

انتقال الدولة إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق: المزايا النظرية وصعوبات التطبيق
العملية

*The State's move to the accrual accounting: theoretical advantages
and practical difficulties in application*

محمد مسعي*

جامعة قاصدي مرباح بورقلة - الجزائر -

medmessai@gmail.com

تاريخ النشر: 2023/12/ 31

تاريخ القبول: 2023/12/ 31

تاريخ الاستلام: 2023/10/ 14

المخلص:

تسعى هذه الدراسة إلى تقديم إجابات عن بعض الأسئلة المطروحة حول اعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق من طرف الدولة، لاسيما تلك المتعلقة بالصعوبات في تكييفها مع خصوصيات هذه الأخيرة، وكذا بمدى مساهمة هذه المحاسبة في تحسين التسيير العمومي، وذلك في ضوء التجربة الفرنسية التي استلهمت منها الجزائر نموذج إصلاحها المحاسبي. وقد خلصت الدراسة إلى أن نجاح هذا الإصلاح كان نسبيا في فرنسا، مع بقاء عدة مسائل (تقنية وسياسية خاصة) معلقة؛ وأن سبب ذلك يعود أساسا إلى خصوصيات العمل العمومي التي تجعل من الصعب التطبيق التام للمنطق المحاسبي؛ وأنه يمكن للجزائر أن تستفيد من تجربة فرنسا بأخذها في الاعتبار تلك الصعوبات وهي تشرع في تطبيق نظامها المحاسبي الجديد.

الكلمات المفتاحية: تسيير عمومي، إصلاح محاسبي، محاسبة على أساس الاستحقاق.

تصنيف *JEL*: JEL: E6؛ H5؛ H6؛ H8

Abstract :

This paper seeks to provide answers to some questions about adoption by the State of accrual accounting, especially those related to the difficulties in adapting this accounting with its particularities, as well as the extent to which it contributes to the improvement of the public management, in the light of the French experience from which Algeria drew its model of accounting reform. The study concluded that the success of this reform was relative in France, with several issues (technical and political in particular) still pending; that is because of the particularities of the public action that make it difficult to apply fully the accounting logic; that Algeria can benefit from France's experience by taking into consideration those difficulties as it embarked on the implementation of its new accounting system.

Keywords: public management, accounting reform, accrual accounting.

JEL classification codes: E6; H5; H6 ; H8

مقدمة:

منذ سنوات 1990، يلاحظ تحول هام في النظام المحاسبي العمومي في عدد متزايد من البلدان، الذي غالبا ما يندرج في إطار إصلاح شامل للمالية العمومية* يركز على الميزنة القائمة على النتائج والمحاسبة على أساس الاستحقاق، وذلك بحثاً من المنظمات الدولية (لاسيما البنك العالمي). ويبدو أن هذا الإصلاح مستلهم إلى حد ما من منطق تسيير القطاع الخاص الذي يدعو إليه "التسيير العمومي الجديد" (الضخ التدريجي للخاص في العمومي)، حيث غدّت أزمة الدولة الراعية (أو شرعية تدخل الدولة بصفة عامة) هذا التيار الفكري، في إطار تصور للدولة يجعلها تبرهن دوماً، مثل المؤسسة، على فعاليتها في استعمال الأموال العمومية.

على غرار تلك البلدان، انخرطت الجزائر في حركة الإصلاح الدولية هذه، وشرعت ابتداء من سنة 2001 في إعداد ما سمي بـ"عصرنة الأنظمة الميزانية" Modernisation des systèmes budgétaires (MSB). ومنذ بداية 2023، انتقلت الدولة رسمياً من نظام التسيير الميزانياتي المستند إلى منطق الوسائل إلى نظام التسيير القائم على النتائج (قانون المالية لهذه السنة أعد وفقاً لهذا النظام الأخير)، وذلك بعد إعداد الإطار القانوني للنظام الجديد، المتمثل في القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 2018/09/02 والمتعلق بقوانين المالية (ق.ع.ق.م) Loi organique relative aux lois de finances (LOLF) والنصوص التنظيمية الخاصة بتطبيقه، وعقب انتهاء مهلة الأعمال التحضيرية قبل تفعيل أحكام هذا القانون.

إضافة إلى الجانب الميزانياتي (التمثل باختصار في اعتماد ميزانية البرامج والأداء بدلا من ميزانية البنود التقليدية)، يشتمل هذا الإصلاح أيضا على جانب محاسبي يتمثل خصوصا في تكملة المحاسبة الميزانية القائمة على أساس نقدي بمحاسبة عامة قائمة على أساس الاستحقاق comptabilité d'exercice باعتبارها أحد ركائز هذا الإصلاح.

لكن مع التسليم بمزاياها النظرية المتمثلة عموما في إرساء نظام إبلاغ مالي فعال، وإضفاء المزيد من الشفافية على التسيير العمومي وتحسينه، فإن اعتماد الدولة لمحاسبة شُكلت قواعدها وأعدت معاييرها لتسيير المؤسسات التي يهدف نشاطها إلى الربح لا يخلو من طرح بعض الأسئلة، لاسيما حول مدى شرعية وملاءمة اعتماد المعايير المحاسبية الدولية بالنسبة للدولة، بالنظر لخصوصيات هذه الأخيرة (المرتبطة أساسا بسيادتها وبالمصلحة العامة الملزمة دوماً بتحقيقها)، وحول الصعوبات في تكييف تلك المعايير وجعلها

تتماشى مع هذه الخصوصيات ومع مقتضيات التسيير العمومي ككل، وكذا مدى مساهمة النظام المحاسبي الجديد الفعلية في تحسين هذا التسيير.

يُفترض أن التطبيق المتدرج للمحاسبة على أساس الاستحقاق في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)، والأخذ في الحسبان السياق الوطني للدولة وخصوصياتها، والاستهداء بتجارب بعض البلدان السبّاقة في تطبيق نفس الإصلاح، لاسيما فرنسا التي استلهمت منها الجزائر نموذج إصلاحها (لاستخلاص الدروس من تجربتها الفعلية خاصة)، من شأنه أن يذلل العديد من الصعوبات المتعلقة بذلك التطبيق، بما أن تفعيل هذه المحاسبة أصبح أمرا لا مفر منه في إطار إصلاح يندرج ضمن حركة عالمية أرادت الجزائر الانخراط فيها.

للإجابة عن تلك الأسئلة والتحقق من هذه الفرضية، نقوم بتحليل الموضوع في المحورين الرئيسيين التاليين:

I- الوضع قبل ق.ع.ق.م وأهم التغييرات التي جاء بها في المجال المحاسبي ومدى مساهمتها المنتظرة في تحسين التسيير العمومي؛

II- أهم الصعوبات العملية لتطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق وفقا للمعايير الدولية.

I-الوضع قبل ق.ع.ق.م وأهم التغييرات التي جاء بها في المجال المحاسبي ومدى مساهمتها المنتظرة في تحسين التسيير العمومي

لم يكن إصلاح المحاسبة العمومية للدولة مغيبًا تماما قبل الشروع في التحضير للإصلاح الميزانياتي والمحاسبي الحالي ثم صدور ق.ع.ق.م لسنة 2018، حيث كانت هناك محاولات للتحديث المتدرج لتلك المحاسبة، تمثلت خاصة في إدخال تقنية القيد المزدوج في المحاسبة العامة للدولة (خلال سنوات 1980)، ثم إعداد مشروع مخطط محاسبي جديد لهذه الأخيرة (في منتصف سنوات 1990) متكيف مع المخطط المحاسبي الوطني (المعمول به آنذاك في المحاسبة الخاصة) ومستلهم من الإصلاح المحاسبي الفرنسي قبل ق.ع.ق.م LOLF لسنة 2001، قبل التخلي عنه بسبب عدم مراعاته لمعايير IPSAS.

1. الوضع المحاسبي للدولة قبل ق.ع.ق.م LOLF

تمثل حماية الأموال العمومية هدفا رئيسيا في نظام المحاسبة العمومية. فالقواعد الأساسية لهذه المحاسبة والمتعلقة بوحدة الصندوق، وبتبرير العمليات المتصلة بهذا الأخير، من قبض ودفع للأموال، وتغييرات في رصيده، وبتسجيل هذه العمليات ورقابتها، كانت توفر أفضل الضمانات في مجال

استخدام الأموال العمومية وحمايتها (م. مسعي، 2003). فالوظيفة الرئيسية للمحاسبة العمومية كانت إداً - وما زالت - الرقابة الميزانية، والوقاية من الغش والاختلاس. وللقيام بذلك، يتم التسجيل بدقة لدخول الأموال العمومية وخروجها من الصندوق. كما تسجل المخزونات بالحجم (كذا لتر من الوقود، كذا حزمة من الورق...) والممتلكات الثابتة والمنقولة في شكل قوائم (في سجلات رسمية).

إضافة إلى القواعد القانونية المشكلة أساساً من نصوص تشريعية وتنظيمية (أي ما يسمى بالقواعد الإجرائية *règles de procédures*)، تتكون المحاسبة العمومية أيضاً من قواعد تقنية محددة في التعليمات والمناشير والمذكرات *notes*، المعدة أساساً من طرف المديرية العامة للمحاسبة بوزارة المالية وموجهة لمختلف المحاسبين العموميين. وتشكل مدونة حسابات الخزينة (المعدلة دورياً) أداة عمل هؤلاء المحاسبين*.

قبل المصادقة على ق.ع.ق.م، كان وضع ميزانية الدولة والمالية العمومية ككل منظمً بالقانون رقم 84-17 المؤرخ في 07/07/1984، المعدل والمتمم، والمتعلق بقوانين المالية. وكان هذا النص يتناول بصفة رئيسية المسائل الميزانية، إذ أسس ميزانية معدة ومنفذة على أساس نقدي، أي الأخذ في الحسبان فقط، بالنسبة لنفس السنة المالية، الإيرادات المقبوضة فعلاً والنفقات المقبولة دفعها بصفة نهائية من طرف محاسب عمومي أثناء السنة المدنية الموافقة. بعد ذلك صدر القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15/08/1990، المعدل والمتمم، والمتعلق بالمحاسبة العمومية (الملغى بالقانون رقم 23-07 المؤرخ في 21 يونيو 2023 والمتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي) ومجموعة من المراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه، لاسيما المرسوم التنفيذي رقم 91-13 المؤرخ في 07/09/1991 والذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون، وكيفياتها ومحتواها (الذي مُدّد سريان مفعوله بموجب المادة 116 من القانون رقم 23-07)، حيث يتضمن هذا المرسوم مجموعة من الأحكام المحاسبية تتعلق بالمحاسبة الإدارية (الميزانية) التي يمسكها الآمرون بالصرف، والمحاسبة العامة التي يمسكها المحاسبون العموميون، وحتى محاسبة تحليلية (تمسك في حينها *à terme* وتسمح بحساب أسعار الكلفة وتكاليف الخدمات).

تطبيقاً لأحكام ذلك المرسوم، أُدخلت تقنية القيد المزدوج *technique de la partie double* تدريجياً في المحاسبة العامة للدولة، إذ إن تعميمها (منذ بداية 1994) على الوكالات المالية *régies financières* (الضرائب، الجمارك، أملاك الدولة...)، أي استعمالها من طرف المحاسبين الثانويين بعد أن كان استعمالها مقتصرًا على المحاسبين الرئيسيين للخزينة، سمح بالاستفادة من مزاياها، لاسيما توحيد المناهج المحاسبية.

قبل الإصلاح الحالي، كانت هناك محاولة لإصلاح المحاسبة العمومية، انطلقت في منتصف سنوات 1990، وهدفت أساسا إلى تقريب محاسبة الدولة من المخطط المحاسبي الوطني Plan comptable national (PCN) (المعمول به وقتئذ بالنسبة للمؤسسات)، وتدارك النقائص والثغرات في هذه المحاسبة، لاسيما الطابع العتيق لمدونة حسابات الخزينة، وغياب تسجيل الممتلكات والحقوق والالتزامات المثبتة، وصعوبة التجميع المحاسبي consolidation لحسابات القطاع العمومي (الإداري). كان مشروع الإصلاح يستهدف أيضا تجاوز فكرة مجرد الانتظام régularité إلى تحليل النتائج، ورسم معالم محاسبة ممتلكات (ذمة مالية) comptabilité patrimoniale. لأن من بين الانتقادات الموجهة لمحاسبة الصندوق عدم احتفاظها بأثر ما للممتلكات الدائمة المقتناة أو المنشأة، بما أنها لا تسجل هذه الممتلكات إلا بصفة عابرة عبر انعكاسها المالي الفوري. إضافة إلى ذلك، كان يهدف إلى تسهيل استعمال الحسابات العمومية من طرف المحاسبة الوطنية (Ali Bissaad, 2001).

تستند المحاسبة العامة للدولة فعليا إلى نفس الأسس المتعلقة بالمحاسبة الخاصة والمتضمنة في المخطط المحاسبي الوطني، حسب مشروع الإصلاح، الذي يقترح إطارا محاسبيا قريبا من هذا المخطط (مع حسابات للميزانية الختامية bilan، وحسابات تسيير، وحسابات نتائج، وحسابات مخصصة لتسجيل موجودات ومكشوفات الخزينة avois et découverts du Trésor، والعمليات المتعلقة بتنفيذ قانون المالية، والالتزامات (التعهدات) خارج الميزانية engagements hors bilan).

لكن محاولة هذا الإصلاح لم تنجح لسبب رئيسي (حسب إعلان السلطات المعنية آنذاك) وهو التخلي عن مشروع "المخطط المحاسبي للدولة الجديد" (الذي شرع في إعداده وفقا للنموذج الفرنسي، في إطار مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية ككل)، بعد أن تبين أنه لا يتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS.

إجمالا، تكشف هذه اللمحة السريعة عن الوضع قبل الإصلاح الحالي عن وجود نوع من السياسة التي كانت تهدف إلى التغيير والتحديث، لاسيما في مجال التقارب بين المحاسبة العمومية والمحاسبة الخاصة. لكن أقل ما يقال إن هذه السياسة كانت مترددة، وأقل جرأة من مثلتها في فرنسا (التي اعتمدت الجزائر نظام ماليها العمومية بعد الاستقلال) حيث كان لمبدأ الإصلاح المتدرج (لاسيما منذ بداية التسعينيات من القرن الماضي)، واختيار التكامل بين المحاسبة العامة والمحاسبة الميزانية عدة آثار هامة على تطور المحاسبة العامة في القطاع العمومي (الإداري)، التي هي في الواقع مختلفة حسب تشكيلة هذا القطاع (الدولة، المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، الجماعات المحلية...).

بالنسبة للدولة في فرنسا، التي كانت لها ميزانية معدة على أساس نقدي، أي قبل الإصلاح الذي جاء به ق.ع.ق.م LOLF لسنة 2001، كان التساؤل يدور حول حدود المكملات compléments

ونطاقها التي يجب إدخالها على المحاسبة الميزانية للحصول على محاسبة عامة موثوقة، وكذا حول معرفة إلى أي حد يمكن استعمال قواعد للمحاسبة العامة منبثقة عن المخطط المحاسبي العام Plan comptable général (PCG) دون خلق صعوبات ذات طابع ميزانياتي بحت.

وجد هذا التساؤل المزدوج إجابة له عبر اللجوء إلى مدونة حسابات PCG وتكييفها مع النظام المحاسبي العمومي. وكان المبرر الأول لهذا النهج يتمثل في أنه عملي وسهل التطبيق. لكن بما أنه لم يكن ممكنا حصر مفهوم السياسات العمومية في مدونة محاسبية، بقي الأمر متعلقا بإيجاد طريقة للربط بين مدونة مفتوحة قابلة لتسجيل الفعاليات السياسة كما تبدى، ومدونة مستقرة ومنظمة وفقا لـ PCG. تميز هذا النهج أيضا بطابعه المحدود والتقني البحت، إذ كان يهدف أكثر إلى تنظيم مسك الحسابات وليس تقديم معلومات مالية موجزة وشاملة حول المالية العمومية، التي بقيت مستقاة أساسا من المحاسبة الميزانية. أما محاولات إتمامها بعناصر من المحاسبة العامة فقد كشفت عن عوائق كان من الصعب تجاوزها، طالما أنه لم يتم تطبيق محاسبة عامة حقيقية (كانت النقطة الأكثر صعوبة تتمثل في التسجيل المحاسبي للثبوتات العينية). بقي كذلك الإطار العام المشكّل من الأمر الصادر في سنة 1959 (المتضمن ق.ع.ق.م LOLF) إطار محاسبة ميزانية وعلى أساس نقدي، كما كان الحال في الجزائر مع القانون رقم 84-17 المذكور أعلاه.

في الواقع، اصطدم تصور التقارب بين المحاسبة العمومية ومحاسبة المؤسسة بصعوبة الأخذ في الحسبان لخصوصيات القطاع العمومي (للاسيما الدولة). لكن إلى هذه الصعوبة المتعلقة بجوهر الموضوع، أضيفت نتيجة النقاشات حول تطور محاسبة المؤسسة التي جعلت المرجع إلى هذه المحاسبة أكثر صعوبة في التفسير (J-P. Millot, 2013).

2. أهم التغييرات التي جاء بها ق.ع.ق.م LOLF في المجال المحاسبي

تجدد الإشارة بداية إلى أن التغييرات التي أتى بها ق.ع.ق.م لسنة 2018 تشكل إصلاحا ميزانياتيا ومحاسبيا خاصا بالدولة أساسا.

يتضمن ق.ع.ق.م فصلا مخصصا للمحاسبة (المواد من 65 إلى 68)، حيث تحدد المبادئ المنصوص عليها في هذا القانون نهجا جديدا يبقى على الصلة بين المحاسبة الميزانية comptabilité budgétaire القائمة على "مبدأ محاسبة الصندوق" principe de la comptabilité de caisse والمحاسبة العامة* comptabilité générale القائمة على "مبدأ

* خلافا للقانون الفرنسي (LOLF)، لم يُجَلِّ القانون الجزائري لتعريف المحاسبة العامة على القواعد المعمول بها في المؤسسات (مع مراعاة خصوصيات العمل العمومي action publique).

معايينة الحقوق والواجبات" principe de constatation des droits et obligations, أي المحاسبة على أساس الاستحقاق¹³ comptabilité d'exercice, إضافة إلى "محاسبة تحليل للتكاليف" comptabilité d'analyse des coûts (أي تكاليف مختلف الأنشطة الملتمزم بها في إطار البرامج).

حسب تعبير المادة 65 (فقرة 1) من ق.ع.ق.م, تنقسم المحاسبة الميزانية إلى محاسبة الالتزامات comptabilité des engagements (أي محاسبة الالتزام بالنفقات comptabilité d'engagement de dépenses والتي يجب عدم الخلط بينها وبين مفهوم محاسبة الالتزامات comptabilité en droits أو المحاسبة على أساس الاستحقاق constatés في إطار المحاسبة العامة (comptabilité générale) التي تمسكها المصالح الإدارية للأمرين بالصرف ordonnateurs (ومنه تسميتها بالمحاسبة الإدارية comptabilité administrative) من جهة, ومحاسبة الإيرادات والنفقات الميزانية comptabilité des recettes et des dépenses budgétaires التي يمسكها المحاسبون العموميون (comptables publics) وهي محاسبة الصندوق (comptabilité de caisse) من جهة أخرى. لا تسجل المحاسبة الميزانية, المستندة إلى مبدأ السنوية, سوى الإيرادات المحصلة فعلا والنفقات المقبول دفعها نهائيا من طرف محاسب عمومي خلال السنة المالية, مهما كان زمن الواقعة المنشئة fait générateur لهذه الإيرادات والنفقات (أي سواء كانت هذه الواقعة خلال السنة التي تم فيها التحصيل والدفع أو خلال السنة أو السنوات السابقة). ومن هنا تسميتها أيضا بمحاسبة الصندوق التي تخضع لما يسمى في المحاسبة العمومية بنظام التسيير système de la gestion, الذي يعني أنه لا تربط بالسنة المالية المعنية سوى العمليات المنفذة فعلا (الإيرادات المحصلة والنفقات المدفوعة). وبذلك فإن هذه المحاسبة تقيس مستوى الخزينة فحسب (الأموال المتاحة), دون تقدير للوضع المالي الحقيقي للهيئة المعنية, بما أنها لا تهتم بالذمم الدائنة والمدينة créances et dettes, ولا بقياس الاستثمارات, الاهتلاكات, المؤونات, المخزونات, إلخ.

خلافًا لذلك, تقوم المحاسبة على أساس الاستحقاق بتسجيل الإيرادات العمومية على أساس المتحقق منها (حسب مبدأ الواقعة المنشئة), أي بعد قيام الأمر بالصرف (في الحالة العامة المتمثلة في إجراءات الحقوق المثبتة procédures en droits constatés) بإثبات وجود حقوق (أي ذمم دائنة créances) لصالح الهيئة العمومية المعنية, وحساب مبالغها وتحديدها, وإصدار أوامر لتحصيلها ordres de recette (التي تكون لها قوة سندات تنفيذية titres exécutoires), دون انتظار التحصيل الفعلي لهذه الإيرادات من طرف المحاسب العمومي المكلف comptables public

assignataire، من جهة؛ وتسجيل النفقات العمومية مباشرة بعد الالتزام بها engagement من طرف الأمر بالصرف، أي إنشاء أو إثبات وجود التزامات في ذمة الهيئة العمومية المعنية والتي تنتج عنها نفقات (في شكل طلبيات bons de commande، صفقات عمومية marchés publics...)، دون انتظار الدفع الفعلي لهذه النفقات من طرف المحاسب العمومي المكلف. وهذا هو المقصود بمبدأ "إثبات الحقوق والالتزامات" *principe de constatation des droits et obligations، الذي يعد من أهم المبادئ التي تقوم عليها محاسبة المؤسسات comptabilité d'entreprises، والذي أدى إلى تسمية هذه المحاسبة أيضا بـ"محاسبة الالتزامات" comptabilité d'engagements أو "محاسبة السنة المالية" comptabilité d'exercice، التي تعني باختصار الربط بسنة مالية ما كل الحقوق والالتزامات التي نشأت خلالها في ذمة الكيان المعني، بصرف النظر عن السنة التي تم خلالها تحصيل الإيرادات ودفع النفقات الناتجة عن تلك الحقوق والالتزامات. وباعتمادها على النهج القائم على كشوف الميزانية (مقاربة الذمة المالية approche patrimoniale)، تسمح هذه المحاسبة بالتمييز بين حسابات الميزانية الختامية comptes de bilan التي تقيس قوام الذمة المالية (الوضع المالي) consistance du patrimoine وحسابات النتائج comptes de résultats التي تسمح بتتبع تطورها.

يتعلق الأمر إذًا بمحاسبة ذات ثلاثة أبعاد (كما شاعت تسميتها الآن) comptabilité à trois dimensions والتي تستجيب في نفس الوقت إلى ثلاثة التزامات قانونية: أن تكون قادرة على الإبلاغ عن التنفيذ الميزانياتي في نظام صندوق، وقادرة على الإبلاغ عن حالة الممتلكات والوضع المالي في نظام على أساس الاستحقاق، وأخيرا قادرة على إنتاج تحليل للتكاليف (M. Bouvier et al, 2018). ليست هذه المحاسبات الثلاث مستقلة عن بعضها البعض. فهناك ارتباطات عملية تم تصورها ضمن الإطار المحاسبي الجديد أثناء إعداد مشروع "عصرنة الأنظمة الميزانية" MSB، لاسيما في جانبه المتعلقين على التوالي بإعادة هيكلة عملية تنفيذ النفقة العمومية، وبالإعلام الآلي وأنظمة الإعلام.

للهولة الأولى، يمكن التساؤل عن سبب اختيار طريقة التسجيل المزدوج (المحاسبة الميزانية والمحاسبة العامة) التي تعد معقدة نوعا ما. لكن بالنسبة لميشال بوفيه Michel Bouvier (2018)، يبدو أنه الاختيار المناسب أكثر. فالمعالجة المختلفة للعمليات الميزانية والعمليات المحاسبية تبرر على أساس أن التسجيل النقدي يتوافق أفضل مع واقع تنفيذ الميزانية ويضمن أحسن وضوح مباشر من جهة، وأن المحاسبة على أساس الاستحقاق مناسبة أكثر لإرساء رقابة تسيير وتقييم للأداء من جهة أخرى؛ وأنه علاوة على ذلك، تمثل البلدان التي غامرت بتعميم مبدأ الاستحقاق وتطبيقه في المحاسبة

الميزانية عددا محدودا جدا (مثل زيلندا الجديدة وايسلندا). لكن حسب فرانك مورداك Franck Mordacq (2016)، أدى هذا التنوع في المحاسبات، التي تستجيب لمفاهيم مختلفة، إلى تشويه الشفافية إلى حد ما، المتمثل خاصة في انحراف الرصيد الميزانياتي *solde budgétaire* في المحاسبة الميزانية عن نتيجة السنة المالية *résultat de l'exercice* في المحاسبة العامة. وهكذا، لم يعد الأمر يتعلق بتطبيق مدونة حسابات أو إتمام المحاسبة الميزانية (مثلما كان الحال في مشروع الإصلاح السابق المنوه عنه أعلاه)، وإنما بإقامة محاسبة عامة في حد ذاتها بحيث تكون مرجعيتها محاسبة المؤسسة (والمعايير التي تحكمها)، المعدلة والمتممة للأخذ في الحسبان خصوصيات الدولة.

يتمثل الهدف الرئيسي المنوط بالمحاسبة على أساس الاستحقاق إذاً في تدارك الحدود الذاتية لمحاسبة الصندوق، لاسيما فيما يخص صدق المعلومات المقدمة (مثل تسجيل كل التدفقات النقدية على أنها إيرادات، سواء كان أصلها ضرائب أو قروض *emprunts*). في هذا الصدد، يشير ألان شيك Allen Schick (2022) *(cité par N. Cheurfa, 2022)* إلى بعض النقائص لمحاسبة الصندوق التي تمنح عدة فرص للإبلاغ بصفة غير صحيحة عن التصرفات المالية للدولة: "يمكن أن تبيع الدولة أصولا وتسجل ناتج البيع في الإيرادات الجارية، ويمكن أن تعزل بعض النفقات في حسابات خارج الميزانية *extrabudgétaires*، وهلم جرا، إذ إن الفرص غير محدودة مثلما هي كذلك مخيلة الراغبين في التهرب الميزانياتي" (الابتعاد عن الشفافية خاصة). أما روبرت سالي Robert Salais (2010) فإنه يؤكد على أنه "على أساس القانون والمعايرة المحاسبية يمكن الوقاية من مخاطر الفبركة السياسية للأرقام". وعليه، تكون الحسابات وحدها هي القادرة على تقدير حقيقة الوضع المالي لمؤسسة ما، حيث أنه خلافا للميزانية (التي هي وثيقة تقديرات *acte de prévision*)، يكون صدق الحسابات *sincérité des comptes* موضوعيا بموجب معايير معترف بها (F. Mordacq, 2016).

إذاً من شأن العرض الجديد لحسابات الدولة أن يجعلها أكثر وضوحا، ويسمح لهذه الأخيرة بالإبلاغ أفضل عن عملها، ما من شأنه أن يضمن شفافية المعلومات المحاسبية المقدمة للبرلمان (التي تستند إلى إحصاء العناصر المهمة وتسجيلها في الجداول المالية)، ويدعم التسيير العمومي، لاسيما عبر تقييم أفضل لممتلكات الدولة واثمينها، وكذا تعهداتها والتزاماتها *engagements et obligations de l'Etat*، ومن ثم تعزيز جودة حساباتها.

3. مدى مساهمة الإصلاح المحاسبي في تحسين التسيير العمومي (حسب التجربة الفرنسية)

بما أنه لا يمكن هنا تناول علاقة الإصلاح المحاسبي بجودة التسيير العمومي عبر حالة الجزائر التي لم يمض على تفعيلها لهذا الإصلاح سوى عدة أشهر، فقد ارتأينا دراسة تلك العلاقة من خلال التجربة الفرنسية التي تتجاوز الآن سبع عشرة سنة من جهة، والتي استلهمت منها الجزائر مشروع إصلاحها من جهة أخرى.

تبين التجربة الفرنسية في مجال الإصلاح الميزانياتي والمحاسبي المتدرج أنه لم يتم الحصول على بعض النتائج إلا بعد مدة زمنية طويلة نسبيا، وبفضل بعض التجارب expérimentations التي سبقت الإصلاح الشامل. لكن بما أن المجال لا يسمح هنا بالتطرق إلى هذه التجارب وإلى كل جوانب هذا الإصلاح، سنكتفي بإلقاء بعض الضوء على مدى مساهمة الإصلاح المحاسبي المطبق فعلا منذ سنة 2006 في تحسين التسيير العمومي.

كانت الفرضية العامة للإصلاح في فرنسا هي أن المقاربة بالذمة المالية approche patrimoniale للحسابات العمومية (في المحاسبة على أساس الاستحقاق) المعتمدة الآن في الحساب العام للدولة (ح.ع.د) Compte général de l'État والتي تتم الرؤية الميزانياتية، تؤدي إلى تحسين أداء التسيير العمومي من ناحيتي القيمة المضافة والرقابة خاصة (Ministère de l'économie et des finances, 2012).

بالنسبة للقيمة المضافة، يحصي ح.ع.د ويثمن ما تتحكم فيه الدولة (عقارات، طرق، مخزونات، إلخ.) وما يجب عليها أن تدفع أو ما تكون في مواجهة دفعه في المستقبل. فبتقديمه لرؤية شاملة عن ممتلكات الدولة وتعهداتها، يشكل ح.ع.د أداة أساسية للتسيير التنفيذي gestion opérationnelle للمالية العمومية، ذات قيمة مضافة عالية (مقارنة بالمحاسبة الميزانياتية) موجهة للبرلمان والوزراء والمواطنين. يقدم ح.ع.د أيضا معلومات مالية أساسية مكملة لتقارير الأداء السنوية المحالة إلى البرلمان، حيث إن ذلك يعد شرطا أساسيا لتقدير كلفة السياسات العمومية. من جهة أخرى، وبفضل إحصائه خاصة لحظيرة العقارات والمخزونات، يتيح ح.ع.د معرفة أفضل للممتلكات، ويعزز تطوير تسيير عالي الأداء. فبإدخال مفهومي المؤونات والالتزامات (الأعباء) المستحقة، يجعل ح.ع.د الميسيرين مسؤولين عن التكاليف والمخاطر في المدى المتوسط، وكذا عن تحسين التسيير العمومي.

فيما يتعلق بالرقابة، يسمح تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق بإثراء حسابات الدولة على نطاق واسع، لاسيما فيما يخص تعهدات الدولة خارج الميزانية الختامية engagements hors bilan de l'État، والأصول والخصوم. ويُرفق ذلك بتدعيم الرقابة الداخلية، ما يسمح بتحليل المخاطر على مستوى الوزارات. وهكذا تمكّن تلك المحاسبة من تحسين التسيير داخل الدولة وتعزيز رقابة البرلمان على الحسابات العمومية.

يمكن حوصلة المزايا المنتظرة من تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق (بالنسبة لتنفيذ الميزانية خاصة) في أن الجداول المالية، المعدة في إطار هذه المحاسبة، تلقي الضوء على تحليل الوثائق المالية المقدمة للبرلمان أثناء المناقشات المتعلقة بالميزانية، لاسيما عبر توفير أفضل معرفة لوضعية مالية الدولة وممتلكاتها بالنسبة للبرلمانيين والمواطنين. وتسجيلها الدقيق للأعباء المرتبطة بالسنة المالية، تقدم الجداول المالية معرفة أفضل لتكاليف السياسات العمومية، وتشكل عوناً لاختيارات التسيير. فعبّر القيام بالجرد مثلا، يكون الوزراء على اطلاع أحسن على حظيرتهم العقارية والمخزونات. من جانب آخر، بتحسينها لشفافية البيانات المالية، يمكن للمحاسبة على أساس الاستحقاق أن تحسن من قابلية المقارنة للنتائج المالية بين السلطات وتعزز المساءلة obligation de rendre compte حول الموارد العمومية. ومن هنا التأكيد على أهمية نظام إبلاغ مالي سهل الاستخدام وموثوق به (E. Caperchione et E. Mori, 2013).

أما فيما يخص التطبيق الفعلي للإصلاح المحاسبي، لاسيما المحاسبة العامة التي شكلت الجانب الأكثر ديناميكية في هذا الإصلاح وأحد عناصره البارزة، يؤكد التقرير العمومي الموضوعاتي rapport public thématique المكرس لها من طرف محكمة الحسابات Cour des comptes (2016) مساهمتها التي لا جدال فيها على مستوى شفافية الوضع المالي للدولة: "في المجموع، تعد مساهمات المحاسبة العامة هامة، حيث أن مساهمتها في شفافية الوضعية المالية للدولة وتحديث مصالحها المالية كانت بالإجماع موضوع تقدير إيجابي، بما في ذلك عبر المقارنات الدولية." في المقابل، يمكن للاحتفاظ بالمحاسبة الميزانية، وربما تدعيمها، أن يخلق - كما يظهره تحليل محكمة الحسابات - صعوبات في الربط بين مختلف مكونات النظام المحاسبي للدولة. وفي غياب محاسبة تحليلية حقيقية، وُجدت المحاسبة العامة للدولة منذ البداية محرومة من منفذ بالغ الأهمية، حيث أنه لا يمكن على أي حال لمحاسبة تحليل التكاليف comptabilité d'analyse des coûts، الناتجة عن تطبيق ق.ع.ق.م لسنة 2001، أن تعوض المحاسبة التحليلية (التي تجد مصدرها في المحاسبة العامة وتسمح بحساب مختلف التكاليف، وتشكل بذلك أداة تسيير حقيقية).

حسب محكمة الحسابات دائما، لا تزال المحاسبة العامة قليلة الاستعمال، مقارنة بالمحاسبة الميزانية للدولة وحسابات هذه الأخيرة في المحاسبة الوطنية. فالصورة التي تقدمها عن الوضعية المالية للدولة لا تُثمن بانتظام من طرف الحكومة، ولا تُحلل بشكل كاف من قبل البرلمان، ولا تُستخدم من طرف دائي الدولة أو وكالات التصنيف الائتماني agences de notation التي تقيّم مخاطر إقراضها. وبسبب عدم استغلالها، لم تساهم المحاسبة العامة كثيرا في تطوير ممارسات التسيير الإدارية. كما تُبث أن مساهمتها في موثوقية الميزنة وصدقها أقل بكثير مما كان منشودا. واستمرت كذلك العديد من المشاكل المتعلقة بموثوقية الجداول المالية وإمكانية تدقيقها، التي تفسر الإبقاء على التحفظات الجوهرية من طرف المصدّق le certificateur (محكمة الحسابات). من جهة أخرى، لوحظ أن عملية إعداد الجداول المالية تعبى موارد هامة، لاسيما على مستوى المصالح المسيّرة. ومتعددة هي الصعوبات التي تثيرها هذه العملية: تعقد العمليات، حالات محسوسة بنقص عدد الموظفين، تكوين غير كاف أحيانا (للموظفين)،... كما لوحظ أن فعاليات مرافقة المسييرين من طرف المحاسبين (العموميين) لم تكن كافية.

وقد تم تأكيد هذا التحليل (لاسيما ما تعلق منه بالاستعمال المحدود للمحاسبة العامة من منظور التسيير والميزنة) من طرف البرلمانين والمسييرين العموميين الذين تدخلوا أثناء الندوة المنظمة حول الموضوع من طرف مجلس الشيوخ Sénat ومحكمة الحسابات في شهر جوان 2016 (M. Bouvier et al., 2018).

في الواقع، كان أحد الاستخدامات المنتظرة للمحاسبة الجديدة في فرنسا هو تقديم بيانات (معطيات) للمسييرين العموميين تسمح لهم باتخاذ قرارات مستندة جزئيا إلى مقاييس اقتصادية. غير أنه كما تشير محكمة الحسابات والجمعية الوطنية Assemblée nationale في العديد من تقاريرهما، ليست القرارات الاقتصادية الهامة المتخذة أثناء المراجعة العامة للسياسات العمومية Révision générale des politiques publiques (RGPP) [مثل الاستعانة بمصادر خارجية externalisation (outsourcing)، وخصخصة بعض النشاطات، والشراكة بين القطاعين العمومي والخاص] مستندة إلى بيانات محاسبية. لكن عدم استخدامها في التسيير لم يمنع هذه المحاسبة من إنتاج آثار أخرى، أي أن تساهم، مع نظام تقويم الأداء العمومي (ومؤشراته)، في تحولات (على مستوى الدولة خصوصا)، مثل تغيير أساليب الرقابة والتنظيم contrôle et régulation في الدولة والكيانات العمومية الأخرى، إذ أصبح ترشيد الإدارات الآن يمر عبر رقابات لاحقة مؤسسة على حساب التكاليف ومراقبتها، وكذا مراقبة surveillance إنجازات النشاط الإداري ونتائجه. يتعلق الأمر إذًا بنوع من الرقابة عن بعد، تستند إلى مبدأ الوكالة principe de l'agence، الذي هو الأداة والنموذج المركزي

للتسيير العمومي الجديد. هناك نظام سلطات متتالية، حيث إن العون في مستوى معين يصبح، لبلوغ أهدافه، رئيسا لعون في مستوى أسفل منه. وهكذا من مصلحة كل مسؤول رئيسي أن يكون أعوانا فاعلين opérateurs قادرين على الحصول من مرؤوسهم على النتائج المرجوة، ما يمكن أن يساهم في إدراك الاتجاه نحو تعزيز سلطة الحكومات ومديريات المؤسسات (الإدارية) على حساب السلطة التشريعية والمجالس conseils. لذلك تندرج المحاسبة الجديدة في مجموعة من الترتيبات dispositifs التي تقيم شكلا جديدا من المسؤولية، وتنتج إعادة توزيع السلطات داخل الدولة والكيانات العمومية الأخرى. ومع ذلك، لم تزل الرقابة المسبقة التي بقيت تتعايش مع الرقابة اللاحقة. وهكذا تخضع الإدارة إلى شكل مزدوج من الرقابة، ما يفسر، إلى حد بعيد، الإجراءات البيروقراطية التي يعيشتها عدد كبير جدا من الموظفين (C. Eyraud, 2020).

على صعيد آخر، تبين دراسة لبينا Pina (Citée par Christiaens et al., 2010) متعلقة بأربعة أساليب من الإدارة العمومية تمثل تقاليد إدارية وثقافية مختلفة، والمقبولة عموما في الأدبيات، أنه نظرا لتغلغل أساليب تسيير القطاع الخاص وعدم ظهور القانون الإداري والعمومي، يمكن التأكيد على أن السياق الإنجليزي-السكسوني contexte anglo-saxon يوفر إطارا ميسرا لتطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق. في المقابل، يعد احترام التشريع في بلدان أوروبا الغربية القارية مسألة هامة لكن ليست دائما متوافقة مع الرشادة الاقتصادية. أما البلدان الشمالية فهي خليط من الأسلوبين السابقين.

وعندما يتعلق الأمر بالبلدان النامية، يعتقد ألان شيك Allen Schick (1998) أن هناك شروطا مسبقة هامة للتطبيق الناجح لنهج التسيير العمومي الجديد، وأنه لا ينبغي تجاهل ذلك من طرف البلدان التي تسعى جاهدة لإصلاح عشرات السنين من سوء الإدارة. فعلى النقيض من أولئك الذين يتخذون الموقف المتمثل في أن النقائص في التسيير ينبغي أن تشكل العامل الدافع لتحديد ملاءمة هذا النوع من الإصلاحات، يرى شيك أنها تعد عوامل ردع deterring factors، أي عوامل تحول دون القيام بهذه الإصلاحات، لأنه كلما ازدادت أوجه القصور في الممارسات الإدارية المتبعة في بلد ما، كلما قلت ملاءمة الإصلاحات. ومن ثم، يقترح شيك القيام أولا بإصلاحات أساسية لتعزيز إدارة قائمة على القواعد rule-based government، وتمهيد الطريق إلى أسواق قوية، أي التخلص من هيمنة الأسواق غير الرسمية التي تعد أحد أهم العوائق لانتهاج التسيير العمومي القائم على النتائج.

لكن مع التسليم بأهميتها بالنسبة لشفافية التسيير العمومي، وبصرف النظر عن مساهمتها المتواضعة في تحسين أدائه، يطرح تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق في الدولة عدة مشاكل وصعوبات تقنية وسياسية.

II- أهم الصعوبات لتطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق وفقا للمعايير الدولية

إضافة إلى الصعوبات المتعلقة بتسجيل عناصر الأصول* والخصوم، والإيرادات والنفقات، وتقييم الممتلكات العمومية وغير ذلك، يثير الانتقال إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق أيضا مسألتين هامتين لهما طابع تقني وسياسي في نفس الوقت: مسألة ارتباط المحاسبة على أساس الاستحقاق بمرجعية المحاسبة الخاصة ومدى تبريرها، أي أن ربطها بمعايير محاسبية دولية معدة أصلا للقطاع الخاص من شأنه أن يؤدي إلى التساؤل عن مدى شرعية تكييف هذه المعايير للقطاع العمومي (لاسيما الدولة) من جهة، ومسألة التصديق certification على الحسابات العمومية وما يمكن أن يطرحه من نزاعات سياسية بين السلطتين التنفيذية والتشريعية من جهة أخرى.

1. مدى شرعية اللجوء إلى المعايير المحاسبية الدولية

يعد الانتقال إلى محاسبة المؤسسة عنصرا هاما في نهج التسيير العمومي الجديد، طالما أن التسيير الحكومي المواكب للعصر يفرض وجود معلومات مالية مفيدة وموثوق بها، وأنه يُفترض في تلك المحاسبة، المستندة إلى المعايير المحاسبية الدولية، أن تفي بهذه الغرض، حسب منظري هذا النهج. لكن التقارب مع هذه المعايير يثير إشكالات متعلقة بالشرعية légitimité، بما أن إعداد المرجع المحاسبي الدولي أنيط بمنظمة خاصة هي الاتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accountants - IFAC الذي يعد معايير IPSAS بواسطة IPSAS Board.

سابقا، كان التنظيم المحاسبي régulation comptable المتعلق بالقطاع الخاص يوضع من طرف فاعلين عموميين وطنيين، لكن اليوم أصبح ذلك يتم إلى حد كبير بدون سيادة الدول، أي اللجوء إلى القطاع الخاص لصناعة القانون، حسب كورين إيرود Corine Eyraud (2020). فإعداد معايير IPSAS (المعتمدة adoptées أو المستخدمة كأساس مرجعي لعدد كبير من البلدان) من طرف مجموعة متعددة الجنسيات ومنبثقة عن جمعيات مهنية لمحاسبين ليبراليين، وهي مجلس المعايير الدولية في القطاع العمومي IPSAS Board، جعل من المنظم (القطاع الخاص) le régulé هو المنظم le régulateur، وأصبح المنظم (الدولة) هو المنظم من طرف الفاعلين الخواص. يتعلق الأمر إذًا بتحول واضح لموازن القوى بين القطاعات العمومية الوطنية والفاعلين الخواص الدوليين أو المدولّين internationalisés، لصالح الأخيرين.

أما جون فرنسوا بودي Jean-François Boudet (2022) فإنه يرى أنه في إطار "تسيير عمومي جديد" يتعين الترويج له في عالم إداري واقتصادي مائع ومرقم liquide et numérisé بشكل متزايد، هناك اتجاه إلى الاستهانة بالقانون العمومي (المحاسبي) وخصخصته لتمكين فاعليه وسلطات

رقابته من توقع التزامات رسمية أو غايات خدمة عمومية أقل لكن زيادة في "حسن" التسيير، وفقا لمنطق مهم للأداء العمومي.

لقد اختار IPSASB فعلا وضع معايير IPSAS على أساس المعايير المحاسبية الدولية International Accounting Standards-IAS والمعايير الدولية للإبلاغ المالي International Financial Reporting Standards-IFRS (أي المعايير المحاسبية في القطاع الخاص). ويرى أن الهدف من ذلك هو الاتساق، قدر الإمكان، مع التوصيات الدولية الموجودة، وكذا تجنب البدء من الصفر بالنسبة للقطاع العمومي.

في الواقع، أمام تنوع أنظمة الإبلاغ المالي العمومي التي تعرضت للإصلاح، فرضت نفسها معايير محاسبية دولية منسقة harmonisées، ما أفضى إلى وضع معايير IPSAS. ومع ذلك، تظهر دراسة لجوهان كريستيانس وآخرين Christiaens et al. Johan (2010)، بواسطة استقصاء أجري لدى خبراء في مجال المحاسبة، حول مدى اعتماد الحكومات الأوروبية لمعايير IPSAS في المحاسبة على أساس الاستحقاق وكيفية تفسير مستويات الاعتماد المتغيرة، تظهر أن هناك تنوعا في عملية اعتماد IPSAS والمحاسبة على أساس الاستحقاق، وأن بعض الحكومات واصلت مسك محاسبة صندوق، بينما هناك أقلية فقط تطبق معايير IPSAS، أي أن أغلبية الحكومات المحلية والمركزية تطبق المحاسبة على أساس الاستحقاق دون الأخذ في الحسبان معايير IPSAS. أما المنظمات الدولية المؤثرة (مثل منظمة الأمم المتحدة، ومنظمة التعاون والتنمية الأوروبية، والمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة)، التي اعتمدت كلها نظام محاسبة على أساس الاستحقاق متوافقا مع معايير IPSAS، فإنها تدعم التطور الدولي نحو تحديث نظام الإبلاغ المالي، ما يشكل حافزا هاما لهذا التطور، حسب تلك الدراسة.

تجدر الإشارة، في هذا الصدد، إلى أنه من أهم مميزات معايير IPSAS هو أن الحكومات ليست ملزمة باعتمادها، أي أن هذا الاعتماد يخضع إلى الاختيار الحر. لذلك، يبدو من الواضح أن نجاح معايير IPSAS يحدد إلى درجة كبيرة بتسليط الضوء على مزاياها والشروط التي يتعين تلبيتها لتطبيقها. لكن وفقا للدراسة المذكورة أعلاه، يذکر الممارسون (للمحاسبة) praticiens السلطات العمومية بأن مجرد تطبيق قواعد المحاسبة السائدة في المؤسسات لا يعوض معايير IPSAS.

2. مدى صعوبة تكييف المعايير المحاسبية الدولية مع خصوصيات القطاع العمومي (الإداري)

يفرض تطبيق محاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العمومي (الإداري)* وضع مرجعية محاسبية référentiel comptable تتكون أساسا من الإطار المفاهيمي للمحاسبة الجديدة cadre conceptuel، ومدونة المعايير المحاسبية recueil des normes comptables، ومخطط الحسابات plan de comptes، وتحديد طرق عمل هذه الحسابات وتلاؤمها مع قواعد المحاسبة في المؤسسات والمعايير المحاسبية الدولية. ويفرض ذلك أيضا إرساء نظام رقابة داخلية فعال، حيث يضطلع أحد مكوناته الأساسية، وهو وظيفة التدقيق الداخلي، بالسهر على جودة الحسابات العمومية.

فيما يتعلق بالمرجعية المحاسبية، قد يُلاحظ أنه على العكس من ق.ع.ق.م الفرنسي لسنة 2001، الذي ينص في المادة 30 (الفقرة 2) منه على أن القواعد المطبقة على المحاسبة العامة للدولة لا تختلف عن تلك المطبقة في المؤسسات إلا بسبب خصوصيات عمل الدولة spécificités de son action، لا ينص ق.ع.ق.م الجزائري لسنة 2018 صراحة على هذا الارتباط بين المحاسبة العامة للدولة ومحاسبة المؤسسات، ومن ثم على ذلك الاختلاف وسببه. لتفسير ذلك، يمكن افتراض أن المشرع العضوي الجزائري اعتبر ضمنا أن هذه المسألة تعالج في إطار المعايير المحاسبية الدولية التي تفرض أن تكون المحاسبة العامة للدولة قائمة على محاسبة المؤسسات، وأن نفس هذه المعايير هي التي تمنح للدولة إمكانية أن تحيد عنها عند الضرورة، أي وفقا لخصوصياتها. لكن يمكن أيضا افتراض أن هناك نية أخرى للمشرع سوف يتكفل الزمن بالكشف عنها (لأسيما عبر "إتاحة" بعض الممارسات غير العادية التي يمكن أن تقوم بها الحكومة في المجال المحاسبي).

بالنسبة لفرنسا، أثناء النقاشات البرلمانية السابقة للتصويت على ق.ع.ق.م لسنة 2001، بقيت قائمة مسألة المعايير المحاسبية التي يجب أن تمتثل لها الدولة. وبما أن مجلس الدولة وضّح بأنه ليس من اختصاص المشرع العضوي تحديد قواعد المحاسبة العامة، أصبح هذا الأخير أمام فرضيتين: تتمثل الأولى في إخضاع الدولة إلى مجموعة من القواعد الموجودة، أي المعايير المطبقة على المؤسسات، حسب النموذج البريطاني؛ والثانية في تزويد الدولة بمعايير محاسبية جديدة تتناسب مع احتياجاتها. غير أن لا واحد من هذين الحلين كان مرضيا تماما: من عدة جوانب (القدرة على فرض الضرائب capacité de lever l'impôt، الاستمرارية continuité d'exploitation، وظائف التنظيم fonctions de régulation، إلخ.)، لا يمكن لوضع الدولة أن تكون شبيهة بوضع المؤسسة. وفي نفس الوقت، يمكن لتزويد الدولة بمعايير محاسبية محددة (خاصة بها) أن يشجعها على تغيير طرقها

المحاسبية ses méthodes comptables للتحكم في نتيجة السنة المالية، على حساب "مبدأ الصدق" principe de sincérité. في النهاية، اعتمد ق.ع.ق.م نهجا وسطيا، إذ اعتبر، في المادة 30 منه، أنه ليس هناك تمييز بين القواعد المطبقة في المؤسسات والقواعد المطبقة على المحاسبة العامة للدولة إلا بسبب خصوصيات هذه الأخيرة. محتفظا هكذا بحيز تصرف مناسب، أراد المشرع العضوي الفرنسي بذلك الاحتراس من مخاطر تعرض المعايير المحاسبية للتطور حسب الفرصة السانحة par opportunité. فخلال السنوات التي أعقبت إقرار القانون العضوي، وجهت المادة 30 تلك تحديد المعايير المحاسبية للدولة، وتفعيل التصديق على جداولها المالية، وقدمت بذلك نقطة مرجعية مباشرة للمعيار المحاسبي normalisateur comptable ومنتج الحسابات producteur des comptes فيما يتعلق بالأشكال التي كان لابد أن يتخذها الإبلاغ المالي للدولة. وفقا لذلك، انسجم هذا الأخير إلى حد بعيد مع الإبلاغ المالي للمؤسسات الكبرى (Cour des comptes française, 2016).

لكن معنى الإشارة إلى محاسبة المؤسسات يكتنفه بعض الغموض. فبينما يرى البعض أن الكيانات العمومية لا يجب أن تكون مختلفة كثيرا عن المؤسسات، وأنه يمكن إذاً قياس أدائها بنفس الأداة، يرى البعض الآخر أن ذلك يعني فقط أن الكيانات العمومية تُعدّ أيضا ضمن الجهات الاقتصادية الفاعلة acteurs économiques المتدخلة في السوق، وأنه لتسجيل العمليات التي تقوم بها هذه الكيانات (لشراء السلع والخدمات أساسا)، يكون من المناسب استعمال القواعد المعمول بها لتسجيل معاملات المؤسسات. يبقى في كلتا الحالتين وجود عمليات محددة (خصوصية) opérations spécifiques للقطاع العمومي، يحاول المتمسكون بالرأي الأول التقليل من شأنها ومعالجتها بالمماثلة مع عمليات مشابهة تقريبا لتلك التي يجريها القطاع الخاص، مع المجازفة بتقديم معلومات مشوهة بشكل خطير بالنسبة لعمليات هي فعلا محددة، والتي يريد أصحاب الرأي الثاني إقرارها بكل خصوصياتها لكنهم يجدون صعوبات كبيرة لتحديد معالجات محاسبية مناسبة لها. في الحقيقة، مقارنة بتلك المطبقة في المؤسسات، تأخذ المعايير المحاسبية المطبقة في الدولة بعين الاعتبار بعض الخصوصيات المتعلقة بهذه الأخيرة، منها مثلا عدم امتلاك الدولة لرأس مال، أو عدم وجود علاقة للأعباء charges بالنواتج produits في حساب النتائج، على خلاف ما هو موجود في المؤسسات. من جهة أخرى، لا تتضمن الميزانية الختامية للدولة من بين أصولها غير المادية قدرتها على فرض الضرائب sa capacité à lever l'impôt. لكن طالما أن الإيرادات الجبائية تمثل النسبة الأهم من نواتج الدولة، يشكل هذا العنصر عقبة هامة أمام المقارنة بين الأصول والخصوم، حسب ميشال بوفيه (2018) Michel Bouvier.

صحيح أن خصوصية الدولة الرئيسية، وهي قدرتها على فرض الضرائب، التي تتجسد في موارد مستقبلية لمواجهة التزاماتها المسجلة في الخصوم وفي "خارج الميزانية الختامية" « en « hors bilan », لا تُدرج في هذه الميزانية. لكن يوجد اليوم توافق في الآراء لاعتبار أن هذه الموارد المستقبلية لا تنسجم مع تعريف أصل ما (مادي أو غير مادي)، لسببين رئيسيين (L. Vareille, 2016):

- لا توجد القدرة على فرض الضرائب من الناحية القانونية إلا بالنسبة لسنة مالية واحدة: مع أنه ليس هناك أي شك في أن الدول ستفرض ضرائب في السنوات المقبلة، إلا أن هذه الإمكانية لا تمنح لها عموماً إلا لسنة واحدة من طرف البرلمانات؛
- ليس من المستحيل إعطاء قيمة لهذا الأصل لكن ذلك يستند إلى فرضيات قوية (النمو الاقتصادي، السياسة الضريبية للحكومات المتعاقبة، إلخ).

ويجب ملاحظة أن العمليات المحددة لا تمثل نفس الرهانات لكل الهيئات العمومية. فهناك هيئات تُنشأ لإنجاز مهام خاصة missions particulières ضمن شروط قريبة من تلك المعروفة في المؤسسات. لذلك، تعد العمليات المحددة في هذه الهيئات، بحكم التعريف، أقل أهمية. لكن بالنسبة للدولة تكون هذه العمليات هي المهيمنة. يتعلق الأمر أساساً بالإيرادات الجبائية، وبالالتزامات المرتبطة بتقديم الخدمات العمومية العينية (مثل التعليم) أو النقدية (مثل الاستحقاقات الاجتماعية). فالإيرادات الجبائية، التي تشكل الدخل الرئيسي للكيانات العمومية، لا تعد مقابلاً لتقديم سلع وخدمات معادلة، إضافة إلى أن هذا الدخل غير صادر عن أصول *revenu d'actifs*. في محاسبة المؤسسة ليس هناك سوى دخول النشاط أو دخول الأصول، وقواعد تسجيل هذه الدخول تخضع لمميزات النشاطات أو الأصول. يُفترض إذًا تسجيل صنف جديد من الدخل (ما دام هناك رفض لتسجيل حق فرض الضرائب في الأصول) وتحديد قواعد مخصصة لذلك *règles ad hoc*. تطرح أيضاً الأداءات (الخدمات) المقدمة مجاناً تطبيقاً للالتزامات الخدمة العمومية نفس النوع من الإشكال. هل يجب تسجيلها في وقت تنفيذها؟ في هذه الفرضية، لا يمكن أن تشكل عناصر خصوم إلا بالنسبة لمبالغ محدودة مطابقة للتأخيرات المحتملة في الدفع لأداءات مستحقة وقابلة للدفع قبل إغلاق السنة المالية. على العكس من ذلك، هل يجب اعتبار ظهور حق معترف به قانوناً (مثل الأداءات المجانية) أنه يتطلب تكوين خصوم مطابقة للنفقات المستقبلية التي ستصرف لتسديد الالتزامات الناشئة عن هذا الحق ما دام موجوداً؟ عندئذٍ سوف يؤدي ذلك إلى تسجيل مبالغ هامة جداً من الخصوم. هناك إذًا مقاربتان (شرعيتان مبدئياً). والمشكل هو أن الاختيار الذي سوف يتم من بين هذين التصورين سوف تكون له آثار كبيرة على محتوى البيانات المالية. لا تزال النقاشات جارية إذًا حول هذه الإشكالية. إلا أنه ينبغي الإلحاح في النهاية حول ضرورة الربط الجيد بين الميزانية (العامة للدولة) والمحاسبة بدون قبول

تخفيض المتطلبات في مجال جودة المحاسبة. وفي انتظار ذلك، لابد من إعداد حسابات ونشرها. في هذا الصدد، لا يختلف كثيرا الخيار الذي اعتمده فرنسا عن ذلك المطبق في أغلب البلدان التي باشرت نفس الإصلاح. باختصار، يمكن القول إن كل العمليات "النمطية" « standards » opérations « تسجيل حسب القواعد المحاسبية المطبقة في المؤسسات، وإن العمليات المحددة تسجل وفقا لمنهج مقيد إلى حد ما، على شاكلة "مستحق وقابل للدفع أثناء السنة المالية" « dû et payable dans l'exercice » (J-P. Milot, 2013).

على صعيد آخر، تجدر الإشارة إلى أنه بسبب المشاكل المطروحة فيما يخص علاقة الأعباء بالنواتج، تقدم المحاسبة العامة للدولة نتيجة (الرصيد المحاسبي) منحرفة عن "النتيجة" التي تقدمها المحاسبة الميزانية (رصيد العمليات الميزانية). ينتج الانحراف بين المحاسبين أساسا عن بعض النفقات والإيرادات الميزانية التي ليس لها أي تأثير على حساب النتيجة (في المحاسبة العامة) لأنها تسجل فقط في الميزانية الختامية، مثل عمليات الاستثمار والقروض، من جهة؛ وعن قيود الجرد les écritures d'inventaires المنجزة عند نهاية السنة المالية (أعباء مستحقة الدفع charges à payer، أقساط الاهتلاكات والمؤونات dotations aux amortissements et aux provisions، النواتج والأعباء المسجلة مسبقا produits et charges constatés d'avance ...) التي لها تأثير على حساب النتيجة (في المحاسبة العامة) وحده، من جهة أخرى (F. Mordacq, 2016).

ومع ذلك، تظهر المقارنة بين تطور الرصيد المحاسبي (عمليات السنة المالية في المحاسبة العامة) وتطور الرصيد الميزانياتي (الذي هو أساسا رصيد صندوق) منذ 2006، أن الرصيدين يتطوران بطريقة متسقة لكن غير متطابقة (L. Vareille, 2016). يلاحظ أيضا أن هذا التطور في الرصيدين كان دائما نحو العجز. على سبيل المثال، قدر الرصيد المحاسبي بـ 160- مليار أورو في 2022 (31.6- مليار أورو في 2006) بينما قدر الرصيد الميزانياتي بـ 151- مليار أورو في نفس السنة (36.16- مليار أورو في 2006).

3. التصديق على حسابات الدولة وما يمكن أن يطرحه من إشكالات قانونية وسياسية

في إطار تطبيق محاسبة على أساس الاستحقاق، أدخل ق.ع.ق.م في الجزائر مبادئ جديدة تتعلق بنظامية حسابات الدولة régularité وصدقها sincérité و"إخلاصها" *fidélité، حيث تنص المادة 65 (فقرة 4) منه على أنه "يجب أن تكون حسابات الدولة منتظمة وصادقة وتعكس بصفة مخلصه ممتلكاتها ووضعيتها المالية."**

ولضمان تلك الوثوقية في الحسابات (أي انتظامها وصدقها ودقتها)، ألزم المشرع الدولة (ضمنيا) بإخضاع حساباتها (النانجة عن تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق) إلى التصديق

certification، حيث أُوكلت هذه المهمة (ضمنيا أيضا) إلى مجلس المحاسبة (بصفته الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة في الجزائر)، وذلك بنص المادة 88 من ق.ع.ق.م: "يرفق تقرير التصديق المعد من طرف مجلس المحاسبة بمشروع قانون تسوية الميزانية. ويدعم هذا التصديق بتقرير يبين التحقيقات التي أجريت لهذا الغرض."

تبعاً لذلك، وتطبيقاً للنظام المحاسبي الجديد، تُلزم الدولة بإعداد، عند نهاية كل سنة مالية، حساب عام *compte général de l'État* يتضمن أهم الجداول المالية المعروفة في المحاسبة العامة للمؤسسات، ويخضع لمصادقة البرلمان (بعد تصديق مجلس المحاسبة)، إذ توضح المادة 87 (الفقرة 1-أ) من ق.ع.ق.م في الجزائر أن مشروع القانون المتضمن تسوية الميزانية يرفق بحساب عام للدولة يتضمن: الميزان العام للحسابات *balance générale des comptes*، حساب النتائج *compte de résultats*، الحصيلة* *bilan*، الملحق أو الملاحق *annexe(s)*، تقييم التزامات الدولة الخارجة عن الحصيلة *une évaluation des engagements hors bilan de l'État*، وتقرير عرض *un rapport de présentation* يوضح على الخصوص التغييرات في الطرق والقواعد المحاسبية المطبقة خلال السنة المالية.

يعد التصديق الضامن الرئيسي لجودة المعلومات المحاسبية، التي تشكل بدورها شرطا أساسيا لرقابة برلمانية فعالة (لاسيما الرقابة البعدية التي تمارس خاصة بعد التصديق على الحسابات). ويتمثل هذا التصديق (الذي هو مهمة تدقيق خارجي فرضت نفسها نتيجة الانتقال إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق) في التعبير عن رأي *opinion* حول مدى مطابقة الحسابات للمرجعية المحاسبية المطبقة عليها. لا يقتصر هذا الرأي على انتظام الحسابات (صحتها القانونية، أي مطابقتها للقواعد والإجراءات المعمول بها)، حيث يؤدي أيضا إلى البت في مدى صدقها (التطبيق بحسن نية للقواعد والإجراءات المعمول بها حسب المعرفة بالواقع التي يجب أن تكون لدى مسؤولي الحسابات، وأهمية العمليات والأحداث والأحوال)، ما يسمح بالحصول على صورة دقيقة *image fidèle* عن ممتلكات الدولة ووضعيتها المالية، وهو ما يميزه عن مجرد مراجعة للحسابات *vérification des comptes*.

لكن بما أن التصديق على حسابات الدولة في الجزائر لن يصبح فعليا إلا في سنة 2025 (المادة 89 من ق.ع.ق.م)، سنركز هنا على التجربة الفرنسية في هذا المجال والتي تعد هامة نسبيا، إذ إن محكمة الحسابات *Cour des comptes*، المكلفة قانونا بهذه المهمة، تتولى التصديق على حسابات الدولة (فضلا عن حسابات الضمان الاجتماعي) منذ سنة 2006. تصدر المحكمة، التي تطبق معايير دولية للتدقيق الخارجي صادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة *International Organisation of Supreme Audit Institutions – INTOSAI*، رأيا حول

نظامية الحسابات وصدقها ودقتها، بالنظر إلى معايير المحاسبة العامة. ويُعرض التصديق، المرفق بمشروع قانون تسوية الميزانية والمصادقة على حسابات الدولة، على البرلمان. وهكذا فإن التصديق على حسابات الدولة (المتعلقة بالمحاسبة العامة) يهدف إلى إعطاء ضمان للوزراء (بصفتهم أصحاب قرار وفي حاجة ماسة إذًا إلى معلومات موثوق بها) والبرلمان والمواطنين حول موثوقية تلك الحسابات، مثلما هو الحال بالنسبة للتصديق على حسابات المؤسسات الذي يقدم ضمانًا لمختلف مستعملي هذه الحسابات (مستثمرون، بنوك، إدارة الضرائب...). ومن ثم، يتعلق الفرق الأساسي في هذا المجال بين الدولة والمؤسسات بطبيعة الهيئة الخارجية المكلفة بهذا التصديق: الجهاز الأعلى للرقابة (مثل محكمة الحسابات أو مجلس المحاسبة) بالنسبة لحسابات الدولة، وهيئات تدقيق خاصة بالنسبة لحسابات المؤسسات (مثل محافظ الحسابات)، مع العلم أنه يمكن تكليف هيئات التدقيق الخاصة هذه بالتصديق على حسابات هيئات عمومية (مثل الجامعات والمستشفيات في فرنسا).

خلافًا للجزائر، تعد موثوقية الحسابات العمومية في فرنسا التزامًا دستوريًا، حيث تنص المادة 2-47 (الفقرة 2) من الدستور الفرنسي (المعدل في سنة 2008) على أن حسابات الإدارات العمومية تكون منتظمة وصادقة، وتقدم صورة دقيقة عن نتيجة تسييرها، وممتلكاتها، ووضعيتها المالية، ما من شأنه أن يضمن متطلبات الجودة المحاسبية لهذه الإدارات.

هناك إذًا افتراض قوي بأن التصديق يدعم شفافية الحسابات العمومية، طالما أنه يتيح قياس موثوقيتها، وحتى تعزيزها من خلال الطابع المتكرر لممارسته، والذي يعد في النهاية أداة تسمح للمطلع على الحسابات العمومية باختيار الاستعمال (أو عدم الاستعمال) المستنير للمعلومات التي تتضمنها الجداول المالية (L. Vareille, 2016).

تجدر الإشارة إلى أن التصديق لا يخص سوى المحاسبة العامة للدولة، أي أن المحاسبة الميزانية لا تخضع للتصديق (بما أن معظم العمليات الميزانية المنفذة خلال السنة المالية، والتي تخضع لرقابة بعدية خاصة، تنعكس في المحاسبة العامة). في الواقع، ينصب التصديق (كرأي ناتج عن سلسلة من أعمال التدقيق التي يقوم بها المصدق طوال عدة أشهر) على الحساب العام للدولة، الذي يقدم سنويًا المعلومات المالية اللازمة عبر حساب النتيجة، وجدول تدفقات الخزينة *tableau de flux de trésorerie*، والميزانية الختامية، والتعهدات (الالتزامات) خارج الميزانية الختامية *engagements hors bilan* (حقوق أو ديون محتملة لن تتحقق إلا عند استيفاء بعض الشروط في المستقبل).

من جانب آخر، يمكن للمصدق (الذي تقع على عاتقه مسؤولية التحقق من احترام الالتزام بانتظام الحسابات وصدقها ودقتها) أن يعبر عن أربعة أنواع من الآراء:

1- التصديق بدون تحفظ *certification sans réserve*: عدم بقاء أي خلاف *désaccord* أو أن الخلافات المسجلة ليست هامة *non significatifs* بعد القيام بالتدقيق، وأن المصدق لم يُقيد في تدقيقاته.

2- التصديق بتحفظ *certification avec réserve*: هناك حالتان: (1) يستنتج المصدق أن أدلة تدقيق الحسابات *éléments probants* (لاسيما سندات محاسبية، وثائق ثبوتية، معلومات واردة من مصادر أخرى داخل الكيان موضوع التدقيق أو خارجه) كافية وملائمة، وأن الانحرافات *anomalies* الملاحظة هامة (جوهرية) *significatives*، مُتخذة بشكل فردي أو جماعي، لكن ليس لها تأثير شامل على الجداول المالية؛ (2) عندما يكون المصدق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة يستند إليها لإبداء رأيه، لكنه يستنتج أن التأثيرات المحتملة للانحرافات غير المكتشفة على الجداول المالية، إذا كانت هناك انحرافات، يمكن أن تكون هامة لكنها غير شاملة.

3- استحالة التصديق *impossibilité de certifier*: يشير المصدق إلى أن تراكم القيود *limites* مهم جدا ويمنعه من إبداء رأي.

4- رفض التصديق *refus de certification*: في هذه الحالة، تكون القيود والخلافات من الأهمية بحيث تمس بصدق حسابات الدولة وانتظامها ودقتها.

بصرف النظر عن الحالة الأولى التي من البديهي أنها لا تطرح أي إشكال لكنها تبقى نادرة بالنسبة للتصديق على حسابات الدولة، يبقى الأمر متعلقا بالحالات الثلاث الأخيرة، حيث يُفترض التصديق بتحفظ (الذي صار يمثل القاعدة تقريبا، بما أن الأمر يتعلق خاصة بتقليص عدد التحفظات الجوهرية إلى أدنى حد وليس بانعدامها)، أو استحالة التصديق، أو رفض التصديق. لكن ما هي النتائج التي يمكن أن تترتب عن هذه الفرضيات؟

في هذا الصدد، يرى جون فرنسوا بودي Jean François Boudet (2022) أن رفض التصديق أو التصديق بتحفظات جوهرية من شأنه أن يؤدي نظريا إلى رفض التصويت على قانون تسوية الحسابات من طرف البرلمان (عن طريق تفعيل الإجراء البرلماني المتعلق بالتماس الرفض المسبق *motion de rejet préalable* لمشروع القانون؟). وعلى الرغم من صعوبة تصور هذه الحالة في إطار "برلمانية مبسطة" « *parlementarisme rationalisé* » و"حقيقة الأغلبية" « *fait majoritaire* »، فإنها قد تؤدي حتما إلى مساءلة الحكومة عن تسييرها الميزانياتي، وبشكل واضح إلى تحسين الرقابة السياسية للبرلمان. وأكثر من ذلك، إذا أُخطر المجلس الدستوري لمراقبة دستورية قانون تسوية الحسابات بعد رفض التصديق سابقا من طرف محكمة الحسابات، يمكن الاعتقاد أن القاضي الدستوري يكون "مقيّدا" بتقدير محكمة الحسابات، ويُتوقع إذاً أن يكون ملزما بالتصريح بعدم

دستورية قانون تسوية الحسابات. تطرح هذه الفرضية مسائل متعلقة بالعلاقات بين محكمة الحسابات والمجلس الدستوري التي ينبغي تصورها، والتعاريف المختلفة والممكنة لهذه المفاهيم، ذات الطابع الدستوري أو المالي. لكن يبدو أن هذا النظام، الذي من شأن الرقم أن يحل فيه محل القانون، غير واقعي وغير مستحسن. وهو السبب الذي قد يجعل المجلس الدستوري يشعر بالتأكد بأنه غير "مقيّد" بوثيقة التصديق الصادرة عن محكمة الحسابات، وتجعله يعيد ممارسة هذه الرقابة السياسية إلى البرلمانين، وذلك مع المخاطرة بالنيل من مصداقية عمل المصدق.

تبين هذه الفرضيات، حسب نبيل شرفة (Nabil Cheurfa, 2022)، البعد السياسي والدستوري الشديد لمهمة التصديق المضطلع بها مجلس المحاسبة (في الجزائر)، والتي يجب إيجاد إجابات لها يتم تصورها وتنظيمها، لاسيما في مجال العلاقات الوظيفية التي يجب أن يقيمها مجلس المحاسبة تجاه المحكمة الدستورية والبرلمان. لأن الهيئة العليا للرقابة التي توجد في العديد من البلدان (لاسيما الأوروبية، مثل إيطاليا، إسبانيا، فرنسا...) على مسافة واحدة *à équidistance* من الحكومة والبرلمان صارت، نتيجة للتطورات الحديثة، لاسيما تحت تأثير النماذج الإنجليزية-السكسونية، مركز الخبرة المفضل للبرلمانات، وأصبحت رقاباتها أقل فأقل قضائية وأكثر فأكثر إدارية وإعلامية.

يُلاحظ، في هذا الصدد، أن الدستور الجزائري لا يشير إلى أي صلة بين مجلس المحاسبة والبرلمان، خلافاً للدستور الفرنسي الذي ينص صراحة في المادة 47-2 على الآتي: "تساعد محكمة الحسابات البرلمان في الرقابة على عمل الحكومة. كما تساعد البرلمان والحكومة في الرقابة على تنفيذ قوانين المالية وتطبيق قوانين تمويل الضمان الاجتماعي، فضلا عن مساعدتهما في تقييم السياسات العمومية. وهي تساهم، بواسطة تقاريرها العمومية، في إعلام المواطنين." لكن طبقا للمادة 20 من الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17/07/1995، المعدل والمتمم، والمتعلق بمجلس المحاسبة (الذي سيعوض بقانون عضوي يكون مطابقا للدستور المعدل في 2020)، يمكن لرئيس المجلس الشعبي الوطني ورئيس مجلس الأمة أن يعرضا على مجلس المحاسبة دراسة الملفات ذات الأهمية الوطنية التي تدخل في نطاق اختصاص المجلس.

أما المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI, 2022)، التي تصدر معايير التدقيق الدولية لهذه الأجهزة (ISSAI)، فإنها تعتبر أن تمكين البرلمان من أشغال الجهاز الأعلى للرقابة يمثل أحد الشروط الأساسية لاستقلالية هذا الأخير.

تجدر الإشارة، في هذا السياق، إلى أن الدستور الجزائري (المعدل في 2020) ينص في نسخته العربية (المادة 199) على أن "مجلس المحاسبة مؤسسة عليا مستقلة للرقابة...". لكن في النسختين الفرنسية والإنجليزية منه لا توجد العبارة المقابلة لـ "مستقلة" (*indépendante, independent*).

والأدهى من ذلك هو أنه لحد الآن لم تقم السلطات المعنية بتدارك هذا "السهو" الذي من شأنه أن يؤدي إلى تضليل الباحثين بلغات غير العربية، بل أدى إلى ذلك فعلا، على غرار نبيل شرفة (2022) الذي يتحدث عن "تراجع صريح في التعديل الدستوري لسنة 2020 فيما يخص استقلالية مجلس المحاسبة، مقارنة بتعديل سنة 2016".

بالنسبة لرفض التصديق، ما دام هناك اتفاق على أن الدولة تمسك محاسبة عامة لعملياتها حسب قواعد مماثلة لتلك المطبقة في المؤسسات (ما عدا في بعض المجالات الخاصة بها)، وأن التصديق على الحسابات السنوية لهذه الأخيرة لا يختلف عن ذلك الخاص بحسابات الدولة إلا من حيث طبيعة الهيئة (خاصة أو عمومية) التي تضطلع به، يمكن التساؤل لماذا لا يتم الالتزام بنفس المنطق، واعتبار التصديق مسألة تقنية قبل كل شيء، وأن رفضه لا يمنع مبدئيا البرلمان من المصادقة على حسابات الدولة (إذا لم يقتنع بأسباب الرفض المبلغة له من طرف المصدق)؟ لأن الجمعية العامة لمؤسسة حرة في المصادقة أو عدم المصادقة على الحسابات السنوية، على الرغم من رفض التصديق عليها من طرف محافظ الحسابات (يميل التصديق غالبا إلى تنوير قرار المساهمين، وليس إلى فرض المصادقة أو عدم المصادقة على الحسابات السنوية).

لكن المقارنة بين الدولة والمؤسسة في مجال التصديق على الحسابات السنوية يمكن أن تكون مضللة. لأن اعتماد هذه المقارنة بصفة مطلقة سوف يؤدي إلى جعل البرلمان (الذي يصادق على حسابات الدولة) والجمعية العامة للمؤسسة على قدم المساواة. لكن ذلك غير ممكن في الواقع. فالبرلمان هو هيئة سياسية قبل كل شيء (فضلا عن كونه أحد السلطات الثلاث في الدولة)، ويمثل المكان الطبيعي لممارسة المعارضة، وانتقاد سياسة الحكومة، ومراقبة عملها، والكشف عن أخطائها، والتصدي لانحرافاتهما. وعليه، يمكن فعلا للمعارضة في البرلمان أن تتمسك بعدم موثوقية حسابات الدولة التي يكون قد أثبتها المصدق (في حالة رفض التصديق خصوصا)، أو حتى بالتشكيك فقط في موثوقيتها لرفض المصادقة عليها (في حالة التصديق بتحفظ). أما الجمعية العامة للمؤسسة، التي تتكون أساسا من الأشخاص الذين لهم حق التصويت (أي الأشخاص الذين لهم أسهم أو حصص اجتماعية في رأس مال المؤسسة)، فإن دورها في هذا المجال يتمثل عموما في استعراض حسابات السنة السابقة (لاسيما عبر تقرير المصدق)، قبل المصادقة (أو عدم المصادقة) عليها.

لقد حدث، في هذا الخصوص، ما اعتبرته محكمة الحسابات الفرنسية (2022) سابقة؛ إذ تشير إلى أنه للمرة الأولى منذ 2006، وهي السنة المالية التي بدأت خلالها بممارسة مهمة التصديق المكلفة بها دستوريا، تم إعداد وغلق حسابات الدولة التي أصدرت رأيا بشأنها (المتعلقة بالسنة المالية 2022) دون أن يصادق قانون تسوية على حسابات السنة المالية السابقة (2021) طبقا للمادة 37 من ق.ع.ق.م

المؤرخ في أول أوت 2001. وكان السبب في ذلك هو الرفض النهائي بتاريخ 03 /08/ 2022 من طرف الجمعية الوطنية الفرنسية لمشروع قانون تسوية الميزانية والمصادقة على حسابات الدولة لسنة 2021، المودع من طرف الحكومة بتاريخ 04 /07/ 2022. وقد ترتب عن عدم اعتماد هذا النص، حسب محكمة الحسابات، أن رصيد العمليات للسنة المالية 2021 لم يخصص للترحيل إلى السنة المالية التالية. إضافة إلى ذلك، لم تتم المصادقة على الميزانية الختامية وحساب النتيجة لهذه السنة. بيد أن المحكمة تعتبر أن غياب المصادقة على الحسابات لا يشكك في الرأي بتحفظ المعبر عنه من طرفها، والمتعلق بحسابات موقَّع عليها بشكل صحيح من طرف الوزير المكلف بالحسابات العمومية.

لكن ما هو سبب هذا الرفض، وما هي تداعياته السياسية والتقنية؟

كان الرفض* مبررا أساسا بالتأخر من طرف الحكومة في إيداع مشروع القانون المذكور (وليس له علاقة إداً بموثوقية حسابات الدولة)، حيث إنها لم تقم بذلك إلا بتاريخ 13 /07/ 2022 بالنسبة للجمعية الوطنية وبتاريخ 19 /07/ 2022 بالنسبة لمجلس الشيوخ، أي أنها قامت بذلك الإيداع خارج الأجل المحدد بـ 31 ماي من السنة التي تعقب تلك المعنية بالميزانية المنفذة (المادة 46 من ق.ع.ق.م).

من الناحية السياسية، اعتبر كلود رينال Claude Raynal، رئيس لجنة المالية لمجلس الشيوخ (C. Rober-Motta, 2022)، أن ذلك التأخر في إيداع مشروع قانون التسوية يعد بمثابة عدم احترام للبرلمان من طرف الحكومة، وأن رفض مشروع القانون هو "إشارة سياسية" لتنبية الحكومة بأهمية البرلمان. أما وزير الحسابات العمومية فقد أكد أن هذا الرفض ليس له عواقب على البرمجة الميزانية لسنة 2023، ولا على قدرة الدولة على الوفاء بالتزاماتها الميزانية بعنوان سنة 2022. أما من الناحية التقنية البحتة، وإضافة إلى ما جاء في تقرير التصديق لمحكمة الحسابات (لاسيما عدم ترحيل رصيد السنة المالية المنقضية، وعدم المصادقة على الميزانية الختامية وحساب النتيجة)، يؤدي رفض مشروع قانون التسوية إلى منع انتقال الدين العمومي من سنة 2021 إلى سنة 2022، ما يعني أنه يجب على الحكومة اقتراح مشروع قانون لغلق الميزانية.

أما فيما يخص حساب الدولة العام لسنة 2022، يشير تقرير التصديق (Cour des comptes, 2023) بداية إلى أن محكمة الحسابات لا تأخذ في الحسبان لتبرير رأي تدقيقها سوى الانحرافات، أو مخاطر الانحرافات، الهامة (الجوهريّة) les anomalies, ou les risques d'anomalies, significatives، أي التي من شأنها أن تؤثر على فهم القارئ للحسابات. وقد صدّقت المحكمة على أنه رهنا بالآثار المترتبة عن المشاكل المشار إليها في القسم "أساس الرأي بتحفظ" من تقريرها، فإن الحساب العام للدولة، وفقا لمدونة المعايير المحاسبية للدولة، منتظم وصادق ويقدم، في كل جوانبه الهامة، صورة دقيقة عن نتيجة عمليات السنة المالية المنصرمة، وكذلك عن الوضعية المالية ووضعية

الممتلكات للدولة عند اختتام السنة المالية 2022. لكن هناك أربعة انحرافات هامة (مقابل خمس في 2021) أثرت على حسابات الدولة لسنة 2022، وأدت إلى إصدار المحكمة رأيا "بتحفظ".

في ضوء ما تقدم، يمكن استنتاج أن هناك اختلافا هاما بين المؤسسة والدولة في مجال التصديق على الحسابات السنوية. فبينما يفرض الهدف الرئيسي الذي تسعى المؤسسة دوما إلى تحقيقه، وهو الربح، الصرامة في ضبط الحسابات وتدقيقها، والصدق والدقة التامين للمعلومات التي تقدمها الجداول المالية (لاسيما نتائج السنة المالية والمركز المالي للمؤسسة)، يكون في المقابل الهدف الذي تتوخاه الدولة باستمرار، وهو المصلحة العامة، مبررا لنوع من "التساهل" في تدقيق بعض الحسابات، والتغاضي عن بعض الانحرافات أو النقائص في الجداول المالية، وتقبّل بعض النتائج أو الأرقام "الشاذة" في هذه الجداول. على سبيل المثال، يلاحظ أن أصول الدولة في فرنسا قدرت بـ 1284 مليار أورو في 2022. أما الخصوم، المقدرة بـ 3042 مليار أورو في نفس السنة، فإنها لا تتضمن رأس مال خاص *capitaux propres* لكنها تحصي الديون المالية، والديون غير المالية، ومؤهلات المخاطر والأعباء *provisions pour risques et charges*. وهكذا تسمح الميزانية الختامية بتسليط الضوء على وضعية مالية صافية سلبية *situation nette négative* (الفرق بين الأصول والخصوم) بـ 1758 مليار أورو، أي ما يتجاوز نصف الخصوم للدولة (58 % تقريبا)، وهي وضعية لا تطاق بالنسبة لمؤسسة ما.

من ناحية أخرى، وإضافة إلى التحفظات الجوهرية، لاحظت محكمة الحسابات الفرنسية (2023)، أثناء التصديق على حسابات الدولة لسنة 2022، غياب أدلة تدقيق كافية ومناسبة لإسناد رأيها حول ثلاثة عشر مركزا *postes* في الجداول المالية (مقابل عشرة لسنة 2021) التي لا يمكن استبعاد مخاطر تضمينها لانحرافات (قيمة الممتلكات الثابتة، شبكة الطرقات، الأصول المرتبطة ببرامج التسليح والمخزونات العسكرية؛ قيمة بعض المساهمات المالية؛ قيمة الحقوق الضريبية *créances fiscales*؛ إلخ). فعلى الرغم من هذه النقائص الهامة في الجداول المالية (المتكررة من سنة إلى أخرى)، صُدّق على تلك الحسابات بتحفظ كالمعتاد.

ومع ذلك، تبين نتائج التصديق أنه منذ دخول ق.ع.ق.م الفرنسي لسنة 2001 حيز التنفيذ في 2006، تم إحراز تقدما هاما ومنتظما في مسك محاسبة الدولة على أساس الاستحقاق؛ إذ تُرجمت الجهود المبذولة في مجال الجودة المحاسبية والنتائج المتحصل عليها في تقليص عدد التحفظات (الجوهرية)، التي انتقلت من 13 في 2006 إلى 04 فقط في 2022. ويعود الفضل في هذا التقدم، حسب ليونيل فاراي *Lionel Vareuille* (2016)، إلى التجند الهام للإدارة، وإلى الحوار المستمر بينها وبين محكمة الحسابات.

تجدد الإشارة، في هذا الصدد، إلى أنه في سنة 2022 صُدّق على حسابات الدولة البريطانية بأربعة تحفظات، وتعرضت حسابات الدولة الفيدرالية الأمريكية لاستحالة التصديق، حسب تقرير محكمة الحسابات الفرنسية (2023) المتعلق بالتصديق على حسابات الدولة لسنة 2022، الذي يعتبر فرنسا من بين البلدان الأكثر تقدماً في مجال التصديق على الحسابات العمومية.

III- الخاتمة

إن عدم قدرة نظام المحاسبة العمومية على مواكبة التحولات التي تشهدها الدولة والهيئات العمومية الأخرى، واستيعاب المستجدات التي يعرفها التسيير العمومي منذ حوالي نصف قرن، لاسيما مع الانتشار المتزايد لأفكار نموذج "التسيير العمومي الجديد" والعمل بتوصياته، الرامية خاصة إلى الأخذ بمنطق تسيير المؤسسات وطرقه وأدواته للوصول إلى فعالية أكبر في مجال التسيير العمومي، فرضت نفسها حركة إصلاح شامل وعميق لهذا النظام (مع محاولة الاحتفاظ بنقاط قوته التقليدية) في عدد متزايد من بلدان العالم منذ بداية التسعينيات من القرن الماضي، وذلك بإيعاز من البنك العالمي وبتشجيع من المنظمات الدولية الأخرى وعلى رأسها منظمة الأمم المتحدة.

وبما أن الجزائر، التي شرعت أيضاً منذ أكثر من عشرين سنة في الإعداد لإصلاح ميزانياتي ومحاسبي يندرج في تلك الحركة، ويستند أساساً إلى الميزنة القائمة على النتائج من جهة، والمحاسبة على أساس الاستحقاق من جهة أخرى، لم تبدأ فعلاً في تطبيق هذا الإصلاح، المستلهم إلى حد بعيد من النموذج الفرنسي، إلا منذ بداية 2023، فقد ركزت الدراسة على التجربة الفرنسية في مجال الإصلاح المحاسبي أساساً، وما واجهته (وتواجهه) من صعوبات للعمل بمحاسبة عامة للدولة مؤسسة فعلاً على أساس الاستحقاق، أي كما جرى تصورها في إطار مشروع الإصلاح من ناحية، وما تتطلبه معايير IPSAS من ناحية أخرى. بيد أنه بعد أكثر من سبع عشرة سنة من بداية تطبيقه، لم يحقق الإصلاح المحاسبي في فرنسا إلا نجاحاً نسبياً؛ إذ أن مساهمته في تحسين التسيير العمومي لا تزال متواضعة؛ وأن رفعه لجودة الحسابات العمومية لم يصل لحد الآن إلى الدرجة المنتظرة، حسبما كشفت عنه تقارير التصديق لمحكمة الحسابات؛ وأنه لا تزال هناك عدة إشكالات تقنية مطروحة، ومسائل سياسية وقانونية محل نقاش، وتساؤلات حول وضع المالية العمومية لم تجد لها إجابات تامة. ويعود سبب ذلك على الأرجح إلى طبيعة العمل العمومي وخصوصياته التي تجعل من الصعب التطبيق التام للمنطق المحاسبي، على الرغم من أخذ معايير IPSAS في الحسبان لهذه الخصوصيات، ومحاولة التكيف معها أثناء تطبيقها.

ومع ذلك، ترى محكمة الحسابات الفرنسية (المضطلعة بمهمة التصديق على حسابات الدولة، وبالتقييم المستمر لتطبيق نظامها المحاسبي الجديد) أنه على الرغم من أن مساهمات المحاسبة العامة لم ترق لحد الآن إلى مستوى الجهود المبذولة من طرف الإدارة، وإلى توقعات المشرع خاصة، لا يؤدي ذلك إلى اعتبار أن إدراجها في النظام المحاسبي للدولة إخفاق. فعلى العكس من ذلك، هناك مرحلة جديدة تُفتح اليوم ينبغي على الدولة خلالها الحصول على أقصى استفادة من الاستثمار الذي بذلته منذ التصويت على ق.ع.ق.م في 2001. لهذا، يجب عليها السهر على تقليص تكاليف مسك محاسبتها العامة وتطوير استعمالها في نفس الوقت.

يجب التذكير أيضا أن تجربة تطبيق الدولة للمحاسبة على أساس الاستحقاق تعد قصيرة نسبيا مقارنة بتجربة المؤسسة، أي أن هناك العديد من المآخذ على حسابات الدولة (الملاحظة خاصة أثناء التصديق على هذه الحسابات) التي من المحتمل جدا أن "يتكفل" الزمن بإزالتها، مع الأخذ في الحسبان دائما خصوصيات الدولة، على الرغم من محاولات نهج "التسيير العمومي الجديد" لتقليصها، والسعي إلى إزالة التمايز عن الدولة والقطاع العمومي ككل (المتمثل خاصة في اعتماد محاسبة المؤسسة بشكل تام).

على العموم، ولبوغ أهداف الإصلاح المحاسبي الذي بدأت الجزائر في تفعيله، من المهم أن تقوم الدولة من الآن بوضع إستراتيجية لتطوير النظام المحاسبي الجديد لأغراض تحديث التسيير العمومي، مع الاقتناع بضرورة التغييرات الجوهرية التي يهدف إليها (وليس التركيز على الإجراءات والجوانب الشكلية). ولا بد أن يقترن تنفيذ هذه الإستراتيجية، التي تتطلب دفعا سياسيا قويا، بأهداف قابلة للقياس في أفق زمني محدد (بين ثلاث وخمس سنوات)، وبمتابعة وتقييم من طرف البرلمان. إضافة إلى ذلك، من الضروري التدرج في تطبيق هذا الإصلاح، والاطلاع المستمر على تجارب البلدان التي قامت بتطبيق نفس الإصلاح من قبل للإلمام بالنقائص التي غفلت عنها، والمشاكل والصعوبات التي واجهتها، والحلول التي وجدتتها، وذلك لتدارك تلك النقائص، وأخذ هذه المشاكل والصعوبات في الحسبان، والعمل على تفاديها قدر الإمكان.

IV-المراجع

- ❖ Bissaad Ali (2001), **Comptabilité publique, budget et comptes**, Ecole nationale des impôts (Koléa – Tipaza, Algérie), document non publié, pp. 124-127.
- ❖ Boudet Jean-François (2022), **La certification des comptes de l'État. Pourquoi faire ? Question pour un débat démocratique**, Actu-Juridique.fr (en ligne).
- ❖ Bouvier Michel et al. (2018), **Finances publique**, LGDJ, Paris, 17^e édition, pp. 496-498.
- ❖ Caperchione Eugenio et Mori Elisa, **L'harmonisation comptable des administrations publiques : une analyse comparée internationale**, *Politiques et management public* [En

- ligne], Vol 30/3 | 2013, p.314-328, mis en ligne le 31 mars 2016, consulté le 19 avril 2019. URL : <http://journals.openedition.org/pmp/6782>
- ❖ Cheurfa Nabil (2022), **La réforme de la comptabilité publique algérienne : épiphénomène technique ou métamorphose paradigmatique ?**, Les Cahiers du Cread (Alger) - Vol.38 - n ° 03 – 2022, 321-356. <https://dx.doi.org/10.4314/cread.v38i3.12>
 - ❖ Christiaens Johan , Reyniers Brecht et Rollé Caroline (2010), **Les conséquences des IPSAS sur la réforme des systèmes d'information financière publique : étude comparative**, I.I.S.A. | « Revue Internationale des Sciences Administratives », 2010/3 Vol. 76 | pages 563 à 581. <https://www.cairn.info/revue-internationale-des-sciencesadministratives-2010-3-page-563.htm>
 - ❖ Cour des comptes française (2016), **La comptabilité générale de l'État, dix ans après – Une nouvelle étape à engager**, rapport public thématique, février 2016, p.25, synthèse, p.9. https://www.ccomptes.fr/fr/recherche?search=rappports+th%C3%A9matiques&sort_by=search_api_relevance&items_per_page=10
 - ❖ Cour des comptes française (2023), **Certification des comptes de l'État – Exercice 2022**, pp.7 et 29, synthèse, p.3. <https://www.ccomptes.fr/fr/publications/certification-des-comptes-2022-de-letat>
 - ❖ Eyraud Corine (2020), **Comptabilité privée et action publique – Les transformations de l'État et du capitalisme**, La Découverte | « Revue Française de Socio-Économie », 2020/en lutte Hors-série | pp. 137 à 148. <https://www.cairn.info/revue-francaise-de-socio-economie-2020-en-luttepage-137.htm>
 - ❖ INTOSAI (2022), **Indépendance des institutions supérieures de contrôle (ISC)**. https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/focus_areas/independence/FR_0219_Handout_Independence.pdf
 - ❖ مسعي محمد (2003)، **المحاسبة العمومية**، دار الهدى – عين مليلة (الجزائر)، ص.14.
 - ❖ Ministère de l'Économie et des finances français (2012), **Guide pratique de la LOLF – Comprendre le budget de l'État**. <https://www.budget.gouv.fr/documentation>
 - ❖ Mordacq Frank (2016), **Les finances publiques**, ITCIS Éditions, Alger, pp. 84-85.
 - ❖ Rober-Motta Clara (2022), « **Le règlement du budget définitivement rejeté par les deux chambres : c'est un signal politique** », Public Sénat. [https://www.publicsenat.fr/actualites/non-classe/le-reglement-du-budget-definitivement-rejete-par-les-deux-chambres-c-est-un](https://www.publicsenat.fr/actualites/non-classe/le-reglement-du-budget-definitivement-rejete-par-les-deux-chambres-c-est-un-signal-politique) Consulté le 14/08/2023
 - ❖ Salais Robert (2010), **La donnée n'est pas un donné – Pour Une analyse chiffrée de la performance**, Revue française d'administration publique 2010/3(N°135), pp. 497 -515.
 - ❖ Schick Allen (1998) , **Why Most Developing Countries Should Not Try New Zealand's Reforms**, The World Bank Research Observer, vol. 13, no. 1 (February 1998), pp. 123-31. <https://citeseerx.ist.psu.edu/document?repid=rep1&type=pdf&doi=d370cd733728cef3c91f9d29f68c99f10b3f2fle>
 - ❖ Vareille Lionel (2016), **Certification des comptes : l'expérience de l'Etat**, Dossier spécial du colloque « La certification et la transparence des comptes publics », GFP N°5-2016, pp. 1-5. https://archivesgfp.revuesonline.com/gratuit/GFP91_5_03_Vareille.pdf