجراءات الدفع باعتماد من نفقات الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية رقم 05 الصادرة بتاريخ 22 جانفي 1992؛
  - المرسوم التنفيذي رقم: 92-26 المؤرخ في 13 جانفي 1992، المتعلق بالحسابات الجارية البريدية الخاصة بالمحاسبين العموميين والكلاء الإداريين، الجريدة الرسمية رقم 05 الصادرة بتاريخ 22 جانفي 1992؛
  - المرسوم التنفيذي رقم: 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات الملتزم بها، المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم: 09-374 المؤرخ في 16 نوفمبر 2009؛
  - المرسوم التنفيذي رقم: 93-46 المؤرخ في 06 فيفري 1993 يحدد آجال دفع النفقات وتحصيل الأوامر بالإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المنعدمة؛ الجريدة الرسمية رقم 09 الصادرة بتاريخ 10 فيفري 1993؛
  - المرسوم التنفيذي رقم: 96-56 المؤرخ في 05 ماي 1993، يحدد كفيات إحداث وكالات الإيرادات والنفقات وسيرها، الجريدة الرسمية رقم 30 الصادرة في 09 ماي 1993؛
  - المرسوم التنفيذي رقم 97-268 المؤرخ في 21 جويلية 1997 يحدد الإجراءات المتعلقة بالالتزام بالنفقات العمومية وتنفيذها ويضبط صلاحيات الأمرين بالصرف ومسؤولياتهم؛
  - المرسوم التنفيذي رقم 98-227 المؤرخ في 13 جويلية 1998، المتعلق بنفقات الدولة للتجهيز، المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية رقم 51 الصادرة في 15 جويلية 1998؛

### 4- حدود الإطار القانوني لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر:

لم يعد القانون 84-17 (المتعلق بقوانين المالية في الجزائر) يتماشى والتسيير الفعال للأموال العمومية الأمر الذي يدفع إصلاح مالي منحصر في إطار قانوني من أجل التسيير العمومي عن طريق التعهد بالأهداف والتشديد في المسؤولية على المسيرين. فكما هو معروف طبقا للممارسات الحالية، فالرقابة على نجاعة النفقة العمومية أمر سطحي ويمكن القول حتى أنه أمر مهمش، لأن المسيرين غير مطالبين بتقديم تقارير حول الوسائل التي سخروها أثناء التسيير العمومي هذا من جهة، ومن جهة أخرى نجد أن عمل البرلمان منحصر في نظرة كمية للميزانية كونه ينظر إلى حجم الاعتمادات وعن نسب تطورها واستهلاكاتها، فالضرورة القانونية تجعل الإصلاح المالي يركز على تشديد مسؤولية المسيرين ورقابة الفعالية في التسيير.

ومن حيث ضرورة عصنة المالية العامة فهذا أمر يستلزم تعزيز الشفافية في تسيير الميزانية وإعطاء المعنى الكامل للرخصة البرلمانية، لذا يجب على الحكومة أن تقدم أثناء إيداعها لمشروع قانون المالية، تقارير تفصيلية حول الوضعية والطموحات الاقتصادية والاجتماعية والمالية للبلاد. يجب عليها بالموازاة تقديم شروحات مستقبلية بخصوص تطور الإيرادات والنفقات

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

وكذا رصد جملة الإيرادات العامة؛ كما ينبغي تقوية سلطة البرلمان أثناء مناقشة مشروع قانون المالية وأثناء دراسة لجنة المالية والميزانية لمشروع قانون المالية.1

### المطلب الثالث: الأعراف المكلفون بالتنفيذ في نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

تستند مهمة تنفيذ العمليات المالية للدولة إلى أعراف أساسيين مكلفين قانونا، وسيُتناول في هذا المطلب مهام وحدود وطبيعة المسؤوليات الموكلة لكل عون ، وكذا العلاقة بين الأعراف وتأثير هذه العلاقة على تنفيذ العمليات المالية للدولة.

#### 1-الآمر بالصرف، بين المهام وحدود المسؤولية:

**1-1-تعريف الأمر بالصرف:** هو كل شخص مكلف قانونا بتسيير شؤون هيئة عمومية إدارية باسم الدولة أو الجماعات المحلية أو وحدة حكومية، حيث يضطلع بمهام مالية موكلة لنشاطه الإداري لأنه المسؤول المكلف بتنفيذ ميزانية الهيئة العمومية التي يقوم بتسييرها.

لذا فإن صفة رئيس أو مدير وحدة حكومية، تعني السلطة الإدارية للعون العمومي، وهو ما يسمح له باتخاذ الإجراءات الإدارية اللازمة والتي يراها مناسبة لأداء مهامه على أكمل وجه هذا من جهة، ومن جهة أخرى تعطيه سلطة إعطاء الأوامر بتنفيذ العمليات المالية، إذ يكفي توقيعه للإنتلاق في عملية تنفيذ العملية المالية من خلال تحرير أوامر صرف النفقات وأوامر تحصيل الإيرادات والتي تمثل السند القانوني الذي يسمح للمحاسب العمومي لدى الوحدة الحكومية بمباشرة تنفيذ العمليات المالية المرخصة في الميزانية.

وفي إطار التسيير المالي للوحدة الحكومية فإن الأمرين بالصرف لا يخضعون إلا للقوانين المتعلقة بالمحاسبة العمومية، لذا ومباشرة بعد تنصيب الأمر بالصرف على رأس الوحدة الحكومية، مطالب بتقديم اعتماده لدى المحاسب العمومي للوحدة الحكومية من خلال تقديم نسخة من قرار أو مرسوم التعيين مرفوقة بنموذج توقيع الأمر بالصرف.2.

ووفقا للمادة 23 من القانون 90-21 ، يعرف الأمر بالصرف من خلال المهام الموكلة له، حيث يعتبر أمرا بالصرف كل عون معين قانونا لتنفيذ إجراءات الإلتزام والتصفية وإصدار سند الأمر بالصرف أو تحرير حوالات الدفع من جانب النفقات، والقيام بإجراءات الإثبات والتصفية وإصدار سند الأمر بالصرف من جانب الإيرادات.

**1-2- تصنيف الأمرين بالصرف:** تم تحديد أصناف الأمرين بالصرف في الجزائر وفق أحكام المادة 25 من القانون 90-21 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، حيث يمكن التمييز بين الأصناف الآتية:

**1-2-1- الأمر بالصرف الرئيسي أو الإبتدائي:** هم من منحت لهم مباشرة صلاحيات الميزانية والذين هم على رأس الشخص المعنوي وذلك بتحديد الإيرادات والنفقات للميزانية وهم<sup>1</sup> الوزراء، الولاة، رؤساء المجالس الشعبية البلدية، المسؤولون المعينون قانونا على مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة؛ المسؤولون المعينون قانونا على المؤسسات ذات

1- نادية مغني، مرجع سبق ذكره، ص: 77.

2- القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990، مرجع سبق ذكره ، المادة رقم 24.

1 – Ali Bissaad; *op cit*, p: 86.

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

الطابع الإداري؛ المسؤولون على الوظائف المحددة في الفقرة 02 من المادة 23 من القانون 90-21 وهم المعينون أو المنتخبون لوظائف لها من الصلاحيات تنفيذ عمليات الإلتزام والتصفية في إطار تنفيذ النفقات والإيرادات العمومية.

**1-2-2-1- الأمر بالصرف الثانوي:** يقوم الآمرون بالصرف الرئيسيون بتعيين الآمرين بالصرف الثانويين من أجل إدارة وتنفيذ ميزانية الوحدات الحكومية اللامركزية. لذا نجد شبكة الآمرين بالصرف الثانويين من المديرين الجهويين والمديرين المنصبين على رأس الوحدات الحكومية غير المركزية ويمثلون مختلف الوزارات على المستوى المحلي، ويقومون بإصدار أوامر التحصيل وحوالات الدفع بتفويض من الأمر بالصرف الرئيسي.

**1-2-2-1- الأمر بالصرف الوحيد:** اختصاصه يعود للوالي في تنفيذه لعمليات التجهيز العمومي غير المركز، فالبرامج القطاعية غير مركزية للدولة تخص برامج التجهيز المسجلة تحت أمر الوالي والذي يوافق عليه، ويعتمد من طرف وزارة المالية، وهذا وفقا للبرنامج السنوي للتجهيز الذي تحدده الحكومة ( المادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 98-227 المتعلق بنفقات التجهيز للدولة).<sup>2</sup>

**1-2-2-4- الأمر بالصرف المفوض أو المستخلف:** يستطيع كل من الأمر بالصرف الرئيسي والثانوي تعيين مستخلف من الموظفين العاملين تحت سلطتهم المباشرة في حالة غياب أو مانع بصفة مؤقتة من أجل ضمان استمرارية تسيير المرفق العام، أو بغرض تقسيم المهام وذلك عن طريق منحهم تفويض للتوقيع بالنيابة يسمح لهم بتنفيذ العمليات المالية.<sup>3</sup>

**1-3-3-1- مهام الأمر بالصرف:** إضافة إلى المهام الإدارية المتعلقة بتسيير الهيئة العمومية، يضطلع الأمر بالصرف بمهام محاسبية متعلقة بمسك محاسبة إدارية ذات طابع إحصائي للإيرادات والنفقات التي تقوم بها من خلال السنة المالية والتي لا يترتب عنها قيود محاسبية أو مسك سجلات محاسبية وفق القيد المزدوج، لأن عمليات التسجيل المحاسبي هي من اختصاص المحاسب العمومي حصريا. وفي هذا الإطار فإن الأمر بالصرف وفقا لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المتعلق بتحديد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون، يعتبر الأمر بالصرف ملزما في نهاية كل سنة بإعداد الحساب الإداري الذي يتضمن العناصر الموالية:<sup>4</sup>

**1-3-3-1- محاسبة الإيرادات:** تتضمن هذه المحاسبة بيانات مالية في شكل جداول تظهر إجمالي أوامر تحصيل الإيرادات التي تم إصدارها وكذلك التخفيضات أو الإلغاءات، وقيمة التحصيلات.

**1-3-2-2- محاسبة الإلتزامات:** تهدف إلى إظهار حجم نفقات التسيير والتجهيز الملتمزم بها بالنسبة إلى رخص البرامج واعتمادات الدفع السنوية، وبالتالي تسمح هذه المحاسبة بالإفصاح عن: الإعتمادات المفتوحة أو المفوضة حسب أبواب وبنود ميزانية التسيير؛ تفويضات الإعتمادات الممنوحة للآمرين بالصرف الثانويين؛ إجمالي الإلتزامات بالدفع للنفقات التي تم لقيام بها، مبلغ الأرصدة المتاحة لنفقات التسيير والتجهيز.

<sup>2</sup> -Ibid, p: 88.

<sup>3</sup> - شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص: 106.

<sup>4</sup> - نفس المرجع أعلاه، ص: 107.

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

**1-3-3-محاسبة أوامر الصرف:** يمسك الأمر بالصرف محاسبة وفق القيد الوحيد والتي يجب أن تفصح عن: الاعتمادات المفتوحة أو المفوضة؛ التفويضات بالاعتمادات الممنوحة للآمرين بالصرف الثانويين؛ مبالغ الأوامر بالصرف أو التحويلات الصادرة؛ الاعتمادات المتاحة.

**1-4-حدود مسؤولية الأمر بالصرف:** يتحمل الأمر بالصرف لمسؤولية المدنية والجزائية عن:<sup>1</sup>

- القرارات والتعليمات والموافقات المخالفة للنصوص القانونية والإجراءات التشريعية ذات الصلة بالتسيير المالي والتي يصدرونها أو يوافقون عليها؛

- حفظ واستعمال الممتلكات العمومية المقتناة من قبل المؤسسة، والتي يجب أن تكون محل جرد وفق سجلات وبطاقات الجرد المعدة خصيصا لضبط وضعية ممتلكات المؤسسة؛

- التزامهم باسم الدولة اتجاه الغير من دون أن تكون هذه الالتزامات متوافقة شكلا أو مضمونا مع النصوص القانونية والإجراءات التشريعية المعمول بها وفق نظام المحاسبة العمومية؛

عن طريق فحص وتدقيق الحساب الإداري يكون الأمر بالصرف مسؤولا أمام غرفة الإنضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية التابعة لمجلس المحاسبة عن كل مخالفة صريحة للقواعد المتعلقة بالعمليات المالية التي قام بها وألحقت ضررا بالخزينة العمومية، حيث تهدف الرقابة اللاحقة التي تمارسها هذه الغرفة إلى التأكد من تطبيق الإجراءات القانونية فيما يخص فحص وتدقيق شرعية العمليات المالية للآمرين بالصرف واحترام تراخيص الميزانية، إلى جانب تقييم المرفق العام من جانب الاقتصاد والرشادة في صرف المال العام.<sup>2</sup>

**2-المحاسب العمومي، بين المهام وحدود المسؤولية:**

**1-2-تعريف المحاسب العمومي:** حسب نص المادة 33 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية: « يعد محاسبا عموميا في مفهوم هذه الأحكام، كل شخص يعين قانونا للقيام، فضلا عن العمليات المشار إليها في المادتين 18 و22، بالعمليات التالية: تحصيل الإيرادات ودفع النفقات؛ ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها وحفظها؛ تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد؛ حركة حسابات الموجودات.<sup>3</sup> »

يعين الوزير المكلف بالمالية المحاسبين العموميين التابعين لوزارة المالية، كما يمكن اعتماد بعض المحاسبين العموميين التابعين لوزارات غير وزارة المالية، وهذا حسب الشروط القانونية لكل صنف من الأصناف، وذلك وفق أحكام المرسوم التنفيذي 91-311 المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم.

**2-2-تصنيف المحاسب العمومي:** هذا التصنيف له علاقة مباشرة بالتقسيم الإداري المالي للدولة، لذا نجد الأصناف الآتية:

1- الأسود الصادق، مرجع سبق ذكره، ص ص: 23-24..

2 - نادية مغني، مرجع سبق ذكره، ص: 81.

3 - القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 33.

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

**2-2-1-المحاسب العمومي الرئيسي:** هو العون الذي يكلف بإجراء القيد النهائي في سجلات المحاسبة للعمليات المالية، حيث يقوم بإعداد حساب التسيير الذي يخضع لمراقبة مجلس المحاسبة، وفقا لنص المادة 31 من المرسوم التنفيذي 91-313 المتعلق بتحديد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون ، ونجد كل من: العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية؛ أمين الخزينة المركزية؛ أمين الخزينة الرئيسية؛ أمناء الخزينة في الولاية؛ الأعوان المحاسبون للميزانيات الملحقة.

**2-2-2-المحاسب الثانوي:** وهو كل محاسب يتولى تجميع محاسبه محاسب رئيسي، حيث يقوم بتنفيذ العمليات الخاصة بالإيرادات والنفقات لفائدة المحاسب الرئيسي، الذي يقوم بدوره شهريا بتدقيق ودمج القيود المحاسبية التي قام بها المحاسب الثانوي الواقع في إقليم سلطته المحاسبية، ونجد من يمتلك هذه الصفة كل من: قابضو الضرائب؛ قابضو الجمارك؛ أمناء خزائن ما بين البلديات؛ قابضو أملاك الدولة؛ محافظو الرهون؛ أمناء خزائن المراكز الإستشفائية الجامعية؛ أمناء خزائن القطاع الصحي.

**2-3-مهام المحاسب العمومي:** إضافة إلى المهام المحاسبية المتعلقة بدفع النفقات وتحصيل الإيرادات، حراسة وتداول الأموال والقيم العمومية، يتولى المحاسب العمومي مهمة رقابة مدى مطابقة العمليات مع القوانين والتنظيمات المعمول بها، والتحقق من مشروعية سندات الأمر بالتحصيل والأمر بالصرف وكذا حوالات الدفع قبل تنفيذ العمليات.

**2-3-1-بالنسبة للإيرادات:** المادة 35 من القانون 90-21 تنص على أن المحاسب العمومي قبل التكلفة بسندات الإيرادات التي يصدرها الأمر بالصرف، أن يتحقق من أن هذا الأمر بالصرف مرخص له بموجب القانون بتحصيل الإيرادات، فضلا عن ذلك يجب عليه على الصعيد المالي مراقبة صحة إلغاء سندات الإيرادات وكذلك عناصر الخصم التي يتوفر عليها.

**2-3-1-بالنسبة للنفقات:** المادة 36 من القانون 90-21 تنص على أنه يجب على المحاسب العمومي قبل قبوله دفع أي نفقة أن يتأكد ويتحقق مما يلي:

- مطابقة العملية للقوانين والأنظمة المعمول بها؛
- صفة الأمر بالصرف أو المفوض له؛
- شرعية عمليات تصفية النفقات؛
- توفر الإعتمادات؛
- الطابع الإبرائي للدفع؛
- تأشيرة عملية المراقبة التي تنص عليها القوانين المعمول بها؛
- الصحة القانونية للمكسب الإبرائي؛
- أن الديون لم تسقط آجالها أن أنها محل معارضة.

وتجدر الإشارة، بأن المحاسب العمومي مسؤول عن متابعة تطبيق إجراءات التحصيل بالتراضي ثم استعمال الأدوات القانونية للتحصيل الإجباري للإيرادات العمومية، ولا يعتبر مسؤولا عن الأخطاء المرتكبة في تحديد الوعاء أو عند تصفية

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

الحقوق التي يتولى تحصيلها، وبناء على ذلك فإن المحاسب العمومي يختص بمراقبة وتنفيذ عمليات تحصيل الإيرادات وتنفيذ النفقات من حيث الشكل وليس من حيث المضمون، عن طريق التحقق من مشروعية العمليات المالية من ناحية الوثائق المحاسبي ومطابقتها للقوانين المعمول بها، دون أن يتدخل في مجال حسن تسيير المال العام الذي هو من اختصاص الأمر بالصرف.<sup>1</sup>

**2-4- حدود مسؤولية المحاسب العمومي:** توصف مسؤولية المحاسب العمومي بأنها مسؤولية شخصية ومالية على العمليات الموكولة إليه<sup>2</sup>، وعلى هذا الأساس فهو مطالب بتعويض الضرر الذي لحق بالخزينة العمومية من ماله الخاص في حالة التأكد من إرتكابه لمخالفات صريحة للقوانين والتنظيمات المعمول بها، حيث: « يتعين على المحاسب العمومي أن يغطي بأمواله الخاصة أي عجز مالي في الصندوق وكل نقص حسابي مستحق يتحمله.<sup>3</sup> »، وفي هذا الإطار تعتبر مسؤولية موضوعية يتم إقرارها بناء على حقائق وأحداث ملموسة يتم إثباتها بوثائق محاسبية مرتبطة بمهامه.

إضافة إلى ذلك، يمكن أن تكون المسؤولية تضامنية بين المحاسبين العموميين والموظفين الموضوعين تحت أوامرهم، بغية تغطية المخاطر المرتبطة بطبيعة مهام ومسؤولية المحاسب العمومي، فإنه مطالب قانونا بتقديم عقد التأمين عن مخاطر مهنة المحاسب العمومي عند تنصيبه على رأس مصلحة عمومية، وذلك وفقا لأحكام المادة 54 من القانون 90-21 المتعلقة بالمحاسبة العمومية التي تنص على أنه: « يتعين على المحاسب العمومي قبل مباشرة وظيفته، أن يكتب تأميناً على مسؤوليته المالية.<sup>4</sup> » في حالة إدانة المحاسب العمومي بارتكاب مخالفات صريحة للتشريع، يتم تنفيذ إجراء وضع المحاسب في وضعية مدين اتجاه الخزينة العمومية، لذا نجد أن المشرع الجزائري إتخذ إجراءات للتخفيف من ضغط المسؤولية الشخصية والمالية على المحاسب العمومي، وذلك من خلال طلب الاستفادة من الإجراءات الآتية:<sup>5</sup>

**2-4-1- إجراء الإعفاء من المسؤولية:** يطلب المحاسب الموضوع في حالة مدين إعفائه من تسديد المبالغ من وزير المالية، الذي يقدر قبول أو رفض الإعفاء الكلي أو الجزئي للمبالغ المستحقة الدفع للخزينة العمومية، وذلك وفقا لأحكام المادة 38 أعلاه، وعند إثبات القوة القاهرة يرخص القانون لمجلس المحاسبة الإعفاء الجزئي أو الكلي للمحاسب الموضوع في حالة مدين.

**2-4-2- طلب الإجراء الرجائي:** يستطيع المحاسب العمومي الموضوع في حالة مدين اتجاه الخزينة العمومية أن يقدم طلبا ثانيا لوزير المالية لإعفائه من تسديد الدين، وبعد استشارة لجنة المنازعات التي تقوم بالتحري عن الوضعية المالية والمادية الفعلية للمحاسب من أجل تقدير إمكانية أو استحالة الدفع، بناء على ذلك يقرر وزير المالية الإعفاء الكلي أو الجزئي للمبالغ المستحقة الدفع للخزينة العمومية.

1- شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص: 111.

2- القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 38.

3 - القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 53.

4 - القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 54.

5 - شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص: 112-113.

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

### 3- المراقب المالي، بين المهام وحدود المسؤولية:

**3-1- تعريف المراقب المالي:** يخضع المراقب المالي لقانون أساسي خاص به، ويعمل تحت وصاية وزارة المالية ويسمى كذلك بمراقب النفقات الملتزم بها، لذا يتم تعيينه بموجب قرار وزاري من طرف وزير المالية من بين موظفي المديرية العامة للميزانية، من أجل مراقبة إجراءات الالتزام بالدفع للنفقات العمومية المرخصة في الميزانية العامة للدولة، حيث يقوم بالتحقق من مشروعية العمليات التي يقوم بها الأمر بالصرف قبل عقد النفقة بصفة نهائية، كما يعتبر مرشدا مكلفا بتقديم المساعدة إلى الأمرين بالصرف وذلك من خلال التوجيهات والنصائح التي يتعين عليه تقديمها لهم، وهذا حسب الفقرة 04 من المادة 58 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

**3-2- مهام المراقب المالي:** المهمة الأساسية للمراقب المالي هي المراقبة القبليّة للنفقات العمومية، وذلك بالتحقق من مشروعية إجراء الالتزام بالدفع، لذا يكون لزاما عليه وقبل قبول التأشير على الالتزام بالدفع التحقق من توفر العناصر التالية: 1

- صفة الأمر بالصرف؛
  - مطابقتها التامة للقوانين والأنظمة والأنظمة المعمول بها؛
  - توفر الاعتمادات أو المناصب المالية؛
  - التخصيص القانوني للنفقة؛
  - مطابقة مبلغ الالتزام للعناصر المبينة في الوثيقة المرفقة؛
  - وجود التأشيرات أو الآراء المسبقة التي سلمتها السلطة الإدارية المؤهلة لهذا الغرض، عندما تكون مثل هذه التأشيرة قد نص عليها التنظيم الجاري به العمل.
- يتحقق المراقب المالي من توفر هذ الشروط في أجل أقصاه 10 أيام، ويمدد إلى 10 أيام أخرى في الحالات الاستثنائية والتي تتطلب تدقيقا معمقا، فيقوم بوضع التأشيرة على بطاقة الالتزام وتسجل وفق ترتيب تسلسلي في السجلات الخاصة بذلك، حيث نجده يقوم بالتأشير على: 2

- قرارات التعيين والتثبيت والقرارات التي تخص الحياة المهنية للموظفين ودفع أجورهم باستثناء الترقية في الدرجة؛
- الجداول الاسمية التي تعد عند غلق كل سنة مالية؛
- الجداول الأصلية الأولية التي تعد في بداية السنة المالية، والجداول المعدلة التي تحدث أثناء السنة المالية؛
- كل التزام مدعم بسند طلب أو فاتورة شكلية، حيث لا يفوق المبلغ المستوى المحدد لإبرام الصفقات العمومية؛
- كل مقرر وزاري يتضمن إعانة أو تفويضا بالاعتماد أو تكفلا بالإلحاق أو تحويل الاعتمادات؛
- كل التزام يتعلق بتسديد مصاريف التكاليف الملحقة والنفقات التي صرفت من الإدارة المباشرة، والمثبتة بفاتورة نهائية.

1- المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 أكتوبر 1992، والمتعلق بالمراقبة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، المادة 09.

2- Direction Générale du Budget, Guide du Contrôleur Financier des Dépenses Publiques Engagées, Ministère des Finances, Algérie, 1999, p:81.

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

أما في حالة عدم مطابقة العملية للتنظيم المعمول به فتكون الالتزامات محل رفض مؤقت أو رفض نهائي حسب الحالة<sup>1</sup>، زيادة على الاختصاصات المسندة للمراقب المالي في إطار الرقابة القبلية للنفقات التي يلتزم بها، يتكفل بمسك سجلات تدوين التأشيرات ومذكرات الرفض، وكذا مسك محاسبة التعداد الموازني، ومحاسبة الالتزامات بالنفقات، كما يرسل كل سنة مالية لوزير المالية تقريرا مفصلا عن ظروف تنفيذ النفقات العمومية، والصعوبات المحتملة التي واجهته في تطبيق التشريع والتنظيم، والنقائص الملحوظة في تسيير المال العام، وكل الاقتراحات التي من شأنها تحسين ظروف تنفيذ النفقات العمومية.<sup>2</sup>

**3-3- حدود مسؤولية المراقب المالي:** ترتبط مسؤولية المراقب المالي بشرعية التأشيرات التي يقوم بمنحها، حيث يعتبر مسؤولا شخصيا أمام مختلف هيئات الرقابة ووزارة المالية عن التأشيرات التشريعية التي تشكل مخالفات صريحة للقوانين والتنظيمات المعمول بها في مجال صرف النفقات العمومية، والتي يتم إثباتها بالوثائق المحاسبية المطلوبة لتبرير الالتزام بالنفقات. كما يكون مسؤولا أمام الغرفة التأديبية للميزانية والمالية لمجلس المحاسبة، المؤهلة قانونا في تدقيق ومراقبة نشاط المراقبين الماليين في مجال رقابة الانضباط في تسيير الميزانية، وفي حالة التحقق من ارتكاب مخالفات صريحة لقواعد تنفيذ الميزانية تمتلك هذه الأخيرة صلاحيات فرض عقوبات مالية على المراقب المالي المعني، وذلك وفقا لأحكام البند رقم 07 من المادة 88 من الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 والمتعلق بمجلس المحاسبة، ومن دون أن يخل ذلك بتطبيق العقوبات الجزائية أو التعويضات المدنية عندما تقتضي طبيعة المخالفة ذلك.<sup>3</sup>

ومن خلال ما سبق، يمكن القول أن لا توجد علاقة رئاسية تربط المراقب المالي مع الأمر بالصرف أو المحاسب العمومي، حيث لا يخضع أي واحد منهم لسلطة الآخر رغم أنهم يمارسون مهامهما متكاملة فيما بينها في مجال تنفيذ العمليات المالية للدولة.

### 4- مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي:

من دون شك أن مبدأ الفصل في المحاسبة العمومية هو مستمد من فكرة الفصل بين السلطات لصاحبها " مونتيسكيو" في مجال القانون الدستوري والعلوم السياسية<sup>4</sup>، ويوصف هذا المبدأ على أنه مبدأ إداري، حيث تم تكريس هذا المبدأ من خلال نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، والذي يحدد مجال اختصاص كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي دون تداخل في المهام، « هذه الإزدواجية في أعوان تنفيذ العمليات المالية تعتبر قاعدة أساسية للسلامة المطبقة على الهيئات العمومية»<sup>1</sup>، وأول ما يتضمنه هذا المبدأ هو تقسيم المهام والسلطات ما بين العونين المكلفين بالتنفيذ إذ يكون لكل منهما سلطة مستقلة دون أن يخضع أحد لسلطة الآخر، ودون أن توجد علاقة رئاسية

1- للتوضيح الأكثر يمكن الرجوع إلى: المرسوم التنفيذي رقم 92-414، مرجع سبق ذكره، المواد: 11 و 12، 19.

2- نادية مغني، مرجع سبق ذكره، ص: 87.

3 - شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص: 116-117.

4 - Ali Bissaad; op cit, p: 16.

<sup>1</sup> -Ibid, p: 15.

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

بينهما، وهذا وفقا لأحكام المادة 55 وتنص على: « تتناهى وظيفة الأمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي. »<sup>2</sup> والمادة 56 فتتص على: « لا يجوز لأزواج الأمرين بالصرف، بأي حال من الأحوال أن يكونوا محاسبين معينين لديهم. »<sup>3</sup>

إن الأهمية التي يكسبها هذا المبدأ، تتمثل في تقسيم المهام بين صنفين مختلفين من الأعوان، مما يسمح وبصفة آلية بعملية المراقبة المتبادلة، وبالأخص عملية مراقبة المحاسب العمومي لأوامر التسديد التي يتلقاها من الأمر بالصرف، إذ أن المراقبة المتبادلة تسمح بفعالية وكفاءة تنفيذ العمليات المالية، كما إن إسناد مهمة اتخاذ قرار صرف النفقات للأمر بالصرف من دون أن يكون له حق استعمال الأموال المخصصة للإنفاق، حيث أسند للمحاسب العمومي استعمال هذا الحق، ومن جهة أخرى نجد أن هذا الأخير ليس له سلطة اتخاذ قرار الإنفاق، مما يؤدي إلى وجوب تحملهما للمسؤوليات المحددة قانونا.

### المطلب الرابع: العمليات المالية لتنفيذ ميزانية وحدة حكومية في الجزائر

تنفيذ الميزانية يعني الانتقال من وضعها النظري المصادق عليه إلى وضع التطبيق العملي، حيث لا تعتبر عملية تنفيذ المعاملات المالية للميزانية تحويلات مالية بسيطة، حيث خصها المشرع الجزائري بإجراءات قانونية وتنظيمية تهدف إلى ضبط وتقنين صرف النفقات وتحصيل الإيرادات العمومية، وسيتم دراسة مسار تنفيذ العمليات المالية المتعلقة بالنفقات والإيرادات.

#### 1- مسار إجراءات تنفيذ الإيرادات العمومية:

حسب المادة 10 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية فإنه: « تتم عمليات الإيرادات بواسطة تحصيل الحواصل الجبائية أو شبه الجبائية أو الأتاوى أو الغرامات وكذا جميع الحقوق الأخرى باستعمال كافة الوسائل القانونية المرخص بها صراحة بموجب القوانين والأنظمة. »

كما حددت المادة 11 من القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية، أصناف موارد (الإيرادات العمومية) كما يلي:

- الإيرادات ذات الطابع الجبائي وكذا حاصل الغرامات؛
- مداخيل الأملاك التابعة للدولة؛
- التكاليف المدفوعة لقاء الخدمات المؤداة والأتاوى؛
- الأموال المخصصة للمساهمات والهبات؛
- التسديد بالرأسمال للقروض والتسيقات الممنوحة من طرف الدولة من الميزانية العامة وكذا الفوائد المترتبة عنها؛
- مختلف حواصل الميزانية التي ينص القانون على تحصيلها؛
- مداخيل المساهمات المالية للدولة المرخص بها قانونا؛
- الحصة المستحقة للدولة من أرباح مؤسسات القطاع العام، المحسوبة والمحصلة وفق الشروط المحددة في التشريع المعمول به.

<sup>2</sup> - القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 55.

<sup>3</sup> - القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 56.

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

تتم عملية إجراء تنفيذ الإيرادات العمومية على مرحلتين، الأولى إدارية يتكفل بها الأمر بالتحصيل (الأمر بالصرف) من خلال إنجاز عمليات الإثبات والتصفية والأمر بالتحصيل، أما الثانية محاسبية يتكفل بها بإنجازها المحاسب العمومي عملية التحصيل.

**1-1- مرحلة الإثبات:** حسب المادة 16 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية: « يعد الإثبات الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي 1»، فيقوم الأمر بالصرف من خلال عملية الإثبات بإعطاء الإيراد صبغته الشرعية، وذلك بإدراجه ضمن بنود الميزانية مع وضع وتحديد مبرراته القانونية التي يركز عليها، أي يقوم بتطبيق ترخيصات الميزانية في مجال تحصيل الإيرادات.

**1-2- مرحلة التصفية:** حسب المادة 17 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية: «تسمح تصفية الإيرادات، بتحديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على المدين لفائدة الدائن العمومي والأمر بتحصيلها 2»، أي أن الأمر بالصرف اعتمادا على شرعية وطبيعة الإيراد ومبرراته القانونية يقوم بتحديد مبلغ الإيراد النهائي لكل مدين والواجب تحصيلها لفائدة ميزانية الوحدة الحكومية، كما تتطلب هذه المرحلة نوع من الدقة من طرف الأمر بالصرف حتى لا يكون هناك إغفال أو خطأ تنجر عنه عواقب وخيمة خاصة إذا أخذنا بالإعتبار أنه:

- إذا لم تقم الوحدة الحكومية بعملية مطالبة المدين بدفع المبلغ المستحق عليه في المدة المحددة حسب المادة 316 من القانون المدني، سيضيع حقها (وهو ما يعرف بالأجل الرباعي)، أي أن الأجل المسموح به لطلب حق الإيراد هو 04 سنوات.

- كل المبالغ المحصلة والمسجلة ضمن إيرادات السنة المالية لا يمكن استرجاعها وإعادةها لأصحابها، وإن تم ذلك فيكون بعد إجراءات إدارية معقدة جدا.

- لا يجوز التخلي عن الحقوق والديون العمومية وعن كل تخفيض مجاني لهذه الديون إلا بمقتضى أحكام وقوانين المالية أو قوانين تصدر في مجال الحماية وأملاك الدولة والحماية البترولية وذلك حسب المادة 66 من القانون 90-21 .

**1-3- مرحلة الأمر بالتحصيل:** بعد إتمام إجراءات الإثبات والتصفية، وحسب المادة 17 المذكورة سابقا يقوم الأمر بالصرف بتحرير سند الأمر بتحصيل الإيراد الذي يرسله إلى المحاسب العمومي من أجل تنفيذ التحصيل الفعلي، حيث يتضمن هذا الأخير كل البيانات الضرورية لضمان تحصيل الإيراد بما فيها المبلغ الواجب تحصيله بالأرقام والحروف وطبيعة الإيراد إضافة إلى البيانات المتعلقة بالمدين، ونجد أن سند الأمر بالتحصيل وحسب قواعد المحاسبة العمومية يكون إما:

- سندا يكتسي صيغة التنفيذ الإجمالي؛ وهو سند الأمر بتحصيل الإيرادات الذي يرخص للمحاسب العمومي استعمال الطرق القانونية (السلطة العمومية) للتنفيذ الإجمالي.

- سندا يكتسي طابع التنفيذ الإجمالي بقوة القانون، بحيث لا يستطيع المحاسب العمومي استعمال التحصيل الإجمالي للإيرادات بل بواسطة التحصيل بالتراضي، حيث يستدعى المدين لتسديد دينه من تلقاء نفسه، ولا تستفيد الإدارة العمومية

1- القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 16.

2- القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 17.

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

بصفة السلطة العمومية، أما العدالة في حالة النزاع في تحصيل هذه الإيرادات إلا بعد إعادته إلى الأمر بالصرف ليضفي عليه صبغة التنفيذ الإجباري.

**1-4-1- مرحلة التحصيل:** حسب المادة 18: « يعد التحصيل الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الديون العمومية 1»، وهو من اختصاص المحاسب العمومي حيث تكون على عاتقه مهمة تحصيل الديون المستحقة من طرف الدولة أو الهيئات العمومية المرخصة في الميزانية ويقوم بعملية التكفل بسندات الأمر بتحصيل الإيرادات في حساباته ويصبح بذلك مسؤولاً شخصياً ومالياً بالتحصيل، إلا أنه قبل التكفل بأوامر التحصيل يجب على المحاسب العمومي التحقق من توفر الشروط القانونية للتحصيل، لا سيما في مجال تطبيق آجال استحقاق الإيرادات والتحقق من صحة عمليات الإثبات والتصفية، عن طريق مراقبة مدى مشروعيته ومطابقتها للقوانين والأنظمة المعمول بها، وأن الإيراد موضوع التحصيل لا يستفيد من إجراء التقادم.

### 2- مسار إجراءات تنفيذ النفقات العمومية:

تعرف النفقة العمومية بأنها: « مبلغ نقدي يخرج من الذمة المالية لشخص معنوي عام بقصد إشباع حاجة عامة»، فإن كل النفقات العمومية تكون متوقعة ومرخصة في الميزانية، حيث لا يمكن للأمر بالصرف أن يتصرف في الأموال العمومية كيف ما يشاء بل هو مقيد بتنفيذ النفقات في حدود الاعتمادات المفتوحة في تخصيص أبواب وبنود الميزانية. 2 وحسب المادة 11 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية: « تتمثل عمليات النفقات العامة في استعمال الاعتمادات المرخص بها في الميزانية العامة»، كما وتم عملية إجراء تنفيذ الإيرادات العمومية على مرحلتين، الأولى إدارية يتكفل بها الأمر بالصرف من خلال إنجاز عمليات الالتزام والتصفية والأمر بالدفع، أما الثانية محاسبية يتكفل بها بانجازها المحاسب العمومي عملية الدفع.

**2-1- مرحلة الالتزام:** حسب المادة 19 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية يعرف الالتزام على أنه: « يعد الالتزام الإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين»، وما يمكن استنتاجه من هذا التعريف أن عملية الالتزام تتمثل في الإجراء الذي ينتج عنه عبء مستقبلي على عاتق الدولة التي توضع في وضعية المدين، فهو بمثابة همزة وصل بين الوحدة الحكومية بصفتها شخصية معنوية من جهة وبين غيرها من المتعاملين من جهة أخرى، فأول خطوة لتنفيذ النفقة العمومية بين الوحدة الحكومية والمورد تكون بالالتزام، والذي يتمثل في: 3

- عقد العمل؛ إذا تعلق الأمر بتوظيف شخص للاستفادة من خدماته.
- الطلبية؛ إذا تعلق الأمر بتزويد الوحدة ببضاعة يقدمها المورد.
- الأمر بالخدمة؛ إذا تعلق الأمر بطلب الاستفادة من خدمات محددة يقدمها المتعامل.

1- القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 18.

2- شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص: 129.

3- الأسود الصادق، مرجع سبق ذكره، ص: 32.

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

وبناء على ما سبق فإن الالتزام لا يمثل الإنفاق بل يعتبر ميلادا للنفقة فقط، وعليه فإن إجراء الالتزام يكون على جانبيين، فنجده قانونا يتجسد في العقد الذي يتم بواسطته إنشاء الدين اتجاه الجهات العمومية، أما محاسبا فيتجسد في عملية تخصيص مبلغ النفقة في إطار الاعتمادات المالية التي تصبح غير متاحة لتغطية باقي النفقات. يتم متابعة عمليات الالتزام بالنفقات العمومية عن طريق إعداد بطاقة الالتزام من طرف الأمر بالصرف، وإرسالها مع وثائق إثبات النفقة العمومية إلى المراقب المالي وفق ترقيم تسلسلي، والذي يدقق ويراقب مدى شرعية النفقة العمومية، وبمنح التأشيرة على وثيقة الالتزام تنتهي عملية الالتزام.

**2-2- مرحلة التصفية:** المادة 20 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية على أنه: « تسمح التصفية بالتحقيق على أساس الوثائق الحسابية وتحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية »، وهي العملية التي تعتمد على تحديد المبلغ الواجب دفعه للدائن الذي أدى الخدمة العامة، حيث يتم تقدير المبلغ المستحق للدائن وخصمه من الإعتماد المرخص في الميزانية، وينبغي التأكد من حلول ميعاد استحقاق الدين، ومن أنه لم يسبق تسويته بالدفع، كما يجب التأكد من إثبات أداء الخدمة موضوع الدفع، عن طريق التحقق من الاستلام الفعلي للسلع والخدمات موضوع الدفع ومطابقتها ببيانات الوثائق المحاسبية.

تتجسد عملية التصفية عن طريق بوضع ختم شهادة إثبات أداء الخدمة على ظهر الفاتورة موضوع الدفع مصادق عليها بختم وتوقيع الأمر بالصرف مع تحديد المبلغ الفعلي للدفع بالأرقام والحروف، مما يمكّن بالانتقال إلى تنفيذ مرحلة الموالية.

**2-3- مرحلة الأمر بالصرف:** مرحلة تحرير سند الأمر بالصرف (تحرير حوالة الدفع) آخر المراحل الإدارية الإجبارية لتنفيذ النفقات العمومية، ووفقا لأحكام المادة 21 من القانون 90-21 المتعلقة بالمحاسبة العمومية التي تنص على: « يعد الأمر بالصرف أو تحرير الحوالات الإجراء الذي يأمر بموجبه دفع النفقات العمومية »، ويُفهم من نص المادة أن الأمر بالصرف يوجه أمرا للمحاسب العمومي بدفع النفقة العمومية من خلال إصدار حوالة الدفع وإرسالها له رفقة بقية الوثائق الثبوتية اللازمة لإتمام عملية الدفع، إن الأمر بالدفع يثبت الدين العمومي الناشئ عن عملية التصفية، ومع ذلك فهو لا يملك القوة التنفيذية لأن تسليم حوالة الدفع للمحاسب العمومي لا يعني بأن هذا الأخير سيقوم بدفع النفقة بصفة آلية.

**2-4- مرحلة الدفع:** حسب المادة 22: « يعد الدفع الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي 1 »، وهو من اختصاص المحاسب العمومي باعتباره المسؤول على تداول وتسيير الأموال والقيم المعنوية تطبيقا لمبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، حيث تكون على عاتقه مهمة تسديد النفقات وتصفية ذمة الدولة من الدولة بصفة نهائية.

وعلى هذا الأساس، فإن العمليات المالية التي يقوم بتنفيذها المحاسب العمومي في إطار تنفيذ النفقات العمومية لا يعتبر بمثابة تحويلات مالية بسيطة من حساب لآخر، بل تخضع لإجراءات وقيود قانونية تهدف إلى ضبط ومراقبة تنفيذ النفقات العمومية قبل تسديدها، حيث يضطلع المحاسب بصلاحيات الرقابة أثناء التنفيذ من حيث الشكل على حوالات الدفع المحررة من طرف الأمر بالصرف، إلا أنه وقبل قبول دفع أي نفقة عمومية يجب على المحاب العمومي، وتحت مسؤوليته

1- القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 22.

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

الشخصية والمالية أن يتحقق من توفر جميع الشروط القانونية لضمان تنفيذ النفقات العمومية، وذلك وفقا لأحكام المادة 36 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية المذكورة سابقا.

### 3- مسار تنفيذ العمليات المالية؛ بطء إجراءات التنفيذ وثقل النصوص التنظيمية:

من خلال ما سبق ذكره عن مسار تنفيذ العمليات المالية لتنفيذ الميزانية، نجد أن هذا المسار مسته نقائص عديدة يمكن اختصار أهمها فيما يلي: 1

- إن الغموض الذي يشوب بعض أحكام النصوص التنظيمية الأساسية من جهة، وكثرة النصوص شبه التنظيمية خصوصا (مذكرات وقرارات داخلية متناقضة أحيانا مع النصوص الأساسية) من جهة أخرى، والخلط بين مفهومي ملاءمة النفقة وشرعيتها<sup>3</sup> من جهة ثالثة، هو ما أحدث تعارض في مواقف أعوان التنفيذ اتجاه نفس العمليات المالية نظرا لإختلاف طريقة فهمهم للنصوص، وأدى إلى نوع من تداخل الصلاحيات بينهم مما أثر على مبدأ الفصل بين مختلف المتدخلين في مسار تنفيذ العمليات المالية الذي وُضع أساسا من أجل تقسيم العمل وضمان أشكال الرقابة المتبادلة؛

- الآجال المحدد لتنفيذ النفقات غير محترمة ويرجع ذلك بالأساس على تأخر صدور المراسيم الرئاسية التي توزع الاعتمادات المرخصة في قانون المالية على الوزارات والهيئات العمومية المعنية، بالإضافة إلى ثقل إجراءات تنفيذ العمليات المالية وتعدد أشكال الرقابة وأثناء وبعد تنفيذ العمليات في غياب التنسيق بين مختلف هذه الأجهزة الرقابية؛

- يمسك المحاسبون العموميون الثانويون محاسبتهم وفق مبدأ القيد الواحد ويقومون بتسليم الوضعية المحاسبية الشهرية لهم لأمناء الخزينة الولائيين (بصفتهم المحاسبين الرئيسيين المكلفين بدمج وتركيز محاسبة المحاسبين الثانويين الخاضعين لسلطتهم المحاسبية والمتواجدين في إقليم الولاية المعنية)، حيث يمسك أمين الخزينة الولائي محاسبته وفق مبدأ القيد المزدوج مما يصعب عليه مهمة تدقيق ودمج الوضعيات المحاسبية الثانويين، ضف إلى ذلك فإن عملية الربط والدمج هذه تتم بشكل يدوي وهذا بسبب غياب شبكة المعلومات الالكترونية التي تربط مختلف المحاسبين العموميين على المستوى الوطني.

يعتبر نظام المحاسبة العمومية جزء متكامل من الهيكل المالي للدولة والإطار المرجعي الذي تعتمد عليه في تسيير وإدارة العمليات المالية لحسابات الدولة، ويعد وسيلة لتحديد المكلفين بتنفيذ العمليات المحاسبية وبيان ومسؤولياتهم، بضمان احترام وتنفيذ النصوص القانونية والإجراءات الإدارية والتقنيات المحاسبية، إلا أنه لم تعد النصوص القانونية المؤطرة لهذا النظام تتماشى مع متطلبات التسيير الفعال والعقلاني للأموال العمومية، هذا إلى جانب وجود عدد هائل من النصوص التنظيمية في شكل تعليمات وقرارات وغيرها، تتميز بكثير من التناقض فيما بينها، وأحيانا تتناقض حتى مع النصوص القانونية الأساسية.

1- نادية مغني، مرجع سبق ذكره، ص: 95-96.

2 - الملاءمة يقصد بها تلك الأعمال التي يباشرها الأمر بالصر والتي يترتب عنها صرف الأموال العمومية، والتي بادر بها وفقا لما رآه ملاءما وحاجيات الإدارة العمومية أو المرفق العمومي الذي يقوم بتسييره. (بجي دنيدي، مرجع سبق ذكره، ص: 113).

3- الشرعية يقصد بها ضرورة تطابق هذه الأعمال مع ما ورد في النصوص القانونية والتنظيمية المتعلقة والمنظمة لميزانية الشخص العمومي. (نفس المرجع).

### المبحث الثاني: عرض تحليلي لواقع نظام الموازنة العامة للدولة في الجزائر.

تعتبر الموازنة العامة للدولة بمثابة البرنامج المالي ، وتقوم به الدولة من خلال وظائفها الإدارية. فهي بمثابة أداة فعالة تعكس النواحي الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وكافة أوجه الأنشطة المختلفة التي تسعى الحكومات لتحقيقها، ومن ثم فهي توفر بيانات ومعلومات أساسية وضرورية عن السياسات والقرارات التي ترغب الحكومات في تنفيذها من خلال توزيع الإيرادات العمومية على كافة أوجه النفقات العمومية لإشباع حاجات المواطنين، ونجد أنه من الحتمية التعرض لواقع نظام الموازنة العامة للدولة في الجزائر، باعتبارها أحد أهم الركائز الأساسية التي يقوم عليها نظام المحاسبة العمومية، كما تعتبر الإطار المالي لعمل الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين.

### المطلب الأول: الموازنة العامة للدولة ، المبادئ والدورة الموازنتية.

في المفهوم الحديث تعرف الموازنة العامة على أنها: « الإجراء الذي من خلاله يتوقع ويرخص كل من إيرادات ونفقات الهيئات العمومية 1 » ، كما يعرفها المشرع الجزائري في المادة 03 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية على أنها: « الوثيقة التي تقدر وترخص للسنة المالية مجموع الإيرادات والنفقات الخاصة بالتسيير والاستثمار 2 »، وفي المادة 06 من القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية على أنها: « تشكل من الإيرادات والنفقات النهائية للدولة، المحددة سنويا بموجب قانون المالية، والموزعة وفق الأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها 3 » .

### 1- المبادئ الأساسية لإعداد الموازنة العامة للدولة؛ واقع التطبيق في الجزائر:

يقوم القانون الموازنة على مبادئ تحكم تسيير الموازنة العامة والتي يلزم مراعاتها عند إعدادها، حيث يرى الفكر المالي التقليدي ضرورة قيام الموازنة على هذه الأسس والالتزام والتقيد بها رعاية لمصالح المجتمع، وحفاظا على السياسة المالية للدولة من جهة، وتطبيق الرقابة والمتابعة من جهة أخرى، أي أن تطبيقها امتد لفترة طويلة كونها متكاملة ومترابطة فيما بينها، وتهدف بالأساس إلى جعل الترخيص البرلماني ترخيصا فعالا.

**1-1- مبدأ وحدة الميزانية:** يقصد بهذا المبدأ أن جميع الإيرادات العمومية والنفقات العمومية لا بد أن تدرج في وثيقة واحدة هي الميزانية العامة للدولة، وبالتالي يمنع هذا المبدأ تعدد الميزانيات وبذلك يسمح بإظهار الوضع المالي الإجمالي للدولة، ويسهل من الدور الرقابي للبرلمان على السلطة التنفيذية فيما يخص إدارة المال العام.

أما في قانون الميزانية الجزائري هناك تجاوزات في المفهوم الصحيح لمبدأ وحدة الميزانية، فالبينة الثلاثية التي تعتمد على الميزانية العامة والميزانيات الملحقة والحسابات الخاصة للخزينة التي اختارها المشرع الجزائري ما هي إلا تعبير على عدم إمكانية

1 – François Deruel, Jacques Buisson, Finances Publiques Budgets et pouvoir Financier, 13 édition, Dalloz, Paris, France, 2001, p:47.

2- القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990، مرجع سبق ذكره ، المادة رقم 03.

3- القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984، مرجع سبق ذكره ، المادة رقم 06.

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

حصر جميع العمليات المالية للدولة في وثيقة واحدة، ولهذا الغرض نص القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية، على الميزانيات الملحقه والحسابات الخاصة بالحزينة والتي ما هي إلا تجاوزات لمبدأ وحدة الميزانية.<sup>1</sup>

**1-2- مبدأ الشمولية:** ويعرف أيضا تقضي هذه القاعدة أن تشمل وثيقة الموازنة العامة كافة تقديرات النفقات والإيرادات (جميع أوجه النشاط للحكومة) دون إجراء مقاصة بينها، والفرق الجوهرى بين مبدأ الوحدة ومبدأ الشمول يكمن في أن مبدأ الوحدة يتمتع الإيرادات والنفقات خارج الميزانية، على عكس هذا المبدأ الذي يُلزم تسجيل كل الإيرادات والنفقات دون استثناء، وفي هذا الإطار نصت الفقرة 01 من المادة 08 من القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية: « لا يمكن تخصيص أي إيراد لتغطية نفقة خاصة. تستعمل موارد الدولة لتغطية نفقات الميزانية العامة للدولة بلا تمييز » ، رغم أهمية المبدأ إلا أن متطلبات تحسين التسيير والاتساق مع خصوصيات بعض العمليات المالية للدولة أدى إلى ظهور عد استثناءات منها:

- الأرصدة المدوغة: يقصد بها تلك الأرصدة التي تخصص لمواجهة بعض النفقات ذات النفع العام من طرف الأفراد؛
- إجراء إعادة الاعتماد: يسمح هذا الإجراء للإدارة في حالة حيازة منقول لوقت محدد بيعه وإدراج المبلغ ضمن الاعتماد الذي بموجبه تم الشراء، وهذا تشجيعا للمصالح الإدارية على صيانة عتادها ما دام الثمن لا يدرج مع باقي الإيرادات

**1-3- مبدأ السنوية:** ويقصد سنوية الميزانية أن يتم توقع وإجازة نفقات وإيرادات الدولة بصفة دورية كل عام بواسطة اعتماد سنوي من طرف السلطة التشريعية<sup>2</sup>، وفي الغالب ما تكون من 01 جانفي إلى غاية 31 ديسمبر، والمشرع الجزائري تبناها من خلال المادة 03 من القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية: « يقر ويرخص قانون المالية للسنة، بالنسبة لكل ينة مدنية، بمحمل موارد الدولة وأعبائها وكذا الوسائل المالية الأخرى المخصصة لتسيير المرافق العمومية وتنفيذ المخطط الإنمائي السنوي »، ونشير هنا إلى أن هذا المبدأ لا يحترم في حالات معينة، ومن الاستثناءات الواردة على هذا المبدأ في الجزائر حسب المادة 69 من القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية: « في حالة ما إذا كان تاريخ المصادقة على قانون المالية للسنة المعنية لا يسمح بتطبيق أحكامه عند تاريخ أول يناير من السنة المعتر. »

يوصل مؤقتا تنفيذ إيرادات ونفقات الميزانية العامة للدولة حسب الشروط التالية:

- بالنسبة إلى الإيرادات طبقا للشروط والنسب وكيفيات التحصيل المعمول بها تطبيقا لقانون المالية السابق؛
- بالنسبة لنفقات التسيير في حدود 1/12 من مبلغ الاعتمادات المفتوحة بالنسبة إلى السنة المالية للميزانية السابقة، وذلك شهريا ولمدة ثلاثة أشهر؛
- بالنسبة لاعتمادات الاستثمار، وفي حدود ربع الحصة المالية المخصصة لكل قطاع ولكل مسير كما تنتج عن توزيع اعتمادات الدفع المتعلق بالمخطط السنوي للسنة المالية السابقة.

يوصل تنفيذ مشاريع الميزانية الملحقه والأحكام ذات الطابع التشريعي والمطبقة على الحسابات الخاصة للحزينة طبقا للأحكام التشريعية والتنظيمية التي تسيروها قبل بداية السنة المالية الجديدة للميزانية. «

1- يحيى ديدني، مرجع سبق ذكره، ص: 65.

2- عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1992، ص: 282.

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

**1-4-مبدأ التوازن:** يعد هذا المبدأ أحد مرتكزات النظرية التقليدية وهي التوازن الكمي للموازنة، ويقصد به أن تكون النفقات العامة للدولة في حدود إيراداتها بشكل مطلق، أما في الجزائر، يعتبر المشرع بأن مبدأ توازن الميزانية مرتبط بمخططات التنمية الاقتصادية والاجتماعية المتعددة السنوات والسنوية، وهذا وفقا لأحكام المادة 01 من القانون 84-17 المعلق بقوانين المالية: « تحدد قوانين المالية، في إطار التوازنات العامة المسطرة في مخططات التنمية الاقتصادية والاجتماعية المتعددة السنوات والسنوية، طبيعة الموارد والأعباء المالية للدولة ومبلغها وتخصيصها » .

يقتصر قانون المالية في الجزائر على ذكر الطرق والوسائل التي تضمن التوازنات المالية الداخلية والخارجية المذكورة في المخطط الإنمائي، في حين أن توازن الميزانية المحض يدل على العلاقة الموجودة بين رصيد الموارد النهائية والنفقات النهائية للتسيير والتجهيز في الميزانية العامة للدولة.<sup>1</sup>

**1-5-مبدأ التخصيص:** يقتضي هذا المبدأ ضرورة توجيه الاعتمادات بموجب قانون المالية نحو مجالات محددة، ذلك أن المسيرين لا يمكنهم استعمال الاعتمادات حسب رغبتهم، بل يتعين احترام توزيعها، حيث تنص الفقرة 02 من المادة 20 من القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية: « تخصص الاعتمادات وتوزع حسب الحالات على الفصول أو القطاعات التي تتضمن النفقات حسب طبيعتها أو غرض استعمالها » ، وعرف هذا المبدأ عدة استثناءات أهمها ما يلي:<sup>2</sup>

- النقل: ويعتبر أخطر إجراء يمس تخصيص الاعتمادات، يؤدي إلى تغيير في طبيعة النفقة ضمن ميزانية الوزارة خلال السنة المالية، لهذا لا يمكن النقل إلا ضمن حدود الاعتمادات المفتوحة في الموازنة في إطار الشروط التي يتضمنها القانون.

- التحويل: ويسمح بالتحويل من المصلحة المكلفة بالإيجاز دون تغيير في طبيعة النفقة، ويشكل استثناء شكليا ، أما فيما يخص التحويل من الأعباء المشتركة نحو الدوائر الوزارية، فمن شأنه الانحراف عن مضمون الرخصة التشريعية.

- الاعتمادات الإجمالية: ويعتبر استثناء يورده الفقه المالي، وتتعلق بتلك الاعتمادات التي يتعذر توزيعها على فصول، أثناء التصويت عليها كالأعباء المشتركة.

- الأرصدة السرية: تعتبر أموال عمومية غير خاضعة لقواعد المحاسبة العمومية، ولا لقواعد الموازنة، وتوجه هذه الأرصدة لنفقات محاربة التجسس، تمويل الأحزاب، وبعض المجالات الدبلوماسية.

### 2- الدورة الموازنتية في الجزائر:

تمر الدورة الموازنتية في الجزائر بثلاثة مراحل هامة، حيث تبدأ بمرحلة تحضير أو إعداد الميزانية، ثم تأتي مرحلة الاعتماد أو التصويت، وتليها مرحلة التنفيذ، إلا أنه تتخلل هذه المراحل مرحلة رابعة تعرف بمرحلة مراقبة التنفيذ وتكون متداخلة ومصاحبة لها، وفي المضامين الموالية سنورد عرض مختصر لهذه المراحل.

**1-2-مرحلة التحضير أو الإعداد:** يقصد بمرحلة الإعداد، وضع تقديرات النفقات وما يلزمها من إيرادات، أي أساسها التقدير لذا يجب التزام الدقة إلى أقصى حد، وتعتبر السلطة التنفيذية الجهة المسؤولة عن إعداد مشروع الميزانية العامة، وهي من اختصاص وزارة المالية بالتعاون مع الوزارات والهيئات العمومية الأخرى، حيث تقوم المديرية العامة للميزانية بوزارة المالية

1- يحيى دنيدي، مرجع سبق ذكره، ص: 77.

2- بساعد علي، دروس المالية العمومية، المعهد الوطني للمالية، القليعة، الجزائر، 1992، ص: 51-52.

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

بتجميع طلبات اعتمادات كل الدوائر الوزارية وجعلها تتلاءم مع التوجيهات الحكومية، معناه؛ تبدأ عملية الإعداد من الوحدات السفلى وتنتهي إلى الوحدات الأعلى (الوزارات)، والتي ترفعها إلى وزارة المالية، حيث تقوم هذه الأخيرة بدراسة تقديرات الميزانية العامة.<sup>1</sup>

تجمع تقديرات ميزانيات كل الوزارات على مستوى المديرية العامة للميزانية التابعة لوزارة المالية، وتكلف هذه الأخيرة بإعداد مشروع الميزانية العامة للدولة بشقيه المتعلقين بالإيرادات والنفقات، وبعد وضع كل التقديرات التي تراها الحكومة هامة في باب الإيرادات وباب النفقات، تبدأ الخطوط العريضة لقانون المالية بالظهور، فكل التوجيهات والتدابير والاقتراحات تجمع في وثيقة تسمى (ما قبل مشروع قانون الميزانية)، وهي بمثابة مسودة تصحب بتقرير تُعرض فيه الوضعية امالية والاقتصادية للبلاد، والتي تحدد من خلالها مضمون التدابير المقترحة التي تضمن سير المصالح العمومية، وتسمح بضمان التوازنات المالية الداخلية والخارجية. تُناقش هذه الوثيقة على مستوى المجلس الوزاري الذي يتأسسه الوزير الأول وقد يأتي ببعض التصحيحات، وبعد موافقة الحكومة على ما قبل مشروع قانون المالية يصبح مشروع قانون المالية. حيث يتكفل الأمين العام للحكومة بوضعه على مكتب المجلس الشعبي الوطني وذلك في تاريخ أقصاه يوم 30 سبتمبر، طبقاً لأحكام المادة 67 من القانون 846-17 المتعلقة بقوانين المالية.<sup>2</sup>

**2-2-مرحلة الاعتماد أو الإقرار:** يودع المشرع النهائي للميزانية العامة على مكتب المجلس الشعبي الوطني قبل 30 سبتمبر من السنة التي تسبق سنة التنفيذ، حيث يتم تحويله فوراً إلى لجنة المالية والميزانية من أجل دراسته دراسة معمقة، وفور انتهائها من ذلك تحرر تقريراً تمهيدياً تُضمنه التوضيحات والتعديلات التي تراها مناسبة، ثم تحول الملف إلى جلسات العلانية للمناقشة والتصويت. ليعرض بعد ذلك على مجلس الأمة لتفحصه اللجنة المختصة، تليه المناقشة العلنية ثم التصويت عليه، وآخر أجل للتصويت هو 31 ديسمبر من السنة السابقة لسنة التنفيذ.<sup>3</sup>

**2-3-مرحلة التنفيذ:** تعتبر أهم المراحل التي تمر بها الميزانية، حيث توضع الميزانية موضع التنفيذ، وهذا بعد صدور مشروع قانون المالية في الجريدة الرسمية، فتقوم الأجهزة الحكومية (الوزارات، المصالح) وتحت إشراف وزارة المالية بتنفيذ الميزانية العامة، حيث يكون الأمر بالصرف والمحاسب العمومي مطالبين بتنفيذها دون إجراء أي تعديل عليها.

وتعتبر هذه المرحلة من أدق مراحل الميزانية وأكثرها أهمية، فهي من جهة، تشمل جميع أعمال الدولة المالية وتمس نشاط أفراد المجتمع، سواء من حيث مساهمتهم في تمويل الميزانية من خلال دفعهم للضرائب والرسوم، أو من حيث استفادتهم من النفقات العمومية التي تصيبهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة، وهي من جهة أخرى، تلعب دوراً كبيراً في التأثير على الاقتصاد الوطني بكامله. ويخضع تنفيذ العمليات المالية للميزانية العامة للدولة بشكل عام (وعلى مستوى كل الوزارات والهيئات العمومية) لقواعد المحاسبة العمومية.<sup>1</sup>

1- الجوزي فتيحة، مرجع سبق ذكره، ص: 36.

2 - يحيى دندني، مرجع سبق ذكره، ص: 103.

3 - عبد الحميد مرغيت، أساسيات المحاسبة العمومية، جيغل، الجزائر، ديسمبر 2015، ص: 32.

1- نادية مغني، مرجع سبق ذكره، ص: 105.

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

**2-4-مرحلة مراقبة التنفيذ:** تتميز المراحل الثلاثة الأولى لدورة الميزانية العامة في الجزائر (التحضير والاعتماد والتنفيذ) بتتابعها واستقلالية بعضها عن بعض، أما مرحلة مراقبة التنفيذ ليست مرحلة مستقلة، تأتي في ختام دورة الميزانية وهي مرحلة متداخلة ومصاحبة للمراحل السابقة، مل تمتد لتشمل مرحلة ما بعد الانتهاء من التنفيذ، من خلال مناقشة السلطة التشريعية للحساب الختامي للميزانية، والهدف من مرحلة المراقبة هو التأكد من سلامة تحضير وتنفيذ الميزانية، بما تتضمنه من إيرادات ونفقات حسب ما أقرته واعتمده السلطة التشريعية.<sup>2</sup>

ونظرا لأهمية وخصوصية مرحلة الرقابة، واعتبارها أحد المداخل أو المحاور الأساسية في نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، وباعتبارها وسيلة عملية وفعالة تضمن حسن تنفيذ الميزانيات العامة، لذا سيتم التطرق في العنصر الموالي لواقع الرقابة على المسار الموازاتي في الجزائر.

### المطلب الثاني: تشخيص واقع الرقابة على الدورة الموازاتية في الجزائر

يخضع المسار الموازاتي لأنواع متعددة من الرقابة قصد التحقق من التزام الهيئات العامة وأجهزة السلطة التنفيذية (الإدارة العامة) التي تختلف من حيث طبيعتها ودورها وأساليب عملها، والتي تهدف في مجملها لتأمين الاستعمال السليم للمال العام والتصدي لكل الإنحرافات والتجاوزات التي تعترى عمليات إدارته، ومن ثم السعي إلى تصحيحها والمساهمة في تطوير التسيير العمومي.

#### 1-الرقابة الإدارية:

هي تلك الرقابة التي تمارسها هيئات الإدارة العامة على بعضها البعض، أي تتم الرقابة داخل السلطة التنفيذية وتكون بذلك داخلية وذاتية، ومن هنا فإن هذا النوع من الرقابة يعد أول خطوة تخضع لها مراقبة تنفيذ الميزانية العامة بشقيها تحصيل الإيرادات ودفع النفقات، وتكمن أهمية الرقابة الإدارية كونها تتم في معظمها قبل أن تصرف الأموال، فهي تهدف إلى كشف وتحليل المشاكل الممكن حدوثها وتفاديها ومعالجتها قبل حدوثها (رقابة وقائية أو مانعة)، فالموافقة السابقة لأجهزة الرقابة على القرارات المتعلقة بصرف الأموال، وعلى الرغم من أنها تؤدي على كثرة الإجراءات اللازمة للقيام بعملية الإنفاق مما يترتب عنها بطء سير المرافق العامة، إلا أنها تعتبر حاسمة في تأدية الغرض التي تهدف إلى تحقيقه، والمتمثل في تطبيق الميزانية العامة تطبيقا سليما تراعى فيه كافة قواعد الإنفاق المقررة، كما يكون هدفها ضمان تطبيق القوانين والقواعد التنظيمية والتحقق من الشرعية المالية للالتزامات بالنفقات العمومية.

**1-1- رقابة المراقب المالي:** يمارس المراقب المالي رقابته قبل دخول الميزانية العامة مرحلة التنفيذ، وبعد المصادقة عليها من طرف السلطات المختصة، ويطبق رقابته السابقة على النفقات التي يلتزم بها على ميزانية المؤسسات والإدارات التابعة للدولة والميزانيات الملحقه، وعلى الحسابات الخاصة للخزينة وميزانية الولاية والبلدية والمؤسسات ذات الطابع الإداري، إذ تخضع القرارات المتضمنة التزاما مسبقا بالنفقات قبل التوقيع عليها لتأشير المراقب المالي.

2 - نفس المرجع أعلاه، ص: 105.-106.

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

لذا تعتبر هذه الرقابة وقائية تمكن من اكتشاف الأخطاء والانحرافات المقصودة وغير المقصودة من الأمرين بالصرف، وتعمل على تصحيح مسباتها ومنع وقوعها، فهي تهدف إلى الحيلولة دون حدوث التجاوزات المالية بكل أنواعها من خلال التأكد من مطابقة عمليات الالتزام بالنفقات مع القوانين والتنظيمات السارية، كما تعتبر رقابته من أهم الآليات الرقابية فعالية لمكافحة الفساد في الأجهزة الحكومية، وهذا ما دفع المشرع الجزائري لإصدار التعليمات رقم 03 سنة 2009 إلى التأكد على دور المراقب المالي في محاربة الفساد بمختلف صورته، إلا أنه شدد أكثر على مسألة الفساد في الصفقات العمومية، وذلك من خلال تطبيق إجراءات جديدة تسمح للمراقبين الماليين بأداء دور الملاحظ الفاعل والمبادر بتحويله ما يحق له فحص جميع إجراءات القيام بالنفقات ذات الصلة بالنفقات العمومية.<sup>1</sup>

**1-2- رقابة المحاسب العمومي:** إن طبيعة رقابة المحاسب العمومي هي رقابة على الدفع وليس على الالتزام، حيث توصف بأنها رقابة مرافقة لعملية التنفيذ ولصيقة بها تجعل محاولة الفصل بين المهام التنفيذية والمهام الرقابية للمحاسب العمومي في غاية الصعوبة، مما يتعذر معه دراسة المهام الرقابية بعيدا عن المهام التنفيذية المنوطة به.

**1-3- رقابة المفتشية المالية العامة:** تتم هذه الرقابة على أساس الوثائق، من حسابات ومستندات الإثبات، حيث ينتقل المفتش أو بعثة المفتشين إلى عين المكان، أي إلى مقر الهيئة بصورة فجائية، تقتوى البعثة فحص ومراجعة مستندات الإثبات ومعاينتها في عين المكان، والتحقيق مع الأمر بالصرف والمحاسبين العموميين والمسيرين، غير أن المهام المتعلقة بالدراسات والخبرات تكون بعد تبليغ مسبق.

**1-4- التحفظات والنقائص التي تشوب الرقابة الإدارية:** إن أبرز المآخذ التي تم تسجيلها على هذا النوع من الرقابة، استنادا إلى ملاحظات بعض خبراء المالية العامة في الجزائر، تكمن في البطء والثقل الذي تضفيه المراقبة التي يجريها المراقب المالي قبل منحه (أو رفضه) التأشير على النفقات التي يلتزم بها الأمر بالصرف، كما تعتبر الرقابة الممارسة من طرفه رقابة إضافية لا تجد ما يبررها بالنسبة لكثير من العمليات المالية الروتينية، وهذا على اعتبار أن المحاسب العمومي يعيد نفس عملية المراقبة تلك، مع حرصه وتدقيقه بشكل أكبر مقارنة بالمراقب المالي نظرا للمسؤولية الكبيرة الملقاة على عاتقه في هذا الشأن. إضافة إلى ذلك، تم تسجيل تدخلات عديدة للمراقب المالي في قرارات تقع ضمن صلاحيات الأمر بالصرف، ويرجع هذا الأمر بشكل أساسي إلى الضبابية التي تشوب النصوص القانونية فيما يخص تحديد معالم الحدود بين مفهوم شرعية النفقة (التي تعتبر من صلاحيات المراقب المالي) وملاءمة النفقة (التي تدخل هذا ضمن صلاحيات الأمر بالصرف). أما بالنسبة للرقابة الممارسة من طرف المفتشية العامة للمالية، فعلى الرغم من الفعالية والنتائج المهمة نسبيا التي حققها هذا النوع من الرقابة، إلا أن الأمر يتطلب بذل المزيد من الجهود لاسيما في إطار التنسيق مع بقية الهيئات الرقابية على غرار مجلس المحاسبة.

## 2- الرقابة القضائية:

1- بناصر جبارة، مرجع سبق ذكره، ص: 198.

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

أصبحت معظم الدول المعاصرة تناشد بجمامية وجود جهاز أعلى للرقابة المالية، وبغض النظر عن اختلاف تسميته وتنظيمه وصلاحيته من بلد لآخر، فإن ما يميز هذا الجهاز عن غيره من هيئات الرقابة في الدولة، تتمعه بالاستقلال عن أجهزة الدولة التنفيذية، وتزويده بالسلطات والصلاحيات الواسعة للقيام برقابة بعدية فعالة على تسيير الأموال العمومية، وتسمى هذه الهيئة في الجزائر بمجلس المحاسبة.

**2-1-1- نشأة مجلس المحاسبة في الجزائر:** إن التأسيس الرسمي لمجلس المحاسبة كان بموجب دستور 1976 والذي تم تجسيده ميدانيا بموجب القانون 80-05 المتعلق بممارسة الرقابة من طرف مجلس المحاسبة، والذي أسند له اختصاص قضائي وإداري لممارسة رقابة شاملة على الجماعات والمرافق والمؤسسات والهيئات التي تسيير الأموال العمومية أو تنفيذ منها مهما كان وضعها القانوني. كما كرس دستور 1989 تأسيس مجلس المحاسبة بموجب المادة 160 منه، وفي سنة 1990 جاء القانون 90-32 المؤرخ في 04 ديسمبر 1990 الذي حذف الصفة القضائية لمجلس المحاسبة، ونص على أن مجلس المحاسبة هيئة وطنية مستقلة للرقابة المالية اللاحقة يعمل بتفويض من الدولة طبقاً لأحكام الدستور.

ليأتي الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995<sup>1</sup>، الذي أعاد الصفة القضائية لمجلس المحاسبة باعتباره يتمتع باختصاصات إدارية وقضائية في ممارسة الرقابة البعدية على أموال الدولة والجماعات المحلية والمرافق العمومية، هذا بالإضافة أن دستور 1996 كرسه أيضاً في المادة 170 منه.<sup>2</sup>

**2-2-2- الأساليب الرقابية لمجلس المحاسبة:** يعتمد مجلس المحاسبة على أساليب تمكنه للقيام بالرقابة بفعالية تتمثل في:

**2-2-2-1- حق الإطلاع وسلطة التحري:** حسب المادة 55 من الأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة: «يحق لمجلس المحاسبة أن يطلب الإطلاع على كل الوثائق التي من شأنها أن تسهل رقابة العمليات المالية والمحاسبية أو اللازمة لتقييم تسيير المصالح والهيئات الخاضعة لرقابته. لمجلس المحاسبة سلطة الاستماع إلى أيّ عون في الجماعات والهيئات الخاضعة لرقابته. يستفيد مجلس المحاسبة، لممارسته، حق الإطلاع وسلطة التحري التي يمنحها القانون مصالح المالية في الدولة، وله أيضاً أن يجري كل التحريات الضرورية من أجل الإطلاع على المسائل المنجزة، بالاتصال مع إدارات ومؤسسات القطاع العام، مهما تكن الجهة التي تعاملت معها مع مراعاة التشريع الجاري به العمل».<sup>3</sup>

**2-2-2-2- رقابة نوعية التسيير:** حسب المادة 69 من الأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة: «يراقب مجلس المحاسبة نوعية تسيير الهيئات والمصالح العمومية المذكورة في المواد من 07 إلى 10 من هذا الأمر، وبهذه الصفة، يقيّم شروط استعمال هذه الهيئات والمصالح الموارد والوسائل المادية والأموال العمومية وتسييرها على مستوى الفعالية والنّجاعة والاقتصاد بالرجوع إلى المهام والأهداف والوسائل المستعملة. يقيّم مجلس المحاسبة قواعد تنظيم وعمل الهيئات الخاضعة لرقابته، ويتأكد من وجود آليات وإجراءات رقابية داخلية موثوقة ويقدم كل التوصيات التي يراها ملائمة لتحسين الفعالية».<sup>1</sup>

1- الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995، والمتعلق بمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 39، الصادرة 1995.

2- الجوزي فتيحة، مرجع سبق ذكره، ص ص: 208-209.

3- تم تناول أسلوب حق الإطلاع وسلطة التحري من خلال المواد من 55 إلى 68 من الأمر 95-20، مرجع سبق ذكره.

1- تم تناول أسلوب رقابة نوعية التسيير من خلال المواد من 69 إلى 73 من الأمر 95-20، مرجع سبق ذكره.

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

**2-2-3-مراجعة حسابات المحاسبين العموميين:** يتمثل الإجراء الأولي لهذا الأسلوب في إلزام المحاسبين العموميين بتقديم حسابات تسييرهم إلى المجلس بعد نهاية كل سنة مالية، ومن ثم تدقيقها بالتحقق من المسك الصحيح للمحاسبة وفق سندات الإثبات الخاصة بمختلف العمليات المالية، أي هي رقابة نظامية ومطابقة للحسابات.2

**2-2-4-رقابة الإنضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية:**3 إذا عاين مجلس المحاسبة أخطاء أو مخالفات تكون خرقا صريحا للأحكام التشريعية والتنظيمية، التي تسري على استعمال وتسيير الأموال العامة أو الوسائل المادية، وتلحق ضررا بالخزينة العمومية أو بهيئة عمومية أخرى، فإنه يحمل المسؤولية عن تلك المخالفات للمسؤولين والأعوان المعينين، وإحالة الملف المتعلق بتلك المخالفات إلى غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، والتي يمكنها الحكم على مرتكبي تلك المخالفات بغرامات في حالة ثبوت مسؤوليتهم عنها.4

**2-3-التحفظات والنقائص التي تشوب رقابة مجلس المحاسبة:** على الرغم من الصلاحيات الدستورية والقانونية الواسعة والممنوحة لمجلس المحاسبة منذ نشأته، إلا أن نتائج الرقابة التي يمارسها تبقى دون المستوى المطلوب، وقد جاء تصنيف الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة في الجزائر حسب تقرير مسح الموازنة لعام 2017 الصادر عن منظمة الشراكة الدولية للموازنات، في فئة الرقابة الضعيفة بعد حصولها على 11 درجة من أصل 100 درجة، وترجع الأسباب ضعف الرقابة القضائية الممارسة من قبل مجلس المحاسبة في الأساس إلى مجموعة من العوامل أهمها:5

- ضعف تأطير عمليات الرقابة بسبب قلة عدد الموظفين الفنيين للمجلس من مدققين وقضاة مما انعكس سلبا على نسبة تغطية وإنجاز العمليات الرقابية المسطرة في إطار البرامج السنوية للرقابة، إضافة إلى نقص التأهيل الكافي للطواقم الفني للمجلس للقيام بعمليات رقابة نوعية ذات مستوى عال تستجيب لمتطلبات التدقيق وفق ما تقتضيه المعايير الدولية للرقابة المالية والمحاسبة؛

- أغلب العمليات الرقابية تتعلق بمراجعة حسابات المحاسبين العموميين، وهذا على حساب الرقابة المتعلقة بنوعية التسيير، التي وعلى قلتها، تتميز بصعوبة تنفيذها نظرا لغياب الأهداف والمؤشرات المحددة بوضوح على مستوى الهيئات الخاضعة للرقابة، لاسيما من حيث النتائج الدقيقة الواجب بلوغها مرفوقة بالآجال، وبالأعمال المفصلة الواجب الالتزام بها خلال السنة؛

- ضعف نطاق مشاركة المواطنين في عمليات المراجعة وفي صياغة البرامج السنوية للرقابة.

- عدم إتاحة التقارير الرقابية التي يصدرها المجلس للجمهور، لاسيما ما تعلق بالتقرير التقييمي حول مشروع قانون تسوية الميزانية، والتقرير السنوي الذي توجه نسخه منه بشكل حصري لرئيس الجمهورية ورئيس مجلس الأمة ورئيس مجلس الشعبي الوطني والوزير الأول، وهذا خلافا لما تنص عليه القوانين والتنظيمات السارية؛

2- تم تناول أسلوب مراجعة حسابات المحاسبين العموميين من خلال المواد من 74 إلى 86 من الأمر 95-20، مرجع سبق ذكره.

3- تم تناول أسلوب رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية من خلال المواد من 87 إلى 101 من الأمر 95-20، مرجع سبق ذكره.

4- محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2003، ص: 155.

5- نادية مغني، مرجع سبق ذكره، ص: 108.

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

وفي هذا السياق، وباعتبار مجلس المحاسبة جهاز الرقابة الأعلى، وبموجب القانون يمتلك سلطة تقديرية ضخمة لإجراءات عمليات المراجعة حسبما يراه مناسبا، ومع ذلك، لا يتم تعيين رئيس الجهاز من قبل السلطة التشريعية أو القضائية ويمكن إقالته بدون موافقة السلطة التشريعية أو القضائية، مما يؤدي إلى تفويض استقلالية هذا الجهاز، كما يتم تزويد مجلس المحاسبة بموارد غير كافية للوفاء بسمؤولياته، ولا تتم مراجعة العمليات الخاصة به من قبل وكالة مستقلة.<sup>1</sup>

**3- الرقابة السياسية:** يقصد بها ممارسة البرلمان لسلطاته الرقابية العامة على الحكومة، فباعتبار البرلمان الهيئة المختصة دستوريا بالمصادقة على قوانين المالية، فمن المنطقي أن يتمتع بحق مراقبة مدى الالتزام بما صادق عليه، كما أن صلاحيات المجالس الشعبية للجماعات المحلية في مراقبة تنفيذ ميزانيات هذه الأخيرة يمكن إدراجها ضمن الرقابة السياسية.

**3-1- الرقابة البرلمانية:** تشير المادة 99 من دستور 1996، إلى أن البرلمان يراقب عمل الحكومة وفقا للشروط المحددة في الدستور، ورقابة البرلمان على تنفيذ الميزانية العامة للدولة، يمكن أن تكون أثناء تنفيذها (رقابة آنية أو معاصرة)، بعد نهاية السنة المالية (رقابة بعدية).<sup>2</sup>

**3-1-1- الرقابة البرلمانية أثناء تنفيذ الميزانية العامة:** يمكن للبرلمان أن يراقب النشاط والأداء الحكومي في مختلف المجالات، ومنها المجال المالي بواسطة الآليات الأساسية التالية:

الاستماع والاستجواب: يمكن لأعضاء البرلمان استجواب الحكومة في إحدى قضايا الساعة، ويمكن للجان البرلمان أن تستمع إلى أعضاء الحكومة؛

السؤال: يمكن لأعضاء البرلمان أن يوجهوا أي سؤال شفوي أو كتابي إلى أي عضو في الحكومة، ويكون الجواب عن السؤال الكتابي كتابيا خلال أجل أقصاه ثلاثون يوما وتتم الإجابة عن الأسئلة الشفوية في جلسات المجلس؛ مناقشة بيان السياسة العامة: طبقا للمادة 84 من الدستور، تلتزم الحكومة بأن تقدم كل سنة بيانا عن السياسة العامة، تعقبه مناقشة لعمل وأداء الحكومة لمعرفة مدى تنفيذ برنامج الحكومة، الذي كان البرلمان قد وافق عليه، عند تقديمه من طرف الحكومة.

لجنة التحقيق: يمكن لكل غرفة من البرلمان في إطار اختصاصاته، أن تنشأ في أي وقت لجان تحقيق في قضايا ذات مصلحة عامة، وضمانا لفعالية لجان التحقيق في مراقبة عمل الحكومة، يحدد القانون والنظام الداخلي لغرفتي البرلمان كيفية تشكيل هذه اللجان وإجراءات ووسائل أداء مهمتها في التحقيق والحماية والجزاء المترتبة عن نتائج التحقيق. أما رقابة البرلمان في مرحلة تنفيذ الميزانية العامة، فتتجلى بصورة واضحة عند مناقشة قانون المالية التكميلي الذي تقدمه الحكومة للبرلمان أثناء السنة المالية بغرض تكميله.

**3-1-2- الرقابة البرلمانية اللاحقة لتنفيذ الميزانية العامة:** تتعلق هذه الرقابة بعرض الحساب الختامي عن السنة المالية المنتهية لمناقشته واعتماده، ثم إصداره في شكل قانون يعبر عنه بقانون ضبط الميزانية حيث تنص المادة 160 من الدستور

1- منظمة الشراكة الدولية للموازنات، تقرير مسح الموازنة المفتوحة 2017-الجزائر-، تم الإطلاع بتاريخ: 2018/12/26 على الموقع:

<https://www.internationalbudget.org>

2- الجوزي فتيحة، مرجع سبق ذكره، ص ص: 211-212.

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

على: «تقدم الحكومة لكل غرفة من البرلمان عرضا عن استعمال الاعتمادات المالية التي أقرتها لكل سنة مالية، تحتتم السنة المالية فيما يخص البرلمان، بالتصويت على قانون يتضمن تسوية ميزانية السنة المالية المعنية من قبل كل غرفة من البرلمان».

ويعتبر قانون ضبط الميزانية من أهم الوثائق التي يمكن من خلالها تأكيد السلطة التشريعية، من مطابقة العمليات المنفذة أثناء السنة مع الترخيصات الأولية، ويرفق هذا قانون ضبط الميزانية ب: 1

- تقرير تفسيري يبرز شروط تنفيذ الميزانية العامة للدولة للسنة المعتمدة؛

- جدول تنفيذ الاعتمادات المصوت عليها ورخص تمويل الاستثمارات المخططة.

**3-2-رقابة المجالس الشعبية المحلية:** يحق للمجالس الشعبية البلدية والولائية، مراقبة الأمرين بالصرف (رؤساء البلديات والولاة) في تنفيذهم للميزانية العامة، وذلك في إطار القوانين والأنظمة المتعلقة بالجماعات المحلية، كما أن هناك بعض العمليات المالية لا يمكن تنفيذها من قبل الأمرين بالصرف، إلا بعد مصادقة المجالس الشعبية، مثل إبرام الصفقات العمومية بالنسبة للبلديات. 2 أما الرقابة اللاحقة لهذه المجالس على الميزانية العامة فإنها تتمثل أساس في مناقشة الحسابات الإدارية المقدمة لها من طرف الأمرين بعد اختتام كل سنة مالية.

### 3-3-التحفظات والنقائص التي تشوب رقابة السياسية:

حسب ما جاء في تقرير مسح الموازنة المفتوحة لعام 2017 الصادر عن منظمة الشراكة الدولية للموازنات تم تصنيف الرقابة التي تمارسها السلطة التشريعية في الجزائر على أنها رقابة محدودة خلال الدورة الموازنتية، وتعكس هذه النتيجة أن السلطة التشريعية توفر رقابة كافية خلال مرحلة التخطيط للدورة الموازنتية قدرت ب: 62 درجة من أصل 100 ، ورقابة ضعيفة خلال مرحلة التنفيذ تحصلت على 13 درجة من أصل 100 درجة، ونجد من أسباب وعوامل ضعف الرقابة الممارسة من طرف السلطة التشريعية ما يلي: 3

- قصر مدة المناقشة والتصويت البرلماني على مشروع قانون المالية، حيث لا تتعدى 75 يوم من تاريخ إيداعه، فمدة النقاش والتصويت في الغرفة الأولى لا تتعدى 47 يوما، وفي الغرفة الثانية لا تتعدى 20 يوما، وفي حالة حدوث خلاف بين الغرفتين يُبْت في شأنه من طرف اللجنة المتساوية الأعضاء في أجل لا يتعدى 08 أيام، وفي حالة عدم المصادقة خلال 75 يوم، مهما كانت الأسباب، يصدر قانون المالية عن طريق أمر رئاسي؛

- تقييد سلطة التعديل المالي للبرلمان أثناء مناقشة مشاريع قوانين المالية، ويعود هذا إلى أحكام المادة 121 من الدستور التي تنص على أنه: «لا يقبل اقتراح أي قانون، مضمونه أو نتيجته تخفيض الموارد العمومية، أو زيادة النفقات العمومية، إلا إذا كان مرفوقا بتدابير تستهدف الزيادة في إيرادات الدولة، أو توفير مبالغ مالية في فصل آخر من النفقات العمومية تساوي على الأقل المبالغ المقترحة إنفاقها»؛

1- القانون 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984، مرجع سبق ذكره ، المادة رقم 77.

2- محمد مسعي، مرجع سبق ذكره، ص: 159.

3- نادية مغني، مرجع سبق ذكره، ص ص: 109-110.

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

- ضعف الرقابة البعدية على تنفيذ الميزانية العامة للدولة على اعتبار التأخر الكبير في صدور مشروع قانون ضبط الميزانية (3سنوات)، إضافة إلى طبيعة الوثائق والجداول المالية المتضمنة في هذا القانون، التي لا تحقق الإفصاح المالي الكافي الذي يسمح بمراقبة مستوى الأداء الحكومي في استعمال الأموال والموارد العامة.

عموما، ضعف التنسيق بين مختلف الأجهزة والسلطات المكلفة بالرقابة على الدورة الموازانية في الجزائر، يُحتم تحديث وعصرنة الآليات والأساليب المعتمدة لجعل الممارسة الرقابية تتماشى مع التطورات التي تعرفها بيئة المحاسبة العمومية في الجزائر بما يتوافق والممارسة الدولية للرقابة المالية والمحاسبية.

### المطلب الثالث: أشكال ومظاهر ضعف إعداد وتنفيذ الموازنة العامة للدولة في الجزائر

الموازنة العامة للدولة في الجزائر ومن خلال إعدادها وتنفيذها تتجلى مظاهر عدة تؤكد ضعف الآليات والأساليب المتبعة خلال الدورة الموازانية، وسعيا لإيضاح أهم أشكال ومظاهرها الضعيف، سيعرض هذا العنصر بالدراسة التحليل أهم نقاط الضعف التي تعرفها الموازنة العامة للدولة في الجزائر.

#### 1- ضعف التنبؤ بنفقات وإيرادات الموازنة العامة:

تعتبر عملية تقدير النفقات والإيرادات العمومية أداة تساعد على تحقيق أهداف الدولة، حيث أنها كلما امتازت بالعقلانية والرشادة في إعدادها ومتابعة تنفيذها ومراقبتها بشكل فعال، كلما اقتربت عملية التقدير من الإنجاز الفعلي للنفقات والإيرادات، وفي الجزائر نجد ضعف ملحوظ في تقريب بين التقديري والمنجز فعليا في الميزانية، وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

#### الجدول رقم (3-1): الإنحراف في الإيرادات والنفقات العمومية للفترة (2008-2016)

(الوحدة: مليار دج)

السنوات	الإيرادات			النفقات		
	التقديرات	الإنجازات	الإنحراف*	التقديرات	الإنجازات	الإنحراف+
2008	2.763,00	2.895,187	132.187	4.882,190	4.315,369	-566.821
2009	3.178,70	3.275,366	96.666	5.474,574	4.538,777	-935.797
2010	2.923,40	3.056,731	133.331	6.468,860	5.485,390	-983.470
2011	3.198,40	3.474,114	275.714	8.272,561	7.348,972	-923.589
2012	3.469,08	3.804,455	335.375	7.745,527	7.081,415	-664.112
2013	3.820,00	3.890,813	70.813	6.879,821	6.513,353	-366.468
2014	4.218,18	3.924,061	-294.119	7.656,166	6.975,794	-680.813
2015	4.952,70	4.563,796	-388.904	8.753,727	7.249,382	-1504.345
2016	4.747,43	5.026,131	278.701	7.984,180	6.358,166	-1626.014

\* الإنحراف = الإنجازات - التقديرات

+ الإنحراف = الإنجازات - التقديرات

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

**Source:** Elaborer par le chercheur selon:

-loi de règlement 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016.

من خلال الجدول نلاحظ وجود انحرافات كبيرة في الإيرادات والنفقات، أي وجود فجوة معتبرة بين المنجز الفعلي والتقديري، فمن ناحية الإيرادات نجد انحرافات موجبة ومتزايدة، وهذا ما يدل على ضعف التنبؤ في الإفصاح عن الإيرادات الواجب تحصيلها، وتحديد مدى إمكانيات وقدرات الدولة على تحصيل الإيرادات، إلا أنه خلال سنتي 2014 و2015 نجد أن الانحراف موجب ومبالغ معتبرة ما يدل على صعوبة تحصيل الإيرادات من قبل الهيئات المكلفة بالتحصيل، وبالتالي عدم التنبؤ الجيد للإيرادات المقدر والمحصلة يحد من فعالية تنفيذ الميزانية العامة من ناحية الإيرادات.

ومن جانب النفقات فهناك انحرافات سالبة وكبيرة، وخاصة خلال سنتي 2015 و2016 نجد وبالرغم من الإرتفاع المتزايد للنفقات المنجزة إلا أنها أقل بكثير من النفقات التقديرية، وهذا ما يدل أن هناك ضعف في تقدير الاعتمادات المخصصة للإنفاق من جهة، وضعف متابعة ومراقبة تنفيذ النفقات من جهة أخرى، وعلى هذا الأساس يتضح أنه لا توجد آليات وأساليب فعالة تمكن من تحديد الأهداف المسطرة بدقة وفقا للموارد المتاحة للدولة، والتي تساعد على تحقيق الأهداف بكفاءة وفعالية وكذا التقليل من حجم الانحرافات قدر الإمكان.

### 2- ضعف مساهمة الموارد العادية في تغطية النفقات العمومية:

تعاني الموازنة العامة للدولة من اختلالات بنيوية من حيث نسبة مساهمة الموارد العادية في تغطية النفقات العمومية، حيث تشير التقارير التقييمية الأخيرة لمجلس المحاسبة لقانون تسوية ميزانية، أنه عرفت النفقات العمومية خلال السنوات الأخيرة نموا كبيرا نتيجة السياسة الموازناتية والمالية المنتهجة من قبل الدولة والقائمة على التطور الاقتصادي والاجتماعي. وأمام هذه الوضعية أجريت إصلاحات عديدة، لاسيما في إطار النظام الجبائي الذي يرمي إلى تحسين التحصيلات وضمان قبل كل شيء تغطية نفقات التسيير عن طريق الموارد العادية. إلا أنه لم يتم بلوغ هذا الهدف مثلما تبينه الوضعية الآتية:

### الجدول رقم (3-2): نسبة تغطية النفقات العمومية بالنسبة للفترة ما بين (2008-2016).

(الوحدة: مليار دج)

التعيين	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
الموارد العادية (1)	1.179,787	1.348,367	1.555,032	1.944,714	2.285,415	2.274,914	3.312.346	2.840,856	3.343,581
نفقات التسيير (2)	2.290,370	2.255,126	2.736,187	3.945,128	4.691,343	4.156,353	4.430,249	4.660,360	4.326,908
نفقات التجهيز (3)	2.024,999	2.283,652	2.749,203	3.403,844	2.390,073	2.356,671	2.545,544	2.589,023	2.031,257
مجموع النفقات (4)	4.315,369	4.538,778	5.485,390	7.384,972	7.081,416	6.513,024	6.975,793	7.249,383	6.358,165
(2)/(1) %	51.51%	59.79%	56.83%	49.29%	48.72%	54.73%	52.96%	60.96%	77.27%
(3)/(1) %	58.26%	59.04%	56.56%	57.13%	95.62%	96.53%	92.17%	109.73%	164.61%
(4)/(1) %	27.34%	29.71%	28.35%	26.33%	32.27%	34.93%	33.64%	39.19%	52.59%

**Source:** Elaborer par le chercheur selon:

-loi de règlement 2016,2015,2014.

-Cour des comptes, Rapport d'appréciation de la cour des comptes sur l'avant-projet de loi portant règlement budgétaire de l'exercice 2013, 2016, p:15.

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

تبين بوضوح عدم القدرة على تغطية النفقات بالموارد العادية رغم نموها الدائم (من 2008 إلى 2012)، حيث تراجع سنة 2013 بـ 10,501 مليار دج مقارنة بالسنة السابقة، ثم نلاحظ أنها لتتزايد بشكل الدائم إلى غاية 2016، وكانت أحسن النسب في التغطية قد سجلت سنة 2016 حيث قدرت على التوالي بـ 52,59% و 164,61% و 77,27% مقارنة بالنفقات الإجمالية و نفقات التجهيز و نفقات التسيير، إلا أن معدل تغطية نفقات التسيير لسنة 2016 ارتفع إلى 77,27% مقارنة بالسنوات السابقة، نتج هذا التحسن عن ارتفاع الموارد العادية المنجزة خلال سنة 2016 مقارنة بالسنوات السابقة، وكذا الانخفاض في نفقات التسيير التي تراجعت بـ (-333,452 مليار دج) مقارنة بالسنة السابقة 2015.

إن الأسباب التي أدت إلى هذه الوضعية متعددة وتتمركز أساسا حول الصعوبات التي تلاقيها الإدارة الجبائية في مواجهة ظاهرتي الغش والتهرب الجبائي وانتشار السوق الموازية وتضاعف المزايا الجبائية التي تمنحها الدولة لتشجيع الاستثمار وخلق مناصب العمل بينما النتائج غالبا ما تكون غير مرئية أو أقل بكثير من التوقعات. وفي السياق نفسه، فإن استمرار وجود مناخ استثماري قليل الجاذبية إضافة إلى مشاكل العقار الصناعي أثرت أيضا على النمو الاقتصادي وتطوير القطاع خارج المحروقات.<sup>1</sup>

### 3- اللجوء المفرط إلى تمديد تواريخ اقفال الالتزامات ودفع النفقات:

إن اللجوء إلى تمديد تواريخ اقفال الالتزامات ودفع النفقات المنصوص عليه بصفة استثنائية في حالة الضرورة المبررة قانونا بموجب الفقرة 2 من المادة 16 من المرسوم التنفيذي 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992، المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 09-374 المؤرخ في 16 نوفمبر 2009، أصبح ممارسة سائدة في السنوات الأخيرة.

تتضح هذه الممارسات من خلال تركيز النفقات مع نهاية السنة وأهمية الاستهلاكات المنجزة خلال الفترة التكميلية، وبالفعل كشف تحليل تنفيذ النفقات من طرف مختلف الوزارات عن الحجم الهام من النفقات المنجزة خلال الشهر الأخير من السنة بمعدلات تتراوح بين 45% و 75%، وتعتبر النفقات التي سُددت خلال الفترة التكميلية بعنوان سنة 2016 كبيرة و تمثل:

- بالنسبة لنفقات التسيير: 111.264.548.200,63 دج ما يعادل 2,57% من إجمالي نفقات التسيير؛

- بالنسبة لنفقات التجهيز، CAS: 25, 204.049.479.624 دج ما يعادل 10% من إجمالي نفقات التسيير.

هذه الممارسات المتكررة والمخالفة لأحكام المادة 16 من المرسوم التنفيذي 92-414 السابق الذكر، والتعليم رقم 3 المؤرخة في 29 جويلية 2013 الصادرة عن وزارة المالية المتعلقة بتسيير ميزانية الدولة، والتي تنص على أن تسارع مستوى تنفيذ النفقات عند نهاية السنة يثقل ويعيق عمل هيئات الرقابة المالية والمحاسبية ويضعها بصفة مفاجئة في صعوبات حقيقية من أجل احترام آجال فحص الملفات الخاضعة للتأشيرة.

1 - Cour des comptes, Rapport d'appréciation de la cour des comptes sur l'avant-projet de loi portant règlement budgétaire de l'exercice 2013, 2016, p:15.

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

بالإضافة إلى ذلك فإن بعض الوزارات قامت بتحميل بعض النفقات التي تمثل ديون مترتبة على الدولة لسنوات سابقة على عاتق ميزانية 2016 على غرار وزارات (الداخلية والجماعات المحلية، التجارة، المالية، الإتصال، ومصالح الوزير الأول)، هذا ما يعد حرقاً لمبدأ سنوية الميزانية.<sup>1</sup>

### 4- عدم احترام مبدأ التخصيص الميزانياتي و مبدأ الترخيص:

حدد القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية، لاسيما المادة 20 منه الإطار التنظيمي لتسيير الاعتمادات المفتوحة، الموزعة والمخصصة لكل باب طبقاً للمدونة المحددة عن طريق التنظيم، والتي تسمح بتسهيل عملية رقابة تنفيذ الميزانية. في هذا السياق، لاحظ مجلس المحاسبة على إثر رقابة الملفات المتعلقة بالقضايا القانونية المسجلة خلال السنوات الثلاث الأخيرة في وزارة النقل، حيث قامت الإدارة المركزية بالتكفل بالأعباء القضائية للهيئات تحت الوصاية على غرار ميتر الجزائر والوكالة الوطنية للدراسات ومتابعة إنجاز استثمارات السكك الحديدية، وقد قامت وزارة الإتصال بدفع نفقات مختلفة تخص سلطة الضبط في مجال السمع البصري، بما فيها تكاليف الهاتف الثابت وتذاكر الطيران، والتي تعتبر نفقة أجنبية عن ميزانية الوزارة.<sup>2</sup>

سمحت أحكام المادة 67 من قانون المالية لسنة 2016 بإدخال تعديلات على الاعتمادات المصادق عليها بموجب قانون المالية في حالة اختلال التوازنات الكبرى، حيث تنص هذه الأخيرة: «... يمكن إتخاذ مراسيم التسوية خلال السنة، بناء على تقرير الوزير المكلف بالمالية من أجل التكفل عن طريق تجميد أو إلغاء الاعتمادات الموجهة لتغطية النفقات، بوضعية التسوية الضرورية في حالة خلل التوازنات العامة. يقدم الوزير المكلف بالمالية عرضاً شاملاً كل نهاية سنة مالية، حول عمليات التسوية إلى لجنة المالية والميزانية للمجلس الشعبي الوطني». غير أن تطبيق هذا التدبير، الذي يهدف إلى ترشيد النفقات عن طريق اقتصاد الاعتمادات، بالإضافة إلى استثنائه لمبدأ سيادة الترخيص البرلماني لاعتمادات الميزانية ومبدأ الشفافية، تميز بعدم التوافق في احترام شروط تنفيذه، إضافة إلى ذلك فإن، تراخيص الميزانية الصادرة عن طريق قانون المالية، والموزعة بموجب مرسوم تنفيذي، في حين أن إجراء التعديلات عليها يتم وفق رسائل صادرة من المدير العام للميزانية وتعليمة صادرة من الوزير الأول، كما تجرى هذه التعديلات في غياب تحليل ودراسة للعواقب الممكن أن تنجم عن ذلك ودون مشاوره الهيئات المعنية بهذه التراخيص وأثبت في الأخير نقص فحواها من منظور الشفافية والاندماجية المالية.

### 5- مستوى الإفصاح لوثائق الميزانية العامة وللمعلومات المتاحة من خلال نظام المحاسبة العمومية:

يقوم مسح الموازنة المفتوحة بتقييم ثلاث مكونات لنظام المحاسبة على الموازنة: إتاحة معلومات الموازنة العامة؛ وتوفير فرص لمشاركة العامة في عملية الموازنة؛ ودور فعالية أجهزة الرقابة الرسمية، بما في ذلك السلطة التشريعية وجهاز الرقابة الأعلى. واعتماداً على المعايير الدولية المقبولة دولياً والتي تم تطويرها من منظمات متعددة الأطراف، يستخدم مسح الموازنة المفتوحة 109 مؤشر لقياس شفافية الموازنة. يتم استخدام هذه المؤشرات لتقييم ما إذا كانت الحكومة المركزية تتيح للعامة ثمانية وثائق موازنة رئيسية عبر الإنترنت في الوقت المناسب وما إذا كانت البيانات التي ترد في هذه الوثائق شاملة ومفيدة.

1 - Cour des comptes, Rapport d'appréciation de la cour des comptes sur l'avant-projet de loi portant règlement budgétaire de l'exercice 2016, 2019, pp:65-66.

2 - Ibid, pp: 66-67.

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

وفي الجزائر، المعلومات التي يقدمها النظام المحاسبي حول وضعية الميزانية العامة للدولة تمتاز بنقص الشفافية والإفصاح المحاسبي وهذا ما يوضحه مؤشر شفافية الموازنة العامة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (3-3): تطور مؤشر الموازنة المفتوحة في الجزائر للفترة (2008-2017):

السنوات	2008	2010	2012	2015	2017
المؤشر	2	1	13	19	3
الرتبة	85/79	94/84	100/82	102/86	115/103

Source: Etaborer par le chercheur selon: <https://www.internationalbudget.org/open-budget-survey/results-by-country/country-info/?country=dz>, consulter le: 26/12/2018

نلاحظ من خلال هذا الجدول أن الجزائر تحتل المراتب الأخيرة في الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالموازنة العامة للدولة، ونجد أن قيمة كل المؤشرات المتحصل عليها خلال الفترة (2008-2017) لا تتعدى الدرجة 20 (وحسب سلم قراءة مؤشر الميزانية المفتوحة [0-20] المعلومات نادرة أو لا توجد معلومات)، ويظهر هذا النقص في نوعية المعلومات التي تعرضها من خلال دراسة القوائم المالية التي يقدمها نظام المحاسبة العمومية، وتوضح ضعف الشفافية في عرض المعلومات. والسبب في ضعف شفافية الموازنة العامة يرجع إلى ضعف الإفصاح عن المعلومات كون أن مخرجات نظام المحاسبة العمومية والتي تركز فقط على الحساب الختامي لا يمكنها أن تقدم معلومات شاملة وشفافة نتيجة استخدام تقنيات محاسبية تقليدية، كما أن التأخر الكبير في عرض المعلومات في وقتها وهذا ما يجد من شفافية نظام الموازنة العامة في الجزائر، بالإضافة إلى عدم مشاركة المواطن في إعداد ومتابعة ومراقبة تنفيذ الموازنة يجعل من هذه المعلومات أنها غير كافية.

الجدول رقم (3-4): مدى إتاحة الوثائق الثمانية للموازنة العامة في الجزائر للفترة (2008-2017):

الوثيقة	2008	2010	2012	2015	2017
البيان التمهيدي للموازنة					
مقترح الموازنة للسلطة التنفيذية					
الموازنة المقررة					
موازنة المواطنين					
التقارير الدورية					
المراجعة نصف السنوية					
تقرير نهاية السنة					
تقرير المراجعة					

متاحة للجمهور لم يتم إنتاجها

تم النشر في توقيت متأخر أو لم يتم إنتاجها عبر الانترنت أو تم إنتاجها للأغراض الداخلية فقط.

Source: Etaborer par le chercheur selon: <https://www.internationalbudget.org/open-budget-survey/results-by-country/country-info/?country=dz>, consulter le: 26/12/2018

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

ومن خلال معطيات الجدولين السابقين تعد درجة الجزائر المقدرة بنحو 3 في مؤشر الموازنة المفتوحة لعام 2017 أقل من درجتها لعام 2015 التي قدرت بـ 19، لذا نجد أن منذ 2015، قامت الجزائر بتقليل إتاحة معلومات المتعلقة الموازنة عن طريق ما يلي:

- إنتاج مقترح الموازنة للسلطة التنفيذية لأغراض الاستخدام الداخلي فقط.
- عدم إنتاج التقارير الدورية
- عدم توفير البيان التمهيدي للموازنة للجمهور.
- إنتاج المراجعة نصف السنوية والتقرير السنوي وتقرير المراجعة، ولكن لم تتم إتاحة هذه الوثائق للجمهور.
- عدم إنتاج موازنة المواطنين.

يرجع تدهور مؤشر الموازنة المفتوحة في الجزائر إلى قصور نظام المحاسبة العمومية الذي يؤدي إلى إنتاج بيانات مالية تفتقد لخصائص الجودة المطلوبة، ولا تلي كافة احتياجات مستخدمي التقارير المالية الحكومية، الأمر الذي أفقد النظام دوره المفترض في توفير المعلومات التي تساعد مستخدميها في عرض الإفصاح الكامل عن نتائج الأداء الحكومي وتحقيق المساءلة عن الأداء.<sup>1</sup>

### المطلب الرابع: تشخيص حسابات التخصيص الخاص في الجزائر

وفق ما تنص عليه القوانين والتشريعات التي تنظم إطار المالية العامة في الجزائر، تتشكل النظام الموازني من ثلاث محاور أساسية تتمثل في كل من الميزانية العامة للدولة تعتبر نواة هذا النظام، ومحورين ثانويين يتعلقان بكل من الميزنات الملحقه والحسابات الخاصة للخرينة، ويمكن القول أنهما: الموارد التي تدار بشكل مباشر وغير مباشر من قبل فروع إدارية تابعة للحكومة خارج أطر العمليات العادية للموازنة العامة، ويمكن أن تكون حسابات فُصلت عن الموازنة لتنفيذ نشاطات معينة. وتشمل أيضا الإيرادات التي أقرت خارج عمليات الموازنة وبعض النفقات المؤداة من قبل الخزينة العمومية، البنك المركزي، أو أي هيئة لديها السلطة على المال العام.<sup>2</sup> ومن هنا تولدت أهميته تشخيص واقع حسابات التخصيص الخاص التي تمثل الجزء الأكبر من حسابات الخاصة للخرينة حسب ما أثبتته الممارسة الحالية والتي أعطت الأولوية لهذه الحسابات كوسيلة لتحقيق الأهداف في مختلف القطاعات

#### 1- المضمون القانوني لحسابات التخصيص الخاص في الجزائر:

حسابات التخصيص الخاص تمثل الجزء الأكبر من حسابات الخاصة للخرينة، حيث يخضع تنفيذها للإطار القانوني والذي مر بعدة محطات أهمها:

1- شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص: 178.

<sup>2</sup> – Christime Wong, Extra budgetary funds, World Bank, 1999, p:02.

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

**1-1- قانون المالية 1966:** يمثل أول قانون مالية الذي نظم في مرحلة أولى الإطار القانوني المؤقت لحسابات التخصيص الخاص للخزينة، حيث حدد الأصناف التي يمكن أن تشملها تقنية الحسابات الخاصة في أربعة أصناف هي: الحسابات المقيدة على وجه التخصيص، حسابات التجارة، حسابات القروض، حسابات التسيقات.<sup>2</sup> وفي هذا السياق، جاءت المادة 7 مكرر 4 من نفس القانون بإقرار القفل النهائي لجميع الحسابات الخاصة المفتوحة في كتابات الخزينة بحلول 31 ديسمبر 1966، وترحل أرصدة هذه الحسابات إلى حساب النتائج من خلال حساب خاص مرتبط بها، ليرخص فتحها في قانون المالية الموالي (1967)، وحسب المادة 8 من ذات القانون أعطت للوزير لمكلف بالمالية صلاحية تحديد قائمة الحسابات الخاصة وفقا للصيغة الجديدة لقانون المالية.

**1-2- قانون المالية 1983:** الذي حدد أولى قواعد سير الحسابات الخاصة للخزينة بصفة عامة وحسابات التخصيص الخاص بصفة خاصة، ويعتبر القانون الوحيد الذي تضمن حصرا لهذع الحسابات من خلال اعطاء قائمة للحسابات التي تم غلقها والتي لازال يتعامل بها، كما تم من خلاله إقرار أن يرحل رصيد كل حساب خاص من سنة إلى سنة أخرى ما لم ينص على أحكام مخالفة في قانون المالية.<sup>3</sup>

**1-3- القانون رقم 84-17:** المتعلقة بقوانين المالية السالف الذكر، والذي جاء لتعزيز واستكمال القواعد المنصوص عليها في القانون رقم 82-14 المؤرخ في 30 ديسمبر 1982، حيث نجد المادتين 56 و 57 تحدد نطاق تدخل حسابات التخصيص والقواعد الخاصة التي تنطبق عليها.

**1-4- قانون المالية 2000:** الذي ركز ومن خلال المادة 89 التي حددت إطار قانوني جديد يركز على ضرورة إرفاق حسابات التخصيص الخاص ببرنامج معد من طرف الأمرين المعنيين، تحدد فيه الأهداف المسطرة وكذلك آجال الإنجاز، ويتم فيه تحديد نفقات وإيرادات هذه الحسابات بموجب مدونة وتزود بنظام للمتابعة والتقييم.<sup>1</sup>

### 1-5- التوضيح القانوني لحسابات التخصيص الخاص:

لم يعط المشرع الجزائري تعريفا واضحا ودقيقا لهذه الحسابات، إلا وأنه ومن خلال التفحص للنصوص المشار إليها أعلاه نجد أن الجوانب التوضيحية سواء القانونية والمحاسبية لحسابات التخصيص الخاص تتلخص في القانون 84-17 حيث حددت المادة 56 من ذات القانون نطاق العمليات المتعلقة بحسابات التخصيص الخاص على النحو التالي: « تدرج في حسابات التخصيص الخاص، العمليات الممولة بواسطة الموارد الخاصة على إثر إصدار حكم في قانون المالية. ويمكن أن تتم موارد حساب التخصيص الخاص بحصة مسجلة في الميزانية العامة للدولة ضمن الحدود المبينة في قانون المالية. » والمعنى الذي تضمنته الفقرة 02 من المادة 56، أنه بالإمكان تمويل حسابات التخصيص الخاص بمخصص مسجلة في الميزانية العامة بترخيص من قانون المالية، وبالتالي فهي تشكل استثناء لمبدأ الشمولية في إعداد الميزانية العامة للدولة، وأظهر واقع الممارسة الموازناتية بأن الحصة الكبرى في تمويل هذه الحسابات هي من الميزانية العامة للدولة. وطبقا لأحكام المادة 89 من قانون

<sup>2</sup> - الأمر 65-320 المؤرخ 31 ديسمبر 1965، المتضمن قانون المالية لسنة 1966، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 04.

<sup>3</sup> - القانون 82-14 المؤرخ 30 ديسمبر 1982، المتضمن قانون المالية لسنة 1983، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 57.

<sup>1</sup> - القانون 99-11 المؤرخ 23 ديسمبر 1999، المتضمن قانون المالية لسنة 2000، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 04.

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

المالية 2000 السابق الذكر، المعدل والمتمم، تكون حسابات التخصيص الخاص موضوع برنامج عمل معد من طرف الآمرين بالصرف المعنيين تحدد فيه بالنسبة لكل حساب الأهداف المسطرة وكذا آجال الإنجاز. كما تحدد نفقاتها وإيراداتها بموجب مدونة وتزود بنظام للمتابعة والتقييم.

كما أنه وحسب المادة 132 من القانون 93-01: « لا ينبغي أن تتجاوز مجموع النفقات مجموع الإيرادات في حساب التخصيص الخاص باستثناء ما قدر مسبقا من طرف قانون المالية، وفي حدود المبلغ المسموح به. »<sup>2</sup>

**2- طبيعة وخصائص القواعد المحاسبية لسير حسابات التخصيص الخاص:**

في الحالة التي يسجل فيها حساب التخصيص الخاص حالة من عدم التوازن في نهاية السنة المالية، فإنه يعالج حسب المادة 57 من القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية: «تكون الفوارق الملحوظة عند نهاية السنة المالية بين الموارد والنفقات في حساب التخصيص الخاص، موضوع نقل جديد في نفس هذا الحساب بالنسبة للسنة المالية التالية. إذا حصل خلال السنة وأن تجاوزت الإيرادات التقديرات، يمكن رفع الاعتمادات في حدود هذا الفائض في الإيرادات طبقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما. أما إذا كانت الإيرادات أدنى من التقديرات، يمكن الترخيص بفتح مكشوف ضمن الحدود المنصوص عليها في قانون المالية وحسب الكيفيات المحددة عن طريق التنظيم. »

بهذا تكون المادة 57 قد تناولت ثلاث جوانب محاسبية جوهرية تعكس أهمية عمل حسابات التخصيص الخاص وتبين مرونتها في الممارسة الموازناتية، وتمثل هذه الجوانب فيما يلي:<sup>3</sup>

**1-2- نقل الاعتمادات من سنة إلى أخرى:** خلافا للميزانية العامة، فإن اعتمادات حسابات التخصيص الخاص لا تسقط عند غلق السنة المالية، حيث يتم نقلها من سنة لأخرى، هذا النقل لا يشمل فقط الرصيد المتبقي بل يشمل أيضا من حيث الممارسة الموازناتية الترخيصات بالنفقات التي لم يتم تنفيذها، وهو ما يجعل حسابات التخصيص الخاص تكون موضعا لنفقات متراكمة تنتقل من سنة لأخرى، وهذا الانتقال يكون بموجب مقرر بسيط يصدره وزير المالية، وتنقل الاعتمادات كاملة بالإضافة إلى اعتمادات السنة الموالية، وهذا يعبر عن تجاوز مبدأ الترخيص الذي بموجبه يرخص البرلمان بفتح اعتمادات دفع تتعلق فقط بالسنة المدنية التي قرُر لها قانون المالية..

**2-2- رفع الاعتمادات:** يمكن أن ترفع حسابات التخصيص الخاص خلال السنة المالية توازنا مع إعادة تقييم الإيرادات المخصصة، حسب الفقرة الثانية من المادة 75 التي سبق ذكرها تنص على: (... إذا حصل خلال السنة وأن تجاوزت الإيرادات التقديرات، يمكن رفع الاعتمادات في حدود هذا الفائض في الإيرادات طبقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما...)، هذه الخاصية تتعلق فقط بحسابات التخصيص الخاص إذ أن الأصناف الأخرى للحسابات الخاصة للتخزين لا يمكن رفع الاعتمادات المتعلقة بها، إن الآلية التي جاءت بها هذه المادة تكرر المرونة في تسيير حسابات التخصيص الخاص، إذ يُسمح بتعديل مبلغ النفقات المقررة والمرخصة للسنة إلى المبلغ المحصل فعليا في إيراد كل حساب تخصيص خاص خلال السنة.

<sup>2</sup> - القانون 93-01 المؤرخ 19 جانفي 1993، المتضمن قانون المالية لسنة 1993، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 04، المادة 132.

<sup>3</sup> - نادية مغني، مرجع سبق ذكره، ص ص: 124 - 126. بالتصرف.

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

**2-3- الترخيص بفتح مكشوف:** إن الحرص على جعل حسابات التخصيص الخاص تنفذ بصفة متوازنة جعل المشرع يدرج امكانية الترخيص بفتح مكشوف في الفقرة الثالثة من المادة 57 التي سبق ذكرها تنص على: «... أما إذا كانت الإيرادات أدنى من التقديرات، يمكن الترخيص بفتح مكشوف ضمن الحدود المنصوص عليها في قانون المالية وحسب الكيفيات المحددة عن طريق التنظيم.»، ومثلما هو واضح من نص الفقرة فإن المشرع لم يحدد شروط فتح المكشوف بل اكتفى فقط بشرط أن تكون الإيرادات أدنى من النفقات وترك الأمر لتقدير السلطات العمومية، وهذا إلى غاية صدور القانون رقم 90-36 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 أين نصت المادة 147 منه على « لا يمكن أن يتم التسيير على المكشوف إلا بخصوص حسابات التخصيص الخاص للخزينة التي يتقرر رصد لفائدها تخصيصات في الميزانية ضمن الباب الخاص بإيراداتها. تدفع الأرصدة المينة في حسابات التخصيص الخاص المشار إليها في الفقرة أعلاه في أجل أقصاه نهاية كل سنة مالية بواسطة تخصيص في الميزانية.»، وبالتالي حددت هذه المادة حكمين للتخصيص بفتح مكشوف لحسابات التخصيص الخاص، الأول يتعلق بتحديد الحسابات التي يمكن أن تسيير على المكشوف، أما الثاني يتعلق بالآليات المطبقة على الأرصدة المدينة للحسابات المعنية.

### 3- التشخيص الإحصائي والمحاسبي للتطورات الحاصلة لحسابات التخصيص الخاص:

عرفت حسابات التخصيص الخاص تطورا على المستوى الكمي والنوعي لها، كما عرفت قوانين المالية المتتابة محاولات لتحديد الإطار القانوني والميزانياتي لهذه الحسابات.

**3-1- تطور عدد حسابات التخصيص الخاص 1967-2016:** أصبحت قوانين المالية في السنوات الأخيرة مثقلة بالإجراءات المتعلقة بحسابات التخصيص الخاص، وذلك نظرا لكثرة الحسابات المفتوحة والمتعلقة بمختلف المجالات، واللجوء المفرط لفتح هذه الحسابات التي تتميز بالمرونة في تطبيقها، يعبر عن عدم فاعلية الآليات والقواعد التي تحكم الميزانية العامة، والجدول الموالي يوضح تطور عدد حسابات التخصيص الخاص في الجزائر للفترة (1967-2016).

### الجدول (2-5): تطور عدد حسابات التخصيص الخاص في الجزائر للفترة (1967-2016).

السنة	1976	1975	1974	1973	1972	1971	1970	1969	1968	1967
عدد الحسابات	28	29	28	28	26	24	22	21	18	20
السنة	1986	1985	1984	1983	1982	1981	1980	1979	1978	1977
عدد الحسابات	20	21	21	23	26	28	27	27	28	28
السنة	1996	1995	1994	1993	1992	1991	1990	1989	1988	1987
عدد الحسابات	49	44	41	35	31	33	24	24	23	20
السنة	2006	2005	2004	2003	2002	2001	2000	1999	1998	1997
عدد الحسابات	67	64	59	57	59	57	59	59	54	48
السنة	2016	2015	2014	2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007
عدد الحسابات	57	69	68	71	74	75	73	70	69	66

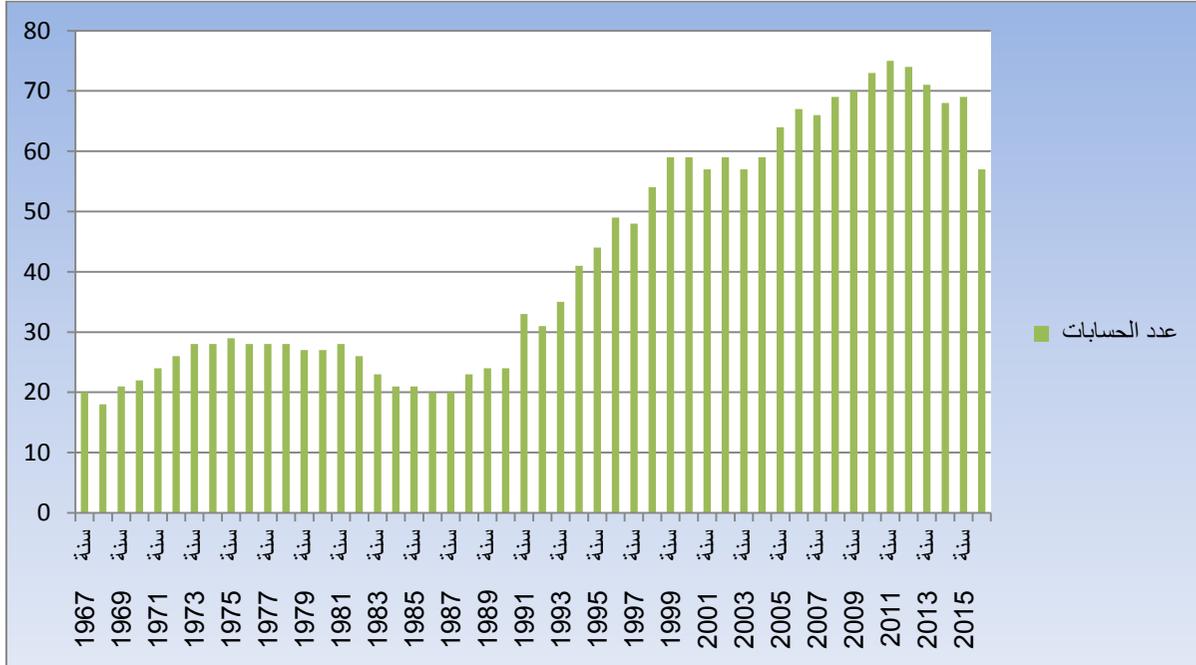
Source: Elaborer par le chercheur selon:

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

- Mohamed Larbi GHANEM, Diagnostic des comptes spéciaux du trésor, Travaux de la Journée Parlementaire sous le thème : Les comptes d'affectation spéciale du trésor, Alger, 2015, p 37.  
-Cour des comptes, Rapport d'appréciation de la cour des comptes sur l'avant-projet de loi portant règlement budgétaire de l'exercice 2016, op cit, p:154.

وللايضاح أكثر يمكن تأويل معطيات الجدول أعلاه إلى شكل بياني لتبسيط للتطورات الحاصلة خلال الفترة المذكورة.

الشكل رقم (3-1): تطور عدد حسابات التخصيص الخاص للفترة (1967-2016)



المصدر: من إعداد الباحث بناء على معطيات الجدول رقم (3-6)

الملاحظ من خلال البيانات السابقة، أن التزايد المستمر لعدد حسابات التخصيص الخاص يفسر لأسباب عديدة منها، بقاء البعض من هذه الحسابات دون برنامج انفاق، وحسابات أخرى تستمر في العمل في غياب برنامج عمل تحدد فيه الأهداف المسطرة وآجال الإنجاز وجهاز للمتابعة والتقييم، ضف على ذلك بطء في إنجاز البرامج المقررة والأعمال المسطرة من قبل الحكومة، بالإضافة إلى وجود بعض الحسابات ذات الطبيعة المشتركة في مجال تدخلها، وبتوء وضع النصوص التطبيقية لبعض منها، وأغلب هذه النقاط قد كان أوردها مجلس المحاسب في التقارير التقييمية المتعلقة بظروف تنفيذ قوانين المالية، ما دفع لجنة المالية والميزانية منذ 2010 للتركيز وفي كل مرة في توصياتها المدونة في تقاريرها حول المشاريع المالية ومشاريع تسوية الميزانية على تطهير الحسابات الخاصة للخزينة، وبالأخص حسابات التخصيص الخاص التي تمثل الجزء الأكبر منها، ولقد لقيت هذه المطالب تجاوبا كبيرا من طرف الحكومة، حيث تضمنت قوانين المالية للسنوات من 2012 إلى 2016 تدابير تتعلق بتطهير الحسابات الخاصة، من خلال تجميع بعض حسابات التخصيص الخاص ذات الطبيعة المشتركة، وغلق حسابات أخرى، وإدراج البعض الآخر ضمن الميزانية العامة للدولة.

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

### 2-2- مقارنة التمويل الممنوح لحسابات التخصيص الخاص من تخصيصات الميزانية العامة:

القاعدة الأساسية في حسابات التخصيص هي ان تمويلها يكون من موارد لها علاقة بمجالات انفاقها، لكن وفي الجزائر نلاحظ تعدد في مصادر التمويل ، ويتجلى هذا من خلال المقارنة بين التخصيصات الممنوحة لحسابات التخصيص الخاص، بين سنوات من 2013 إلى 2016 حسب مصادر التمويل تبدو من تحليل الجدول التالي:

الجدول رقم (3-6): يوضح تمويل حسابات التخصيص الخاص من تخصيصات الميزانية لفترة (2013-2016)

(الوحدة: مليار دج)

السنوات	موارد 2013	البنية %	موارد 2014	البنية %	موارد 2015	البنية %	موارد 2016	البنية %
حسابات التخصيص الخاص الممولة من اعتمادات ميزانية التسيير	204.403	3.82	268.744	5.03	219.384	5.64	55.146	2.18
حسابات التخصيص الخاص الممولة من اعتمادات ميزانية التجهيز	710.249	13.27	608.227	11.38	339.224	8.73	390.438	15.44
المجموع الفرعي (1)	914.652	17.08	876.971	16.41	558.608	14.37	445.584	17.62
صندوق ضبط الإيرادات (2)	2062.231	38.52	1810.625	33.87	552.192	14.21	98.55	3.9
المجموع الفرعي (3) = 2-1	2976.883	55.61	2687.596	50.28	1110.8	28.58	544.134	21.51
حسابات التخصيص الخاص " برامج " الممولة من اعتمادات التجهيز (4)	1906.042	35.6	2366.339	44.27	2253.265	57.97	1677.135	66.31
المجموع 3+4 = (5)	4882.925	91.21	5053.935	94.55	3364.065	86.54	2221.269	87.82
تمويل من موارد خاصة بحسابات التخصيص الخاص (6)	470.582	8.79	291.598	5.45	523.088	13.46	307.988	12.18
المجموع العام (5+6)	5353.507	100	5345.533	100	1887.153	100	2529.257	100

Source: Cour des comptes, Rapport d'appréciation de la cour des comptes sur l'avant-projet de loi portant règlement budgétaire de l'exercice 2016, op cit, p:159.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أنه تم اللجوء إلا ثلاث مصادر لتمويل حسابات التخصيص الخاص وهي:

- عن طريق تخصيصات الميزانية العامة للدولة (التسيير والتجهيز خارج حسابات البرامج): والتي تمثل نسبة 17.62% من الإيرادات الإجمالية لحسابات التخصيص الخاص لسنة 2016 (445.584 مليار دج) مقابل 14.37% سنة 2015 (558.608 مليار دج) و 16.41% سنة 2014 (876.971 مليار دج) و 17.08% سنة 2013 (914.652 مليار دج). حيث سُجل تراجع تدريجي للتخصيصات من ميزانية التسيير والتي انخفضت إلى 55.146 مليار دج مقابل 219.384 مليار دج سنة 2015، حيث استفادت بعض الحسابات من تخصيصات تقل عن تلك الممنوحة سنة 2015، وبالنسبة للتخصيصات من ميزانية التجهيز لحسابات التخصيص الخاص خارج حسابات البرامج، فقد سجلت ارتفاعا بنسبة 15.10% (51.214 مليار دج) سنة 2016، والتي كانت منخفضة بـ 44.23% سنة 2015 مقارنة بسنة 2014 (أي - 269.003 مليار دج).

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

- الموارد الخاصة لحسابات التخصيص الخاص (خارج حسابات البرامج): تم التمويل بحصة 12.18% (307.988 مليار دج) بانخفاض يقدر بـ 215.100 مليار دج بالمقارنة مع سنة 2015 والتي قُدرت بـ 523.088 مليار دج، والتي لا تزال أقل أهمية مقارنة مع تمويل الدولة ( 2221.269 مليار دج، منها 1677.135 مليار دج لصالح برامج التجهيز).  
- صندوق ضبط الإيرادات والذي تقيده فوائض الجباية البترولية، تم التمويل بحصة 98.550 مليار دج ( 5.45% من المجموع الذي تم تحصيله سنة 2016 بقيمة 1806.645 مليار دج)، الذي عرف انخفاضا معتبرا مقارنة بسنة 2015 والتي قدرت حصته بـ 552.192 مليار دج.

### 3- مظاهر ضعف تسيير حسابات التخصيص الخاص:

في إطار المهام الرقابية لمجلس المحاسبة كشفت العمليات التفتيشية والرقابية عن العديد من التحفظات والملاحظات عن كيفية تسيير وإدارة حسابات التخصيص الخاص، وأهم هذه النقاط تتمثل في:<sup>1</sup>

- من الملاحظ أن إنشاء حسابات التخصيص الخاص تنقصه الصرامة وهو ما يفسره ازديادها، الأمر الذي صعب مهمة تسييرها ومتابعتها، فهذه الممارسة هي بمثابة خرق للقانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية، إذ أن إنشاء بعض الحسابات لم يتبعه وضع النصوص التطبيقية اللازمة، وهو ما يمثل اشكالية في كيفية عمل تلك الحسابات؛

- تنص المادة 50 من القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية، أن عمليات الحسابات الخاصة للتخزين، بما فيها حسابات التخصيص الخاص، تحدد وترخص وتنفذ وفقا لنفس شروط عمليات الميزانية العامة للدولة، غير أن قوانين المالية المتتالية قد تم إعدادها بانتهاج نفس الأخطاء المألوفة، كما أن التقدم المالي لها لا يشمل في الغالب التقديرات المالية بالأرقام لكل من الإيرادات والنفقات سواء بالنسبة لحسابات التخصيص الخاص أو للحسابات الخاصة الأخرى، وهذه الثغرة لا زالت تتصف بها قوانين المالية إلى يومنا هذا؛

- في مجال التمويل، غالبا ما لا تحترم المبادئ والقواعد المحددة في القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية والتي يجب أن تخضع لها تلك الحسابات. وفي هذا الصدد، تبين أن عددا كبيرا من الحسابات تمّول أساسا بواسطة تخصيصات الميزانية وليس بواسطة إيرادات خاصة؛

- نقص الصرامة في احترام قواعد الميزانية والمحاسبة العمومية، على الرغم من أهمية الصناديق التي تحوز عليها هذه الحسابات، فإن وتيرة وحجم العمليات التي تسجلها ومسك دفاترها غير مرضية وذلك للعديد من أوجه القصور التي كشفت عنها مجلس المحاسبة ورفعها إلى المسيرين العموميين المعنيين ولكن دون جدوى، كما أثرت هذه الحالة على موثوقية التسيير المحاسبي والمالي للميزانية العامة للدولة عموما وتسيير حسابات التخصيص الخاص؛

- يتجسد التوجه المتمثل في الخروج عن الإطار المكرس للميزانية في التحويل المفرط لأموال الميزانية نحو حسابات التخصيص الخاص، والتي يكون مصيرها سواء الاستعمال من دون عقلانية أو تجميدها الذي يضر حتما بالتخزين العمومية، كما وسجلت بعض حسابات التخصيص الخاص نفقات خارجة عن هدفها القانوني الذي أنشئت من أجلها؛

1- نادية مغني، مرجع سبق ذكره، ص ص: 132-134. بالتصرف

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

-كشفت عمليات التفتيش التي طالت بعض حسابات التخصيص الخاص (التي تملك صناديق هامة) عن عجز في مجال المراقبة الداخلية واحترام الإجراءات، وهو ما أدى إلى ضياع موارد الميزانية. كما لوحظ تضخم في عدد النصوص شبه التنظيمية خصوصا ( مذكرات وقرارات داخلية متناقضة أحيانا مع النصوص الأساسية)، وهو ما زاد من حدة سوء التحكم في التوجه النهائي للإ اعتمادات المقررة.

تحليل وعرض واقع نظام الموازنة العامة في الجزائر الذي يعتبر أداة أساسية يعتمد عليها نظام المحاسبة العمومية لجعل الممارسات المالية والمحاسبية أكثر فعالية ، أكد ومن خلال معظم النصوص القانونية والتنظيمات المعمول بها عدم مواكبتها لمتطلبات التسيير الفعال والعقلاني للمال العام، وإلى كثرة النصوص التنظيمية في شكل تعليمات وقرارات وغيرها، غالبا ما تتناقض فيما بينها، وأحيانا حتى مع النصوص القانونية الأساسية، وهذا ما يثبت أنه لا زال هذا النظام يعاني من الممارسة التقليدية للمحاسبة العمومية. كما أنه، ومن خلال تشخيص واقع الرقابة على الموازنة العامة لوحظ ازدواجية الرقابة غير المبررة على العمليات المالية، ما انعكس سلبا على كفاءة وفعالية العمليات المالية المنفذة. ومن جانب آخر، نجد التوجهات المفرطة نحو آلية استخدام حسابات التخصيص الخاص، جعلت قوانين المالية في السنوات الأخيرة مثقلة بالإجراءات المتعلقة بهذه الحسابات نظرا لما تتمتع به من المرونة، مما يدل على عدم فعالية الآليات والقواعد التي تحكم الموازنة العامة في الجزائر.

### المبحث الثالث: اصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر مع ضرورة تبني المعايير الدولية.

عرف نظام المحاسبة العمومية في الجزائر عدة إصلاحات منذ سنة 1995 نظرا للنقائص المسجلة على مستوى مدونة حسابات الخزينة حسب التعليمات العامة الصادرة سنة 1968<sup>1</sup> والتي لا زال يُعامل بها إلى سنة إتمام هذه الدراسة 2019، وعليه تم إعداد مخطط محاسبي للدولة وفق النموذج الفرنسي سنة 1995، لكن سرعان ما تم التخلي عليه لعدم تماثيه مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، ليتم إعداد مشروع محاسبي جديد سنة 2006 لتطوير وعصرنة النظام الموازناتي ، والذي لا يزال قيد الدراسة والتحضير والاختبار.

### المطلب الأول: أساسيات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

التوجهات الأساسية لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وكذا أساسيات تطبيق هذه المعايير يستدعي التركيز على النهج المتبع للتحويل نحو تطبيق المعايير وكذا الاعتبارات والترتيبات اللازمة لتطبيقها، لذا وحسب آخر الإصدارات إلى غاية سنة 2019 نجد أن عددها أصبح 42 معيارا، وتُعنى هذه المعايير بإصدار التقارير المالية وفقا لكل من الأساس النقدي وأساس الاستحقاق، جاءت شاملة لمعالجة كافة القضايا المحاسبية المتعلقة بالإفصاح والعرض اللذان يُشكلان قاعدة

1 – Ministère des Finances, Direction Générale de la Comptabilité, Instruction Générale N°16 du 12/10/1968 sur la Comptabilité du Trésor.

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

الإبلاغ المالي، حيث أُسْتُمِدَّتْ معظم معايير IPSAS من معايير التقارير المالية الدولية IFRS\* ، والجدول التالي يوضح معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام حسب آخر الإصدارات.

### الجدول رقم (3-7): معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وتاريخ نشرها

رقم المعيار	عنوان المعيار	تاريخ النشر
IPSAS 01	عرض البيانات المالية (منقح)	فيفري 2006
IPSAS 02	بيانات التدفق النقدي	ماي 2000
IPSAS 03	السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات والأخطاء المحاسبية (منقح)	ديسمبر 2000
IPSAS 04	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية (منقح)	أفريل 2008
IPSAS 05	تكلفة الاقتراض	ماي 2000
IPSAS 06	البيانات المالية الموحدة والمنفصلة (منقح)	ديسمبر 2006
IPSAS 07	الاستثمار في الشركات الزميلة (منقح)	ديسمبر 2006
IPSAS 08	اهتمامات في مشاريع مشتركة	ديسمبر 2006
IPSAS 09	الإيرادات من معاملات الصرف	جوان 2001
IPSAS 10	التقارير المالية في اقتصاديات التضخم الجامح	جوان 2001
IPSAS 11	عقود الإنشاءات	جوان 2001
IPSAS 12	المخزون (منقح)	ديسمبر 2006
IPSAS 13	عقود الإيجار	ديسمبر 2006
IPSAS 14	الأحداث بعد تاريخ إعداد التقرير (منقح)	ديسمبر 2006
IPSAS 15	الأدوات المالية: الإفصاح والعرض	ديسمبر 2001
IPSAS 16	الاستثمار العقاري (منقح)	ديسمبر 2006
IPSAS 17	الممتلكات، الآلات والمعدات (منقح)	ديسمبر 2006
IPSAS 18	تقارير حول القطاعات	جوان 2002
IPSAS 19	المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة	أكتوبر 2002
IPSAS 20	الإفصاحات الأطراف ذات العلاقة	أكتوبر 2002
IPSAS 21	انخفاض قيمة الأصول غير المدرة للنقد	ديسمبر 2004
IPSAS 22	الكشف عن المعلومات حول قطاع الإدارة العامة	ديسمبر 2006
IPSAS 23	إيرادات المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)	ديسمبر 2006
IPSAS 24	عرض معلومات الميزانية في البيانات المالية	ديسمبر 2006
IPSAS 25	استحقاقات (منافع) الموظفين	فيفري 2008
IPSAS 26	انخفاض قيمة الأصول المدرة للنقد	فيفري 2008
IPSAS 27	الزراعة	ديسمبر 2009
IPSAS 28	الأدوات المالية: العرض	جانفي 2010

\* IFRS: International Financial Reporting Standards

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

2010	جانفي	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس	IPSAS 29
2010	جانفي	الأدوات المالية: الإفصاحات	IPSAS 30
2010	جانفي	الأصول غير ملموسة	IPSAS 31
2011	أكتوبر	ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: المانح	IPSAS 32
2015	جانفي	التطبيق المبدئي لأساس الاستحقاق في المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام	IPSAS 33
2015	جانفي	البيانات المالية المنفصلة	IPSAS 34
2015	جانفي	البيانات المالية الموحدة	IPSAS 35
2015	جانفي	الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة	IPSAS 36
2015	جانفي	الترتيبات المشتركة	IPSAS 37
2015	جانفي	الإفصاح عن المصالح في الكيانات الأخرى	IPSAS 38
2016	جويلية	استحقاقات الموظفين	IPSAS 39
2017	جانفي	تجمعات القطاع العام	IPSAS 40
2018	أوت	الأدوات المالية	IPSAS 41
2019	جانفي	الفوائد الاجتماعية	IPSAS 42

Source: Elaborer par le chercheur selon:

- International Federation of Accountings, Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, volume III, New York, USA, 2018 Edition, p p:2453-2466.
- <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSAS>, consulter 15/05/2019.

### 1- نهج التحول لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

إن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يتطلب استعدادات كبيرة لإنجاح العملية، لاسيما في مجال توفير الموارد البشرية والمادية التي من شأنها أن تسهم في تحقيق التحول بشكل مرن وناجح، غير أن المعضلة تكمن في كيفية إجراء هذا التحول إذ أنه يوجد طريقتين للتحول ولكل منهما إيجابيات وسلبيات. ويمكن إنجازها فيما يلي: 1

**1-1- نهج التحول التدريجي:** ويرى مؤيدوا هذا النهج أن كل مجال من مجالات المحاسبة يحتاج أن يُدرس بانفراد، وأن التعديلات ينبغي أن تتم مع الإعتبار التام لما تتضمنه المجالات الأخرى. ومن جهة أخرى يجب أن يتم التحول عبر فترة زمنية متوسطة، فالأمر ليس مجرد فرض نظام جديد دفعة واحدة، إنما يحتاج تطبيق المعايير إلى تحول تدريجي في فترة من 2 إلى 10 سنوات مع إعطاء كامل الإمكانيات ليتجسد على أرض الواقع. ويُشجع على إتباع هذا النهج مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الذي أصدر معيار على الأساس النقدي ويرى المجلس أن هذا المعيار هو خطوة هامة نحو تحسين واتساق وقابلية مقارنة التقرير المالي بموجب الأساس النقدي المحاسبي وتشجيع تبني هذا المعيار، ومزايا هذا النهج هي:

- يضمن تحول مرحلي وفعال ويحافظ على السير العادي للعمل، كما يمكن التحكم بكامل مراحلها؛
- لا يستنزف موارد كبيرة قد لا تستطيع عدة حكومات توفيرها في فترة قصيرة؛
- يحقق نتائج أكيدة تتسم بالواقعية ويسهل تطبيقها على أرض الواقع؛

1- لعلايية مالك، زرقين عبود، متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يتوافق معايير محاسبة القطاع العام الدولية IPSAS، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، الجزائر، العدد 15، 2016، ص ص: 331-332.

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

- درجة المخاطرة ضئيلة مقارنة بنهج التحول الكامل؛
- الاستفادة المثلى من الجهات المرافقة والداعمة للتحول؛
- يؤدي إلى تدريب حقيقي للعنصر البشري على كافة المستويات.

**1-2- نهج التحول المتكامل:** يستند مؤيدوا هذا النهج إلى كون عنصر الإدارة المالية العمومية مرتبطة ببعضها البعض ارتباطا وثيقا، حيث لا يمكن إجراء تغيير إلا في إطار منظومة متكاملة تلمس عدة مجالات إدارية ومحاسبية، غير أن الأمر لا يخلو من مخاطرة يمكن أن تؤدي إلى فشل عمليات التحول، ناهيك أن هذا النهج يتطلب استنزاف موارد كبيرة قد تعجز الحكومات على توفيرها دفعة واحدة، وقد أوضحت تجربة استراليا ونيوزلندا (التي بدأت في تغيير كبير لأنظمة الإدارة لديها في أوائل وأواسط الثمانينيات) أن التطور التقليدي ليس ملائما في فترة قصيرة جدا، ومزاياه:

- توفير الوقت لأنه عادة ما يتم على المدى القصير؛
- سهولة اكتشاف الأخطاء الناجمة عن التطبيق المتكامل لمشروع التحول وتصحيحها في الوقت المناسب؛
- يؤدي إلى إنتاج نظام جديد يتمتع بالترايط والتجانس بين مكوناته؛
- إن نتائج تطبيق هذا النهج تؤدي إلى صياغة إجراءات متجانسة خاصة بين مختلف الوزارات والهيئات العمومية.

**1-3- المفاضلة بين الأسلوبين:** لقد أوصى مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بالتطبيق المرحلي للمعايير، حيث أصدر مؤخرا معيارا على الأساس النقدي للدول الراغبة في تبني معاييرها وهذا ما أشرنا إليه آنفا، أما الدول التي سارعت في التحول فقد اختارت النهج التدريجي لما له من مزايا والجدول التالي يعطي تصنيفا لمستويات التوافق لتسعة عشرة دولة تنتهج التطبيق التدريجي للمعايير.

الجدول رقم (3-8): مستوى تطابق الدول مع IPSAS حسب دراسة (Benito, Brusca et Montesinos (2007)

الدول	مستوى التوافق مع IPSAS
الأرجنتين، الشيلي، النرويج، فرنسا، إيطاليا، كندا (المستوى المحلي والمركزي) النمسا وسويسرا (المستوى المحلي)	أقل من 50%
فنلندا، إسبانيا، بلجيكا (المستوى المحلي والمركزي)	55% < تطابق < 65%
استراليا، السويد، زلندا الجديدة، المكسيك، البرتغال، بريطانيا، الولايات المتحدة الأمريكية، هولندا (المستوى المحلي والمركزي)	أكثر من 70%

Source: Jean françois des ROBERT et Jaques COLIBERT, les normes IPSAS et le secteur public, DUNOD, 2008, p:51.

### 2- محددات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS:

إن تأثير معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى حد كبير بوجهتي النظر الأمريكية والبريطانية، على اعتبار سبقهما لوضع معايير محاسبية محلية خاصة بهما خرجت من نطاق حدود البلدين إلى كثير من الدول التي ليس لديها معايير محاسبية

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

- خاصة بها، أدى إلى وجود بعض المحددات التي تعوق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، لاسيما في الدول التي تختلف خلفية نظامها المحاسبي عن خلفية هذين البلدين، ويمكن تلخيص هذه المحددات فيما يلي:<sup>1</sup>
- عدم إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بالكامل على مستوى دول العالم؛
  - الإبقاء على كثير من البدائل المحاسبية؛
  - يتطلب تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تعديلا للقوانين أو الأنظمة في الدول المطبقة والتشريعات والتعليمات والبلاغات التي تصدر بموجبها؛
  - التطور المستمر لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وكذا كونها دائمة التغيير؛
  - الضغوطات السياسية التي تمارس على مجلس المحاسبة الدولية للقطاع العام في وضع معايير المحاسبة الدولية وتعديلها؛
  - عدم توفر النية والجدية لدى الحكومات والسلطات الحاكمة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛
  - المستوى العلمي والمهني المرتفع لمحتويات المعايير؛
  - اختلاف البيئات وأنظمة الحياة السياسية في الدول المتقدمة عنها في الدول النامية؛
  - عدم أخذ كافة التعديلات التي تتم على معايير التقارير المالية الدولية IFRS
- 3- الاعتبارات اللازمة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:** لاعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، يجب الأخذ بالاعتبار مجموعة من النقاط أهمها:<sup>2</sup>
- تولي مجلس الشعب في كل دولة أو أي سلطة موازية لإلزام الحكومات بتطبيق هذه المعايير كمرحلة مبدئية؛
  - مناقشة تطبيق معايير IPSAS مع الجهة الرقابية التي تتولى الرقابة على الحكومة بخصوص الإجراءات التي يب اتخاذها بخصوص المرحلة الانتقالية لتطبيق هذه المعايير؛
  - تدريب الموظفين المعنيين بتطبيق IPSAS تدريباً مكثفاً؛
  - التدريب المكثف لموظفي الجهة الرقابية؛
  - أن تقوم اللجنة المالية بوضع خطة شاملة لتطبيق المعايير، والتركيز على إجراءات المرحلة الانتقالية التي تشمل: تصميم نظام معلومات الكتروني، حصر كافة الأصول والموجودات لدى المنشأة الحكومية، وكذلك المطلوبات التي تستحق عليها، تقييم الموجودات والالتزامات وكنتيحة مباشرة تقييم صافي الأصول حسب ما تتضمنه معايير IPSAS والإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي؛
  - أن تتضمن المرحلة الانتقالية تطبيق جزئي مرحلي بأحد الأشكال التالية: الدائرة الريادية، المعيار الريادي، الممارسة الريادية؛
  - التطبيق الشامل والفوري لكافة المعايير من قبل الأجهزة الحكومية التي ينطبق عليها تعريف منشآت الأعمال الحكومية الواردة في معايير IPSAS؛
  - تقييم التطبيق المبدئي المرحلي أو الجزئي؛

1- خالد جمال الجعرات، مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015، مطبوعة جامعية، مطبعة جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2014، ص: 8.

2- نفس المرجع أعلاه، ص: 8.

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

- على ضوء نتيجة التقييم المبدئي والصعوبات والمعوقات، يتم وضع خطة تفصيلية بالإشتراك ما بين الخبراء المعينين وديوان المحاسبة وأعضاء اللجنة المالية البرلمانية؛

- اتخاذ ما من شأنه من إجراءات لضمان نجاح التطبيق كتطبيق نظام حوافز ونظام عقوبات عادلين؛

- أن تتولى الجهة الرقابية التابعة للسلطة التشريعية الإشراف على التطبيق؛

- أن يتولى الرقابة على كل ذلك الإعلام النزيه الحيادي المستقل الأمين؛

- كذلك يجب التأكيد على رقابة الشعب والمنابر الحرة المسؤولة؛

- كذلك وجوب وجود تنسيق كامل بين السلطات الأربعة حول توحيد جهودها التحديات التي تحول دون تطبيق المعايير.

**4- الترتيبات اللازمة لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:** من أجل تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يجب توفير مناخ يسمح بتسهيل هذا التبني، لذا يجب الأخذ بالترتيبات التالية:<sup>1</sup>

**4-1- تعديل التنظيم الحكومي:** يشمل هذا التعديل كل الوحدات الحكومية التابعة للدولة بحيث يتم إعادة صياغة الإطار القانوني لنظام المحاسبة العمومية والذي يحدد التنظيم والعمل المحاسبي داخل هذه الوحدات حتى تنسجم مع ما يحتوي عليه الإطار التصوري والعلمي للمعايير وهذا حتى يسهل التطبيق والتنفيذ الفعلي.

**4-2- تطبيق القيد المزدوج:** إن إدخال مبدأ القيد المزدوج في تسجيل العمليات التي تقوم بها الدولة، تسمح بتقريب مبادئ وأسس التسجيل المعتمدة في المؤسسات الربحية، وهذا بغرض محاولة تسهيل عملية تطبيق المعايير التي تعتمد على هذا المبدأ في معالجة التقييد المحاسبي للعمليات خلال الفترة المحاسبية.

**4-3- أساس الاستحقاق:** إن استخدام أساس الاستحقاق في معالجة العمليات تسمح بتسجيل العمليات عند تاريخ حدوثها دون مراعاة التدفق النقدي لها، وبالتالي هذا الأساس يعمل على تسهيل عملية تطبيق المعايير باعتبارها تركز على توفير المعلومات حول الوضعية المالية الحقيقية لحسابات الدولة والتي تستلزم تطبيق أساس الاستحقاق.

**4-4- دليل الحسابات:** إن وضع دليل حسابات شامل يأخذ بعين الاعتبار كل حسابات الدولة، ويتوافق مع المعايير، يجعل من هذا الدليل مرجعا تستند إليه المعايير عند القيام بمعالجة عملية معينة، وبالتالي تسمح لها بتبويبها وتسجيلها في الحسابات الموجودة في هذا الدليل.

**4-5- محاسبة الأصول الثابتة:** إن استخدام حسابات نظامية تعالج تقييم ممتلكات الدولة وتأخذ بعين الاعتبار قيمة النقص في أولها، من خلال إدراج حساب الاهتلاك، يساهم في تطوير نظام المحاسبة العمومية، ويعطي للمعايير حسابات تسمح من خلالها تسجيل العمليات المرتبطة بحركة الأصول الثابتة للدولة.

**4-6- محاسبة التكاليف:** إن قياس ورقابة التكلفة تقتضي تصنيف عناصر التكاليف المختلفة بحسب القطاعات أو الأقسام ولتحقيق ذلك لابد من وجود دليل للتكاليف يتم بموجبه حصر وتجميع التكاليف، والذي يكون متفرعا من دليل الحسابات، باعتبار أم محاسبة التكاليف تعطينا معلومات تفصيلية وتحليلية عن الأداء، أما المحاسبة المالية فتعطينا معلومات

1 - محمد خالد المهاني، مرجع سبق ذكره، 2012، ص ص: 443-458. بالتصرف

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

شاملة عن الوضعية المالية، وبالتالي فاستخدام محاسبة التكاليف تعطي للمعايير معلومات تسمح من خلالها بتحليل وتقييم المعلومات التي تنتجها القوائم المالية.

**4-7- عصرنة نظام الموازنة:** إن تبني الموازنة على أساس النتائج وربط حسابات الموازنة وتكييفها مع دليل الحسابات المالية يساهم في تنفيذ الموازنة العامة باعتبارها مدخلات نظام المحاسبة العمومية، وبالتالي فعصرنة الموازنة بما توافقت مع المتطلبات الجديدة تسمح بالقيود المحاسبي لعمليات تنفيذ الموازنة حسب المعايير الدولية ومعرفة مدى تحقيق أهداف الدولة مقارنة بالنتائج الفعلية.

### المطلب الثاني: تقديم عام لمشروع المخطط المحاسبي للدولة 1995 من خلال المعايير

بدأت محاولات الجزائر لتطوير نظامها المحاسبي من أجل إعطاء نظرة متكاملة على وضعية ذمة الدولة وتطورها، منذ سنة 1995 إلى غاية 2001، بالاعتماد على إشارات من المديرية العامة للمحاسبة والاستعانة بالخبرة الفرنسية، وكذا خبراء من البنك العالمي وصندوق النقد الدولي بوضع خطة عمل شملت مختلف هياكل الإصلاح، من خلال تصور مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية، وصياغة القواعد المحاسبية، ثم وضع الإجراءات المرافقة للإصلاح، وفي المرحلة الأخيرة تنفيذ المشروع.<sup>1</sup>

### 1- إصلاح 1995: المخطط المحاسبي للدولة وفق النموذج الفرنسي:

لقد وضعت السلطات العمومية في الجزائر مشروع الإصلاح المحاسبي وفق النموذج الفرنسي ضمن أولويات برنامج النشاط لوزارة المالية منذ سنة 1995، لهذا وضعت خطة عمل شملت المراحل التالية:<sup>2</sup>

- تحديد معالم مشروع المخطط المحاسبي 1995؛
- الصياغة التقنية لقواعد مشروع المخطط المحاسبي؛
- اختبار مشروع المخطط على مستوى المراكز المحاسبي.

### 1-1- تحديد معالم مشروع المخطط المحاسبي 1995:

تشمل هذه المرحلة معالم مشروع المخطط وفق فكرة أساسية هي الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة. ومن أجل تجسيد ذلك تبني فريق العمل الخطوات التالية:

- جمع وإحصاء كل النصوص القانونية والوثائق التقنية المتعلقة بالمحاسبة العمومية.
- وضع تقارير تشخيصية للأنظمة المحاسبية المعمول بها من طرف مختلف لمصالح الخاضعة لقواعد المحاسبية العمومية، وفي هذا الصدد فقد تم إعداد تقارير أولية ذات طابع قطاعي حول النظام المحاسبي ل: الدولة أي الإدارات المركزية، المؤسسات

1 - Ministère des Finances, Direction Générale de la Comptabilité, Communication portant sur la réforme de la comptabilité de l'Etat, Algérie, 2000, pp: 1-5.

2 - Ministère des Finances, Direction Générale de la Comptabilité, Communication portant sur la réforme de la comptabilité de l'Etat, Algérie, Décembre 2002, p:02.

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

العمومية ذات الطابع الإداري، الميزانية الملحققة للبريد والمواصلات، المرافق أو الهياكل الصحية، الجماعات المحلية. وبناء على هذه التقارير تم إعداد وثيقة ملخصة لنظام المحاسبة العمومية حسب القطاعات.

- عقد علاقات وتبادل الخبرات: قامت الوزارة بالإنصال بالمديرية العامة للمحاسبة العمومية لوزارة الإقتصاد، المالية والصناعة الفرنسية من 1995 من أجل الإستفادة من التجربة الفرنسية في هذا المجال، حيث شارك فوج عمل تقني في عدة ورشات مع الخبراء الفرنسيين.

- تحديد محاور مشروع الإصلاح: فاعتمادا على الوثائق والتقارير التشخيصية وكذا تبادل المعلومات والإطلاع على خبرات الدول الأخرى في مجال الإصلاحات المحاسبية، لا سيما الدراسة المقارنة لمدونة حسابات الخزينة الحالية مع المخطط المحاسبي الوطني PCN\* (الجزائري)، المخطط المحاسبي للدولة PCE\* (الفرنسي) لسنة 1970 و 1995 وكذا مخططها العام لسنة 1982، تم تحديد الخطوط الكبر لإصلاح محاسبة الدولة، التي كانت موضوع تقرير رفع لمجلس الحكومة من أجل المناقشة والإثراء.

- إعداد تقرير حول مشروع الإصلاح وتقديمه لمجلس الحكومة: بعد وضع الإطار العام لمشروع الإصلاح شرع فوج العمل في نوفمبر 1996 في تحضير ملف كامل حول مشروع المخطط تناول:

- تذكير بمفهوم المحاسبة العمومية وكذا الإطار القانوني الذي يحكمها؛
- إبراز نقائص مدونة حسابات النتائج الحالية؛
- تقديم مشروع الإطار المحاسبي الجديد من خلال المبادئ المحاسبية والاختيارات التقنية المتعلقة به.

ليتم بعد ذلك إرسال الملف إلى مختلف مصالح وهيكل وزارة المالية لإبداء الرأي والملاحظات. والتي على أساسها تم إعداد التقرير النهائي الذي قُدم لمجلس الحكومة. هذا الأخير الذي صادق على محتوى المشروع في 23 أفريل 1997، وأوصى بالشروع في إنجازها ضمن مداولات تجمع مختلف الأطراف المعنية على المستوى الوطني.

- عقد مداولات موسعة ومفتوحة علة مختلف الوزارات والهيئات المعنية حيث شملت هذه اللقاءات دراسة مشروع المخطط المحاسبي للدولة من خلال الجوانب التالية: التقييم المحاسبي للاستثمارات، الاهتلاكات، المخزونات، حقوق الدولة وديونها، العلاقات المحاسبية الداخلية الخاصة بالدولة.

### 1-2- الصياغة التقنية لقواعد مشروع المخطط المحاسبي :

لقد سمحت النتائج المستخلصة من مختلف المناقشات حول موضوع إصلاح محاسبة الدولة مع مختلف الدوائر الوزارية بالانطلاق في الصياغة التقنية للقواعد المحاسبية، لذا برمجحت مجموعة من الأعمال التي كانت كما لي:

- تحضير مشروع المخطط المحاسبي للدولة PCE وذلك بالتركيز على نظام ترقيم الحسابات وطريقة تصنيفها ضمن الأصناف العشرة لمشروع المخطط لجعلها أكثر تلاؤما مع نشاطات الدولة والتغيرات الحاصلة عليها.

\* PCN: Plan Comptable National

\* PCE: Plan Comptable de l'Etat

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

- إعداد الجداول المرفقة Tableaux de Correspondance حيث تضم هذه الأخيرة بالنسبة لكل حساب من مدونة الخزينة أو مشروع المخطط المحاسبي للدولة PCE الحساب لمرافق له.

- إعداد مشروع التعليمات التي تضمن دخول مشروع المخطط حيز التطبيق والذي يشمل على الطرق والقواعد العامة لعمل حسابات المخطط، إلى جانب التسجيل المحاسبي للعمليات على الأموال العمومية.

### 1-3-1- اختبار مشروع المخطط على مستوى المراكز المحاسبية:

بعد تحديد الصياغة التقنية لحسابات مشروع المخطط المحاسبي، تم التفكير في وضع مشروع المخطط وكذا الجداول المرفقة حيز الاختبار، من أجل التأكد من صلاحية المشروع للتطبيق على أرض الواقع. ليتم ذلك في مرحلتين:<sup>1</sup>

### 1-3-1-1- اختبار مشروع PCE على مستوى ستة ولايات: شرع منذ 09 جويلية 2000 في اختبار الحسابات

الجديدة الموافقة لحسابات المدونة الحالية، على مستوى الخزينة الولائية لستة ولايات أخذت كعينة للاختبار هي: (بومرداس، تيبازة، تيزو وزو، بجاية، غرداية، ميله)، وقد سمح هذا الاختبار بـ:

- تصحيح الوثائق المحاسبية بما فيها مشروع المخطط المحاسبي للدولة والجداول المرفقة؛  
- إعداد وثيقة TR6 وكذا الميزان الشهري على مستوى هذه الولايات، ليتم التأكد من صحتها التركيز على مستوى ACCT.

### 1-3-2- تعميم الاختبار على كامل التراب الوطني:

بعد اختبار مشروع المخطط المحاسبي لمدة سنة على مستوى الولايات الستة، تم توسيع مجال الاختبار لتشمل كل ولايات الوطن من أجل:

- اختبار المشروع في مجال عمليات التحصيل والدفع وكذا تسجيل الحقوق المثبتة للدولة على مستوى الخزينة الولائية، الوكالات المالية وكذا العون المحاسبي المركزي للخزينة؛
  - إدراج أنظمة الإعلام الآلي المكيفة مع قواعد PCE؛
  - تكييف المعلومات المحاسبية للوثائق المحاسبية TR6 وكذا الميزان الشهري مع جديد المخطط المحاسبي للدولة.
- وتجدر الإشارة، أن هذه المرحلة تميزت بمسك المحاسبين العموميين لمحاسبين NCT/PCE\* إلى جانب ذلك فقد أسفرت عمليات معاينة ومتابعة هذه الاختبارات من خلال أعمال مختلف اللجان وكذا التقارير المقدمة من طرف الخلايا المتابعة على تحقيق نتائج إيجابية على مستوى الخزائن الولائية، إذ جرى الاختبار في أحسن الشروط، لكن لوحظ بالمقابل وجود مشاكل وصعوبات على مستوى الوكالات المالية ولا سيما قبضات الضرائب، نظرا لـ:
- صعوبة استيعاب الإجراءات المحاسبية الجديدة خاصة المتعلقة بالحقوق المثبتة؛
  - عدم توفر الوثائق المحاسبية المكيفة مع قواعد المخطط المحاسبي الجديد، الأمر الذي ولد تعقيدا في مسك الحسابات؛
  - انشغال المحاسبين بعمليات التحصيل بدلا من اختبار قواعد PCE.

1- Ministère des Finances, Direction Générale de la Comptabilité, Communication portant sur la réforme de la comptabilité de l'Etat, op cit, p:07.

\*NCT: Nomenclature des Comptes du Trésor.

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

ونظرا لهذه الصعوبات التي صادفها قابضي الوكالات المالية، اضطر أمناء الخزائن الولائية للحلول محلهم من أجل مسك المحاسبة الخاصة بمشروع المخطط المحاسبي للدولة.

### 2-1- الركائز الأساسية المعتمدة للمخطط المحاسبي للدولة:

يعتمد نظام المحاسبة العمومية باستخدام المخطط المحاسبي لدولة الذي يعتمد على تقريب العمل المحاسبي للوحدات الحكومية مع العمل المحاسبي للمؤسسات الربحية، على مجموعة من الركائز الأساسية يمكن توضيحها فيما يلي:<sup>1</sup>

**2-1- تسجيل الحقوق المثبتة للدولة:** يركز هذا النظام على مبدأ الانتقال من محاسبة الصندوق المثلثة في حسابات الإيرادات والنفقات المتعلقة بالخزينة إلى محاسبة الذمة المالية للدولة، لكل ممتلكاتها وهذا من أجل تبني مبدأ الحقوق المثبتة، وذلك لأخذ نظرة شاملة على حقوق الدولة المحصلة وغير المحصلة.

**2-2- تحديد نتيجة ذمة الدولة:** يركز هذا النظام من خلال تسجيل الحقوق المثبتة والتركيز على الأخذ بعين الاعتبار الاهتلاكات على تحديد نتيجة الذمة المالية للدولة في نهاية السنة، ولهذا تم إنشاء حسابات خاصة تشمل حسابات النفقات التي تسجل فيها عمليات الانتقال من حسابات النفقات المسجلة في حسابات تنفيذ قانون المالية إلى حساب نفقات التسيير وتسجيل إيرادات الموازنة بالنسبة للإيرادات المحصلة، والإيرادات القابلة للتحويل بالنسبة للإيرادات غير المحصلة.

**2-3- التسجيل المحاسبي للاستثمارات:** يتبنى هذا النظام في المعالجة المحاسبية على التركيز على تسجيل التقييد المحاسبي للاستثمارات، ووضع تقنيات محاسبية لتقييد استثمارات الدولة، تتوافق مع التقنيات الموجودة في النظام المحاسبي المطبق في المؤسسات الاقتصادية، والتي تسمح بتسجيل كل الاستثمارات المادية والمعنوية، ضمن المحاسبة العامة للدولة.

**2-4- تسجيل الاهتلاك:** يتم التركيز في هذا النظام على تبني الأخذ بعين الاعتبار حساب الإهلاك لعناصر الأصول المادية والمعنوية لحسابات الدولة، حيث يوفر للدولة المعلومات المحاسبية حول القيمة الاقتصادية لمختلف ممتلكاتها.

ومن هنا نلاحظ أن الركائز التي يعتمد عليها هذا النظام هو تبني نظام يأخذ بعين الاعتبار ممتلكات الدولة ويسمح بمعالجة كل العمليات التي تقوم بها الدولة وتسجيلها ضمن نظام مستمد من المخطط المحاسبي الوطني والمطبق في المؤسسات الاقتصادية، وبالتالي فهو يساعد الدولة على تحديد عناصر الأصول بما فيها الاستثمارات والحقوق المثبتة وبالتالي معرفة نتيجة ذمة الدولة، والعمل على مراقبة الاعتمادات المخصصة وتوجيهها حسب طبيعتها أي من صفة النفقة إلى صفتها الطبيعية سواء كانت استثمارات أو مخزونات، وهذا النظام يسمح بتحقيق رقابة أفضل ومتابعة لحركة الأموال الداخلة والخارجة حسب توجهات الموازنة العامة للدولة.

### 3- القوائم المالية حسب المخطط المحاسبي للدولة 1995:

اعتمد إصلاح نظام المحاسبة العمومية، على الإطار المحاسبي للنظام المحاسبي للدولة بإنشاء مفاهيم وطرق محاسبية جديدة يمكن من خلالها تغطية كل أوجه نشاط الدولة، وأخذ بعين الاعتبار الحقوق والذمة المالية للدولة.

1 - Ministère des Finances, Direction Générale de la Comptabilité, Projet d'instruction relative aux modalités générales de classement et de fonctionnement des comptes du plan comptable de l'état, , Algérie, Juillet 2000, p: 11.

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

**1-3-الميزانية:** يعتمد الإطار المحاسبي وفقا للمخطط المحاسبي للدولة على إعداد الميزانية بالإعتماد على عناصر الأصول والخصوم، والتي يوضحها الجدول التالي:

الجدول رقم (3-9): جدول الميزانية

الخصوم		الأصول	
الخصوم	الصف	الحسابات الرئيسية لأصول الدولة	الصف
10-نتيجة الذمة	<b>01-حساب النتائج والديون</b>	20-الاستثمارات المعنوية	<b>02-حساب الاستثمارات</b>
11-ديون داخلية طويلة ومتوسطة الأجل		21-الاستثمارات المادية	
12-ديون خارجية طويلة ومتوسطة الأجل		25-سلفاة	
13-ديون داخلية قصيرة الأجل		27-تسيقات	
14-ديون خارجية قصيرة الأجل		28-اهتلاك الاستثمارات	
18-أقساط الديون مستحقة الدفع في أقل من سنة.			
		31-وكلاء الدولة	
50-حساب الأوراق التجارية والكمبيالات	<b>05-الحسابات المالية</b>	32-الحسابات الجارية بين المحاسبين	<b>04-حسابات الحقوق</b>
51-شيكات بنكية لدفع الضرائب والرسوم على مستوى المحاسبين الماليين		33-تحويل الإيرادات بين المحاسبين الرئيسيين للخرينة	
52-شيكات بنكية لدفع الضرائب والرسوم الأجنبية على مستوى المحاسبين الماليين		34-تحويل النفقات بين المحاسبين الرئيسيين للخرينة	
53-حساب البنك (بنك الجزائر)		35-تحويلات العون المحاسبي المركزي	
54-الحساب الجاري البريدي.		36-الحساب القانوني بين الخزينة في نهاية السنة	
		37-حساب التركيز، والمراجعة في نهاية السنة	
		38-إيرادات قابلة للتحصيل	
		41-حساب المراسلين	
		42-حساب المودعين	
		43-حسابات غير المدينة الأخرى	
		44-حسابات غير الدائنة الأخرى	
		45-شيكات قابلة لدفع النفقات العمومية	
		46-حساب تسليم الودائع	
		47-حساب مؤقت	
		48-حسابات النظامية	

**Source:** Elaborer par le chercheur selon:

Ministère des Finances, Direction Générale de la Comptabilité, Projet plan comptable de l'état, Avril 2002,p:03.

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

من خلال جدول الميزانية نلاحظ أنها مستمدة من النظام المحاسبي للمؤسسات الاقتصادية، أي حسابات المخطط المحاسبي للدولة تأخذ بعين الاعتبار كل ممتلكات الدولة والاعتمادات المخصصة توجه عند تنفيذها حسب تصنيفها في المخطط على عكس ما كان حسب المدونة، كما ويساعد هذا النظام بمعرفة ذمة الدولة في فترة زمنية معينة.

**3-2- حساب النتيجة:** يعتمد المخطط المحاسبي للدولة على إعادة عرض النفقات والإيرادات المبرجة في الميزانية العامة، عن طريق تصنيفها بشكل يسمح بتوظيفها في أغراض التحليل الاقتصادي والإستفادة منها في تقييم الأداء وحساب تكلفة الخدمات العمومية، والجول الموالي يوضح ذلك.

### الجدول رقم (3-10): جدول الحسابات الرئيسية لحساب النتيجة

حسابات الإيرادات	حسابات النفقات
60- المشتريات	70- الإيرادات الجبائية
61- الخدمات	71- الإيرادات الثانوية
62- الإعانات	72- إيرادات الجباية البترولية
63- خدمات ذات طابع اجتماعي	73- إيرادات أموال المسابقات والهبات
64- مصاريف المستخدمين	75- إيرادات الحسابات الخاصة بالخزينة
65- تكاليف الحسابات الخاصة بالخزينة	76- إيرادات المالية
66- التكاليف المالية	77- الإيرادات الاستثنائية
67- التكاليف الاستثنائية	78- استرجاع تكاليف الاهتلاكات والتحويلات الناتجة عن الصرف
68- مخصصات الاهتلاكات	

**Source:** Elaborer par le chercheur selon:

Ministère des Finances, Direction Générale de la Comptabilité, Projet plan comptable de l'état, op cit, p:07.

يوضح الجدول السابق كيفية تصنيف نفقات وإيرادات الدولة الناتجة عن المعاملات المالية التي تأخذ بعين الاعتبار اهتلاكات الدورة، وأثر سعر الصرف على المعاملات الدولية.

**3-3- ذمة الدولة:** وتشمل هذه القائمة على حسابات تحدد ذمة الدولة لإظهارها في الميزانية وذلك حسب الجدول التالي:

### الجدول رقم (3-11): جدول ذمة الدولة

الصنف	الحسابات الرئيسية
08- متاحات وكشوفات الخزينة	80- متاحات وكشوفات الخزينة
	89- انعكاسات متاحات ومكشوف الخزينة
09- تنفيذ قانون المالية	90- إيرادات الموازنة
	91- نفقات الموازنة
	93- حساب التحويل الخاص
	94- الحساب التجاري
	98- نتيجة تنفيذ قانون المالية

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

99-تغيرات نتيجة تنفيذ قانون المالية	
01- التزام الدولة	0-التزامات الدولة
02- الديون المضمونة للدولة	

**Source:** Elaborer par le chercheur selon:

Ministère des Finances, Direction Générale de la Comptabilité, Projet plan comptable de l'état, op cit, p:13.

يوضح هذا الجدول الحسابات الرئيسية التي تحدد نتيجة ذمة الدولة، ومن خلاله التركيز على أنه: يعمل حسابات متاحات وكشوفات الخزينة بالانتقال من نتيجة تنفيذ قانون المالية، ويسجل ضمن حساب تنفيذ قانون المالية مجموع العمليات المرخص بها في قانون المالية، وذلك إما بصفة إجمالية في محاسبة العامة للدولة أو بصفة مفصلة في المحاسبة الثانوية، ويسجل حساب الالتزامات بهدف متابعة التزامات الدولة خارج الموازنة بخصوص القروض.

### 4- مدى توافق مشروع المخطط المحاسبي للدولة مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

إن الملاحظة العامة التي يمكن الوصول إليها بخصوص مشروع هذا الإصلاح أن مختلف محاولات الانتقال إلى محاسبة الأداء (النشاط) (comptabilité d'exercice)، اقتصرت فقط على تغيير مدونة الحسابات من خلال إدراج الحسابات المتعلقة بالحقوق المثبتة، فلم يصل هذا الإصلاح إلى تبني محاسبة الذمة وفق المعايير المحاسبية الدولية التي تسمح بإعداد مختلف الجداول المالية لا سيما تلك المتعلقة بالميزانية. فالحسابات المدرجة في المخطط المحاسبي لسنة 2002 سمحت بإعادة تصنيف العمليات وفق محاسبة النشاط من دون أن يتم توفير المعلومات اللازمة للتقيد المحاسبي وفق المبادئ الجديدة لا سيما فيما يخص برامج الإعلام الآلي، وهو الأمر الذي فرض ازدواجية في عملية ركن المعلومات المحاسبية، والتي أصبحت عائقا ومصدرا للاختلاف والتباين بين محاسبات مختلف المراكز المحاسبية. إن هذه الوضعية عجلت بعملية التحلي عن مشروع المخطط المحاسبي للدولة لسنة 2002، لا سيما بعدما ثبت عدم تماشيه مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. كما يجدر التنبيه أيضا، بأن المشروع لم يتطرق سوى للإصلاحات المتعلقة بالجانب التقني للمخطط المحاسبي، وذلك بهدف إعطاء صورة أصدق نسبيا بخصوص الذمة المالية للدولة، وقد تم هذا تحت وقع الضغوطات المفروضة من قبل صندوق النقد الدولي للتأكد من مدى إمكانية الدولة على الوفاء بالتزاماتها المتعلقة بتسديد المديونية الخارجية، لذلك فإنه ليس من المستغرب أن يفتقد الإصلاح الذي يتم في مثل هكذا ظروف للدعائم الأساسية التي تجعل منه مشروع إصلاح ناضج ومتكامل، فنجد بالمقابل أن المشروع قد أهمل الجانب المتعلق بإصلاح الأطر والآليات التي تحكم دورة الميزانية العامة للدولة، وكذا نظام الرقابة على المال العام لتكتمل الدعائم الأساسية لأي محاولة جادة لتطوير وإصلاح نظام المحاسبة العمومية بشكل متوازن في الجزائر.

### المطلب الثالث: دواعي وضروة الإستجابة لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر

إن عجز نظام المحاسبة العمومية على مواكبة التطورات في مجال تسيير المالية العامة للدولة، وعدم إمكانية ملاءمته مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، مما يستدعي تطويره حتى يتماشى والتطورات الحالية.

#### 1- ضرورة تطوير الإطار التنظيمي والعملي لنظام المحاسبة العمومية:

يتميز الإطار العملي لنظام المحاسبة العمومية بمجموعة من الصعوبات تحد من المرونة في إستخدام التقنيات المحاسبية لإعداد وعرض القوائم المالية وتمثل هذه الصعوبات فيما يلي:<sup>1</sup>

**1-1- الإهتمام بالمطابقة والشكلية:** يلاحظ في الواقع العملي للمحاسبة العمومية مجرد أداة لإحترام الترخيص الموازي، أي أن المراقبة المسلطة على العمليات المالية تهدف إلى معاينة مدى إحترام الترخيص الموازي للنفقات والإيرادات العمومية، حيث لا يجب أن تتجاوز أوامر الصرف المقبولة للدفع حجم الإعتمادات المرخص بها، ومن جهة أخرى يحضر تحصيل إيراد لم يتضمنه الترخيص الموازي أو لم ينص عليه القانون.

**1-2- إهمال تكاليف الإجراءات والنتائج:** من حيث الواقع التطبيقي للمحاسبة العمومية، نجد أن غايتها المحافظة على الشكل المطلوب قانونا في إطار إحترام الترخيص الموازي، والوصول إلى التطابق بين العمليات المالية للميزانية والتشريعات والتنظيمات المعمول بها، أما تكاليف الإجراءات فلا تدخل ضمن إهتماماتها، رغم أن لأي إجراء إداري ثمن قد يصعب تقدير تكلفته، لكنه يلحق خسائر بالخزينة العمومية، كل ما يهم هو مراقبة مدى العمل في إطار القانون من عدمه، دون المحاسبة على النتيجة النهائية لتطبيق الميزانية ومدى نجاعة التسيير، أو تحقيق الأهداف المطلوبة، وبمجرد توفر الشرعية تسقط كل أنواع الرقابات الأخرى.

**1-3- المظاهر السلبية بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي:** باعتبار أن المحاسب العمومي عوننا لتنفيذ المحاسبة العمومية تابعا لوزارة المالية مثله مثل المراقب المالي، إلا أن الأول مكلف بالدفع بصفة عامة فيما يخص النفقات والثاني مكلف بالرقابة المسبقة، كما أن قانون المحاسبة العمومية يعطي للمحاسب العمومي حق التأكد من العناصر التي راقبها المراقب المالي وأشر عليها، والتي تعتبر موضوعا لرقابته المسبقة لكن ونظرا للمسؤولية المدنية والجنائية للمحاسب العمومي فإنه في بعض الأحيان يرفض دفع بعض النفقات التي وافق عليها المراقب المالي، هذا التضارب في الآراء بين المحاسب العمومي والمراقب المالي بصفتهما هيئتين تابعتين لوزارة المالية ينتج عنه أثرين بارزين:

- من جهة تمديد المدة اللازمة للبدء في تنفيذ النفقة التي أمر بصرفها الأمر بالصرف.
- ومن جهة أخرى هذا التضارب يجعل من رقابة المراقب المالي " مجرد رقابة زائدة بدلا من أن تكون مكملة "، هذه الإزدواجية في الرقابة المسبقة لم ينتبه إليها قانون المحاسبة العمومية، مما جعل الكثير من الميسيرين يعتبرون أن الرقابة المالية ثقيلة وغير ملاءمة ويساءلون حول جدواها ما دام المحاسب العمومي يقوم بنفس تلك الرقابة قبل الدفع باعتباره جهاز تابع لوزارة المالية أيضا.

1 - يوسف السعيد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص ص: 185-186، بالتصرف.

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

### 1-4- غياب جدول التوازن في قوانين المالية: تندرج مسألة التوازن الموازني حسب المادة 01 من القانون 84-17

المتعلق بقوانين المالية في إطار التوازنات العامة المسطرة في مخططات التنمية والاجتماعية المتعددة والتي تحدد قوانين المالية طبيعة الموارد والأعباء المالية لها ومبلغها وتخصيصها، وعليه فالتوازن الموازني هو عنصر من عناصر السياسة الاقتصادية في الجزائر، إذ أن قوانين المالية تحدد جميع الطرق والوسائل المحققة لهذا التوازن ولا تهتم بالتوازن الفعلي المتجسد في جدول التوازن، حيث تكفي بتحديد الطرق والوسائل المحققة للتوازن وهذا في إطار المخطط السنوي للتنمية.

### 1-5- عدم ملاءمة مجموعة حسابات الخزينة مع المعايير الدولية: يحتوي المخطط المحاسبي للخزينة في إطار العمل

المحاسبي وتنظيم العمليات المالية للدولة، كما يضم هذا النظام على صعوبات تحد من مسايرة التطورات العالمية من حوكمة القطاع العام من خلال تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

ونجد من الأسباب الرئيسية التي تجعل من نظام المحاسبة الحالي والذي مدونة حسابات الخزينة عاجز عن تكيفه مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى جملة من العوامل تتمثل فيما يلي:

- طول فترة استخدام المدونة جعلها عاجزة عن مواكبة التطور في المعاملات المالية، واعتمادها على حسابات تتوافق مع الفترة المستخدمة والتي كانت تعتمد على المعاملات البسيطة وسهلة التسجيل، والاعتماد على الجداول الإحصائية خارج تنظيم العمل المحاسبي من أجل إعداد القوائم المالية للدولة وإعداد الحساب الختامي للدولة من خلال قانون ضبط الميزانية؛

- إن اعتماد نظام المحاسبة وفقا للمخطط المحاسبي للخزينة على الأساس النقدي في تسجيل العمليات، لا يسمح بتطبيق المعايير التي تعتمد على محاسبة الاستحقاق، وبالتالي لا يأخذ بعين الاعتبار النفقات المخصصة خلال السنة المالية وغير المدفوعة في نهاية السنة، مما يؤدي إلى عدم تحميل النفقات والإيرادات حسب السنة المخصصة لها، وهذا يسمح بعدم التحكم في النفقات وترشيد الاعتمادات المخصصة حسب السياسة العامة للدولة؛

- عدم إمكانية تكيف مدونة حسابات الخزينة مع المتطلبات الجديدة للنشاط المالي والمحاسبي للدولة؛

- صعوبة تكيف المعايير نظرا لعجز المخطط المحاسبي للخزينة على معالجة العناصر المتمثلة في الحقوق المثبتة وذمة الدولة، حيث يتم معالجتها خارج المخطط المحاسبي للخزينة العمومية؛

- صعوبة تكيف المعايير نظرا لعجز النظام المحاسبي الحالي على التكيف مع العمليات المالية الجديدة للدولة، وهذا راجع لطبيعة التقييم الخطي لحسابات الدولة، الذي لا يسمح بإجراء هذه التعديلات التي تساهم في تبني المعايير التي تعتمد على المرونة والاستجابة للتطورات المالية؛

- لا يتماشى المخطط المحاسبي للخزينة مع التقنيات المحاسبية الحديثة لمعالجة المعلومات، التي تتطلب وجود نظام معلوماتي يعتمد على المعايير ويسهر على تقييم المعلومات المالية وتوفيرها ومعالجة مختلف البيانات وتجميعها وإيصالها في الوقت المناسب إلى الأطراف المستفيدة، وبالتالي فعدم اتصاف المخطط المحاسبي للخزينة على هذه الميزة تجعله عاجز عن توفير المعلومات التي تساهم في اتخاذ قرارات رشيدة؛

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

- الاعتماد على الحسابات الرئيسية التي توفر معلومات شاملة عن العمليات المحققة دون إعطاء معلومات دقيقة حول كيفية الحصول على هذه المعلومات وصعوبة مقارنتها. وبالتالي صعوبة تطبيق المعايير التي تتميز معلوماتها بالتحليل وقابليتها للمقارنة وسهولة الفهم في التعبير عن القوائم المالية التي يقدمها النظام المحاسبي الذي يتوافق مع المعايير؛

- عدم وجود معالجة محاسبية لحساب الاهتلاك لعناصر الأصول المادية والمالية لحسابات الدولة وعدم وجود حسابات تسجل فيها دراسة وتقييم الاهتلاكات، حيث يتم معالجتها خارج الإطار المحاسبي والدفاتر المحاسبي وخارج الميزانية، وبالتالي فإن القوائم المالية الذي ينتجها هذا النظام لا تسمح بتطبيق المعايير الدولية التي تفرض تقديم معلومات عن تطور الاهتلاكات حسب الاعتمادات المخصصة ووفق الحسابات المدرجة ضمن عناصر الميزانية العامة للدولة.

وبالتالي يمكن القول أن الإطار القانوني الذي ينظم العمل المحاسبي للعمليات المالية يحد من كفاءة وفعالية تسيير الأموال العمومية سواء من ناحية صعوبة تنفيذ النفقات والحصول على الإيرادات من خلال تعدد وتعقيد الإجراءات الإدارية بين أعوان المحاسبة العمومية، أو من ناحية كيفية تخصيص النفقات والموجهة حسب القطاعات وليس حسب البرامج والأداء الذي يحد من صعوبة تحديد النتائج والوصول إلى الأهداف المرغوبة، كما أن المخطط المحاسبي للخزينة لا يتلاءم مع المعايير الدولية بصفته يعتمد على الأساس النقدي في تسجيله للعمليات واعتماده على مدونة الحسابات التي لا تأخذ بعين الاعتبار محاسبة الالتزام وعد تسجيل الحقوق المثبتة لحسابات الدولة وذمة الدولة، في حين نجد المعايير الدولية تركز على كيفية معالجة كل العمليات التي تساهم في ترشيد النفقات والتحكم في تسيير المال العام وحوكمة القطاع العام وجعله يتوافق مع المتطلبات الدولية.

**1-6- النقائص التي تميز مدونة حسابات الخزينة 1990:** تحتوي المدونة في إطار العمل المحاسبي وتنظيم العمليات المالية للدولة على مجموعة من المميزات تجعل من هذا النظام المحاسبي إطار لتنفيذ السياسة المالية للدولة، كما يضم صعوبات تحد من مساهمة التطورات العالمية في حوكمة القطاع العام، ونجد أهم الأسباب تتمثل في:<sup>1</sup>

- قصور المدونة على إعطاء نظرة شاملة حول ذمة الدولة؛ حيث تقتصر عملية التقييد المحاسبي في إطار المحاسبة الحالية للدولة على تسجيل عمليات الصندوق أي العمليات الخاصة بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات المدرجة ضمن تنفيذ قانون المالية، فمدونة حسابات الخزينة تخدم فكرة محاسبة الصندوق مهملة بذلك أهم عناصر ذمة الدولة من أملاك عقارية ومنقولة، حقوق الدولة وديونها، التي تتم متابعتها خارج الإطار المحاسبي من طرف مختلف المصالح المعنية، الأمر الذي يترتب عنه سوء التسيير لهذه العناصر من ذمة الدولة نظرا لصعوبة التحكم في المعطيات الخاصة بالقيمة الحقيقية لها وكذا تطورها، ولعل أحسن مثال على ذلك هو حقوق الدولة لدى المؤسسات العمومية التي تتميز بغياب نظرة شاملة على مبالغها ومنحى تطورها نظرا لعدم أخذها بعين الاعتبار ضمن الإطار المحاسبي الحالي.

- جمود تقييم حسابات المدونة؛ الاعتماد على التقييم الخطي أثر سلبا على تجانس ووحدة المدونة، نظرا لمحدوديته في التكيف مع التعديلات المتكررة التي تفرضها العمليات الجديدة أو التغيير في النشاطات الممارسة من طرف الدولة.

1 - أمال حاج جاب الله، ضريفي نادية، إصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي IPSAS، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، العدد 07، جامعة عمار ثلجي، الأغواط، الجزائر، جانفي 2018، ص: 219.

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

- صعوبة تركيز المعلومات المحاسبية بسبب سوء تنظيم الإطار المحاسبي الحالي؛ فهذا الأخير لا يتماشى مع التقنيات المحاسبية الجديدة لمعالجة المعلومات، التي تتطلب وجود نظام للإعلام الآلي يسهر على تركيز مختلف المعطيات المحاسبية المتواجدة عبر كل مراكز التسجيل المحاسبي.

- تعقيد وصعوبة استغلال النتائج والوثائق المحاسبية؛ نتيجة الاعتماد على الحسابات العامة التي تلخص مجمل العمليات المنفذة دون التطرق إلى تفاصيلها، أي دون إعطاء معلومات دقيقة على مختلف تقسيمات هذه العمليات الأمر الذي يصعب من عملية التحليل والمقارنة المحاسبية.

**2-أسباب تتعلق بالمخطط المحاسبي للدولة 1995:** تمثلت إسهامات تطوير المحاسبة العمومية بالإعتماد على المخطط المحاسبي للدولة؛ الذي كان له أثر بالغ في تطوير التنظيم المحاسبي وفي تقديم معلومات حول القوائم المالية للدولة، إلا أنه لم يستمر نظرا لعدم توفر المناخ الملائم للتطبيق، ويمكن عرض هذه العناصر في النقاط التالية:

- أسباب مرتبطة بالإطار التصوري لنظام المحاسبة وفقا للمخطط المحاسبي للدولة؛ تتمثل هذه الصعوبات كون أنه لم يتم الإستعانة بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام عند إعداد هذا المخطط، ولم يتم الإشارة إليها في مشروع التعليمات العامة للمخطط، وبالتالي إختلافه عن الإطار التصوري للمعايير الذي يركز على توحيد العمل المحاسبي وشفافية القوائم المالية.

- أسباب مرتبطة بالإجراءات المرافقة لإصلاح النظام؛ بالإضافة إلى الصعوبات المرتبطة بالإطار التصوري هناك صعوبات أخرى تتمثل فيما يلي:<sup>2</sup>

- عدم وجود تعليمات تفسر وتشرح كيفية المعالجة المحاسبية للإستثمارات والمخزونات أدى إلى صعوبة تطبيق العمل المحاسبي، لأنه لم يتعرض بالتفصيل لتحديد طرق ونسب الإهلاك الواجب تطبيقها على الإستثمارات العمومية، كما لم يتناول المخطط تحديد آليات تقييم وإعادة تقييم الإستثمارات .

- لا أثر لمحاسبة الإعتمادات المالية في المخطط، وبالتالي لا يسمح بتحقيق الإفصاح المحاسبي عن حجم الإعتمادات المالية المستهلكة أو الباقية خلال السنة المالية.

- عدم وضع جدول زمني يحدد بداية ونهاية مختلف مراحل المشروع، إضافة إلى عدم تحديد إجراءات الإنتقال من النظام القديم إلى النظام الجديد.

- عدم إتمام وضبط شكل ونوع الوثائق والمستندات المحاسبية المستعملة من طرف المحاسب العمومي لقيود العمليات وفق المخطط، وتم استعمال مستندات المدونة عند تجربة التطبيق.

- عدم تحديد شكل القوائم المالية النهائية المتعلقة بعرض موازنة الدولة، وتحديد نتائج تنفيذ قانون المالية.

### **3-ضرورة الإستجابة للمستجدات والمعايير الدولية:**

إلى جانب النقائص التي تشوب الإطار المحاسبي الحالي، فإن هذا الأخير أثبت عجزه على التكيف ومسايرة التغيرات لا سيما الاقتصادية منها على الساحة الوطنية أو الدولية، وللتوضيح أكثر نجد أن:<sup>1</sup>

<sup>2</sup> - شلال زهير، مرجع سبق ذكره، ص: 235-237، بالتصرف.

<sup>1</sup> - أمال حاج جاب الله، ضريفي نادية، مرجع سبق ذكره، ص: 220.

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

ومع توجه الجزائر نحو اقتصاد السوق، أصبح على الدولة التعامل كعون اقتصادي يلتزم بكل القواعد والآليات التي تحكم الأعوان الأخرى، لتخضع بذلك على قانون العرض والطلب، القانون التجاري،... فالتكيف مع هذه المتغيرات لجديدة، فرض على الدولة تغيير نظامها المحاسبي من أجل توفير جهاز يضمن قياس المردودية والفعالية، وهو ما لا توفره مدونه حسابات الحالية لقصورها على إعطاء نظرة متكاملة على وضعية ذمة الدولة وتطورها.

إلى جانب ذلك؛ فإن دخول الجزائر في اتفاقيات وعلاقات مع عدة دول ومنظمات دولية، مثل البنك العالمي وصندوق النقد الدولي، وضعها أمام حتمية الاستجابة إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، التي تعمل على إيجاد لغة موحدة تسمح بإجراء مقارنات بين مختلف الدول. وهو ما لا يسمح به الإطار المحاسبي الحالي نظرا لصعوبة إدماج محاسبة الدولة ضمن المحاسبة الوطنية التي تعد أهم وسائل المقارنة الدولية.

فأمام كل الضروريات من جهة، وكذا الدور الحيوي الذي تلعبه المحاسبة العمومية في توفير نظام إعلامي فعال يكون مصدرا لإتخاذ القرارات في تسيير الأموال العمومية من جهة ثانية، برزت ضرورة إصلاح محاسبة الدولة التي أصبحت أحد أولويات برنامج وزارة المالية. وعليه فإن إصلاح الإطار المحاسبي للدولة يهدف الأموال العمومية وكذا إعطاء صورة واضحة ومتكاملة لنشاط الدولة، وذلك من خلال:

- توفير المعلومات الدقيقة التي يمكن الاعتماد عليها للتحكم في مجموع نشاطات الدولة؛
- وضع أداة فعالة لمراقبة كيفية استعمال المال العام؛
- توفير الوثائق والمعلومات والتحليل في الآجال المناسبة لأصحاب القرار؛
- معرفة ذمة الدولة من خلال مركباتها؛
- تحديد تكاليف الخدمات التي تقدمها الدولة؛
- تحديد النتائج السنوية وتقييم فعالية نشاط الإدارة؛
- تقديم المعلومات التي ستسمح بالقيام بعملية المقارنة الوطنية والدولية؛

### المطلب الرابع: عرض التجربة الفرنسية لإصلاح نظامها المحاسبي بما يتوافق مع معايير IPSAS

في إطار التجربة الفرنسية المتعلقة بتبني المعايير الدولية، قامت بإصدار القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية في 01 أوت 2001، ليحل محل القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية لسنة 1959، وهذا بغية إعطاء إشارة الإنطلاق بصفة مباشرة نحو التوجه لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

#### 1- تبني فرنسا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

قامت لجنة المحاسبة العمومية الفرنسية بتبني 19 معيارا مع نظامها المحاسبي للدولة حيث تبنت 12 معيارا من معايير IPSAS، والتي تم تنفيذها منذ سنة 2006 والتي تعتبر كمرجع للمصادقة على حسابات الدولة.

#### 1-1- المعايير المحاسبية التي تبنتها فرنسا:

اعتماد فرنسا للمعايير جاء بصفة تدريجية، حيث أنه منذ بداية تطبيقها مر بعدة مراحل يمكن عرضها في النقاط التالية:

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

- جانفي 2006: كانت كمرحلة أولى تبنت 13 معيارا؛
  - مارس 2008: تم إضافة معيارين وهما التغيرات في السياسات المحاسبية والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية؛
  - أكتوبر 2011: إضافة المعيار 16: معلومات حول القطاع؛
  - فيفري 2013: تم إضافة معيار 17: الأصول التاريخية والثقافية؛
  - جانفي 2015: اعتمدت المعيار 18: العقود التي تسهم في الخدمة العمومية
  - مارس 2015: تم اعتماد المعيار 21: حصص انبعاث الغازات الدفينة
- وبناء على ما سبق، يمكن توضيح المعايير التي اعتمدها فرنسا حسب الجدول التالي:

### الجدول (3-12): المعايير الدولية للمحاسبة العمومية في فرنسا.

رقم المعيار	اسم المعيار	رقم المعيار	اسم المعيار
01	القوائم المالية	11	الديون المالية والأدوات المالية الآجلة
02	التكاليف	12	الخصوم غير المالية
03	الإيرادات السيادية	13	الالتزامات المذكورة في الملحق
04	الإيرادات التشغيلية والمالية وإيرادات التدخل	14	التغيرات في السياسات المحاسبية
05	الثبittات المعنوية	15	الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية
06	الثبittات المادية	16	معلومات حول القطاع
07	الثبittات المالية	17	الأصول التاريخية والثقافية
08	المخزونات	18	العقود التي تسهم في الخدمة العمومية
09	حقوق الأصول المتداولة	21	حصص انبعاث الغازات الدفينة
10	حسابات خزانة الدولة		

**Source:** Elaborer par le chercheur selon: Ministère de l'action et des comptes publics, Recueil des normes comptables de l'état, France, juillet 2018, p: 01.

نلاحظ من خلال الجدول أن فرنسا تتبنى 19 معيارا، تركز هذه المعايير على المعاملات التي تتعلق بالعناصر الرئيسية التي تتكون منها القوائم المالية مثل الثبittات، الديون، وبالتالي فاعتماد المعايير في فرنسا، يركز على الاهتمام بالمعايير التي من خلالها توفر معلومات مالية حول الوضعية المالية للدولة، وتساعد المستفيدين في اتخاذ قرارات مناسبة.

**1-2- المعايير التي تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:** يمكن عرض المعايير المحاسبية التي تبنتها فرنسا للعمل المحاسبي داخل الوحدات الحكومية، والتي يمكن مقارنتها مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وهذا لمعرفة مدى مواكبتها للتطورات الدولية في هذا المجال ويكمن توضيحها في الجدول التالي:

### الجدول رقم (3-13): معايير المحاسبة الفرنسية التي تتوافق مع معايير IPSAS

معايير المحاسبة الفرنسية		معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	
رقم المعيار	اسم المعيار	رقم المعيار	اسم المعيار
01	القوائم المالية	IPSAS 01	عرض البيانات المالية

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

إيرادات السيادية	IPSAS 23	إيرادات المعاملات غير التبادلية	03
الإيرادات التشغيلية والمالية وإيرادات التدخل	IPSAS 09	الإيرادات من معاملات الصرف	04
التشبيات المعنوية	IPSAS 31	الأصول غير الملموسة	05
التشبيات المادية	IPSAS 16	الاستثمار العقاري	06
التشبيات المالية	IPSAS 15	الأدوات المالية: الإفصاح والعرض	07
المخزونات	IPSAS 12	المخزون	08
الديون المالية والأدوات المالية الآجلة	IPSAS 28	الأدوات المالية: العرض	11
الخصوم غير المالية	IPSAS 19	المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة	12
الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية	IPSAS 14	الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية	15
معلومات حول القطاع	IPSAS 18	التقارير حول القطاعات	16
العقود التي تسهم في الخدمة العمومية	IPSAS 32	ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: المانح	18

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول (3-12) والجدول (3-7)

يوضح هذا الجدول أن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام التي تبنتها في 12 معيارا، وهذا حسب البيئة الملائمة لعمل هذه المعايير بالإضافة إلى المعلومات التي يمكن الحصول عليها وتوفيرها إلى مستخدمي القوائم المالية في ظل الإمكانيات المتاحة لتطبيقها، وقد ركزت على المعايير المرتبطة بمخرجات نظام المحاسبة العمومية والعناصر التي تكون الميزانية بشكل خاص مثل المخزونات والتشبيات والخصوم.

### 1-3- المعايير المحاسبية الخاصة بالبيئة الفرنسية:

اعتمدت فرنسا معايير محاسبية وفق احتياجاتها المحلية من المعلومات، والتي لم يتم ادراجها ضمن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وجاءت لتدرس وتعالج المعاملات المالية والأحداث الاقتصادية، وكيفية تسجيلها ضمن النظام المحاسبي للدولة، والتي يمكن عرضها فيما يلي: 1

**المعيار 02: التكاليف:** يهدف هذا المعيار إلى تحديد نفقات الدولة، ويهتم بدراسة المعالجة المحاسبية بنفقات الميزانية حسب الأصناف التي تحددها المادة 5 من قانون العضوي للقوانين المالية لسنة 2001، وتمثل هذه الأصناف في: النفقات الوظيفية المباشرة وغير المباشرة، نفقات التدخل، النفقات المالية والإستثنائية.

**المعيار 09: حقوق الأصول المتداولة:** الغرض من هذا المعيار هو تحديد قواعد الاعتراف وقياس المستحقات من الأصول المتداولة. والتي تتكون من حقوق الزبائن من حقوق الزبائن من السلع والخدمات وحقوق الزبائن المرتبطة بالضرائب والغرامات التي تفرضها الدولة على الغير بالإضافة إلى الذمم المدينة الأخرى.

**المعيار 10: حسابات خزينة الدولة:** يحدد المعيار الأصول والخصوم التي تشكل خزينة الدولة ويحدد خصائصها، ويرتبط بشكل خاص بمبدأ التوحيد النقدي ومركزية الأموال العامة للخبزينة. ولا يتعلق بالنفقات والإيرادات الخاصة بحسابات الخزينة.

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

**المعيار 13: الالتزامات المذكورة في الملحق:** يسعى هذا المعيار إلى تحديد نطاق الالتزامات الحكومية التي يجب ذكرها في الملحق، بسبب الأهمية الكبيرة التي تمثلها والتأثير المحتمل أن ينتج عن الوضع المالي للدولة، وتتمثل هذه الإفصاحات في وضعية الديون المضمونة، وضعية الضمانات المتعلقة بمهمة الفوائد العامة، وضمانات الصرف الخاصة بالبنك المركزي، بالإضافة إلى المعلومات التي يجب أن يفصح عنها والمتعلقة بالخصوم، ووضعية الالتزامات المالية اتجاه الدولة.

**المعيار 14: التغييرات في السياسات المحاسبية:** يركز المعيار على المعالجة المحاسبية والإفصاح للعناصر المتمثلة في: "التغييرات في السياسات المحاسبية، والتغييرات في التقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء"، ويحتوي على عدة أهداف تستجيب عن كتب للمبادئ المنصوص عليها في الإطار المفاهيمي من خلال: تعزيز أهمية وموثوقية البيانات المالية؛ ضمان قابلية البيانات المالية للمقارنة مع مرور الوقت ومع بيانات الكيانات الأخرى.

**المعيار 17: الأصول التاريخية والثقافية:** ينطبق هذا المعيار على الممتلكات التاريخية والثقافية للدولة، حيث يركز على معالجتها المحاسبية. في هذا السياق، ثبت أنه من الصعب إعطاء تعريف لمضمون الممتلكات التاريخية والثقافية، بسبب تشتت وفقر العناصر التي تسمح بتصنيف هذه الأصول في الأطر المرجعية.

**المعيار 21: حصص انبعاث الغازات الدفيئة:** يهدف هذه المعيار إلى اعتراف الدولة المتعلق بانبعاث غازات العمليات التجارية لظاهرة الاحتباس الحراري في الآليات المنشأة، بموجب بروتوكول كيوتو الذي تم توقيعه في 11 ديسمبر 1997 في إطار اتفاقية الأمم المتحدة الإطارية بشأن تغير المناخ، المرحلة الأولى من سوق الكربون الذي تم إنشاؤه على المستوى الدولي بهدف تقليل انبعاثات الغازات الدفيئة، للفترة 2013-2020 وخاصة على المستوى الأوروبي، ويركز على المعالجة المحاسبية لخصص الانبعاثات والتزامات من وجهة نظر الدولة، وتحمل المسؤولية السياسية ضد تغير المناخ.

### 2- الإطار التصوري لمحاسبة الدولة في فرنسا:

يستمد الإطار التصوري لمحاسبة الدولة في فرنسا على الإطار التصوري والمفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام التي تحدد المفاهيم وأهداف القوائم المالية، من خلال الاعتماد على المرجعية والمتمثلة في المخطط المحاسبي العام للدولة، مرجعية لجنة القطاع العام للإتحاد الدولي للمحاسبين \*IFAC، بالإضافة إلى مرجعية مجلس معايير المحاسبة المالية IASB+، ويركز الإطار التصوري على العناصر التالية: 1

### 2-1- أهداف الإطار التصوري لمحاسبة الدولة: تتمثل أهداف عرض المعلومات في القوائم المالية على النقاط التالية:

- تقديم الافتراضات التي تقوم عليها المعايير المحاسبية المطبقة على الدولة؛
- تحديد المفاهيم الأساسية الناتجة عن هذه الافتراضات؛
- توضيح نطاق وحدود المعلومات المقدمة من قبل المحاسبة.

### 2-2- أهداف القوائم المالية: تتمثل أهداف القوائم المالية في تحديد ما يلي:

\* IFAC: International federation of accounts

+ IASB: International accounting standards board

1- يوسف السعيد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص ص: 234-235.

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

الهدف من القوائم المالية هو إعطاء الصورة الحقيقية والعادلة لأصول الدولة والمركز المالي النتيجة الصافية، والتي ينص عليها القانون العضوي في المادة 27، والتي تفرض على الدولة أن تعرض حسابات الدولة، بصفة دقيقة، وإعطاء الصورة الحقيقية والعادلة، لأصولها ومركزها المالي.

**2-3- الخصائص العامة لحسابات الدولة:** تحتوي الخصائص العامة لحسابات الدولة على احترام المبادئ المحاسبية في التسجيل المحاسبي، وتحديد نطاق تطبيق المعايير، مع تحديد المفاهيم الرئيسية لعناصر القوائم المالية مثل تحديد الأصول والخصوم، التي يشملها تطبيق المعايير، كما تحتوي الخصائص العامة لحسابات الدولة في تحديد أسس التسجيل المحاسبي، والطرق المحاسبية المستخدمة في تقييم عناصر القوائم المالية، وكيفية عرضها للمستفيدين من هذه القوائم. نستنتج من خلال دراسة محتوى الإطار التصوري لعرض القوائم المالية في حسابات الدولة في فرنسا أنها تحتوي في مضمونها على المفاهيم والإجراءات التي يعتمد عليها الإطار التصوري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والتي وضعته الهيئة الدولية لإعداد المعايير.

### **3- القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:**

تم إعداد قوائم مالية وفقا للمعيار الدولي 01 ، ويمكن تناولها كما يلي: <sup>2</sup>

**3-1- قائمة الميزانية:** تحتوي على الأصول والخصوم لحسابات الدولة، والذي يحدد مخرجات نظام المحاسبة العمومية. توضح هذه القائمة العناصر التي يعرضها النظام المحاسبي لمعرفة المركز المالي للدولة، والحقوق المثبتة من خلال تحديد الأصول المتداولة بالإضافة إلى تحديد مدى تنفيذ النفقات العامة للدولة، من خلال نسبة الزيادة في التثبيات التي تملكها الدولة، والتي يمكن أن تساهم في تحقيق المنافع الإقتصادية للدولة في تحسين تقديم الخدمات للمجتمع، كما يمكن معرفة درجة السيولة المالية، وقدرة الدولة على الوفاء بالتزاماتها، أما بالنسبة لعناصر الخصوم فيمكن معرفة نسبة الديون المالية ومدى تأثيرها على ذمة الدولة، بالإضافة إلى إمكانية وضع مؤونات الأعباء والخسائر لمواجهة الخسائر المحتملة، كما يتم الأخذ بعين الاعتبار نتيجة السنوات السابقة وإعادة تقييم الأصول من أجل معرفة نتيجة السنة الحالية.

**3-2- قائمة حسابات النتيجة:** تحتوي هذه القائمة على عناصر حسابات النتيجة المتمثلة في النفقات والإيرادات، وتوضح كيفية تحديد رصيد عمليات الدولة من خلال قياس درجة تنفيذ النفقات حسب البرامج المعدة لتطبيقها سواء كانت تتعلق بالوظائف أو النفقات المالية أو نفقات التدخل، ومقارنتها بمدى تحصيل الدولة لإيراداتها سواء الجبائية أو السيادية أو الموارد المحتصل عليها من جهات خارجية، وبالتالي تسمح بتحديد مدى مساهمة الإيرادات في زيادة النتيجة من خلال تحصيل الإيرادات وكيفية تنفيذ النفقات ومدى تأثيرها على النتيجة، كما يمكن معرفة مدى مساهمة النفقات التي تمنحها الدولة من أجل تشجيع الاستثمار وتحقيق النمو ومدى انعكاس هذه المساهمة على الزيادة في تحصيل الإيرادات.

**3-3- قائمة تدفقات الخزينة:** تحتوي على كيفية تحديد التدفقات الناتجة عن المعاملات التي تقوم بها الدولة خلال الدورة المحاسبية والتي توضح التدفقات الداخلة والخارجة من وإلى خزينة الدولة بمختلف أنواعها، ومدى مساهمة كل نوع من هذه

<sup>2</sup> - Elaborer par le chercheur selon: Ministère de l'action et des comptes publics, Recueil des normes comptables de l'état, op cit, p p: 18-22.

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

التدفقات على زيادة السيولة المالية للخزينة، وبالتالي يسمح هذا الجدول بقياس أداء وفعالية الموازنة العامة للدولة في تنفيذ البرامج المسطرة.

**3-4- الملحق:** يشكل جزءاً لا يتجزأ من القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية. يتم فيه وضع كل التفسيرات والشروحات المتعلقة بفترة النشاط، والتي تؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية، فيما يتعلق بالتحقق، فإنه يخضع لنفس متطلبات الوثائق الموجزة الأخرى.

نستنتج من خلال القوائم المالية التي يوفرها نظام المحاسبة العمومية وفق المعايير الدولية، أنه يسمح بعرض كل المعلومات التي تساعد متخذي القرار على فهم كيفية تسيير الموارد المالية للدولة سواء ضمن القوائم المالية التي تقدم أرقام أو من خلال الملحق الذي يساهم بدرجة كبيرة في تقديم كل الشروحات والتفسيرات الواجب الإفصاح عنها، لتحقيق الشفافية والمساءلة المالية، وبالتالي اتخاذ القرارات الرشيدة والتي تسمح بتفعيل وترشيد المال العام.

### 4- الاستفادة من تجربة فرنسا في إصلاح نظامها المحاسبي:

مما لا شك فيه أن نجاح هذا الإصلاح المحاسبي مرهون بالاستفادة من الممارسات الجيدة للدول التي سبق لها وأن أصلحت أنظمتها المحاسبية والمالية في القطاع العام، لاسيما دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وفرنسا تعد واحدة من هذه الدول التي رفعت التحدي، وتعتبر حالياً من التي لها نضج عال في المحاسبة.

ويعتبر النظام المحاسبي في الجزائر متأثراً كثيراً بالثقافة الفرنكفونية، ويستوحي قوانينه بشكل كبير من القوانين الفرنسية، فالنهج المحاسبي الفرنسي الحديث اعتبر كمصدر إلهام للجزائر عند إعدادها لمشروع إصلاح محاسبة الدولة، ومع ذلك فقد أثار هذا النهج الفرنسي صعوبات واعتزته نقائص نشأت عن تحليل ميزانيته العمومية، وسيسمح تنفيذ التوصيات الرئيسية التي قدمها مجلس المحاسبة لتجاوز تلك النقائص، ويتعين على القائمين على مشروع الإصلاح أخذ الانتقادات التي وجهت لفرنسا بعين الاعتبار حتى لا تقع الجزائر فيها وتستفيد منها.

سنة 2016، كانت قد مضت 10 سنوات كاملة على نشر الدولة الفرنسية حساباتها وفقاً لمبادئ المحاسبة على أساس الاستحقاق، والتي لا تقتصر فقط على التدفقات النقدية، ولكنها كما هو الحال في مؤسسات القطاع الخاص، تأخذ بعين الاعتبار الحقوق والالتزامات التي يولدها نشاط الدولة. وفي تقرير شامل صدر في فيفري 2016 بعنوان "المحاسبة العامة للدولة، بعد مرور 10 سنوات"، قام مجلس المحاسبة الفرنسي بمراجعة شاملة بعد مرور 10 سنوات، ومن أهم ما جاء في هذا التقرير أن المحاسبة العامة للدولة ساهمت في:<sup>1</sup>

- توضيح الوضع المالي للدولة؛ حيث من معرفة الأصول الثابتة والأصول المتداولة، وجردها وتقييمها ومراقبتها على نحو أفضل، كما ساهمت على تجديد وجهة نظر حول خصوم الدولة؛

1 - Cour des comptes, La comptabilité générale de l'État dix ans après : une nouvelle étape à engager, rapport public thématique, Paris, février 2016, p:09.

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

- تحديث الخدمات المالية للدولة؛ وتطوير التعاون مع المسيرين والمحاسبين في إحداث تغيير دور كل منهما في إعداد الحسابات، فالمسير يكون على دراية بجميع أصول وموارد الدولة، وإلا كيف يسير ما لا يعرفه؟ إضافة إلى تسريع انتشار نهج إدارة المخاطر في الخدمات الحكومية، وتعزيز رصد ميزانية أجهزة معينة، وإضفاء الطابع الرسمي على الإجراءات؛
- تحديث التسيير العمومي للدولة؛ بشكل ملحوظ بفضل نظام معلومات متكامل والحوسبة التدرجية للإجراءات، حيث صاحب إدخال أساس الاستحقاق تحديد أدوات تكنولوجيا المعلومات، مما يمهّد الطريق للحد من عدد الكتابات اليدوية وتخفيض مهام التنفيذ المتكررة؛
- لا مجال لمناقشة أن الشفافية المالية للدولة تحققت بعد تطبيق أساس الاستحقاق في القطاع العام؛ حيث تعتبر فرنسا الدولة الوحيدة في منطقة اليورو التي تمتلك حسابات مصادق عليها، وعلى هذا الأساس برزت الجودة المحاسبية بوضوح كهدف مفروض تحقيقه من طرف جميع الهيئات العمومية؛
- وعلاوة على ذلك، كان للمحاسبة العمومية أثر مضاعف على موثوقية محاسبات أخرى للدولة، بما في ذلك المحاسبة الوطنية، حيث أثرت إيجابيا على مسك حسابات الهيئات العمومية ولاسيما الإدارات العمومية، وساعدت على توضيح العلاقات المالية مع منظمات الضمان الاجتماعي والجماعات المحلية.
- ومع ذلك، لم ترق المحاسبة العمومية للدولة في فرنسا إلى المستوى المطلوب، ولم تحقق جميع الأهداف التي وضعتها الهيئة التشريعية، والوسائل التي خصصت لها، مما يعني أنه بالرغم من أن الحسابات العمومية في فرنسا هي أكثر صدقا وشفافية مما كانت عليه قبل 10 سنوات، إلا أنها لا تزال تفتقر إلى الكفاءة. كما أنه لا يتم الاعتراف بالمحاسبة العامة واستخدامها بشكل كاف مقارنة بمحاسبة ميزانية الدولة أو حساباتها في المحاسبة الوطنية، فالصورة التي تعطيها عن الوضعية المالية للدولة لا تبرزها الدولة بالشكل المطلوب، ولا يستغلها البرلمان إلا قليلا.
- إضافة إلى تسجيل صعوبات وتحديات ذات طابع متكرر تواجه المسيرين، وعدم إحساس الموظفين بالملكية خارج الإدارة. ولتحسين ظروف إنشاء محاسبة عامة للدولة، أوصت مجلة المحاسبة بما يلي:<sup>1</sup>
- إجراء مقارنة منتظمة بين الجهود التي ينبغي بذلها مع الفوائد المتوقعة من زيادة موثوقية الحسابات، ومراعاة احتياجات المسيرين وقيودهم، وضمان الطابع المستقر والواقعي للإطار المحاسبي؛
- تعزيز تنشيط المصالح المالية للدولة من خلال تحسين الوثائق المحاسبية ومرافقة المسيرين في استغلال أنظمة الإعلام الآلي؛
- إجراء فحص منهجي لجميع المفاهيم المستخدمة في محاسبة الميزانية والمحاسبة العامة للتمكن من القيام بمقارنات وضمان الارتباطات اللازمة؛
- تطوير المهارات المحاسبية في مصالح التسيير من خلال تحييد الخبرات الحالية، وتطوير برامج التدريب وتعزيز قدرات مفتشي الوزارات على التدخل في المسائل المحاسبية؛

1 - Cour des comptes, La comptabilité générale de l'État dix ans après : une nouvelle étape à engager, op cit, p:13.

## الفصل الثالث: دراسة واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

- تعميم خدمات إعداد الفواتير وجعل الاستثمارات قصيرة الأجل، تسمح كلما اقتضى الأمر، بدمج المزيد من حسابات الدولة، وإنجازها بوسائل إلكترونية وجعلها آلية التشغيل؛  
وفي الأخير يمكن القول أن التجربة الفرنسية هي تجربة من بين المئات من التجارب التي يمكن أن تستفيد منها الجزائر عند تنفيذها للإصلاحات القائمة. لذا فتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر أصبح ضرورة حتمية لا مفر منها، لتطوير نظام المحاسبة العمومية وجعله يتماشى مع المتطلبات الحديثة للممارسة الدولية للمحاسبة والمالية في القطاع العام، خصوصا بعد التخلي عن مشروع المخطط المحاسبي للدولة لسنة 1995، ليتم الشروع في إصلاح محاسبي جديد لسنة 2006 الذي جاء كاستجابة جديدة لإعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

### خلاصة الفصل الثالث:

يمثل نظام المحاسبة العمومية في الجزائر الإطار المرجعي الذي يُعتمد عليه لإدارة العمليات المالية لحسابات الدولة، كما ويُعد وسيلة لتحديد مهام ومسؤوليات الأعوان المكلفين بالتنفيذ، وذلك بضمان احترام النصوص القانونية والإجراءات الإدارية وكذا التقنيات المحاسبية. إلا أنه ومن خلال دراسة الإطار العام لهذا النظام، تبين أنه يُعاني من عديد النقائص ما جعل النصوص القانونية المؤطرة لنظام المحاسبة العمومية، لم تعد تتماشى مع متطلبات التسيير الفعال للمال العام، كما أظهر وجود فجوات وانحرافات بين مضامين وأحكام القوانين المعمول بها واقع ممارسة المحاسبة العمومية في الميدان، هذا إلى جانب كثرة النصوص التنظيمية في شكل تعليمات وقرارات، تميزت بكثير من التناقض فيما بينها، وأحيانا حتى مع النصوص القانونية الأساسية، كما ومن خلال تشخيص واقع الرقابة على الدورة الموازنتية لوحظ ازدواجية الرقابة غير المبررة على العمليات المالية، وكذا ضعف التنسيق بين مختلف الأجهزة والسلطات المكلفة بالرقابة، وعدم التزامها بآليات ومعايير الممارسة الدولية للرقابة المالية والمحاسبية.

وفي العرض التحليلي لواقع الموازنة العامة للدولة في الجزائر، التي تعتبر أداة أساسية يستخدمها نظام المحاسبة العمومية في تنفيذ العمليات المالية للدولة، أثبتت ومن خلال ظروف إعداد وتنفيذ الموازنة، أنه لا زالت تعتمد على موازنة البنود التي تقوم على الأساس النقدي، الذي يركز على إثبات العمليات عند تاريخ حصول التدفق النقدي، لا على أساس حدوث العملية، ما يجعل البيانات والقوائم المالية تقدم معلومات محدودة وغير واضحة، وتركز على الأثر النقدي لتنفيذ الموازنة، لتصبح بذلك غير صالحة لأغراض المساءلة وتقييم الأداء وتحويل دون التخصيص الأمثل للموارد العامة، ما يؤثر على ضمان ربط الاعتمادات المخصصة بالأهداف المسطرة، لذا نجد أن أشكال ومظاهر ضعف إعداد وتنفيذ الموازنة تعددت من خلال، ضعف التقدير والتنبؤ بالنفقات والإيرادات العمومية للموازنة وهذا ما أكدته الإنحرافات الكبيرة بين المقدر والمنجز فعلا، إضافة إلى ضعف التحكم في التراخيص وتواريخ إقفال الالتزامات ودفع النفقات، وحسب مؤشر الموازنة المفتوحة نجد أن الجزائر تحتل المراتب الأخيرة في شفافية الموازنة هذا من جانب. ومن جانب آخر، التوجهات المفرطة نحو آلية استخدام حسابات التخصيص الخاص التي تمثل الجزء الأكبر من حسابات الخزينة الخاصة، جعلت من قوانين المالية في السنوات الأخيرة مثقلة بالإجراءات المتعلقة بها، فأصبحت تفوق الموازنة العامة للدولة من حيث المبالغ المرصودة والمتراكمة فيها، ما يدل على عدم فعالية الآليات والقواعد التي تحكم الموازنة العامة.

وقد عملت الجزائر على إصلاح نظام المحاسبة العمومية، باعتماد المخطط المحاسبي للدولة لسنة 1995 المستمد من المحاسبة المالية للمؤسسات الاقتصادية، الذي يقوم على أساس الاستحقاق في تسجيل العمليات، إلا أن هذا الإصلاح لم يصل إلى تبني محاسبة الذمة وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وإفتقاده لمرجعية محاسبية، فسرعان ما تم التخلي عليه لعدم تماثيه مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وكمحاوله للإستفادة من التجربة الفرنسية تم إعداد مشروع الإصلاح لسنة 2006 لتطوير وعصرنة النظام الموازنتي، والذي جاء ليتوافق مع المعايير الدولية، ومن هنا برزت ضرورة التبني لمعايير IPSAS كمنعرج نحو مواكبة التطورات الدولية للممارسة المحاسبية والمالية في القطاع العام.



### تمهيد

التوجه نحو الإستجابة الجدية لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، كان حتمية فرضته الظروف السياسية والاقتصادية والمالية لمواكبة التطورات الحاصلة في مجالات التنمية، وأمام توصيات الهيئات الدولية المختصة وعلى رأسها صندوق النقد الدولي والبنك العالمي والمنظمة العالمية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (الأنطوساي)، أصبح من الضروري والملح أن تخطو الجزائر نحو وضع إطار مشروع إصلاح يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، حيث أن هذا التوجه عمل على القيام بإصلاحات شملت الإطار المحاسبي والقانوني، محاولة بذلك تكييف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية مع المعايير من خلال تطبيقها في حسابات المخطط المحاسبي لمشروع الإصلاح، وكذا في عرض القوائم المالية، والتحول نحو اعتماد موازنة البرامج والأداء كأسلوب لعصرنة نظام الموازنة العامة للدولة في الجزائر، وجعل هذا المشروع نموذجاً يتم من خلاله معرفة إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، ومدى تحسين المعلومات التي يمكن الحصول عليها.

والجزائر على غرار الدول، وتبنيها للمعايير ومن خلال اعتمادها على التوجهات الحديثة المتبناة في الممارسة الدولية للمحاسبة العمومية، ومع إقتراح مقارنة حديثة في مجال الرقابة على المال العام، حيث كانت هذه الأخيرة تكاد تقتصر على الرقابة المالية والمحاسبية، التي يتم من خلالها التأكد من تطبيق القوانين واللوائح وأن الأموال العامة قد أنفقت في الأغراض المخصصة لها، دون أن تمتد لتبين الرقابة على الأداء في الأجهزة الحكومية، التي تعمل على تحقيق الاقتصاد والكفاءة والفعالية في استخدام الموارد العامة، وبالتالي دراسة مدى ملاءمة مشروع الإصلاح لأغراض الرقابة على الأداء في الأجهزة الحكومية، الذي يعمل على التوجه التدريجي نحو استخدام أساس الاستحقاق وأسلوب موازنة البرامج والأداء، وذلك بالاعتماد على محاسبة التكاليف ومحاسبة المسؤولية، بغية تحقيق الشفافية المطلوبة وجعل المعلومات أكثر مصداقية في سبيل تفعيل الرقابة على الأداء في الأجهزة الحكومية، وتبيان أهم الشروط الواجب توافرها لنجاح هذا المشروع لتحسين أداء الأجهزة الحكومية في الجزائر.

وعلى ضوء ما سبق، وبالدراسة والتحليل سنحاول تبيان دور مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية في الجزائر من خلال التعرض للمباحث التالية:

- المبحث الأول: إطار مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛
- المبحث الثاني: موازنة البرامج والأداء كأسلوب لعصرنة نظام الموازنة العامة للدولة في الجزائر؛
- المبحث الثالث: مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية لأغراض الرقابة على أداء الأجهزة الحكومية.

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

### المبحث الأول: إطار مشروع الإصلاح بما يتوافق ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

الجزائر ومن خلال مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية تتوجه نحو اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، والذي كان ضروريا فرضته التطورات والرهانات الحالية، لذا حاولت إيجاد مختلف الطرق والأساليب التي تمكنها من إنجاح هذا التوجه، من خلال إجراء عديد الإصلاحات التي شملت الإطار القانوني والتقني للنظام. وتطبيقه يتطلب بيئة ملائمة، لذا عملت الجزائر على تكييف إطارها المحاسبي بما يتلاءم مع خصوصية الأجهزة الحكومية وكذا طبيعة تطبيق المعايير، إضافة إلى الإعتماد على قوائم مالية مستمدة من المعايير، وعملت على عصرنه نظام الموازنة العامة.

### المطلب الأول: إعداد مشروع اصلاح نظام المحاسبة العمومية 2006.

تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر أصبحت ضرورة حتمية ، لذا وكمحاوله منها لتطوير نظام المحاسبة العمومية وجعله يتماشى مع المتطلبات الحديثة للممارسة الدولية للمحاسبة والمالية في القطاع العام، تم المشروع في إصلاح محاسبي جديد لسنة 2006 الذي جاء كاستجابة جديدة لإعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

#### 1- مشروع الإصلاح لسنة 2006؛ استجابة جديدة لمعايير IPSAS:

الاتفاقيات المبرمة بين الجزائر وفرنسا بدعم من البنك الدولي من أجل المشروع في عملية تحديث النظام المحاسبي للدولة وفق أسس ومبادئ تستجيب لمعايير IPSAS، في الجوانب التعاقدية في مجمع مركز البحث وتطوير الاقتصاد والمالية بوزارة الاقتصاد والمالية بفرنسا، لبداية مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية.1 وعليه فإن عملية الإصلاح ترتبط بصفة آلية مع الجانب الموازاتي وهو ما تم اعتماده في مشروع عصرنه نظام الموازنة.

#### 1-1- مشروع عصرنه أنظمة الموازنة: الإصلاح الموازاتي كخطوة سابقة وضرورية للإصلاح المحاسبي:

فقد تم البدء في مشروع عصرنه أنظمة الميزانية في سنة 2005 أين أبرمت وزارة المالية (مثلة في المديرية العامة للميزانية) عقدا مع مكتب استشارات كندي CRC Sogema من أجل وضع تصور شامل ومتكامل لإصلاح المالية العمومية وذلك في إطار القرض المقدم من طرف البنك الدولي (AL crédit N°7047). لتنتهي الأشغال بإعداد مجموعة من التقارير مكنت من صياغة أهم محاور هذا المشروع والتي برزت في محورين أساسيين هما: 2

#### 1-1-1- الجوانب المتعلقة بالميزانية: يهدف هذا المحور إلى وضع نظام جديد لتسيير النفقات يشمل كل من

إعداد الميزانية، المحاسبة والرقابة على النفقات العمومية، وقد تمت صياغة كل ذلك في خمس مقومات:

- إعداد الميزانية وفق نظام متعدد السنوات؛
- تحسين عرض ونشر الميزانية العامة للدولة؛
- تطوير وظيفة الاستشارة لوزارة المالية؛

1 - يوسف السعيد أحمد، مرجع سبق ذكره، 249.

2 - أمال حاج جاب الله، ضريفي نادية، مرجع سبق ذكره، ص: 232-232.

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

- إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية؛

- إدراج نظام محاسبة الذمة.

### 1-1-2- الجوانب المتعلقة بالإعلام الآلي ونظام المعلومات: يشمل هذا المحور على:

- إعداد مخطط توجيهي للإعلام الآلي الخاص بوزارة المالية؛

- إعداد وتطوير نظام مدمج لعملية التسيير الموازاتي؛

- تحسين الهياكل التكنولوجية من خلال إنشاء مديرية مركزية للإعلام الآلي.

يعد المحور الأول المتعلق بالجوانب الميزانية أكبر الورشات التي تعمل عليها هيكل وزارة المالية حيث تم تكليف مكتب الاستشارات الكندي بإنجاز الجانب الأول والثاني من المشروع، فبالنسبة للجانب المتعلق بـ "تحسين عرض ونشر الموازنة العامة للدولة" فقد أعد هذا المكتب في ماي 2006 تطبيق للإعلام الآلي "حول التسيير الحكومي المدمج للميزانية" SIGBUD \* .

أما الجانب المتعلق بـ "إعداد الميزانية وفق نظام متعدد السنوات" تم الشروع فيه منذ سنة 2004 إلى غاية 2007، أين تمت تجربته على مستوى المديرية العامة للميزانية بالتنسيق مع خمسة وزارات ليقرر بعد ذلك إعداد ميزانية برنامج سنة 2010.

أما فيما يتعلق بالجانب الرابع المتمثل في "إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية" فقد تم تكليف مكتب استشارات فرنسي \* GIP-ADTETEF حيث تم إبرام العقد سنة 2006، ليتم الشروع بعد ذلك في إعداد مخطط محاسبي جديد يتماشى مع معايير IPSAS.

### 1-2- مشروع إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية : (الإطار العملي لإصلاح المحاسبة العمومية)

يعد هذا المشروع جزءا من مشروع عصرنه أنظمة الموازنة ، حيث يسمح هذا الجزء بتحسين فعالية ومرونة النفقة من خلال تقليص الإجراءات الإدارية المتعلقة بها من مرحلة الالتزام إلى دفع النفقة . إن هذا الجزء مرتبط بالجوانب المتعلقة بالإعلام الآلي و نظام المعلومات، تم الشروع في إنجاز هذا المشروع في سنة 2007 ، حيث أوكلت مهمة إعداد الدراسات المتعلقة بهذا الجزء إلى مجمع الاستشارات الفرنسي الذي قام بدراسة تشخيصية وتحليلية للواقع المحاسبي الحالي من مختلف جوانبه التنظيمية " شبكة المحاسبين العموميين ، هيكل الخزينة العمومية .. " وكذا التقنية " مدونة حسابات الخزينة " ، إلى جانب دراسة أسباب فشل المشروع المخطط المحاسبي لسنة 1995، تمثل عمل فرقة المشروع في الإهتمام بالجوانب الإدارية، وهذا بتكوين لجان إداريين مكلفين بإعداد المشروع في الإشراف على عملية الإصلاح،

\*SIGBUD: Système Intégré Gouvernemental de Budgétisation

\*GIP-ADTETEF: Groupement d'Intérêt public d'Assistance au Développement des Echanges en Technologies Economiques et Financières.

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

بالإضافة إلى فريق المشروع المتمثل في الإدارة العامة للمحاسبة على مستوى وزارة المالية وتمثل المهام المكلفين بها في: 1

- يشمل عمل أعضاء اللجنة التوجيهية فحص النسخة الأولى من مجموعة حسابات الدولة المحددة لنمط التكيف مع معايير IPSAS ، والتحقق من الأعمال المنجزة من أجل العمل على وضع معايير لحسابات الدولة الجزائرية؛
- اللجنة التنفيذية لعصرنة نظام الموازنة من أجل التنسيق بين العناصر المكونة لمشروع عصرنة الموازنة لتتوافق مع المخطط المحاسبي للدولة، ومناقشة مشروع القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية من قبل البرلمان، وضرورة تكيف المنظمة لإحتياجات الإصلاح، على أساس مختلف المواضيع التي يتعين معالجتها؛
- يشمل عمل فريق المشروع المتمثل في الإدارة العامة للمحاسبة على مستوى وزارة المالية، دراسة كل مرحلة من مراحل مشروع الإصلاح.

وعلى هذا الأساس تمت صياغة إستراتيجية وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وتهدف الإستراتيجية إلى: 1

- وضع تصور جديد لإجراءات تنفيذ النفقات العمومية « circuit de la dépense » ؛
- الانتهاء من صياغة مخطط محاسبي جديد للدولة؛
- إعادة تنظيم مصالح وزارة المالية و كذا الوزارات المنفقة؛
- تكوين إطارات وزارة المالية وكذا الوزارات المنفقة حول الإجراءات الجديدة للتنفيذ النفقات العمومية .

### 2- أهداف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية:

يهدف مشروع الإصلاح إلى تحقيق جملة من الأهداف يمكن عرضها في النقاط التالية: 2

- يهدف إلى الانتقال من المحاسبة على الأساس النقدي إلى المحاسبة على أساس الإستحقاق، من أجل تسجيل الحقوق المثبتة والتزامات الدولة، إضافة إلى التقييد المحاسبي للممتلكات من خلال تسجيلها في حساب الثببتات؛
  - يهدف إلى مواكبة التغيرات والإصلاحات الإقتصادية التي مرت بها الجزائر خلال السنوات الأخيرة؛
  - يهدف إلى تكيف النظام مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛
  - يهدف إلى توفير معلومات للمستخدمين وعرضها في القوائم المالية بصفة من الشفافية وموثوقة وقابلة للمقارنة.
- من خلال الأهداف التي يسعى مشروع الإصلاح الوصول إليها، نلاحظ أن هناك رغبة لدى الدولة في مواكبة التطورات الدولية في مجال إصلاح المالي والمحاسبي للدولة.

### 3- تقييم النظام محل الدراسة ووضع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

بعد الإتفاقيات الموضوعة للقيام باصلاح النظام وفق الأهداف المتفق عليها، جاءت مرحلة تحديد الإطار العملي والتنظيمي للنظام الجديد، وهذا ما يوضحه الجدول الآتي:

1 - Ministère de finance , Plan de projet, direction général de comtabilité, algérie, 24 mai 2005, p : 05.

1 -GIP-ADETEF , Plan comptable de l'Etat : Recueil du Plan Comptable ,Janvier 2008, p 4.

2 - Ministère de finance , Organisation, mission de services comtables et reformes et reformes initées, conférence de presse, algérie, 04 février 2013, p : 28.

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

الجدول رقم (4-1): تقييم مشروع الإصلاح في الجزائر ووضع المعايير.

عناصر الدراسة	بداية الدراسة	نهاية الدراسة	محتوى الدراسة
التقييم الشامل للنظام المقترح	01 جانفي 2006	30 جوان 2006	دراسة وتقييم النظام المقترح من أجل تحقيق الشمولية والعمل على تحديد نقاط القوة والضعف.
الدليل المقترح لطرق العمل	جولية 2006	نوفمبر 2006	صياغة دليل نظام المعلومات المحاسبي والموازنة العامة من أجل تحديد طرق العمل.
ملخص معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	07 ديسمبر 2006	01 سبتمبر 2007	عرض ملخص عن المعايير من أجل وضع المخطط البياني لنظام المحاسبة العمومية لحسابات المخطط المحاسبي للدولة ليتوافق مع هذه المعايير.
الإجتماعات	ديسمبر 2006	سبتمبر 2007	تقديم وتصحيح الإضافات الواجب القيام بها، وتقديم شروحات حول مشروع النظام.
دليل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	سبتمبر 2007	أكتوبر 2007	العمل على إعداد دليل المشروع التقني لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
التوفيق بين المخطط المحاسبي للدولة والمعايير	جوان 2007	أفريل 2008	العمل على إيجاد وسائل تسمح بتكييف المخطط المحاسبي للدولة بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

Source :Ministère de finance, Plan comptable de l'état, Rapports mensuel, N°31, direction général de comptabilité, algérie, décembre 2007, p : 37.

نلاحظ من خلال هذا الجدول، أنه تم تقييم النظام من أجل محاولة إيجاد صيغة تسمح بالانتقال من النظام القديم إلى نظام يتوافق ومعايير IPSAS، والعمل على وضع دليل للمعايير الدولية والمخطط المحاسبي يعتبر كإطار يحدد كيفية العمل والتنظيم المحاسبي للوحدات الحكومية.

### 4- تحديد الجوانب النهائية لمشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية:

تتمثل هذه المرحلة بالعمل على وضع الجوانب النهائية لمعالم النظام الجديد وهذا ما يوضحه الجدول الآتي:

الجدول رقم (4-2): تحديد الجوانب النهائية لمشروع الإصلاح في الجزائر.

عناصر الدراسة	بداية الدراسة	نهاية الدراسة	محتوى الدراسة
التقرير الشهري	جانفي 2008	جولية 2008	معلومات إعادة صياغة دفتر الشروط المتعلق بالنفقات العمومية
دليل المخطط المحاسبي للدولة	جانفي 2008	أكتوبر 2008	دراسة النموذج الذي يحدد كيفية تطبيق المخطط المحاسبي للدولة
مشروع النصوص	جانفي 2008	أكتوبر 2008	صياغة النصوص والوثائق الإدارية
المخطط المحاسبي للدولة	جانفي 2008	مارس 2008	التعريف بالمخطط المحاسبي للدولة والقوائم المالية لهذا النظام
مشروع النصوص	جولية 2008	سبتمبر 2008	صياغة النصوص الوظيفية لنظام المعلومات المحاسبي والموازنة
التقارير المطبقة على البرامج التكوينية	جوان 2008	سبتمبر 2008	إعداد التكوينات والبرامج الأساسية لمراقبة عملية تنفيذ المشروع
التقرير الوسيط	سبتمبر 2008	ديسمبر 2008	يوضح هذا التقرير كيفية تعميم تطبيق المشروع عبر كل الوزارات
التقرير الشهري	ديسمبر 2008	مارس 2009	تدعيم تنفيذ مختلف العروض السابقة المقدمة حول الإصلاح
التقرير النهائي	أفريل 2009		يحدد هذا التقرير التصور النهائي لمشروع العصرية

Source :Ministère de finance, Plan comptable de l'état, Rapports mensuel, op cit, p :38

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

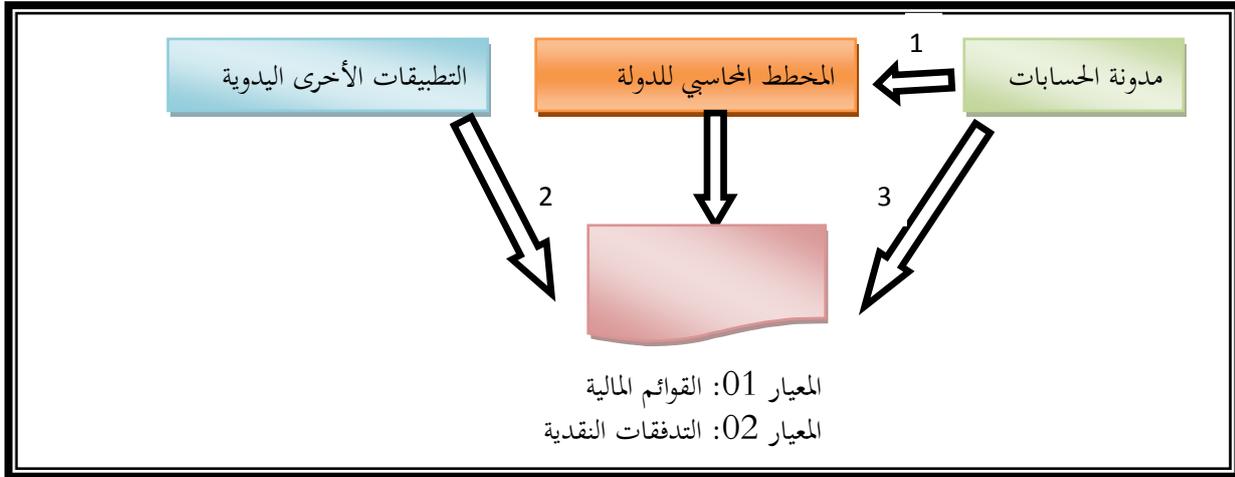
من خلال الجدول أعلاه، نجد أنه تم تحديد الجوانب النهائية المتعلقة بالإطار العام لحسابات الدولة، ومختلف الإجراءات للمشروع في الإنطلاق الفعلي لمشروع الإصلاح، من خلال توفير النصوص القانونية التي تحدد الإنطلاق الفعلي للنظام، ووضع مخطط خاص ببرامج التكوين لتدريب وتكوين العنصر البشري الذي يعد عنصر فعال لإنجاح تنفيذ المشروع.

### المطلب الثاني: التوجه نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع في الجزائر

يتطلب التوجه نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى العمل على تكييف نظام المحاسبة العمومية، بإجراء عدة إصلاحات حيث شملت الإطار القانوني والإطار التقني الذي يقوم على تسجيل العمليات في القوائم المالية، وبالتالي العميل على إعادة فلسفة العمل المحاسبي بما يتوافق مع عمل تطبيق معايير المولية للقطاع العام.

### 1-آلية إنتقال الحسابات وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

بعد تحديد الجوانب التطويرية لمشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية المتمثلة في دليل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ودليل المخطط المحاسبي للدولة، تم وضع مخطط للإنتقال إلى تبني المعايير، حسب الشكل التالي:  
الشكل رقم (4-1): الحالات الممكنة للإنتقال للقوائم المالية الجديدة



Source: Ministère de finance, Rapport préliminaire sur le PCE transitoire, direction général de comptabilité, Algérie, 6septembre 2008, p:05.

نلاحظ من خلال الشكل أن طريقة الانتقال من المحاسبة التقليدية إلى المحاسبة على أساس معايير المحاسبة الدولية للقطاع تتم بإحدى الطرق التالية:

- رقم 01 يمثل كيفية عرض القوائم المالية بالانتقال من مدونة مجموعة حسابات الخزينة إلى المخطط المحاسبي للدولة.
- رقم 02 يمثل الانتقال من حسابات المخطط المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام باستخدام المعيار 01 و02، وهذا الانتقال يكون بتجميع حسابات المخطط المحاسبي من أجل ربطها مع المعيار الدولي رقم 01.

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

- رقم 03 يمثل كيفية عرض القوائم المالية بالانتقال من مدونة مجموعة حسابات الخزينة ودمج الحسابات مباشرة مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بالاعتماد على المعيار 01 والمعيار 02.

**1-1- الانتقال من مدونة الحسابات نحو المخطط المحاسبي للدولة:** تتم طريقة الانتقال من حسابات المدونة نحو المخطط وفق العمليات التالية: 1

- حساب من المدونة يقابله حساب من المخطط: لتوضيح هذه العملية نعتمد على المثال التالي:

100001 حساب المدونة	النقدية لدى المحاسبين	5311 حساب المخطط	حسابات الصندوق لدى المحاسبين
	الرئيسيين		الرئيسيين

نلاحظ من خلال هذا المثال أن الحساب 100001 النقدية لدى المحاسبين الرئيسيين عند الانتقال ضمن الحساب 5311 حساب الصندوق لدى المحاسبين الرئيسيين.

- حساب من المدونة يقابله مجموعة الحسابات من المخطط: لتوضيح هذه العملية نعتمد على المثال التالي:

201007	الايرادات المختلفة للموازنة	716	ايرادات الغرامات والعقوبات المالية
		73	حسابات الايرادات المقدمة سلفا
		74	المخطط خدمات مؤداة للمصالح والبضائع
		76	ايرادات التدخل

نلاحظ من خلال المثال السابق أن الحساب 201007 الايرادات المختلفة للموازنة تتوزع ضمن المخطط المحاسبي إلى حسابات فرعية للحسابات (71,73,74,76).

- مجموعة من الحسابات ضمن المدونة يقابله حساب واحد ضمن المخطط: سيتم توضيح هذه العملية بالاعتماد على المثال التالي:

110.005	شيك بنكي للحقوق والرسوم المدفوعة	511	القيمة السابقة لحسابات
120.001	الأوراق التجارية للجمارك	حساب	عمليات الخزينة
120.002	حسابات سندات وكفالات	المخطط	
120.004	المدونة الأوراق التجارية والسندات المكفولة		
120.005	المقبوضة من طرف بنك الجزائر		
	الأوراق التجارية والسندات المكفولة		

نلاحظ من خلال المثال أن الحسابات (110.005، 120.001، 120.002، 120.004، 120.005) يجب أن تدمج ضمن الحساب 511 الموجود في المخطط المحاسبي للدولة.

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

1-2- الانتقال من المخطط المحاسبي نحو المعيار الدولي 02 التدفقات النقدية: يسمح هذا الانتقال بتجميع عناصر حسابات المخطط المحاسبي للدولة، ودمجها ضمن الجهة التي تنتمي إليها ضمن جدول التدفقات النقدية، وسنوضح ذلك بإعطاء أمثلة حول بعض الحسابات وكيفية انتقالها من المدونة نحو المخطط المحاسبي، وعرضها في جدول التدفقات النقدية وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (4-3): انتقال الحسابات وعرضها في جدول التدفقات النقدية في الجزائر.

حسابات المدونة	اسم الحساب	حسابات المخطط	اسم الحساب	حسابات المدونة
100.001	حسابات المحاسبين الرئيسيين	5311	حساب صندوق محاسبي الخزينة	8000
201.001	إيرادات IRG للمستخدمين	7001	إيرادات IRG للمستخدمين	1002
202.001	منح المجاهدين	632	المنح	1011
202.004	نفقات التثبيتات قيد التنفيذ	232	تثبيتات قيد التنفيذ	2001
302.020	إعانات التجهيز	652	نفقات التدخل	1016
302.038	الجماعات المحلية	442	الجماعات المحلية	3041
431.037	مدفوعات معاشات المتقاعدين	4712	الحسابات الانتقالية	1020
431.038	الشيكات الصادرة للضرائب والرسوم	511	صرف حسابات عمليات الخزينة	8000
500.017	تحصيل الإيرادات من السلطات المالية	387	تحويل الإيرادات بين المحاسبين	1007
530.005	ترتيب التغير في صافي أرصدة حسابات الخزينة الخاصة	102	التكامل بين الأصول والخصوم وحسائر الانتقال على أساس الاستحقاق	9999

المصدر: يوسف السعيد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص: 256.

يوضح هذا الجدول كيفية انتقال حسابات الدولة من المدونة نحو حسابات المخطط المحاسبي للدولة حسب نوعية وخصائص كل حساب، ومن ثم كيفية تجميع مجموعة من حسابات المخطط المحاسبي للدولة ووضعها ضمن عنصر المقبوضات، ورقم السطر الذي تنتمي إليه مجموعة الحسابات في جدول التدفقات النقدية، وبالتالي يوضح هذا الجدول إلى أن مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية يعتمد أساسا على محاولة التكيف مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام حتى تكون هذه الحسابات أثر شفافية ومصداقية وتستجيب للمعايير الدولية.

### 2- الإجراءات المرافقة لتكييف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

يتطلب تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر القيام ببعض الإجراءات التي تساهم في تسهيل عملية التطبيق، لذا قامت وزارة المالية ن خلال خطتها الإستراتيجية على عصرنة نظام الموازنة العامة للدولة، وإعداد مشروع القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية، وتوفير الظروف الملائمة لتنفيذ هذه المعايير.

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

**2-1-1- تبني مشروع القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية:** يشمل المشروع تحديد إطار لإدارة الشؤون المالية للدولة وتنظيمها، وإعداد القوانين وطريقة عرضها من قبل الحكومة والبرلمان للتصويت عليها، كما يحدد المبادئ والقواعد المتعلقة الموازنة العامة للدولة، والنظام المحاسبي للدولة، وتنفيذ القوانين المالية.<sup>1</sup>

**2-1-1- إجراءات إعداد الموازنة العامة للدولة:** يركز هذا القانون على مجموعة من الإجراءات تتمثل في:<sup>2</sup>

- الإعتماد على مبدأ تعدد السنوات والإعتماد على الموازنة المرتكزة على النتائج للمساهمة في تحقيق أهداف الدولة من حيث أغراض المصلحة العامة؛
- تحديد طبيعة ومقدار القوانين المالية لمدة سنة، توزيع موارد ونفقات الدولة في حدود موازنة متوازنة والنتائج المالية، مع مراعاة التوازن الاقتصادي؛
- تقييم موارد ونفقات الدولة لقانون المالية السنوي في نهاية كل سنة من أجل تنفيذ البرامج وفقا لأهداف والنتائج المتوقعة؛

- إعداد تقرير عن تنفيذ قانون المالية للسنة المالية، وتعديل القوانين ذات العلاقة في نفس السنة؛
- تحديد خطط العمل في المدى القصير والمتوسط من خلال البرامج الحكومية والسياسات المتعلقة بالموازنة السنوية، والقيام بها في حدود الإعتمادات المخصصة والمرخص بها.

**2-1-2- إجراءات إعداد حسابات النظام المحاسبي للدولة:** يعتمد هذا القانون على تحديد المبادئ الأساسية للنظام المحاسبي وحسابات الدولة وفقا للإجراءات التالية:<sup>3</sup>

- الاحتفاظ بالأساس النقدي في معالجة العمليات المالية لإيرادات ونفقات الدولة؛
- الإعتماد على مبدأ تحديد الحقوق والالتزامات، والمعاملات التي تأخذ بعين الإعتبار الفترة المتعلقة بها؛
- يجب أن تكون حسابات الدولة دقيقة وتعكس وضعها المالي؛
- الإعتماد على محاسبة التكاليف وتحليلها في إطار البرامج المنفذة؛
- إيرادات ونفقات الموازنة تأخذ بعين الإعتبار الميزانية للسنة التي يتم تحصيلها ودفعها من قبل المحاسب العمومي؛
- تتحدد كل النفقات حسب الإعتمادات المخصصة بصرف النظر عن تاريخ إنشاء الدين؛
- تسجيل الإيرادات والنفقات خلال فترة سنة تقييمية واحدة؛
- محاسبة المسؤولين عن الحفاظ على حسابات الدولة من حيث دقة السجلات المحاسبية وإجراءات الإمتثال وفقا لقواعد المحاسبة العمومية.

**2-2- تطوير نظام المعلومات المحاسبي للدولة:**

يشمل تطوير نظام المعلومات المحاسبي للدولة بغرض تطبيق مشروع الإصلاح على عدة عناصر نذكر منها:

1- Ministère de finance , Plan de projet, op cit, p : 07

2 - Ministère de finance , projet de la loi organique relatif aux la lois de finance, Algerie, avril 2008, p :02.

3 – Ministère de finance , projet de la loi organique relatif aux la lois de finance, op cit , p p : 13-14.

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

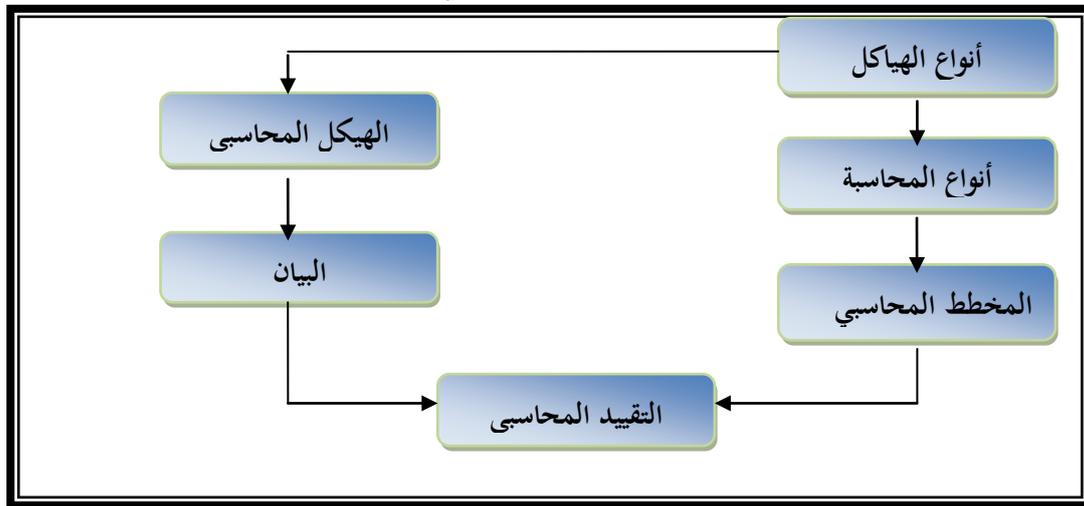
2-2-1- تحديد المهام الجديدة للآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين: في إطار إصلاح نظام المحاسبة العمومية من خلال تحديد تقسيم المهام المتعلقة بالمحاسبين العموميين والآمرين بالصرف وفقا لتقسيمات الوحدات الإدارية التابعة للهياكل الإدارية للدولة، والمتمثلة في تحديد نوع الوحدات الحكومية، وكل ما يتعلق بتقسيمات هذه الوحدة، وتمثل هذه المهام كل حسب اختصاصه:

- الأمر بالصرف: تحدد المهام الجديدة للآمر بالصرف في محاسبة الموازنة العامة للدولة في عملية الالتزام والأمر بالصرف عن طريق تسيير وتسجيل وتقييم وضعية الموازنة العامة من خلال البرامج في نهاية كل سنة، وتنفيذ الحسابات الإدارية وإرسالها إلى مجلس المحاسبة.<sup>1</sup>

- المحاسب العمومي: تحدد مهامه الجديدة في محاسبة الاعتمادات المخصصة لحساب التسيير، ويرسل إلى الإدارة الجهوية للخزينة مرفقا بالوثائق والمستندات الإثباتية التي تشمل نفقات وإيرادات الدولة وحسابات الخزينة لاختباره من طرف الإدارة العامة للمحاسبة، بالإضافة إلى إثبات حقوق الدولة، وموجوداتها في حسابات ودفاتر خاصة، ويرسل هذا الحساب بعد مراقبته من طرف الإدارة العامة للمحاسبة إلى مجلس المحاسبة للمصادقة على الحسابات وهذا بغرض تدعيم المساءلة والرقابة على المال العام، وتحقيق أفضل للخدمات التي تقوم بها الخزينة العمومية.<sup>2</sup>

2-2-2- تحديد أنواع محاسبة الدولة: إصلاح النظام يتم من خلال تحديد مختلف أنواع المحاسبة المستخدمة وكيفية التقييد المحاسبي في الدفاتر المحاسبية بالنسبة لكل وحدة إدارية والشكل الموالي يوضح ذلك.

الشكل رقم (4-2): أنواع محاسبة الدولة



Source: Ministère de finance, *Etude du nouveau système, Rapport de synthès*, direction général de comptabilité, Algérie, Juin 2006, p:10.

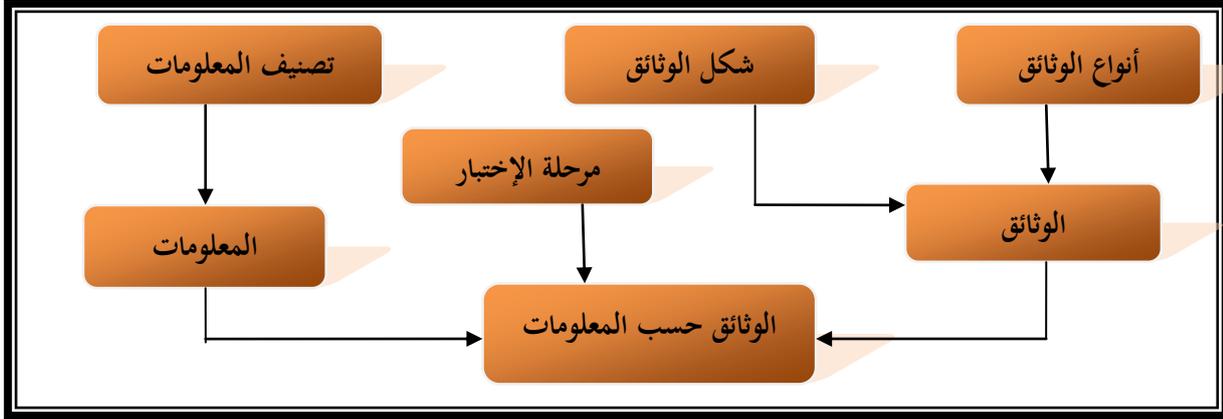
1 - Ministère de finance, *Manuel fonctionnel des procédures, Gestion des dépenses de l'Etat*, direction général de comptabilité, algérie, 2006, p :338

2- *Ibid*, p:339.

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

2-2-3- تحديد الوثائق والمستندات الإدارية: تصمم الوثائق الإدارية والمحاسبية التي يمسكها الآمرون بالصراف والمحاسبون العموميون حسب مشروع الإصلاح تبعا للمهام والهياكل الإدارية التابعة لكل جهاز حكومي (وزارة) أو وحدة حكومية (مصلحة إدارية عمومية) كما تتحدد المهام وفقا للاختبارات وسنوضح من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (4-3): الوثائق والمستندات الإدارية.

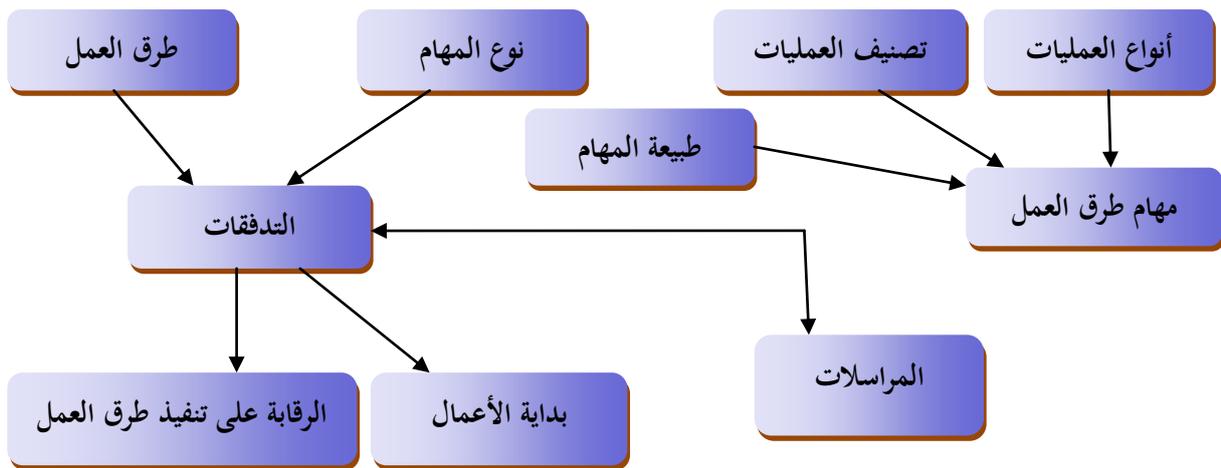


Source: Ministère de finance, *Etude du nouveau système, Rapport de synthèse*, op cit, p:10

ويتم إعادة تحديدها وتصنيفها ووضعها في شكل دليل معلوماتي يسترشد به المحاسبون العموميون، ويسمح لهم بمعرفة عمل محتواها حسب مشروع الإصلاح.

2-2-4- تحديد العمليات المالية: تحديدها لتنفيذ النفقات من أجل تحديد نوع وطبيعة المهام المتعلقة بها، والتدفقات الناتجة عن هذه العمليات والرقابة على تنفيذها.

الشكل رقم (4-4): العمليات المالية.



Source: Ministère de finance, *Etude du nouveau système, Rapport de synthèse*, op cit, p:10

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

2-2-5- المساءلة حول الحسابات: تحديد المساءلة لحسابات يوضح دقة الحسابات ومدى احترام القوانين والتشريعات، ويقوم بها مجلس المحاسبة لجميع المحاسبين العموميين للدولة، وثائق المحاسبة الإدارية الثبوتية في نهاية كل فترة محاسبية، والعمل على مراقبة مصادقة الدولة للموازنة حسب تقرير النفقات وتنفيذها، حسب الشكل التالي.

الشكل رقم (4-5): المساءلة حول الحسابات



Source: Ministère de finance, Projet modernisation des systèmes budgétaire, Rapport sur les option budgétisation, direction général de budget, Algérie, Avril 2005, p:29.

وما يمكن استخلاصه من خلال تطوير نظام المعلومات المحاسبي للدولة، أنه يركز علة تهيئة المناخ الملائم لتطبيق مشروع العصرية، وهذا بإعادة تنظيم العمل المحاسبي داخل الوحدات الحكومية، بتغيير النظام إنطلاقاً من الوثائق والسجلات المحاسبية، وإستخدام الوسائل المحاسبة المالية التي تهدف إلى عرض الوضعية المالية للدولة، وتقييم الأداء بإستخدام محاسبة التكاليف، وكذا تحديد مسؤوليات أعوان المحاسبة العمومية.

### 2-3- تطوير تسوية حسابات الميزانية:

إن تطوير المعلومات التي ينتجها نظام المحاسبة العمومية حول الموازنة العامة للدولة، يعمل على تقديم معلومات في شكل جداول توضح حركة الحسابات خلال الدورة، وقد ركزت على العناصر التالية:<sup>1</sup>

- حجم الإيرادات النهائية لحسابات الموازنة.

1 -Ghanem Mohamed, Loi de règlement budjétaires méthodologie, contenu et perspectives, direction générale de comptabilité, algérie, décembre 2011, p :40.

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

- حجم النفقات النهائية لحسابات الموازنة المرتبطة بالتسيير والتجهيز.
- حجم النفقات النهائية لحسابات الموازنة حسب كل وزارة.
- حجم الخسائر والأرباح النهائية المتعلقة بالحسابات الخاصة للخزينة.
- حجم الخسائر والأرباح النهائية المتعلقة بتسيير ديون الدولة.
- صافي التغيرات في أرصدة الحسابات الخاصة للخزينة والقروض والمساهمات.
- النتيجة الإجمالية المقدمة إلى البرلمان للنظر فيها وإعتمادها.
- عرض هذه المعلومات المرتبطة بالتسوية في الجريدة الرسمية.

إن هذه الإجراءات تسمح بتحسين عملية وضع ومتابعة تقديرات الموازنة، وتقييم أداء مختلف الوحدات الحكومية، وكذا توفير معلومات تتعلق بتنفيذ إيرادات ونفقات الموازنة، كما تساعد على الانتقال من المحاسبة على الأساس النقدي إلى المحاسبة على أساس الإستحقاق.

### 3- دليل مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر:

بعد القيام بالدراسات وتحديد الجوانب الواجب تطويرها في نظام المحاسبة العمومية لتتوافق مع المعايير، قامت الدولة إلى غاية سنة 2013 من الإنهاء بصفة كاملة من وضع الجوانب المرتبطة بالإطار المحاسبي لمشروع نظام المحاسبة العمومية، بوضع مجموعة من الإجراءات والقواعد التي سيعتمد عليها، والتي تعتبر بمثابة دليل يسترشد به الإطار الذي يشرفون على تطبيق هذا النظام ويمكن توضيح هذا الدليل فيما يلي:<sup>1</sup>

**3-1- إعداد دليل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:** يحتوي هذا الدليل على مجموع المعايير التي تم الاعتماد عليها في مشروع الإصلاح، والتي سمحت بإعداد المعايير التي تطبق في الجزائر.

**3-2- إعداد دليل تكييف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:** يسمح هذا الدليل بمعرفة كيفية المعايير الدولية حتى تتلاءم مع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، وبالتالي يعتبر بمثابة مرجع يعتمد عليه عند تطبيق هذه المعايير.

**3-3- إعداد دليل المخطط المحاسبي للدولة:** يسمح هذا الدليل بتجميع كل الحسابات التابعة للدولة في إطار مخطط محاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

**3-4- إعداد دليل التقنيات المحاسبية لحسابات الدولة:** يحتوي هذا الدليل على الإجراءات والقواعد التي يتم على أساسها معالجة العمليات التي تقوم بها الدولة خلال الفترة المحاسبية، وكيفية تسجيلها في حسابات الدولة.

**3-5- تحديد القوائم المالية لمخرجات نظام المحاسبة العمومية:** تم تحديد القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام التي تمكن من إيصال معلومات إلى المستفيدين، وتمثل في خمسة قوائم مالية: جدول الوضعية المالية، جدول النفقات الصافية، جدول التدفقات النقدية، جدول رصيد عمليات الخزينة، الملحق.

1 - Ministère de finance , Organisation, mission de services comptables et reformes et reformes initiées, , op cit, p:28.

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

**3-6- استخدام البرامج المعلوماتية في تسيير المعلومات المحاسبية للدولة:** من أجل تسهيل عملية تحويل الحسابات من مدونة الحسابات القديمة نحو المخطط المحاسبي للدولة، والذي يتوافق مع المعايير، تم العمل على إيجاد برنامج معلوماتي يساعد في القيام بهذه العملية بالتنسيق مع مختلف الهيئات العمومية للدولة والخاضعة لنظام المحاسبة العمومية، ومن أجل توفير معلومات محاسبية وفقا لمبدأ محاسبة الالتزام والأخذ بعين الاعتبار الحقوق المثبتة، وبالتالي يساهم هذا البرنامج تسيير إعداد القوائم المالية للدولة.

من خلال ما تم عرضه، نلاحظ أن الجزائر قامت بالإنتهاء من إعداد الجوانب المتعلقة بالإطار المحاسبي، والذي يوضح كيفية التقييد المحاسبي من بداية التسجيل إلى غاية العرض في القوائم المالية، باعتماد مجموعة من المعايير تتوافق والبيئة الجزائرية وإمكانية تطبيقها.

**المطلب الثالث: تكييف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام**  
إن مشروع الإصلاح بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يطلب بيئة ملائمة، لذا عملت الجزائر على تكييف إطارها المحاسبي بما يتلاءم مع خصوصية الأجهزة الحكومية وكذا طبيعة تطبيق المعايير، مما يساهم في تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تدريجيا.

### **1- اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:**

في إطار سياسة الدولة الاستراتيجية لإعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، تحاول كخطوة أولى بالتركيز على المعايير التي تتوافق مع البيئة الداخلية للدولة، في انتظار تهيئة المناخ الملائم لتطبيق المعايير، وتم الإعتماد تبعا لدرجة التطبيق المبينة كما يلي:<sup>1</sup>

- المعايير المعمول بها في ظل ظروف معينة؛
- المعايير المعمول بها دون قيد أو شرط؛
- المعايير التي لا بد من تأجيل التنفيذ؛
- المعايير التي يتعين استبعادها.

### **1-1- عرض المعايير المحاسبية الوطنية للدولة:**

من أجل تحقيق أهداف الإصلاح الآنف الذكر، وكجزء من إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر، تم تصميم مخطط المعايير المحاسبية للدولة *Recueil des normes comptables de l'Etat* مستوحى بشكل كبير من المعايير المحاسبية *IPSAS* المطبقة على القطاع العام وتكييفها مع الخصائص الوطنية من قبل لجنة من الخبراء المحاسبين والمختصين في المحاسبة العمومية. ويوضح الجدول الموالي المعايير التي ترغب الجزائر في تبنيها، والتي بلغ عددها 17 معيارا حسب ما ورد في مشروع مخطط المعايير المحاسبية للدولة.

1 - Ministère de finance, *Plan comptable de l'état, schéma d'adaptation des normes comptables de l'état*, direction général de comtabilité, algérie, 30/09/2007, p:100.

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

الجدول رقم (4-4) : قائمة المعايير الوطنية التي أدرجت في مشروع مخطط المعايير المحاسبية للدولة

المعايير التي تم إدراجها في المشروع		
رقم المعيار	اسم المعيار	المصدر الذي اعتمد عليه
01	عرض القوائم المالية	financiers états des Présentation IPSAS 01
02	جداول التدفقات النقدية	trésorerie de flux des tableaux IPSAS 02
03	الإيرادات من المعاملات غير التبادلية	produits des opérations sans contrepartie directe IPSAS 23
04	التكاليف	charges les المعيار المحاسبي الفرنسي 02
05	مكونات خزينة الدولة	Etat'1 de trésorerie la de composantes les المعيار المحاسبي الفرنسي 10
06	الديون المالية والأدوات المالية لأجل	Dettes financières et instruments financiers à terme المعيار المحاسبي الفرنسي 11
07	المساهمات والديون الملحقة	Participations de l'Etat et créances rattachées IPSAS 07
08	عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية	Présentation des informations budgétaires dans le reporting IPSAS 24
09	الثببتات المعنوية	corporelles immobilisations المعيار المحاسبي الفرنسي 06
10	الثببتات غير المعنوية	incorporelles immobilisations IPSAS 31
11	المخصصات، الخصوم المحتملة والأصول المحتملة	Les provisions , passifs éventuels et actifs éventuels IPSAS 19
12	الإيراد من المعاملات التبادلية	Les produits des opérations avec contrepartie directe IPSAS 09
13	المخزون	Stocks IPSAS 12
14	عقد الإيجار	location de contrats IPSAS 13
15	انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقدية	Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie IPSAS 21
16	السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	Solde net de l'exercice ,erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables IPSAS 03
17	ديون الأصول المتداولة	courant actif'1 de créances les المعيار المحاسبي الفرنسي 09

Source : : Elaborer par le chercheur selon:

-Conseil national de la comptabilité ،ministère des finances ،avant projet de recueil des norms comptables de l'état ،Alger ، Juillet 2014.

- Ministère de l'action et des comptes publics, Recueil des normes comptables de l'état, op cit.

من خلال ما سبق يتضح لنا أن الجزائر أخذت بعض المعايير المحاسبية من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام دون أدنى تغيير، في حين أنها توجهت نحو تكييف بعض المعايير بما يتماشى والبيئة الجزائرية تماما كما فعلت

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

فرنسا، من خلال إدخال تعديلات على المعايير المحاسبية الدولية شملت تغيير التسمية وآليات وإجراءات تطبيقها في الواقع. من هنا يمكن أن نستنتج ملاحظة هامة، وهي أن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لا يهتم على الدول تبني المعايير كما هي، وإنما يسمح بتكييفها بما يتلاءم وبيئة كل دولة، بشرط احترام مضمون المعيار.

**1-2- عرض معايير IPSAS المعتمدة في الجزائر، ونطاق تطبيقها:** حسب مخطط المعايير المحاسبية للدولة الذي تم نشره من قبل وزارة المالية سنة 2014، والتي تبنت 12 معيار للـ IPSAS بطريقة مباشرة ويمكن عرضها كما يلي:<sup>1</sup>

**- المعيار 01:** عرض القوائم المالية: يطبق على مؤسسات الدولة ويستثني منه محاسبة الجماعات المحلية والمؤسسات الاقتصادية العمومية، ويطبق بصفة تدريجية حسب مجموعة النصوص القانونية التي تحدد كيفية تطبيق هذا المعيار، ويعتمد على مبدأ المحاسبة على أساس الاستحقاق وتحديد القوائم المالية لحسابات الدولة. وتم اختياره من أجل إعادة هيكلة الوثائق المالية والمحاسبية التي يتم إصدارها حاليا ( لاسيما الميزان الشهري) وفق المعايير الدولية من أجل تسهيل تحليلها واستغلالها من طرف كل المتعاملين مع الدولة؛

**- المعيار 02:** التدفقات النقدية: يعد هذه المعيار من أكثر المعايير سهولة للتطبيق على واقع النظام المحاسبي نظرا لتماثيه مع نظام محاسبة الصندوق المعتمد في نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، كما يعتمد على توفير المعلومات المالية وسهولة انتقالها بين مختلف الإدارات العمومية، باستخدام الطريقة المباشرة في تحديد التدفقات النقدية، كما يعمل على هذا المعيار التكامل في احتياجاته مع المعيار رقم 01؛

**- المعيار 03:** السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات والأخطاء المحاسبية: يتم معالجة الأخطاء المحاسبية والتغيير في السياسات المحاسبية المستخدمة، بالاعتماد على هذا المعيار الذي يوفر كل المعلومات التي توضح كيفية القيام بهذه التصحيحات، حتى تقدم معلومات شفافة، والإبلاغ على هذه التغييرات في الملحق؛

**- المعيار 07:** الاستثمار في الشركات الزميلة: يتم التركيز في هذا المعيار عن طريقة تقييم وتسجيل الاستثمار في الشركات الزميلة، وسيتم ترتيب المساهمات والمساهمات الأخرى المحتفظ بها من خلال المخطط المحاسبي للدولة؛

**- المعيار 09:** الإيراد من معاملات الصرف: يتم التركيز على محاسبة الإيراد الناتج عن معاملات الصرف أو المعاملات التبادلية مثل بيع البضائع، تقديم الخدمات، وتحديد وقت الاعتراف بالإيراد، والذي يسمح بالحصول على منافع اقتصادية مستقبلية نتيجة تحقق هذا الإيراد؛

**- المعيار 12:** المخزون: يتم التركيز في هذا المعيار على المعالجة المحاسبية للمخزونات، بتحديد محاسبة مبلغ التكلفة الواجب تسجيله في القوائم المالية، وطريقة تسجيل النقص في المخزونات عند انخفاض قيمتها السوقية؛

1- Elaborer par le chercheur selon: - Ministère de l'action et des comptes publics, Recueil des normes comptables de l'état, op cit, p p: 101-124.

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

- **المعيار 13:** عقود الإيجار: يهدف هذا المعيار إلى تحديد السياسات والإفصاحات المحاسبية المناسبة للمستأجرين والمؤجرين لتطبيقها على عقود الإيجار التمويلية والتشغيلية؛
- **المعيار 19:** مخصصات الأصول والخصوم المحتملة: يهدف هذا المعيار إلى تعريف المخصصات والأصول المحتملة، وتحديد الظروف التي يجب الاعتراف بها وكيفية قياسها، يتم تطبيقه ضمن حسابات الميزانية، بشرط قدرة الدولة الجزائرية على تقديم الإفصاحات والشروحات ضمن القوائم المالية لطريقة تقييم المؤونات والمخصصات، حتى تكون مرجعا يستند إليه في الحصول على المعلومات؛
- **المعيار 21:** انخفاض قيم الأصول غير المولدة للنقد: يهدف هذا المعيار إلى وصف الإجراءات التي تطبقها المؤسسة لتحديد ما إذا انخفضت قيمة إحدى الأصول غير المولدة للنقد ولضمان الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة، كما يحدد الوقت المناسب لعكس خسارة انخفاض القيمة كما يوضح الإفصاحات المطلوبة.
- **المعيار 23:** الإيرادات من المعاملات غير التبادلية "الضرائب والتحويلات": يتدرج هذا المعيار في إطار الهدف الشامل والمتمثل في الانتقال إلى محاسبة الذمة، حيث يسمح هذا المعيار بتكريس مبدأ الحقوق المثبتة، لا سيما في شقه المتعلق بالإيرادات حيث يقوم على متابعة الحقوق المثبتة لجميع الحقوق الجبائية في تنظيم استحقاقات جميع المطالبات الضريبية التي تخضع لإصدار العائدات، والرقابة على مختلف التحويلات، التنبؤ بمختلف التحويلات المحققة، وتحقيق الشفافية في تقييم التحويلات المحققة؛
- **المعيار 24:** عرض معلومات الميزانية في البيانات المالية: يعمل على تضمين المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية الناتجة عن تنفيذ الموازنة وعرضها في القوائم المالية، وتقديم كل الملاحظات المتعلقة بالحسابات المالية في الملحق، وتحليل الإنحرافات؛
- **المعيار 31:** الأصول غير الملموسة (غير المعنوية): يصف هذا المعيار شروط الاعتراف وقياس المعاملة المحاسبية للأصول غير المعنوية، مثل برامج الحاسوب، ملكية فكرية، علامات تجارية، حيث يتم الاعتراف بهذه الأصول فقط إذا كانت منافع اقتصادية من المحتمل أن ينتج عنها تدفقات نقدية مستقبلية، والممكن قياس تكلفة الأصل بقيمته العادلة بموثوقية.
- 1-3- عرض معايير IPSAS المعتمدة بطريقة غير مباشرة في الجزائر:** هناك معايير تم تبنيها ولكن لم تذكر ضمن مخطط المعايير المحاسبية للدولة لسنة 2014، يمكن عرضها كما يلي:<sup>1</sup>
- **المعيار 04:** أثر التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية: يتم التركيز على هذا المعيار على كيفية المحاسبة عن المعاملات بالعملة الأجنبية والعمليات الأجنبية في تحديد سعر الصرف الواجب استخدامه، وكيفية تسجيلها محاسبيا في القوائم المالية تبعا للتغيرات في أسعار الصرف؛

1- Elaborer par le chercheur selon: - Ministère de l'action et des comptes publics, Recueil des normes comptables de l'état, op cit, p p: 101-124.

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

- **المعيار 05:** تكاليف الاقتراض: يتم التركيز في هذا المعيار لى توفير معلومات توضح لنا كيف يتم تسجيل تكاليف القروض محاسبيا، ضمن الحقوق المثبتة وضمان متابعة هذه الحقوق المثبتة حسب تاريخ استحقاق هذه القروض، والتعرف على ديون القروض المشتركة، وطريقة تسجيل المدفوعات المستحقة، وربط تكاليف الضرائب مع الدورة المحاسبية؛

- **المعيار 06:** القوائم المالية المجمعة والمحاسبة عن المؤسسات التابعة: يتم التركيز في المعيار على عرض الحساب الرئيسي للدولة، وشروط إجراءات ودمج الحسابات القوائم المالية للوحدات التابعة للمؤسسة الأم، ومتطلبات الإفصاح عن المعلومات المالية لهذه الوحدات التابعة؛

- **المعيار 14:** الأحداث بعد تاريخ إعداد التقرير: يتم التركيز في هذا المعيار بالاعتماد على الإفصاح على القوائم المالية عند تاريخ المصادقة عليها، والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالأحداث بعد تاريخ الإقرار المالي؛

- **المعيار 15:** الأدوات المالية: الإفصاح والعرض: يتم تطبيق هذا المعيار على كل الوحدات الحكومية لمعالجة الأدوات المالية ما عدا المؤسسات التابعة لمعايير المحاسبة المالية؛

- **المعيار 16:** الإستثمار العقاري: لقد تم اعتماد هذا المعيار من أجل إدراج مختلف عناصر الأصول التي تقيد في دفاتر محاسبية ثانوية ضمن الشكل الجديد لموازنة الدولة، من أجل إعطاء صورة واضحة وشاملة على ذمة الدولة ومركزها المالي، يعالج هذا المعيار نفس معالجة التثبيتات المادية؛

- **المعيار 17:** الممتلكات، المصانع والمعدات: يتم التركيز في هذا المعيار على المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والاعتراف بها، وتقوم الجزائر بحساب وتقييم التثبيتات المادية من خلال وضع المواعيد النهائية لتحديد عناصر التثبيتات الأساسية الموجودة في القوائم المالية، وكيفية محاسبتها بالاعتماد على التكلفة التاريخية في التسجيل، والتعرف على الأحكام المتعلقة بتنفيذ المبادئ الخاصة بالاهتلاك؛

- **المعيار 18:** إعداد التقارير حول القطاعات: يتم استخدامه من أجل تقييم وتوجيه السياسات العامة للدولة، من خلال التقارير التي يتم وضعها حول الأداء بتقييم البرامج مع النتائج المحققة، وكذا تعزيز شفافية التقارير المالية وتمكين الوحدة الحكومية من الوفاء بالتزامتها؛

إن اختيار هذه المعايير يعد فقط الخطوة الأولى في مجال تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، ليتم بعدها التمهيد لتبني جملة من المعايير الأخرى، والملاحظ مما سبق أن الجزائر قامت باعتماد معظم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام التي تساعد في إعداد القوائم المالية، من خلال تقييم ممتلكاتها والاعتماد على أساس الاستحقاق والإفصاح عن كل المعلومات المالية ومحاسبة المسؤولين عن مدى قدرتهم على تنفيذ النفقات والحصول على الإيرادات وحساب النتيجة من خلال القوائم المالية التي تحدد وتوضح هذه المعلومات .

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

**1-2- معيار IPSAS الممكن تطبيقها مستقبلا:** عملت الجزائر على تحديد المعايير محل التطبيق في المستقبل، وهذا من خلال تهيئة البيئة الملائمة لتطبيقها، وتمثل في:<sup>1</sup>

**- المعيار 08:** المعلومات المالية المتعلقة بالمؤسسات المشتركة: يطبق في إعداد التقارير عن أصول والتزامات وإيرادات المؤسسة المشتركة وفي البيانات المالية للمشاركين في المشاريع المشتركة، بغض النظر عن الأشكال والهيكل التي تتم بموجبها نشاطات الشراكة؛

**- المعيار 11:** عقود الإنشاء: يطبق هذا المعيار عند اعتبار الدولة مقاولا يشرف على إنجاز كل عقد، يهدف إلى إنشاء أصل أو مجموعة أصول مرتبطة فيما بينها؛

**- المعيار 20:** المعلومات المتعلقة عن الأطراف ذات العلاقة: يهدف للإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالعمليات التي تتم بين المؤسسة وأطرافها ذات العلاقة في ظروف معينة، حيث تطلب هذه المعلومات لأغراض المساءلة وتسهيل فهم المركز والأداء المالي للمؤسسة؛

ومما سبق، نجد أن الجزائر وضعت مجموعة من المعايير التي يمكن تطبيقها مستقبلا والتي تتعلق بعقود الإيجار وعقود الإنشاء، وكذا المعاملات المتعلقة بالغير، حيث قامت بدراستها وتقديم توضيحات وتفسيرات في كيفية تطبيقها، والعمل على توفير المناخ الملائم الذي يسمح بتطبيقها.

### 2- دراسة مجموعة حسابات المخطط المحاسبي لمشروع الإصلاح في ظل المعايير:

**1-2- حسابات الخصوم:** تأخذ بعين الاعتبار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وتشمل الصيغة التالية:<sup>1</sup>

**1-1-2- حساب النتيجة الصافية، مؤونة المخاطر والتكاليف على القروض والديون المرتبطة بها:** ويأخذ الآتي:

- نتائج الفترة الحالية والنتائج التراكمية للسنوات السابقة؛

- العمليات المتعلقة بالديون الخارجية، وتشمل الديون المستحقة للمؤسسات المالية والديون الداخلية، وتمثل في الأوراق المالية الطويلة الأجل والمتوسطة والقصيرة الأجل، القروض والفوائد المستحقة؛

- حسابات الربط بين حسابات الخزينة وحسابات الموازنة العامة وفروعها.

**1-2-2- الحسابات المالية:** يسجل في هذا الصنف المبالغ النقدية الموجودة لدى المحاسبين العموميين في

الحساب الجاري البريدي وبين المؤسسات المالية (بنك الجزائر وغيرها من البنوك)، إضافة إلى توافر تسجيل الحسابات

الجارية بين مختلف الحسابات، والتي تشمل تحديد الطبيعة المالية بين المحاسبين العموميين، كما يحتوي على حسابات

الدفع في المدى القصير، والشيكات الصادرة عن الخزينة، وتسليمها في عملية الطلب والدفع.

1- Elaborer par le chercheur selon: - Ministère de l'action et des comptes publics, Recueil des normes comptables de l'état, op cit, p: 125..

<sup>1</sup>- Ministère de finance, Plan comptable de l'état, Recueil du plan comptable , direction général de comtabilité, algérie, 31/01/2008, p:05.

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

**2-2-2- حسابات الأصول:** تأخذ بالاعتبار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وتشمل الصيغة التالية:<sup>2</sup>

**2-2-2-1- حساب الاستثمارات:** يأخذ بالاعتبار المبادئ المحاسبية المنصوص عليها في المعايير، وينقسم إلى:

- الأصول المادية وغير المادية: بغرض إعطاء الصورة الاقتصادية الصادقة؛

- الأصول المادية المؤجرة للخدمات العامة، والأصول الجاري إنجازها؛

- مساهمات الدولة للكيانات الأخرى؛

- ضمانات الأصول المالية (القروض السلف الممنوحة للهيئات المحلية،...) والدول الأجنبية.

- إضافة إلى حساب اهتلاك الأصول الثابتة، وحساب خسائر القيمة عن الأصول.

**2-2-2-2- حساب المخزونات والتحويلات:** يتضمن هذا الصنف ما يلي:

- حساب المخزونات يشمل المخزونات من البضائع والمواد واللوازم المستهلكة؛

- حساب التحويلات لوضعية الحسابات الجارية، والحسابات غير المالية بين المحاسبين العموميين.

**2-2-2-3- حسابات الغير:** يسجل في هذا الحساب الحقوق والديون قصيرة الأجل ويضم ما يلي:

- الموردون والحسابات المرتبطة بها، العملاء ومقدمي الخدمات والحسابات المرتبطة بها؛

- الموظفين والمتقاعدين والحسابات المرتبطة بها؛

- الضمان الإجتماعي وغيرها من الهيئات الاجتماعية الأخرى والحسابات المرتبطة بها؛

- مراسلوا الخزينة والحسابات المرتبطة بها، وتشمل المعاملات المالية الناشئة عن علاقات الدولة مع مختلف الكيانات

(الخزينة الخاصة المحلية على وجه الخصوص)؛

- مستخدمي الدولة والدائنين الآخرين في سياق التدخلات السياسية؛

- المدينين والدائنين المخلفين للعمليات المالية المتعلقة بالسنوات السابقة؛

- الحسابات الانتقالية والانتظارية التي لم يتوفر قرار نهائي لتسجيلها؛

- العمليات التنظيمية التي تركز على عمليات المعاينة سلفاً والأرصدة؛

- الإهلاك من أجل الإفصاح المالية لممتلكات الدولة.

وتسمح كل من حسابات أصول الدولة وحسابات خصوم الدولة من تقييم الوضعية المالية للدولة، ويمكن

التوضيح من خلال الجدول التالي:

**الجدول رقم (4-5): الأصناف المحاسبية المرتبطة بتقييم الوضعية المالية للدولة.**

الحسابات المتعلقة بخصوم الدولة	الحسابات المتعلقة بأصول الدولة
1: حساب النتيجة الصافية، مؤونة المخاطر والتكاليف على	2: حساب الاستثمارات
القروض والديون المرتبطة بها	20 حساب الإستثمارات غير المادية

2- Ministère de finance, Plan comptable de l'état, Recueil du plan comptable , op cit, pp:06-07.

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

حساب الإستثمارات المادية	21	حساب دمج فروقات التقييم وإعادة التقييم	10
حساب الأصول المادية المؤجرة للخدمات العامة	22	للحسابات الحديثة	
حساب الأصول الجاري إنجازها	23	حساب تحويل صافي النتيجة	11
حساب مساهمات الدولة للكيانات الأخرى	26	حساب رصيد الدورة	12
حساب ضمانات الأصول المالية	27	حساب مؤونة (المخاطر، التكاليف، القروض	15
حساب اهتلاك الأصول الثابتة	28	الخارجية	
حساب خسائر القيمة للأصول	29	حساب القروض والديون المرتبطة بها	16
3: حساب المخزونات والتحويلات		الحسابات المرتبطة بوضعية الخزينة	18
حساب مخزونات المواد واللوازم الأولية	31	5: الحسابات المالية	
حساب مخزونات التموين الأخرى	32	تساوي الخزينة	50
الحساب الجاري للاستثمارات	33	البنوك والمؤسسات المالية	51
الحساب الجاري للخدمات	34	الصندوق	53
مخزون الإنتاج	35	حساب شبه الجبائي	54
مخزون الاستثمارات خارج التخزين	36	الحساب البنكي للخزينة	56
التحويلات	37	الحساب الجاري بين المحاسبين	57
مخزون المشتريات	38	التحويلات الداخلية	58
خسائر مخزون المشتريات	39	نقص قيمة الحسابات المالية	59
4: حساب الغير			
الموردون والحسابات المرتبطة بها	40	هذا الجدول يوضح حسابات الأصناف المحاسبية	
العملاء ومقدمي الخدمات	41	المرتبطة بتقييم الوضعية المالية للدولة، حيث تتشكل من	
الموظفين والمتقاعدين	42	عناصر أصول الدولة وعناصر خصوم الدولة.	
الضمان الإجتماعي والحسابات المرتبطة بها	43		
مراسلون الخزينة	44		
مستخدمي الدولة والدائنين الآخرين	45		
المدينين والدائنين المختلفون	46		
الحسابات الانتقالية والانتظرية	47		

**Source:** Elaborer par chercheur selon: Ministère de finance, Plan comptable de l'état, Recueil du plan comptable , op cit, pp:13-21.

والملاحظ ، أن حسابات الأصول تحتوي على عناصر جديدة تتوافق مع المعايير، مثل خسائر القيمة والتي تعبر عن الفرق بين القيمة السوقية والقيمة الصافية للحساب المعني، والتي لم تكن موجودة في مشروع المخطط المحاسبي للدولة لسنة 1995، بالإضافة إلى المعالجة المحاسبية للاهلاك الذي يأخذ بالاعتبار في نهاية كل سنة القيمة السوقية للتبنيات من أجل زيادة أو تخفيض قسط الاهتلاك أو تغيير طرق حسابه. أما فيما يخص حسابات الخصوم تحتوي

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

على عناصر تعتمد على المعايير من خلال تأثير مباشر بالأسواق المالية نتيجة تبني حسابات جديدة لها علاقة مباشرة مع هذه الأسواق المتمثلة في فروقات التقييم وإعادة التقييم التي تعمل على زيادة رصيد الدورة، بالإضافة إلى خسائر قيمة الحسابات المالية الناتجة عن الإنخفاض الحاصل للأوراق والسندات الحكومية في الأسواق المالية.

**2-3- حسابات التسيير:** تشمل حسابات التسيير إيرادات ونفقات الدولة الخاصة بالعمليات المالية التي تتم على مستوى خزينة الدولة، وتشمل ما يلي: <sup>1</sup>

**2-3-1- النفقات:** هذا الصنف يسجل الأعباء حسب طبيعتها المتمثلة في المشتريات المستهلكة، والخدمات الخارجية، أعباء المستخدمين، أعباء التسيير الأخرى، والمنح ونفقات التدخل، الأعباء المالية، مخصصات الاهتلاك والمؤونات، وأعباء السنوات السابقة. أما الأعباء التدخل فهي عبارة عن المبالغ التي دفعتها الدولة لتمويل عمليات الإدارات العمومية، وعمليات التمويل لتلك الإدارات، وتشمل على سبيل المثال: نفقات النقل المدرسي، نفقات الدخل للأسر المعيشية، وتقديم الإعانات للشركات المحلية.

**2-3-2- الإيرادات:** يأخذ هذا الصنف في حساباته وخصائصه لوصف العمليات المالية في هيكل مطابق لجدول لتحديد الإيرادات وفقا للمعيار الدولي الذي اعتمده الجزائر، ويضم الحسابات التالية:

- إيرادات الدومين، المتمثلة في عائدات بيع أصول الدولة؛
- حسابات الإيرادات الناتجة من الرواتب وغيرها من المصاريف المدفوعة سابقا؛
- المبيعات من المنتجات والخدمات؛
- الإيرادات المالية، وهي تشمل على الإعانات والتبرعات والأموال التي وردت للحصول على المساعدة؛
- إيرادات الفوائد المالية وأرباح رأس المال والمساهمات الأخرى.

الجدول رقم (4-6): الأصناف المرتبطة بحساب الموازنة في الجزائر.

حسابات النفقات		حسابات الإيرادات	
60	حساب المشتريات	70	الإيرادات الجبائية
61	حساب الخدمات الخارجية	71	إيرادات الغرامات المالية والعقوبات المالية
62	حساب الخدمات الخارجية الأخرى	72	إيرادات أملاك الدولة
63	تكاليف المستخدمين	73	الإيرادات المقدمة سلفا
64	تكاليف التسيير الجارية الأخرى	74	خدمات مؤداة للمصالح والبضائع
65	الإعانات وتكاليف التدخل	75	تغيرات مخزون المنتجات
66	تكاليف مالية	76	إيرادات التدخل
67	تكاليف الدورات السابقة	77	إيرادات مالية (إيرادات الحسابات الخاصة بالخرينة...)
68	الاهتلاكات والمؤونات	78	استرجاع خسائر القيمة لمخصصات الاهتلاك والمؤونة

1- Ministère de finance, Plan comptable de l'état, Recueil du plan comptable , op cit, pp:07-08.

**Source:** Elaborer par chercheur selon: Ministère de finance, Plan comptable de l'état, Recueil du plan comptable , op cit, pp: 23-26.

يوضح الجدول أن الحسابات المرتبطة بحساب الموازنة أصبح لها طابع مالي أكثر منه محاسبي، أي الاعتماد على المعلومة المالية وإعطاء الصورة الصادقة لحسابات الدولة وهذا من خلال معالجة الانخفاض والارتفاع نتيجة تغير الأصول والخصوم، وهذا يعني أن هذه الحسابات أصبحت غير جامدة، وإنما تأخذ بعين الاعتبار المستوى العام للأسعار في السوق المالية.

كما نلاحظ من خلال ما ورد سابقا، أن حسابات المخطط تتميز بمتابعة ومراقبة مدى تنفيذ الموازنة العامة من خلال الأصناف المرتبطة بالنفقات والإيرادات، وهذا يسمح بمعرفة مدى قدرة الدولة على تنفيذ النفقات وقدرتها على تحصيل الإيرادات، وبالتالي تسهيل عملية تقييم وتحليل أداء الموازنة في تحقيق أهدافها. بالإضافة إلى متابعة ومراقبة التوجه العام للنفقات من خلال تسجيلها في الحسابات التي صرفت لأجلها، وهذا ما يسمح معرفة مدى قدرة الدولة على توجيه نفقاتها نحو الاستخدام الأمثل لهذه الموارد.

#### **2-4- حسابات خارج الموازنة:** بالإضافة إلى الحسابات المرتبطة بتقييم الوضعية المالية للدولة والمتعلقة بتنفيذ

حسابات الموازنة، هناك حسابات أخرى تعالج خارج حسابات الموازنة، وتدرج ضمن هذه الحسابات ما يلي:<sup>1</sup>

- الالتزامات في شكل وثائق وعقود قانونية ملزمة للدولة الجزائرية، مثل الديون المضمونة؛
- الالتزامات الناشئة عن مسؤولية الدولة والتي تعترف بها الدولة.

#### **3- المعالجة المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:**

يعتمد دليل المعالجة المحاسبية للعمليات ومدونة الملاحظات الخاصة على مجموعة من المبادئ الأساسية السابقة التي يعتمد عليها في إعداد المخطط المحاسبي للدولة، وكذا على تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الموصى بها في إعداد التقنيات المحاسبية وإعادة تنظيم شبكات المحاسبين، بالإضافة على اعتمادها على مخطط محاسبي يأخذ بعين الاعتبار الحقوق المثبتة ومبدأ المحاسبة على أساس الاستحقاق، وتعمل هذه المبادئ على مايلي:<sup>2</sup>

#### **3-1- تحديد تغيرات الحسابات الموجودة بين المخطط المحاسبي وكيفية المعالجة المحاسبية:** تساهم

مدونة الملاحظات على إعطاء المعلومات الخاصة بالحسابات، سواء بإلغاء حساب أو إضافة حساب جديد إلى غير ذلك من التعديلات الممكن أن تطرأ على أي عنصر من عناصر حسابات الدولة، وهذا من أجل الأخذ بالاعتبار منطق كل حساب، وبالتالي السماح بشرح المعالجة المحاسبية لكل الحسابات الموجودة على مستوى المخطط المحاسبي للدولة ومن بين التغيرات التي حدثت على بعض الحسابات نجد:

- الحسابات المضافة مثل: ح/407، ح/4678، ح/619؛

1- Ministère de finance, Plan comptable de l'état, Recueil du plan comptable , op cit, p:10

2 - يوسف السعيد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص ص: 282-284. بالتصرف

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

- الحسابات الملغاة مثل: ح/449؛
  - الحسابات المدجة مثل: إدماج ح/167 مع ح/168؛
  - إعادة تقسيم الحساب مثل: ح/165 مع ح/166 وح/427 مع ح/168.
- فمدونة الملاحظات تسعى إلى إعطاء معلومات آلية سير الحسابات بين المخطط المحاسبي للدولة والمعالجة المحاسبية لهذه الحسابات إنطلاقا من منطق سير الحساب.
- 3-2- الإطار العام لرسم المعالجة المحاسبية:** يشمل دليل المعالجة المحاسبية على المفاهيم العامة والأساسية لحسابات الدولة وكيفية تسجيلها في الدفاتر المحاسبية لأهم الحسابات العامة فقط، أما تفاصيل الحسابات الثانوية فنجدها ضمن المخطط المحاسبي للدولة، وبالتالي هذا الدليل يوضح الخطوط العريضة لعملية التسجيل المحاسبي من أجل إعطاء نظرة عامة حول آلية سير الحسابات.
- 3-3- مبادئ إعداد الميزانية الإفتاحية:** يتم فتح إعداد الميزانية العمومية لعناصر الحسابات الدولية وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بالإعتماد على مجموعة من المبادئ وهي:
- **العمليات على الميزانية العمومية:** فتح حسابات الميزانية هو عملية أولية للإنتقال إلى المحاسبة على أساس الإستحقاق، وتهدف إلى متابعة العمليات الجديدة وإعادة تقييم الحسابات، والتعديلات الخاصة بكل حساب.
  - **العمليات الخاصة بإحصاء التثبيات:** تقوم مصلحة أملاك الدولة بإحصاء التثبيات الموجودة على مستوى الدولة، ويصاحب عملية الإحصاء على:
  - تكييف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على التثبيات؛
  - تحديد تاريخ تنفيذ المعايير من قبل الدولة والتي على أساسها يتم وضع مخطط مرجعي للتصديق على هذه المعايير من قبل وزير المالية.
  - **تصنيف التثبيات:** عند القيام بإحصاء التثبيات يتم تصنيفها حسب الإطار التصوري لدليل المعالجة المحاسبية إلى تثبيات معنوية، وتثبيات مادية، وأخرى جارية، بالإضافة إلى المساهمات والتثبيات المالية.
  - **تقييم التثبيات:** يتم تقييم التثبيات على أساس التثبيات المكتسبة والتثبيات المنحزة بوسائل الدولة بأخذ العناصر التالية في التقييم:
  - التثبيات المكتسبة: تشمل هذه التثبيات قيمة الشراء والمصاريف الملحقة وتمثل في (الرسوم الجمركية، مصاريف النقل، ومصاريف التركيب والتثبيت)؛
  - التثبيات المنحزة بوسائل الهيئة: تشمل تكلفة شراء المواد الأولية، وتكاليف الإنتاج المباشرة (ضرائب محلية على المعدات،...)، وتكاليف غير مباشرة (مصاريف الدراسة، مصاريف الحفر،...).
- 3-4- تطهير الحسابات:** عند تطهير الحسابات المسجلة للعمليات السابقة، يجب غطاء كل الشروحات المفصلة حول سبب تطهير هذه الحسابات قبل إعداد أول ميزانية إفتاحية وفقا للمخطط المحاسبي للدولة، وعملية التطهير

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

تستوجب تعيين جهاز وطني يضم مجموعة من المحاسبين للقيام بتطهير الحسابات، ويتم معالجة الحسابات المدينة للعمليات السابقة قبل القيام بعملية تطهيرها ضمن ح/4716 حسابات الأرصدة المدينة، وبعد التطهير يتم تسجيلها ضمن ح/67 أعباء السنوات السابقة، أما الحسابات الدائنة للعمليات السابقة والتي يتم تطهيرها فيتم تسجيلها ضمن ح/4756 الأرصدة الدائنة، وعند تطهيرها يتم تسجيلها ضمن ح/79 إيرادات السنوات السابقة.

**3-5- تسيير حسابات التخصيص الخاص:** نظرا للإرتباط الموجود بين نظام تسيير الميزانية وتسيير حسابات التخصيص الخاص، وضعت الدولة برنامج لتسيير هذه الحسابات الخاصة، ضمن الحسابات العامة للدولة باستخدام الحسابات التالية:

- حسابات التسيير والغير باستخدام ترميز مناسب لهذه الحسابات؛
- حساب 18 مخصصات الدولة.

وسيتيم استخدام المحاسبة المساعدة، والبرامج المعلوماتية من طرف الهيئات الإدارية لمتابعة تفاصيل العمليات الخاصة لحسابات التخصيص الخاص.

إن ما يميز حسابات المخطط المحاسبي الجديد أنها تأخذ بعين الاعتبار الإطار التصوري لعمل لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام باعتبارها مستمدة منها، كما تحتوي على حسابات تسهم في الإفصاح على المعلومات في القوائم المالية بكل شفافية، وتعطي الصورة الصادقة لوضعية الوحدات الحكومية وتساعد في تقييم أدائها.

### المطلب الرابع: القوائم المالية المعتمدة في مشروع الإصلاح في ظل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

يعمل مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق مع المعايير على توفير المعلومات المالية للأطراف المستفيدة وخصوصا بعد تبني IPSAS 01، بالإعتماد على خمسة قوائم مالية تساهم في معرفة الوضعية المالية لحسابات الدولة وتستجيب لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وتتوافق مع الممارسات الدولية.

#### 1- القوائم المالية المعتمدة ضمن مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر:

محاولة لتكييف نظام المحاسبة العمومية مع معايير الدولية للقطاع العام، اعتمدت الجزائر القوائم المالية التالية:

#### 1-1- جدول قائمة الميزانية:

تمثل أولى القوائم المالية التي يعتمد عليها النظام المحاسبي للدولة، ومن خلال جدول حسابات الميزانية يمكن تقييم الوضعية المالية لعناصر أصول وخصوم الدولة، كما تم التعرض لها سابقا، ويمكن توضيح ذلك وفق جدول التالي.

#### الجدول رقم (4-7): قائمة الميزانية في الجزائر

اسم الحساب	الدورة (ن)			الدورة (ن-1)
	الإجمالي	الاهتلاك	الصافي	
الاستثمارات				

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

				الأصول المتداولة خارج الخزينة الخزينة
				مجموع الأصول (1)
				الديون المالية الديون غير المالية خارج الخزينة مؤونة المخاطر والتكاليف خصوم أخرى الخزينة
				مجموع الخصوم (2)
				تحويلات الفترة السابقة فروق إعادة التقييم رصيد عمليات الدورة
				النتيجة الصافية (3) = (1) - (2)

Source: Ministère de finance, Plan comptable de l'état, schéma d'adaptation des normes comptables de l'état, op cit, p:100.

من الجدول رقم (4-7) نلاحظ أن:

- مجموع الأصول الصافية للدولة (1): هي عبارة عن الفرق بين مجموع الأصول الإجمالية ومجموع إهلاك الأصول وخسارة قيمة الأصول الناتجة عن تقييم الأصول، باستخدام القيمة العادلة؛
  - مجموع الخصوم الصافية (2): عبارة عن الفرق بين مجموع الخصوم الإجمالية ومجموع المؤونات المحملة لنفس الدورة؛
  - النتيجة الصافية (3): هي عبارة عن الفرق بين مجموع الأصول الصافية للدولة ومجموع الحصول الصافية للدولة.
- كما يوضح الجدول أن تحديد الوضعية المالية الصافية لحسابات الدولة يمكن قياسها من خلال قائمة الميزانية، والتي تركز على قياس العناصر التالية:

- تتمثل الأصول المتداولة خارج الخزينة على المخزونات وحقوق الدولة لدى الغير؛
- تتمثل الديون المالية في الأوراق المالية المتداولة وغير المتداولة، بالإضافة إلى القروض الأخرى، أما الديون غير المالية فتتمثل في الديون الوظيفية والتدخل، بالإضافة إلى الإيرادات المقيدة سلفاً؛
- تأخذ بالإعتبار النتيجة الصافية التغيرات في الرصيد الصافي للدورة، والأثر التراكمي لحساب التغيرات، التي تأخذ في كل مرة القيمة العادلة لأصولها، والتي تدرج ضمن فروقات التقييم وإعادة التقييم، والرصيد الفائض أو العجز المتراكم.

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

### 1-2- جدول قائمة التدفقات النقدية:

يهدف جدول التدفقات النقدية إلى تقديم معلومات عن التغيرات الفعلية في النقدية ومعرفة القدرة المالية لخزينة الإدارات العمومية وكيفية استخدام المال العام خلال الفترة، كما تعالج مختلف التدفقات النقدية الناتجة عن نشاطات الدولة من صرف لنفقاتها وتحصيل لإيراداتها بمختلف أشكالها، وتظهر بوضوح حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (4-8): قائمة التدفقات النقدية في الجزائر.

البيان	الدورة (ن)	الدورة (ن-1)	الدورة (ن-2)
الإيرادات المحصلة			
النفقات المدفوعة			
تدفقات الخزينة المرتبطة بالنشاط (1)			
شراء الاستثمارات			
التنازل عن الاستثمارات			
تدفقات الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (2)			
عمليات الإقراض			
عمليات الاقتراض			
تدفقات الخزينة المتعلقة بالعمليات التمويلية (3)			
تغيرات الخزينة = (1)+(2)+(3) = (4)-(5)			
الخزينة في بداية الفترة (4)			
الخزينة في نهاية الفترة (5)			

Source: Ministère de finance, Plan comptable de l'état, schéma d'adaptation des normes comptables de l'état, op cit, p:108.

من الجدول رقم (4-8) نلاحظ أن:

- تدفقات الخزينة المرتبطة بالنشاط (1): عبارة عن الفرق بين الإيرادات المحصلة والنفقات المدفوعة الناتجة عن النشاطات الحكومية للدولة خلال الفترة السنوية؛
- تدفقات الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (2): عبارة عن الفرق بين الإيرادات الناتجة عن تنازل الدولة عن بعض ممتلكاتها لصالح الأفراد أو المؤسسات والنفقات المدرجة في الموازنة العامة للدولة من أجل شراء الاستثمارات لتحقيق النفع العام للمجتمع؛
- تدفقات الخزينة المتعلقة بالعمليات التمويلية (3): عبارة عن الفرق بين الإيرادات الناتجة عن عملية الإقراض والنفقات الناتجة عن عملية الاقتراض؛

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

- مجموع تدفقات الخزينة تشمل النشاط، الاستثمار، العمليات التمويلية، ومجموع هذه التدفقات عبارة عن التغيرات السنوية للخزينة والتي تمثل الفرق بين الرصيد في نهاية الفترة والرصيد في نهاية الفترة.

### 1-3- جدول قائمة النفقات الصافية :

يهدف إلى تحديد مختلف التكاليف المتعلقة بالعمليات المالية، ويعمل على تقسيمها إلى تكاليف وظيفية، وتكاليف التدخل الصافية، والتكاليف المتعلقة بالتمويل من أجل تقييم الأداء في تنفيذ الموازنة العامة للدولة وفقا للاعتمادات المخصصة وفقا لموازنة البرامج، والجدول الموالي يوضح ذلك.

الجدول رقم (4-9): قائمة النفقات الصافية في الجزائر.

البيان	الدورة (ن)	الدورة (ن-1)	الدورة (ن-2)
النفقات الوظيفية المباشرة إعانات الخدمات العمومية الاهتلاكات والمؤونات			
مجموع النفقات الوظيفية			
مجموع الإيرادات النفقات			
مجموع النفقات الوظيفية الصافية (1)			
نفقات التدخل إيرادات التدخل			
مجموع النفقات التدخل الصافية (2)			
النفقات المالية الإيرادات المالية			
مجموع النفقات المالية الصافية (3)			
مجموع النفقات الصافية (4) = (1)+(2)+(3)			

Source: Ministère de finance, Plan comptable de l'état, schéma d'adaptation des normes comptables de l'état, op cit, p:101.

من الجدول رقم (4-9) نلاحظ أن:

- مجموع النفقات الوظيفية الصافية (1): عبارة عن الفرق بين مجموع النفقات الوظيفية مثل أجور المستخدمين في الإدارات العمومية، ومجموع الإيرادات الوظيفية مثل الإيرادات الناتجة عن الخدمات المقدمة من الإدارات العمومية؛
- مجموع نفقات التدخل الصافية (2): عبارة عن الفرق بين نفقات التدخل مثل نفقات النظافة العمومية، وإيرادات التدخل مثل استرجاع خسارة القيمة لمؤونة السنة السابقة؛

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

- مجموع النفقات المالية الصافية (3): عبارة عن الفرق بين النفقات المالية مثل الفوائد، وخسائر سعر الصرف الناتجة عن العمليات المالية، والإيرادات المالية مثل ربح سعر الصرف الناتجة عن العمليات المالية؛

- مجموع النفقات الصافية (4): تمثل نسبة تنفيذ النفقات مقارنة بنسبة تحصيل الإيرادات لمعرفة مقدار العجز الموازي. كما نستنتج من خلال الجدول، أن مجموع النفقات الصافية والتي تم تنفيذها في إطار الموازنة، تساعد على تحديد أسباب التغيرات في رصيد الموازنة، ومعرفة الإنحرافات وإجراء التصحيحات اللازمة في الوقت المناسب، لغرض تحقيق الرقابة على الأداء الحكومي واستخدام الموارد العامة الإستخدام الأمثل.

### 1-4- جدول قائمة رصيد عمليات الدورة:

يتمثل في حجم الإيرادات المحصلة الناتجة من العمليات المالية والنفقات المدفوعة حسب برامج الدولة وفق الاعتمادات المخصصة لكل برنامج والأهداف التي تسعى الدولة لتحقيقها في إطار سياستها التدخلية، وإجراء تحليل لطبيعة النفقات أو وظيفة الاختيار التي تعتمد على تحليل العوامل التاريخية وأنظمة كل إدارة عمومية.

### الجدول رقم (4-10): قائمة رصيد عمليات الدورة في الجزائر.

البيان	الدورة (ن)	الدورة (ن-1)	الدورة (ن-2)
النفقات الوظيفية الصافية			
نفقات التدخل الصافية			
النفقات المالية الصافية			
النفقات الصافية (1)			
الإيرادات الجبائية			
الإيرادات السيادية الصافية			
الإيرادات غير السيادية			
الإيرادات المالية			
الإيرادات الصافية (2)			
رصيد عمليات الدورة (3) = (1) - (2)			

Source: Ministère de finance, Plan comptable de l'état, schéma d'adaptation des normes comptables de l'état, op cit, p:102.

من الجدول رقم (4-10) نلاحظ أن:

- النفقات الصافية (1): عبارة عن مجموع النفقات الصافية بمختلف أشكالها، وتمثل النفقات المدفوعة حسب برامج الدولة وفق الإعتمادات المخصصة لكل برنامج والأهداف التي تسعى الدولة إلى تحقيقها؛

- الإيرادات الصافية (2): عبارة عن مجموع الإيرادات الصافية بمختلف أشكالها، وتمثل حجم الإيرادات المحصلة الناتجة عن العمليات المالية؛

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

- رصيد عمليات الدورة (3): عبارة عن الفرق بين النفقات الصافية والإيرادات الصافية، بالاعتماد على مبدأ الاستحقاق وأخذ بعين الاعتبار الحقوق المثبتة في إطار القواعد المحاسبية التي تتوفر عليها المعايير الدولية يساهم هذا الجدول في قياس أداء نشاطات الدولة، وهذا من خلال معرفة النفقات المدفوعة مقارنة بالإيرادات المحصلة، وبالتالي معرفة قدرة الدولة في مدى تنفيذ نفقاتها وتحصيل إيراداتها مقارنة بالنفقات والإيرادات المخصصة.

### 1-5- الملحق:

يسجل في هذا الملحق الإجراءات الجديدة التي قامت بها الدولة خلال دورة السنة وتبينها في الملحق بهدف إعطاء المعلومة المالية مثل تغيير في طرق الاهتلاك، تغيير في المعالجة المحاسبية لتقييم أصول الدولة من طريقة التقييم على أساس القيمة التاريخية الى الانتقال لطريقة القيمة العادلة. بالإضافة إلى الاتفاقيات والمعاهدات الجديدة التي تعقدها الدولة مع الأطراف المتعاملة معها.<sup>1</sup>

### 2- درجة استجابة القوائم المالية المعتمدة في الجزائر لأهداف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

لتبيان مدى استجابة مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية من خلال القوائم المالية المعتمدة في الجزائر لأهداف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، يجب التطرق لأهداف القوائم المالية وفق المعايير.

### 1-2- أهداف القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

تتركز احتياجات مستخدمي القوائم المالية الحكومية ذات الغرض العام في توفير معلومات مفيدة لعملية إجراء القرار، ولإبراء ذمة الوحدة الحكومية عند المساءلة عن الموارد المالية، حيث يتم انجاز هذا الهدف العام من خلال:<sup>2</sup>

- توفير معلومات حول مصادر توزيع واستخدام الموارد المالية؛
- توفير معلومات حول كيفية تمويل الدولة عن تمويل أنشطتها وتلبيتها لمتطلباتها النقدية؛
- توفير معلومات مفيدة في تقييم قدرة الدولة على تلبية أنشطتها وتلبية مطالبها وتعهداتها؛
- توفير معلومات حول المركز المالي للدولة أو الوحدة الحكومية، والتغيرات فيها؛
- توفير معلومات إجمالية مفيدة في تقييم أداء الوحدة الحكومية بالنسبة للتكاليف وكفاءة إنجازات الخدمة؛
- توفير معلومات تبين إذا ما تم الحصول على الموارد واستخدامها وفقا للموازنة المعتمدة قانونا؛
- توفير معلومات متسقة وقابلة للمقارنة على المستوى المحلي والدولي.
- توفير معلومات تبين إذا ما تم الحصول على الموارد واستخدامها وفقا للمتطلبات القانونية، بما فيها القيود المالية التي تضعها سلطات التشريع المختصة؛

1- Ministère de finance, Plan comptable de l'état, schéma d'adaptation des normes comptables de l'état, op cit, p:105.

2 - يوسف السعيد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص: 285.

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

### 2-2- مدي استجابة القوائم المالية المعتمدة في الجزائر:

يمكن توضيح درجة استجابة تحقيق أهداف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من خلال مخرجات مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية حسب القوائم المالية المعتمدة في الجزائر في النقاط التالية:

- المعلومات الخاصة حول مصادر توزيع واستخدام موارد الدولة: مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية يمكن من خلاله توفير معلومات تتعلق بمصادر توزيع واستخدام موارد الدولة من خلال مايلي:
- استخدام أساس الإستهقاق في تسجيل العمليات المالية للدولة، واعتماد أسلوب موازنة المعد حسب الأهداف والإفصاح عنها في القوائم المالية يساهم في معرفة مصادر توزيع واستخدام الموارد المالية للدولة؛
- اصلاح حسابات الموازنة العامة للدولة بما يتوافق حسابات القوائم المالية باعتبارها مخرجات النظام المحاسبي، يُسهم في إعطاء معلومات تظهر درجة الحصول على الموارد المالية للدولة، وكيفية استخدامها وفقا للموازنة المعتمدة قانونا.
- المعلومات الخاصة بتمويل الدولة لأنشطتها: عرض المعلومات المرتبطة بحجم التدفقات النقدية في القوائم المالية لحسابات الدولة، يسمح بمعرفة كيفية تمويل الدولة لأنشطتها بمختلف أشكالها سواء التدفقات المتعلقة بالنشاط أو التدفقات الإستثمارية، أو التدفقات التمويلية، إضافة إلى أنه يساعد في تبيان مدى كفاءة وفعالية استخدام الموارد العامة للدولة حسب طبيعة التدفق.

### 2-2-3- المعلومات الخاصة بالمركز المالي للدولة: اعتماد جدول إعداد الميزانية العامة للدولة الذي يأخذ بعين الإعتبار الحقوق المثبتة، وتسجيل ممتلكات الدولة وتحديد نتيجة الدورة، يسهم في توفير معلومات عن الوضعية المالية لعناصر الأصول والخصوم، وبالتالي معرفة المركز المالي للدولة والتغيرات فيها.

- المعلومات الخاصة بتقييم أداء الوحدات الحكومية: إن تركيز مشروع الإصلاح على عرض المعلومات في القوائم المالية يعطي نظرة شاملة حول الوضعية المالية للدولة، كما أن استخدام محاسبة التكاليف في تطوير نظام المعلومات المحاسبي للدولة يسهم في إعطاء وضعية تفصيلية حول حجم الأداء مقارنة بالإمكانات المتاحة، بالإضافة إلى اعتماد محاسبة المسؤولية كنظام داعم في حسابات الدولة يسهم في تحديد المسؤوليات وتفعيل المساءلة الحكومية، وبالتالي هذا الاهتمام يؤدي إلى الحصول على معلومات تفيد في تقييم أداء الوحدات الحكومية للدولة.

- معلومات متسقة وقابلة للمقارنة على المستوى المحلي والدولي: تحاول الجزائر ومن خلال مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية مواكبة التطورات الدولية في المحاسبة العمومية ومحاولة تكييف هذا النظام مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العامل على تحسين شفافية القوائم المالية وتوفير المعلومات التي تفيد المستخدمين في اتخاذ قرارات عقلانية، يسهم في توفير معلومات متسقة وقابلة للمقارنة بين الوحدات الحكومية محليا، ويعمل على إمكانية مقارنة المعلومات دوليا.

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

المبحث الثاني: موازنة البرامج والأداء كأسلوب لعصرنة الموازنة العامة للدولة في الجزائر

تعمل الجزائر على عصرنة نظام الموازنة العامة بما يتماشى والتطورات الحاصلة في العالم من خلال مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية، وانتهجت الأسلوب الذي يعطي للموازنة طابع الكفاءة والفعالية وتحقيق الأهداف الإستراتيجية في المدى المتوسط، وذلك بإتباع أسلوب تسيير الموازنة المرتكز على النتائج والأداء المحقق، ولكنه ولتلافي أوجه القصور الذي ينطوي عليها الجانب التصوري لمشروع العصرنة، نقترح لهذا الغرض أسلوب موازنة البرامج والأداء.

المطلب الأول: مشروع عصرنة نظام الموازنة العامة في الجزائر.

ركز مشروع عصرنة نظام الموازنة على إعادة تنقيح شامل لنظام تحضير وتنفيذ الموازنة يسمح بتحسين الأداء في إطار التقيد بالموازنة العامة، وتوزيع موارد القطاعات المشتركة، وتحقيق الفعالية والكفاءة في تنفيذ برامج الحكومية.

**1- دوافع عصرنة نظام الموازنة العامة في الجزائر:**

دوافع عصرنة الموازنة العامة في الجزائر تعددت ونجدها في عدة جوانب نذكر أهمها:

**1-1- دوافع مرتبطة بالمجتمع الدولي:** وتمثل أهمها في:<sup>1</sup>

- وضع أدوات إقتصاد السوق.

- القيام بالإستثمار الإنتاجي لرفع حركة النمو.

- إعادة تركيز نشاطات الدولة على مهمتها الأساسية.

- إقرار الحكم الراشد، وتحسين فعالية تدخل الدولة.

**1-2- دوافع مرتبطة بالنظام الموازني في حد ذاته:** تتمثل أهمها في نقائص مرتبطة بالموازنة العامة، ونقصد بها

القواعد والمبادئ التي تحضر على أساسها والتي تتخللها بعض العيوب نذكر منها:<sup>2</sup>

- أصبح مبدأ السنوية غير مناسب من أجل إتخاذ القرارات الكبرى ومن أهم الإنتقادات الموجهة:

➤ إن تحديد الإطار الزمني بسنة واحدة يبعد الموازنة عن الإهتمام بالإستثمارات طويلة المدى، وعن تحليل المؤشرات

المستقبلية في مجال الإنفاق أو الإيراد إلا بشكل مبسط.

➤ إن إقرار الإعتمادات يتم عادة بناء على المعلومات التاريخية أي على أساس الإعتمادات المفتوحة للسنوات السابقة،

ولاتوجد أي عوامل أو معايير موضوعية تدخل في التقدير.

1 – Zemouri mohamed, Projet de modernisation des systemes Budgétaires algérie (MSB), Tunis organisé par le ministère des finances avec l'appui de la banque mondiale et de la GTZ, Nouvelle approche bugétaire basée sur les : Développement du budget par objectifs, 26-27 Juin 2006, p :06.

2 – حنيش أحمد، دور الرقابة على الموازنة العامة في ترشيد الإنفاق العمومي -دراسة حالة الجزائر (2000-2014)، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2016، ص ص: 205-206، بالتصرف.

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

➤ عدم تماشي مدونة نفقات التسيير مع مدونة نفقات التجهيز؛ لأن مدونة نفقات التسيير تقسم النفقات حسب الوزارات، أما مدونة التجهيز تقسم النفقات حسب القطاعات (صناعة، زراعة،...)، فعدم التناسق بين المدونتين أدى إلى وجود نفقات مسجلة في جانب نفقات التجهيز ولكنها من المفروض أن تسجل في جانب نفقات التسيير.

➤ الإختلالات في نظام الرقابة؛ حيث يشكل قانون ضبط الميزانية فرصة بالنسبة للبرلمان لمتابعة الكيفيات التي تم بها تنفيذ الميزانية ولتقييم النتائج المترتبة على قانون المالية وظروف تطبيقه، غير أنه إذا كان هذا النوع من الرقابة يحظى من الناحية النظرية بأهمية بالغة إلا أن فعاليتها من الناحية العملية تبقى جد متواضعة، وهذا راجع إلى أن التصويت يتخذ طابعا شكليا محضا .

- ضرورة تحين القانون العضوي 84-17 : المؤرخ في 07 جويلية 1984 المعدل والمتمم المتعلق بقوانين المالية لم يعد يتماشى مع الإصلاحات السياسية والاقتصادية التي طرأت منذ تسعينيات القرن الماضي، فهو يعجز عن المواصلة في تسيير المالية العمومية التي تشهد إصلاح موازني هام، خاصة وأن هذا القانون لا يمكنه مسايرة المبادئ القانونية الأساسية الجديدة، وخاصة الأحكام التي جاء بها دستور 28 نوفمبر 1996 في مادته 123 والتي تشير بأن تشريع البرلمان يكون بقوانين عضوية فيما يخص القوانين المتعلقة بالمالية، فمشروع القانون العضوي يؤكد على الأولوية التي توليها الدولة لإعداد وتطبيق القواعد المتعلقة بقوانين المالية، وتقديم خدمات نوعية للمواطنين كما أنه يسهم في إطار الموازنة القائمة على النتائج بتحقيق ما يلي: <sup>1</sup>

- تحقيق النتائج على أساس أهداف محددة مسبقا؛
- منح مزيد من المرونة في تسيير الموازنة بالنسبة للوزارات والهيئات؛
- معرفة دور الأمرين بالصرف في تسيير اعتمادات الموازنة القائمة على النتائج؛
- تقديم الحسابات التي تتضمن الأداء في تقييم النتائج.

### 2-أهداف عصرنة الموازنة العامة:

تمثل أهداف مشروع العصرنة حسب أهداف وأولويات السلطات القائمة على إعداد وتنفيذ القوانين مع متطلبات العصرنة، وتحدد أهداف كل سلطة كما يلي: <sup>2</sup>

### 2-1-بالنسبة للسلطة التنفيذية:

- ضمان وسيلة تشجع على التنفيذ الفعال والعقلاني للموازنة؛
- البحث عن طرق تسيير جديدة لقياس مدى تحقيق أهداف السياسات العامة، وتطبيق الإجراءات الضرورية لتحقيق التسيير العمومي، حسب الأهداف المسطرة عند التحضير والتي تقاس حسب فعاليتها في تحقيق النتائج؛

1 - Ministère de finance, L'avant-projet de la loi organique relative à la loi des finances, Direction générale de budget, 2008, p : 01.

2 - Ministère de finance, Rapport sur l'état des lieux démarrage, direction générale de la comptabilité, 24 Mai 2005 , p :02.

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

- دعم المؤسسات والهيئات المالية التي تشجع النمو في مناخ اقتصاد السوق .

### 2-2- بالنسبة للسلطة التشريعية:

- تسهيل دراسة الموازنة العامة بالنسبة للبرلمان، إذ أنها تعكس التوجهات السياسية للحكومة، وتمكنه من محاسبة الحكومة بناء على مدى تحقيق هذه السياسات؛

- عصرنة وتوسيع قدرات وزارة المالية وخاصة في مجال تسيير النفقات العمومية؛

- معرفة طريقة استخدام الموارد، وتحديث دورة الموازنة بإتباع نظام توزيع للموارد يتماشى مع الأولويات؛

- استراتيجية الاعتماد على مبدأ تعدد السنوات من أجل توضيح الاختبارات اللازمة في جانب النفقات العمومية؛

- تدخل أكثر للبرلمان في مجال الترخيص ومراقبة النفقات لتوفير الشفافية؛

- زيادة الفعالية بإعطاء حرية أكبر للمسؤولين الإداريين .

### 3- ركائز تجسيد عصرنة نظام الموازنة العامة للدولة في الجزائر:

إن تجسيد مشروع عصرنة نظام الموازنة العامة في الجزائر يتطلب تكريس أو توفر الركائز الكبرى التالية:

#### 3-1- الإطار القانوني: ويتضمن التدخلات الواجب القيام بها لتكييف الإطار القانوني التشريعي مع الإجراءات

المتضمنة في الإصلاح الموازني المرتقب. فعملا بأحكام الدستور، لاسيما المادة 123 منه وكذا مبادئ الحكم الراشد، فإنه من الضروري إعادة النظر في القانون 84-17 المؤرخ في 1984/07/07 المتعلق بقوانين المالية الذي لم يعد يتلاءم مع المستجدات الحديثة ومتطلبات الإصلاحات السياسية والاقتصادية التي ينبغي إجرائها، وذلك بهدف تحديث وعصرنة المالية العامة بما يتلاءم مع متطلبات التخصيص الأمثل للإيرادات العامة لتحقيق الأهداف المسطرة، وهذا بإعداد قانون عضوي تكون له قيمة قانونية سامية مقارنة بقوانين المالية العادية.<sup>1</sup>

#### 3-3- موازنة البرامج والأداء المرتكزة على النتائج: إن الموازنة وفق البرامج والأداء والتي يكون التسيير فيها

متمحورا حول النتائج، تتطلب من المسيرين المسؤولين وضع البرامج على مستوى الوزارات والأجهزة الحكومية مراعاة تحديد: الأهداف؛ النتائج المتوقعة؛ مؤشرات النجاح والأداء؛ تكلفة الموارد اللازمة لبلوغ الأهداف المسطرة، وعلى هؤلاء المسؤولين وبصفة دورية، تقديم عرض بالنتائج المحققة ليسمح للمعنيين إعادة تقييم دقة البرامج والتأكد من بلوغ الأهداف المرجوة. إن الأعمال المنجزة في إطار الموازنة وفق البرامج والأداء والمتمحورة حول النتائج تهدف بالأساس إلى تقديم الدعم اللازم لمختلف الهياكل الموضوعة لضمان توجيه عصرنة الموازنة العامة.

1 - مغني نادية، مليكة حفيظ شبايكي، موازنة البرامج والأداء كمدخل لترشيد النفقات العامة في الجزائر، مجلة الإدارة والتنمية المحلية والدراسات ، العدد 09، 2016، الجزائر، ص: 408.

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

**3-2- إطار النفقات المتوسط الأجل:** ويمثل إطار النفقات المتوسط الأجل مجموعة متجانسة من الأهداف الإستراتيجية وبرامج النفقات العامة، والتي تحدد الإطار الذي من خلاله يمكن للوزراء إتخاذ قرارات استخدام الموارد المالية. وبالتالي يساعد في توزيع هذه الموارد على أهم القطاعات وفقا للأولويات العامة.<sup>1</sup>

**3-4- تقييم الأداء:** يتضمن التدخلات الواجب إنجازها لمساعدة المسيرين على وضع آليات لتقييم الأداء تهدف هذه التدخلات المنتظر إنجازها إلى وضع تصور لوسائل التقييم ولتكوين الموظفين المعنيين. وتصدر الإشارة إلى ضرورة التمييز بين أنواع مؤشرات الأداء التي قد تتعلق باستخدام الموارد أو بالعملية التي من خلالها يتم استخدام الموارد أو إنتاج المخرجات أو بالسلع والخدمات نفسها، أو قد يكون لها علاقة بالنتائج التي تحققت من خلال تقديم تلك السلع والخدمات وأثر أداء السياسة العامة على المجتمع.

**3-5- التصنيف الجديد للنفقات العامة:** وتتضمن التدخلات الواجب القيام بها، لتحديد طرق إعادة تصنيف النفقات العامة، في إطار أسلوب موازنة البرامج والأداء، ويتحقق ذلك بتغيير مدونة حسابات الموازنة العامة، بتصنيف جديد يسمح بإظهارها بشكل مجموعات متجانسة، بحيث تصنف الحسابات بشكل تفصيلي يضمن تناسق المحاسبة ويجعل المقارنة الزمنية والمكانية ممكنة في أية لحظة وكذا إعداد تقديرات الميزانية سهلا، ويضمن بالدرجة الأولى رقابة مالية فعالة وهو يتطلب توحيد نفقات التسيير والتجهيز .

**3-6- البرنامج المعلوماتي لنظام التسيير الموازي:** يتمثل في توفير عتاد وأنظمة حديثة وملائمة تسمح بتعزيز إمكانيات عمل وزارة المالية، ويهدف إلى وضع نظام يتعلق بالنفقات التي تغطي الحاجيات المحاسبية والتسيير الموازي. ويعمل على إعداد مخطط توجيهي للإعلام الآلي بغرض تعزيز استعماله على مستوى كل من مركز الإعلام الآلي وتكنولوجيا المعلومات المالية وكذا المديرية العامة للضرائب، وكذا وضع نظام معتمد لتسيير الموازنة؛ ويشمل على دورة النفقات والمحاسبة الواجب توفرها عند كل من الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، وكذا لدى المصالح المسؤولة عن تنفيذ الموازنة على مستوى وزارة المالية.

<sup>1</sup> – Mare raffinot et Boris samuel, Les cadres de dépenses à moyen terme, Instrument utile pour les pays à faible revenu ? STATECO N :100,2006,p :106.

المطلب الثاني: متطلبات تطبيق موازنة البرامج والأداء في الجزائر.

تعتبر موازنة البرامج والأداء المحصلة الأولى لمحاولات عصرنه نظام الموازنة في الدول المتطورة، وترتكز بشكل خاص على تحقيق الكفاءة الإدارية وتقليل النفقات، وتحاول قياس مدى كفاءة الأجهزة الحكومية في إنجاز الأهداف المسطرة.

### 1- المقومات الأساسية لإعتماد أسلوب موازنة البرامج والأداء في الجزائر:

موازنة البرامج والأداء تمثل نظام إداري يهدف إلى توفير المعلومات الضرورية لمتخذي القرار لمساعدتهم على إتخاذ القرارات المناسبة، والتي تسعى إلى الهدف الأساسي وهو استخدام الموارد الإقتصادية بكفاءة وفعالية لإشباع أكبر قدر ممكن من حاجات المواطنين.<sup>1</sup>

### 1-1- المقومات البيئية التي يتطلبها اعتماد موازنة البرامج والأداء على مستوى الوحدة الحكومية:

- تتطلب بيئة أسلوب موازنة البرامج والأداء من الوحدات الإدارية الحكومية في الجزائر مايلي:<sup>2</sup>
- فصل العمليات التي يتوجب على الوحدات الحكومية القيام بها عن تلك التي تخرج عن نطاق صلاحيتها، ويكون الفصل عن طريق تحديد أهداف الوحدة، وبالتالي يخرج عن نطاق عملها كل ما لا يتفق مع أهدافها؛
- ترتيب أهداف الوحدة الحكومية ضمن الأولويات؛
- تقسيم نشاط الوحدة إلى برامج، بحيث يسعى كل برنامج إلى تحقيق أهداف جزئية تتفق مع الأهداف العليا لها؛
- تقسيم كل برنامج إلى برامج فرعية باعتبارها الآلية أو الوسيلة التي تتحقق بها الأهداف المسطرة؛
- تقسيم كل برنامج فرعي إلى عدد من الأنشطة أو وحدات الأداء الدنيا التي تعتبر أصغر وحدات تمثل الأداء في كل برنامج فرعي؛
- تقسيم كل نشاط إلى عناصر تكلفته، وتتضمن هذه العناصر بيان مفصل بتكاليف الموارد المالية والمادية والبشرية اللازمة لكل نشاط؛ واختيار وحدة ملائمة لقياس وتقييم الأداء لكل خدمة أو نشاط؛
- وجود نظام محاسبة التكاليف ومحاسبة المسؤولية؛
- وجود نظام متابعة لمعرفة ما تم إنجازه ومقارنته بما هو مخطط لتحقيقه خلال السنة المالية.

### 1-2- التسيير الموازنة المرتكز على النتائج وفق تقييم الأداء في الجزائر:

يعتمد التسيير المرتكز على النتائج، على مبدأ تخصيص موازنة لكل برنامج يهدف إلى تحقيق هدف محدد ودقيق، وقابل للقياس باستعمال مؤشرات النجاح، ويرتكز على العناصر التالية: الرؤية الاستراتيجية، الأهداف، النتائج المرجوة، ومؤشرات النجاح والأداء.

1 - مغني نادية، مليكة حفيظ شبايكي، مرجع سبق ذكره، ص: 404.

2 - إسماعيل حسين، موازنة البرامج والأداء- المفهوم، الفلسفة والأداء، ملتقى موازنة البرامج والأداء في الجامعات العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، دمشق، 2004، ص: 09.

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

بالنسبة لمؤشرات النجاعة والأداء فهي كل قياس معبر، مستعمل لتقدير النتائج المنجزة ميدانيا، مقارنة بالنتائج المرجوة أو لتحديد مستوى تقدم الأشغال. وتعد مؤشرات النجاعة والأداء الوسيلة المفضلة للتعبير عن القياس الموضوعي (سواء كميًا أو نوعيًا) للنتائج المنجزة، أو المنتظر إنجازها وعادة ما يكون هذا القياس مرتبطًا بهدف معين، على أن يتم القياس بترديدات منتظمة، بمقارنة ما تم إنجازها مقابل ما هو منتظر إنجازها. وللتأكد من أن مؤشر النجاعة والأداء متناسب مع الهدف أم لا، يجب الإجابة على الأسئلة التالية: <sup>1</sup>

- هل المؤشر قادر على قياس النتائج؟

- هل هو ملائم مع الزمن؟

- هل يسهل عملية جمع وتحليل المعلومات؟

- هل المعلومات التي يوفرها، تسمح للمعنيين باتخاذ القرارات المناسبة، وفي الوقت المناسب؟

### 1-3- خطوات إعداد موازنة البرامج والأداء في الوحدات الحكومية: يرتبط نظام موازنة البرامج والأداء

بمتخذي القرار وخصوصًا أن المصادر المتوفرة لوحدة القطاع العام هي محدودة ومرتبطة بمقدار الطلب عليها من قبل الجمهور، ولهذا لا بد لمتخذي القرار في القطاع أن يأخذوا بعين الاعتبار الكفاءة والفاعلية في صرف واستهلاك هذه المصادر بشكل يحقق الأهداف الموضوعية من خلال اتباع الخطوات الآتية: <sup>2</sup>

- يتم احتساب تكلفة كل برنامج لمعرفة العلاقة بين التكلفة والمنفعة لمختلف البرامج التي تم تحديدها سابقًا وذلك حتى يتم توزيع مخصصات الموازنة العامة بناءً على هذه العلاقة بين التكلفة والمنفعة.

- تبدأ عملية إعداد موازنة البرامج والأداء بتحديد الأهداف العامة للوحدة الحكومية، ثم يتم وضع البرامج المختلفة والتي يجب تنفيذها لتحقيق هذه الأهداف، وهنا لا بد من تقييم هذه البرامج لمعرفة تأثير كل برنامج ومدى مساهمته في تحقيق أهداف الوحدة الحكومية؛

### 2- متطلبات التحول إلى موازنة البرامج والأداء:

التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء يجب توفر مجموعة المتطلبات يمكن إنجازها فيما يلي: <sup>3</sup>

### 1-2- ضرورة الانتقال من التبويب الإداري إلى تبويب تكاليف الأداء: وذلك حتى يمكن ربط التبويب حسب

البرامج والنشاط بتبويب تكاليف الأداء وذلك طبقًا للمعادلة الآتية:

مجموع تكلفة الأداء المتوقع = الاعتمادات الموزعة حسب الغرض

1 - الصادق الأسود، مرجع سبق ذكره، ص: 159-160.

2 - سعود جايد مشكور، حيدر عباس عيد، حيدر لايد متعب، استخدام موازنة البرامج والأداء أداة للتخطيط والرقابة في الوحدات الحكومية، بحث تطبيقي في جامعة المثنى-العراق، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة المثنى، العراق، المجلد 8، العدد 3، 2018، ص: 175.

3 - يونس عليان الشوبكي، أحمد محمد أبو شمالة، المحاسبة الحكومية، الطبعة 1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص: 122-125. بالتصرف.

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

ويمكن إجراء الربط المذكور بالنسبة للنفقات الخاصة بالخدمات الجارية وكذلك بالنسبة للاستخدامات الاستثمارية مع مراعاة توافر المرونة الكافية حتى يمكن إدخال أنشطة أخرى في سنوات تالية، دون أن يربك التنظيم أو يعدل.

**2-2- التحول إلى التكاليف لتحقيق الأهداف الإدارية المطلوبة من موازنة البرامج والأداء بإتباع أساس الاستحقاق:** أي ضرورة التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق، حيث تتطلب محاسبة التكاليف ضرورة أخذ جميع التكاليف في الحسبان عند استخراج تكلفة وحدة الأداء ويتطلب أساس الاستحقاق إجراء التسويات الجردية آخر المدة ومن بينها: حصر السلع غير المستنفذة، تحديد الإيرادات والمصروفات المقدمة والمستحقة، أخذ عنصر الإهلاك في الحسبان.

وقد يطبق الأساس النقدي المعدل، أي تسير المحاسبة طول العام على الأساس النقدي في آخر العام يطبق أساس الاستحقاق على المصروفات فقط، حيث إنه يمكن من المقارنة الدقيقة بين المصروفات الفعلية والمصروفات المقررة فالإدارة المالية الحكومية تهتم بالرقابة على المصروفات حتى تحقيق الكفاية القصوى. وبالنسبة للمخزون السلعي، يتم حصر الوارد والمنصرف للمخازن وفقا لتعليمات اللوائح المعمول بها. ويمسك دفترا إضافيا لتحليل المنصرف موزعا على البرامج والأنشطة والإدارة المنفذة لها. ويتطلب استخدام أساس الاستحقاق ضرورة التفرقة بين المصروفات الرأسمالية والإيرادية ومن ثم حساب إهلاك الأصول الثابتة كأحد العناصر الأساسية للتكاليف.

أما حساب الإهلاك فترجع أهميته إلى أن:

- موازنة البرامج والأداء تتطلب تتبع التكاليف ومقارنتها بين وحدة إدارية وأخرى، وقد تكون وحدة إدارية تملك المباني التي تشغلها بينما وحدة أخرى تستأجرها.
- فلكي تكون مقارنة الأداء فيما بينهم سليمة، يجب على الوحدة التي تمتلك مبانيها أن تحسب الإهلاك اللازم حتى تكون المقارنة على أسس موحدة وبالتالي تكون حسابات تكاليفها كاملة.
- يتطلب التحليل الإداري السليم ضرورة حساب عنصر الإهلاك وحل مشكلة إدخال عنصر الإهلاك عند حساب التكاليف يمكن إتباع أحد الحلين:

أن يحسب الإهلاك ضمن عناصر التكاليف ويدرج في مجموعة المصروفات التحويلية مقابل تعلقها كذلك ضمن الإيرادات التحويلية، ولا تعتبر هذه المبالغ المتحولة مصروفات أو إيرادات فعلية ولكنها تمثل عملية دفترية نظامية، وحساب الإهلاك لا يكون الهدف منه تمويل استبدال تلك الأصول، ولكن باعتباره عنصر تكلفي لا بد أن يؤخذ في الاعتبار، فالإستثمارات الإستثمارية تخصم قيمتها بالكامل على مصروفات الموازنة. وتعتبر المباني أهم الأصول التي يجب حساب إهلاكها نظرا لأنها تمثل جزء كبير من المصروفات الإستثمارية لمعظم الوزارات والمصالح وتحاسبها على إيجار سنوي يسدد دفعة واحدة بشيك في أول كل عام مالي.

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

**2-3- تحضير الموازنة في صورة برامج وأنشطة وتكاليف تنفذها حتى يمكن مقابلة الخدمات المؤداة بالمبالغ المنفقة:** تكون الخدمات المؤداة في صورة وحدات أداء تتمثل في (منتج نهائي أو وجه نشاط) أما المبالغ المنفقة فتمثل عناصر التكاليف موزعة على أبواب الموازنة.

وبذلك يمكن تحقيق الرقابة عليها والتعرف على مدى الكفاية في أداء الخدمات، فزيادة وحدات الخدمات المؤداة مع إثبات نوعها وثبات التكاليف على حالها يعني زيادة الكفاية الإنتاجية للمراكز الإدارية.

**2-4- التغلب على المشاكل الميدانية بطريقة عملية وعلمية:** مع مراعاة أنه ليس من الضروري تحقيق الأهداف المشار إليها مرة واحدة وفي وقت واحد وفي جميع الوزارات أو حتى في جميع الوحدات في نفس الوزارة الواحدة، نظرا لاختلاف ظروف أعمال الوزارات المختلفة بل والإدارات التابعة لها، وقد يأخذ تحقيق الأهداف فترة طويلة ولكن ما يجب مراعاته هو إتباع الأسلوب السليم في تحقيقها. كما يجب وضع موازنة البرامج والأداء تدريجيا فتوضع أولا في الإدارات التي يسهل منها اختيار وحدات الأداء ومقياس تكاليفها ثم تمتد بعد ذلك تدريجيا.

**2-5- مراعاة جودة الخدمة المؤداة:** عند قياس تكاليف وحدة الخدمة بين وحدتين حكوميتين يجب مراعاة جودة الخدمة المؤداة. وكذلك عند مقارنة بين تكاليف الوحدة الحكومية بين مدتين أو أكثر يجب أن يؤخذ في الاعتبار مدى جودة الخدمة المؤداة، والمساحة التي تخدمها الوحدة ونوعية السكان ومستوى الأجور السائدة ومهارة العمل وكفائته.

### 3- مزايا تطبيق موازنة البرامج والأداء:

تزداد مسؤولية الإدارة في ظل تطبيق موازنة البرامج والأداء، وكذلك تزداد الرقابة المحاسبية عليها، ويعمل التقسيم الإداري على تحسين عملية تنفيذ البرامج والمشاريع الحكومية، وتحقق أيضا العديد من المزايا، أهمها:<sup>1</sup>

- تهتم موازنة البرامج والأداء بالتخطيط: حيث تقوم بتحديد برامج ومشاريع الأجهزة الحكومية لعدد من السنوات المقبلة، والنفقات المتوقعة لها، وليس لسنة واحدة كما تفعل موازنة البنود التي تبين نفقات سنة مالية واحدة، ولا ترتبط في أغلب الأحيان بتخطيط طويل الأجل؛

- تهتم موازنة البرامج والأداء ببيان البرامج والمشاريع التي ستنفذها الأجهزة الحكومية: حيث تتضمن وصفا للبرامج الحكومية التي تقوم الدولة بتنفيذها، والأهداف المرجوة من تنفيذها، وتكاليف تلك البرامج والمشاريع ووحدات الأداء؛

- ترشيد عملية اتخاذ القرارات في الأجهزة الحكومية: حيث يتم تحديد البدائل المختلفة لتحقيق الأهداف العامة للأجهزة الحكومية، ثم تجري الدراسة التحليلية المعمقة لهذه البدائل، بهدف تحديد التكاليف والعوائد لكل منها، وعلى ضوء نتائج المفاضلة بين الطرق البديلة يتم اتخاذ القرارات؛

1 - فؤاد سليمان الفسفوس، رائد جميل جبر، تقييم آليات تطبيق موازنة البرامج والأداء في الأردن - دراسة تطبيقية على وزارة التعليم العالي والبحث العلمي في الأردن، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد 05، العدد 01، جامعة أم البواقي، الجزائر، جوان 2018، ص ص 450-451.

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

- يساعد تقييم البرامج الحكومية على تحسين عملية تنفيذها: حيث أن الحصول على تقارير عن كيفية سير الأعمال في البرامج والمشاريع تحت التنفيذ، من شأنه أن يكشف عن المشاكل التي تواجه عملية التنفيذ، وعن نقاط الضعف في الخطط والبرامج والمشاريع؛

- تمتاز باللامركزية، والمرونة في التطبيق والواقعية: حيث تمنح المسؤولين عن التنفيذ مرونة كافية لتنفيذ البرامج، وبالتكاليف المحددة لكل برنامج، كما يوفر هذا الأسلوب أدوات ومعدلات الأداء، التي يمكن من خلالها قياس كفاءة الوحدات الحكومية، وتمتاز موازنة البرامج والأداء بالواقعية في تقديراتها.

**المطلب الثالث: إطار مقترح لتعديل نموذج الموازنة المدرج ضمن مشروع عصرنه نظام الموازنة بما يحقق التقارب اللازم مع الممارسات الدولية:**

ومن أجل جعل مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية أكثر ملاءمة مع الممارسات والمعايير الدولية، نحاول ومن خلال النقاط التالية وضع إطار مقترح للتطوير بإتجاه اعتماد موازنة البرامج والأداء، ويمكننا بلورته بإقتراح إجراء لتطوير الجوانب الآتية، والتي تمثل الإطار المقترح النحو التالي:

**1- الجانب التشريعي:** إن التشريعات المنظمة للموازنة العامة سواء في مرحلة إعدادها أو تنفيذها إذا كانت تصلح في الوضع الحالي، فإنها قد لا تتلاءم مع تطبيق موازنة البرامج والأداء، الأمر الذي يتطلب إعادة النظر فيها وتطويرها في المجالات الآتية:

- إجراء تعديلات على قانون العضوي المتعلق بقوانين المالية الجديد، الذي بوصفه التشريع الأساسي المنظم للموازنة العامة من ناحية إعدادها وتنفيذها والرقابة عليها لغرض:

- إضفاء صفة الإلزام في تطبيق موازنة البرامج والأداء، لتوفير الغطاء القانوني اللازم للتوجه نحو هذا الأسلوب؛
- تأكيد التحول نحو تطبيق أساس الاستحقاق بشكل أساسي، والذي يمكن من تدوير التخصيصات المعتمدة المتبقية والمتعلقة ببرنامج معين من سنة إلى سنة أخرى، في حال كون البرنامج يتطلب تنفيذه أكثر من سنة مالية واحدة، لاسيما وأن القانون العضوي 18-15 قد أكد على اتباع معايير المحاسبة الدولية التي تتطلب اعتماد أساس الاستحقاق، وتطبيقه يساهم في توفير معلومات تساعد على إجراء مقارنة بين نفقات أنشطة أو برامج مماثلة خلال المدة الزمنية نفسها، أو إجراء مقارنة بين نفقات الأنشطة أو البرامج نفسها خلال مدد زمنية مختلفة.

- قيام وزارة المالية بنشر تعليمات حول موازنة البرامج والأداء وتوزيعها على الأجهزة الحكومية ووحداتها، تتضمن هذه التعليمات توضيحا كافيا لمفهوم هذا الأسلوب ومبررات اعتماده، وكذلك توضيح المصطلحات التي تستخدم في ظل موازنة البرامج والأداء وإرشادات تستفيد منها الأجهزة الحكومية عند التطبيق، لكي لا يحدث غموض يؤثر بشكل سلبي على تطبيقها، وهذه التعليمات تكون بصيغة دليل إرشادي للموظفين في الوحدات والأجهزة الحكومية كافة تساعد في فهم هذا الأسلوب، وينعكس بشكل إيجابي على إنجاز مختلف مراحل الموازنة.

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

- نظرا لأن برامج كل جهاز حكومي والأنشطة التي تنجز من قبل الوحدات التابعة للجهاز الحكومي، تمتاز بخصوصيتها واختلافها من جهاز لآخر، لذا لا بد من إصدار تعليمات على مستوى كل جهاز حكومي تكون بمثابة إطار عمل للوحدات الحكومية التابعة للجهاز للعمل بموجب موازنة البرامج والأداء، تتضمن الآتي:

- التعريف بالبرامج الأساسية للجهاز الحكومي وتحديد أولوياته؛
- تحليل الأنشطة والبرامج الأساسية للجهاز والوحدات الحكومية ضمن كل جهاز للوصول إلى هيكل البرامج؛
- وضع مقاييس للأداء ضمن كل برنامج ونشاط مع شرح لكيفية حسابها على مستوى كل برنامج ونشاط، والعمل على تحديثها باستمرار لتطوير بعض الجوانب التي تكون بحاجة إلى تطوير؛

### 2- الجانب الإجرائي: اتخاذ مجموعة من الإجراءات التي لا غنى عنها لتطبيق موازنة البرامج والأداء، تتضمن الآتي:

- تعيين لجنة الخبراء الممارسين المهنيين من ذوي الكفاءات العالية على مستوى كل جهاز حكومي لتصميم مؤشرات الأداء والنجاعة المناسبة بتقييم مستوى التسيير المالي ومدى كفاءة وفعالية النفقة العامة في تحقيق أهداف البرنامج الذي رُصدت من أجله، وهذا بالنسبة للجهاز المعني وكذلك للوحدات الإدارية الحكومية التابعة لها، مع ضرورة دمج المؤشرات المتوصل إليها ضمن البيانات والجداول المالية المرفقة بالموازنة العامة للدولة وموازنات الوحدات الحكومية كل فيما يخص نشاطه وبرامجه؛

- نمط التحول من الوضع الحالي إلى الوضع المقترح، إذ لا يوجد نمط محدد ينبغي إتباعه للتحول نحو موازنة البرامج والأداء، ويمكن أن يكون إما:

- من ناحية نطاق التطبيق؛ يمكن أن يكون التطبيق كلياً ليشمل موازنات جميع الوحدات الحكومية، أو قد يكون التطبيق جزئياً من خلال التطبيق وحدات معينة، وبعد التأكد من نجاح تجربة التطوير يمكن تعميم التجربة؛
- من ناحية أسلوب التحول؛ إما أن يكون التحول فوراً وذلك بإيقاف العمل بالسلوب الحالي والبدء بإعداد الموازنة وفق أسلوب موازنة البرامج والأداء، أو قد يكون التحول تدريجياً بمعنى أن يتداخل الأسلوبان في التطبيق أثناء مرحلة العصرنة. ولكي لا يكون التطوير القائم على مبدأ التجربة والخطأ والصواب، لذا نقترح التحويل أن يكون تدريجياً لكي يكون هناك متسع من الوقت للوحدات والأجهزة الحكومية كافة لإستيعاب جميع متطلبات التطبيق، وبشكل تدريجي لتجنب سلبيات الفشل في ظل اتباع التحول الفوري.

- إعداد الوثائق والتقارير الثمانية المشار إليها في تقرير مسح الموازنة المفتوحة لسنة 2017 الصادر عن منظمة الشراكة الدولية للموازنات خلال مختلف مراحل المسار الموازني، وإتاحتها إضافة إلى بقية الوثائق الأخرى المرافقة للميزانية للجمهور، حيث يتضمن الإمتثال لمتطلبات هذا المعيار بأن تؤدي الدولة والأجهزة الحكومية التزامات المساءلة الخاصة بها، وأن تعزز شفافية بياناتها المالية؛

- منح المزيد من الحريات والصلاحيات للأمرين بالصرف بغرض تحرير روح المبادرة لديهم لإتخاذ القرارات التي يرونها مناسبة في ظل ظروف محددة لضمان السير الحسن للهيئات التي يشرفون عليها، والتي قد تنطوي على مخاطر مدروسة

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

يمكن أن يكون لها أثر مالي، وفي هذا الإطار تجدر الإشارة أنه لا يمكن إخضاع المسؤول المكلف بإنجاز برنامج معين للمساءلة ما لم تمنح له الوسائل والصلاحيات الكافية لإتخاذ القرارات اللازمة في الوقت المناسب؛

- الحرص على توفير كل الظروف المناسبة لعرض مشروع قانون تسوية الميزانية للسنة (ن-1) خلال السنة (ن)، مع إجراء التعديلات اللازمة على الجداول والبيانات المالية المتضمنة فيه لاسيما ما تعلق بتقديم معلومات تعبر بشكل أكثر مصداقية عن الذمة المالية للدولة وعن مستوى أدائها المالي في تحقيق النتائج المقدرة بالنسبة لمختلف البرامج، كما تسمح بإجراء التحليلات والمقارنات اللازمة بين المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية الناجمة عن تنفيذ الميزانية خدمة لأغراض المساءلة وتعزيز الشفافية والتخطيط واتخاذ القرار؛

- تفعيل وظيفة التخطيط فيما يتعلق بتسيير المالية العامة للدولة، حيث أن كثرة اللجوء لقوانين المالية التكميلية وحجم المبالغ المرحلة من وإلى ميزانية التكاليف المشتركة والإنخفاض الكبير جدا في نسبة استهلاك الإعتمادات المخصصة لبرامج التجهيز العمومي تعكس بوضوح ضعف جانب التخطيط لدى الدولة.

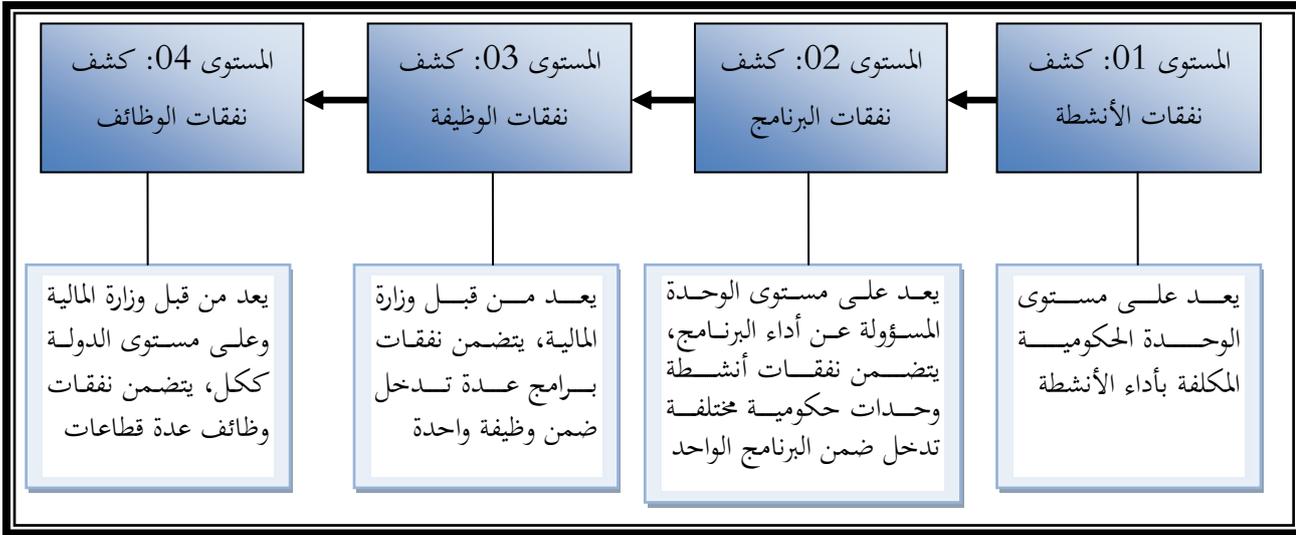
**3- الجانب المحاسبي:** تعد الموازنة العامة العمود الفقري الذي يستند إليه نظام المحاسبة العمومية، لذا فإن أي تطوير في إعداد الموازنة لا بد أن يرافقه تطوير نظام المحاسبة العمومية، وبالشكل الذي يتلاءم مع ما جاء في الموازنة. وعلى هذا الأساس، فإن التطوير المقترح للجانب المحاسبي والذي ينسجم مع موازنة البرامج والأداء، سيركز على جانب النفقات العامة:

**3-1- تطوير السجلات المحاسبية:** بأن أسلوب التحول المقترح لإعتماد موازنة البرامج والأداء هو التحول التدريجي، فإن المرحلة الأولى لتطوير الجاني المحاسبي ستتضمن الإبقاء على السجلات المحاسبة المعتمدة حاليا، مع إقتراح مسك سجل لنفقات الأنشطة، يسمح من تجميع النفقات التي تخص النشاط الواحد، وبالتالي يسهل توفير معلومات مالية عن كل نشاط يجري الإفصاح عنها من خلال التقارير المالية؛

**3-2- تطوير التقارير المالية:** في ظل موازنة البرامج والأداء فإن التقارير المالية التي يجري إعدادها من قبل الوحدات الحكومية على مختلف المستويات الإدارية (سواء كانت مسؤولة عن تنفيذ نشاط أو برنامج معين)، تعد من الجوانب المهمة التي تكون بحاجة إلى تطوير لتوفير معلومات مفصلة عن البرامج والأنشطة التي تنفذها الوحدات الحكومية المختلفة، والنفقات الفعلية والاعتمادات المخصصة المحددة لكل منها، وبالتالي يتمكن من تقييم وقياس الأداء الحكومي ككل فيما لو تم تجميعها. ولتوضيح الإطار المقترح لتطوير التقارير المالية في ظل هذا الأسلوب، نركز على إعداد كشوفات مالية ملحققة توضح النفقات الفعلية والاعتمادات المخصصة لمستويات عدة بدءا من أدنى مستوى، يتمثل بكشف نفقات الأنشطة انتهاء بكشف نفقات الوظائف، وهذا حسب الشكل الموضح رقم (4-6):

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

الشكل رقم (4-6): مستويات إعداد كشف النفقات العامة في ظل موازنة البرامج والأداء



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على توييب موازنة البرامج والأداء.

أما نموذج كشف النفقات المقترح ضمن كل مستوى من المستويات الأربعة، يمكن تناولها كما يلي:

- **المستوى 01: كشف نفقات الأنشطة:** يعد على مستوى الوحدة الحكومية المكلفة بأداء عدد من الأنشطة، يكون وفق النموذج الآتي:

الجدول رقم (4-11): نموذج مقترح لكشف نفقات الأنشطة لوحدة حكومية

الوحدة الحكومية .....

كشف نفقات الأنشطة للسنة المنتهية في 31/12/ن (نفقات أنشطة وحدة معينة)								رقم الدليل المحاسبي		
السنة المالية ن				السنة المالية ن-1				البيان		
نسبة الأداء لكل نشاط	نسبة التنفيذ لكل نشاط	الاعتمادات المخصصة	النفقات الفعلية	نسبة الأداء لكل نشاط	نسبة التنفيذ لكل نشاط	الاعتمادات المخصصة	النفقات الفعلية	الحساب	نوع النفقة	القسم
								نشاط 01		
								مختلف النفقات		
								مجموع نفقات نشاط 01		
								نشاط 02		
								مختلف النفقات		
								مجموع نفقات نشاط 02		
								إجمالي نفقات أنشطة الوحدة (02+01)		

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على توييب موازنة البرامج والأداء.

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

يلاحظ من أن كشف نفقات الأنشطة سيمكن من توفير معلومات مالية وغير مالية تتعلق بأنشطة الوحدة الحكومية، وبشكل مقارن بين سنتين لبيان مدى التقدم الحاصل في أداء الأنشطة على مدى سنة كاملة، فضلا عن ذلك فإن هذا الكشف سيكون الأساس لإعداد تقديرات الموازنة بشكل قريب من الواقع، بما يضيف إلى عملية إعداد الموازنة أسس موضوعية، تسهم في الابتعاد عن مبدأ المساومات التي تحصل أثناء مناقشة الموازنة.

- **المستوى 02:** كشف نفقات البرنامج: بعد تجميع المعلومات الوارد في كشف نفقات الأنشطة لوحدات حكومية مختلفة، تدخل ضمن برنامج معين يصبح بالإمكان إعداد كشف نفقات البرنامج الذي يعد من قبل الجهة المسؤولة عن تنفيذ البرنامج سواء كانت وزارة (جهاز حكومي) أو وحدات على حسب النموذج المبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-12): نموذج مقترح لكشف نفقات البرنامج لجهاز حكومي (وزارة)

الجهاز الحكومي .....

كشف نفقات الأنشطة للسنة المنتهية في 12/31/ن (نفقات برنامج معين)											
السنة المالية ن				السنة المالية ن-1				البيان	رقم الدليل المحاسبي		
نسبة الأداء لكل برنامج	نسبة التنفيذ لكل برنامج	الاعتمادات المخصصة	النفقات الفعلية	نسبة الأداء لكل برنامج	نسبة التنفيذ لكل برنامج	الاعتمادات المخصصة	النفقات الفعلية		الحساب	نوع النفقة	القسم
								نشاط 01			
								مختلف النفقات			
								مجموع نفقات نشاط 01			
								نشاط 02			
								مختلف النفقات			
								مجموع نفقات نشاط 02			
								إجمالي نفقات برنامج معين (02+01)			

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على توييب موازنة البرامج والأداء.

من خلال إعداد كشف نفقات البرنامج سيصبح بالإمكان توفير معلومات تفصيلية عن الأنشطة المختلفة الداخلة ضمن البرنامج الواحد، من ثم يُسهم في قياس وتقييم أداء الأنشطة مقارنة بالأنشطة المماثلة داخل كل برنامج من ناحية النفقات اللازمة لكل نشاط ومستوى مخرجات كل نشاط ومخرجات البرنامج ككل، ومدى التقدم الحاصل في تنفيذ البرنامج بشكل مقارن بين سنتين، ومن ثم قياس مدى كفاءة وفعالية أداء البرامج.

- **المستوى 03:** كشف نفقات الوظيفة: ويعد من قبل وزارة المالية، ليتضمن نفقات عدة برامج تدخل ضمن وظيفة واحدة، ويكون وفق النموذج الآتي:

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

الجدول رقم (4-13): نموذج مقترح لكشف نفقات الوظيفة - وزارة المالية

وزارة المالية

كشف نفقات الأنشطة للسنة المنتهية في 12/31/ن (نفقات وظيفة معينة)											
السنة المالية ن				السنة المالية ن-1				البيان	رقم الدليل المحاسبي		
نسبة الأداء لكل برنامج	نسبة التنفيذ لكل برنامج	الاعتمادات المخصصة	النفقات الفعلية	نسبة الأداء لكل برنامج	نسبة التنفيذ لكل برنامج	الاعتمادات المخصصة	النفقات الفعلية		الحساب	نوع النفقة	القسم
								برنامج 01			
								مختلف النفقات			
								مجموع نفقات برنامج 01			
								برنامج 02			
								مختلف النفقات			
								مجموع نفقات برنامج 02			
								إجمالي نفقات وظيفة معينة (02+01)			

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على توييب موازنة البرامج والأداء.

يظهر الكشف السابق نفقات البرامج المختلفة الداخلة ضمن الوظيفة الواحدة، وبالتالي يمكن فرض رقابة على البرامج، وتوفير معلومات عن البرامج التي تم تنفيذها خلال السنة المنتهية، وتلك التي لم تنفذ وتكلفة كل منها، ومن ثم مساءلة الجهات المسؤولة عن إنجاز البرامج ومصير الاعتمادات المخصصة لكل برنامج ومدى استخدامها، فضلا عن توفير معلومات غير مالية تتعلق بمقاييس الأداء لكل برنامج ضمن الوظيفة الواحدة.

- المستوى 04: كشف نفقات الوظائف: ويعد من قبل وزارة المالية، ليتضمن نفقات وظائف الدولة ككل، والتي نفذت خلال السنة المالية المنتهية، ويكون وفق النموذج الآتي:

الجدول رقم (4-14): نموذج مقترح لكشف نفقات الوظائف - وزارة المالية

وزارة المالية

كشف نفقات الأنشطة للسنة المنتهية في 12/31/ن (نفقات وظائف الدولة)											
السنة المالية ن-1				السنة المالية ن				البيان	رقم الدليل المحاسبي		
نسبة الأداء لكل وظيفة	نسبة التنفيذ لكل وظيفة	الاعتمادات المخصصة	النفقات الفعلية	نسبة الأداء لكل وظيفة	نسبة التنفيذ لكل وظيفة	الاعتمادات المخصصة	النفقات الفعلية		الحساب	نوع النفقة	القسم

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

								وظيفة 01			
								مختلف النفقات			
								مجموع نفقات برنامج 01			
								وظيفة 02			
								مختلف النفقات			
								مجموع نفقات برنامج 02			
								إجمالي نفقات وظائف الدولة (02+01)			

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على توبيي موازنة البرامج والأداء.

يمثل كشف نفقات الوظائف آخر كشف لمستويات توبيي موازنة البرامج والأداء خلال السنة المالية المنتهية، لكونه يعد بشكل إجمالي على مستوى الدولة ككل، ليعكس النفقات اللازمة لكل وظيفة من وظائف الدولة، وكذا إجمالي النفقات التي تم صرفها مقابل تقديم الخدمات التي تعهدت الدولة بأدائها مسبقا. ومن خلال هذا الإطار يتضح أن تطوير كل من الجانب التشريعي والإجرائي والمحاسبي والتي تعد كلها متداخلة ومتربطة ومكملة لبعضها البعض، يمكن أن يساهم في تسهيل اعتماد أسلوب موازنة البرامج والأداء ضمن مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

#### 4- إشكالات الانتقال لأسلوب موازنة البرامج والأداء وفق متطلبات الممارسات والمعايير الدولية:

تواجه الجهود والمسععي المبذولة من طرف الخبراء والأكاديميين والممارسين المهنيين في سبيل تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، بشكل يستجيب لمتطلبات المعايير والممارسات المحاسبية والموازناتية الدولية ويراعي طبيعة وخصائص البيئة المحلية، مجموعة من القيود والعراقيل التي يمكن صياغتها على النحو التالي: 1-

- غياب الإدارة السياسية التي عرقلت عملية التنسيق بين وزارة المالية والوزارات المنفقة التي تُعد أحد المتدخلين في مشروع إصلاح أنظمة الميزانية، فهذا المشروع يمس كل قطاعات الدولة؛

- غياب التنسيق بين مختلف مديريات وزارة المالية في مجال الإصلاح المحاسبي، ولعل الأمر يرجع إلى كون أن المصلحة المشرفة على مشروع إصلاح النظام المحاسبي تابعة للمديرية العامة للمحاسبة وهو الأمر الذي يجعل نطاق سلطتها وصلاحياتها محدودة بالنظر للصلاحيات التي يتطلبها هذا المشروع، والتي يتعدى نطاقها مجال اختصاص المديرية العامة للمحاسبة، حيث يتعداه إلى كل المديريات العامة الأخرى كالميزانية، الضرائب، الأملاك الوطنية، وحتى الجمارك.

- مشكل مقاومة التغيير: والذي يبرز خاصة في عدم قبول مختلف المتدخلين في المحاسبة العمومية لإجراءات وطرق عمل المخطط المحاسبي الجديد لاسيما وأنه يشكل تغييرا جذريا في طرق التقييد المحاسبي.

1 - آمال حاج جاب الله، مرجع سبق ذكره، ص: 780.

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

من خلال دراسة وتحليل مشروع عصرنه نظام الموازنة العامة للدولة في الجزائر على ضوء المعايير والممارسات الموازناتية الدولية، وإضافة إلى ما تم صياغته جملة من إقتراحات والتي تشكل في مجملها إطار لرفع قدرات مشروع عصرنه نظام الموازنة في الجزائر على الإستجابة لمتطلبات تحسين أداء الأجهزة الحكومية من خلال ترشيد الإنفاق العام، وتحقيق تقارب أكبر مع جهود وأعمال التوحيد الدولية التي تمس محاسبة القطاع العام، وما يؤكد ذلك هو إعتقاد أسلوب موازنة البرامج والأداء كأسلوب لعصرنه نظام الموازنة العامة في الجزائر.

### المبحث الثالث: مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية لأغراض الرقابة على أداء الأجهزة الحكومية.

التطورات الدولية الحاصلة في مختلف المجالات جعل الحكومات المعاصرة، تسعى إلى مواكبة هذا التطور من خلال إدارة الأداء الحكومي بأفضل الطرق سعيا منها لتحقيق التنمية، وهذا بالإعتماد على رقابة أداء أجهزتها الحكومية، لتبيان مدى كفاءة الإدارة في إستغلال الموارد بشكل إقتصادي، وبلوغ الأهداف بأقل التكاليف وتحقيق العائد الأمثل جراء الإنفاق العام، لذا وكإطار مقترح لتحسين أداء الأجهزة الحكومية في الجزائر، سيم إدراج هذا العنصر الذي يعتبر من الأساليب الحديثة الذي تناشد به مختلف الهيئات الدولية في مجال الرقابة والمحاسبة الدولية للقطاع العام، وربطه بدور المحاسبة العمومية في توفير معلومات تخدم أغراض هذا الأسلوب.

### المطلب الأول: مدى ملاءمة نظام المحاسبة العمومية الحالي في الجزائر لرقابة الأداء:

يعد النظام المحاسبي الجيد من المتطلبات والمستلزمات الأساسية لرقابة الأداء، ويمد الإدارة بكثير من المعلومات التي تعتمد عليها في اتخاذ قراراتها، وفي الوحدات الحكومية حيث يتبع نظام المحاسبة العمومية، ينبغي وتحليل هذا النظام من أجل تعرف مدى صلاحية مخرجاته، أي المعلومات المحاسبية التي يوفرها لأغراض رقابة الأداء.

#### 1- الأسباب التي تدعو إلى ضرورة الأخذ بأسلوب رقابة الأداء:

مع تزايد الطلب على الخدمات الحكومية وتنامي طرديا مع زيادة عدد المستفيدين، نجد أسلوب رقابة الأداء يعمل على الكشف عن مدى موضوعية وضع الوظائف وصحة أسس الإختيار، ومدى فعالية إنتقاء الأفراد ذات الكفاءة العالية لإشغال مختلف الوظائف، وتوفير معلومات من أجل تحسين عمليات صنع القرار، والمساءلة عن مدى الكفاءة في استخدام الموارد العامة والفعالية في تحقيق الأهداف، ومن الأسباب التي تدعو للأخذ بهذا الأسلوب:<sup>1</sup>

- تزايد المصروفات الحكومية زيادة كبيرة بسبب ارتفاع تكاليف تنفيذ البرامج من ناحية، وانخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد وتقلبات الأسعار من ناحية أخرى.
- زيادة الأعباء الاجتماعية الملقاة على عاتق الحكومات نتيجة التزايد المستمر في معدلات النمو السكاني، والاهتمام العالمي بموضوعات البيئة.

1 - حسن فليح القطيش، مرجع سبق ذكره، ص ص: 24-25.

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

-محدودية الموارد الاقتصادية المتاحة في مواجهة التزايد المستمر في المصروفات الحكومية والأعباء الاجتماعية، مما يصعب معه الموازنة بين الحاجات المتزايدة ومحدودية الموارد المتاحة.

- المتغيرات الاقتصادية العالمية، وعدم الاستقرار الاقتصادي نتيجة المنازعات الدولية والحروب مما يؤدي إلى اختلال هيكل أسعار الموارد الإنتاجية لدولة ما.

- الميل نحو الإسراف والضياع وعدم ترشيد الإنفاق، وذلك نتيجة الإنفاق المظهري والمغالاة في الإنفاق الاستهلاكي، لاسيما في الدول المتخلفة، مما يؤدي إلى عدم كفاية الموارد المخصصة للتنمية.

هذه الأسباب تؤكد ضرورة البحث عن تدابير فعالة للرقابة على تنفيذ البرامج التي تنجزها الحكومة أو تخطط لها، لتحقيق أفضل النتائج الممكنة في هذا الشأن، ولعل من الطرق الفعالة استخدام بعض الأساليب المعروفة في المحاسبة الإدارية كمحاسبة المسؤولية، وربط التكاليف بالمنتجات النهائية والنتائج المحققة بالأهداف المخطط لها وتقييم أداء المسؤولين عن تنفيذ هذه البرامج، وهو ما ركز عليه مفهوم رقابة الأداء.

### 2- ما يجب أن يكون كمحتوى المعلومات لنظام المحاسبة العمومية لأغراض رقابة الأداء:

من أجل الاستفادة من معلومات وبيانات نظام المحاسبة العمومية في الرقابة على الأداء، لا بد أن يوفر المعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات، والملاءمة للرقابة الإدارية وعمليات التخطيط والبرمجة، كما يجب توفير المعلومات والبيانات لأغراض تقييم كفاءة وفعالية الوحدات الإدارية، من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط، ومعلومات عن مدى الالتزام بالقوانين واللوائح والضوابط المالية، كما ظهرت اتجاهات معاصرة تطالب بتحديث الموازنات العامة للدولة، والتحول من الاعتماد على المدخلات إلى الاعتماد على المخرجات والأداء، وهذا بتبني موازنة البرامج والأداء بما يضمن مقارنة النتائج بالأهداف المراد تحقيقها من البرامج الحكومية.

وبناء على ما سبق ذكره ولكي يحقق نظام المحاسبة في الوحدات الحكومية دوره في الرقابة على الأداء، فإنه يجب أن يتوافر في معلوماته على كل من الملاءمة والشمول.<sup>1</sup>

- **الملاءمة:** بمعنى الاتصاف بصدق التعبير والحياد والدقة بالإضافة إلى إمكانية التحقق منها ومراعاة التوقيت المناسب لتقديمها.

- **الشمول:** بمعنى أن تشمل المعلومات على كل ما تحتاجه رقابة الأداء من:

- معلومات عن الأهداف العامة والجزئية وأهميتها النسبية للمنظمة ولكل مركز من مراكز الأداء داخلها.

- معلومات عن الهيكل التنظيمي وحدود السلطات والصلاحيات والمسؤوليات.

- معلومات عن الموارد، وعن المراكز التي تستغل فيها الموارد من حيث إعدادها ومهامها والقائمين على أمرها، ومؤشرات للكفاءة مبنية على معايير واقعية للأداء تراعى فيها ظروف تأدية الخدمة، ومعلومات عن العمالة المتاحة.

<sup>1</sup> - نفس المرجع أعلاه، ص: 25.

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

- معلومات مستخلصة من بيانات فترات سابقة، أو صادرة عن جهات تؤدي خدمات مماثلة، وذلك لغايات المقارنة والحكم على الأداء.

رقابة الأداء تعمل على تحقيق الكفاءة والإقتصاد والفعالية في استخدام الموارد العامة وبالتالي تساعد في ترشيد الإنفاق العام، وذلك بالإعتماد على أهم الأساليب الحديثة في إعداد الموازنات العامة المتمثلة في موازنة البرامج والأداء. إن إهتمام الوحدات الحكومية وتبنيها لرقابة الأداء جاء كنتيجة مباشرة لتطور أساليب إعداد الموازنة العامة للدولة، وبالتالي تطوير مختلف مكونات النظام المحاسبي لأغراض توفير المعلومات الملائمة في مجال رقابة كل من الإقتصاد والكفاءة والفعالية.

يتضح مما سبق، أن دور نظام المحاسبة العمومية لم يعد يتمثل فقط في توفير معلومات تقليدية تمكن من الرقابة على التصرفات المالية في الوحدات الحكومية والتأكد من تنفيذ الوحدة الإدارية للعمليات واللوائح الحكومية، بل لا بد من توفير معلومات عن الأهداف ومعايير أداء محددة، ومعلومات عن التكاليف المخططة والنتائج المتوقعة، ومعلومات عن التكاليف والنتائج الفعلية، ومعلومات عن الانحرافات بين التكاليف والنتائج الفعلية والمخططة، ومعلومات تفسيرية للانحرافات وأسبابها والمسؤولين عنها ومقارنتها وكيفية معالجتها بما يحقق تخصيص الموارد وضبط الإنفاق بمراكز مسؤولية على هيئة برامج وأنشطة تسمح بربط المدخلات بالمخرجات وترشيد الإنفاق الحكومي بما يكفل فاعلية التكلفة، كما تحتوي في مضمونها ضرورة تطبيق محاسبة المسؤولية، ومن ضمنها المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية للوحدات الحكومية وعن الآثار المتوقعة والفعلية لبرامجها ومشاريعها من زاوية اجتماعية.

### 3- المحتوى المعلوماتي الذي يوفره نظام المحاسبة العمومية القائم في الجزائر:

تناول هذا العنصر من خلال أساسيات عن نظام المحاسبة العمومية القائم في الجزائر (مدونة حسابات الخزينة) من خلال النقاط الآتية:

**3-1- عناصر ومقومات نظام المحاسبة العمومية الحالي في الجزائر:** يعتمد نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على مجموعة مقومات تمثل أركان هذا النظام، وذلك من أجل توفير البيانات المحاسبية اللازمة لتحقيق أهدافه، ويمكن ذكر هذه المقومات في النقاط التالية:

**3-1-1- الأساس المحاسبي:** تم تصميم مدونة حسابات الخزينة العمومية لتسجيل الأثر النقدي الناتج عن تنفيذ الميزانية العامة للدولة لذلك فإنه يلي هذه الإحتياجات بامتياز، لأنه يسمح بتطبيق رقابة مستمر على حركة التدفقات النقدية للخرزينة العمومية، لذا الأساس المحاسبي المتبع من قبل الأجهزة الحكومية في الجزائر في إثبات العمليات المالية وإعداد الحساب الختامي للدولة البيان المالي للدولة بالأساس النقدي، حيث يتم تحميل الحساب الختامي للسنة المالية بجميع النفقات التي دفعت (سُددت) فعلا خلال تلك السنة والإيرادات التي قبضت (حصلت) فعلا خلالها، وبغض النظر عما إذا كانت كانت عمليات مالية تخص السنة الحالية أو السابقة أو اللاحقة.

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

**3-1-2-الدفاتر والسجلات المحاسبية:** يعتمد التنظيم المحاسبي الحالي للعمليات المالية للدولة على مجموعة من الدفاتر والسجلات المحاسبية التي تعتبر أدوات تسجيل وتلخيص للبيانات المحاسبية، ونظرا للطبيعة الخاصة لنشاط الوحدات الحكومية، وجب تصميم المستندات والسجلات المحاسبية لتتلاءم مع طبيعة النشاط في القطاع العام، كما وتعد المصدر الأساسي للمعلومات الفعلية التي تعد على أساسها القوائم المالية الحكومية. وبالتالي، تخضع عملية مسك الدفاتر والسجلات المحاسبية لقواعد صارمة على الأعوان المكلفين احترامها والتي يمكن تلخيصها في:

- تحفظ سجلات المحاسبة ووثائق إثبات النفقات والإيرادات لمدة عشرة سنوات؛

- تكون صفحات السجلات مرقمة بأرقام متسلسلة ومختومة بختم الإدارة المكلفة بتسييرها؛

- تجنب المحو والشطب؛

- عند التصحيح يجب إثبات العملية بختم وتوقيع الموظف المسؤول عن مسك هذه السجلات.

وفي هذا الإطار، تتمثل هذه الدفاتر والسجلات المحاسبية فيما يلي:

- **مستخرج العمليات اليومية:** هو كشف يسجل جميع العمليات اليومية التي تمت عن طريق الحسابات المالية، سواء كانت مدخلات أو مخرجات من وإلى الخزينة، تمت عن طريق حساب الصندوق، الحساب الجاري البريدي للخزينة أو الحساب الجاري للخزينة لدى البنك المركزي.

- **الدفتر العام:** يستعين المحاسب العمومي بالدفتر العام من أجل تدقيق الحسابات وتجميع المبالغ الدائنة والمدينة للحسابات عند نهاية كل شهر، حيث يعتبر هذا الدفتر بمثابة خلاصة شهرية عامة لمستخرج العمليات اليومية، لأنه يهدف إلى تسجيل المبلغ الإجمالي للعمليات الخاصة بكل حساب سواء من الجانب الدائن أو المدين.

- **سجل الحسابات العام:** بناء على البيانات المسجلة في الدفتر العام، يقوم المحاسب العمومي في نهاية كل شهر باستعمال سجل الحسابات العام من أجل تجميع المبالغ الدائنة والمدينة لكل الحسابات التي عرفت حركة خلال الشهر بهدف تحديد رصيد كل حساب، عن طريق إجراء المقاصة بين المبالغ المدينة الدائنة لكل حساب على حدة لكي يتم استعماله في بداية الشهر القادم. كما يعتبر هذا السجل أداة لمراقبة توازن الحسابات عن طريق مطابقة مجموع المبالغ للحسابات المدينة مع مجموع الحسابات الدائنة للحسابات المفتوحة لدى الخزينة والتي تم تفعيلها خلال الشهر.

- **ميزان الحسابات الشهرية:** يقوم المحاسب العمومي عند نهاية كل شهر بإعداد ميزان الحسابات بناء على أرصدة الحسابات المسجلة في دفتر اليومية العام وسجل الحسابات العام، بهدف إعداد الخلاصة الشهرية للعمليات المالية التي قام بتنفيذها المحاسب العمومي خلال الشهر، حيث يتضمن ميزان المراجعة الأرصدة الإفتتاحية للحسابات المفتوحة لدى الخزينة العمومية في بداية السنة، إضافة إلى مجموع الأرصدة الدائنة والمدينة للحسابات التي تم تفعيلها خلال الشهر من أجل التحقق من توازن الحسابات خلال الشهر وتحديد الأرصدة الإفتتاحية للحسابات للشهر المقبل.

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

- **حساب التسيير:** تطبيقا لمبدأ الفصل بين مهام المحاسب العمومي والأمر بالصرف تحتتم الدورة المحاسبية بإيداع حساب التسيير من طرف كل محاسب رئيسي، حيث يتضمن حساب التسيير كل القيود والمستندات المحاسبية التي قام بتنفيذها المحاسب الرئيسي خلال السنة، بما فيها حوالات دفع النفقات وأوامر تحصيل الإيرادات العمومية الأصلية. وبناءً على ما سبق، لا يعتبر حساب التسيير سجل محاسبي أو أداة من القوائم المالية، حيث ينتج هذا الأخير عن تجميع وحفظ كل الوثائق الأصلية والقيود المحاسبية التي قام بتنفيذها المحاسب الرئيسي المعين على رأس هيئة محاسبية، من أجل تحقيق أغراض المساءلة البعدية أمام هيئات الرقابة على تنفيذ المال العام لاسيما مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية.

**3-1-3- المستندات ذات الطابع الإحصائي:** هذه المستندات لا تخضع للقواعد والأسس المحاسبية المتعارف عليها بما فيها القيد المزدوج، بحيث تستمد البيانات المالية من السجلات المحاسبية لاسيما ميزان الحسابات الشهري بهدف توظيفها في شكل جداول تكون مفيدة من الجانب الإحصائي للمصالح المركزية لوزارة المالية. وتنقسم إلى:

- **الوضعية المختصرة لعمليات الخزينة:** تتكون من قسمين، الأول: يعرض رصيد تنفيذ الميزانية العامة للدولة والذي يتضمن الفرق بين مجموع حسابات الإيرادات والنفقات إضافة إلى رصيد الحسابات الخاصة للخزينة العمومية. أما الثاني: فيخصص لعرض مصادر الموارد المالية التي رصدت لتمويل عمليات الخزينة العمومية. يهدف إعدادها إلى بيان أثر تنفيذ الميزانية على السيولة النقدية للخزينة العمومية، عن طريق تحديد الفائض أو العجز في السيولة وطرق تمويله من طرف الخزينة العمومية.

- **الحساب الختامي للدولة:** يتضمن الخلاصة السنوية لنتائج تنفيذ الموازنة العمومية، يعرض المبالغ الفعلية لتحصيل الإيرادات وتسديد النفقات العمومية إضافة إلى نتائج عمليات الحسابات الخاصة للخزينة العمومية. ويعتبر الحساب الختامي للدولة بمثابة تقرير سنوي لا يخضع لمبدأ القيد المزدوج، يعرض في شكل جدول يقدم الحصيلة السنوية للنتائج تحصيل الإيرادات الفعلية للميزانية وإجمالي الإيرادات التي تم تنفيذها عن طريق الحسابات الخاصة للخزينة، إضافة إلى عرض المبالغ الفعلية لنفقات التسيير ونفقات التجهيز وإجمالي النفقات التي تمت عن طريق الحسابات الخاصة للخزينة، بغض النظر إن كانت هذه العمليات تخص سنة إعداد التقرير السنوي أو تخص سنوات سابقة.

- **الوضعية الشهرية والسنوية لتنفيذ ميزانية التسيير:** الهدف من إعداد هذه الوضعية هو إبراز ومتابعة نسبة تقدم استهلاك اعتمادات الدفع السنوية المخصصة لتمويل تنفيذ نفقات التسيير العمومية، حيث يتم في شكل جدول يعرض المبالغ المالية التي تم صرفها فعليا وفق تبويب الميزانية العامة للدولة، بواسطة معطيات هذا الجدول تستطيع وزارة المالية متابعة تطور حجم نفقات التسيير التي تم صرفها على شكل أجور ورواتب، أو على شكل تعويضات أو علاوات أو نفقات التسيير الأخرى.

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

- **الوضعية الشهرية والسنوية لتنفيذ ميزانية التجهيز:** هي عبارة عن جدول يعرض نسبة تقدم تنفيذ برامج التجهيز العمومي متعددة السنوات بمختلف أنواعها ومختلف القطاعات الحكومية، وفق تبويب الميزانية العامة، حيث يمكن التمييز بين البرامج الآتية: برامج التجهيز العمومي المركزية، البرامج الإقليمية للتنمية، برامج البلديات للتنمية.

بناء على ما تقدم، وبما أن هذا العنصر يستهدف دراسة مدى ملاءمة نظام المحاسبة العمومية القائم في الجزائر لأغراض رقابة الأداء، فإنه لا بد من دراسة مدى صلاحية البيانات المحاسبة العمومية الحالية لرقابة الأداء، ولذلك سوف يتناول أغراض تقديم المعلومات في النظام المحاسبة العمومية ومدى ملاءمتها لأغراض رقابة الأداء.

**3-1-4- أغراض تقديم المعلومات:** يتمثل الغرض الأساسي من تقديم المعلومات إلى تسهيل إجراءات الرقابة المالية للتأكد من مشروعية الإنفاق حسب الإعتمادات المدرجة في الموازنة. لذا فإن هذه الإعتمادات تخضع للإجراءات التالية:<sup>1</sup>

- يتم التحقق من صحة أرقام الإعتمادات الأصلية والإيرادات الأصلية على مستوى الأبواب من واقع الموازنة، كما يتم التحقق من صحة البنود والإعتمادات الإضافية والمصروفات والإيرادات الفعلية؛

- التأكد من سلامة أسس تقدير الإيرادات ومقارنة الفعلي بالتقديري بعد التعديل للحكم على درجة دقة التقديرات. ومناقشة أسباب الزيادة أو النقصان في الإيرادات المحصلة مع الجهات المعنية بتحصيلها؛

- دراسة التحويلات التي تمت بين أبواب وبنود الموازنة للتحقق من أنها قد صدرت من ذوي الاختصاص، وخلال السنة المالية وبعد صدور الموازنة؛

- بحث حالة الصرف على إعتمادات (الرواتب والأجور) لمعرفة ما فيها من تجاوزات لم يصرح بها من الجهات المختصة، وبحث عدد الدرجات الوظيفية المشغولة لمعرفة مدى الالتزام بجدول تشكيلات الوظائف، وبحث حالة الصرف على اعتمادات (المصروفات الجارية، والمصروفات الرأسمالية)، وبحث حالة الصرف على اعتمادات (المشاريع) لمعرفة ما بها من تجاوزات مالية.

### 4- مدى ملاءمة المعلومات التي يقدمها النظام المحاسبي القائم حاليا في الجزائر لرقابة الأداء:

بالنظر إلى طبيعة المعلومات التي يقدمها نظام المحاسبة العمومية القائم، نجد أنها كلها تنصب على الرقابة المالية فقط، ولا تتلاءم لأغراض رقابة الأداء، وذلك للأسباب والنتائج الآتية:

- تركز المستندات والسجلات المحاسبية لنظام المحاسبة العمومية القائم على تطبيق مراقبة صارمة على توازن الحسابات، حيث يتم غلق الدورة المحاسبية عند إعداد ميزان المراجعة دون أن يسمح هذا النظام من استخراج بصفة آلية ومباشرة وذات طابع محاسبي قوائم مالية تظهر تطور وتوزيع مختلف عناصر الذمة المالية للدولة ونتائج تنفيذ الميزانية العامة، لأن النظام في حد ذاته مصمم بطريقة يتم التركيز على مراقبة التدفقات النقدية وتدقيق توازن الحسابات، ولا تهدف إلى تقديم قوائم مالية مبنية على أساس عرض نتائج الأداء الحكومي؛

1 - حسن فليح القطيش، مرجع سبق ذكره، ص: 26.

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

- القوائم المالية والبيانات المالية الحكومية لا تستطيع أن تعرض تقييما ماليا شاملا عن مختلف الأصول وخصوم الدولة في وثيقة محاسبية واحدة، حيث إنها تقدم معلومات مالية محدودة تركز على بيان الأثر النقدي لتنفيذ الميزانية، والتي يتم عرضها بطريقة لا تسمح بتوظيفها لأغراض المساءلة وتقييم الأداء وقياس تكلفة الخدمات العامة. نتيجة لذلك، فإن نظام المعلومات لمحاسبة الخزينة لا يسمح بتوفير بيانات متكاملة عن تطور عناصر الذمة المالية للدولة لأن حسابات مدونة الخزينة لا تسجل مجمل أصول وخصوم الدولة؛

- المعلومات المقدمة لا تبرز نصيب كل مركز أو برنامج أو نشاط من النفقات ولكنها توضح النفقات الإجمالية مما يعيق تحديد أوجه الإسراف والضياع والمسؤولين عنها ويجول دون تطبيق مبدأ المساءلة؛

- النظام القائم يستهدف إجراء عملية موازنة بين تقديرات الموازنة وبين التنفيذ الفعلي، وبالتالي النظام تنقصه وظيفة أساسية وهي قياس نتيجة النشاط الحكومي، لذلك يصعب تحقيق المساءلة عن العمليات في المؤسسات الحكومية؛

- إن المعلومات التي يقدمها النظام ما هي في الحقيقة إلا بيانات تاريخية حيث تقدم بعد انتهاء تنفيذ الأنشطة لفترة طويلة، ومن ثم فإنه لا يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الرقابية المتعلقة بالأداء، كما أن النظام المحاسبي القائم يعتمد على التبويب النمطي لعناصر الاستخدامات والموارد في أبواب وبنود حسب نوع النفقة أو نوع الإيراد، مما يعني إهمال العلاقة بين أوجه الإنفاق وبين الأنشطة المرتبطة بها، وهذا النوع من التبويب لا يساعد في التخطيط للإنفاق؛

- نتيجة لقصور هذه المعلومات عن توفير الأسس السليمة واقتصارها على البيانات المالية للإنفاق وحده دون ربطه بما تم إنجازه من أعمال أو أداءه من خدمات خلال الفترة، فإنها لا تفيد في مجال رقابة الكفاءة التي تقوم على مؤشرات معيارية للعلاقة بين المدخلات والمخرجات؛

- إن رقابة الأداء تعكس جانبًا ماليًا وآخر اقتصاديًا، والجانب المالي يتمثل في قيمة الانحراف الناتج من ارتفاع التكلفة عن المعدلات المستهدفة أو انخفاض الأداء عن معدلاته، أما الاقتصادي فيتمثل في مقدار الفرصة الضائعة على المجتمع نتيجة سوء استخدام الموارد، وعليه نجد، أن المعلومات المحاسبية التي يقدمها النظام قد تبرز الجانب المالي من الانحراف عن طريق مقارنة الإنفاق الفعلي بالمتعمد، إلا أنها لا تبرز الجانب الاقتصادي وهو الأخطر والأهم.

- إن رقابة الفاعلية تستلزم تحديد الأهداف التفصيلية لكل مركز من مراكز الأداء والإجراءات اللازمة لتحقيق هذه الأهداف والمساهمة المطلوبة من كل مركز في تحقيق الأهداف الإجمالية أو الكلية للوحدة الإدارية، ثم مقارنة الإنجاز الفعلي بما هو مستهدف، أما في ظل المعلومات التي يقدمها نظام المعلومات الحالي فيصعب قياس مستوى الإنجاز الفعلي والمستهدف؛ حيث إن التقارير تعد طبقًا لنوع المصروف ولا توفر معلومات عن تكلفة البرامج التي تم إنجازها ولا تعكس العلاقة بين كمية الخدمات المنجزة وتكلفتها، كما أن بياناتها الفعلية إجمالية لا تتلاءم مع متطلبات رقابة الأداء، ومن هنا يتبين أن القوائم المالية التي يتم إعدادها في الأجهزة الحكومية تعد غير كافية لتحسين الأداء الحكومي في المستقبل ويرجع ذلك إلى أنها تقوم بتوفير أرقام عامة لا يمكن الاعتماد عليها في رقابة أداء العاملين؛

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

- إن رقابة الأداء سواء في جانب الاقتصاد والكفاءة أو في جانب الفاعلية في الأجهزة الحكومية يتطلب قياس نسبة المخرجات إلى المدخلات، وبالتالي لا بد من استخدام مؤشرات مالية ومؤشرات غير مالية حيث إن الوحدات الحكومية تقوم بنوعين من الأنشطة الأول: يمكن ترجمته في صورة مالية، أما بالنسبة للنشاط الثاني: فيتمثل في أنشطة غير مالية، وهذا النوع لا تظهر نتائجه في القوائم المالية، بل يحتاج إلى معلومات أخرى إضافية. وعلى هذا الأساس، فإنه لقياس كفاءة وفاعلية الأجهزة الحكومية يجب استخدام مقاييس مالية وأخرى غير مالية. تلك هي بعض أوجه القصور في النظام المحاسبي الحالي والتي تظهر فيها الحاجة إلى معلومات لا يوفرها النظام الحالي .

وبناءً على ما سبق، يُحتم ضرورة تطوير النظام المحاسبي ، وذلك بالإفادة من فروع المحاسبة الأخرى وأساليبها، بحيث يكون قادرًا على توفير المعلومات اللازمة لخصر التكاليف وربطها بالإنتاجات، وبالتالي تخصيص الموارد ومتابعة المشروعات والأعمال وتعديل الإجراءات المحاسبية اتجاه رقابة الأداء، بعيدا عن التسجيل المالي البحت، ولا يعني ذلك تصميم نظام جديد للأجهزة الحكومية، بل تطوير النظام القائم بحيث يؤدي الغرض المطلوب والأهداف المرجوة، من خلال مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية

### المطلب الثاني: مشروع الإصلاح لأغراض رقابة الأداء على الأجهزة الحكومية:

تبنى رقابة الأداء في الأجهزة الحكومية يتطلب تطوير مختلف مكونات نظام المحاسبة العمومية لأغراض توفير المعلومات الملائمة في مجال الرقابة كل من الاقتصاد والكفاءة والفعالية، وسنحاول إسقاط هذا العنصر على الجزائر من خلال مشروع الإصلاح لأغراض رقابة الأداء الأجهزة الحكومية.

#### 1- مشروع الإصلاح لأغراض رقابة اقتصاد وكفاءة أداء الأجهزة الحكومية.

تعد كل من الاقتصاد والكفاءة معيارا أساسيا للحكم على أداء الأجهزة الحكومية والطريقة التي تستخدم بها الموارد المتاحة لتحقيق رفاهية المجتمع وتحسين أحواله لتوفير الخدمات المتعددة بمستوى كمي ونوعي مع مراعاة جانب التكلفة، وهذا يقتضي تدعيم نظم المحاسبة العمومية بقواعد وأسس محاسبة التكاليف وتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من خلال أساس الاستحقاق، حتى يوفر متطلبات قياس تكلفة الخدمات الحكومية ويتلاءم مع مقومات نظام التكاليف فيما يلي:

#### 1-1- استخدام أساس الإستحقاق في قياس وتقييم المعاملات: إن تركيز مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية

بما يتوافق ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على استخدام أساس الإستحقاق في تسجيل العمليات المالية للدولة يساهم في معرفة مصادر وإستخدامات الموارد المالية، وهذا من خلال تحصيل السنة المالية لكل النفقات الخاصة بها سواء دفعت أم لم تدفع وكذلك بالإيرادات الخاصة بها سواء حصلت أم لم تحصل، ويمكن تلخيص أهداف تطبيق أساس الإستحقاق في الوحدات الحكومية كما يلي:<sup>1</sup>

1 - حسن فليح القطيش، المرجع السابق ، ص ص: 27-28.

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

- إيجاد منهج محاسبي يعطي صورة شاملة لتنفيذ البرامج والأنشطة الحكومية والمساعدة في التوصل إلى تكلفة أداء هذه البرامج والأنشطة.
- تسهيل إيجاد علاقات كمية وقيمية بين التكلفة والانجازات المقابلة لها مما يساعد على رقابة التكلفة وخفضها من جهة وزيادة حجم الانجاز وتخصيص الموارد المحدودة وتحديد الأولويات في ضوء تشعب النشاط الحكومي وتشابك وتعدد مخرجاته ورفع مستواه من جهة أخرى.
- توفير معلومات عن أرصدة الأصول الثابتة واحتساب اهتلاكها بما يمكن من معرفة تكلفة الخدمة المؤداة وتسعيرها خاصة في الوحدات ذات الطابع التجاري وبما يمكن من مراقبة وتتبع استخدام هذه الأصول والتخطيط لاستبدالها.
- توفير معلومات عن تخصيص التكاليف المشتركة وتوزيعها حسب أسس توزيع معينة ومعلومات عن أرصدة المخزون السلعي بما يمكن من مراقبته وتتبع استخدامه في الفترات المختلفة؛
- المساعدة في إجراء المقارنات بين مختلف المعلومات المحاسبية في مختلف الفترات بما يرشد قرارات الوحدات الحكومية ويسهم في وضع تقديرات الموازنة للسنوات القادمة؛

### 1-2- معالجة مشكلة الأصول الثابتة بحساب الإهلاك:

تبني الجزائر لمشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية ليتلاءم ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، يمكنها من استخدام أسلوب موازنة البرامج والأداء، وتطبيق أساس الاستحقاق، واستخدام محاسبة تكاليف، ما يحتم عمل حسابات للإهلاك في المحاسبة العمومية، حيث توفر حسابات الإهلاك يعتبر فرصة للقياس السليم لتكلفة المنتج النهائي، وللتعرف على الحالة التي أصبحت عليها الأصول من خلال حجم الإهلاك المتراكم، وبالتالي إتخاذ قرار بخصوص الأصل إما تصليحه (صيانته) أو تغييره (استبداله)، وهذا يساعد في تفعيل الرقابة على الأداء. كما أن حساب الإهلاك مهم في الأجهزة أو الوحدات الحكومية التي تقوم بنشاط تجاري وذلك لأغراض التسعير والمحافظة على رأس المال، كما يفيد في أغراض الرقابة واتخاذ القرارات وتقييم الأداء .

**1-3- تفعيل عملية الجرد العام لممتلكات الدولة:**<sup>1</sup> إن عملية تفعيل عملية الجرد العام لممتلكات الدولة جاءت من خلال المرسوم رقم: 12-427 المؤرخ في 16 ديسمبر 2012 والمتعلق بكيفية إدارة وتسيير الأملاك العمومية والخاصة التابعة للدولة، والذي يعمل على القيام بعملية الإحصاء المتمثلة في القيام بجرد كل الأملاك الوطنية بتسجيل وصفي وتقييمي، بهدف حماية هذه الممتلكات والحرص على استعمالها وفق الأهداف المسطرة.

إن تفعيل عملية الجرد العام لممتلكات الدولة سمحت بوضع برنامج معلوماتي على مستوى الدولة وربطه بكل ولايات الوطن، والذي يسمح بالتعرف على كل الممتلكات التي تملكها كل ولاية، والتعرف على التغييرات التي تطرأ على هذه الممتلكات ومراقبة حركة تسييرها انطلاقاً من المعلومات التي يوفرها هذا البرنامج، وقد تم الشروع في تطبيقه من نهاية

<sup>1</sup> - يوسف السعيد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص ص: 264-265.

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

سنة 2015، حيث يركز هذا البرنامج المعلوماتي حول تقييم الممتلكات بتسجيل كل المعلومات المتعلقة بهذه الممتلكات، حيث يأخذ بعين الاعتبار رقم تسجيله على مستوى مديرية الأملاك الوطنية وقيمتها وحجم المداخيل التي يحققها هذا الأصل نتيجة استخدامه. إن هذه العملية تسمح بالتعرف على قيمة ممتلكات الدولة وتسجيلها في الحسابات التي يوفرها النظام المحاسبي الذي يتوافق مع المعايير، وبالتالي تسهم هذه العملية في توفير المعلومات اللازمة التي تسمح بعرض قيمة الممتلكات في القوائم المالية لحسابات الدولة، ومراقبة طبيعة صرف النفقات الموجهة نحو التجهيز، بالإضافة إلى التعرف على حجم الإيرادات المتأتية من الممتلكات التي تحوز عليها الدولة.

**1-3- تحديد المسؤوليات وتطبيق محاسبة المسؤولية والرقابة:** إن بعصنة الموازنة العامة بالجزائر ومن خلال إتباع أسلوب موازنة البرامج والأداء، يكون من الضروري لكل جهاز حكومي القيام بالتحديد المسبق لمهمتها وأهداف المهمة، وفي هذا الإطار الوزارة تعد بالتتابع برامجها والبرامج الفرعية والأنشطة التي تساعد على الوصول إلى الأهداف.

يوضح هذا الأسلوب مركز المسؤولية لكل برنامج وزاري، وبالتالي تحديد المسير المسؤول لتحضير الموازنة، وتقديم الحسابات حول النتائج المحققة، ونجد هذه النقاط التالية تطبق على كل وزارة نموذجية:<sup>1</sup>

- تحديد مهمة وحافطة وبرامج الوزارة.

- تحديد لكل برنامج البرامج الفرعية الضرورية لتحقيق أهداف هذا البرنامج.

- إنشاء برنامج الإدارة العامة.

- إثبات الأنشطة والهياكل التنظيمية تحت المسؤولية الحالية للوزارة التي لا تكون مرتبطة بأي برنامج.

- إثبات مراكز المسؤولية المكلفة بالبرامج والبرامج الفرعية.

- تحديد الأهداف لكل برنامج والبرنامج الفرعي.

- تحديد النتائج المنتظرة ومؤشرات الأداء لقياس أهداف كل برنامج وبرنامج فرعي.

- تجميع الموارد لكل برنامج فرعي لتحديد الغلاف المالي الأولي.

- تحديد الإحتياجات من الموارد لكل برنامج فرعي لتحقيق نتائجه.

يكون للبرنامج مسؤول له صلاحية استعمال إعمادات البرامج المرخصة من طرف البرلمان تحت شرط عدم تجاوز المبلغ المخصص للنفقة، ويكون معين من طرف الوزير لضمان تسيير البرامج، ويساهم في تحديد الأهداف الإستراتيجية للبرنامج تحت سلطة الوزير، وهو المسؤول عن التنفيذ العملي حسب صلاحية كل مصلحة، ويقوم بتقديم الحسابات يضم نتيجة التسيير الذي قام به إلى النتائج المحققة، ويكون البرنامج مقسم إلى عدة برامج فرعية وبالتالي تقسم بدورها إلى أنشطة.

1 -Ministère de finance, Projet de MSB , Rapport sur les options de budgétisation, sous composante 1-1- budgétisation pluriannuelle, alger, avril 2005, p :1-3.

### 1-4-4- ضرورة توفير الدليل الرقابي كمطلب ضروري لقياس التكاليف:

من الأساسيات في تقييم كفاءة الأداء بشكل عام، وإمكان قياس تكلفة الوحدات الحكومية بشكل خاص، ضرورة توافر دليل رقابي في الوحدات الحكومية يشتمل على ما يلي:<sup>2</sup>

**1-4-4-1 دليل مراكز المسؤولية:** إن الحاجة إلى تفويض السلطات والصلاحيات يتطلب إعداد دليل يوضح المسؤوليات الوظيفية والسلطات مع وضوح العلاقات وخطوط الاتصال من خلال خريطة التنظيم الإداري، وذلك يتطلب: تحديد مراكز المسؤولية، وتحديد معايير الرقابة والمساءلة عن التكاليف، وتحديد التكاليف والنفقات الخاضعة للتحكم وغير الخاضعة للتحكم وتحديد معايير الأداء أو الفاعلية، وإعداد نظام جيد لتقارير الأداء.

**1-4-4-2 دليل مراكز التكلفة:** يختص مركز التكلفة بوظيفة معينة أو مجموعة من الوظائف التي ترتبط ببعضها البعض وتدخل في نطاق رقابة شخص واحد له سلطات وعليه مسؤوليات تلك الوظيفة. وقد يكون مركز التكلفة عاملاً واحداً يمارس عملاً معيناً، أو قد يضم مركز التكلفة عدداً من العاملين وقد يكون مركز الأداء قسماً في إدارة، أو إدارة في وحدة حسب طبيعة الهيكل التنظيمي لتلك الوحدة، ويمكن تقسيم الوحدة الحكومية لأغراض رقابة الكفاءة إلى مراكز التكلفة .

**1-4-4-3 دليل عناصر التكاليف:** إن تبويب عناصر تكاليف الوحدات الحكومية على نحو يمكن من حصرها وتجميعها بحيث يمكن تخصيصها وتوزيعها على مراكز الأداء يفيد في تحديد حسابات التكاليف التي سوف توجه إليها هذه العناصر، كما أن تبويب هذه العناصر في مجموعات متجانسة يعمل على الربط بين التكلفة والغرض منها والتوصل إلى معدلات أداء خاصة بكل نوع من التكاليف . وبالتالي فإن عناصر تكاليف الوحدة الإدارية يمكن تبويبها على النحو التالي: الأجور، والمستلزمات السلعية، والمستلزمات الخدمية، والتحويلات الجارية.

**1-4-5- تحديد وحدات الأداء:** تتمثل وحدات الأداء في مخرجات مركز النشاط للجهة الحكومية، وتعد محور قياس التكلفة ولذلك يطلق عليها وحدات التكلفة، كما تعد الدعامة الأساسية لنظام محاسبة التكاليف وتلقى صعوبة في تحديدها في مجال الخدمات الحكومية بسبب ارتباط مخرجات مركز النشاط بالعوامل النوعية غير القابلة للقياس مثل مستوى إنجاز الخدمة، أو جودتها أكثر من ارتباطها بالنواحي الكمية التي تخضع للقياس الدقيق، كما أن تعدد وحدات الأداء في القطاع الحكومي، (إذ إن كل وظيفة تحتوي على برامج، وكل برنامج يحتوي على أنشطة، وكل نشاط يشتمل على مراكز تكلفة)، مما يؤدي إلى تعدد وحدات الأداء.<sup>1</sup>

<sup>2</sup> - حسن فليح القطيش، مرجع سبق ذكره، ص: 28.

<sup>1</sup> - نفس المرجع أعلاه، ص: 29.

### 2- مشروع إصلاح النظام لأغراض رقابة فعالية أداء الأجهزة الحكومية:

إن نظام الموازنة يجب أن يعكس إلى جانب المسؤولية عن الإنفاق الفعالية والكفاءة في استخدام الموارد الحكومية، ومن هنا بدأ الاتجاه الحديث في إعداد الموازنة في التأكيد بدرجة أقل على المخلات والإعتماد بدرجة أكبر على إعداد تقديرات موجهة نحو المخرجات، وهذا من خلال اعتماد أسلوب موازنة البرامج والأداء.

#### 2-1- أسس تطبيق موازنة البرامج والأداء:

تقوم موازنة البرامج والأداء على ثلاثة أسس رئيسة تتمثل فيما يلي:<sup>2</sup>

#### 2-1-1- تبويب موازنة البرامج والأداء باستخدام الوظائف والبرامج والأنشطة: يتم تبويب النفقات في ظل

موازنة البرامج والأداء على الأساس الوظيفي، أي تجميع البرامج في مجموعات رئيسة طبقاً للأهداف الحكومية العامة، ثم تقسم البرامج إلى أنشطة يعهد بمسؤولية تنفيذها والقيام بها إلى الوحدات الإدارية، كما تم التطرق لها سابقاً وتبين هذه الموازنة: - الأهداف التي من أجل تحقيقها ترصد الاعتمادات.

- كلفة البرامج المقترحة للوصول إلى تلك الأهداف .

- المعطيات الكمية للمنجزات والأشغال المنفذة في كل برنامج .

#### 2-1-2- نظام قياس الأداء : يعد النشاط نقطة البداية في نظام قياس الأداء، فبعد اختيار وحدة الأداء التي تعبر

عن إنجازات النشاط، تأتي عملية قياس كفاءة النشاط، بإيجاد العلاقة بين مخرجات النشاط ومدخلاته، حيث يوجد نوعان من معدلات الأداء، يهتم الأول بقياس تكلفة وحدة الأداء بينما يهتم الثاني بقياس معدل الأداء.

- تكلفة وحدة الأداء : يعد النشاط مركز تكلفة، حيث يمثل دائرة عمل متجانس، وطبقاً لمحاسبة المسؤولية، فإن كل نفقة تنفقها الوحدة الحكومية ينبغي ربطها بمستوى إداري معين في الهيكل التنظيمي وتصبح خاضعة لمدير المركز.

- معدل مقياس العمل : يهتم بإيجاد العلاقة بين مخرجات النشاط وبين عنصر القوى العاملة المباشرة المستخدمة في إيجاد هذه المخرجات، وعادة يتم اختيار وحدة زمن ملائمة مثل : رجل/ساعة، أو رجل/يوم، أو رجل/سنة، ويستدعي ذلك الإحتفاظ بسجل منتظم لكل موظف يصرف له راتب نظير الوقت الذي يقضيه في العمل.

#### 2-1-3- تطوير النظام المحاسبي : ويتم ذلك من خلال التوجه نحو تطبيق أساس الاستحقاق كونه الأساس

الذي يتوافق مع موازنة البرامج والأداء، وقد سبق مناقشة ذلك في معرض الحديث مشروع إصلاح النظام المحاسبي لأغراض رقابة الكفاءة والاقتصاد، والذي يعد مكملاً أساسياً لتطبيق موازنة البرامج والأداء لأغراض رقابة الفعالية.

### 2-2- دور عصنة نظام الموازنة العامة في الجزائر لأغراض رقابة فعالية أداء الأجهزة الحكومية:

عصنة الموازنة العامة يعكس إلى جانب المسؤولية عن الإنفاق، الفعالية والكفاءة في استخدام الموارد العامة، وبالتالي التأكيد بدرجة أقل على المدخلات وبدرجة أكبر على إعداد تقديرات موجهة نحو المخرجات.

<sup>2</sup> - حسن فليح القطيش، مرجع سبق ذكره، ص: 30.

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

- 2-2-1-تبويب نفقات العامة في ظل عصرنة نظام الموازنة العامة في الجزائر: تبين موازنة المعتمد في ظل مشروع الإصلاح الأهداف التي من أجل تحقيقها ترصد الاعتمادات، وتكلفة البرامج المقترحة للوصول للأهداف، والمعطيات الكمية للمنجزات والأشغال المنفذة في كل برنامج، لذا يتم تبويب النفقات كما يلي:<sup>1</sup>
- حسب النشاط: يتكون من البرامج وتقسيماته، أي يجمع النفقات حسب البرامج والبرامج الفرعية ويتطابق هذا التصنيف مع التصنيف المقترح من طرف صندوق النقد الدولي لتصنيف الوظيفي للإدارة العامة.
  - حسب الطبيعة الاقتصادية للنفقة: يتكون من أبواب النفقات وأقسامها، وهو يسمح بتجميع نفقات الدولة حسب طبيعة الأعباء ودمج موازنة التسيير وموازنة التجهيز.
  - حسب الوظائف الكبرى للدولة: ويتكون من خلال تعيين القطاعات المكلفة بتحقيق الأهداف حسب الوظيفة. ويسمح بتجميع النفقات حسب المهام الكبرى للدولة وبإجراء مقارنات مع الدول الأخرى.
  - وفق الهيئات الإدارية المكلفة بإعداد الميزانية وتنفيذها (وفق مراكز المسؤولية): تبني موازنة البرامج والأداء يتطلب في إدارته تصنيفا واضحا لمراكز المسؤولية، ويتطلب أن يشير بوضوح للمسير المعني بتحضير وتنفيذ الموازنة العامة، وتتم هيكلته بتحديد الهيكل التنظيمي وهيكل قرارات الدولة، فكلما تم تحديد برنامج أو برنامج فرعي أو مهمة يحدد المسؤول عنه.
- 2-2-2-دورة الموازنة العامة في ظل مشروع الإصلاح بغرض رقابة الفعالية: دورة الموازنة عبارة عن سلسلة مراحل، أين موازنة الدولة تخطط، ويصادق عليها وتنفذ، ومن ثم الوصول إلى النتائج، كما تسمح بتسهيل التخطيط وضمان الوصول إلى الإستعمال الأمثل لموارد الدولة، بفضل الإنفاق حسب الأولويات، وتتم كل مرحلة بمجموعة من الخطوات، تحدد التواريخ والمسؤولون عن الإنجاز والأهداف العامة .
- مرحلة التخطيط المتوسط الأجل: هي العملية التي تحدث باستمرار في الوقت المناسب، وهذا لتحديد توجهات وأولويات الحكومة أو أي وزارة ، وخلال هذه المرحلة تناقش المشاريع الرئيسية الجديدة للدولة على مستوى الوزارة، وتقدم خلال التشاور مع وزارة المالية، كما يتم تسجيل مستوى تقدم وإنهاء المشاريع الحالية.
  - إعداد الموازنة للسنة (ن): تسري خلال السنوات (ن-2) و (ن-1) تنطلق في سبتمبر من السنة (ن-2) بمناقشة الموازنة التي تركز على عرض السياسة الاقتصادية، الضريبية، الميزانية والمالية للحكومة، وكذلك التقديرات المتعددة السنوات ونفقات الدولة بالنسبة لدورة التخطيط الثلاثية، هذه المرحلة تنتهي بمناقشة مشروع قانون المالية من طرف البرلمان الذي يصادق عليه .
  - تنفيذ الموازنة : يكون على مدار السنة (ن) وخلال هذه المرحلة يمكن إجراء تعديلات على الموازنة في شكل تحويلات أو نقل اعتمادات أو ميزانية تكميلية.

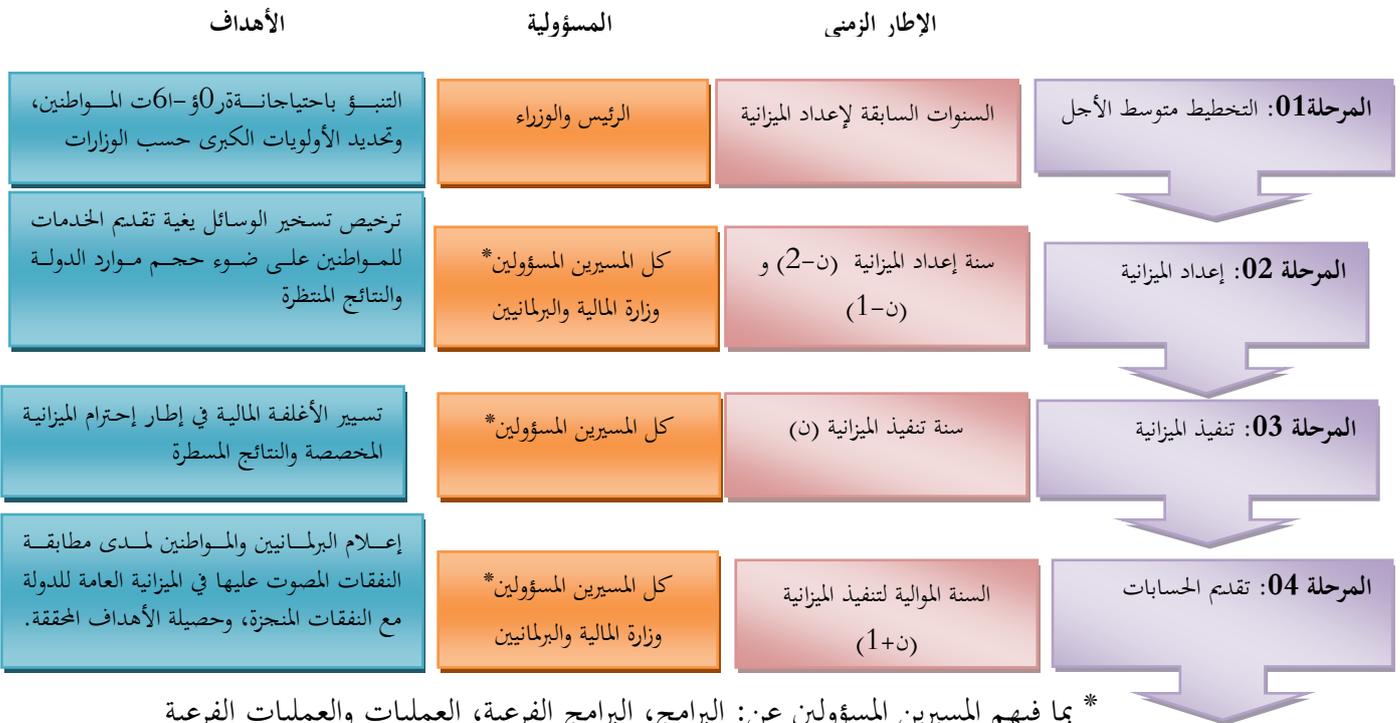
1 - القانون رقم 18-15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018، القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية، المادة 28، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 53،

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

- تقديم الحسابات والمساءلة: تُتَمَّمُ الدورة وتعرض النتائج التي تم الحصول عليها من خلال الحسابات الإدارية للدولة، هذه المرحلة تتم عادة خلال السنة (ن+1) وتنتهي بتقديم لوائح الموافقة على القانون من طرف البرلمان. ويجب تقديم الحسابات في ثلاثة طرق:<sup>1</sup>

- محاسبة الخزينة؛ (مبدأ محاسبة الصندوق)، وتعكس الإيرادات والنفقات للسنة وفقا لتاريخ التحصيل والسداد؛  
- محاسبة التنفيذ (العامة)؛ قائمة على مبدأ معاينة الحقوق والواجبات (مبدأ الإستحقاق)، تعكس جميع المعاملات على أساس التأكد من الحقوق والواجبات، وأن العمليات تأخذ بالاعتبار السنة التي تتعلق بها بغض النظر عن تاريخ الاستلام أو الدفع.

- محاسبة التكاليف تنفذ الدولة محاسبة التكاليف وتهدف إلى تحليل تكاليف الأنشطة الملتزم بها في إطار البرامج.  
الشكل رقم (4-7): المسار الموازني في مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية



\* بما فيهم المسيرين المسؤولين عن: البرامج، البرامج الفرعية، العمليات والعمليات الفرعية

Source : Ministère de finance, Algérie, Projet de Modernisation des systèmes Budgétaires - phase II, crc sogema, 2006.

### 2-2-3- إعداد وتنفيذ وضبط قانون المالية في ظل العصرية:

في ظل عصرية الموازنة تعتبر الوثيقة المتضمنة قانون المالية الوسيلة العملية التي تمتلكها الدولة، وتسهل وتشجع الحوار المفتوح حول الخيارات الموازنية من خلال ربط العلاقة بين الوسائل والأهداف، وتعتبر وثيقة تبريرية للبرلمانيين مما يدعم خيارات التصويت. في هذه الوثيقة تعرض ميزانية النفقات العامة للدولة، ويتشكل من ثلاثة أجزاء وهي:

1 - القانون رقم 15-18 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018، مرجع سبق ذكره، المادة 65.

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

- الميزانية الرئيسية لنفقات الدولة: ويحتوي هذا الجزء الأول على حوالي 50 صفحة، من بينها الجداول الشاملة التالية:

الجدول رقم (4-15): الميزانية الرئيسية لنفقات الدولة حسب النموذج المدرج في مشروع الإصلاح

السنة								الحقائب: الهيئات
النفقات المرتقبة	نفقات أخرى	مخصصات الحسابات الخاصة	الدين العام	التحويلات	الاستثمار	التسيير	أجور المواطنين	
								الحقائب
								رئاسة الجمهورية
								مصالح رئيس الحكومة
								الدفاع الوطني
								الداخلية والجماعات المحلية
								الشؤون الداخلية
								العدل
								المالية
								التجارة
								الطاقة والمناجم
								الشؤون الدينية والأوقاف
								المجاهدين
								التهيئة العمرانية والبيئة
								النقل
								التربية الوطنية
								الزراعة والتنمية الريفية
								السياحة
								الأشغال العمومية
								الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات
								الإتصال والثقافة
								الموارد المائية
								المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية
								التعليم العالي والبحث العلمي

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

								البريد وتكنولوجيات الإعلام والإتصال
								التكوين والتعليم المهنيين
								السكن والعمران
								الصناعة
								العمل والضمان الإجتماعي
								التشغيل والتضامن الإجتماعي
								العلاقات مع البرلمان
								الصيد البحري والموارد الصيدية
								الشباب والرياضة

								الهيئات
								المجلس الشعبي الوطني
								مجلس الأمة
								المجلس الدستوري
								المجلس الوطني الإقتصادي والإجتماعي
								مجلس المحاسبة
								المحكمة العليا
								مجلس الدولة
								المجلس الإسلامي الأعلى
								المجلس الأعلى للغة العربية
								أعضاء القيادة السياسية للحكومة
								المجموع

Source : Ministère de finance, Algérie, Projet de Modernisation des systèmes Budgétaires - phase II, crc sogema, 2006.

يسمح تصنيف النفقات العامة وفق نموذج الميزانية المدرج في مشروع عصرنة نظام الموازنة بتوزيع النفقات حسب الوحدات الإدارية، مما يسمح بمتابعة نشاط المسؤولين على مستوى مراكز المسؤولية المكلفين بإنجاز البرامج والبرامج الفرعية، حيث تُوزع الميزانية لاحقاً بالنسبة لكل قطاع وزاري أو هيئة عمومية عمودياً على مجموع البرامج والبرامج الفرعية المسطرة مع المحافظة على نفس أصناف الأعباء التي تظهر حسب التوزيع الأفقي في الجدول أعلاه؛ كما يسمح هذا النموذج بتصنيف النفقات حسب طبيعتها الاقتصادية مما يسهل معرفة حجم الأموال العامة المرصدة لكل

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

صنف من أصناف الأعباء؛ ومن بين النقاط الإيجابية التي تُحسب للمشروع أيضا، دمجها لنفقات التسيير ونفقات الاستثمار بالنسبة لكل هيئة مما يقلل من أوجه الإسراف والتبذير كما يعرض هذا الجزء الميزانية لكل قطاع وزاري مقسمة وفق برامج.

– **التقرير الخاص بأولويات التخطيط:** هي وثيقة ملحققة بمشروع قانون المالية تتألف بين 30 و50 صفحة، وتمثل في إجمالي التقارير الخاصة بكل حقيقة من الحقائق المتضمنة في مشروع الموازنة العامة، وتعرض على سبيل الإعلام والتوضيح، وتثبت استعمال التسيير المتمحور على النتائج (تحديد الأهداف والنتائج المرجوة، ومؤشرات الأداء)، وتعتبر الحصن المتين لموازنة القطاع والمدعم لمحتوياتها والمدافع على أرقامها،

وبعد هذا التقرير كل وزير وكل مسؤول مؤسسة عمومية مكلف بتسيير محفظة البرامج الموزعة حسب الإدارة المركزية، حسب المصالح غير المركزية وكذا حسب الهيئات العمومية تحت الوصاية والهيئات الإقليمية عندما تكلف هذه الهيئات بتنفيذ كل البرامج أو جزء منه، ويتضمن كل برنامج من هذه البرامج، لاسيما التوزيع حسب الأبواب للنفقات والأهداف المحددة والنتائج المنتظرة وكذا تقييمها، مع الإشارة لقائمة المشاريع الكبرى. 1

– **ميزانية نفقات المصالح والمصالح غير المركزية:** يتضمن الجزء الثالث الميزانيات التي تستفيد منها المصالح غير المركزية لدى الولايات، ذلك أن القطاعات الوزارية للدولة ممثلة في مختلف ولايات الوطن بالمصالح غير المركزية، بحيث يتمثل دور كل مصلحة غير مرمزة في تجسيد سياسة القطاع الوزاري الذي تمثله على المستوى المحلي (مستوى الولاية). ونظرا للعدد الهائل لولايات الوطن، والعدد الهائل للقطاعات الوزارية فإن هذا الجزء يتضمن حوالي 250 صفحة.

ومن جهة أخرى، نشير إلى أن المشروع قد غيب عدد من الوثائق التي تُشكل جزء من الميزانية العامة للدولة والتي يُفترض أن يتم إعدادها خلال مختلف مراحل المسار الموازي حسب ما ينص عليه تقرير مسح الميزانية المفتوحة لسنة 2017 الصادر عن منظمة الشراكة الدولية للموازنات، ويتعلق الأمر بكل من: التقارير الدورية، والمراجعة نصف السنوية، وتقرير نهاية السنة، وميزانية المواطنين. كما أن المشروع لم يولي الأهمية اللازمة لربط الميزانية العامة للدولة وميزانيات مختلف الهيئات العمومية بمؤشرات تقييم الأداء المناسبة ضمن الوثائق والبيانات المالية المرفقة بالميزانية، وهذا تسهيلات لعملية رقابة وتقييم الأداء المالي للنفقة العامة ومستوى فعاليتها وكفاءتها في تحقيق الأهداف المسطرة. كما نشير أيضا إلى ضرورة بذل المزيد من الجهود لتصميم الجسور المناسبة التي تربط بين حسابات الميزانية وحسابات المخطط المحاسبي للدولة بما يحقق التجانس المناسب بينهما، لضمان إصدار بيانات مالية ومحاسبية تعبر بصدق عن وضعية الذمة المالية للدولة وللهيئات العمومية الأخرى، وهذا خدمة لأهداف الرقابة والتخطيط واتخاذ القرار.

1 - القانون رقم 18-15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018، مرجع سبق ذكره، المادة: 75.

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

المطلب الثالث: تقييم مدى إمكانية مشروع الإصلاح بما يتوافق والمعايير IPSAS لأغراض رقابة الأداء:

بعد دراسة وتحليل إطار مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، نحاول تقييم مدى إمكانية تبني المعايير من خلال مشروع الإصلاح، وكذا مدى مساهمة هذا المشروع في تفعيل الرقابة على أداء الأجهزة الحكومية في الجزائر، وهذا بالتطرق للجانب الإيجابي الذي يحققه تطبيق هذا المشروع، وذكر أهم المعوقات التي تحول دون التطبيق السليم له، إضافة إلى إقتراح بعض الشروط التي نراها ضرورية من أجل نجاح تطبيق المشروع بما يتوافق مع المعايير الدولية ليخدم أغراض رقابة أداء الأجهزة الحكومية في الجزائر.

### 1- مدى استجابة مشروع الإصلاح ليتوافق ومعايير IPSAS:

من خلال دراستنا لمحتوى مشروع الإصلاح والإطار المقترح ليتوافق مع معايير IPSAS، نلاحظ أن الجزائر استطاعت أن تتبنى هذه المعايير بشكل تدريجي يسمح لها بتكييف بيئتها مع المتطلبات الدولية، ويمكن إدراج بعض النقاط التي نراها أبرزت استجابة جديده وفي نفس الوقت تمهيدية لإعتماد المعايير.

**1-1- من ناحية تهيئة المناخ الملائم لتطبيق المعايير:** اعتماد الجزائر على سياسة لتبني المعايير وذلك بالتركيز على الجوانب التي تساهم في إعطاء قوة قانونية تسمح بنجاح تطبيق المعايير، ويمكن حصرها في :

**1-1-1- إصلاح القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية:** تم وضع قانون عضوي جديد رقم 18-15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018، ليحل محل القانون العضوي السابق رقم 84-17، والذي يستند على المعايير IPSAS ويهدف إلى ضمان الشفافية فيما يتعلق بالبرلمان والمواطن على الوضعية المالية للدولة، والتركيز على تقييم الأداء والتسيير الاستراتيجي، حيث تم تركيز الإصلاح على الانتقال التدريجي من الأساس النقدي إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق، بالإضافة إلى التركيز على تدعيم قياس ذمة الدولة من خلال الأخذ بعين الاعتبار محاسبة التثبيات، الاهتلاكات، كما اهتمت بعملية الجرد العام لكل ممتلكاتها حتى يتسنى التقييم المحاسبي للتثبيات في القوائم المالية.

**1-1-2- عصنة نظام الموازنة العامة العامة:** التوجه التدريجي نحو اعتماد أسلوب موازنة البرامج والأداء التي تركز على تقييم الأداء داخل الأجهزة الحكومية، والعمل على محاسبة الموازنة حسب المعايير والممارسات الموازناتية الدولية الحديثة، كما تساهم في تجسيد السياسات الحكومية التي يكون تنفيذها مؤسسا على مبدأ التسيير المتمحور حو النتائج انطلاقا من أهداف واضحة ومحددة وفقا لغايات المصلحة العامة والتي تكون موضوع تقييم.

**1-1-3- الإعتماد على فروع المحاسبة المختلفة:** تمسك الدولة محاسبة ميزانية تنقسم إلى محاسبة الالتزامات ومحاسبة إيرادات ونفقات الميزانية قائمة على مبدأ محاسبة الصندوق، كما تمسك الدولة محاسبة عامة لجميع عملياتها، قائمة على مبدأ معاينة الحقوق والواجبات، تنفيذ الدولة محاسبة تحليل التكاليف تهدف إلى تحليل تكاليف مختلف الأنشطة الملتمز بها في إطار البرامج.

**1-2- من ناحية الإستجابة لتحقيق الإطار التصوري للمعايير:** يمكن توضيح درجة تحقيق هذا المشروع للإطار التصوري الذي تعتمد عليه معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في النقاط التالية:

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

**1-2-1- أهداف القوائم المالية:** من خلال عرضنا السابق لمدى استجابة القوائم المعتمدة ضمن مشروع الإصلاح يمكن القول أن هذا المشروع له المقومات ما يجعله يحقق معظم هذه الأهداف وبالتالي يساهم في تحقيق فلسفة الإطار التصوري للمعايير؛

**1-2-2- الخصائص النوعية للمعلومة المالية:** إن اعتماد المشروع على عرض المعلومات باستخدام مجموعة من المعايير وتكييفها مع نظام المحاسبة العمومية وإعادة حسابات المخطط المحاسبي للدولة حسب المعايير، ومعالجة العمليات المالية للدولة حسب المعايير وإخراجها في شكل قوائم مالية تفيد المستخدمين في اتخاذ قرارات رشيدة، تساهم بشكل كبير في تحقيق الخصائص النوعية للمعلومة المالية؛

**1-2-3- عناصر القوائم المالية:** يشمل المشروع في تحديد عناصر القوائم المالية والمتمثلة في الأصول والخصوم التي تحددها الميزانية والإيرادات والنفقات والتي يحددها جدول النتيجة وبالتالي فهو يساهم في تحقيق الإطار التصوري للمعايير الذي يحدد هذه العناصر.

ومنه يمكن القول أن مشروع الإصلاح بما يتوافق والمعايير، يساهم في تهيئة المناخ الملائم للتطبيق التدريجي للمعايير الدولية، كما يساهم في تحقيق الإطار التصوري لعمل المعايير الدولية من ناحية تحقيق الأهداف، والخصائص النوعية للمعلومة المالية التي يمكن أن يوفرها، بالإضافة إلى العناصر التي تتكون منها القوائم المالية، أما بالنسبة لشروط الاعتراف وطرق القياس المتبعة لعناصر القوائم المالية فلم تحدد بعد. فعلى العموم نلاحظ أن مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية، أحسن من النظام الحالي فهو يسمح بتوفير المناخ الملائم لعمل المعايير وتحقيق أهداف مستخدمي القوائم المالية.

### **1-3- استجابة المحتوى المعلوماتي لمشروع الإصلاح بما يتوافق والمعايير لأغراض رقابة الأداء:**

- مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وكذا الممارسات الدولية الحديثة في هذا المجال، يعمل على توفير معلومات ملاءمة لرقابة كفاءة أداء الأجهزة الحكومية. على اعتبار، أن الكفاءة تمثل علاقة معيارية بين المخرجات والمدخلات، ويتطلب قياس الكفاءة إيجاد تكلفة وحدة الخدمة الحكومية المؤداة، والتي تقتضي حساب اهتلاك الأصول الثابتة وتخصيص التكاليف غير المباشرة، وبالتالي الاستفادة من محاسبة التكاليف وكذا التوجه التدريجي لإستخدام أساس الاستحقاق.

- مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وكذا الممارسات الدولية الحديثة في هذا المجال، يعمل على توفير معلومات ملاءمة لرقابة فعالية أداء الأجهزة الحكومية. على اعتبار أن قياس الفعالية يستلزم تحديد الأهداف التفصيلية لكل مركز من مراكز الأداء بحيث تكون شاملة للأبعاد المختلفة للهدف الرئيسي لإجراء المقارنة بين الأهداف المحققة والأهداف المرسومة وتحديد الإنحرافات والمساءلة عنها وإجراء التصحيح اللازم، من أجل تحقيق أهداف البرامج الحكومية المتمثلة في تحقيق الرفاهية للمجتمع، وذلك يتطلب تدقيق المسؤولية الاجتماعية وتخصيص الموارد والمقارنة بين التكلفة والمنفعة وترشيد الانفاق.

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

- مشروع الإصلاح يخدم أغراض رقابة الأداء التي تعمل على الربط بين المخرجات والمدخلات، والربط بين الأداء التقديري والأداء الفعلي، وتخصيص الموارد وتحديد أسباب الإسراف والمساءلة عنها لتحقيق الوفرة في الموارد وترشيد الانفاق، وذلك من خلال التوجه التدريجي نحو أسلوب موازنة البرامج والأداء كونها تحدد الأهداف ومعدلات الأداء، وتتركز على النتائج والمخرجات وربطها بالإنفاق، وتوفير المعلومات عن تكلفة البرامج وتحديد الإنحرافات والمساءلة عنها لغايات ترشيد الإنفاق، وبالتالي تحسين الأداء.

### 2- معوقات تطبيق مشروع الإصلاح بما يتوافق والمعايير لأغراض رقابة الأداء في الجزائر

بالرغم من وجود إيجابيات تساهم على تبني المعايير وتفعيل رقابة الأداء على الأجهزة الحكومية، إلا أن هناك معوقات تحول دون إمكانية ذلك، وهذا مرتبط بجملة الإصلاحات التي قامت بها الدولة والتي لازالت لحد الآن تنتظر التجسيد والتنفيذ الفعلي، زيادة على ذلك الواقع المر الذي تعرفه الحكومة سواء ما تعلق بالسلطات العمومية أو المجتمع المدني بشكل عام، كل هذا ساهم بشكل أو بآخر في عرقلة القيام بتنفيذ المشروع.

### 2-1- غياب الإذعان والإشراك في إعداد القانون العضوي الجديد المتعلق بقوانين المالية:

يحتل إصلاح القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية مكانة دستورية كبرى، فهو يعد بمثابة دستور مالي وبالتالي ينبغي تصنيفه في خانة المعايير الدستورية الكبرى الشيء الذي يبرر إعطائه أهمية قصوى في صياغته وفي ملاءمته مع الدستور والقوانين التشريعية الأخرى المتعلقة برقابة المال العام وتقييم السياسات العمومية، فهو لا ينبغي أن يمر في سكوت وسرية دون إشراك كل الفاعلين المعنيين والمواطنين في التعريف به وبفلسفته وأهدافه، بصفته لحظة ديمقراطية متميزة في أفق إرساء قيم وتقاليد التفكير الموضوعي والممارسة السياسية البناءة المتعمدة والشفافية.

والملاحظ كذلك، إنسداد قنوات الإتصال بين السلطات العمومية ومخابر البحث والجامعات حيث ينشط كل منهما بمعزل عن الآخر، مما يحول دون تفعيل نتائج أبحاث ودراسات هذه الأخيرة والإستفادة منها من جهة، ومدتها بالتغذية العكسية اللازمة من معلومات وبيانات كافية لتغطية الجوانب التطبيقية بهدف دراسة ومعالجة الإشكالات التي قد تظهر على مستوى تسيير النظام الحاسبي والموازناتي للدولة من جهة أخرى، فالاستعانة بمكاتب الدراسات الأجنبية (التي تكلف الخزينة العمومية أموالا طائلة) لا يغني عن ضرورة اللجوء للخبراء المحليين الذين يعتبرون أكثر دراية وإطلاعا بمشاكل وخصائص البيئة التي يعيشون فيها.

وعلى الرغم من المبادرات الفردية التي يقوم بها بعض الصحفيين ورجال الإعلام في تنوير الرأي العام من حين لآخر يظل بلدنا يتميز بغياب المهنية (رؤيا واضحة) في نشر الثقافة المالية وغياب الصحافة المتخصصة في مجال متابعة قوانين المالية وإدارة المال العام بالإضافة إلى الرقابة على أداء الأجهزة الحكومية (الوزارات) التي من المفروض أنها جُسدت مهامها لتخدم المواطنين .

### 2-2- مسؤولية الأحزاب والمؤسسة البرلمانية: مسؤولية الأحزاب السياسية في ضعف أداء البرلمان متجسدة حين

لا تقوم بالتحسيس بخطورة الوظيفة البرلمانية أمام المنتخبين والرأي العام، أو تقوم بترشيح وتزكية النخب المحلية ذات

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

الإمكانيات المالية في غياب الرصيد المعرفي اللازم للقيام بالمهام النيابية بصفتها أعمالا تحتاج إلى دراية ومعرفة للعمل البرلماني. وبدون الإنتباه إلى الطاقات المتواجدة - كل في مجال تخصصه - وما يمكن أن تدره على أداء الحزب والبرلمان والإدارة على السواء فكرا وممارسة. وهنا نستحضر ما أصبح يروج من تخصيص للشباب وللمرأة، ألم يحن الوقت لتخصيص العلماء والخبراء والطاقات الوطنية للمشاركة الفعالة في الإنتخابات، والقصد منها تغذية العمل البرلماني بالكفاءات المختصة.

هناك أيضا مسؤولية المواطن الناخب الذي ينتخب أو يقدم ترشيحه للبرلمان بدون دراية بالأعمال القانونية والتشريعية والمالية والاقتصادية. إن المواطن الذي يقدم نفسه للإنتخابات وهو يعلم جيدا أن المقعد البرلماني الذي يطمح إليه ليس مقعده، مسؤول كذلك عن العجز الذي تعرفه المؤسسة البرلمانية بالجزائر، إنتاجا ومراقبة وأداءً. كما أن طبيعة العمل البرلماني تتطلب نوعا من التخصص وتكتسي خصوصية تشريعية ورقابية متقدمة، إن البرلمان حقيقة ينبغي أن يحمل مشروع أمة من خلال سهره الدائم على تحقيق الأحلام الشعبية الدفينة لترجمتها إلى واقع.

**2-3- صعوبة الانتقال التدريجي نحو اعتماد أسلوب موازنة البرامج والأداء:** ونرى أن هناك عدد من العراقيل التي تعتبر حاجزا أمام الانتقال التدريجي نحو اعتماد أسلوب موازنة البرامج والأداء في الجزائر، والتي يمكننا صياغتها على النحو التالي:

- غياب الطابع الطوعي في تبني مختلف مشاريع إصلاحات الأنظمة المحاسبية والمالية التي تم إطلاقها في الجزائر، وهذا نظرا لتوجه الدولة نحو هذه الإصلاحات تحت ضغوط الهيئات المالية الدولية على غرار صندوق النقد الدولي والبنك العالمي، مما يدفع بالسلطات إلى إتخاذ العديد من الإجراءات المتسارعة دون إجراء الدراسات اللازمة لبناء تصور شامل حول مختلف الجوانب التي يجب العمل عليها لإنجاح مشروع الإصلاح؛

- عدم وضوح الأدوار الجديدة لمختلف المتدخلين خلال المسار الموازني والمحاسبي للعمليات المالية، لاسيما بالنسبة للمراقب المالي والمحاسب العمومي ومختلف الأجهزة المكلفة برقابة أوجه استعمال المال العام؛

- نقص التدريب والتأهيل بالنسبة للعاملين في القطاع العام، ووجود نظام للأجور غير محفز ويعاني من عدة إختلالات وفوارق غير مبررة وغير منطقية، كما أنه لا يربط قيمة الأجر بحجم الجهد المبذول أو المسؤولية المتحملة أو القيمة المضافة التي يقدمها العامل؛

**2-4- التأخر في تطبيق القانون العضوي المتعلق بقانون المالية:** إن تطبيق مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية يتطلب تهيئة الإطار القانوني لعمل هذا المشروع، وبالتالي فتأخر تنفيذ القانون العضوي الجديد يعتبر عائقا. ومنه يمكن القول أن التأخر في استبدال القانون العضوي المتعلق بقانون المالية 84-17 بمشروع القانون الجديد لسنة 2018 يعتبر من أحد معوقات تطبيق المعايير وتفعيل رقابة الأداء وبالتالي تحسينه في الجزائر.

**2-5- التأخر في تطبيق مشروع عصرنة نظام الموازنة العامة:** تشكل الموازنة العامة للدولة مدخلات نظام المحاسبة العمومية، فعلى أساسها يتم عرض المعلومات في القوائم المالية لحسابات الدولة، وبالتالي فعدم تنفيذ مشروع

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

عصرنة الموازنة العامة للدولة الذي يتطلب إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العامة، والتي دامت فترة إعداد من سنة 2001 إلى غاية 2012، والذي يركز على إعداد الموازنة المرتكزة على النتائج وإطار الإنفاق على المدى المتوسط، إلا أنه لحد الآن لم يتم تنفيذ هذا المشروع، فعدم عصرنة مدخلات نظام المحاسبة العمومية بما يتلاءم مع المعايير والمتمثلة في عصرنة نظام الموازنة العامة. يحول دون تفعيل دور مشروع الإصلاح ليخدم أغراض رقابة الأداء.

**2-6- التأخر في الجرد العام لممتلكات الدولة:** إن التقييد المحاسبي الجديد لممتلكات الدولة والتي تدخل ضمن حسابات التثبيتات يتطلب القيام بعملية الجرد العام لكل الممتلكات التابعة للدولة من أجل تسجيلها في القوائم المالية للدولة. بما أن مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية يعتمد على تحديد المركز المالي للدولة، ويأخذ بعين الاعتبار الممتلكات التابعة للدولة، تبنت الدولة المخطط التساهمي الإستراتيجي والذي فشل في الاستجابة لاحتياجات المتعاملين مع المحافظة العقارية، فعملية التقييم العقاري لممتلكات الدولة لم يتجاوز فيها البلديات التي مسحت أرضيتها 10% وقد تم التعامل به منذ سنة 2008. وبالتالي فالتوقف عن العمل بهذا المخطط التساهمي الإستراتيجي، وعدم الانتهاء من الجرد العام لكل ممتلكات الدولة، لا يسمح بتطبيق مشروع الإصلاح والذي يتوافق مع المعايير باعتباره يعتمد على تقييم كل ممتلكات الدولة.

### المطلب الرابع: شروط نجاح تطبيق مشروع الإصلاح بما يتوافق والمعايير الدولية لأغراض رقابة الأداء:

إن مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر لا يزال مجرد مشروع قيد التنفيذ رغم الإنتهاء من إعداد كل الوثائق المرتبطة بتطبيقه ليخدم أغراض الرقابة على الأداء، ولا يمكن الحكم على نجاح أو فشل هذا المشروع إلا بعد تطبيقه، ولكن ما يمكن الإشارة إليه بشدة هو أن نجاحه مرهون بعناصر أساسية لا يمكن التغاضي عنها، نظرا لمدى ارتباطها الوثيق بهذا النظام، وهذا ما يجعل توفرها شرطا ضروريا والتي يمكن توضيح أهمها فيما يلي:

**3-1- ضرورة حوكمة القطاع العام :** يتطلب نجاح تطبيق المشروع وجود إطار تشريعي وقانوني فعال بالإضافة إلى الإطار الرقابي الذي يسهر على تنفيذ ومرافقة عمل المشروع، والحصول على هذه العناصر لا بد من حوكمة القطاع العام، حيث أن الحوكمة في الوحدات الحكومية تعني تحديد مجموعة القوانين والنظم والقرارات التي تهدف إلى تحقيق الجودة في الأداء داخل الوحدة وهذا باختيار أفضل الأساليب الفعالة لتحقيق خطط وأهداف توجهات الدولة، وبالتالي التوجه نحو حوكمة القطاع العام مما يساهم في اختيار الطرق والأساليب المناسبة لأغراض رقابة الأداء، كما تركز حوكمة القطاع العام على تحقيق الشفافية وحق المساءلة وتعمل على حماية حقوق المصالح، وهذا من أجل حماية المال العام وتوجيهه نحو الاستخدام الأمثل.

**3-2- المساءلة والمحاسبة:** إن نجاح تطبيق المشروع يتطلب وجود رغبة قوية من الدولة وتوجهاتها في كيفية تسيير المال العام بكل إفصاح وشفافية من أجل المساءلة والمحاسبة، وبالتالي على الدولة متابعة ومرافقة المشروع من بدايته إلى

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

غاية تنفيذه وتطبيقه وهذا ما يعطي قوة أكبر للمشروع، كما يتطلب وجود قوة قانونية ترافق التطبيق، حيث نجد أن الدول التي مؤشرات الشفافية فيها عالية بالنسبة للمعلومات التي ينتجها نظام المحاسبة العمومية تمتاز بوجود سلطة تشريعية وتنفيذية قوية ساهمت في تحقيق هذه الغاية.

**3-3- تطبيق محاسبة المسؤولية:** إن نجاح المشروع في الحصول على البيانات وعرضها في شكل معلومات في القوائم المالية يتطلب استخدام محاسبة المسؤولية، وهذا سيؤدي بلا شك إلى تدعيم الرقابة على الأداء من خلال ربط المسؤولية عن الانفاق والدخل بالمستويات الادارية المختلفة في الهيكل التنظيمي للوحدة الحكومية في ظل البرامج المحددة لها سلفا، مما يمكن من إصدار النتائج الخاصة بكل مركز من مراكز المسؤولية من خلال التقارير الرقابية على الأداء الفعلي، ونظرا لكون محاسبة المسؤولية يعمل على توزيع المسؤوليات والصلاحيات على مختلف المراكز، بحيث يعمل كل مركز في حدود سلطاته، والأنشطة الخاضعة لرقابته، فإن تحديد هذه المراكز من أولى المهام عند تطبيق محاسبة المسؤولية، لكونه يمثل الخطوة الأساسية لتنفيذ هذا النظام.

**3-4- التحديث المستمر (المرونة) للمنظومة القانونية الخاصة بالمحاسبة العمومية:** إن نجاح تطبيق مشروع الإصلاح الذي بما يتوافق ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ليخدم أغراض رقابة الأداء، يتطلب التحديث المستمر للمنظومة القانونية للمحاسبة العمومية وذلك مواكبة للتغيرات و التطورات الحاصلة في الممارسات الدولية للمحاسبة العمومية، وتوضيح وتفسير تطبيقها على مستوى العمليات المالية للدولة، وكون من مميزات المعايير الدولية أنها خاضعة للتغير و التعديل في أي وقت ممكن مما يتطلب متابعة ومواكبة هذه التغيرات أثناء ممارسة العمل المحاسبي داخل الأجهزة الحكومية مما يجعل صعوبة في تسجيل العمليات المرتبطة بالنشاط الحكومي داخل الوحدة والتغيرات المرتبطة بالمعايير، وهذا يتطلب وجود إطارات ذات كفاءة ومتخصصة في هذا المجال مما يستدعي صياغة قانون يعتبر كمرجع لنظام المحاسبة العمومية يبنى على أساس المعايير يسمح للمكلفين بإتباع هذا القانون الذي ينظم العمل المحاسبي دون اللجوء إلى المعايير، وإتباع هذه الطريقة في تبني المعايير الدولية تسمح بوضع نظام محاسبي يستجيب للتطورات الدولية ويتوافق مع المعايير، وتلزم كل الوحدات الحكومية بتطبيقه، من خلال وضع إجراءات مرافقة تفسر و توضح كيفية العمل بهذا القانون .

**3-5- ضرورة الإنتهاء من تقييم ممتلكات الدولة:** إن الملاحظ في المشروع تركيزه على التقييد المحاسبي لممتلكات الدولة، والتي من خلالها نستطيع معرفة الوضعية المالية للدولة، وهذا ما يستدعي ضرورة تدخل الدولة بإنشاء هيئة وطنية مستقلة تعمل على متابعة ومراقبة عملية الجرد.

**3-6- العمل على تفعيل رقابة وشفافية صندوق الإيرادات:** إن حجم الأموال التي توضع في هذا الصندوق من فوائض الجباية البترولية، تتطلب مراقبته ومتابعته من خلال أخذه بعين الإعتبار في القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية، حتى يمكن معرفة حركة هذا الحساب وراقبته على مستوى البرلمان سواء بالنسبة للأموال التي

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

يستخدمها لتمويل عجز الموازنة أو الموجهة لتسديد الديون ، وبالتالي يسمح للجهات المعنية من اتخاذ قرارات وفق معلومات واضحة وشفافة.

**3-7- ضرورة وجود هيئة مستقلة لمتابعة تنفيذ المشروع:** إعداد ومتابعة المشروع يتطلب وجود هيئة مستقلة تابعة لوزارة المالية لها صلاحيات واسعة، هدفها الإشراف على متابعة ومرافقة المشروع حتى يكون لديها القدرة على التحكم والتنسيق والفعالية مع مختلف الوزارات للمشاركة في عملية التطبيق.

**3-8- دعم الشفافية في الإدارات والهيئات العامة المسيرة للمال العام:** إن الشفافية في تسيير الجماعات المحلية والهيئات والمؤسسات العمومية مطلب أساسي لدعم شفافية الموازنة، وأحد الشروط والمقومات الأساسية للتنمية الشاملة والمستدامة في كافة المجالات التنموية، في حين تقوم أداء أعمالها في كنف الشفافية، حيث تعمل على نشر جميع المعلومات المتعلقة بنفقاتها وإيراداتها وتشرك المجتمع المدني في رصد وتنفيذ ميزانياتها، وهذا العمل يعزز من أطر الرقابة على أداء الأجهزة والوحدات الحكومية وبالتالي يساهم في نجاح تطبيق مشروع الإصلاح.

**3-9- الإصلاح الإداري:** يتطلب نجاح تطبيق مشروع العصرية، إصلاح الإدارة العمومية وتكييفها مع العناصر الجديدة لمشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية، فلا يمكن نجاح هذا النظام الجديد في ظل إدارة غير متمكنة من عناصره، لذا يجب على الحكومة الجزائرية أن تعمل على إصلاح إدارتها العمومية، عن طريق تحسين المناخ الإداري والتنظيمي، وإدخال الأساليب العصرية في التسيير، والاستفادة من المزايا التي توفرها التكنولوجيات الجديدة للإعلام والاتصال ومحاربة الأمية الالكترونية التي تعتبر من أهم معوقات استخدام التكنولوجيات الجديدة في الإدارة الجزائرية، والتي يعاني منها العديد من الموظفين، لأنه من السهل اقتناء الأجهزة ولكن المشكلة في كيفية تحويل المعطيات إلى شيء ذو قيمة والاستفادة منها والتي تتطلب قدرا كبيرا من الذكاء والتركيز للمورد البشري.

**3-10- الإسراع في تطبيق القانون العضوي الجديد المتعلق بقوانين المالية:** تطبيق أحكام القانون العضوي الجديد المتعلق بقوانين المالية سيكون على أساس، السنوات 2021 و2022 تبقى خاضعة لأحكام القانون رقم 84-17 حسب مبدأ التدرج، عن طريق إدراج كتلة عملياتية ووظيفية منصوص عليها بموجب هذا القانون في كل سنة مالية، يتم إعلام اللجان المكلفة بالمالية على مستوى المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة مسبقا، ويكون قانون المالية للسنة 2023 أول قانون يحضر ويناقش ويصادق عليه وينفذ وفقا لأحكام هذا القانون ، كما يحضر كذلك ويناقش ويصادق على القانون المتضمن تسوية الميزانية المتعلقة بسنة 2023، وعلى أساس انتقالي تحضر وتناقش مشاريع القوانين المتضمنة تسوية الميزانية المتعلقة بالسنوات 2023 و2024 و2025، ويصادق عليها بالرجوع إلى السنة المالية (ن-2) ابتداء من سنة 2026، يعد ويناقش ويصادق على مشروع القانون المتضمن تسوية الميزانية بالرجوع إلى السنة المالية (ن-1).

**3-11- ضرورة وجود لجنة خبراء بكل جهاز حكومي لتصميم مؤشرات الأداء:** إعداد ومتابعة المشروع يتطلب تعيين لجنة من الخبراء الممارسين المهنيين من ذوي الكفاءات العالية على مستوى كل وزارة، لتصميم مؤشرات الأداء

## الفصل الرابع: دور إصلاح النظام في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر

والنجاحة المناسبة لتقييم مستوى التسيير المالي ومدى كفاءة وإقتصاد وفعالية الموارد العامة في تحقيق أهداف البرنامج الذي رُصدت من أجله، هذا بالنسبة للوزارة وكذا الحال بالنسبة للوحدات الحكومية التابعة لها مع ضرورة دمج المؤشرات المتوصل إليها ضمن البيانات والجداول المالية المرفقة بالميزانية العامة للدولة وميزانيات الوحدات الحكومية كل فيما يخص نشاطه وبرنامه.

**3-12- ضرورة تفعيل وظيفة التخطيط لدى الدولة:** خاصة فيما يتعلق بتسيير المالية العامة، حيث أن كثرة اللجوء لقوانين المالية التكميلية وحجم المبالغ المرحلة من وإلى ميزانية النفقات المشتركة والإنخفاض الكبير جدا في نسبة إستهلاك الإعتمادات المخصصة لبرامج التجهيز العمومي، تعكس بوضوح ضعف جانب التخطيط لدى الدولة.

**3-13- ضرورة تفعيل عملية الرقابة:** تطوير عملية الرقابة الممارسة على المال العام بما يستجيب لمعايير المراجعة الدولية في القطاع العام، لاسيما ما تعلق بالعنصر البشري وتوفير الأطر المناسبة لضمان تنسيق اللازم بين مختلف الأجهزة المكلفة بالرقابة، لضمان الإستغلال الأمثل للوسائل المادية والبشرية المسخرة لهذه المهمة، وتحقيق النتائج في مجال رقابة الأداء وترشيد أوجه الإنفاق العام؛

**3-14- إدارة المخاطر المحتملة:** إن مواجهة المخاطر جزء أساسي لأي إدارة ولكل الأجهزة الحكومية دون استثناء، فالبدائل ذات الصلة بأهداف الإدارة والاستراتيجيات مرتبطة ارتباطا وثيقاً بالقرارات المتخذة عندما تتوافر مخاطر معينة، بحيث يكون الجهاز مستعدا تماما لمواجهة، وماهية الوسائل التي ستستعملها الإدارة لتلك المشاكل والتخفيف من وطأها، وتختلف أنماط المخاطر المفترضة والمزعومة، كما تختلف الأهمية النسبية للأنماط الخاصة من المخاطر في عملية إدارة المخاطر التي ربما يواجهها الجهاز الحكومي وذلك بناءً على تركيبة أعماله وقدرتها على تحمل تلك المخاطر.

إن تطوير نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لأغراض رقابة الأداء سواءً في جانب الكفاءة والاقتصاد أو في جانب الفعالية سيوفر معلومات عن الوظائف الحكومية، وعن البرامج الحكومية اللازمة للقيام بتلك الوظائف، والأنشطة اللازمة لتنفيذ تلك البرامج، ومخرجات (وحدات الأداء) لكل نشاط، وبالتالي تحديد تكلفة وحدة الأداء مع الربط بين الإنفاق (المدخلات) والنتائج (المخرجات)، والربط بين النتائج المتحققة والأهداف المخططة مسبقا على أساس تخصيص الموارد مما يساعد على تطوير مؤشرات للأداء في جوانب الكفاءة والاقتصاد والفعالية.

### خلاصة الفصل الرابع

التوجه الجدي نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من قبل الجزائر ضمن مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية، ومحاولة للإستفادة من التجربة الفرنسية في هذا المجال على اعتبار أن المشروع يُشرف عليه خبراء فرنسيون، من أجل توفير معلومات مالية تساعد مستخدمي القوائم الحكومية على فهم طبيعة العمليات التي تقوم بها الدولة، وهذا بإتخاذ عديد الإجراءات التي مست مختلف جوانب النظام، وركزت في ذلك على تهيئة المناخ والبيئة الملائمة لتطبيق المعايير الدولية، حيث قامت بإعداد دليل حول المعايير يبين كيفية تطبيقها في الجزائر، ودليل يوضح الجانب التقني والمحاسبي لتسجيل العمليات وفق الإطار التصوري الجديد وكيفية إنتقال من الحسابات من النظام القديم نحو الجديد، إضافة إلى إعداد دليل يحدد عناصر وحسابات المخطط المحاسبي الجديد، كما عملت على توفير النصوص القانونية والوثائق الإدارية المدعمة للقانون العضوي الجديد رقم 15-18 المتعلق بقوانين المالية. والجزائر بتبنيها لبعض المعايير الدولية وأغلبها تساعد في إعداد القوائم المالية، كان كخطوة أولى لیتم بعدها التمهيد للتبني الصريح والجدي للمعايير مستقبلا، وعلى هذا الأساس تم اعتماد قوائم مالية تتوافق مع الإطار التصوري للمعايير إلى حد ما.

واتساقاً لما سبق، فإن عصرة نظام الموازنة العامة للدولة في الجزائر يلحظ توجهها تدريجياً نحو القيام بتنفيذ الإجراءات المتعلقة به بدءاً من سنة 2017، من خلال تنفيذ التأطير متوسط المدى ودمج حسابات التخصيص الخاصة، إلا أنه تبين أن مشروع عصرة الموازنة بحاجة لمزيد من النضج على مستوى التصور والتصميم، فأسلوب موازنة البرامج والأداء يلقي عديد الإشكالات للإنتقال نحو اعتماده في الجزائر، لذا تم تقديم جملة من الحلول والإقتراحات الضرورية لتعديل نموذج إعداد الموازنة العامة المدرج في مشروع الإصلاح، وذلك بما يستجيب لمتطلبات المعايير والممارسات المحاسبية والموازناتية الدولة من جهة، وبما يراعي خصوصيات واقع المالية العامة في الجزائر من جهة أخرى. والجزائر ومن خلال مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق والمعايير الدولية، وبالتوجه نحو الإتجاهات الحديثة للمحاسبة العمومية، وتعزيزاً لدور هذا المشروع في تحسين أداء الأجهزة الحكومية، تم طرح مقارنة حديثة يمكن المالية والمحاسبة في القطاع العام بشكل خاص، حيث استندت هذه المقارنة على دراسة مدى ملاءمة مشروع الإصلاح لأغراض الرقابة على أداء الأجهزة الحكومية في الجزائر، الذي يعمل على التوجه التدريجي نحو استخدام أساس الإستحقاق وأسلوب موازنة البرامج والأداء، وذلك بالاعتماد على محاسبة التكاليف ومحاسبة المسؤولية، من أجل توفير معلومات نوعية ذات مصداقية وشفافية في سبيل تفعيل الرقابة على الأداء، كما دعمنا هذه المقارنة باقتراحات تضمنت الشروط الواجب توافرها لنجاح تطبيق المشروع بما يتوافق والمعايير لأغراض رقابة الأداء في الأجهزة الحكومية، التي رُوغيت فيها جوانب عدة تتأثر وتؤثر في المحاسبة العمومية بالجزائر.

على اعتبار المحاسبة العمومية أداة لتسجيل وقياس أداء الأجهزة الحكومية، وكذا تداول وإدارة المال العام بكفاءة وفعالية، جعل حتمية تطوير نظامها ضروريا لثوابك التطورات والتغيرات المستمرة والمتلاحقة في مختلف مجالات التنمية بالدول المتقدمة والنامية على حد سواء، كل هذا كان له الأثر المباشر في ظهور مفاهيم حديثة تعتمد على تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، والتوجه نحو استخدام تقنيات وأدوات مستنبطة من المحاسبة في القطاع الخاص مع جعلها تتلاءم وخصوصيات القطاع العام، تُساهم في تحديث نظام المحاسبة العمومية، وقد بيّنت التجارب الدولية لمعظم الدول ومختلف الهيئات والمنظمات التي تبنت هذا التوجه الجديد، أن تحديث النظام يعطي أهمية كبرى للمساهمة في تحقيق الشفافية الحكومية.

تماشيا مع هذا الإتجاه، نجد الجزائر وسعيها منها لمواكبة هذه التطورات، ولإدراكها التام أن الأطر القانونية والتنظيمية الحالية لنظام المحاسبة العمومية لم تعد تستجيب لمتطلبات التسيير السليم للمال العام، دفعها لبرمجة مشاريع لإصلاحه، غير أن الإجراءات المتخذة في هذا الإتجاه تسيير ببطء رغم الأهمية البالغة والحساسية لهذا الإصلاح.

ومع ذلك، بينت الجزائر رغبتها في مواصلة العمل نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، من خلال إعلانها في المشروع التمهيدي لسنة 2017، والذي ركز على إعادة دمج كل حسابات الدولة في الموازنة العامة بما فيها حسابات التخصيص الخاص، من أجل تنفيذ الموازنة على المدى المتوسط وفق البرامج والأهداف، إضافة إلى إصدار القانون العضوي الجديد رقم 15-18 المتعلق بقوانين المالية، وهذا حتى يتسنى توفير البيئة المناسبة لمشروع الإصلاح بما يتوافق والمعايير المحاسبية والممارسات الموازنتية والرقابية الدولية للقطاع العام.

ولذلك استهدفت الدراسة معرفة مدى إمكانية بلورة مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق والمعايير الدولية لتحسين أداء الأجهزة الحكومية في الجزائر، ومن أجل ذلك، تم التركيز على دراسة مدى استجابة مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر للمعايير الدولية، وإقتراح نموذج للإصلاح يقوم على المعايير المحاسبية والممارسات الموازنتية والرقابية الدولية في القطاع العام ويعمل على تحسين أداء الأجهزة الحكومية.

## 1- نتائج الدراسة:

بناء على الدراسة النظرية والتحليلية لهذا الموضوع، تم التوصل إلى النتائج الآتية:

- يعد تطوير وتحديث نظام المحاسبة العمومية الأداة التي تقيس درجة كفاءة وفعالية تسيير الموارد المالية للدولة، وبالتالي الاهتمام الكبير من قبل الدول والمنظمات والهيئات الدولية على تطويره، يساهم في توفير المعلومات المالية التي تسمح بإعطاء أكثر شفافية ودرجة كبيرة من الفعالية والكفاءة في تسيير الموارد المالية بأكثر عقلانية للمعاملات المالية للدولة؛
- يعتبر تحديث نظام المحاسبة العمومية أداة مهمة لتقييم الأداء باعتبار أن أغلب الدول تتجه نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق التي تساعد على زيادة الشفافية والمساءلة، كما توفر معلومات شاملة ومفيدة في تقييم أداء الهيئة محل الرقابة، مما يساعد على اعتماد محاسبة المسؤولية ومحاسبة التكاليف كأدوات مهمة لتقييم الأداء.

- يعد تطوير نظام المحاسبة العمومية أحد الآليات المهمة التي تساعد في التوجه نحو تطبيق المعايير الدولية للقطاع العام، وتساهم في تحقيق أهداف المعايير التي أنشأت من أجلها والمتمثلة في عرض وتوفير المعلومات بكل شفافية وإفصاح تام لتلبية احتياجات مستخدمي المعلومات المالية حول نوعية تسيير المال العام؛
- تعد القوائم المالية التي ينتجها نظام المحاسبة العمومية، الأداة التي تقيس درجة كفاءة وفعالية تسيير الموارد المالية للدولة، وبالتالي فتحسين محتوى هذه القوائم المالية يساهم في توفير المعلومات المالية التي تسمح بإعطاء أكثر شفافية ودرجة كبيرة من الفعالية والكفاءة في تسيير الموارد المالية بأكثر رشاد وعقلانية للمعاملات المالية للدولة؛
- يتحدد إطار نظام المحاسبة العمومية وفق ثلاثة أبعاد محاسبية، وقانونية وإدارية، وقد تطورت أهدافه بتطور أهداف ودور الدولة، فانقل من نظام للرقابة على صرف وتحصيل المال العام إلى نظام يبحث عن أنجع السبل لتخصيص الموارد العامة وترشيد أطر تسييره من أجل رفع كفاءة وفعالية النفقة العمومية في تلبية مختلف احتياجات المجتمع؛
- يتشكل نظام المحاسبة العمومية من ثلاثة محاور أساسية وهي المخطط المحاسبي للدولة ومسار تنفيذ العمليات المالية، والموازنة العامة للدولة، والرقابة على المال العام، لذلك فإن نجاح أي عملية اصلاح لهذا النظام تبقى مرهونة بتطوير المحاور الثلاثة المشكّلة له بشكل متناسق ومتوازي؛
- لم تعد النصوص القانونية المؤطرة لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر تستجيب لمتطلبات التسيير السليم للأموال والموارد العامة، وهذا نظرا لقدم هذه النصوص الموروثة عن الاستعمار وللتطورات المتسارعة والمتلاحقة التي تشهدها بيئة الأعمال، وقد تم تسجيل وجود العديد من النصوص التنظيمية في شكل قرارات وتعليمات تتميز بالتضارب فيما بينها، وأحيانا تتناقض حتى مع القوانين الأساسية؛
- ضعف التنسيق بين أجهزة الرقابة الإدارية والقضائية والسياسية الممارسة على المال العام، إضافة إلى التركيز على رقابة قانونية الصرف على حساب رقابة نوعية التسيير ورقابة الأداء، كما تفتقر للأدوات والتقنيات الحديثة التي تتوافق مع الممارسات والمعايير الرقابية المعمول بها دوليا؛
- يشوب الأسلوب المعتمد في إعداد الموازنة العامة بالجزائر وفق موازنة البنود، عدة اختلالات تمثلت أبرز مظاهرها في ضعف مساهمة الموارد العادية في تغطية النفقات العمومية، ضعف التقدير والتنبؤ بالنفقات والإيرادات العمومية للموازنة وهذا ما أكدته الإنحرافات الكبيرة بين المقدر والمنجز فعلا، إضافة إلى ضعف التحكم في التراخيص وتواريخ إقفال الالتزامات ودفع النفقات، وحسب مؤشر الموازنة المفتوحة تحتل الجزائر المراتب الأخيرة في شفافية الموازنة.
- تعتبر ظاهرة تنامي حسابات التخصيص الخاص التي تمثل الجزء الأكبر من حسابات الخزينة الخاصة، جعلت من قوانين المالية في السنوات الأخيرة مثقلة بالإجراءات المتعلقة بها، فأصبحت تفوق الموازنة العامة للدولة من حيث المبالغ المرصودة والمتراكمة فيها؛
- لا يستجيب مشروع إصلاح المخطط المحاسبي للدولة لسنة 1995 لمتطلبات المعايير الدولية، كونه يفتقد مرجعية محاسبية؛ وسرعان ما تم التخلي عنه ليتم إعداد مشروع سنة 2006 ليتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛

- إن التوجه نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر كان ضرورة حتمية فرضته الظروف، وجاء لأهمية المعايير في الإفصاح عن المعلومات المالية، وكذا نتيجة عجز النظام المحاسبي الحالي في تقديم معلومات شفافة، بالإضافة إلى مواكبة التطورات الدولية في مجال تحديث المالية العامة، والتي تفرض على الدول بتقديم معلومات واضحة وشفافة، حتى تحسن هذه الدول من مؤشر شفافيتها على المستوى الدولي في تسيير مواردها المالية، مما جعل الجزائر تعمل على إعادة النظر في العمل المحاسبي والقيام بإصلاحات ترافق تبني هذه المعايير؛
- عصرنة الموازنة العامة في الجزائر شمل إصلاح هيكل الموازنة العامة حسب الأولويات التي ترغب الحكومة تحقيقها في شكل برامج تحدد لها أهداف واضحة، بالإعتماد على التخطيط متوسط المدى، والتسيير المرتكز على النتائج؛
- مشروع الإصلاح وبالرغم من الجوانب الإيجابية التي يتضمنها، إلا أنه ركز كثيرا على المسيرين المسؤولين المكلفين بإعداد وإنجاز البرامج والبرامج الفرعية، في حين لم يول المحاسبين العموميين والمراقبين الإهتمام الذي يليق بدورهم في حلقة تنفيذ النفقات العامة.
- تبني مشروع الإصلاح لموازنة البرامج والأداء والمرتكز على النتائج، يسمح للموازنة العامة أن تكون فعالة لتحقيق الأهداف المرجوة، وأكثر كفاءة لضبط الأداء المالي والإداري، وترشيد الانفاق الحكومي وتفعيل الرقابة على أداء الوحدات الحكومية، وبالتالي يضمن تحسين أداء الأجهزة الحكومية في الجزائر؛
- لا يمكن قياس الأداء بالشكل المطلوب باعتماد نظام رقابة الأداء ما لم يتم اعتماد المحاسبة العمومية على أساس الاستحقاق، محاسبة الموجودات، محاسبة المسؤولية ومحاسبة التكاليف، حيث يوفر تطبيق الموازنة العامة المرتكزة على النتائج مختلف المقومات التي تركز عليها مثل: مؤشرات الأداء، تقارير الأداء التي تتضمن النتائج ... رغم التكاليف الكبيرة التي تتحملها؛
- إن تطبيق الأصول العلمية لمشروع الإصلاح يساهم في تحديد الإطار المحاسبي للدولة ومحاسبة الإعتمادات المتخصصة من أجل الانتقال من المحاسبة على الأساس النقدي إلى المحاسبة على أساس الإستهقاق، في إطار الموازنة البرامج والأداء؛
- إن الاقتصر على الرقابة المالية في مجال الخدمات الحكومية هو اقتصر غير مبرر، حيث ينبغي أن تمتد لتشمل التأكد من ترشيد الإنفاق وتحقيق العائد الأمثل من ورائه، وذلك بتطبيق بعض الاتجاهات والأساليب المحاسبية الحديثة في مجال الرقابة مثل استخدام رقابة الأداء؛
- تعمل رقابة الأداء على تحقيق الكفاءة والفعالية والإقتصاد في النفقة العامة، وذلك بهدف ترشيدها بغية الوصول إلى الإستهخدام الأمثل للموارد المالية المتوفرة، والمحافظة على المال العام والعمل على زيادة فعاليته لبلوغ الأهداف المسطرة.
- القيام برقابة الأداء يتطلب جمع وتبويب ودراسة كافة المعلومات المتعلقة بالنشاط الذي سيتم تقييمه وتحديد أهدافه، التي تنبثق عنها مؤشرات يتم على أساسها إعداد التقرير.

- تُقدم المقاربة المتعلقة بأسلوب رقابة الأداء أفضل الممارسات والآليات التي تضمن تصميم برامج الرقابة على المال العام بشكل يزيد من فعالية النتائج المحققة، ويسهم في تطوير أدوات قياس الأداء، وبالتالي يسمح بتحسين الأداء الأجهزة الحكومية، كما يستجيب لمتطلبات المعايير الرقابية الدولية؛

- إن نجاح مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق والمعايير في الجزائر، يتطلب تكييف كل الظروف المناسبة والتي تسمح بتنفيذ المشروع، وهذا بالإسراع بتكييف الأطر القانونية التي نصت على تنفيذ المشروع، كما يتطلب تهيئة المناخ الملائم وهذا بتنفيذ الإصلاحات التي تسبق تنفيذ المشروع، والمتمثلة في مشروع إصلاح الموازنة العامة للدولة باعتبارها مدخلات للنظام، وتقوية عمل الأجهزة الرقابية التي تشرف على متابعة وتنفيذ المشروع.

## 2- اختبار الفرضيات:

من خلال الدراسة النظرية والتحليلية والإستراتيجية لموضوع البحث والإجابة عن الأسئلة الفرعية، تم اختبار الفرضيات الموضوعية، والتي كانت على الشكل الآتي:

**2-1- الفرضية الأولى:** نصت على أن تحديث نظام المحاسبة العمومية يعتمد على استخدام آليات حديثة في العمل المحاسبي، تساهم في توفير معلومات ملاءمة وشفافة تسمح بالقيام بالمساءلة والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات المناسبة. تبين من خلال الدراسة النظرية، أن الفكر الحديث يتجه لإعطاء الأولوية لتحقيق النتائج ورفع مستوى الأداء في الأجهزة الحكومية، ويعتمد على آليات حديثة تخضع لإعتبارات محاسبية وموازانية مستمدة من المحاسبة في القطاع الخاص، أهمها اعتماد أساس الاستحقاق في قياس وتسجيل العمليات المالية، وهذا لتقييم ممتلكات الدولة وحساب الوضعية المالية لحسابات الدولة، ودمج محاسبة التكاليف ومحاسبة المسؤولية ضمن نظام المحاسبة العمومية، واستخدامها في تقييم الأداء والمساءلة، واعتماد منهج مناسب في إعداد الموازنة العامة، هذه الآليات الحديثة لتطوير وتحديث نظام المحاسبة العمومية، تساهم في تحسين المعلومات التي تنتجها القوائم المالية بهدف تقييم الأداء والمساءلة واتخاذ القرارات، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى، إلا أن هذه الآليات تُسهم أكثر في توفير المناخ اللازم لتطبيق المعايير.

**2-2- الفرضية الثانية:** على اعتبار المحاسبة العمومية أهم النظم المعتمدة في تفعيل المالية العامة يمكنها من المساهمة في تحسين أداء الأجهزة الحكومية بطريقة غير مباشرة. من خلال الدراسة التحليلية تبين أن قياس الأداء مطلب أساسي لتحسين أداء الأجهزة الحكومية، والذي يساعد في التعرف على نقاط ضعف الأداء، بمقارنة ما تم تنفيذه مع ما هو مخطط له في الموازنة العامة للدولة، وتسيير الموازنة المرتكز على النتائج الذي يعتبر أحد أهم المقومات التي اعتمدت لتطوير المحاسبة العمومية، يسعى إلى تحقيق الاتساق بين الأهداف والإجراءات من طرف الجهات الفاعلة مع الأهداف الاستراتيجية، ويتضمن عدة أدوات لقياس الأداء من بينها، التخطيط الإستراتيجي، وبطاقة التقييم المتوازن. ويعتبر التوجه نحو الرقابة الشاملة المتضمنة للرقابة الداخلية المعاصرة ولأسلوب رقابة الأداء من الآليات الأساسية والحديثة لقيام نظام قياس الأداء في الأجهزة الحكومية، إضافة إلى الإتجاهات الحديثة التي عرفها نظام المحاسبة العمومية كان له الأثر الإيجابي على تحسين أداء الأجهزة الحكومية، وذلك من خلال تبني المعايير و اعتماد

أساس الإستحقاق ، ساهم في جودة الإبلاغ المالي الحكومي والذي بدوره ساهم في تطوير قياس الأداء، واستخدام كل من محاسبة التكاليف ومحاسبة المسؤولية ضمن المحاسبة العمومية التي تعتبر في مجملها أدوات أساسية لقياس الأداء، الذي يضمن وبطريقة غير مباشرة تحسين أداء الأجهزة الحكومية، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.

**2-3- الفرضية الثالثة:** تنص على أن عدم استجابة ومرونة الأطر القانونية والتنظيمية لنظام المحاسبة العمومية للتغيرات المستمرة في بيئة القطاع العام بالجزائر، أفرز عديد الإنحرافات والتجاوزات في واقع الممارسات المحاسبية والموازناتية. بينت الدراسة ومن خلال تحليل واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، أنه يعاني عديد النقائص ما جعل النصوص القانونية المؤطرة له لم تعد تتماشى مع متطلبات التسيير الفعال للمال العام، وأظهر وجود فجوات وانحرافات بين مضامين وأحكام القوانين المعمول بها وواقع الممارسات المحاسبية والموازناتية والرقابية في الميدان، كما يفتقر بشكل ملحوظ للآليات التي تسمح برقابة فعالية النفقة ومستوى أدائها وتحقيقها للأهداف، ونجد أن هذه التجاوزات مرّدها ضعف التنسيق بين مختلف الأجهزة والسلطات المكلفة بالرقابة وعدم التزامها بآليات ومعايير الممارسة الدولية للرقابة. كما أدى غياب المساءلة وافتقار هذه النصوص للمرونة اللازمة والأطر المناسبة التي تضمن ربط تنفيذ النفقات بتحقيق الأهداف والبرامج المسطرة إلى ضعف التقديرات والتراخيص الموازناتية هذا من جانب، ومن جانب آخر، التوجهات المفرطة نحو استخدام حسابات التخصيص الخاص، يؤكد عجز الأطر التقليدية للموازنة عن توفير المرونة اللازمة لتنفيذ البرامج الحكومية، وبالتالي هذه التجاوزات التي عرفها واقع الممارسة في الجزائر يتميز بعدم المرونة والاستجابة للتغيرات والتطورات الحاصلة في بيئة المالية العامة بالجزائر، وبهذا تم إثبات صحة الفرضية الثالثة.

**2-3- الفرضية الرابعة:** نصّت الفرضية على أنه تم برمجة مشاريع الإصلاح على ضوء المعايير بشكل جزئي، بما يناسب الاعتماد المبدئي للمعايير، واستخدام أدوات وتقنيات مستمدة من المحاسبة في القطاع الخاص، وإيراعي في ذلك خصوصية القطاع العام بالجزائر. عملت الجزائر على إصلاح نظام المحاسبة العمومية من خلال تصميم مشروع إصلاح المخطط المحاسبي للدولة لسنة 1995 والمستمد من المحاسبة المالية للقطاع الخاص، والذي يقوم على أساس الاستحقاق في تسجيل العمليات، إلا أنه لم يصل إلى تبني محاسبة الاستحقاق وفق المعايير الدولية وافتقاره لمرجعية محاسبية فسرعان ما تم التخلي عنه، ليتم إعداد مشروع الإصلاح لسنة 2006 لتطوير وعصرنة نظام الموازنة العامة، والذي جاء ليتوافق والمعايير الدولية، وهنا برزت ضرورة تبني المعايير كمنعرج نحو مواكبة التطورات الدولية للممارسة المحاسبية والمالية في القطاع العام، وبهذا قامت الجزائر بعدد الإجراءات التي مست مختلف جوانب النظام، وركزت في ذلك على تهيئة المناخ والبيئة الملائمة لتطبيق المعايير، من خلال إعداد دليل حول كيفية تطبيقها، ودليل يوضح الجانب التقني والتصوري الجديد لتسجيل العمليات للانتقال من حسابات النظام القديم نحو الجديد، والجزائر بتبنيها لبعض المعايير وأغلبها تساعد في إعداد القوائم المالية، كان كخطوة أولى ليتم بعدها التمهيد للتبني الصريح والجددي للمعايير مستقبلا، وهذا بالاعتماد على كل من محاسبة التكاليف ومحاسبة الموجودات ومحاسبة المسؤولية وتكييفها مع

خصوصية بيئة القطاع العام بالجزائر، وهذا ما أكده القانون العضوي الجديد 15-18 المتعلقة بقوانين المالية، وبهذا تم إثبات صحة الفرضية الرابعة.

**2-5- الفرضية الخامسة:** تنص على أن اعتماد أسلوب موازنة البرامج والأداء والتوجه نحو تفعيل الرقابة على الأداء ضمن مشروع الإصلاح بما يتوافق مع معايير IPSAS ، يسمح بتوفير المزيد من الضمانات لتحسين أداء الأجهزة الحكومية في الجزائر. وفي الجزائر وحسب منظمة الشراكة للموازنات والمتعلق بمؤشر الموازنة في آخر تقرير لها لسنة 2017 تؤكد ضعف مستوى الرقابة على المال العام، هذا الوضع يستدعي دون شك أن يتضمن مشروع الإصلاح رؤية واضحة لتطوير آليات وإجراءات الرقابة على المال العام، خصوصا أن محور الرقابة يعد أحد أهم الركائز التي يقوم عليها النظام، لذا تم طرح مقارنة حديثة لتفعيل وتعزيز دور مشروع الإصلاح في تحسين الأداء، وذلك من خلال مدخل رقابة الأداء. إضافة للتوجه نحو اعتماد أسلوب موازنة البرامج والأداء الذي يسمح بوضع الآليات المناسبة للربط بين تنفيذ النفقات وتحقيق الأهداف والبرامج المسطرة، وتحديد المسؤوليات وتقييم الأداء ويسهل عملية المساءلة، هذه الرؤية تسمح بتعزيز دور مشروع الإصلاح بما يتوافق والمعايير لتحسين أداء الأجهزة الحكومية بالجزائر، وعلى هذا الأساس يمكن القول أنه قد تم التأكد من صحة الفرضية الأخيرة، مع ضرورة الإشارة إلى أن غياب الإرادة السياسية الجادة في تطبيق المشروع تُحد من فعاليته، لذا دعمنا المقاربة باقتراحات تضمنت الشروط الواجب توافرها لإنجاحه.

### 3- الاقتراحات: بناءً على النتائج المتوصل إليها يمكن تقديم الاقتراحات الآتية:

- العمل بجدية على تطبيق الآليات الحديثة في العمل المحاسبي داخل الأجهزة الحكومية، حتى يمكن تقييم الوضعية المالية للدولة من أجل المساءلة وتقييم الأداء.
- يجب أن يكون هناك دعم سياسي من طرف الأطراف السياسية الفاعلة، والمشاركة في متابعة وتنفيذ المشروع، حتى يتم نجاحه ليخدم أغراض الرقابة على الأداء في الوحدات الحكومية.
- يتطلب تطبيق هذا النظام الذي جاء ليلتلاءم والمعايير الدولية القيام بتفعيل الجرد العام لممتلكات الدولة على المستوى الوطني حتى يمكن التقييد المحاسبي لهذه الممتلكات في حسابات الدولة التي تنص عليها المعايير؛
- وضع استراتيجية واضحة لحوكمة القطاع العام للحد من الفساد الإداري والمالي واللاشفافية في المالية العامة؛
- ضرورة الاهتمام بمخرجات نظام المحاسبة العمومية لتحقيق درجة عالية من الإفصاح والجودة في التقارير المالية.
- العمل على إيجاد دعم دولي من طرف الهيئات الدولية للتوجه نحو تبني المعايير نظرا لما لها أهمية في مساعدة متخذي القرار في تحقيق الأهداف التي تحقق الإبلاغ المالي الحكومي؛
- العمل على تسهيل تطبيق المعايير، وهذا من خلال وضع إطار مرجعي ودليل يسترشد به، حتى ينظم كيفية سير العمل المحاسبي داخل الوحدات الحكومية ويضمن الإستجابة للمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛
- العمل على تطوير البرامج التكوينية التي تتماشى مع المعايير، وتوسيع هذه البرامج حتى يستفيد منها جميع المساهمون في تحسين مخرجات القوائم المالية؛

- نجاح تحقيق المعايير لأهدافها المتمثلة في الشفافية المعلومات التي ينتجها نظام المحاسبة العمومية، يتوقف على كيفية استثمار الدولة لهذه المعايير من خلال توفير المناخ الملائم لعملها وفق صياغة خطط تنفيذية لنجاح هذه الإصلاحات.
- إعداد الوثائق وتقارير المالية المشار إليها في تقرير مسح الموازنة المفتوحة لسنة 2015 و 2017 الصادر عن منظمة الشراكة الدولية للموازنات خلال مختلف مراحل الموازنة وبالتالي تعزز شفافية البيانات المالية .
- الإستعانة بمحاسبة التكاليف ومحاسبة المسؤولية كأنظمة داعمة للرفع من كفاءة وفعالية قياس تكاليف وحدات الأداء المتعلقة بالنشاطات المشكلة للبرامج والبرامج الفرعية التي تم تسطيرها و إنجازها وتقييم الأداء المالي على مستوى مراكز المسؤولية في الوحدات الحكومية، من أجل تحقيق الرقابة على الأداء.
- توفير شفافية أكثر في كل ما يتعلق بإجراءات تخطيط الموازنة العامة، وعمليات إعدادها وتنفيذها والرقابة عليها.
- ضرورة إنشاء مراكز لتدقيق البرامج المقدمة قبل أن تقدم للمصادقة عليها من طرف السلطة التشريعية؛
- وضع قانون أساسي للمحاسبين العموميين، يحدد المسؤوليات الموضوعة على عاتقهم من جهة ويضمن لهم حقوقهم من جهة أخرى.
- مواصلة عملية تطهير حسابات التخصيص الخاصة لاسيما تلك التي لم تعرف أرصدها أي حركة منذ سنوات.
- تفويض الصلاحيات اللازمة للآمرين بالصرف والمسؤولين بشكل عام عن تنفيذ البرامج والبرامج الفرعية المدرجة في ميزانيات الوحدات الحكومية، بشكل يناسب حجم المسؤوليات الملقاة على عاتقهم، مما يسمح لاحقا بتوفير المبررات الموضوعية لمساءلتهم عن نتائج الأداء ومستوى تحقيق النتائج والأهداف المسطرة؛
- تعزيز استقلالية مجلس المحاسبة الهيئة العليا للرقابة على المال العام، وتوسيع صلاحياته من خلال منحه سلطة المصادقة على مدى شرعية وصدق حسابات الموازنة العامة للدولة، والعمل على تحديث أساليبه الرقابية بما يستجيب للممارسات والمعايير الرقابية الدولية؛

#### 4-آفاق الدراسة:

- بعد دراسة هذا الموضوع تتبين إمكانية المواصلة فيه من خلال التطرق للمواضيع الآتية:
- تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وأثرها على رقابة المال العام في الجزائر؛
- أهمية إصلاح نظام المحاسبة العمومية في تفعيل النظام الرقابي على الموازنة العامة للدولة بالجزائر؛
- تطوير القياس والإفصاح في الأجهزة الحكومية لتحقيق فعالية الرقابة على الأداء بالقطاع العام الجزائري - دراسة تحليلية مقارنة مع بعض الدول المتقدمة؛
- إطار مقترح لتطوير أساليب الرقابة المحاسبية الحكومية لتحسين أداء الأجهزة الحكومية - حالة الجزائر؛
- دراسة مقارنة بين معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS ومعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS؛
- مدى أهمية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الحكومي في تطوير المحاسبة العمومية بالجزائر.

### I- المراجع باللغة العربية:

#### I-1- الكتب:

- 1- أ.بريمكاند، ترجمة حسن عبد الرحمن باحص ، المحاسبة الحكومية الفعالة، مركز البحوث والدراسات الإدارية لمعهد الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1999 .
- 2- إبراهيم السيد المليجي، المحاسبة في الوحدات الحكومية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، الإسكندرية 2002.
- 3- إبراهيم عبد القدوس مفضل، المحاسبة الحكومية، ط 01، مركز جامعة العلوم والتكنولوجيا للكتاب الجامعي، صنعاء، 2013.
- 4- أحمد جابر حسنين علي، الإحباط الإداري - الأسباب والعلاج، ط 01، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، 2013.
- 5- أسامة رشيد، سلمان زنكة، النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية ومجالات تطويره، ط 1 ، عمان ، الأردن، 2008.
- 6- اسماعيل حسين أحمر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، ط 1، دار المسيرة، عمان، 2003.
- 7- إسماعيل خليل إسماعيل، نائل حسن عدس، المحاسبة الحكومية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان ، الأردن، 2010.
- 8- أفندي عطية حسين، الإدارة العامة إطار نظري - مداخل للتطوير وقضايا مهمة في الممارسة، جامعة القاهرة، مصر، 2002.
- 9- بساعد علي، دروس المالية العمومية، المعهد الوطني للمالية، القليعة، الجزائر، 1992.
- 10- بشير عبد العظيم البناء، الأسس العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية -دراسة نظرية وتطبيقية -، دار اليازوري، عمان، الأردن، 2012.
- 11- بلال خلف السكارنة، الفساد الإداري، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة 1، عمان ، الأردن ، 2011.
- 12- تادانوري إينوماتا، التخطيط الاستراتيجي في منظمة المم المتحدة، وحدة التفتيش المشتركة، جنيف، 2012.
- 13- حنا رزوقي الصائغ، محاسبة وإدارة الأموال العامة (المحاسبة الحكومية) - دراسة تفصيلية في عناصر ومقومات النظام المحاسبي الحكومي ومتطلبات ووسائل تطويره في ضوء الدراسات العربية والدولية، دار الهناء، طرابلس، ليبيا، 1998.
- 14- خالد جمال الجعرات، مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015، مطبوعة جامعية ، مطبعة جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2014.
- 15- ديوان المحاسبة ، دليل الرقابة على الأداء، الأردن، بدون سنة نشر.
- 16- رأفت سلامة محمود، المحاسبة الحكومية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2011 .
- 17- سناء علي صادق، دور تدقيق الأداء في رفع كفاءة وفعالية الخدمات العامة، ديوان المحاسبة، دولة الكويت، مارس

- 2001.
- 18- سيد أحمد عبد العاطي، سعيد على سليمان، محمود سليمان غربية، عبد الحميد عبد المنعم، عارف محمود عيسى، المدخل في المحاسبة الحكومية والقومية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2017/2016.
- 19- صلاح بسيوني عيد، عبد المنعم فليح، سعيد يحيى ضو، محاسبة التكاليف، ط1، جامعة القاهرة، مصر، 2017/2016.
- 20- طاهر محسن منصور الغالي، وائل صبحي إدريس، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، سلسلة إدارة الأداء الاستراتيجي، ج1، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- 21- عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1992.
- 22- عبد الحميد مرغيت، أساسيات المحاسبة العمومية، جيجل، الجزائر، ديسمبر 2015.
- 23- عبد الله عبد السلام أحمد، أمال محمد كمال إبراهيم، أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات، جامعة القاهرة، 2006.
- 24- عقلة محمد يوسف المبيضين، النظام المحاسبي الحكومي وإدارته، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 1999.
- 25- غسان برهان الدين قلعواوي، رقابة الأداء، ط01، دار كنعان للدراسات والنشر، دمشق، سوريا، 1998.
- 26- قاسم إبراهيم الحسيني، المحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 1999.
- 27- قطب إبراهيم محمد، الموازنة العامة للدولة، الهيئة العامة للكتاب، القاهرة، 1978.
- 28- مجيد الكرخي، التخطيط الاستراتيجي المبني على النتائج، مطبعة الريان، قطر، 2014.
- 29- محمد أحمد حجازي، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة، الطبعة 4، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998.
- 30- محمد الفاتح محمود بشير المغربي، إدارة الموازنة بين النظرية والتطبيق، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014.
- 31- محمد الهور، أساسيات في المحاسبة الحكومية، دار وائل للنشر، مصر، 1998.
- 32- محمد خالد المهاني، الإتجاهات الحديثة للموازنة العامة للدولة تجارب عربية مقارنة، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، 2012.
- 33- محمد خالد المهاني، المحاسبة الحكومية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2009.
- 34- محمد خالد المهاني، خالد شحادة الخطيب، المحاسبة الحكومية، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
- 35- محمد صغير، دروس في المالية العمومية والمحاسبة العمومية، دار المحمدية، الجزائر، 2001.
- 36- محمد عباس بدوى، عبد الوهاب نصر، المحاسبة الحكومية والقومية - بين النظرية والتطبيق-، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، مصر، 2003.

- 37- محمد عباس بدوي، عبد الوهاب نصر، المحاسبة الحكومية والقومية بين النظرية والتطبيق، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2008.
- 38- محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2003.
- 39- مخيمر، عبد العزيز جميل وعبد المحسن جوذة وناجي محمد فوزي خشية، وعبد القادر محمد عبد القادر، وسعد مطاوع عبد الحميد، قياس الأداء المؤسسي للأجهزة الحكومية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2000.
- 40- مرعي عبد المحي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1993.
- 41- نواف محمد عباس الرماحي، المحاسبة الحكومية، دار صفاء، عمان، الأردن، 2009.
- 42- يحيى دنيدي، المالية العمومية، ط2، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، القبة، الجزائر، 2014.
- 43- يونس عليان الشوبكي، أحمد محمد أبو شمالة، المحاسبة الحكومية، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012.
- I-2- الأطروحات:**
- 1- إبراهيم عبد القدوس أحمد مفضل، المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وأهميتها لنظام المعلومات الحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2008.
- 2- الأسود الصادق، مساهمة المحاسبة العمومية في ترشيد النفقات العامة - حالة الجزائر-، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010/2011.
- 3- بناصر جبارة، الرقابة المالية وأهميتها الاقتصادية في ظل عصرنة النظام المالي العمومي -دراسة حالة الجزائر-، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، جامعة يحيى فارس بالمدينة، 2016/2017.
- 4- بوجطو حكيم، عصرنة نظام الموازنة العامة وأهميتها في ترشيد النفقات العامة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2014.
- 5- الجوزي فتيحة، الإستفادة من الاتجاهات العالمية في مجال الميزانية العامة للدولة في إصلاح النظام الموازني بالجزائر، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2013/2014.
- 6- حنيش أحمد، دور الرقابة على الموازنة العامة في ترشيد الإنفاق العمومي -دراسة حالة الجزائر (2000-2014)، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2016.
- 7- شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة -بومرداس، الجزائر، 2013/2014.
- 8- مغني نادية، دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2016/2017.
- 9- يوسف السعيد أحمد، نظام المحاسبة العمومية ومدى ملائمتها لمعايير المحاسبة العمومية الدولية IPSAS، أطروحة

دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة البلدية 2، الجزائر، 2016.

### I-3- المذكرات:

1- علي حسن إبراهيم الجديبة، قياس إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في الأجهزة الحكومية الفلسطينية -دراسة ميدانية-، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2007.

2- محمود عبد الله محمود وشاح، الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني - دراسة ميدانية -، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008.

### I-4- المقالات:

ابراهيم علي محمد الملحم، التخطيط الإستراتيجي في القطاع العام أوجه الإستفادة منه في الأجهزة الأمنية، مجلة العربية للدراسة الأمنية والتدريب، المجلد 12، العدد 23، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، مملكة العربية السعودية، ماي 1997.

أحمد يحيى عبد الله، محمد حويش علاوي الشحيري، الإبلاغ المالي الحكومي في العراق الواقع والمعوقات -دراسة ميدانية لآراء عينة من المحاسبين الحكوميين والمدققين في ديوان الرقابة المالية، مجلة تنمية الرافدين، العدد 102، المجلد 33، كلية الاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، 2011.

الداوي الشيخ، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مجلة الباحث، العدد 07، جامعة ورقلة، الجزائر، 2009.

أمال حاج جاب الله، ضريفي نادية، اصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي IPSAS، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، العدد 07، جامعة عمار ثلجي، الأغواط، الجزائر، جانفي 2018.

إيمان أحمد الهنييني، محمد زيادات، استخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن في تقييم أداء الجامعات -دراسة ميدانية على الجامعات الأردنية الرسمية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 12، جامعة المسيلة، الجزائر، 2014.

براضية حكيم، اعتماد المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام لدعم الشفافية، المسائلة والرقابة على المال العام، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 10، الجزائر، 2016.

بهاء حسين محمد، حسين سعود سالم، دور النظام المحاسبي الحكومي في إعداد تقارير الأداء للوحدات الحكومية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 104، المجلد 24، جامعة بغداد، العراق، 2018.

حسين خشارمه، أحمد العمري، قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الأردنية -دراسة ميدانية، أبحاث اليرموك -سلسلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة اليرموك، 2004.

- حمدان محمد حياصات، صبري ماهر مشتهد، أثر أساس استحقاق المعدل في تطبيق محاسبة المسؤولية في الدوائر الحكومية - دليل من الأردن -، دورية الإدارة العامة، المجلد 50، العدد الثاني، الأردن، 2010.
- زهرة حسن عليوي العامري، محمد عادل محمد الخزرجي، استخدام محاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي - دراسة تطبيقية في كلية العلوم/جامعة المستنصرية -، مجلة كلية التراث الجامعة العدد 20، العراق، 2016.
- زهير خضر ياسين، أهمية نظام محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح، مجلة كلية التراث الجامعة، العدد 12، العراق، 2012.
- سر الختم حمدان صديق عمر، كمال أحمد يوسف، دور نظام المحاسبة المسؤولية في تقويم جودة أداء الوحدات الحكومية، مجلة الدراسات العليا، العدد 12، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، 2015، ص: 9.
- سرحان زياد حوري، أحمد محمد العمري، مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الأردنية - دراسة ميدانية -، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 9، العدد 2، الأردن، 2013.
- سعود جايده مشكور، حيدر عباس عيد، حيدر لايد متعب، استخدام موازنة البرامج والأداء أداة للتخطيط والرقابة في الوحدات الحكومية، بحث تطبيقي في جامعة المثنى -العراق، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 8، العدد 3، جامعة المثنى، العراق، 2018.
- صالح ميلود خللاط، عبد الحفيظ فرح ميرة، مدى إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الأنتوساي رقم 3100، من وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، العدد 03، الجامعة الأسمرية الإسلامية، 2014.
- عاطف محمود هليل، قياس الأداء الحكومي من منظور الأداء المتوازن، مجلة عالم المحاسبة الصادرة عن جمعية المحاسبين القانونيين القطرية، العدد الثاني، دار الشرق، قطر، أكتوبر 2010.
- عباس حميد يحيى التميمي، نهاد حسين أحمد على، العرض في القوائم المالية على وفق IPSAS وتأثيره على جودة الإبلاغ المالي وتقييم الأداء في الوحدات الحكومية العراقية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 25، العدد 110، 2019.
- عبد الحكيم مصطفى جودة، مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الفنادق الأردنية - دراسة ميدانية -، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، المجلد 09، العدد 02، عمان، الأردن، 2009.
- فؤاد سليمان الفسفوس، رائد جميل حبر، تقييم آليات تطبيق موازنة البرامج والأداء في الأردن - دراسة تطبيقية على وزارة التعليم العالي والبحث العلمي في الأردن، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد 05، العدد 01، جامعة أم البواقي، الجزائر، جوان 2018.
- لعلايية مالك، زرقين عبود، متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يتوافق معايير محاسبة القطاع العام الدولية IPSAS، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، الجزائر، العدد 15، الجزائر، 2016.

محمد خالد المهاني، الأساليب الحديثة في الإدارة المالية الحديثة، مجلة إدارة المال العام -التخصيص والاستخدام ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2010.

مغني نادية، مليكة حفيظ شبايكي، موازنة البرامج والأداء كمدخل لترشيد النفقات العامة في الجزائر، مجلة الإدارة والتنمية المحلية والدراسات ، العدد 09، الجزائر ، 2016.

### I-5- الملتقيات والمؤتمرات:

- 1- إسماعيل حسين، موازنة البرامج والأداء- المفهوم، الفلسفة والأداء، ملتقى موازنة البرامج والأداء في الجامعات العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، دمشق، 2004.
- 2- المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، اللقاء التدريبي حول : دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في مجال تطوير مؤشرات أداء الأجهزة الحكومية، الجلسة 02، التعريف بمؤشرات أداء الأجهزة الحكومية وأهميتها استخدامها، الجهاز المركزي للمحاسبات، القاهرة، 2012.
- 3- المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، اللقاء التدريبي حول رقابة الأداء على إنتاج وتوزيع الطاقة الكهربائية- الجلسة الثانية- الإطار العام لرقابة الأداء، جمهورية مصر العربية، 2015.
- 4- أوسرير منور، سعيد منصور فؤاد، التطوير التنظيمي وإدارة التغيير في المنظمات الحكومية: المتطلبات والمعوقات، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، 08 و 09 مارس 2005.
- 5- توفيق محمد عبد المحسن، قياس جودة الخدمات، المؤتمر الدولي -الاتجاهات الحديثة في إدارة الأعمال، القاهرة، يومي 8-9 فيفري 2004.
- 6- خالد جمال الجعارات، تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام، مداخلة في الملتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية IAS-IFRS-IPSAS في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات -اتجاهات النظام المحاسبي " المالي والعمومي " على ضوء التجارب الدولية -جامعة ورقلة، يومي: 24 و 25 نوفمبر 2014.
- 7- خضير خبيطي، يونس مونه، نظام المحاسبة العمومية الجزائري بين الواقع ومتطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، ملتقى دولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات -إتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي: 24-25/11/2014.
- 8- رزيق كمال، نماذج عربية لتحقيق التميز في الأداء الحكومي، المؤتمر الدولي للتنمية الإدارية - نحو أداء متميز للقطاع الحكومي-، معهد الإدارة العامة، الرياض، المملكة السعودية العربية، 1-4 نوفمبر 2009.
- 9- سني إسماعيل، دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في تعزيز وخدمة الحوكمة الرشيدة، مجلة الرقابة المالية، المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، جوان 2018.

- 10- عبد الرحمن بن عبد الله الشقاوي، نحو أداء أفضل في القطاع الحكومي في المملكة العربية السعودية، ندوة الرؤية المستقبلية للاقتصاد السعودي حتى عام 1440 هـ، محور الشراكة بين القطاعين العام والخاص، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2002.
- 11- لغرسة عبد اللطيف، رضا جاوحدوا، إشكالية تحسين أداء ورفع تنافسية الحكومة بين معوقات الحاضر وفرص المستقبل، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 08 و09 مارس 2005.
- 12- مشبب بن عايش القحطاني، قياس وإدارة الأداء في القطاع الحكومي في المملكة العربية السعودية، المؤتمر الثاني لمعاهد الإدارة العامة والتنموية الإدارية في دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، 2011.
- 13- مولاي لخضر عبد الرزاق، حوتية عمر، الإنجازات الحديثة لتحقيق الأداء المتميز في المنظمات الحكومية، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، 08 و09 مارس 2005.
- 14- يوسف بومدين، بطاقة الأداء المتوازن مقارنة فكرية ومنهجية حديثة في مجال التغيير التنظيمي وإطار مؤسسي داعم للإبداع الدائم في منظمات الأعمال الحديثة، الملتقى الدولي حول " الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، دراسة وتحليل تجارب وطنية ودولية"، جامعة سعد دحلب -البليدة، 18-19 ماي 2011.
- I-6- النصوص التشريعية والتنظيمية:**
- 1- الأمر 65-320 المؤرخ 31 ديسمبر 1965، المتضمن قانون المالية لسنة 1966، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 04.
- 2- الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995، والمتعلق بمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 39، الصادرة 1995.
- 3- القانون 82-14 المؤرخ 30 ديسمبر 1982، المتضمن قانون المالية لسنة 1983، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 57.
- 4- القانون 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984، المتضمن القوانين المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 28 الصادرة بتاريخ 10 جويلية 1984.
- 5- القانون 93-01 المؤرخ 19 جانفي 1993، المتضمن قانون المالية لسنة 1993، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 04.
- 6- القانون 99-11 المؤرخ 23 ديسمبر 1999، المتضمن قانون المالية لسنة 2000، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 04.
- 7- القانون رقم 18-15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018، القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية، المادة 28، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 53.

## قائمة المراجع

8- القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990، يتضمن المحاسبة العمومية ، المادة رقم 01، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 35، الصادرة في 15 أوت 1990.

9- المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 أكتوبر 1992، والمتعلق بالمراقبة السابقة للنفقات التي يلتزم بها.

### I-7- تقارير ووثائق أخرى:

1- لجنة المعايير المهنية والرقابية، ورقة حول المعيار 3000 - معايير الرقابة على الأداء- ، مجلة الرقابة المالية ، المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، العدد 73، تونس، ديسمبر 2018.

### II- المراجع باللغة الفرنسية:

#### II-1- الكتب:

- 1- Alain Boutat, Jean Marc Capraro, Comptabilité Analytique de Gestin, Presses polytechnique et universitaire romandes, Lausanne, 2008.
- 2- Ali Bissaad, Droit de la Comptabilité Publique, éditions Houma, Algérie, 2004.
- 3- Denys Lmarzelle, Management Public en Europe, Sans publication Janvier 2008.
- 4- François Deruel, Jacques Buisson, Finances Publics Budgets et pouvoir Financier, 13 édition, Dalloz, Paris, France, 2001.
- 5- Harakat .M , Le droit du control supérieur des finances publiques au maroc, édition babel, rabat, 1992
- 6- J.C.Martinet et P. Dimalta, Droit budgétaire, LITC, Paris, 1999.
- 7- Jean -françois des robert, Les Normes IPSAS et le Secteur Public, dunod, paris, 2008.
- 8- Jean Mathis, Gestion et finances publiques en afrique francophone, Sixieme partie: La Gestion par performance, Université Paris- Dauphine, Version 2012.
- 9- Secrétariat du Conseil du trésor Québec, Guide sur la gestion axée sur les résultats, Bibliothèque et Archives nationales du Québec, Bibliothèque et Archives Canada, 2014
- 10- Vincent Plauchet, Mesure et amélioration des performances industrielles, Tome02, UPMF, France, 2006

#### II-2- المقالات:

- 1- Jens Kromann Kristensen, walter S.Grozyk et Bernd Buhler, L'élaboration et la gestion des budgets centrées sur les résultats, Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire, volume1, n° :04, 2002.

#### II-3- الملتقيات:

- 1- Pierre Demangel, Le suivi de la performance: Aspects de la mise en œuvre du budget par objefs , Séminaire Organisé par le ministère des finances avec l'appui de la banque mondiale et de la GTZ, tunis, Nouvelle approche budgétaire basée sur les résultats: Développement du budget par objectifs, Tunisia, 26-27 Juin 2006.

- 1- Zemouri mohamed, Projet de modernisation des systémes Budgétaires algérie (MSB), Tunis organisé par le ministère des finances avec l'appui de la banque mondiale et de la GTZ, Nouvelle approche budgétaire basée sur les : Développement du budget par objectifs, 26-27 Juin 2006.

II-4-القوانين:

- 1- loi de règlement 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016.
- 2- Ministère des Finances, Direction Générale de la Comptabilité, Instruction Générale N°16 du 12/10/1968 sur la Comptabilité du Trésor. Algérie.
- 3- Ministère de finance Algérienne, direction générale de la comptabilité Textes relatifs a la comptabilité publique, instruction n°078 du 17 aout 1991, Algérie.

II-5-تقارير ووثائق مختلفة:

- 1- Conseil national de la comptabilité «ministère des finances «avant projet de recueil des norms comptables de l'état «Alger « Juillet 2014.
- 2- Cour des comptes, La comptabilité générale de l'État dix ans après : une nouvelle étape à engager, rapport publique thématique, Paris, février 2016.
- 3- Cour des comptes, Rapport d'appréciation de la cour des comptes sur l'avant-projet de loi portant règlement budgétaire de l'exercice 2013, 2016.
- 4- Cour des comptes, Rapport d'appréciation de la cour des comptes sur l'avant-projet de loi portant règlement budgétaire de l'exercice 2016, 2019.
- 5- CRC Sogema, Rapport sur les option de budgétisation, -projet de modernisation des systémes budgétaires (MSB) Algérie, sous-composante 1.1- budgétisation pluriannuelle, Ministère des finances, Alger, 2005.
- 6- Gérald Collange, Pierre Demangel, Robert Poinard, Giude méthodologique du suivi de la performance, banque international pour la reconstruction et le développement région Moyen-Orient Afrique du nord, Département économique et social, royaume du Maroc (programme de reforme de l'administration publique), Novembre 2006.
- 7- Ghanem Mohamed, Loi de règlement budjétaires méthologie, contenu et perspectives, direction générale de comptabilité, algérie, décembre 2011.
- 8- GIP-ADETEF , Plan comptable de l'Etat : Recueil du Plan Comptable «Janvier 2008.
- 9- Mare raffinot et Boris samuel, Les cadres de dépenses à moyen terme, Instrument utile pour les pays à faible revenu ? STATECO N :100,2006.
- 10- Ministère de finance , Organisation, mission de services comtables et reformes et reformes initées, conférence de presse, algérie, 04 février 2013.
- 11- Ministère de finance , Plan de projet, direction général de comtabilité, algérie, 24 mai 2005.
- 12- Ministère de finance , projet de la loi organique relatif aux la lois de finance, Algerie, avril 2008.

- 13- Ministère de finance, Etude du nouveau système, Rapport de synthès, direction général de comptabilité, Algérie, Juin 2006.
- 14- Ministère de finance, L'avant-projet de la loi organique relative à la loi des finances, Direction générale de budget, 2008.
- 15- Ministère de finance, Manuel fonctionnel des procédures, Gestion des dépenses de l'Etat, direction général de comptabilité, algérie, 2006.
- 16- Ministère de finance, Plan comptable de l'état, Rapports mensuel, N°31 , direction général de comptabilité, algérie , décembre 2007.
- 17- Ministère de finance, Plan comptable de l'état, Recueil du plan comptable , direction général de comtabilité, algérie, 31/01/2008.
- 18- Ministère de finance, Plan comptable de l'état, schéma d'adaptation des normes comptables de l'état, direction général de comtabilité, algérie, 30/09/2007.
- 19- Ministère de finance, Projet de MSB , Rapport sur les options de budgétisation, sous composante 1-1- budgétisation pluriannuelle, alger, avril 2005.
- 20- Ministère de finance, Projet modernisation des systèmes budgétaire, Rapport sur les option budgétisation, direction général de budget, Algérie, Avril 2005.
- 21- Ministère de finance, Rapport préliminaire sur le PCE transitoire, direction général de comptabilité, Algérie, 6 septembre 2008.
- 22- Ministère de finance, Rapport sur l'état des lieux démarrage, direction générale de la comptabilité, 24 Mai 2005.
- 23- Ministère de l'action et des comptes publics, Recueil des normes comptables de l'état, France, juillet 2018.
- 24- Ministère de l'economie et des finances, guide pratique de la LOLF, comprendre le budget de l'état, France, Edition, Juin 2012.
- 25- Ministère des Finances, Direction Générale de la Comptabilité , Communication portant sur la réforme de la comptabilité de l'Etat, Algérie, 2000, pp: 1-5.
- 26- Ministère des Finances, Direction Générale de la Comptabilité, Communication portant sur la réforme de la comptabilité de l'Etat, Algérie, Décembre 2002, p:02.
- 27- Ministère des Finances, Direction Générale de la Comptabilité, Projet d'instruction relative aux modalités générales de classement et de fonctionnement des comptes du plan comptable de l'état, , Algérie, Juillet 2000.
- 28- Ministère des Finances, Direction Générale de la Comptabilité, Projet plan comptable de l'état, Avril 2002
- 29- Ministère des Finances, Direction Générale du Budget, Guide du Contrôleur Financier des Dépenses Publiques Engagées Algérie, 1999.
- 30- Mohamed Larbi GHANEM, Diagnostic des comptes spéciaux du trésor, Travaux de la Journée Parlementaire sous le thème : Les comptes d'affectation spéciale du trésor, Alger, 2015.
- 31- Rapport de la banque mondiale, Etude d'évaluation de la gestion de systèmes de finances publiques, Mars 2007.

### III- المراجع باللغة الإنجليزية:

#### III-1- الكتب:

- 1- Arene . A , Elder .R, Beasley. M , Auditing and assurance services, New jersey, Prentice hall, 2010.
- 2- B. Tregoe & W. J. Zimmerman, Top Management Strategy, New York, Simon and Schuster, 1980.
- 3- Crindell James Q, Costing Government Services for Improved Performance Measurement and Accountability , The Canadian Institute of Chartered Accountants, Toronto, Canada, 1999.
- 4- Farrara William L, Responsibility Accounting – a basic control concept, national association of accounting, 1964.
- 5- Hammond Tinda, Developing Professional Model of Accountability for Our School ,Stanford University, New York, 1999.
- 6- Helen Gernon & Gary K.Meek, Accounting an International Perspective, Irwin McGraw-Hill Edition, New York , 2001.
- 7- Horngren .T, Sandem .L, Stratton .M, Management and Cost accounting , Prentice –Hall Inc, 3th edition, London, 2005.
- 8- International Federation of Accountings, Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements , volume III , New York, USA, 2018 Edition.
- 9- INTOSIA, Accounting Standards Framework, Issued by the Committee on Accounting Standards, 1999.
- 10- National Council on Governmental Accounting, Governmental accounting and Financial Reporting, Municipal Finance Officers Association of United States and Canada, Chicag, 1980.
- 11- R.Jones & M.Pendlebury, Public Sector Accounting , Pitman Publishing, London,1984.

#### III-2- المقالات:

- 1- Adela DEACONU , Cristina Silvia NISTOR, Crina FILIP , The impact of accrual accounting on public sector management, an exploratory study for Romania, Transylvanian Review of Administrative Sciences, No. 32 E/2011.
- 2- Diana Mihaiu, MEASURING PERFORMANCE IN THE PUBLIC SECTOR: BETWEEN NECESSITY AND DIFFICULTY , S Lucian Blaga University of Sibiu, Romania tudies in Business and Economics, 2014.
- 3- Hassan A.G. Ouda, Results-Based Systems Are the Path Towards Results-Oriented Government, International Journal on Governmental Financial Management - Vol. XV, No 1, 2015.
- 4- Kaplan , R.S. & Norton .D.P ,The Balanced Scorecard – Measures that Drive Performance. Harvard Business Review Jan- Feb, 1992.
- 5- Robert S. Kaplan and David P. Norton, Putting The Balanced Scorecard To Work, Harvard Business Review, September-October 1993.

6- Thiel Sandra Van , Frans Leeuw, The performance paradox in the public sector, public performance & management review, Vol.25 N°3, 2002.

### III-3- تقارير ووثائق أخرى:

- 1- 2nd edition, Towards a new era in government accounting and reporting, July 2015.
- 2- Christime Wong, Extra budgetary funds, World Bank, 1999.
- 3- International Federation of Accountants, Information Paper : The Road to Accrual Accounting in the United State of America, IFAC , New York , 2000.
- 4- International Federation of Accountants, Public Sector Committee, study no02: Elements of the Financial Statements of National Government, IFAC, New York, 1993.
- 5- International Federation of Accountants, Public Sector Committee, study no14: Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Government and Government Entities, IFAC, New York, 2003.
- 6- International Federation of Accountants, Study n°13 : Governance in the Public Sector : A Governing Body Perspective, IFAC, New York, 2003.
- 7- Jason Oliveria, The Balanced Scorecard: An Integrative Approach To Performance Evaluation, Healthcare Financial Management, May 2001.
- 8- Liz Warren, “ Draw of the Scorecard.( Company Operations)”, Computer Weekly, 29 March,2001.
- 9- PwC Global survey on accounting and reporting by central governments H.A.D Ouda, public sector Accounting and Budgeting Reform : The Main Issue Involved With Special Focus on the Arab World, paper presented at The Expert Consultive Meeting and Public Accounting Development, With Stress on Electronique Tools, United Nation Department of Economic and Social Affairs, Beirut,2003.

### IV- المواقع الالكترونية:

- 1- الإتحاد الدولي للمحاسبين: [www.ifac.org](http://www.ifac.org)
- 2- الجريدة الرسمية للجزائر: [www.joradp.dz](http://www.joradp.dz)
- 3- الديوان الوطني للإحصائيات في الجزائر: [www.ons.dz](http://www.ons.dz)
- 4- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة: [www.intosai.org](http://www.intosai.org)
- 5- المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة: [www.arabosai.org](http://www.arabosai.org)
- 6- النظام الوطني للتوثيق الإلكتروني: [www.sndl.cerist.dz](http://www.sndl.cerist.dz)
- 7- منظمة الشراكة الدولية للموازنات: [www.internationalbudget.org](http://www.internationalbudget.org)
- 8- وزارة المالية في الجزائر: [www.mf.gov.dz](http://www.mf.gov.dz)

قائمة الملاحق

الملحق رقم 01: المخطط المحاسبي للدولة

CLASSE 1				SITUATION NETTE, PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES, EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILES
10				COMPTES D'INTÉGRATION, ÉCARTS DE RÉÉVALUATION ET DE RÉACTUALISATION
	102			ECART D'ÉVALUATION LIÉ AU PASSAGE À LA COMPTABILITÉ D'EXERCICE
	103			COMPTES DE CONTREPARTIE D'ACTIFS
	105			ECART DE RÉÉVALUATION
	106			ECARTS LIÉS AUX CORRECTIONS SUR EXERCICES ANTÉRIEURS
	107			ECARTS D'ÉQUIVALENCE
11				REPORT À NOUVEAU
	111			REPORT À NOUVEAU COMPTABLES ASSIGNATAIRES
	112			REPORT À NOUVEAU CENTRALISATION
	113			RÉSULTATS ANTÉRIEURS CUMULÉS NON VENTILÉS
12				SOLDE DES OPÉRATIONS DE L'EXERCICE
15				PROVISIONS POUR RISQUES, CHARGES ET GARANTIE D'EMPRUNTS EXTÉRIEURS
	151			PROVISIONS POUR RISQUES
	152			PROVISIONS POUR CHARGES
	153			PROVISIONS POUR GARANTIE D'EMPRUNTS EXTÉRIEURS
16				EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILÉES
	161			DETTE EXTÉRIEURE MOYEN ET LONG TERME AUPRÈS DES INSTITUTIONS FINANCIÈRES BILATÉRALES & MULTILATÉRALES
	162			DETTE EXTÉRIEURE MOYEN ET LONG TERME AUPRÈS DES INSTITUTIONS FINANCIÈRES RÉGIONALES
	163			DETTE EXTÉRIEURE MLT AUPRÈS D'AUTRES INSTITUTIONS FINANCIÈRES
	164			DETTE EXTÉRIEURE MLT- DETTE BILATÉRALE
	165			DETTE INTERNE TITRES NÉGOCIABLES À LONG TERME
	166			DETTE INTERNE TITRES NÉGOCIABLES À COURT ET MOYEN TERME
	167			DETTE INTERNE AUTRES EMPRUNTS, DETTES ASSIMILÉES, CRÉANCES RATTACHÉES
	168			INTÉRÊTS COURUS
18				COMPTES DE LIAISON AVEC LES CAS DU TRÉSOR
	181			COMPTES DE LIAISON AVEC LES COMPTES DE COMMERCE
	182			COMPTES DE LIAISON AVEC LES CAS DU TRÉSOR
CLASSE 2				COMPTES D'IMMOBILISATIONS
20				IMMOBILISATIONS INCORPORELLES
	203			COUTS DE DÉVELOPPEMENT
	204			LOGICIELS INFORMATIQUES
	205			CONCESSIONS ET DROITS SIMILAIRES, BREVETS, LICENCES, MARQUES,,
	208			AUTRES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES
21				IMMOBILISATIONS CORPORELLES
	211			TERRAINS
	212			AGENCEMENTS ET AMÉNAGEMENTS DE TERRAINS
	213			CONSTRUCTIONS
	215			INSTALLATIONS TECHNIQUES, MATÉRIEL ET OUTILLAGES INDUSTRIELS
	218			AUTRES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

قائمة الملاحق

22				IMMOBILISATIONS MISES EN CONCESSION
23				IMMOBILISATIONS EN COURS
	231			IMMOBILISATIONS CORPORELLES EN COURS
	232			IMMOBILISATIONS INCORPORELLES EN COURS
	237			AVANCES VERSEES SUR IMMOBILISATIONS INCORPORELLES
	238			AVANCES VERSEES SUR IMMOBILISATIONS CORPORELLES
26				PARTICIPATIONS ET CREANCES RATTACHEES A DES PARTICIPATIONS
	261			PARTICIPATIONS, ENTITES CONTROLEES PAR L'ETAT
	262			PARTICIPATIONS, ENTITES NON CONTROLEES
	266			CREANCES RATTACHEES A DES PARTICIPATIONS, ENTITES CONTROLEES
	267			CREANCES RATTACHEES A DES PARTICIPATIONS, ENTITES NON CONTROLEES
	269			DETTES RATTACHEES A DES PARTICIPATIONS
27				AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIERES
	271			TITRES IMMOBILISES
	274			PRETS
	275			AVANCES
	276			DEPOTS ET CAUTIONNEMENTS VERSES
	277			AUTRES CREANCES IMMOBILISEES
	278			INTERETS COURUS
28				AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS
	280			AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES
	281			AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES
29				DEPRECIATIONS DES IMMOBILISATIONS
	290			DEPRECIATIONS DES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES
	291			DEPRECIATIONS DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES
	293			DEPRECIATIONS DES IMMOBILISATIONS EN COURS
	296			DEPRECIATIONS DES PARTICIPATIONS ET DES CREANCES RATTACHEES A DES PARTICIPATIONS
	297			DEPRECIATIONS DES AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIERES
<b>CLASSE 3</b>				
31				STOCKS, ENCOURS ET COMPTES DE TRANSFERT
32				STOCKS DE MATIERES PREMIERES ET FOURNITURES
32				STOCKS D'AUTRES APPROVISIONNEMENTS
	321			MATIERES CONSOMMABLES
	322			FOURNITURES CONSOMMABLES
	328			AUTRES APPROVISIONNEMENTS
33				EN-COURS DE PRODUCTION DE BIENS
	331			PRODUCTIONS EN COURS
	335			TRAVAUX EN COURS
34				EN-COURS DE PRODUCTION DE SERVICES
	341			ETUDES EN COURS
	345			PRESTATIONS DE SERVICES EN COURS
35				STOCKS DE PRODUITS
	351			PRODUITS INTERMEDIAIRES

قائمة الملاحق

	355				PRODUITS FINIS
	358				PRODUITS RESIDUELS
<b>36</b>					<b>STOCKS PROVENANT D'IMMOBILISATIONS ET HORS MAGASINS</b>
	361				STOCKS PROVENANT DIMMOBILISATIONS
	362				STOCKS HORS MAGASINS
<b>37</b>					<b>COMPTES DE TRANSFERT</b>
	371				COMPTES DE TRANSFERT ENTRE COMPTABLES
	379				OPERATIONS CENTRALISEES
<b>38</b>					<b>STOCKS DE MARCHANDISES</b>
<b>39</b>					<b>DEPRECIATIONS DES STOCKS DE MARCHANDISES</b>
	391				STOCKS DE MATIERES PREMIERES ET FOURNITURES
	392				STOCKS D'AUTRES APPROVISIONNEMENTS
	393				EN-COURS DE PRODUCTION DE BIENS
	394				EN-COURS DE PRODUCTION DE SERVICES
	395				STOCKS DE PRODUITS
	396				STOCKS PROVENANT D'IMMOBILISATIONS ET HORS MAGASINS
	397				STOCKS DE MARCHANDISES
<b>CLASSE 4</b>					<b>COMPTES DE TIERS</b>
<b>40</b>					<b>FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHÉS</b>
	401				FOURNISSEURS
	404				FOURNISSEURS D'IMMOBILISATIONS
	408				FOURNISSEURS FACTURES NON PARVENUES
	409				FOURNISSEURS DEBITEURS : AVANCES ET ACOMPTES, RABAIS, REMISES, RISTOURNES A OBTENIR, AUTRES CREANCES
<b>41</b>					<b>CLIENTS REDEVABLES, AUTRES DEBITEURS DE L'ETAT ET COMPTES RATTACHÉS</b>
	411				CLIENTS
	412				REDEVABLES, CREANCES LIEES AUX IMPOTS D'ETAT
	413				REDEVABLES, CREANCES LIEES AUX IMPOTS RECOUVRES POUR LE COMPTE DE TIERS
	414				REDEVABLES, AUTRES CREANCES LIEES A L'IMPOT ET TAXES ASSIMILEES
	415				REDEVABLES, CREANCES LIEES AUX AMENDES ET AUX AUTRES PENALITES
	416				AUTRES DEBITEURS (HORS CESSIONS D'IMMOBILISATIONS)
	417				EFFETS A RECEVOIR CLIENTS REDEVABLES ET AUTRES DEBITEURS
	418				PRODUITS A RECEVOIR CLIENTS REDEVABLES ET AUTRES DEBITEURS
	419				COMPTES CREDITEURS CLIENTS REDEVABLES ET AUTRES DEBITEURS
<b>42</b>					<b>PERSONNEL, PENSIONNÉS ET COMPTES RATTACHÉS</b>
	421				PERSONNEL
	422				PENSIONNÉS
	423				COTISANTS AU TITRE DES REGIMES DE RETRAITES
	425				PERSONNEL - AVANCES
	426				ŒUVRES SOCIALES
	427				PERSONNEL EN PAIE SANS ORDONNACEMENT PREALABLE ET PENSIONNES - OPPOSITIONS
	428				PERSONNELS, PENSIONNES ET COMPTES RATTACHES - CHARGES A PAYER ET PRODUITS A RECEVOIR

قائمة الملاحق

43				ETAT, SÉCURITÉ SOCIALE ET AUTRES ORGANISMES SOCIAUX
	431			ETAT
	432			SÉCURITÉ SOCIALE
	437			AUTRES ORGANISMES SOCIAUX
	438			ORGANISMES SOCIAUX, CHARGES À PAYER ET PRODUITS À RECEVOIR
44				CORRESPONDANTS DU TRÉSOR ET COMPTES RATTACHÉS
	441			ORGANISMES À CARACTÈRE FINANCIER
	442			COLLECTIVITÉS ET ÉTABLISSEMENTS PUBLICS LOCAUX
	443			ETABLISSEMENTS PUBLICS NATIONAUX
	445			COMPTES DE FONDS PARTICULIERS
	446			COMPTES DE DÉPÔTS OBLIGATOIRES ET DE CONSIGNATIONS
	449			COMPTES SPÉCIAUX DU TRÉSOR
45				OPÉRATEURS DE L'ÉTAT ET TIERS CRÉDITEURS DANS LE CADRE DE POLITIQUES D'INTERVENTION
	451			OPÉRATEURS BÉNÉFICIAIRES DE SUBVENTIONS DANS LE CADRE DE POLITIQUES D'INTERVENTION
	452			TIERS CRÉDITEURS DANS LE CADRE DES POLITIQUES D'INTERVENTION
46				DEBITEURS ET CREDITEURS DIVERS
	462			CREANCES CESSIONS D'IMMOBILISATIONS
	463			DEFICITS ET DEBETS DES COMPTABLES ET DES REGISSEURS
	466			CREANCES ET DETTES LIÉES A LA GESTION DE TRESORERIE
	467			AUTRES COMPTES DEBITEURS OU CREDITEURS
47				COMPTES TRANSITOIRES OU D'ATTENTE
	471			COMPTES TRANSITOIRES OU D'ATTENTE DEBITEURS
	475			COMPTES TRANSITOIRES OU D'ATTENTE CREDITEURS
48				OPERATIONS DE REGULARISATION
	481			ORDONNANCES ET MANDATS DE PAIEMENT RELATIFS A DES DEPENSES PRISES EN CHARGE AU 31/12 REGLEES EN GESTION SUIVANTE
	482			DONS A EMPLOYER
	483			EMPLOI DES DONS
	486			CHARGES CONSTATEES D'AVANCE
	487			PRODUITS CONSTATES D'AVANCE
49				DEPRECIATIONS DES COMPTES DE TIERS
	491			DEPRECIATIONS DES CLIENTS, REDEVABLES ET AUTRES DEBITEURS
	496			DEPRECIATIONS DES AUTRES CREANCES DE L'ACTIF CIRCULANT

قائمة الملاحق

CLASSE 6				CHARGES
60				ACHATS
	601			ACHATS STOCKÉS, MATIÈRES PREMIÈRES ET FOURNITURES
	602			ACHATS STOCKÉS, AUTRES APPROVISIONNEMENTS
	603			VARDE STOCKS
	604			ACHATS D'ÉTUDES ET PRESTATIONS DE SERVICE
	605			ACHATS NON STOCKÉS
	607			ACHATS MARCHANDISES STOCKÉES
	609			RABAIS, RISTOURNES REMISES OBTENUES
CLASSE 5				COMPTES FINANCIERS
50				EQUIVALENTS DE TRÉSORERIE
	501			PLACEMENTS À COURT TERME
	509			AVANCES, BONS DU TRÉSOR, OU EMPRUNTS À COURT TERME
51				BANQUES, ÉTABLISSEMENTS FINANCIERS ET ASSIMILÉS
	511			VALEURS À L'ENCAISSEMENT SUR LES COMPTES D'OPÉRATIONS DU TRÉSOR
	512			BANQUE D'ALGÉRIE
	518			AUTRES BANQUES ET ORGANISMES ASSIMILÉS
	519			AVANCES
53				CAISSE
	531			CAISSE DES COMPTABLES DU TRÉSOR
	532			CAISSE DES COMPTABLES DES IMPÔTS
	533			CAISSE DES COMPTABLES DES DOUANES
	534			CAISSE DES COMPTABLES DES DOMAINES
	535			CAISSE DES CONSERVATEURS DES HYPOTHÈQUES
54				RÉGIES ET ASSIMILÉES
	541			AVANCES AUX RÉGISSEURS
	542			COMPTES DE DÉPÔTS DES RÉGISSEURS
	543			FONDS DE CAISSE
56				CHÈQUES TRÉSOR ÉMIS
57				COMPTES COURANTS ENTRE COMPTABLES
58				VIREMENTS INTERNES
59				DEPRÉCIATION DES COMPTES FINANCIERS
61				SERVICES EXTÉRIEURS
	611			SOUS TRAITANCE
	612			LOCATIONS, CHARGES LOCATIVES ET DE CO-PROPRIÉTÉS
	613			ENTRETIENS ET RÉPARATIONS
	614			PRIMES D'ASSURANCE
	615			ÉTUDES ET RECHERCHES
	616			SERVICES EXTÉRIEURS DIVERS
62				AUTRES SERVICES EXTÉRIEURS
	621			PERSONNEL EXTÉRIEUR À L'ADMINISTRATION

قائمة الملاحق

622				RÉMUNÉRATIONS D'INTERMÉDIAIRES ET HONORAIRES
623				PUBLICITÉS, PUBLICATIONS, RELATIONS PUBLIQUES
624				TRANSPORTS, DÉPLACEMENTS, MISSIONS ET RÉCEPTIONS
625				FRAIS POSTAUX ET DE TÉLÉCOMMUNICATIONS
626				SERVICES BANCAIRES ET ASSIMILÉS
627				DIVERSES AUTRES CHARGES EXTERNES
629				RABAIS, RISTOURNES ET REMISES OBTENUES SUR AUTRES CHARGES EXTERNES
<b>63 CHARGES DE PERSONNEL</b>				
RÉMUNÉRATIONS DU PERSONNEL				
631				RÉMUNÉRATIONS DU PERSONNEL
635				CHARGES DE SÉCURITÉ SOCIALE, DE PRÉVOYANCE ET CONTRIBUTIONS DIRECTES
636				PRESTATIONS DIRECTES D'EMPLOYEUR ET PRESTATIONS FAMILIALES
637				AUTRES CHARGES SOCIALES
638				AUTRES CHARGES DE PERSONNEL
<b>64 AUTRES CHARGES DE GESTION COURANTE</b>				
IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILÉS				
641				IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILÉS
642				INTÉRÊTS MORATOIRES, ET INDEMNITÉS, PÉNALITÉS ET CONDAMNATIONS
643				REDEVANCES POUR CONCESSIONS, BREVETS, LICENCES, MARQUES, PROCÉDÉS, LOGICIELS
644				ADMISSIONS EN NON-VALEUR, DÉCISIONS GRACIEUSES ET APUREMENT DES DÉBETS
648				DIVERSES AUTRES CHARGES DE GESTION COURANTE
649				RABAIS, RISTOURNES ET REMISES OBTENUES SUR AUTRES CHARGES DE GESTION COURANTE
<b>65 SUBVENTIONS ET CHARGES D'INTERVENTION</b>				
SUBVENTIONS POUR CHARGES DE SERVICE PUBLIC				
651				SUBVENTIONS POUR CHARGES DE SERVICE PUBLIC
652				CHARGES D'INTERVENTION
<b>66 CHARGES FINANCIÈRES</b>				
CHARGES D'INTÉRÊTS				
661				CHARGES D'INTÉRÊTS
664				PERTES SUR PRÊTS ET AVANCES ET SUR DES CRÉANCES LIÉES À DES PARTICIPATIONS
666				PERTES DE CHANGE SUR OPÉRATIONS FINANCIÈRES ET DE TRÉSORERIE
668				AUTRES CHARGES FINANCIÈRES
<b>67 CHARGES SUR EXERCICES ANTÉRIEURS</b>				
<b>68 DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS ET AUX PROVISIONS</b>				
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS, PROVISIONS AUX IMMOBILISATIONS INCORPORELLES ET CORPORELLES				
681				DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS, PROVISIONS AUX IMMOBILISATIONS INCORPORELLES ET CORPORELLES
683				DEPRECIATIONS DES STOCKS ET EN-COURS
686				DOTATIONS AUX PROVISIONS - CHARGES FINANCIÈRES
<b>CLASSE 7 PRODUITS</b>				
<b>70 PRODUITS FISCAUX</b>				
PRODUITS DES IMPÔTS SUR LES REVENUS				
700				PRODUITS DES IMPÔTS SUR LES REVENUS
701				PRODUITS DES IMPÔTS DIVERS SUR LES AFFAIRES
702				PRODUITS DE L'ENREGISTREMENT, DU TIMBRE ET DES VALEURS MOBILIÈRES
704				PRODUITS DES DOUANES
706				AUTRES PRODUITS FISCAUX DIVERS
<b>71 PRODUITS DES AMENDES ET CONDAMNATIONS PÉCUNIAIRES</b>				
PRODUITS DES AMENDES PÉNALES				
710				PRODUITS DES AMENDES PÉNALES

قائمة الملاحق

	711				PRODUITS DES AMENDES FISCALES
	712				PRODUITS DES AMENDES DOUANIERES
	713				PRODUITS DES AMENDES DOMANIALES
	714				PRODUITS DES AMENDES ENVIRONNEMENTALES
	715				PRODUITS DES AUTRES AMENDES
<b>72</b>					<b>PRODUITS DU DOMAINE</b>
	721				PRODUITS DU DOMAINE NATUREL DE L'ETAT
	722				PRODUITS DES DOMAINES LIÉS AU FONCIER ET À L'IMMOBILIER
	723				PRODUITS DES BIENS SANS MAITRES
	724				PRODUITS DES ACTES ADMINISTRATIFS LIÉS À L'EXPLOITATION DES DOMAINES
	725				REVENUS FINANCIERS LIÉS À L'EXPLOITATION DES DOMAINES
	726				AUTRES PRODUITS DES DOMAINES
	727				PRODUITS DES CESSIONS D'ELEMENTS D'ACTIFS
<b>73</b>					<b>PRODUITS DU RECOUVREMENT DES INDOUS</b>
<b>74</b>					<b>VENTES DE PRODUITS PRESTATIONS DE SERVICES ET MARCHANDISES</b>
<b>75</b>					<b>VARIATION DES STOCKS DE PRODUITS</b>
	751				VARIATION DES EN-COURS DE PRODUCTION DE BIENS
	752				VARIATION DES EN-COURS DE PRODUCTION DE SERVICES
	753				VARIATION DES STOCKS DE PRODUITS
	754				VARIATION DES STOCKS HORS MAGASINS
<b>76</b>					<b>PRODUITS D'INTERVENTION</b>
	761				PRODUITS DES COMPTES SPÉCIAUX DU TRÉSOR
	762				PRODUITS REVERSÉS PAR LES ORGANISMES ALGÉRIENS
	763				PRODUITS VERSÉS PAR LES ORGANISMES INTERNATIONAUX
	764				PRODUITS DES FONDS DE CONCOURS
	765				AUTRES SUBVENTIONS
<b>77</b>					<b>PRODUITS FINANCIERS</b>
	770				INTÉRÊTS SUR OBLIGATIONS SOUSCRITES PAR LE TRÉSOR
	771				INTÉRÊTS SUR TITRES PARTICIPATIFS
	772				INTÉRÊTS SUR PRÊTS
	773				BÉNÉFICES DE CHANGE SUR LES DETTES DE L'ETAT
	774				PLUS-VALUES SUR TITRES D'EMPRUNTS D'ETAT RACHETÉS PAR LE TRÉSOR
	775				PLUS-VALUES SUR MOBILISATION DES CRÉDITS DES GOUVERNEMENTS ET BANQUES ÉTRANGERS
	776				PRODUITS DES PARTICIPATIONS
	778				AUTRES PRODUITS FINANCIERS
<b>78</b>					<b>REPRISE SUR AMORTISSEMENTS, TRANSFERTS DE CHARGES ET PRODUCTION IMMOBILISÉE</b>
	781				REPRISES DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS, DEPRECIATIONS . IMMOBILISATIONS INCORPORELLES ET CORPORELLES
	782				TRANSFERTS DE CHARGES
	783				REPRISES SUR DEPRECIATIONS DES STOCKS ET EN COURS
	786				REPRISES DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS, PROVISIONS, DEPRECIATIONS. CHARGES FINANCIERES
	787				PRODUCTION IMMOBILISÉE
<b>79</b>					<b>PRODUITS SUR EXERCICES ANTERIEURS</b>

قائمة الملاحق

CLASSE 8				ENGAGEMENTS HORS BILAN
80				ENGAGEMENTS HORS BILAN DE L'ETAT
	801			ENGAGEMENTS RESULTANT D'ACCORDS
	802			GARANTIES LIEES A LA RESPONSABILITE DE L'ETAT