



## الاتجاهات الحديثة لأنظمة الميزانية والمحاسبة العمومية كآلية لدعم الإبلاغ المالي الحكومي – دراسة مقارنة

### Recent trends of public budget and accounting systems as a mechanism to support government financial reporting – comparative study

عبدوس إيمان\*

طالبة دكتوراه – جامعة الجزائر 3 إبراهيم سلطان شيبوط

بن بلقاسم سفيان\*\*

أستاذ محاضر أ – جامعة الجزائر 3 إبراهيم سلطان شيبوط

تاريخ الاستلام: 2019/08/24؛ تاريخ المراجعة: 2019/10/13، تاريخ القبول: 2019/10/27

#### الملخص

تأتي هذه الدراسة بغرض إبراز دور الأساليب الإدارية الحديثة والمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في عصرنة الأنظمة الموازناتية والمحاسبية وأثر ذلك على الإبلاغ المالي الحكومي من خلال عرض تجربة الكيبك والتجربة الفرنسية باعتبارهما من التجارب الجديرة بالاهتمام في هذا المجال، وقد توصلت الدراسة إلى بيان مدى أهمية الاعتماد على الاتجاهات الحديثة للأنظمة الموازناتية والمحاسبية في تعزيز شفافية المعلومات المبلغ عنها من طرف القطاع الحكومي ما يرفع من مستوى الأداء ويحقق التسيير العقلاني للموارد، هذا ما دفع بالجزائر إلى إطلاق مشاريع إصلاح تهدف من خلالها إلى مواكبة التطورات الحاصلة في الممارسات الإدارية والمحاسبية العمومية. وفي الأخير أوصت الدراسة بضرورة الإسراع في تحديث المنظومة الموازناتية والمحاسبية العمومية في الجزائر - خاصة كون مشاريع الإصلاح قد اصطدمت بجملة من العراقيل التي حالت دون الوصول إلى التطبيق الفعلي لها- وذلك من خلال الاستفادة من تجارب الدول السبّاقة في هذا المجال وكذا توفير البيئة المناسبة للتطبيق الصارم والفعال لأساسيات الإدارة العمومية الحديثة.

**الكلمات المفتاحية:** إدارة بالنتائج، معايير محاسبية دولية في القطاع العام، محاسبة عمومية، إبلاغ مالي حكومي

تصنيف JEL: M41، H83

#### ABSTRACT

This study intends to highlight the role of recent administrative methods and international public sector accounting standard to modernize the budgetary and accounting systems and its impact on government financial reporting by reviewing Quebec experience and French experience as worthwhile experiences in this field.

The study found how important it is to rely on recent budgetary and accounting systems to support the transparency of reported information by public sector bodies, which increases the level of performance and reach the rational management of resources. This has motivated Algeria to launch reforming projects aimed at keeping up with administrative practices and accounting developments.

In the end, this study recommends the necessity to step up the update of budgetary and public accounting systems in Algeria – especially that reforming projects faced many obstacles without reaching their effective enforcement- through taking advantage from precursor countries in this field and provide environment to strict and effective enforcement of recent public management basics.

**Keywords:** results-based management, IPSAS, public accounting, Government financial reporting

**JEL classification:** M41, H83

\* عبدوس إيمان، abdou.imene@univ-alger3.dz

\*\* بن بلقاسم سفيان، benbelkacem.sophiane@univ-alger3.dz

## مقدمة

تزايدت أهمية اعتماد الآليات والأساليب الحديثة في تطوير العمل الإداري في القطاع الحكومي وهو ما دفع بالعديد من الدول إلى البحث عن أفضلها بغية تحسين كفاءة وفعالية أنظمة الإدارة العمومية؛

وفي هذا الإطار تعد مقارنة الإدارة بالنتائج من أبرز هذه الأساليب التي تعمل على تطوير النظام الموازني من خلال تحسين كيفية إعداد الميزانية العامة وتنفيذها والرقابة عليها، كما تأتي المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS لتدعم هذه المقاربة وتحقق التوافق في لغة التخاطب المحاسبي بما يضمن الوصول إلى قراءة واحدة للقوائم المالية لمختلف الدول ويعزز الثقة في مخرجات الأنظمة المحاسبية الحكومية، وهنا نجد أن العديد من الدول كانت لها تجارب رائدة في هذا المجال على غرار مقاطعة كيبيك الكندية التي تعتبر من الدول السبّاقة إلى الأخذ بهذه الأساليب في عمليات الإصلاح التي باشرت لها لعصرنة أنظمتها الموازنية والمحاسبية باعتبارها نظامين متكاملين، وذلك من خلال وضعها لأطر قانونية وتنظيمية جديدة تدعم تحقيق الشفافية والمصادقية في تسيير الإدارات والهيئات الحكومية.

تسعى الجزائر هي الأخرى إلى الاستفادة من الاتجاهات العالمية وكذا من التجارب الدولية في مجال تطوير أنظمة الإدارة العمومية من خلال طرح مشاريع إصلاح الإطار المنظم محاسبتها العمومية في شقيه الموازني والمحاسبي في ظل عدم استجابة النظام المطبق حاليا لأساسيات الإدارة العمومية المعاصرة، وفي هذا الإطار ومن أجل الخروج بنتائج موضوعية من هذه الدراسة تم اختيار عرض التجربة الفرنسية بحكم الترابط التاريخي بينها وبين الجزائر وكذا بحكم تجربتها الجديدة بالاهتمام في هذا المجال باعتبارها من التجارب الرائدة، بالإضافة إلى تقارب مشروع الإصلاح في الجزائر مع ما هو مطبق في فرنسا، وعرض تجربة كيبيك باعتبارها سبّاقة للأخذ بمقاربة الإدارة بالنتائج وكذا لاعتماد الجزائر على مكاتب استشارة كندية في وضع مشاريعها الإصلاحية.

## إشكالية الدراسة

انطلاقاً مما سبق تتبلور إشكالية بحثنا كما يلي:

ما مدى مساهمة الاتجاهات الحديثة للإدارة العمومية في تطوير الأنظمة الموازنية والمحاسبية في كل من فرنسا والكيبيك، وما هي أهم النقاط التي يمكن أن تستفيد منها الجزائر من التجريبتين؟

## تقسيم الدراسة

للإجابة على هذا السؤال ارتأينا تقسيم هذه الورقة البحثية إلى ثلاث محاور:

- الإدارة بالنتائج ومعايير IPSAS ... الاتجاهات المعاصرة لأنظمة الإدارة الحديثة؛

- دراسة بعض التجارب الدولية في مجال عصرنة أنظمة المحاسبة العمومية ومقارنتها مع مشاريع الإصلاح في الجزائر؛

- تقييم تجربة فرنسا والكيبيك في مجال تطوير الأنظمة الموازنية والمحاسبية وكيفية الاستفادة منها في الجزائر.

## أهمية الدراسة

تلعب الأساليب الإدارية الحديثة وكذا المعايير المحاسبية الدولية دوراً هاماً في عصرنة الأنظمة الموازنية والمحاسبية بما يسمح بتحقيق الشفافية والفعالية في التسيير والرفع من جودة المعلومات المبلغ عنها، وتتبع أهمية هذه الدراسة من أهمية التجارب الدولية في مجال الأخذ بما جاءت به هذه الاتجاهات الحديثة والتي تحاول الجزائر الاستفادة من الدروس المستفادة منها من أجل إصلاح أنظمة محاسبتها العمومية في ظل محدودية الأنظمة المطبقة حالياً؛

## أولاً: الإدارة بالنتائج والمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام...الاتجاهات المعاصرة للأنظمة الإدارية الحديثة

اتجهت العديد من الدول - أياً كان مستوى تطورها- إلى إصلاح أنظمتها الإدارية (التسييرية) العمومية بما يتماشى والتطورات التي تشهدها الاقتصاديات العالمية سواء من خلال عصرنة الأنظمة الموازنية عن طريق إدخال أساليب الإدارة الحديثة المستندة إلى أساس مبدأ النجاعة والفعالية وحسن التسيير أو من خلال اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام لإصلاح النظام المحاسبي العمومي باعتباره يعكس في طياته جزئيات تنفيذ النظام الموازني.

## 1- الإطار المفاهيمي للإدارة بالنتائج ومتطلبات قيامها

انتقل الاهتمام في الأساليب الإدارية الحديثة من مجرد التركيز على إدارة المدخلات والأنشطة وهو ما أدى إلى سوء تسيير الموارد وضعف الخدمات المقدمة إلى محاولة إبراز النتائج المحققة من تنفيذ البرامج والسياسات العمومية المرخصة في ميزانية الدولة، حيث تعتبر الإدارة بالنتائج من أبرز وأحدث الأساليب في هذا المجال<sup>1</sup>.

## 1.1 الخلفية التاريخية لمفهوم الإدارة بالنتائج

يرجع أول ظهور لمفهوم الإدارة بالنتائج إلى خمسينيات القرن الماضي حيث قدم بيتر دروكر مقاربة الإدارة بالأهداف لأول مرة سنة 1954 في كتابه ممارسة الإدارة Practice of Management على أنها "إتباع طرق ترمي إلى المزيد من العمل المثمر مع الأفراد، بحيث تتضمن هذه الطرق قائمة دقيقة من الأهداف الخاصة بكل جزء من هذا العمل مع وجوب ترابط هذه الأهداف فيما بينها، وتكون الأهداف غالباً قابلة للتحقيق في المستقبل"، وطبقت هذه المقاربة على القطاع الخاص واستعملت لإدارة بعض مشاريع البنى التحتية من خلال التركيز على تحقيق أهداف الأداء، ليتم توسيع مفهومها إلى الإدارة بالنتائج والتي تم الأخذ بها لأول مرة في القطاع الحكومي في تسعينيات القرن الماضي من طرف وزارة الدفاع الأمريكية<sup>2</sup>.

وعرفت الإدارة بالنتائج اتساعاً أكبر خاصة بعد تزايد حالات العجز التي شهدتها الميزانيات العامة للدول نتيجة الأعباء المتزايدة والمتتمة عن تكفل الدولة بعدد المهام الناتجة عن تدخلها في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وما صاحبه من اختلال في المالية العامة للدول بالإضافة إلى عرقلة القدرة التنافسية للاقتصاديات، وما شجع أكثر على الأخذ بهذه المقاربة هو تبني العديد من المنظمات التابعة لهيئة الأمم المتحدة للإدارة بالنتائج<sup>3</sup>؛ ونجد أن من الدول السبقة إلى تبني أسس هذه المقاربة هي الولايات المتحدة الأمريكية التي أصدرت قانون الأداء والنتائج الحكومي GPRا سنة 1993 المعدل والمتمم في سنة 2010 وهو القانون الذي هدف أساساً إلى تحسين أداء الإدارات الحكومية وعصرنة وتحديث نظام الإبلاغ، لتليها العديد من التجارب الدولية الأخرى على غرار الكيبك بكندا من خلال إصدارها لقانون الإدارة العمومية في سنة 2000<sup>4</sup> وهو القانون التي تم التركيز من خلاله على وضع إطار لقواعد الإدارة العمومية القائمة على احترام مبدأ الشفافية والعمل على تحقيق النتائج المسطرة وتعزيز المساءلة، وفي فرنسا يعتبر القانون العضوي لقوانين المالية الصادر في 2001<sup>5</sup> القانون الذي بموجبه تم إحداث إصلاحات عميقة في التسيير العمومي والتحول من منطق الوسائل إلى منطق النتائج وتحقيق الرقابة على المال العام.

وقد عرفت الإدارة بالنتائج على أنها مقاربة تسيير في القطاع العام تهتم بتحقيق الأهداف التنموية، التمكين من مساءلة الموظفين المكلفين بتنفيذ المهام في الدولة، تحقيق الشفافية في تسيير الإدارات العمومية وتحسين عمليات اتخاذ القرارات وتدعيمها بالمعلومات اللازمة<sup>6</sup>.

وعليه يمكن القول أن مقاربة الإدارة بالنتائج هي من الأساليب الإدارية الحديثة التي أصبحت مستعملة بشكل أوسع في القطاع الحكومي خاصة عند إعداد الموازنات العامة للدول وترتكز على إدخال مفاهيم التخطيط والرقابة في التسيير العمومي من أجل الوصول إلى تحقيق أفضل النتائج المرجوة من خلال الاستعمال الأمثل للموارد المتاحة بما يتماشى مع مبادئ الشفافية والمساءلة.

## 2.1 مراحل وضع وتطبيق مقاربة الإدارة بالنتائج

يتطلب تطبيق أي أسلوب إداري وضع مجموعة من الأنشطة المترابطة في شكل مراحل متتابعة وهو الحال بالنسبة لمقاربة الإدارة بالنتائج التي تمر بأربعة مراحل متتالية ومترابطة كما يلي:

### - مرحلة التخطيط

تتضمن مرحلة التخطيط تحديد مجموعة الأهداف المتوسطة والطويلة الأجل وكيفية تحقيقها، وذلك من خلال تدعيمها بخطوات يتم إتباعها عند تنفيذ الخطط الموضوعة للوصول إلى تحقيق النتائج المرجوة - والتي يجب أن تصاغ بشكل يجعلها تستجيب لمعايير SMART (محددة، قابلة للقياس، قابلة للتحقيق، ملائمة ومحددة بإطار زمني)- وهذا ما يلخص التفكير الاستراتيجي الذي يبني السياسات والبرامج الحكومية والذي يجب أن يتدعم بوضع خطط عمل (تشغيلية) على المدى القصير بغرض جمع أكبر قدر من البيانات<sup>7</sup>

### - مرحلة المتابعة والتنفيذ

تتم هذه المرحلة من خلال وضع الخطط حيز التنفيذ الفعلي على أرض الواقع عن طريق القيام بضبط الأنشطة والعمليات والمدخلات واحترام حدود الميزانية الموضوعة مع التركيز على ضرورة الوصول إلى تحقيق النتائج؛ وبالموازاة مع عملية التنفيذ تتم عملية الرصد عن طريق<sup>8</sup>:

- المتابعة الروتينية المستمرة للتقدم بجمع وتحليل المعلومات المرتبطة بالتنفيذ؛
- وضع الإجراءات التصحيحية عند الاقتضاء؛
- المحافظة على الاتصال الفعال بين مختلف الأطراف ذات العلاقة بالتنفيذ.

### - مرحلة الرقابة

وهي السبيل للتحقق من مدى قيام مختلف المصالح بعملها على أكمل وجه، وتمارس الرقابة لمتابعة مدى بلوغ الأهداف والنتائج المسطرة من أجل التقليل من الانحرافات وتحديد المخاطر التي يمكن أن تعرقل مسار التنفيذ، وهنا تجدر الإشارة إلى أن عملية الرقابة يمكن أن تتخلل عملية التنفيذ الخاص بكل وحدة أو منظمة أو حكومة<sup>9</sup>.

### - مرحلة التقييم

تتضمن القيام بإعداد التقارير وتقديمها إلى الجهات المعنية بهدف تزويدها بمعلومات عن الأداء وتحليل الانحرافات المسجلة بين النتائج المسطرة والمنجزة وهو ما يسمح بتقييم مدى نجاح البرامج والخطط والسياسات الموضوعية، وتعتبر هذه المرحلة مهمة لتكريس مبدأ المسؤولية والشفافية والفعالية ومن ثم تعزيز المساءلة فيما يخص النتائج والاستفادة من الدروس والتوصيات المقدمة<sup>10</sup>.

إن مرحلة التقييم لا تختلف عن مرحلة الرقابة حيث يمكن أن تتم بعد الانتهاء من التنفيذ كما يمكن أن تحدد أوقات معينة للقيام بها. من خلال المراحل السابقة يمكن القول أن الإدارة بالنتائج هي ثقافة تسييرية انتقلت من التركيز على الوسائل إلى التركيز على النتائج عن طريق القيام بعمليات التخطيط المسبق والدقيق للنتائج، المتابعة والتنفيذ للخطط الموضوعية ومن ثم تقييمها والاستفادة من نتائجها في تسيير السياسات المستقبلية.

### 3.1 متطلبات قيام نظام الإدارة بالنتائج

يتطلب نجاح القطاع الحكومي في تبنى وتطبيق الإدارة بالنتائج ما يلي<sup>11</sup>:

- تحديد المعايير الخاصة بنظام الإدارة بالنتائج من خلال إشراك المواطنين والرأي العام في تنفيذ وتقييم البرامج والسياسات، تحديد أهداف الوحدة المتبتعة واعتماد لامركزية سلطة القرار وتقييم الأنشطة؛
- التأكد من مدى تحقيق النتائج المسطرة عن طريق تقييم الأداء المبني على مجموعة من المؤشرات المناسبة لقياس ورصد ما تم تحقيقه؛
- عصنة التنظيم الإداري للقطاع الحكومي من أجل تحقيق الكفاءة والفعالية في التسيير من خلال:
  - تكوين الموظفين بما يسمح بمسايرة الأساليب الإدارية الحديثة بما فيها مقارنة الإدارة بالنتائج؛
  - تعزيز مشاركة الفئة العاملة في اتخاذ القرارات؛
  - بعث الروح التنافسية بين مختلف الوحدات العاملة بما يرفع من جودة الخدمات المقدمة ويحقق النمو.

### 2- اتجاهات معاصرة أخرى في مجال إصلاح أنظمة الميزانية العمومية

بالإضافة إلى المقارنة بالنتائج والتي أخذت بها العديد من دول العالم وكذا الدول الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية EOCB باعتبارها من أحدث المناهج الإدارية التي تعنى بتطوير الأنظمة الموازناتية هناك مجموعة من الأساليب الأخرى التي يسمح الأخذ بها إعطاء دفع أقوى للإصلاحات ودعم التسيير السليم للمال العام يمكن ذكرها فيما يلي:

### 1.2 شفافية تسيير أموال الدولة

يتطلب إصلاح مالية الدولة إرساء قواعد شفافية الميزانية العامة وذلك من خلال "توفير معلومات شاملة وموثوقة بشأن أنشطة الحكومة في الماضي والحاضر والمستقبل وذلك بهدف إضفاء طابع المعرفة على القرارات المتعلقة بالسياسة الاقتصادية وتحسين نوعيتها"<sup>12</sup>، وقد أصدرت العديد من الهيئات الدولية مجموعة من أدلة العمل والمواثيق كما أطلقت العديد من البرامج التي توضح من خلالها أفضل الممارسات لتحقيق شفافية المالية العامة والتي نوجزها فيما يلي:

### - صندوق النقد الدولي

في إطار مساعيه لتشجيع شفافية المالية العامة أصدر صندوق النقد الدولي العديد من الوثائق في هذا المجال من أهمها ميثاق الممارسات السليمة في مجال شفافية المالية العامة والذي أوصى فيه على ركائز ممارسات الشفافية المتمثلة في<sup>13</sup>:

- وضوح الأدوار والمسؤوليات داخل القطاع الحكومي وإعلانها للجمهور؛
  - علانية عمليات الميزانية والتي تتناول الممارسات الأساسية المتعلقة بإعداد ميزانية الدولة وتنفيذها ومتابعتها والإبلاغ عن نتائجها؛
  - إتاحة المعلومات للاطلاع العام عن طريق تزويد الجمهور بمختلف الوثائق المتضمنة أنشطة الإدارة العمومية ونشر التقارير الدورية المتعلقة بالمالية العامة في الوقت المناسب؛
  - توفير ضمانات موضوعية عن صحة المعلومات المتعلقة بالمالية العامة من خلال ضرورة أن تكون موافقة لمعايير جودة البيانات المتعارف عليها.
- كما تم تدعيم هذا الميثاق بدليل يسطر ويشرح الركائز التي أوصى بها الميثاق وذلك بغرض نظرة أوسع عن الممارسات السليمة التي تؤدي إلى تحسين شفافية ميزانية الدولة.

### - منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية

تعتبر الدول الأعضاء في هذه المنظمة من بين أولى الدول التي اتجهت إلى إصلاح أنظمتها الموازاتية والمحاسبية عن طريق اعتماد المقارنة بالنائج هذا من جهة، ومن جهة أخرى الاعتماد على وثيقة أفضل ممارسات شفافية الميزانية، حيث تلخص هذه الوثيقة أفضل الممارسات في ثلاثة (03) أجزاء<sup>14</sup>:

- تقارير الموازنة الرئيسية التي يتوجب على الحكومات إعدادها وتوضيح محتوياتها؛
- معلومات محددة عن الأداء المالي وغير المالي يجب تضمينها في التقارير الحكومية؛
- تقديم لأفضل الممارسات التي تضمن جودة ونزاهة التقارير الحكومية.

#### - شراكة الموازنة المفتوحة

قامت هذه المنظمة بإطلاق مبادرة الموازنة المفتوحة وهو برنامج بحث في مجال شفافية الميزانية يهدف إلى تحقيق مزيد من الشفافية فيما يخص الأمور المالية للحكومة وذلك من خلال تقييم الميزانية من واقع الوثائق والتقارير المالية المتاحة وكذا تقييم أنظمة الرقابة عليها ومستوى مشاركة الجمهور فيها، حيث يتم التقييم بالإجابة على مجموعة من الأسئلة تعكس واقع الميزانية في الدول.

ويتم قياس الشفافية من خلال مؤشر الموازنة المفتوحة حيث يسجل هذا المؤشر درجات ما بين 0 إلى 100 وفقا للإجابات على الأسئلة البالغ عددها 109 سؤالاً، وتعكس نتيجة المؤشر في دولة ما مدى دقة توقيت وشمولية المعلومات التي تتاح للعامّة في وثائق الميزانية، وتلخص هذه النتائج كما يلي<sup>15</sup>:

نادرة	{	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ أقل من 20 درجة: توفر الميزانية معلومات نادرة أو لا توفر معلومات من الأساس</li> <li>▪ من 21 إلى 40 درجة: توفر الميزانية الحد الأدنى من المعلومات</li> </ul>
محدودة	{	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ من 41 إلى 60 درجة: توفر الميزانية معلومات محدودة</li> <li>▪ من 61 إلى 80 درجة: توفر الميزانية معلومات جوهريّة</li> </ul>
كافية	{	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ من 81 إلى 100 درجة: توفر الميزانية معلومات بصورة مكثفة</li> </ul>

#### 2.2 مؤشرات قياس كفاءة الميزانيات

هي عبارة عن مؤشرات لقياس أداء الميزانية وذلك عن طريق مقارنة ما تحقق من إنجازات مع النتائج المتوقعة والموارد المتاحة بغرض الوصول إلى قياس كفاءة وفعالية الإدارات الحكومية، ويشترط في هذه المؤشرات أن تكون موضوعة بطريقة ملائمة تسمح بالتقييم الفعلي لمدى فعالية الأنشطة وأيضاً أن تكون قابلة للتطبيق من الناحية العلمية ويمكن أن نجد:

- مؤشرات لقياس الأثر على المدى القصير والمتوسط والطويل؛
- مؤشرات المنتج؛
- مؤشرات تسلسل العمليات وهي مؤشرات مرتبطة بالنشاطات؛
- مؤشرات المدخلات أو المخرجات.

ويتم الاعتماد على مؤشرات قياس الأداء في الميزانيات إما بصفة منفصلة عن مراحل الميزانية أو خلال مرحلة التنفيذ بغرض المتابعة الآنية للتسيير كما هو الحال في العديد من الدول الأوروبية وكذا في الولايات المتحدة الأمريكية وكندا.

#### 3.2 تفعيل آليات الرقابة والمسؤولية

تتعدد أنواع الرقابة على الميزانية العامة للدولة بهدف حماية المال العام من الاختلاسات والتلاعبات، إلا أنه ومع تطور الأساليب الإدارية المرتبطة بالميزانيات وخاصة مع اعتماد المقارنة بالنائج التي أصبحت تركز على مدى تحقيق نتائج الإنفاق تطورت أساليب الرقابة على المال العام بحيث تهتم بكيفية إنفاق المال العام حسب ما هو مخطط له في الميزانية وأن يحقق الإنفاق الهدف المنتظر منه وهذا ما يسمى بالرقابة على الأداء التي تعتبر من أهم الأساليب الحديثة التي تضمن أفضل تسيير للمال العام<sup>16</sup>؛

كما أن الأساليب الحديثة اتجهت على التأكيد على أهمية العنصر البشري في تسيير المال العام عن طريق منح المسؤولين حرية أكبر في التصرف مقابل تحملهم مسؤولية أكبر في تحقيق الأهداف المسطرة وخدمة المصلحة العامة، حيث أضحت الرقابة لا تتعلق فقط بمدى احترام الإنفاق حسب ما هو محدد في بنود البرامج بقدر ما تتعلق بمدى الالتزام بتحقيق الأهداف والنائج المرجوة من الإنفاق.

إن الاعتماد على مقارنة الإدارة بالنائج يعمل بشكل كبير على انتقال الأنظمة الإدارية الحكومية خاصة منها الموازاتية من مجرد أنظمة تسيير عمليات إنفاق الاعتمادات المالية المرخصة إلى أنظمة تدخل مبدأ الكفاءة والفعالية والاقتصاد في النفقة في التسيير، غير أن ذلك لا يعتبر كافياً ما لم يتم تدعيمه بالأساليب الموازاتية المعاصرة الأخرى بالإضافة إلى الأساليب المحاسبية المتطورة التي تضمن احترام القوانين والتشريعات المنظمة للعملية التسييرية وتحقق الشفافية للحصول على المعلومات التي تسمح باتخاذ القرارات المناسبة.

## 2- مدخل إلى المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وتطبيقاتها عبر الدول

موازاة مع اتجاه أغلب دول العالم إلى إصلاح أنظمتها الموازنتية باعتبار الميزانية العامة من أهم أدوات السياسات العمومية لما توفره من معلومات حول أولويات الحكومة وكذا الوسائل المتاحة، وجب على هذه الدول إصلاح أنظمتها المحاسبية العمومية باعتبارها المرآة العاكسة لنتائج نشاط الحكومات وتنفيذ الميزانية بما توفره من مخرجات يجب أن تتصف بالدقة والموثوقية؛ ويعد الأخذ بمعايير IPSAS من أهم النقاط التي جاءت بها إصلاحات هذه الأنظمة المحاسبية نظرا لاعتبارها مرجعا دوليا للممارسات المحاسبية في وحدات القطاع العام غير الربحية.

### 1.2 مفهوم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام International Public Sector Accounting Standard

توفر معايير IPSAS القواعد والأسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية والمحاسبية في القطاع العام\* غير الهادف للربح وهي مجموعة معايير صادرة عن مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام IPSASB تستخدم لغرض إعداد البيانات المالية الخاصة بالقطاع العام ويستند في إصدارها على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية<sup>17</sup>، كما يتمحور مضمونها أساسا في تقديم شكل ومضمون الجداول والمعلومات المالية وكذا طريقة المعالجة المحاسبية لمختلف العمليات ومختلف العناصر المكونة للأصول والخصوم؛ وقد أصدر مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام إلى حد الآن أربعين (40) معيارا خاصا بالمحاسبة في وحدات القطاع العام وفقا لأساس الاستحقاق على أن يطبق المعيار الواحد والأربعون (41) الخاص بالأدوات المالية ابتداء من 2019/01/01<sup>18</sup>، بالإضافة إلى معيار واحد منظم محاسبة وحدات القطاع العام المبينة وفق الأساس النقدي.

### 2.2 الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة في القطاع العام

هو إطار يحدد المفاهيم الأساسية التي تحكم تطوير معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وكذا أدلة العمل الموصى بها (Recommended Practise) (RPG Guidelines) والتي يستند عليها عند إعداد وعرض التقارير المالية ذات الاستخدام العام (General Purpos Financial Reports) GPFR، ونظرا لعدم استكمال إعداد الإطار المفاهيمي الخاص بمعايير IPSAS يتم الاعتماد حاليا على الإطار المفاهيمي الخاص بمعايير IAS/IFRS الصادر عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB<sup>19</sup>.

### 3.2 مستويات اعتماد معايير المحاسبة في القطاع العام

تبنت العديد من الدول المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في إطار عملية إصلاح أنظمتها المحاسبية العمومية وقد تباينت مستويات الأخذ بهذه المعايير من دولة إلى أخرى، إلا أن أغلبها اتجهت نحو الأخذ بالمعايير التي تركز محاسبة الذمة المالية والاعتماد على أساس الاستحقاق بما يقارب الممارسات المحاسبية في القطاع الحكومي من تطبيقات المحاسبة المالية للوحدات الخاصة، ويمكن تصنيف الدول حسب مستوى تطبيقها لمعايير IPSAS إلى<sup>20</sup>:

- المستوى الأول: يضم الدول الأكثر تقدما في تطبيق معايير IPSAS ومنها نيجيريا، نيوزيلندا وأستراليا.

- المستوى الثاني: وتدرج في هذا المستوى الدول التي قامت بإعداد مخطط محاسبي يتوافق وهذه المعايير ابتداء من سنة 2006 وباشرت العمل به على مستوى أنظمتها المحاسبية ومن بينها: فرنسا، اليابان، إيطاليا.

- المستوى الثالث: يتضمن الدول التي شرعت في إعداد مشروع محاسبي مستوحى من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وقامت كذلك بإدخال تعديلات على مستوى تشريعاتها القانونية، ونجد من بينها باكستان، أفغانستان، أذربيجان، أندونيسيا، لبنان، منغوليا والنرويج.

- المستوى الرابع: يتضمن الدول التي شرعت في إعداد مشروع إصلاح لنظام محاسبتها العمومية إما تحت الضغط أو بتشجيع من صندوق النقد الدولي والبنك العالمي ومن هذه الدول الجزائر، كينيا، ألبانيا والهند.

### 4.2 القوائم المالية حسب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تعد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المعايير التي تنظم المعلومة المالية في القطاع الحكومي، وذلك لكونها تعمل على قياسها وعرضها والإفصاح عنها ضمن قوائم مالية بطريقة تعكس الصورة الحقيقية للوضعية المالية للدولة وليس فقط وضعية المقبوضات والمصروفات؛

وقد جاءت معايير IPSAS بخمس قوائم مالية تشبه من حيث المضمون إلى حد كبير تلك المعتمدة والمعدة في وحدات القطاع الخاص، وهي القوائم التي يتم إعدادها في حالة تبني أساس الاستحقاق والأخذ بمبدأ محاسبة الذمة المالية للدولة، حيث تهدف هذه القوائم إلى توفير معلومات حول مصادر تمويل وتوزيع استخدام المال العام وطريقة توفير السيولة اللازمة ومدى مطابقة المصاريف للاعتمادات الممنوحة والقواعد التشريعية والقانونية المنظمة لها، ومقارنة حجمها مع حجم الإنجازات المحققة والخدمات المقدمة<sup>21</sup>.

تمثل القوائم المالية التي جاءت بها المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في:

### 1.4.2 قائمة المركز المالي

تبين قائمة المركز المالي أو ما يعرف بالميزانية الوضعية المالية أي وضعية الأصول والخصوم وحقوق الملكية، وينص المعيار 1 IPSAS على ضرورة الفصل بين العناصر المتداولة وغير المتداولة أو ترتيب عناصرها حسب درجة السيولة في حال تعذر ذلك أو كان هذا الترتيب سيوفر معلومات أكثر دقة ومصداقية<sup>22</sup>. كما يجب أن تتضمن تبييات قائمة المركز المالي المعلومات التالية:

- تصنف التبييات حسب الفئة؛
- تصنف الحقوق إلى رسوم وضرائب، حقوق يمكن تحصيلها من فروع أخرى وحقوق يمكن تحصيلها من الأطراف ذات العلاقة؛
- مخزونات تصنف إلى بضائع، مواد ولوازم إنتاجية، مواد أولية، منتجات تامة؛
- المؤونات وتنقسم إلى المؤونات الخاصة بمنافع المستخدمين والمؤونات الأخرى؛
- تبييب عناصر صافي الأصول يجب أن يسمح بتمييز كل من رأس المال، الاحتياطات، مساهمات الملاك وأرصدة الدورات السابقة المتراكمة.

#### 2.4.2 قائمة الأداء المالي

تهدف هذه القائمة إلى عرض مستوى أداء القطاع الحكومي، ويتم إعدادها بمقابلة الإيرادات مع التكاليف بحيث يعبر الفرق بينهما عن الوضعية الصافية، وكما هو الحال بالنسبة لقائمة المركز المالي، قائمة الأداء المالي هي الأخرى يجب أن تتضمن تبييات كل من الإيرادات، تكاليف التمويل، حصة الربح أو الخسارة في الوحدات الزميلة، العناصر الاستثنائية، الفائض أو العجز المسجل، وفي حال الاقتضاء يمكن إضافة تبييات إضافية إذا كانت هذه الإضافات سوف تقدم صورة أوضح عن الأداء المالي للوحدة<sup>23</sup>.

وتجدر الإشارة إلى أن عرض قائمة الأداء المالي يمكن أن يكون حسب الوظيفة أو الطبيعة، بحيث يكون معيار الاختيار بينهما توفير معلومات أفضل وأكثر مصداقية.

#### 3.4.2 قائمة التغيرات في صافي الأصول (حقوق الملكية)

توضح هذه القائمة تطور عناصر رأس المال، الاحتياطات، الفائض وكيفية استعمالها وكذا العجز المتراكم وكيفية تغطيته وهو ما يوجب أن تتضمن هذه القائمة معلومات حول الفائض والعجز وفترة تسجيله، حقوق الملكية وحصص الأقلية فيها وكذا أثر التغيرات في السياسات والتقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء<sup>24</sup>.

#### 4.4.2 ملاحظات القوائم المالية

تعرف كذلك بالملاحق، وهي جزء هام من القوائم المالية في القطاع الحكومي باعتبارها توفر معلومات موضحة ومكملة لتلك المحتواة في القوائم المالية السابقة الذكر، وذلك من أجل الوصول إلى إعطاء صورة أكثر شفافية عن القطاع، وتعرض هذه الملاحق بطريقة تسمح بالقراءة الجيدة للقوائم المالية إما في شكل جداول أو في شكل تحليلات وتفسيرات، ويجب أن تتضمن ما يلي<sup>25</sup>:

- تصريح بمطابقة القوائم المعدة لما جاء في معايير IPSAS؛
- توضيح للطرق والسياسات والتقديرات المحاسبية المعتمدة؛
- المعلومات غير المالية؛
- الأحداث المتوقع حدوثها والتي يمكن أن تؤثر على المعلومات المبلغ عنها.

#### 5.4.2 قائمة التدفقات النقدية

نظرا لأهمية هذه القائمة فقد تم تخصيص المعيار IPSAS2 كاملا لشرح طريقة إعدادها وعرضها، فهي قائمة تعرض المعلومات المتعلقة بالمقبوضات والمدفوعات النقدية عن طريق التمييز بين التدفقات النقدية الموجهة لتغطية الأنشطة التشغيلية والتدفقات النقدية الموجهة لتغطية الأنشطة التمويلية والتدفقات النقدية الموجهة لتغطية الأنشطة الاستثمارية وذلك بهدف توفير نظرة عن كيفية استخدام الاعتمادات الممنوحة ومدى قدرة الوحدة على توليد النقدية وتسييرها وكذا عن مصدر ووجهة النقدية خلال الدورة<sup>26</sup>؛

ويتم عرض هذه القائمة إما بالطريقة المباشرة وهو ما توصي به معايير IPSAS حيث يتم عرض كل فئة من فئات المقبوضات والمدفوعات بالشكل الذي يسمح بمقارنة صافي دخل الوحدة وفقا لأساس الاستحقاق مع صافي دخل الوحدة وفقا للأساس النقدي، ومنه إمكانية تقدير التدفقات المستقبلية، أو بالطريقة غير المباشرة من خلال تعديل الفائض أو العجز بأثر العمليات غير النقدية<sup>27</sup>؛ لكن ورغم سهولة تطبيق الطريقة الثانية إلا أن ذلك يصعب من معرفة وتمييز الأنشطة المولدة للنقدية.

إن القوائم التي جاءت بها معايير IPSAS تساعد على القراءة الصحيحة والفهم الدقيق للوضعية المالية كونها توفر معلومات عن مختلف نتائج النشاط وليس فقط عن التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة وهو ما يسمح بالحكم على الأداء المالي للقطاع الحكومي.

#### 3 أثر تبني مقاربة الإدارة بالنتائج ومعايير IPSAS على الإبلاغ المالي الحكومي

يوفر نظام الميزانية المبني على أساس الإدارة بالنتائج وكذا نظام المحاسبة العمومية المعتمد على المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام مجموعة مترابطة من المعلومات المالية وغير المالية والتي تلخص التقديرات الموضوعية والمرخص بها من طرف السلطة التشريعية وتوضح البرامج والسياسات وحجم الإنفاق العام المرفق لها والمرتبط بالنتائج المراد تحقيقها، هذا من جهة ومن جهة أخرى تحقيق الإبلاغ المالي الذي يعكس نتائج النشاط الحكومي بالشكل الذي توصي به المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.

ومن أجل الوصول إلى تحقيق إبلاغ مالي حكومي متكامل عن كافة نتائج نشاطات القطاع الحكومي في مختلف مراحلها وحب أن يتم ربط إجراءات تنفيذ ميزانية الدولة القائمة على المقاربة بالنتائج مع اعتماد محاسبة الذمة المالية القائمة على أساس الاستحقاق والتي تشجع المعايير المحاسبية الدولية على اعتمادها من أجل حسن تخصيص الموارد وتعزيز المساءلة والشفافية في إدارة المال العام، و ينص أساس الاستحقاق على ضرورة أن يتم تسجيل كافة العمليات المالية والأحداث والظروف التي يكون لها تأثير مالي بغض النظر عن موعد التحصيل أو الدفع المرتبط بها؛ إن اعتماد محاسبة الذمة المالية في مجال تنفيذ ميزانية الدولة يتطلب<sup>28</sup>:

- تحديد مختلف العمليات المالية (المتعلقة بالميزانية) والمحاسبية (المرتبطة بالمحاسبة) وأسلوب الربط بينها داخل نظام موحد يجعل من مدخلات تنفيذ ميزانية الدولة الأساس الذي تركز عليه مخرجات النظام المحاسبي من وثائق وقوائم وتقارير مالية دورية وسنوية؛
- وضع أدلة عمل موحدة تلخص كافة المفاهيم، الأهداف، القواعد، الإجراءات المتبعة وتحديد البيانات المصدرية ودليل حسابات موحد، وكذا تكوين وتأطير اليد العاملة اللازمة من أجل تسهيل اعتماد أساس الاستحقاق؛
- توسيع المدى الذي يجب أن تغطيه الميزانيات بما يسمح بتحديد أولويات وتوجهات الدولة وكذا الاعتراف بالتزاماتها ومواعيد استحقاقها؛
- تطوير السجلات والدفاتر المحاسبية بما يتلاءم مع العمل المحاسبي وفق متطلبات أساس الاستحقاق، حيث يمكن الاستعانة في هذا النطاق بالدفاتر والسجلات المستعملة في القطاع الخاص؛
- إدخال تقنيات محاسبة القطاع الخاص إلى محاسبة القطاع الحكومي من أجل تسهيل العمل المحاسبي؛
- تسجيل كافة المعاملات ذات الأثر النقدي وغير النقدي، فبالإضافة إلى تسجيل الإيرادات والنفقات يتم تسجيل كذلك الأصول والخصوم وحقوق الملكية وهو ما يتطلب إحصاء ممتلكات الدولة والتزاماتها وحقوقها بما يوفر قاعدة بيانات محاسبية صحيحة؛

إن الأخذ بمقاربة الإدارة بالنتائج يساعد في الرفع من جودة الإبلاغ المالي من خلال:

- توفير معلومات حول كفاءة وفعالية النفقة العمومية بناء على التقارير المرفوعة المخصصة لنتائج أداء الأجهزة الحكومية وهو ما يتيح الحكم على نوعية الخدمات المقدمة وقياس جودتها مقارنة بحجم الميزانيات المخصصة لذلك، ومنه الوصول إلى إمكانية تقييم مدى تحقيق النتائج المسطرة، وهو ما يصلح أن يكون أساسا للمساءلة والمحاسبة الإدارية<sup>29</sup>، وتساعد تقسيمات الميزانية حسب مقاربة الإدارة بالنتائج على توفير معلومات عن تكلفة نشاط كل وحدة إدارية وكل برنامج أو مشروع وكذا كل وظيفة فيه، وهو ما يساعد على متابعة إنجازها وتحقيق رقابة أفضل وتحديد مسؤولية كل مسؤول ومنه الوصول إلى الاستغلال الأمثل للموارد المخصصة.

- يسمح اعتماد مقاربة الإدارة بالنتائج في النظام الموازني على رفع جودة الإبلاغ المالي من خلال توفير مجموعة الوثائق والتقارير المرتبطة بالميزانية والتي أوصى بها ميثاق الممارسات السلمية في مجال شفافية المالية العامة وهو ما يدعم مؤشر الميزانية المفتوحة الذي ينص على ضرورة أن تحقق الأنظمة الموازنانية العالمية متطلبات الإبلاغ السليم عن مجموعة من الوثائق الهامة في صورة البيان التمهيدي للميزانية، مقترح الميزانية للسلطة التنفيذية، الميزانية المقررة، الميزانية للمواطنين، المراجعة النصف سنوية للميزانيات، تقارير نهاية السنة وتقارير المراجعة، هذا إضافة إلى كون الوصول إلى تحقيق إبلاغ مالي حكومي فعال سوف يمكن من الرفع من درجة الشفافية والمشاركة العامة<sup>30</sup>.

- إصلاح الأنظمة الموازنانية بما يتماشى مع مجاءت به مقاربة الإدارة بالنتائج يسمح بتحقيق الانسجام مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام من خلال توحيد تبويبات الميزانية مع الحسابات الحكومية.

كما أن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام يدعم الإبلاغ المالي من خلال:

- إعطاء نظرة شاملة عن الذمة المالية للدولة بما يمكن من متابعة الأملاك العقارية والمقولة، حقوق الدولة وديونها كما هو الحال بالنسبة للوحدات الهادفة للربح في القطاع الخاص دون الحاجة إلى اللجوء للمتابعة وبالتالي حماية هذه الممتلكات من الاختلاس، كل هذا من خلال الوثائق والتقارير المبلغ عنها وفق ما نصت عليه معايير IPSAS<sup>31</sup>، والتي تحت أيضا على ضرورة تدعيم هذه الوثائق بتقارير أخرى تتضمن معلومات عن الحالة المالية وغير المالية للقطاع الحكومي بما يرفع من جودة الإبلاغ المالي ويجعله فعالا.

- توفير القوائم والتقارير المالية المعدة للمعلومات التالية<sup>32</sup>:

- الموارد الاقتصادية والحقوق والالتزامات عند تاريخ إعداد التقارير مع الإشارة إلى التغيرات التي طرأت عليها مقارنة مع الدورات السابقة وكذا توقعات الانخفاض والارتفاع في هذه العناصر في المستقبل.
- تقرير عن أداء الميزانية وكيفية استخدام المال العام والموارد المتاحة.
- تقارير تنفيذ الخدمات والبرامج من خلال مقارنة تخصيصات الموارد مع النتائج المحققة، حيث يمكن التعبير عن نتائج تقديم الخدمات من خلال مقاييس كمية (معلومات عن التكلفة، حجم الخدمات المقدمة، العلاقة بينهما) وكذا جودة الخدمة ونتائج بعض البرامج خاصة منها الاجتماعية
- تقدم تنبؤات بما يسمح بتفادي تكرار الأخطاء وترشيد الإنفاق والاستغلال الأمثل للموارد وتوفير معلومات عن الاستدامة المالية وتحديد تكاليف السياسات والبرامج المتوقعة.

- تحقيق التوافق مع القوائم المالية المعدة على مستوى العالم وهو ما يسمح بمقارنة النتائج المحققة من طرف الدولة مع النتائج المحققة من طرف الدول الأخرى في ظل نفس البيئة المحيطة والعوامل المؤثرة، ما يمكن من اكتشاف مواطن الضعف في تنفيذ البرامج والسياسات المتشابهة بين الدول ومنه السعي إلى تحسين الأداء والسير به إلى مصاف أداء الدول المتطورة<sup>33</sup>.

إن الأخذ بأساليب الإدارة الحديثة في صورة الإدارة بالنتائج ومعايير IPSAS يساعد في الرفع من جودة الإبلاغ المالي الحكومي خاصة إذا تم تدعيم اعتمادها باستعمال مجموعة من الأساليب الحديثة الأخرى في صورة مؤشرات كفاءة الميزانية وآليات الرقابة على المال العام وكذلك بالاعتماد على الأدلة التي توصي بها الهيئات الدولية كصندوق النقد الدولي والبنك الدولي والمتمثلة في دليل الممارسات السليمة لشفافية المالية العامة وكذا دليل إحصاءات مالية الحكومة.

وتزيد جودة الإبلاغ المالي الحكومي بتوفير مجموعة من المعلومات المختلفة والمتنوعة في شكل تقارير وقوائم تفيد العديد من الأطراف ذات العلاقة وتزودهم بمستوى أداء الوحدات الحكومية بما يمكن من معرفة مدى الالتزام بحماية وإدارة المال العام بكفاءة وفعالية حيث تعتبر المعلومات التي توفر من خلال الإبلاغ المالي الحكومي ضرورة لمناقشة نجاعة السياسات العمومية والوفاء بالتزامات المسألة.

#### ثانيا: دراسة بعض التجارب الدولية في مجال عصنة أنظمة المحاسبة العمومية ومقارنتها مع مشاريع الإصلاح في الجزائر

واكبت العديد من الدول الاتجاهات المعاصرة المرتبطة بالأنظمة الإدارية العمومية وذلك بغية تحقيق التوافق في لغة التخاطب المحاسبي في القطاع الحكومي وتطوير الممارسات الموازناتية والمحاسبية، وكان ذلك من خلال إطلاق العديد من الإصلاحات التي مست هذه الأنظمة وتبني أهم ماجاءت به مقارنة الإدارة بالنتائج وكذا معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بما يلاءم بيئة أعمال كل دولة وطبيعة أنشطتها وتعتبر التجربة الفرنسية وتجربة مقاطعة الكيبك بكندا من التجارب المنهجية في هذا المجال على غرار العديد من تجارب الدول الأوروبية الأخرى ودول العالم المتطور، في حين تبقى الدول العربية بما فيها الجزائر من الدول التي أطلقت مشاريع إصلاح تمس النظامين وتأخذ بمجده الأساليب الحديثة في محاولة لإصلاح منظومتها الموازناتية والمحاسبية لكن دون تطبيقها على أرض الواقع.

#### 1- التوجه الفرنسي لإصلاح النظام الموازناتي والمحاسبي

تعتبر الدول الأوروبية وباعتبارها دول منضوية تحت لواء الاتحاد الأوروبي من بين أهم دول العالم التي سائرت التطورات الحاصلة خاصة في ميادين المالية والمحاسبة، ونظرا لكون فرنسا من دول الاتحاد فقد عمدت هي الأخرى إلى إصلاح أنظمتها العمومية من خلال إصدار القانون العضوي لقوانين المالية LOLF والذي جاء بالعديد من التحديثات المرتبطة بالنظام الموازناتي وكذا المحاسبي الفرنسي.

وقد تم إصدار القانون العضوي لقوانين المالية LOLF في 2001/08/01 ليتضمن قواعد جديدة لإعداد وتنفيذ ميزانية الدولة تقدم طريقة لتحسين أداء وفعالية السياسات العامة التي تمكن الدولة من الانتقال من منطق الوسائل إلى منطق النتائج، بالإضافة إلى اعتماد أساس الاستحقاق في محاسبة القطاع الحكومي<sup>34</sup>.

#### 1.1 مراحل الإصلاح الموازناتي والمحاسبي في فرنسا

عرفت فرنسا قبل أن تشرع في إصلاح منظومتها الموازناتية والمحاسبية تطبيق الأمر رقم 2-59 المؤرخ في 1959/01/02 والمتضمن القانون العضوي لقوانين المالية، حيث كان يحكم كيفية إعداد ميزانية الدولة والتصويت عليها وتنفيذها وقد وفر هذا المرسوم إطارا هاما لإجراءات الميزانية وحدد الصلاحيات المخولة للحكومة والبرلمان<sup>35</sup>؛ غير أنه ونتيجة التطورات الكبيرة التي عرفها ميدان المالية بالإضافة إلى تغير البيئة السياسية والمؤسسية الأوروبية أصبح هذا القانون لا يستجيب لهذه التغيرات ما دفع بالبرلمان الفرنسي إلى تقديم أكثر من 39 مقترح لتعديله خلال الأربعين عاما<sup>36</sup> دون أن تكفل هذه الاقتراحات بالنجاح.

لتقوم بعدها مجموعة عمل برلمانية تحت إشراف " لوران فاييوس " بإعداد تقرير جديد يهدف إلى إصلاح المرسوم 2-59 حيث يهدف هذا الإصلاح إلى تحقيق إنفاق أفضل مقابل اقتطاع أقل، وقدم هذا المقترح إلى مجلس الشيوخ لتتم مناقشته وتنقيحه وتعديله خلال الفترة الممتدة بين 1998 و 2001 واعتماده بتاريخ 2001/08/01 تحت رقم 2001/962 ليحل محل الأمر السابق.

وقصد ضمان الانتقال السليم والتنفيذ الكامل للقانون الجديد المتضمن القانون العضوي لقوانين المالية مر دخوله حيز التطبيق الكامل في 2006/01/01 بعدة محطات هامة كالآتي<sup>37</sup>:

- 2001/08/01: إصدار القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية LOLF،
- 2002/01/01: بدء نفاذ 19 مادة من قواعد القانون العضوي لقوانين المالية الجديد،
- 2002/06/17: إنشاء الوزارة المكلفة بالميزانية والإصلاح الموازني،
- 2004/01/01: بدء التطبيق التجريبي للقانون داخل الوزارات،
- 2004/01/21: عرض النموذج والهيكل الجديدة لميزانية الدولة المعدين حسب مبادئ LOLF على البرلمان،
- 2005/07/05: عرض مشروع مخطط ميزانية الدولة لسنة 2006 على البرلمان المتضمن هيكل الميزانية، الاستراتيجيات، الأهداف ومؤشرات الأداء،
- حريف 2005: مناقشة مشروع قانون المالية والتصويت عليه وفق القواعد المنصوص عليها في LOLF
- 2006/01/01: دخول القانون العضوي الجديد حيز التطبيق العام على كل وحدات القطاع العام الحكومي غير الهادفة للربح والانتقال إلى إعداد الحسابات العامة وفق أساس الاستحقاق،
- 2007/05/29: التجربة الأولى للمصادقة على حسابات الدولة من طرف مجلس المحاسبة الفرنسي،
- 2007/06/01: نشر التقرير السنوي الأول المتعلق بالأداء،
- 2009/02/09: إصدار أول قانون متعلق بالبرمجة المالية العامة.

من خلال ما سبق يتضح أن التحول الكلي نحو تطبيق الإصلاحات التي جاء بها القانون 2001/962 مر بالعديد من المراحل التي مهدت للانتقال من إعداد وتنفيذ ميزانية الدولة وفق منطق الوسائل إلى إعدادها وفق منطق النتائج الذي جاء به مقارنة الإدارة بالنتائج من خلال التطبيق الجزئي والتجريبي له وصولاً إلى التطبيق النهائي والشامل على كل المنشآت الحكومية ذات الطابع غير الربحي والوزارات ووضع مؤشرات الأداء الخاصة بكل برنامج وكل وزارة من أجل قياس كفاءة وفعالية أداء القطاع الحكومي، وأيضاً للانتقال من إعداد حسابات الدولة وفق الأساس النقدي إلى إعدادها وفق أساس الاستحقاق المحاسبي بما يتماشى مع معايير IPSAS.

## 2.1 دوافع الإصلاح الموازني المحاسبي الفرنسي وأهم أهدافه

قبل التطرق إلى أهم الأهداف التي تسعى فرنسا إلى تحقيقها من وراء إصلاح أنظمتها الإدارية العمومية كان من الضروري التعرف على الأسباب التي دفعتها إلى التخلي عن الأمر 2-59 واعتماد ماجاءت به الإصلاحات في القانون العضوي لسنة 2001.

### 1.2.1 دوافع الإصلاح

يمكن أن نوجزها فيما يلي<sup>38</sup>:

- تعرض النظام الموازني والمحاسبي للعديد من الانتقادات: كعدم دعمه للإدارة الفعالة، الاعتماد على محاسبة الخزينة وهو ما لا يمكن من الحكم على الأداء المالي للدولة، بالإضافة إلى غياب النظرة الإستراتيجية للميزانية.
- عرض اقتراحات مشروع الميزانية العامة للدولة وكذا الميزانية الختامية المصادق عليها وفقاً لهذا المرسوم حسب منطق الوسائل وليس الأهداف أو النتائج باستثناء قطاعي الإسكان والطرق السريعة وهو ما لا يمكن من وضع أدوات للحكم على فعالية عمل الأجهزة الحكومية ومراكز الإنفاق.
- مقترحات الإصلاح المتتالية نتيجة ضعف الأنظمة الموازنية والمحاسبية آنذاك وتناقص دور البرلمان في عمليات القرار المتعلقة بالميزانية شكلت ضغوطات على الدولة للتوجه نحو إصلاح أنظمتها بالشكل الذي يعزز الكفاءة والفعالية في التسيير العمومي ويحقق الحماية للمال العام.
- ضعف نظام المعلومات المحاسبي والموازني المعتمد وافتقاره إلى الشفافية والنزاهة وهو الذي لم يسمح بضمان الإدارة الفعالة للميزانية العامة للدولة.

### 2.2.1 أهداف الإصلاح

جرت التحديات التي جاء بها القانون العضوي لقوانين المالية الفرنسي الصادر في 2001 في سياق التطورات الحاصلة على المستوى الدولي، حيث كان الاهتمام من وراء هذا الإصلاح هو تحقيق الأهداف التالية<sup>39</sup>:

- تحسين أداء الخدمات العامة كجزء من سياسة مالية مستدامة وتعزيز الخيارات الإستراتيجية للدولة.
- تحسين قابلية القراءة والشفافية في معلومات الميزانية من خلال وضع أسس الإدارة العمومية الجديدة الموجهة نحو النتائج والبحث عن تحقيق الفعالية والكفاءة ويعني ذلك مرور ميزانية الدولة إلى قياس الأداء بفضل المؤشرات، حيث لم تعد كفاءة المسؤولين مرتبطة بمصولهم على أكبر قدر ممكن من الاعتمادات وإنفاقها ولكن على كيفية تحقيقهم لأهداف القابلة للقياس والمشتقة من السياسات العامة المضطلع بها.
- تعزيز سلطات البرلمان بشكل أكبر وتنفيذ الميزانية وفقاً لتشريعته.
- التمثيل الصادق للمعاملات والأحداث الحكومية وتقديم حسابات الدولة الحقيقية والعادلة بكل شفافية بما يسمح بتقييم البرامج والسياسات.

### 3.1 أهم الإصلاحات التي مست الشق الموازاتي

يحدد القانون العضوي الجديد إطارا قانونيا يدعم إصلاحا معمقا للمالية العامة من خلال إرساء قواعد لإعداد وتنفيذ الميزانية القائمة على النتائج بحيث يتم تنظيم الميزانية على ثلاث مستويات: المهام، البرامج والأعمال<sup>40</sup>؛

حيث تضم ميزانية الدولة في فرنسا حوالي 32 مهمة، 125 برنامج، وأكثر من 850 عملا في حين تتكون من 850 فصل في الميزانية قبل الإصلاح؛ ويضطلع البرلمان حسب هذا القانون بالمناقشة والتصويت على كل برنامج وكل مهمة ومنه على السياسة العامة الموحدة للدولة ولم يعد دوره يقتصر فقط على المناقشة والموافقة على الاعتمادات، ليتم فيما بعد وخلال مرحلة التنفيذ ربط الأهداف المحددة بالإجراءات العامة وقياس نتائجها.

إلى جانب الأخذ بمنطق النتائج بدل الوسائل ووضع هيكلية جديدة لميزانية الدولة، تضمن قانون LOLF ضرورة العرض متعدد السنوات للميزانية على المدى المتوسط (من 3 إلى 5 سنوات) وذلك لتوضيح أهداف السياسة الموازاتية وتكلفة إنهاء البرامج وهو ما يضمن التقييم الفعلي لنتائج القرارات المتخذة، ذلك أن التسيير المتعدد السنوات يضمن التحكم في تقديرات انجاز البرامج والمشاريع من بدايتها إلى نهايتها وهو ما يساعد في ضبط الإنفاق ويمنح الدولة نظرة إستراتيجية وقدرة على التنبؤ<sup>41</sup>.

كما أعطت الإصلاحات الجديدة من خلال القانون العضوي الجديد صلاحيات أكبر للمسؤولين وتوزيع الاعتمادات وتحويلها من برنامج إلى آخر وذلك بغرض تحقيق أفضل النتائج، حيث تنص المادة 12 من القانون LOLF<sup>42</sup> على أن "المسؤولين حرية واسعة لإعادة توزيع اعتمادات البرامج حسب بنود محصصات السلطات العامة، نفقات المستخدمين، التسيير والاستثمار، هذا بالإضافة إلى إمكانية تحويل نفقات التسيير إلى نفقات الاستثمار والعكس"، وهو ما يمكننا من القول أن القانون العضوي منح المسؤول صلاحية التسيير الداخلي للاعتمادات الخاصة بكل برنامج حسب الحاجة مع الالتزام بالأداء حسب ما هو محدد في الميزانية وإثبات ذلك من خلال التقرير السنوي للأداء الذي يلخص حسابات أداء كل برنامج.

### 4.1 أهم الإصلاحات التي مست الشق المحاسبي

سمح القانون العضوي لقوانين المالية بإحداث إصلاح كبير في النظام المحاسبي للدولة وهي الإصلاحات التي وضعت إطارا جديدا للمحاسبة مستوحى من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يستند إلى أهم ما تقوم عليه المحاسبة في الوحدات الخاصة مع الأخذ بعين الاعتبار خصوصية القطاع الحكومي<sup>43</sup>.

وقد تم تحديث النظام المحاسبي من خلال إنشاء ثلاث أنواع من المحاسبة تطبق في القطاع الحكومي<sup>44</sup>:

- محاسبة الخزينة (الصندوق): وهي محاسبة تقوم بمسك العمليات الخاصة بإيرادات ونفقات الميزانية خلال السنة المالية وذلك بغية المتابعة اليومية لخرينة الدولة وبالتالي تحديد الفائض أو العجز المسجل.

- المحاسبة العامة (الحقوق المثبتة): وهي المحاسبة المبنية على أساس الاستحقاق وليس على الأساس النقدي حيث تقوم هذه المحاسبة على تسجيل المصاريف والإيرادات المرتبطة بالسنة المالية المفتوحة والتي يمكن أن يرتبط دفعها أو تحصيلها بالسنة السابقة أو الحالية، وهو ما يمكن من تحديد رؤية واضحة عن التزامات الدولة وأصولها والذي يتجسد من خلال الحساب العام للدولة CGE الذي يلخص أداء الإدارة العمومية في ثلاث أبعاد (تحقيق القيمة المضافة، تعزيز الرقابة وتحقيق كفاءة التسيير العمومي).

- محاسبة تحليلية للتكاليف: تستخدم لقياس تكلفة الإجراءات والبرامج بغرض مساعدة المسؤولين على توجيه أعمالهم وتحقيق الرقابة على كيفية تسيير البرامج بما يضمن تحقيق أفضل النتائج.

### 5.1 أثر الإصلاحات على الإبلاغ المالي الحكومي في فرنسا

شكلت الإصلاحات التي مست النظام الموازاتي والمحاسبي الفرنسي نقلة نوعية في جودة الإبلاغ المالي الحكومي في فرنسا من خلال إثراء المعلومات المالية المنتجة من خلال هذين النظامين وجعلها أكثر وضوحا بالإضافة إلى توفر إمكانية إنتاج المعلومات المقارنة على المدى المتوسط وعرض التغييرات في الملاحق وذلك من خلال الحساب العام للدولة الذي أصبح يضم أربعة قوائم مالية تتمثل في الميزانية، جدول النتائج، جدول التدفقات النقدية والملاحق<sup>45</sup>، الأمر الذي يجعله مصدرا مهما للمعلومة المالية للعديد من الأطراف على غرار<sup>46</sup>:

- البرلمانين والمواطنين حيث تسمح القوائم المالية المعدة وفقا لمبدأ الذمة المالية للدولة بتقديم التحليلات اللازمة خلال مناقشة الميزانية ومنه توفير فهم أفضل للوضع المالي للدولة بالإضافة إلى كون CGE يمكن من تقييم تكلفة البرامج والسياسات المنتهجة ومدى تحقيق النتائج المسطرة.

- الوزارات والإدارات الحكومية: فهو يمكنهم من تتبع النفقات المرتبطة بالسنة المالية بدقة بما يوفر لهم فهم أحسن لتكاليف السياسات العامة ويشكل أداة للمفاضلة بين البرامج.

هذا بالإضافة إلى تحسين الوثائق المرفقة بالميزانية التي أصبحت أكثر دقة ووضوحا وتم استحداث وثائق مرفقة بمناقشة التوجه الموازاتي للدولة والتي تعرض استراتيجيات الدولة وتوجه المالية العامة وكذا مؤشرات الأداء المستقبلية<sup>47</sup>، بالإضافة إلى تحديث الوثائق المرفقة بمشروع قانون المالية والتي أصبحت تتمثل في: التقييمات المتوقعة

لمختلف الآثار الناتجة عن مشروع قانون المالية، تقييم الوسائل المتاحة، تقرير حول الاقتطاعات الإجبارية، التقرير الاقتصادي الاجتماعي والمالي، تقرير حول النفقات العامة وتطورها، المشاريع السنوية للأداء، حيث حدد تاريخ تقديم هذه الوثائق بأكتوبر من السنة، في حين يقدم كل من الحساب العام للدولة وتقارير الأداء السنوية وتقارير مجلس المحاسبة في قانون ضبط الحسابات وتقارير التسيير في تاريخ جوان ن+1 من كل سنة<sup>48</sup>.

ركزت الإصلاحات الفرنسية على إصلاح نظام الإدارة العمومية من مختلف جوانبها بدءاً بالنظام الموازني الذي انتقل إلى اعتماد مقارنة الإدارة بالنتائج وصولاً إلى النظام المحاسبي المعتمد في طياته على أهم مجامع به معايير IPSAS، وذلك بغرض توفير معلومات أكثر دقة وشفافية عن الوضع المالي للدولة وتوجيه السياسات والبرامج بما يحقق أفضل النتائج بحيث يكون كل يورو ينفق مبرراً ومنتجاً للقيمة.

### 2- التجربة الكندية في إصلاح النظام المحاسبي والموازني

في ظل ظهور نوع جديد من الموازنات وهي الميزانية بالبرامج أتجهت الكيبك إلى تشجيع وضع الميزانية بالأهداف والهادفة إلى بناء الميزانية على أساس التكاليف الحقيقية بدلا من وضع الميزانية على أساس نتائج تاريخية للاعتمادات المحددة في السنة ن-1، ونظراً لاتجاه الفكر الإداري في ذلك الحين إلى تحديد الأهداف وبمجموع الأنشطة الحكومية للحصول على مخرجات محددة فقد أصبح التفكير منصب حول كيفية إعداد ميزانية وتحديد الاعتمادات المالية في صيغتها النهائية بناء على النتائج المستهدفة.

وقد ترجمت هذه الأفكار الإدارية الحديثة في قانون الإدارة العمومية LAP والذي ادخل مفهوم مقارنة الإدارة بالنتائج في الإدارة العمومية وشجع على تحقيق المساءلة وذلك من خلال وضع العديد من القواعد الحديثة لتسيير المال العام بالشكل الذي يضمن تحقيق رضا العامة.

### 1.2 مراحل إصلاح الإدارة العمومية في الكيبك

لم يكن وضع الخطط الإستراتيجية والتشغيلية في الكيبك وليد اليوم بل يعود إلى نهاية الثمانينات حيث كان تطبيقها أولاً مقتصرًا على وزارة النقل، ليمتد بعدها دراسة شروط ومتطلبات تعميم هذه التجربة على كامل القطاع الحكومي في سنة 1993، ليتبين أن نجاحها يعتمد على وجود فريق إدارة مستقر وكذا تبسيط العمليات الإدارية وتكييفها مع خصوصية كل وحدة قطاع عام بالإضافة إشراك المسؤولين في عملية صنع القرارات المركزية.

وبناء على هذه الدراسة أقرت حكومة الكيبك قانون مساءلة نواب الوزراء ورؤساء الهيئات العمومية، حيث ينص القانون I.4.1 على إلزامهم بتقديم تقاريرهم التسييرية (الملغى بموجب القانون A-6.01)

وابتداء من سنة 1994 قامت حكومة الكيبك بإقرار المساءلة الإدارية للمسيرين وإرساء القواعد الأولى لنموذج الإدارة بالنتائج عن طريق إنشاء وحدات الخدمة المستقلة التي تهدف إلى تحقيق الإنتاجية المرتفعة وتقديم خدمات ذات جودة، في مقابل ذلك تلتزم هذه الوحدات بتقديم ثلاث وثائق عامة تتمثل في اتفاقية الإدارة والتي توضح مسؤوليات مدير الوحدة واللجان الاستشارية ومؤشرات عمل إدارة الوحدة بالإضافة إلى خطة الإجراء السنوي التي تحدد الموارد المتاحة للوحدة، الأهداف المراد تحقيقها وأخيراً تقرير الإدارة السنوي الذي يسمح لها بالإبلاغ عن مدى تحقيقها للنتائج المسطرة ومقارنة أداءها مع الوحدات المماثلة<sup>49</sup>، وتعد هذه الخطوة بمثابة أول ثمرة من ثمار تطبيق مقارنة الإدارة بالنتائج في شكلها المصغر قبل أن يتم البدء في التفكير بتبنيها بشكل أوسع في عام 1999 أين قدم وزير الدولة للشؤون الإدارية والخدمات العامة ورئيس مجلس الخزانة بيان السياسة العامة بشأن الإدارة الحكومية تحت عنوان "من أجل خدمات أفضل للمواطنين: إطار جديد للإدارة العامة"، حيث تضمن هذا البيان ضرورة إنشاء إطار جديد ينظم الإدارة العمومية ويركز على تقديم خدمات تتميز بالجودة للمواطنين<sup>50</sup> بدلا من النظام المالي المبني على الطريقة التقليدية التي تركز على وضع الاعتمادات المالية ثم تحديد البرامج العمومية.

وفي ماي من سنة 2000 أقرت الجمعية الوطنية في الكيبك مشروع القانون 82 من خلال القانون A-6.01 الجديد والذي يتضمن إطاراً حديثاً للإصلاح الإداري العام في الكيبك ويؤكد على ضرورة التركيز على إعطاء الأولوية لتوفير خدمات عامة تتميز بالجودة، وذلك من خلال تبني مقارنة الإدارة بالنتائج واحترام مبدأ الشفافية ومساءلة الإدارة أمام الجمعية الوطنية، وكذا إقرار مجموعة من التقارير والمستندات التي توفر معلومات أفضل عن الأداء والوضعية المالية لمختلف الهيئات والوزارات العامة ومقارنتها بين النتائج المنشودة وتلك المحققة<sup>51</sup>.

وعرف التطبيق الكامل للنظام الإداري الحديث الذي جاء به القانون A-06.01 المتضمن قانون الإدارة العام تأخراً بعض الوقت، حيث لم تطبق تفاصيله الإدارية بشكل كلي إلى غاية سنة 2005 في حين طبقت الممارسات المحاسبية التي جاء بها بشكل تام في سنة 2006، وهو ما جعل مختلف إدارات القطاع الحكومي بعد هذا التاريخ قادرة على أن تكون مسؤولة أمام المواطنين عن تقديم نتائج ملموسة عن تنفيذ برامجها وكذا تقديم التقارير السنوية التي تلخص بكل شفافية الأداء والوضع المالي.

### 2.2 أهداف الإصلاح الإداري في الكيبك

يساهم الإطار العام والذي طبق على مختلف الدوائر الحكومية والهيئات المكلفة بإعداد الميزانية العامة أو الهيئات التي يعين موظفوها وفقاً لقانون الخدمة العامة بشكل خاص في النظر في خيارات الإدارة وتطلعات المواطنين وفقاً للموارد المتاحة و تكييف قواعد الإدارة مع وضع الإدارات والهيئات الحكومية بغية تحقيق مرونة أكبر في

التنفيذ بما يضمن المساءلة المتعلقة بالأداء والفعالية في تحقيق النتائج والوصول إلى تحقيق الإبلاغ عن كافة المعلومات ذات العلاقة بأنشطة الإدارات العامة إلى الجمهور وإلى الجمعية الوطنية<sup>52</sup>.

كل هذه الإصلاحات المتعلقة بالإطار العام كانت بهدف<sup>53</sup>:

- تغيير سلوك المسؤولين فيما يتعلق بالأداء وجودة الخدمات حيث ترسخ إصلاحات الإدارة العمومية ثقافة الأداء والمساءلة من خلال تقييم أداء البرامج استنادا إلى مؤشرات ومعايير محددة.

- تطوير عملية المساءلة من مساءلة تركز على مدى الامتثال الصارم للإجراءات القانونية والتنفيذية في تنفيذ ميزانية الدولة إلى مساءلة على أساس الثقة المتبادلة بين المواطنين والموظفين التابعين للقطاع العام حول مدى تحقيق النتائج المسطرة في إطار استخدام الموارد المرخص بها.

- تطوير أدوات الاتصال التي تسمح بوصول مختلف المعلومات عن نشاط مختلف الإدارات العامة إلى مختلف الأطراف ذات العلاقة بما فيهم المواطنين مع ضرورة ضمان جودة ونوعية المعلومات المنتجة من طرف الأنظمة الإدارية الحكومية ودقتها وشفافيتها.

### 3- الإصلاحات المتضمنة في قانون الإدارة العمومية بالكيبك

تضمن القانون A-6.01 المتعلق بالإدارة العمومية في الكيبك العديد من النقاط التي شملتها الإصلاحات المؤرخة في سنة 2000 والتي تقوم أساسا على:

#### 1.3 إعلان خدمة المواطنين

يلزم قانون الإدارة العمومية مختلف الوزارات والهيئات العامة بتحديد احتياجات المواطنين ونشر وثيقة تحت مسمى "بيان الخدمات للمواطنين" والتي تترجم الأهداف المرتبطة بحجم ونوعية الخدمات المقدمة، بحيث يركز هذا القانون على ضرورة تقاسم برنامج للتحمسين المستمر للخدمة بما يتناسب والموارد المتاحة وذلك من خلال تبسيط القواعد والإجراءات التي تنظم تقديم الخدمات العامة وحث الموظفين على تقديم خدمات جيدة في سبيل تحقيق النتائج المحددة من طرف الإدارات العمومية مع ضرورة نشر تكلفة الخدمة العامة المقدمة من أجل تمكين المواطنين من معرفة مدى توافقها مع الجودة<sup>54</sup>.

#### 2.3 وضع مخطط إستراتيجية تحدد التوجهات الحكومية

أوجب قانون الإدارة العمومية على الإدارات والهيئات العمومية وضع خطط إستراتيجية مدعومة بأخرى تشغيلية والتي تستند على توجيهات مجلس الخزانة، بحيث يمكن أن يحدد هذا الأخير المعلومات المتعلقة بما ومدتها والأهداف والغايات المتضمنة فيها وكذا النتائج المتوقعة تحقيقها بعد نهاية فترة تجسيد هذه الخطط الإستراتيجية. وتعتبر الخطط الإستراتيجية إحدى وثائق الميزانية العامة الإلزامية التي تربط الاعتمادات بالأنشطة السنوية المكونة لها، حيث يرسل كل وزير مشروع الخطة الخاصة بإدارته وكذا خطط كل الهيئات الواقعة تحت مسؤوليته قبل ستين (60) يوما من تاريخ إيداعها لدى الجمعية الوطنية<sup>55</sup>.

إن تفعيل التخطيط الاستراتيجي ضمن النظام الإداري الحكومي وربطه بالاعتمادات المالية يمكن من توضيح الرؤية والقدرة على التنبؤ بأداء الإدارات العام كما أنه يسهل من عملية التحكم في حجم الاعتمادات المرخص لتنفيذ كل خطة إستراتيجية<sup>56</sup>، بالإضافة إلى أن فتح المجال أمام المسؤولين لوضع التوجهات الإستراتيجية للوحدات العامة يمكن من تتبع أدائهم ومنه الالتزام بتحقيق النتائج المحددة وتفعيل مسؤولياتهم من خلال تقارير الأداء السنوية.

#### 3.3 تقرير الإدارة السنوي: الأداء والامتثال

تم إقرار التقرير السنوي الجديد للإدارة ليحل محل تقرير النشاط السابق الذي كان معمولا به من قبل تطبيق قانون الإدارة العمومية، حيث يعزز هذا التقرير المساءلة من خلال تمكين الجمعية الوطنية من الوصول إلى الوثائق التي تقدم معلومات كافية تسمح بتقييم الأداء بشكل أفضل؛

ويعرض التقرير النتائج التي تم تحقيقها وفق لما تم تحديده في الخطة الإستراتيجية والتي تمكن من الحكم على كفاءة الأداء الإداري من خلال مؤشرات الأداء المحددة في وثيقة الخطة<sup>57</sup>، وحسد هذا التقرير إمكانية توفير معلومات تتميز بالمصداقية والشفافية وهو ما يجعله مصدرا مهما للمعلومة المالية منها والإدارية كونه يضم تقريرا ماليا وآخر عن الأداء.

#### 4.3 تفعيل المساءلة البرلمانية

كرس قانون الإدارة العمومية مبدأ مساءلة المسؤولين من طرف البرلمان باعتبارهم مسؤولين أمام المواطنين من تحقيق النتائج الملخصة في برامجهم وخططهم وكذا ضرورة بيان مدى كفاءة وفعالية استخدام الموارد والسلطات والصلاحيات، وتقوم هذه المساءلة على أساس النتائج المبلغ عنها في تقرير الإدارة السنوي المستند إلى الخطة الإستراتيجية وخطة إدارة الإنفاق السنوية<sup>58</sup>، وهو ما يمكن من تحقيق الرقابة على المال العام وحمايته من كل أنواع التبذير وسوء التسيير والاختلاس.

إن الملاحظ لقانون الإدارة العمومية المطبق في الكيبك يمكنه استنتاج أن هذا النوع من القانون ركز على كيفية وضع الخطط الإستراتيجية والاعتمادات المالية المخطط لها وكذا الموارد اللازمة لإجرائها عن طريق تبني مقارنة الإدارة بالنتائج وهي المقاربة الخاصة بالجانب الموازاتي، في حين أن هذا القانون لم يعط الجانب المحاسبي حقه من الإصلاحات، حيث أن الإبلاغ المالي المرتبط بالمعلومات المحاسبية والمالية المنتجة من النظام المحاسبي مازال يقتصر على تقرير حساب التسيير، والذي لا يلي

متطلبات الإبلاغ الفعال، ذلك أن عملية الإصلاح لم ترتبط بتبني معايير IPSAS كون هذه المعايير تطبق فقط على مستوى الدولة في كندا وليس على مستوى مقاطعة الكيبك، حيث أن المعلومات التي توفرها هذه المقاطعة هي معلومات جزئية تعالج وتجمع على المستوى الكلي.

### 3 دراسة التجربة الجزائرية من خلال مشاريع إصلاح نظام المحاسبة العمومية

تعود أولى محاولات الجزائر إلى إصلاح نظام محاسبتها العمومية إلى سنة 1995 لتليها فيما بعد العديد من المشاريع التي جاءت للتماشي والتطورات الحاصلة على مستوى الأساليب والأدوات الإدارية الحديثة وسنحاول من خلال ما يلي التطرق إلى أهم هذه المشاريع.

#### 1.3 مراحل إصلاح المنظومة الموازناتية والمحاسبية في الجزائر

قامت الجزائر من خلال المديرية العامة للمحاسبة التابعة لوزارة المالية في 1995 وفي إطار حركة إصلاح مؤسسات الدولة بطرح مشروع لإصلاح نظام محاسبتها العمومية بشكل يجعله أداة فعالة لتحقيق الرشادة والاقتصاد في تسيير الموارد العمومية، وكخطوة أولى لهذا الإصلاح تم الانطلاق في التحضير والصياغة التقنية للقواعد المحاسبية من خلال تحديد العالم الأولى للمشروع المتمثلة في الانتقال من محاسبة الخزينة إلى محاسبة الذمة المالية ووضع حسابات المخطط المحاسبي للدولة وكذا مختلف الجداول المرافقة له والتعليمات المنظمة لتطبيقه، ليتم في الخطوة الموالية وضع مشروع هذا المخطط قيد التجربة من أجل التأكد من مدى صلاحيته للتطبيق على أرض الواقع<sup>59</sup>

وقد شرع في اختبار مدونة حسابات الخزينة في 2000/07/09 على مستوى الخزينة الولائية لستة ولايات، ليتم بعد سنة من هذا التاريخ تعميم العمل التجريبي بالمخطط على كافة ولايات الجزائر، حيث شهدت كلا المرحلتين مسك المحاسبة وفق مدونة حسابات الخزينة باعتبارها المحاسبة القانونية في مقابل مسك محاسبة حسب المخطط المحاسبي التجريبي للدولة أيضا، لتثبت عملية الاختبار وجود مشاكل تحول دون تطبيق المخطط الجديد مما أدى إلى التخلي عنه<sup>60</sup>، ومن بين أهم هذه الأسباب<sup>61</sup>:

- تأخر الإصلاحات المتعلقة بالنظام الموازناتي ما نتج عنه عدم توافق حسابات الميزانية مع هذا المخطط.
- عدم مسaire الإطار القانوني لهذا الإصلاح، مما يعرقل إجراءات وطرق العمل الخاصة بالمحاسبة العمومية.
- صعوبة توفير معلومات عن أملاك الدولة لتطبيق مبادئ الذمة المالية.
- عدم تحديد برنامج زمني يحدد مراحل الإصلاح وإجراءات الانتقال إلى تطبيق المخطط الجديد والتخلي عن القديم وكيفية معالجة الفروقات الناتجة عن هذا الانتقال.

وعملت الجزائر بعد عدم نجاح تطبيق المخطط المحاسبي للدولة إلى طرح مشروع آخر تضمن اعتماد تطبيق معايير IPSAS من خلال عملية إصلاح نظام موازنتها كخطوة أولى يتبعها برنامج إصلاح لنظام المحاسبي.

وتم إطلاق عملية إصلاح جديدة للنظام الموازناتي سنة 2005 التي تضمنت في مرحلتها الأولى صياغة محاور المشروع وذلك عن طريق تكليف مكتب CRC-SOGEMA الكندي بهذه العملية.

وفي سنة 2006 أعد مكتب الاستشارات الكندي تطبيق خاص بالإعلام الآلي تحت اسم SIGBUD ووضع مشاريع استحداث جداول إضافية ضمن ميزانية الدولة من أجل إعطاء شفافية أكبر للمعلومات وتبسيط شكل الميزانية المعتمد<sup>62</sup>، ليلها في سنة 2007 الشروع في وضع الإطار المتعلق بتحديث هيكلية إجراءات تنفيذ النفقة العمومية عن طريق مكتب استشارات فرنسي GIP-ADTETEF.

كانت المرحلة النهائية المبرمجة لهذا المشروع تتمثل في إحصاء عناصر الذمة المالية للدولة من استثمارات وأملاك وذلك بغية إنجاح تطبيق مبدأ الذمة المالية بالإضافة إلى صياغة مرجع المعايير المحاسبية الذي يتماشى ومعايير IPSAS، وذلك لتوفر قناعة أن عصنة المخطط المحاسبي للدولة يرتبط ارتباطا وثيقا بعصنة النظام الموازناتي مع استحالة الشروع في تطبيق أحد النظامين دون الآخر.

#### 2.3 أهم ما جاء به إصلاح النظام الموازناتي في الجزائر

تميز مشروع عصنة أنظمة الميزانية في الجزائر والذي تم الشروع في وضع إطاره التصوري ابتداء من سنة 2005 بكونه يغطي جميع الجوانب الموازناتية وكذا المحاسبية بغرض تحقيق تحديث شامل لنظام المحاسبة العمومية، وقد تضمنت هذه الإصلاحات الجوانب التالية<sup>63</sup>:

#### 1.2.3 الجوانب المتعلقة بإصلاح الميزانية

يدعم الإصلاح الموازناتي وضع نظام جديد يرتكز على:

- إعداد الميزانية العامة للدولة وفق نظام متعدد السنوات (متوسط أو طويل المدى).
- تحسين العرض والإفصاح عن الميزانية العامة للدولة.

- استحداث وظيفة الاستشارة لوزارة المالية.

- إدراج محاسبة الذمة المالية مع إحداث توافق بين المدونة الموازناتية والمدونة المحاسبية.

### 2.2.3 الجوانب المتعلقة بالإعلام الآلي ونظام المعلومات

بغرض تسهيل عملية دمج المعلومات الموازناتية والمحاسبية على مستوى كل الوحدات والهيئات الحكومية كان لابد من تحديث النظام المعلوماتي بما يتماشى والتطورات التكنولوجية الحديثة لتدارك المشاكل التي سببتها محدودية هذا النظام حسب ما هو مطبق في النظام القديم، وكان ذلك من خلال:

- إعداد مخطط توجيهي للإعلام الآلي التابع لوزارة المالية

- إعداد وتطوير نظام يسمح بدمج عمليات التسيير الموازناتي على مستوى كل الهيئات والوحدات الحكومية.

- إنشاء مديرية مركزية للإعلام الآلي مهمتها تحسين الهياكل التكنولوجية.

### 3.2.3 تحسين عرض ونشر الميزانية العامة للدولة

عملت الجزائر من خلال مشروع إصلاح النظام الموازناتي على الارتقاء بمستوى إعداد وعرض الميزانية العامة للدولة حيث تم إضافة جدولين جديدين يندرجان ضمن هذه الميزانية بالإضافة إلى الجدول المتضمن للإيرادات، وتم دمج الجدولين المتعلقين بالنفقات (التسيير والتجهيز) في جدول واحد بعد أن كانا يقدمان بشكل منفصل، وجدولا ثالث متعلق برخص الالتزام؛

كما تم العمل على رفع المعلومات المفصّل عنها من خلال إدراج ثلاث وثائق إضافية تتمثل في الميزانية الرئيسية لنفقات الدولة والتي تعرض الميزانية في شكلها المبسط، وتقرير عن الأولويات والمخطط التشغيلية والإستراتيجية، في حين الوثيقة الثالثة خصصت لعرض ميزانية نفقات المصالح غير المركزية؛

هذا بالإضافة إلى العمل على تحديث مدونة حسابات النظام الموازناتي بما يضمن تحقيق التوافق بينها وبين حسابات المحاسبة حيث تم وضع أربع تصنيفات تضم تصنيف حسب النشاطات، تصنيف إداري، تصنيف حسب الطبيعة الاقتصادية وتصنيف وظيفي.

### 4.2.3 تحديث هيكل إجراءات النفقات

الغرض من هذا الجزء من الإصلاح هو تفعيل وتقليص الإجراءات الإدارية المتعلقة بتنفيذ العمليات المالية للدولة وذلك من خلال وضع تصور جديد لإجراءات تنفيذ النفقة العمومية وإعادة صياغة المخطط المحاسبي للدولة بما يتوافق والإصلاحات في الجانب الموازناتي وكذا وضع تنظيم جديد لمصالح وزارة المالية ومختلف الوحدات العمومية حسب ما يتناسب والإجراءات الجديدة.

### 5.2.3 عصرنة الجانب المحاسبي من نظام المحاسبة العمومية

من أجل عصرنة الشق المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر اتجهت الجزائر إلى تكييف وتحديث النظام القديم ليتماشى مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام حيث تم العمل على صياغة "مرجع معايير المحاسبة" في إطار ما يعرف بجزارة المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وذلك بغية تحقيق التقارب في ممارسات النظام الجزائري مع الممارسات الدولية؛ كما عملت في نفس الوقت وزارة المالية ومن خلال المديرية المختصة بجدد الاستثمارات والموجودات التابعة للدولة بغرض تسهيل تطبيق مبدأ الذمة المالية؛

ومن أجل تحقيق التطبيق الجيد لهذه الإصلاحات على أرض الواقع تعمل الجزائر على الانتهاء من صياغة كل الأجزاء المتعلقة بالإصلاحات سواء في الجانب الموازناتي أو المحاسبي بغية الشروع في تطبيق النظام الجديد بشكل متكامل ومتناسق من جميع الجوانب.

### 3.3 متطلبات إنجاح تطبيق مشاريع الإصلاح في الجزائر

يرتبط إنجاح مشروع الإصلاح الذي تتجه الجزائر إلى تبنيه من خلال الأخذ بالأساليب الحديثة في مجال المالية العامة والمحاسبة العمومية بما يلي<sup>64</sup>:

- تكوين العنصر البشري وتأهيله ليضطلع بتنفيذ المهام الموكلة إليه بنجاح؛

- تحديث الإدارة العمومية من خلال الاعتماد على التكنولوجيا ومختلف وسائلها لتحسين الخدمات والمهام العامة؛

- اعتماد محاسبة المسؤولية لدعم الرقابة على الأداء في مختلف المستويات في ظل تنفيذ البرامج المحددة مسبقاً، مما يسهل عملية إصدار النتائج الخاصة بكل مركز مسؤولية والإبلاغ عنها في تقارير الأداء الفعلية.

- تخفيف مركزية السلطة عن طريق منح المسؤولين السلطة في اتخاذ القرارات والحد من هيمنة المستويات العليا على كل الهياكل التنظيمية للمصالح.

- توفير الاعتمادات المالية اللازمة والموارد البشرية ذات الكفاءة العالية لتأطير عملية الإصلاح وإنجاحها.

- إصلاح المنظومة القانونية و التشريعية لتتماشى والإصلاحات المراد تطبيقها بغرض تفادي التضارب والتناقض في الإطار القانوني لنظام المحاسبة العمومية.

تبنّت الجزائر عدة محاولات ومشاريع لإصلاح نظام محاسبتها العمومية بما يحقق التوافق والممارسات الدولية الحديثة، كان آخرها كان مشروع إصلاح النظام الموازني المرتبط بإصلاح النظام المحاسبي الذي حاولت من خلاله الأخذ بأهم ما جاءت به مقارنة الإدارة بالنتائج وكذا معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، إلا أن تجسيد وتطبيق هذه الإصلاحات على أرض الواقع يشهد تأخرا كبيرا بسبب بطء الإجراءات المرتبطة به وكذا عدم تحديد آجال تنفيذه.

### ثالثا: تقييم تجربة فرنسا والكيبك في مجال تطوير الأنظمة الموازنية والمحاسبية وكيفية الاستفادة منها في الجزائر

مما لا شك فيه أن اتجاه مختلف الدول إلى إصلاح المنظومة الموازنية والمحاسبية من خلال اعتماد أهم الأساليب الحديثة في هذا المجال ساهم بشكل كبير في تطوير الممارسات والإجراءات المرتبطة بالمالية العامة والمحاسبة العمومية، ومنه في تعزيز الشفافية والمصادقية في مخرجات هذه الأنظمة وهو ما يساهم في الرفع من الكفاءة والفعالية في أداء القطاع الحكومي وتحقيق النجاح في تسيير المال العام.

غير أن هذه الإصلاحات تختلف من دولة لأخرى وذلك تبعا للعوامل الاقتصادية والسياسية المحيطة والمؤثرة، وكذا المدى توفر الإرادة والرغبة القوية لتطوير أنظمة الإدارة الحكومية.

#### 1- تقييم التجربة الفرنسية و أثرها على مشاريع الإصلاح في الجزائر

تعتبر التجربة الفرنسية من التجارب الأوروبية الرائدة في مجال تبني مقارنة الإدارة بالنتائج و معايير IPSAS، حيث أن رغبتها في إحداث توافق والممارسات الدولية في هذا المجال دفعها إلى تحديث أنظمتها الموازنية من خلال الانتقال من مقارنة الإدارة بالوسائل إلى مقارنة الإدارة بالنتائج بغرض تحقيق الإنفاق الفعال ورفع أداء القطاع الحكومي، وكذا تفعيل المسؤولية عن تحقيق النتائج المستهدفة، بالإضافة إلى تحديث نظامها المحاسبي عن طريق الأخذ بأهم ما جاءت به معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بما يضمن تحقيق إبلاغ مالي فعال عن نتائج نشاط هذه الوحدات.

و قد أثبتت التجربة الفرنسية أهمية تطوير الأنظمة الإدارية الحكومية الموازنية والمحاسبية بشكل متزامن، ذلك كون النظام المحاسبي يلخص عمليات تنفيذ النظام الموازني وهو ما يرفع من جودة مخرجات كلا النظامين إلى المستوى الذي يوفر معلومات ذات مصداقية تمكن من الحكم على العملية التسييرية للدولة.

إن المتتبع لمسار الإصلاحات الفرنسية يمكنه ملاحظة أن فرنسا قد حاولت الأخذ بالأساليب الإدارية الحديثة ووضعتها في قالب محلي بما يضمن انفتاحها على العالم وتجنب العزلة في الممارسات المحاسبية وأيضا الوصول إلى تحقيق الحد المقبول من التوافق الدولي هذا من جهة، ومن جهة ثانية بما يكفل لها الحفاظ على خصوصية بيئة أعمالها القانونية والسياسية والاقتصادية وكذا خلفية أنظمتها المطبقة على وحدات وهيئات القطاع الحكومي غير الهادف للربح خاصة ضمن إطار الاتحاد الأوروبي الذي تعتبر فرنسا دولة عضوة فيه، حيث يعتبر هذا الاتحاد بمثابة أحد أهم جهات الضغط التي دفعتها إلى إصلاح أنظمة إدارتها الحكومية.

بالإضافة لذلك فكلما الإصلاحين قد كان لهما الأثر الكبير على الإبلاغ المالي الحكومي، ذلك أنهما حسنا من نوعية مختلف التقارير المالية المرتبطة بنشاط الدولة انطلاقا من الميزانية العامة التي أصبحت تحدد مختلف البرامج والسياسات المراد تحقيقها وتكلفة كل منها، وصولا إلى القوائم الأربعة التي تلخص تنفيذ هذه الميزانية وكذا مستوى أداء مختلف الوحدات والهيئات بما يضمن إمكانية مقارنة النتائج والأهداف المحققة مع تلك المخطط لها ودراسة الانحرافات وبيان أسبابها وتحمل مسؤولية عدم تحقيقها إلى مختلف الجهات ذات العلاقة.

وباعتبار التجربة الفرنسية من التجارب النموذجية في مجال إصلاحات المالية العامة والنظم المحاسبية العمومية ونظرا للخلفية الاستعمارية والبيئة المشابهة، عمدت الجزائر إلى وضع مشاريع إصلاح تشابه إلى حد كبير وتلك المنتهجة في فرنسا، حيث أن مشروع إصلاح مالية الدولة في شقه الموازني وكذا المحاسبي يحمل في طياته نفس الأسس والقواعد المطبقة في فرنسا، ولا يعتبر ذلك وليد اليوم حيث وبالرجوع إلى النظام المحاسبي المالي الخاص بالوحدات الهادفة للربح نجد هو الآخر مستوحى من المخطط المحاسبي العام الفرنسي، هذا إضافة إلى أنه حتى وفي مرحلة إعداد وصياغة مشروع الإصلاح اعتمدت الجزائر على مكتب دراسات فرنسي من أجل تحديث هيكله إجراءات النفقات العمومية.

غير أنه و تبعا لعدم تطبيق الإصلاحات في الجزائر على أرض الواقع فلا يمكن الجزم بمدى نجاح هذا المشروع كما هو الحال في فرنسا، خاصة إذا أخذنا بعين الاعتبار المدة الطويلة التي تطلبها وضعه حيز التنفيذ حيث أنه لم يطبق إلى يومنا هذا، بالإضافة إلى قدم هذا المشروع الذي تعود جذوره إلى سنة 2006 وهو ما يجعل التحديات التي جاء بها لا تتناسب مع ما هو معمول به حاليا ذلك أن المعايير المحاسبية الدولية وكذا الأساليب الإدارية الأخرى تشهد تطورات وتغييرات مستمرة ما يحتم على الجزائر العمل على تحيين هذا المشروع و إدخال بعض التحسينات عليه بما يضمن تماشيه والأنظمة الإدارية الحديثة قبل الشروع في تطبيقه المرتقب في سنة 2022<sup>65</sup>.

#### 2- تقييم التجربة الكندية من خلال مقاطعة الكيبك وإمكانية الاستفادة منها في الجزائر

تجربة مقاطعة الكيبك بكندا تعد من التجارب الأولى في مجال تطوير أنظمة الإدارة في الوحدات والهيئات التابعة للقطاع العام حيث عرف تطبيقها بداية سريعة منذ سنة 2000 بحيث أنه وعلى عكس التجربة الفرنسية لم تكن هناك مدة كافية لتحقيق التطبيق التجريبي لقانون الإدارة العمومية LAP قبل التطبيق الفعلي المعمم،

كما أن المتعمق في الإصلاحات المنتهجة من قبل الكيبك يمكنه القول على أنها ركزت بصفة أكبر على العمل بما جاءت به الإدارة بالنتائج من خلال التركيز على وضع خطط إستراتيجية مدعمة بخطة سنوية تشغيلية لإدارة النفقات العامة واستهداف تحقيق النتائج المسطرة دون العمل على تبسيط الإجراءات والوثائق المرتبطة بها وتحسين تنفيذها، وهو ما أدى إلى عدم الدقة في إعداد التقارير السنوية المحددة في قانون LAP بسبب قصر المدة اللازمة لذلك في مقابل عدم تحقيق التكامل في تشغيل الإدارات والاندماج في تنفيذها.

بالإضافة لما سبق فمن الملاحظ أن الإصلاحات في الكيبك ارتكزت على إصلاح الجانب الموازني من خلال الانتهاج السبقي للإدارة بالنتائج في مقابل عدم التطرق إلى ضرورة تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام و يمكن إيعاز ذلك إلى كون القوائم المالية العامة المجمع والتي تعتبر بمثابة ملخص عن الحالة المالية للدولة هي من صلاحيات الدولة الأم كندا، حيث ينتهي دور مقاطعة الكيبك بمجرد رفع تقرير التسيير المصادق عليه إلى الجهات المختصة على مستوى الدولة والتي تسهر على القيام بجميع الإجراءات اللازمة لجمع مختلف التقارير لجميع المقاطعات من أجل إعداد التقارير المالية العامة وهو ما يتضح من خلال الاطلاع على التقارير والقوائم المالية المعدة من طرف القابض العام بكندا والتي تتوافق مع تلك المحددة وفق معايير IPSAS<sup>66</sup>، و هنا يجدر التذكير بما أشرنا إليه سابقاً وهو ضرورة أن يتم إصلاح الأنظمة الموازنية من خلال اعتماد مقارنة الإدارة بالنتائج في مقابل اعتماد معايير IPSAS.

إن تطبيقات الإدارة بالنتائج في مقاطعة الكيبك تختلف نوعاً ما عن تلك المطبقة في فرنسا وذلك نتيجة الاختلاف في القوانين ذات الصلة وأيضاً عدم التشابه في بنية المؤسسات والهيئات العامة الحكومية ما يجعل من تطبيق الأساليب الإدارية الحديثة المتمثلة في مقارنة الإدارة بالنتائج ومعايير IPSAS في فرنسا تخضع لتأثيرات القوانين والتشريعات وكذا تأثيرات بعض الهيئات الكبرى على الحكومة، في حين أن الثقافة في الكيبك تستند بشكل كبير إلى تطبيق الإجراءات الإدارية المنصوص والمعمول بها، ولعل ذلك ما جعل التوجيهات والقواعد والمبادئ التي جاء بها قانون LAP تحترم بشكل واضح في الإدارات العامة بالكيبك ما حقق جودة النتائج والخدمات المقدمة للمواطنين في انتظار تحقيق ربط أفضل بين الخطط الإستراتيجية والميزانيات السنوية.

هذا ما يدفعنا إلى ضرورة التأكيد على وجوب أن تستفيد الجزائر من مختلف نقاط القوة التي تتميز بها تجارب الدول في مشاريع إصلاح الإدارات العمومية، مثل ما هو الحال في الكيبك والتي تركز على إعطاء الأولوية للمنظور الاستراتيجي بدل منظور الميزانية، فعلى الجزائر أن تفعل دور البرلمان وصلاحيته في مراجعة التقارير والحصول على مختلف المعلومات ذات العلاقة بتنفيذ الميزانية وتوفير الدعم الكافي لهم من طرف أجهزة الرقابة على غرار مجلس المحاسبة من خلال إعادة تفعيل سيادته وقدرته على مساءلة ومحاسبة المسؤولين؛ كما تجدر الإشارة في نفس السياق إلى أن نجاح مشروع الإصلاح في الجزائر يعتمد وعلى غرار الكيبك على توفر إمكانية تطور الثقافة الإدارية داخل فئة موظفي القطاع الحكومي ووجود قيادة أكثر حزماً على أعلى المستويات وكذا العمل على الحفاظ على الاستقرار الإداري على مستوى أعلى الهرم التنظيمي مما يمكن من إعطاء الوقت الكافي لكل إصلاح وكل تحديث في أن يبدأ بالفعل.

#### الخاتمة

برزت الحاجة إلى إصلاح أنظمة الإدارة في القطاع الحكومي في ظل الانتقادات التي وجهت إلى الأساليب الإدارية التقليدية التي لم تعد تستجيب للتطورات والمستجدات الحاصلة في البيئة الدولية، هذا بالإضافة إلى تطور دور الدولة وتدخلها في النشاط الاقتصادي ما جعل العديد من الدول والحكومات تتجه إلى عصرنة أنظمتها المحاسبية والموازنية بما يتماشى والأساليب الحديثة لنظم الإدارة العمومية ويضمن حسن تسيير المال العام وتحقيق النتائج المسطرة التي تترجم في قوائم وتقارير مالية تعطي صورة واضحة عن الوضعية المالية للدولة ومستوى أداء القطاع الحكومي.

ويمكن سرد نتائج الدراسة التي تم التوصل إليها بناء على ماتم عرضه فيما يلي:

- جاءت إصلاحات أنظمة الميزانية والمحاسبة لتدعم الإبلاغ المالي على مستوى القطاع الحكومي بحيث ساهمت في الرفع من جودة الوثائق والتقارير التي تلخص الوضعية المالية الحقيقية للدولة بكل شفافية ومصداقية مما يعزز المساءلة عن مدى تحقيق النتائج في ظل الاعتمادات المالية والموارد المتوفرة والاستفادة منها لأغراض التخطيط والإدارة في القطاع الحكومي.

- تدعم الهيئات الدولية تطوير أنظمة الميزانية والمحاسبة في القطاع الحكومي بإصدار العديد من أدلة العمل ووضع عدة برامج من طرف صندوق النقد الدولي وكذا منظمة التعاون الاقتصادية والتنمية لتشجيع مختلف الدول على تطوير أنظمة إدارتها الحكومية بما يضمن شفافية تسيير المالية العامة.

- تعد تجربة كل من فرنسا والكيبك من أهم التجارب الدولية الناجحة في مجال اعتماد إصلاحات تركز على مقارنة الإدارة بالنتائج التي تعتبر من أفضل المقاربات التي تسمح بإعداد وعرض وتنفيذ الميزانية بالاستناد إلى خطط إستراتيجية تتضمن برامج وسياسات تستهدف تحقيق نتائج محددة بما يكفل توجيه الإنفاق العام نحو ما تم استهدافه وتضمن الالتزام بالممارسات السليمة المحددة وفقاً للقوانين والتشريعات المعمول بها في مجال الميزانية العامة بعيداً عن منطق الوسائل.

- عززت فرنسا إصلاحها الموازني بإصلاح نظامها المحاسبي من خلال الأخذ بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المقبولة دولياً والتي تشجع استخدام أساس الاستحقاق المحاسبي وتكرس مبدأ الذمة المالية للدولة.

- الجزائر هي الأخرى باشرت إصلاحات لعصرنة نظام محاسبتها العمومية من خلال طرح مشروع إصلاح يأخذ بأهم مجامع به مقارنة الإدارة بالتائج ومعايير IPSAS، حيث أن دراسة هذا المشروع بينت العديد من أوجه التشابه بينه وبين النظام المطبق في فرنسا في مجمل محاوره، كما بينت كذلك توافقه في العديد من النقاط مع نظام إعداد ميزانية الدولة حسب النتائج في الكيبك.

وخرجت هذه الدراسة بمجموعة من التوصيات:

- رغم أن هذه إصلاحات أنظمة الميزانية والمحاسبة في الجزائر لا تزال عبارة عن مشروع لم يطبق على أرض الواقع إلا أن ذلك لا يمنع من أنه يمثل مشروعاً كبيراً يحتوي على العديد من التحديات التي يجب إرفاقها بإصلاحات مماثلة في القوانين والتشريعات ذات العلاقة وكذا أنظمة الرقابة في القطاع الحكومي بما يضمن الوصول إلى إطار مالية عامة متكامل الأبعاد (ميزانية، محاسبة، رقابة)؛

- ضرورة الاستفادة من خبرات الدول التي تبنت الأساليب الحديثة عند إصلاح أنظمتها الإدارية الخاصة بالقطاع الحكومي؛

- ضرورة توفر الإرادة القوية لتحسين الإصلاحات على أرض الواقع بما سيمكن من تحسين نظام الإدارة العمومية ورفع من كفاءة وفعالية الأداء وكذا عقلنة تسيير موارد الدولة وتحقيق المساءلة عن النتائج، كل هذا في إطار الشفافية والمصداقية في إدارة المال العام.

<sup>1</sup> COHEN Alain Gérard, (2012), la nouvelle gestion publique : concept, outils, structures, bonnes et mauvaises pratique, 3<sup>ème</sup> édition, Gualino éditeur, Lextenso éditions, France, p5

<sup>2</sup> مكتب التخطيط الاستراتيجي، (2015)، النهج القائم على النتائج في إجراء عمليات البرمجة والإدارة والرصد وتقديم التقارير على النحو المطبق في اليونيسكو، فرنسا، ص5

<sup>3</sup> الجمعية العامة للأمم المتحدة، (1997)، تجديد الأمم المتحدة: برنامج الإصلاح، الوثيقة رقم A/51/950، ص19

<sup>4</sup> [www.legisquebec.gouv.qc.ca/fr/showDoc/cs/a-6.01](http://www.legisquebec.gouv.qc.ca/fr/showDoc/cs/a-6.01) (visité le 18/03/2019 à 21:05)

<sup>5</sup> [www.legifrance.gouv.fr](http://www.legifrance.gouv.fr) (visité le 18/03/2019 à 21 :24)

<sup>6</sup> GAFOUA Jean Noelamanchi, (2012) Gestion Axée sur les résultats : concepts et principes, cellule d'analyse de politique économiques au CIRES, p6

<sup>7</sup> مكتب التخطيط الاستراتيجي، (2015)، مرجع سابق، ص23

<sup>8</sup> مكتب التخطيط الاستراتيجي، (2015)، مرجع سابق، ص ص 55-56

<sup>9</sup> United Nations Development Group (UNDG), (2011), Results-Based management Handbook: Harmonizing RBM concepts and approaches for improved development results of country level, United Nations, p IV

<sup>10</sup> مكتب التخطيط الاستراتيجي، (2015)، مرجع سابق، ص 76

<sup>11</sup> أيمن عودة المعاني، (2010)، الإدارة العامة الحديثة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، ص ص 255-256

<sup>12</sup> صندوق النقد الدولي، دليل شفافية الميزانية، 2007، ص 9

<sup>13</sup> صندوق النقد الدولي، مرجع سبق ذكره، ص ص 16-17

<sup>14</sup> OECD, Best practices for budget transparency, France, 2002, p7

<sup>15</sup> تقرير شراكة الموازنة الدولية، مسح الموازنة المفتوحة لعام 2017، ص10

<sup>16</sup> خلواتي صحراوي، مفتاح فاطمة، تسيير الانفاق العام بين الأساليب الحديثة والشريعة الإسلامية، مجلة المنقال للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 1، العدد 1، الأردن، 2015، ص ص 154-155

\* يشير مصطلح القطاع العام في معايير IPSAS إلى الحكومات الوطنية والإقليمية (مثل الدولة، الإقليم والمحافظات) والمحلية (مثل المدينة والبلدة) والمنشآت الحكومية ذات الصلة (مثل الوكالات، مجالس، لجان، شركات) وهو ما يقابله مصطلح القطاع الحكومي في هذه الدراسة.

<sup>17</sup> المجمع الدولي للمحاسبين القانونيين، دليل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ص2

<sup>18</sup> [www.ifac.org/publications-resources/ipsas-41-financial-instruments](http://www.ifac.org/publications-resources/ipsas-41-financial-instruments) (visité le 20/03/2019 à 20:08)

<sup>19</sup> الجعاعات خالد جمال، (2018)، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs، الجزء الأول، دار الصفاء للطباعة والنشر، الأردن، ص79.

<sup>20</sup> بن يوسف خلف الله، معاش قويدر، (2017)، متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام PSASI، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية - العدد الاقتصادي، الجزائر، المجلد 2، العدد 31، ص ص 283-284.

- <sup>21</sup> قوتلي فايزة شفيقة، (2010)، دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطوير القوائم المالية - حالة تطبيقية في الجمهورية العربية السورية، مذكرة ماجستير، جامعة دمشق، ص80.
- <sup>22</sup> ROBERT Jean-François, COLIBERT Jacques, (2008), Les normes IPSAS et le secteur public, Dunod, France, p66.
- <sup>23</sup> ROBERT Jean-François, COLIBERT Jacques, (2008), Ibidem, p70
- <sup>24</sup> قوتلي فايزة شفيقة، (2010)، مرجع سابق، ص91
- <sup>25</sup> International federation of accountants, (2018), handbook of international public sector accounting pronouncements, Volume I, IPSASB, USA, p 189
- <sup>26</sup> International federation of accountants, (2018), Ibidem, p 229
- <sup>27</sup> الجعرات خالد جمال، (2018)، مرجع سابق، ص ص 184-185
- <sup>28</sup> صندوق النقد الدولي، صحيفة وقائع إحصاءات الحكومة، ص1
- <sup>29</sup> مغني نادية، (2017)، دراسة وتقييم نظم المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر3، ص43.
- <sup>30</sup> CARMEN Cabaperez, LOPEZ Manuel Hermamndez Antonio, (2009), La transparence financière publique dans les pays membres de MERCOSUR, revue internationale des sciences administratives, Vol. 75, p 191
- <sup>31</sup> Giuseppe GROSSI, Michela SOYERCHIA, (2011) European commission adoption of IPSAS to reform financial reporting, ABASCUS Journal, Vol.47, n°4, p536
- <sup>32</sup> Conseil des Normes Comptables Internationale du secteur Public (IPSASB), (2008), Cadre conceptuel de l'information financière à usage générale à l'intention des entités publiques, IFAC, Canada, p24
- <sup>33</sup> جابي أمينة، (2017)، أهمية إصلاح المحاسبة العمومية من خلال التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي - تجربة نيوزيلندا والمملكة المتحدة، مجلة الدراسات المحاسبية والإدارية، العدد8، ص683
- <sup>34</sup> République Française, (2012), Guide pratique de la LOLF : comprendre le budget de l'Etat, ministère de l'économie et des finances, p8
- <sup>35</sup> République Française, (2012), Guide pratique de la LOLF : comprendre le budget de l'Etat, Ibidem, p8
- <sup>36</sup> KISSI Fadia, (2011), les innovations introduites par la loi organique relative aux lois de finances LOLF en matière budgétaire, Revue Algérienne de finances publique, N°1, p34
- <sup>37</sup> KISSI Fadia, (2011), Ibidem, p 9
- <sup>38</sup> بالرجوع إلى:
- تيجاني بالرقمي وآخرون، (2014)، دراسة مقارنة بين التجربة الألمانية والفرنسية في اعتماد معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS/IPSAS، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، ص 45
- KISSI Fadia, (2011), Op.cit., p p 28-29
- <sup>39</sup> KISSI Fadia, (2011), Ibidem, p 26
- <sup>40</sup> République Française, (2012), Guide pratique de la LOLF : comprendre le budget de l'Etat, Op.cit., p11
- <sup>41</sup> الجوزي جميلة، (2014)، الاستفادة من الاتجاهات العالمية في مجال الميزانية العامة للدولة في إصلاح النظام الموازني بالجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر3، ص 151
- <sup>42</sup> Loi organique n° 2001-692 du 1er août 2001 relative aux lois de finances, J.O.R.F. n°177 du 2 août 2001, p4
- <sup>43</sup> République Française, (2012), Guide pratique de la LOLF : comprendre le budget de l'Etat, Op.cit., p 18
- <sup>44</sup> Article 27, Loi organique n° 2001-692, Op.cit., p 9
- <sup>45</sup> Article 54, Loi organique n° 2001-692, Op.cit., p 16
- <sup>46</sup> République Française, (2012), Guide pratique de la LOLF : comprendre le budget de l'Etat, Op.cit., p 20
- <sup>47</sup> الجوزي جميلة، (2014)، مرجع سابق، ص 152
- <sup>48</sup> République Française, (2012), Guide pratique de la LOLF : comprendre le budget de l'Etat, Op.cit., p 22
- <sup>49</sup> BOURGAULT Jacques, (2004), la mise en œuvre de la gestion axée sur les résultats : leçons tirées de l'expérience Québécoise, revue Française de l'administration publique, Volume 1, N° 109, p p 111-112
- <sup>50</sup> Gouvernement du Québec, (1999), un nouveau cadre de gestion pour la fonction publique : pour de meilleurs services aux citoyens, énoncé de politique sur la gestion gouvernemental, bibliothèque national du Québec, Canada, p 5

<sup>51</sup> COTE louis, MAZOUZ Bachir, (2005), les effets de la loi sur l'administration publique sur la qualité des services et sur la gestion dans les ministères et les organismes, école nationale de l'administration publique, université du Québec, Canada, p 1

<sup>52</sup> Article 2, loi N° A-6.01 portant sur l'administration publique,(31/12/2018), p 6

<sup>53</sup> LAURENTIA Nocilae Luchi, (2015), la loi sur l'administration publique et les indicateurs de performance dans la reddition des comptes des organes, école nationale de l'administration publique, Canada, p 2

<sup>54</sup> Article 6-7, loi N° A-6.01, Op.cit., p 7

<sup>55</sup> Article 10, loi N° A-6.01, Op.cit., p 8

<sup>56</sup> BOURGAULT Jacques, Op.cit., p 113

<sup>57</sup> Article 13, loi N° A-6.01, Op.cit., p 9

<sup>58</sup> BOURGAULT Jacques, Op.cit., p p 114-115

<sup>59</sup> براضية حكيم، (2016)، اعتماد المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام لدعم الشفافية، المساءلة والرقابة على المال العام، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 10، ص 139

<sup>60</sup> Ministère des finances, (2005) communication portant sur la reforme de la comptabilité de l'état, direction générale de la comptabilité, Algérie, p6

<sup>61</sup> السعيد أحمد يوسف، (2015)، ضرورة تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، العدد 5، المجلد 2، ص 31

<sup>62</sup> مغني نادية، (2017)، مرجع سابق، ص 158

<sup>63</sup> ضريفي نادية، حاج جاب الله أمال، (2018)، إصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي IPSAS، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، العدد 7، ص ص 232-233

<sup>64</sup> بالاعتماد على:

- المهاني محمد خالد، (2012)، الاتجاهات الحديثة للموازنة العامة للدولة تجارب عربية مقارنة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، ص 455

- لعلايبي مالك، زرقين عبود، (2016)، متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسبة القطاع العام الدولية IPSAS، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 15، ص 330

<sup>65</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، بيان السياسة العامة للحكومة أمام البرلمان، (2019)، مصالح الوزير الأول، ص 4

<sup>66</sup> Online: [www.Tpsgc-pwgsc.gc.ca/recgen/cpc-pac/2018/vol1/intro-fra](http://www.Tpsgc-pwgsc.gc.ca/recgen/cpc-pac/2018/vol1/intro-fra), (visité le 04/04/2019 à 05:46)